

## IL MERITO

---

### **Peculato**

#### **La decisione**

**Peculato - Omesso versamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'albergatore - "Decreto rilancio" - Sanzione pecuniaria amministrativa - Norma puramente interpretativa - Retroattività (C.p., artt. 2, 314; d.l. 19 maggio 2020, n. 34, conv. con mod. dalla l. 17 luglio 2020, n. 77).**

*In tema di peculato per omesso versamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'albergatore, la disposizione di cui all'art. 180, d.l. 19 maggio 2020, n. 34, conv. con mod. dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, che oggi prevede una mera sanzione amministrativa pecuniaria in relazione alla condotta omissiva dell'albergatore, ha natura puramente interpretativa, con la conseguenza che essa è destinata ad operare in modo necessariamente retroattivo, rendendo non più punibili i comportamenti precedentemente qualificati in termini di peculato ex art. 314 c.p.*

TRIBUNALE DI RIMINI, 20 novembre 2020, M.B., *Giudice per le indagini preliminari* - M.A., *indagato*.

#### **Peculato per omesso versamento della imposta di soggiorno: una interessante decisione del Tribunale di Rimini**

Con il decreto annotato, il Tribunale di Rimini ha esaminato il problema della eventuale retroattività dell'art. 180, d.l. 19 maggio 2020, n. 34, conv. con mod. dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, che oggi sanziona con una pura sanzione amministrativa pecuniaria la condotta dell'albergatore che non versi l'imposta di soggiorno incassata dai propri clienti, comportamento sino ad oggi qualificato in termini di peculato ex art. 314 c.p. Dopo avere dimostrato che detta disposizione ha natura puramente interpretativa, il giudice per le indagini preliminari ha ritenuto che essa retroagisca ai fatti compiuti prima della sua entrata in vigore.

#### *Embezzlement and failure to pay the tourist tax: an interesting decision of Rimini Court*

*In this judgment, the Rimini Criminal Court examined the problem of the retroactivity of art. 180, d.l. 19 May 2020, n. 34, conv. with mod. by l. 17 July 2020, n. 77, which punishes with a pure administrative fine the hotelier who does not pay the tourist tax collected by his customers, a behavior that has hitherto been qualified as embezzlement, pursuant to art. 314 c.p. Demonstrating that this statute has got a purely interpretative aim, the Rimini Criminal Court has declared that it is retroactive.*

**SOMMARIO:** 1. Il caso *sub iudice* e la questione di diritto. - 2. Lo *status materiae*: il peculato del gestore di struttura ricettiva per appropriazione dell'imposta di soggiorno. - 3. La natura di legge d'interpretazione autentica della novella dettata con l'art. 180, d.l. 34/2020. - 4. L'assenza di controindicazioni, dal punto di vista della legalità costituzionale, all'intervento di una legge interpretativa *in subiecta materia*. - 5. Brevi conclusioni.

1. *Il caso sub iudice e la questione di diritto.* - Con il provvedimento *de quo*, il giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Rimini affronta una que-

stione giuridica particolarmente interessante e attuale, vale a dire la successione nel tempo delle leggi in tema di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da parte degli operatori alberghieri<sup>1</sup>.

La giurisprudenza degli ultimi anni ha qualificato il predetto comportamento omissivo in termini di peculato ex art. 314 c.p., ritenendo che il gestore di struttura ricettiva residenziale rivesta la qualità di incaricato di pubblico servizio - anche in assenza di un preventivo specifico incarico da parte della pubblica amministrazione - allorché egli proceda 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 e oggettivamente strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria, intercorrente questa esclusivamente tra il Comune e il soggetto che alloggia nella struttura ricettiva<sup>2</sup>.

In particolare, la Suprema Corte affermò che il denaro entra nella disponibilità della pubblica amministrazione nel momento stesso dell'incasso dell'imposta di soggiorno da parte dell'incaricato, 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 appro-

---

<sup>1</sup> Sul punto, si vedano anche GATTA, *Omesso versamento della tassa di soggiorno da parte dell'albergatore e peculato: abolitio criminis dopo il 'decreto rilancio'?* Note a margine di un'interessante questione di successione di norme (apparentemente) integratrici, in *Sistema penale*, 5 ottobre 2020; MICHELETTI, *Le modificazioni mediate apparenti. Un recente caso in materia di peculato*, in *DisCrimen*, 21 ottobre 2020; SCHIPPA, *Nuovi confini del peculato nelle dinamiche legate all'imposta di soggiorno. L'omesso o ritardato versamento dell'imposta a seguito del c.d. "d.l. rilancio"*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2020, 6; GAMBARDELLA, *Il "decreto rilancio" e la degradazione della condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da peculato a illecito amministrativo*, in [www.penaledirittoe procedura.it](http://www.penaledirittoe procedura.it); FAGGIOLI, BRICCHETTI, *Peculato e omesso versamento della tassa di soggiorno, da parte del gestore della struttura, alla luce del decreto rilancio. Nulla cambia, se non per il futuro*, in *Il penalista*, 25 settembre 2020; SANTORIELLO, *Non è più peculato il mancato versamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'albergatore*, in *Il quotidiano giuridico*, 22 settembre 2020; MASTROLIA, *Il peculato dei gestori delle strutture ricettive nei casi di omesso versamento dell'imposta di soggiorno alla luce del 'nuovo' illecito amministrativo previsto dal c.d. Decreto rilancio: «il fatto non costituisce (più) reato»?*, in *diritto.it*, 30 luglio 2020; BICO, CORINALDESI, *Omesso o ritardato versamento della tassa di soggiorno e peculato: profili sostanziali ed esecutivi a seguito dell'entrata in vigore della c.d. Legge spazzacorrotti*, in *Giur. pen. web*, 2019, n. 11, 1 ss.; BICO, CORINALDESI, *Peculato e imposta di soggiorno: la (attesa) depenalizzazione operata dal Decreto Rilancio*, in *Il Sole24ore*, 31 luglio 2020.

<sup>2</sup> Cass., Sez. VI, 17 maggio 2018, Locane Pantaleone, in *Mass. Uff.*, n. 273446; Cass., Sez. VI, 26 marzo 2019, Norsa, in *Mass. Uff.*, n. 276220 («Integra il delitto di peculato la condotta posta in essere dal gestore di una struttura ricettiva che si appropria delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno omettendo di riversarle al Comune, in quanto lo svolgimento dell'attività ausiliaria di responsabile del versamento, strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra l'ente impositore e il cliente della struttura, determina l'attribuzione della qualifica di incaricato di pubblico servizio in capo al privato cui è demandata la materiale riscossione dell'imposta»).

priativa di cui all'art. 314 c.p.<sup>3</sup>

Inoltre, i giudici di legittimità escludono che sussistesse un rapporto di specialità ex art. 9, l. n. 689/1981, tra l'art. 314 c.p. e le sanzioni amministrative previste dagli specifici regolamenti comunali *in subiecta materia*, poiché l'illecito amministrativo concerne il solo dato dell'omesso versamento di tali somme, onde non trova applicazione il principio di cui all'art. 9 della l. 24 novembre 1981, n. 681, in mancanza del presupposto costituito dall'identità del fatto<sup>4</sup>.

Come noto, con il d.l. 19 maggio 2020, n. 34, conv. con mod. dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, il legislatore italiano ha ritenuto di 'depenalizzare' la condotta dell'albergatore che non riversi allo Stato l'imposta di soggiorno incassata dai propri clienti, così statuendo: «Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471»<sup>5</sup>.

Tralascieremo in questa sede di affrontare il problema della legittimità costituzionale della menzionata disposizione, posto che alcuni dubbi potrebbero sorgere in merito alla necessità e urgenza di 'depenalizzare' un determinato reato contro la Pubblica Amministrazione, nell'ambito di un decreto-legge in tema di *Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*.

Nel caso *sub iudice*, il Pubblico Ministero procedente aveva chiesto al giudice per le indagini preliminari l'emissione di un decreto di sequestro preventivo, in relazione al reato ex art. 314 c.p., avendo l'indagato - gestore di struttura alberghiera - omesso di versare all'Erario la somma di circa 3.000 euro, previamente incassati dai propri clienti a titolo di imposta di soggiorno.

A fronte dell'intervenuta emanazione del citato decreto-legge, che oggi sanziona solamente in via amministrativa detta condotta, il Tribunale di Rimini<sup>6</sup> ha rigettato la domanda cautelare della Pubblica Accusa, ritenendo - in contrasto con una recentissima sentenza della Suprema Corte<sup>7</sup> - che la citata disposizione

<sup>3</sup> Cass., Sez. VI, 17 maggio 2018, cit.

<sup>4</sup> Cfr. Cass., Sez. II, 28 maggio 2019, PMT, in *Mass. Uff.*, n. 276977. In motivazione la Corte ha, altresì, precisato che il sistema delle sanzioni amministrative non consente a fonti regolamentari di rendere penalmente irrilevanti fatti sanzionati da norme di rango superiore.

<sup>5</sup> L'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 47, prevede determinate sanzioni pecuniarie in tema di ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione.

<sup>6</sup> Cfr. anche, di altro magistrato, la decisione del Tribunale di Rimini, 24 luglio 2020, pubblicata in GATTA, *op. cit.*, in *Sistema penale*, 5 ottobre 2020.

<sup>7</sup> Cass., Sez. VI, 28 settembre 2020, Di Bono, in *Mass. Uff.*, n. 279724: «In tema di peculato, costituisce reato la condotta del gestore di una struttura ricettiva che ometta di versare al Comune le somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno, pur realizzata prima delle modifiche introdotte dall'art. 180 del d. l. 19

del ‘decreto rilancio’ abbia natura meramente interpretativa e, come tale, sia destinata ad essere applicata in modo retroattivo, rendendo non più punibili le condotte un tempo sussunte all’interno della fattispecie del peculato ex art. 314 c.p.

La pronuncia *de qua*, per la sua ampiezza e profondità di argomenti giuridici, merita senz’altro di essere riportata per esteso e opportunamente divulgata.

2. *Lo status materiae: il peculato del gestore di struttura ricettiva per appropriazione dell’imposta di soggiorno.* Nel decreto *de quo*, il giudice premette una sintetica disamina dello *status materiae* in tema di peculato del gestore di struttura ricettiva per appropriazione dell’imposta di soggiorno.

Attualmente, osserva il Tribunale, il gestore di una struttura alberghiera, o comunque ricettiva, che ometta di riversare nelle casse dell’ente locale di pertinenza il denaro raccolto dagli avventori a titolo di imposta di soggiorno, risponde di peculato con riferimento alle condotte commesse prima dell’entrata in vigore del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, conv. con mod. dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, mentre non incorre in sanzioni di natura penale, bensì esclusivamente amministrative, con riferimento alle condotte tenute successivamente.

Ciò implica che, in ipotesi, due albergatori, chiamati a rispondere entrambi dell’accusa di peculato, per essersi appropriati dell’imposta di soggiorno riscossa dalla clientela, l’uno – ad esempio – per l’ammontare di 2 mila euro, ma prima della novella legislativa, l’altro per l’ammontare di 2 milioni di euro, ma in periodo successivo all’intervento del legislatore, si vedrebbero il primo condannato per peculato ad una pena minima di 4 anni di reclusione, ed il secondo assolto perché il fatto non è previsto dalla legge come reato.

È l’esito, in termini di disciplina, di quanto recentemente affermato, con sentenza n. 30227, dalla Sesta sezione penale della Corte di cassazione, in data 28 settembre 2020, con motivazione depositata il 30 ottobre scorso, secondo cui sul piano dogmatico, si sarebbe «al cospetto di una successione nel tempo di norme extra-penali che lasciano però inalterati, per i fatti anteriori, tanto il precetto (art. 314 c.p.) quanto la qualifica soggettiva (art. 358 c.p.)».

Nonostante la segnalata notevolissima disparità di trattamento, se essa risultasse validamente giustificata dal punto di vista giuridico, a nulla varrebbe invocare

---

maggio 2020, n. 34, convertito nella legge n. 77 del 20 luglio 2020, atteso che la novella non ha comportato una “*abolitio criminis*”, bensì solo un fenomeno di successione di norme extrapenali, incidenti su elementi normativi della fattispecie relativi alla qualifica soggettiva del gestore (in motivazione, la Corte ha precisato che, a seguito della modifica normativa, il gestore è 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)».

quelle che resterebbero mere considerazioni equitative, non certo valevoli a rimuovere la persistente tipicità dei comportamenti realizzati prima dell'entrata in vigore delle nuove norme.

In effetti, prosegue il giudice di Rimini, *prima facie*, e con particolare riguardo ai rapporti strutturali fra le fattispecie per come ricostruite prima e dopo l'intervento del c.d. 'Decreto-rilancio', le motivazioni addotte dalla Suprema Corte risultano assolutamente convincenti.

Se, invero, il gestore di struttura ricettiva viene qualificato dapprima (*ante* 19 maggio 2020) come incaricato di un pubblico servizio (agente contabile estraneo al rapporto tributario), e poi (*post* 19 maggio 2020) quale «responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno [...] con diritto di rivalsa sui soggetti passivi», allora non vi è dubbio che si dà eterogeneità fra la fattispecie anteriore e quella posteriore, per cui quest'ultima non può dirsi né in rapporto di continenza strutturale, né di continuità normativa con la prima: nessuna *abolitio criminis* si è verificata e nessuna successione retroattiva della nuova norma può evidentemente profilarsi.

Segnatamente, non può sostenersi che l'art. 180 del citato decreto-legge, nel definire *ex novo* i compiti del titolare di un'azienda alberghiera in relazione alla menzionata imposta, abbia ritagliato una particolare sotto-categoria di incaricati di pubblico servizio, che debba pertanto essere espunta, per sottrazione, dall'insieme complessivo degli incaricati di pubblico servizio, determinando così l'abolizione della rilevanza penale delle rispettive condotte.

Oltretutto, essendo l'albergatore ormai divenuto parte dell'obbligo tributario, è noto, per costante insegnamento della giurisprudenza di legittimità, che il soggetto passivo del rapporto impositivo, in caso di omesso versamento, non commette alcuna appropriazione, per la semplice ragione che in questo caso a far difetto, in radice, è il requisito dell'altruità del denaro<sup>8</sup>.

Ciò premesso, occorre tuttavia verificare se, effettivamente, la previgente qualificazione del gestore di struttura alberghiera quale agente contabile discendesse *expressis verbis* direttamente dalla legge, o fosse piuttosto il frutto di un (peraltro meritorio) sforzo della giurisprudenza teso a colmare le incertezze e le lacune della disciplina legale. In quest'ultimo caso, non sarebbe fuor di luogo domandarsi se la novella di cui all'art. 180, d.l. 34/2000 non rivesta, a sua volta, carattere di norma interpretativa e quali ne siano, di conseguenza, le possibilità e i limiti di applicazione retroattiva.

---

<sup>8</sup> Cfr. la giurisprudenza intervenuta sul sostituto d'imposta, figura solo affine, ma qui assimilabile, per quanto di ragione, a quella del 'responsabile d'imposta' ex art. 64 TUIR: ad es. Cass., Sez. un., 27 ottobre 2004, Li Calzi, in *Mass. Uff.*, n. 229634-01.

3. *La natura di legge d'interpretazione autentica della novella dettata con l'art. 180 d.l. 34/2000.* Per quanto di rilievo in questa sede, l'art. 180 del decreto-legge n. 34/2000, al co. 3, stabilisce:

«All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 1-bis, è inserito il seguente: "1-ter. Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. [...] Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471"».

La novella, come si vede, non dichiara espressamente di voler fungere da norma interpretativa, ma ciò non è in verità necessario, perché – come si dirà – un tanto risulta in modo inequivocabile da una serie di indici che depongono in tal senso; del resto, è pacifico nella giurisprudenza di legittimità che una norma di legge, per poter dispiegare effetti esecutivi, non debba necessariamente autodefinirsi come 'd'interpretazione autentica'.

È altresì ovvio – prosegue il giudice della cautela – come sia assai più probabile che una norma interpretativa rivesta tale qualità se essa interviene in materia di diritto penale sostanziale, piuttosto che sul sistema processuale, come noto governato dal principio *tempus regit actum*<sup>9</sup>.

A parere del Tribunale di Rimini, gli indici della natura puramente interpretativa delle nuove disposizioni sono di tipo sia letterale che sistematico.

La novella, invero, interviene dettando una norma di carattere definitorio: «Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno... con diritto di rivalsa sui soggetti passivi».

---

<sup>9</sup> Cfr. ad esempio, rispettivamente: Cass., Sez. V, 15 aprile 2020, S. e altri, in *Mass. Uff.*, n. 247148-01, sulla riconduzione retroattiva della condotta di 'mantenimento' alla fattispecie di 'riduzione' in schiavitù, anche prima che la rubrica dell'art. 600 c.p., pur modificata da norma non espressamente definitasi 'd'interpretazione autentica', l'ammoverasse *ex professo*; e Cass., Sez. V, 18 gennaio 2019, PG in proc. Marano Eduardo, in *Mass. Uff.*, n. 275233-01, in materia di questione di competenza territoriale nel procedimento di prevenzione, caso regolato in modo innovativo dalla legge 17 ottobre 2017, n. 161, che fra l'altro detta un'apposita norma transitoria.

Essa dimostra così, palesemente, il proprio intento di fare chiarezza in una materia fino a quel punto assai carente di riferimenti certi e di indicazioni esplicite, tanto da aver determinato la giurisprudenza a porvi rimedio giustificando per via ermeneutica, e con non poco sforzo, la riconduzione del ‘gestore di struttura ricettiva’, il quale maneggi il denaro riscosso a titolo d’imposta di soggiorno, alla figura dell’agente contabile (e, di conseguenza, dell’incaricato di un pubblico servizio).

Essa, inoltre, interviene - non a caso - proprio nel contesto della legge istitutiva dell’imposta di soggiorno, integrando con un ulteriore comma, enumerato ‘1-ter’, l’art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Il legislatore, dunque, non modifica innovativamente una definizione legale preesistente, ma ne aggiunge una, laddove la normativa anteriore era sostanzialmente muta, non avendo dettato nulla di specifico al riguardo né la legge primaria, né il pur previsto, e tuttavia mai adottato, regolamento governativo di attuazione.

Il nuovo decreto, infine, non si premura di dettare una disciplina transitoria o di regolamentare il rapporto intertemporale delle norme avvicendatesi: *in primis*, perché una norma precedente - in definitiva - manca, ma in secondo luogo anche perché dà per presupposto il carattere naturalmente retroattivo delle leggi interpretative, qual è pure quella da esso introdotta.

Oltre a tali argomenti testuali e topografici, vi è poi tutta una serie di elementi di contesto che denotano tipicamente l’adozione, da parte del legislatore, di una norma avente finalità esegetica.

La fertilità del terreno normativo preesistente rispetto all’introduzione di una novella interpretativa è plasticamente rappresentata dalle lacune e dalla assoluta genericità della previgente disciplina dell’imposta di soggiorno.

Tanto è vero che, nel 2016, dovette intervenire la Corte dei conti, a sezioni riunite, con la sentenza n. 22, in un giudizio per ‘questione di massima’ deferite dalla Sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo.

Chiamata a dirimere tale interrogativo («La Sezione rimettente dubita della necessità di assoggettare le gestioni della specie al giudizio di conto, potendosi ritenere che difetti, in capo ai gestori delle strutture ricettive, un vero e proprio obbligo di ‘servizio’, connotato dal contenuto prevalentemente contabile»), riconosceva, preliminarmente, il Giudice dei conti: «In tema di ammissibilità di detto quesito, è da osservare: a) è indubbio che la qualificazione di agenti contabili degli operatori presso le strutture alberghiere costituisce una questione particolarmente complessa e relativamente nuova, in considerazione del loro inserimento, disposto dai regolamenti comunali, nella procedura di riscossione

e riversamento dell'imposta di soggiorno; b) la complessità emerge dal quadro normativo di settore che, come precedentemente evidenziato, è caratterizzato dalla laconicità della norma istitutiva del tributo, accompagnato dall'assenza del pur previsto regolamento governativo, sì che la disciplina di attuazione va individuata nei singoli regolamenti comunali; [...] emerge quindi un quadro normativo che si presta ad incertezze e diverse opzioni interpretative».

Concludeva infine la Corte: «La riserva di legge posta dall'articolo 23 della Costituzione 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 quindi sui quali non può incidere la normativa regolamentare di attuazione.

La normativa primaria intervenuta in materia è l'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo n. 23/2011 che, come precedentemente già evidenziato, ha individuato i soggetti passivi del rapporto tributario esclusivamente in coloro che alloggiano nelle strutture ricettive.

Ne consegue che il 'gestore' della struttura ricettiva è del tutto estraneo al rapporto tributario, non potendo assumere, nel silenzio della norma primaria, la funzione di 'sostituto' o 'responsabile d'imposta', né tale ruolo potrebbe essergli attribuita dai regolamenti comunali».

Così, asseverato dalla Corte dei conti il grave stato di incertezza normativa in cui versava l'ordinamento prima del recente intervento legislativo, nonché confermata di conseguenza l'astratta plausibilità dell'inquadramento dell'albergatore fra i sostituiti o fra i responsabili d'imposta, è altrettanto pacifico, d'altra parte, che, affinché una legge possa ambire a dispiegare retroattivamente efficacia interpretativa, non è necessario un pregresso contrasto giurisprudenziale, ma è sufficiente una situazione di indeterminatezza della fonte regolatrice, cui la magistratura abbia tentato di ovviare elaborando un indirizzo giurisprudenziale c.d. 'indesiderato' (vale a dire: indesiderato dal legislatore).

Anzi: come autorevolmente sottolineato in dottrina, le norme d'interpretazione autentica sono in genere propriamente intese a riaffermare il principio di soggezione dei giudici alla legge (art. 101 Cost.), perché «è evidente come la vera funzione delle norme di interpretazione sia soprattutto quella di vincere con l'autorità del legislatore eventuali interpretazioni ad esso sgradite e che si siano affermate nella pratica (generalmente per opera dei giudici) dopo l'entrata in vigore della disposizione 'interpretata'».

Quanto precede appartiene al patrimonio ermeneutico consolidato della giurisprudenza costituzionale sul tema.



A fronte di ciò, il giudice riminese ritiene opportuno rammentare alcune pronunce della Corte costituzionale *in subiecta materia*.

Anzitutto la sentenza n. 271 del 2011, secondo la quale «il legislatore può adottare norme di interpretazione autentica non soltanto in presenza di incertezze sull'applicazione di una disposizione o di contrasti giurisprudenziali, ma anche quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, così rendendo vincolante un significato ascrivibile ad una norma anteriore (*ex plurimis*: sentenze n. 209 del 2010, n. 24 del 2009, n. 170 del 2008 e n. 234 del 2007)».

Ed ancora, la sentenza n. 209 del 2010, in cui la Consulta ha avuto modo di precisare: «Questa Corte ha costantemente affermato che il legislatore può adottare norme di interpretazione autentica non soltanto in presenza di incertezze sull'applicazione di una disposizione o di contrasti giurisprudenziali, ma anche “quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore”».

Infine, la sentenza n. 170 del 2008: «La disposizione, come questa Corte ha affermato, è interpretativa qualora, esistendo una oggettiva incertezza del dato normativo (ordinanza n. 400 del 2007) ed un obiettivo dubbio ermeneutico (sentenza n. 29 del 2002), sia diretta a chiarire il contenuto di preesistenti norme, ovvero ad escludere o ad enucleare uno dei significati tra quelli plausibilmente ascrivibili a queste. Tuttavia, il legislatore può emanare norme che precisino il significato di preesistenti disposizioni anche se non siano insorti contrasti giurisprudenziali (sentenza n. 123 del 1988; ordinanza n. 480 del 1992), ma sussista comunque una situazione di incertezza nella loro applicazione (sentenze n. 291 del 2003; n. 374 del 2002; n. 525 del 2000), essendo sufficiente che la scelta imposta rientri tra le possibili varianti di senso del testo interpretato e sia compatibile con la sua formulazione (sentenze n. 409 del 2005; n. 168 del 2004; n. 292 del 2000), fermo restando che non spetta a questa Corte esprimere valutazioni sulla fondatezza delle differenti esegesi (sentenza n. 229 del 1999)».

A fronte di ciò, seguita il Tribunale, non vi è nemmeno spazio per sostenere che le nuove disposizioni rivestano carattere non interpretativo, perché innovative.

Va in primo luogo tenuto conto del fatto che tutte le leggi d'interpretazione autentica, in fondo, dispiegano anche, necessariamente, un effetto modificativo dello stato dell'ordinamento giuridico preesistente.

Trattasi di un insegnamento risalente, addirittura, ad una delle primissime pro-

nunce della Corte costituzionale, la n. 118 del 1957, che così si esprimeva: «non diversamente dalle altre leggi, anche la legge interpretativa innova all'ordine legislativo preesistente: il *quid novi* che essa introduce in tale ordine consiste nell'attribuire a certe norme anteriori un significato obbligatorio per tutti (con conseguente esclusione di ogni altra possibile interpretazione)».

In secondo luogo, va considerato che la prima sentenza della Corte di cassazione (n. 32058 del 2018) che ha sussunto la figura del gestore di struttura ricettiva, in relazione all'omesso riversamento dell'imposta di soggiorno, nella nozione di incaricato di pubblico servizio, lo ha fatto mutuando gli sforzi interpretativi compiuti nel 2016 dalle Sezioni riunite della Corte dei conti, tesi ad annoverare il titolare di azienda alberghiera fra gli agenti contabili.

Ciò era stato possibile soltanto attingendo a fonti normative in gran parte assai risalenti nel tempo, e in ogni caso non specificamente deputate a disciplinare la peculiare figura del titolare d'impresa alberghiera che proceda alla riscossione di un emolumento di natura tributaria, quale l'imposta di soggiorno: ci si riferisce in particolare alla definizione generale di agente contabile contenuta nella legge sulla contabilità dello Stato, l'art. 74, co. 1, del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, nonché al principio contabile di cui al punto 4.2. dell'allegato n. 4/2 del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi*).

Quest'ultimo così recita: «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, previa formale parificazione, per il tramite dell'amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere».

Con tale norma (*recte* 'principio contabile'), tuttavia, nulla era detto in realtà con specifico riguardo alla figura del titolare di azienda alberghiera, tanto è vero che oggetto principale del più volte menzionato intervento della Corte dei conti, a sezioni riunite, con sentenza n. 22/2016, era stata proprio la questione se la qualifica di agente contabile spettasse, relativamente all'imposta di soggiorno, al singolo titolare della struttura ricettiva o, piuttosto, all'ufficio comunale all'uopo delegato, il c.d. 'agente contabile collettore'.

Prima del decreto c.d. 'Rilancio', dunque, la fattispecie penale del peculato, con riferimento al gestore di azienda alberghiera che omettesse il riversamento dell'imposta di soggiorno, non riposava su di una precisa norma extra-penale che includesse il soggetto attivo fra coloro che sono incaricati di un pubblico

servizio, ma si basava sulla elaborazione giurisprudenziale di quest'ultima nozione, condotta sul filo dei principi generali della contabilità dello Stato.

4. L'assenza di controindicazioni, dal punto di vista della legalità costituzionale, all'intervento di una legge interpretativa *in subiecta materia*. Dopo avere puntualmente rammentato, la naturale efficacia retroattiva delle leggi interpretative, il giudice del Tribunale di Rimini precisa che tale qualità non incontra limiti che siano sindacabili da parte del Giudice di legittimità, se non come riflesso di un difetto di legalità costituzionale e/o convenzionale la cui sussistenza è tuttavia più correttamente da appurarsi in sede di giudizio sulla costituzionalità della norma che si presuma viziata.

Fra i vizi più di frequente riscontrati dalla Consulta nelle norme di interpretazione autentica, vi è quello di irragionevole ingerenza in un procedimento già iniziato, e in particolare, quindi, di invasione della sfera di attribuzioni di un altro potere dello Stato, nella specie il potere giudiziario.

Va tuttavia doverosamente premesso che tale ingiustificata alterazione di equilibri processuali preesistenti è stata di regola sanzionata, come emerge passando in rassegna i repertori delle pronunce della Corte costituzionale o della Corte europea dei diritti dell'uomo, in ipotesi in cui la causa retroattivamente incisa dalla norma interpretativa era di natura civile, e segnatamente laddove una delle parti era lo Stato-persona, che, diversamente, si sarebbe ingiustamente avvantaggiato dell'intervento normativo, contro ogni principio di *fair play*<sup>10</sup>.

È di tutta evidenza – prosegue il Tribunale – come non sia affatto questo il caso, controvertendosi, nella specie, di una possibile applicazione *in bonam partem* di una norma afferente alla materia penale, settore dell'ordinamento in cui la valenza retrospettiva di una legge favorevole al reo è principio da annoverarsi fra quelli di massimo rango.

Qui, invero, l'unico affidamento alla certezza dei rapporti giuridici che riceva tutela costituzionale è quello dell'imputato a non vedersi sanzionato per una condotta che, nel momento in cui fu realizzata, non costituiva reato; non essendo concepibile, nell'ipotesi inversa – quella dell'eliminazione, anche per il passato, della rilevanza penale di un fatto – alcun affidamento della 'controparte'.

Altra ipotesi frequente di incostituzionalità, come pure d'illegittimità convenzionale, è quella della violazione di c.d. 'diritti quesiti'; ma anche questa eve-

---

<sup>10</sup> Cfr., in particolare: Corte EDU, 14 febbraio 2012, *Arras e altri c. Italia*, nonché 31 maggio 2011, *Maggio e altri c. Italia*, entrambe in materia pensionistica; Corte EDU, 11 dicembre 2012, *Anna De Rosa c. Italia*, e 7 giugno 2011, *Agrati c. Italia*, entrambe in materia di personale scolastico ATA.

nienza è assolutamente inconferente nella materia *de qua*, a meno di non voler escogitare un (del tutto inopinato) ‘diritto acquisito’ del Pubblico Ministero ad ottenere dal Giudice una pronuncia di condanna.

A fronte di una acclarata retroattività *in bonam partem*, dunque, l’unico limite seriamente prospettabile, a segnare una sorta di ‘cortina protettiva’ del potere giudiziario e dell’amministrazione della giustizia contro ‘interferenze’ del legislatore è forse il giudicato penale di condanna.

Tale questione, tuttavia, se cioè la norma interpretativa dettata dall’art. 180 del decreto-legge n. 34/2000 travolga anche il giudicato, non viene esaminata dal giudice per le indagini preliminari, chiamato ad esprimersi ai soli fini di un provvedimento cautelare in corso di procedimento.

Dal punto di vista sostanziale, infine, la novella potrebbe imbattersi in un vizio di irrazionalità intrinseca, qualora la sua valenza retroattiva fosse priva di adeguate giustificazioni sul piano dei valori e dei beni di rilievo costituzionale.

Sul punto, tuttavia, il giudice riminese ha già convenientemente sottolineato come la riqualificazione del titolare d’impresa alberghiera come responsabile solidale del pagamento dell’imposta di soggiorno serva, per un verso, ad assicurare la certezza del diritto, intervenendo su un terreno in precedenza assolutamente carente sotto tale profilo, e per altro verso soddisfi evidenti esigenze equitative, evitando che si possa sanzionare con una pena assai severa una fattispecie in tutto corrispondente a un omesso versamento tributario, e purtuttavia priva di una soglia di punibilità capace di garantire, quantomeno, la proporzionalità delle conseguenze al disvalore del fatto.

Pertanto, ritiene il giudice della cautela, sembra sfumare ogni possibilità di tacitare la nuova norma di eccesso di potere legislativo (vizio che peraltro la dottrina costituzionalistica ritiene di difficilissima, se non diabolica, prova), per essere intervenuta la fonte primaria con il malcelato intento di regolare una situazione particolare, *ad personam*. La finalità è, piuttosto, quella già segnalata: assicurare la certezza e la proporzionalità delle pene, scongiurando l’eventualità che, d’ora in poi, due condotte assolutamente simili o addirittura l’una assai più grave dell’altra, in relazione all’entità del denaro sottratto alla finanza pubblica, vengano giudicate la prima (sol perché successiva al 19 maggio 2020) con un verdetto di assoluzione e la seconda, commessa in epoca antecedente, con una pronuncia di (severa) condanna.

*5. Brevi conclusioni.* La decisione cautelare qui annotata giunge a conclusioni che appaiono totalmente condivisibili.

La *ratio* della novella del 2020 è, infatti, evidente: il legislatore si è visto costret-

to a ‘sanare’ in via generale e astratta gli effetti paradossali cui la giurisprudenza penale era approdata, qualificando gli albergatori come incaricati di pubblico servizio e ‘agenti contabili’.

A ben vedere, infatti, l’applicazione dell’art. 314 c.p. ai casi *de quibus* aveva determinato una serie di conseguenze giuridico-applicative di dubbia razionalità: per l’omesso versamento anche solo di poche centinaia di euro, persino da parte di ‘albergatori artigianali’ come i proprietari dei c.d. *bed and breakfast*, si giungeva ad applicare una pena minima edittale di quattro anni di reclusione (al più ridotta ai sensi dell’art. 323-*bis* c.p.), senza la possibilità di ricorrere all’istituto della particolare tenuità del fatto ex art. 131-*bis* c.p., e persino con l’emissione di ordini d’esecuzione immediatamente esecutivi, posto che il peculato è ‘reato ostativo’ di cui all’art. 4-*bis*, co. 1, ord. penit. (e posto che al peculato non si applica l’art. 323-*bis*, co. 2, c.p., menzionato in quest’ultima disposizione dell’ordinamento penitenziario).

Tali effetti sanzionatori e procedurali, a dir poco sproporzionati rispetto al reale e concreto fenomeno illecito, si sarebbero potuti evitare se solo la giurisprudenza avesse più attentamente riflettuto sulla reale natura giuridica dell’esercente un servizio alberghiero e, *re melius perpensa*, si fosse avveduta della infondatezza giuridica della qualifica dell’albergatore come ‘agente contabile’.

Stante la persistenza dell’orientamento pretorio sopra menzionato, al fine di porre rimedio al medesimo, il legislatore si è infine determinato a chiarire, con una disposizione palesemente interpretativa, che l’albergatore non è certo un agente contabile (come tale, incaricato di pubblico servizio) che maneggi denaro *ipso iure* pubblico, ma, semmai, è responsabile diretto dell’imposta (figura prevista e definita dall’art. 64, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) al pari del cliente con cui egli è tenuto in solido nei confronti delle casse comunali, e sul quale egli stesso può rivalersi.

In tal modo, alla luce della nuova disposizione di legge, è oggi escluso in radice che possa ulteriormente configurarsi il delitto di peculato, posto che il denaro ancora non versato a titolo d’imposta, per definizione, non costituisce ‘denaro altrui’ e rimane pur sempre *confuso* nel patrimonio del soggetto obbligato; e d’altra parte, il gestore della struttura residenziale, quale semplice soggetto privato onerato del tributo, non può più qualificarsi come incaricato di pubblico servizio ex art. 358 c.p.

Ciò premesso, risulterebbe altrettanto arduo sostenere – come ha da ultimo

fatto la Suprema Corte con la già citata pronuncia<sup>11</sup> – che la novella non abbia comportato una *abolitio criminis*, bensì solo «un fenomeno di successione di norme extra-penali, incidenti su elementi normativi della fattispecie relativi alla qualifica soggettiva del gestore»: ciò si scontra con un dato che riteniamo dirimente, vale a dire che, prima dell'introduzione dell'art. 180 del 'decreto rilancio', non esisteva una preesistente norma integratrice del precetto, poi suscettibile (in ipotesi) di essere 'sostituita'.

Come acutamente osservato sul punto da condivisibile dottrina, «l'art. 180 [del 'decreto rilancio'] non subentra a una precedente informazione giuridica richiamata dal combinato disposto degli artt. 358 e 314 c.p., ma più *semplicemente qualifica il rapporto tributario in maniera diversa da come lo ha interpretato la Cassazione* sulla scorta dei risultati cui era approdata la Corte dei Conti: un'interpretazione quest'ultima che non discendeva, si badi, dalla lettura di una specifica disposizione ma da una ricostruzione di carattere generale ispirata da un 'principio generale dell'ordinamento'»<sup>12</sup>.

In altri termini, con la riforma del 2020, il legislatore non ha inteso modificare una preesistente norma extra-penale che disciplinasse espressamente la figura del gestore di strutture ricettive, ma ha solamente chiarito che la precedente sussunzione di tale soggetto all'interno della macro-categoria dell'agente contabile risultava priva di fondamento e sostrato normativo.

Così come la giurisprudenza sino ad oggi aveva (erroneamente) qualificato l'albergatore come 'agente contabile' non già in virtù di una specifica disposizione di legge extra-penale vigente, bensì richiamando solo norme generalissime e principi dell'ordinamento, parimenti la novella del 2020 deve intendersi non già come uno strumento per modificare o emendare una (inesistente) legge extra-penale, bensì come una sorta di 'legge di interpretazione autentica' che chiarisce, una volta per tutte, la reale natura giuridica dei gestori di strutture ricettive.

D'altra parte, ancor più in un'epoca come la nostra, nella quale il dibattito sulla retroattività delle disposizioni più favorevoli si sta facendo sempre più ricco e

---

<sup>11</sup> Cass., Sez. VI, 28 settembre 2020, cit.; non può non sorprendere come la Suprema Corte, al cospetto di una questione giuridica particolarmente complessa, oggetto di articolato dibattito fra gli studiosi più autorevoli della materia, abbia persino qualificato il ricorso come 'inammissibile in quanto manifestamente infondato'.

<sup>12</sup> MICHELETTI, *Le modificazioni mediate apparenti. Un recente caso in materia di peculato*, in *DisCrimen*, 5 (corsivi nostri). L'Autore, inoltre, seguita precisando che «la tesi dell'albergatore quale agente contabile 'di fatto' non era immune da critiche osservandosi che, di questo passo, qualunque sostituto d'imposta avrebbe dovuto subire analoga qualificazione: cfr. FARRI, *Imposta di soggiorno alla Corte dei conti?*, in *Riv. dir. trib.*».

maturato - conducendo a garanzie e acquisizioni giuridiche fino a pochi anni fa non ancora affermatesi - la tesi della 'non retroattività' del citato art. 180 non solo appare frutto di un approccio in qualche modo formalistico (ben distante da quei canoni di conoscibilità e 'prevedibilità' del precetto ormai ritenuti sostanziali alla stessa legalità penale), ma conduce anche a conseguenze sostanziali di dubbia ragionevolezza ed equità, come il ritenere ancor'oggi puniti con le gravi sanzioni detentive di cui all'art. 314 c.p. identici comportamenti che, dopo la novella dell'anno 2020, soggiacciono invece ad una semplice sanzione amministrativa pecuniaria.

**GABRIELE CIVELLO**