

QUESITI

LUCA BARON

Parola “fine” sulla *vexata quaestio* del peculato dell'albergatore

A distanza di un anno e mezzo dall'entrata in vigore dell'art. 180, co. 3, del “decreto-rilancio”, il legislatore è nuovamente intervenuto sulla tormentata vicenda del c.d. peculato dell'albergatore: con l'art. 5-*quinquies*, l. 215/2021, ha infatti preso esplicita posizione sull'efficacia intertemporale della riforma del 2020, ponendo fine alla diatriba interpretativa che aveva tracciato una profonda spaccatura, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, tra coloro che sostenevano la retroattività della novella e quanti ritenevano invece di dover limitare la portata dell'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020 solo *pro futuro*. Nel presente contributo, dopo aver ripercorso il complesso scenario esegetico formatosi attorno alla figura del peculato dell'albergatore all'indomani dell'entrata in vigore del “decreto-rilancio”, si esaminano il contenuto e le ricadute applicative della soluzione adottata dal legislatore con l'art. 5-*quinquies* del “decreto fiscale”. L'analisi di tale specifica vicenda offre peraltro l'abbrivio per svolgere delle riflessioni di carattere più generale sul tema della successione tra disposizioni penali e disposizioni amministrative a carattere punitivo, in particolare sull'opportunità di estendere la disciplina di cui all'art. 2 c.p. anche ai casi di c.d. successione impropria.

Put an end to the troubled issue of the misappropriation of the tourist tax by the hoteliers

With art-5 quinquies of law no. 215/2021, the Italian legislator intervened to clarify the intertemporal effectiveness of the decriminalization that concerned the misappropriation of the tourist tax by the hoteliers. After recalling the theses that were formed as a result of the entry into force of article no. 180, co. 3, of the so-called “Relaunch decree” (d.l. 34/2020), the Author first examines the content and the effects on the practical application of the legislative choice made with art. 5-quinquies and, subsequently, focuses attention on the opportunity to extend the discipline of art. 2 c.p. to the chronological succession between criminal offenses and administrative offenses with punitive content.

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. Le sorti intertemporali del “peculato dell'albergatore”: sintesi delle soluzioni prospettate prima dell'introduzione dell'art. 5-*quinquies*, l. 215/2021. - 3. Il nuovo art. 5-*quinquies*: una disposizione non meramente interpretativa. - 4. Gli effetti del *novum* sui procedimenti penali in corso e su quelli definiti. - 5. Osservazioni conclusive.

1. *Introduzione.* Con l'entrata in vigore della l. 17 dicembre 2021, n. 215, di conversione (con modificazioni) del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, sembra aver infine trovato sistemazione la *querelle* interpretativa sorta a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 180, co. 3, del c.d. decreto rilancio (d.l. 34/2020, convertito con modificazioni con la l. 77/2020) e concernente i profili di responsabilità attribuibili all'albergatore che avesse mancato di versare la tassa di soggiorno.

I termini della questione sono ben noti.

Da un lato è infatti apparso presto evidente come il nuovo comma 1-*ter*, introdotto dal citato art. 180, co. 3, d.l. 34/2020, all'interno dell'art. 4, d.lgs. 23/2011, lungi dal modificare solamente lo “*status* tributaristico” del gestore di strutture ricettive – non più semplice agente “pubblico” contabile del Comune, incaricato di riscuotere la tassa di soggiorno per conto di quest'ultimo, bensì responsabile “privato” d'imposta esso stesso, con diritto di rivalsa verso l'ospite – avrebbe generato degli immediati riverberi anche sul versante della rilevanza penalistica dell'indebito trattenimento, da parte dell'albergatore, dell'imposta di soggiorno riscossa – condotta sino ad allora sussunta nella fattispecie del peculato, in ragione della qualifica pubblicistica (*ex art. 358 c.p.*) attribuita al gestore / agente contabile e della correlata natura pubblicistica del denaro di cui l'albergatore faceva maneggio¹. Dall'altro lato, altrettanto rapidamente si è posto il problema di individuare quale fosse la portata intertemporale della novella, in assenza di esplicite indicazioni normative. Più precisamente, ferma l'irrelevanza penale delle condotte di omesso versamento della tassa di soggiorno poste in essere *dopo* l'entrata in vigore del “decreto-

¹ Con specifico riguardo alla giurisprudenza di legittimità, *ante* riforma del 2020, cfr. *ex multis* Cass., Sez. VI, 24 novembre 2017, Ranieri, n. 53467, in *Quotidiano giuridico*, 6 dicembre 2017 con scheda di COLARUOTOLO, *L'appropriazione dell'imposta di soggiorno integra peculato*; Cass., sez. VI, 7 febbraio 2019, Fiorio Belletti, n. 6130, in *Dir. giust.*, 2019, 26, 8, con scheda di GRILLO, *Imposta di soggiorno: il gestore dell'albergo è incaricato di pubblico servizio*; Cass., sez. VI, 12 marzo 2019, Franci, n. 10890, in *Dejure*; Cass., sez. VI, 21 giugno 2019, Norsa, n. 27707, in *Guida dir.*, 2019, 33, 88 ss.; Cass., sez. II, 8 luglio 2019, Kunsagi, n. 29632, in *Cass. pen.*, 2020, 1576 ss., con nota di ROSSI, *Appropriazione di somme ricevute a titolo di imposta di soggiorno*. Nella giurisprudenza di merito, cfr. Trib. Firenze, 2 febbraio 2016, Sa. Va., in *Quot. giur.*, 25 maggio 2016, con nota di CRIMI, *È reato l'omesso versamento della imposta di soggiorno da parte dell'albergatore*. La qualifica di i.p.s., e la conseguente configurabilità del delitto di peculato per l'albergatore che si fosse appropriato delle somme riscosse per conto del Comune, peraltro, era ritenuta sussistente anche in assenza di un preventivo e specifico incarico da parte dell'Ente: in questo senso, cfr. Cass., sez. VI, 12 luglio 2018, Locale Pantaleone, n. 32058, in *Cass. pen.*, 2018, 4184 ss., con nota di GRIMALDI, *Risponde di peculato il legale rappresentante di una struttura alberghiera che trattiene somme incassate per conto del comune a titolo di tassa di soggiorno*. Nel silenzio del legislatore, che nulla espressamente stabiliva sulla qualifica soggettiva dell'albergatore, la tesi interpretativa in oggetto è andata formandosi sulla scorta delle conclusioni espresse da Corte dei Conti, Sez. riun., 22 settembre 2016, n. 2, in *Onelegale*. Premesso infatti che il gestore si limitava a svolgere un'attività funzionale/strumentale rispetto all'esecuzione di un'obbligazione tributaria – quella intercorrente tra Comune (soggetto attivo) e ospite della struttura (soggetto passivo) – dalla quale egli risultava del tutto estraneo, le Sezioni riunite hanno valorizzato la natura pubblica dell'ente per il quale il gestore riscuoteva il denaro e il carattere pubblico del denaro oggetto di gestione. Così, nonostante la «laconicità della norma istitutiva del tributo» (l'art. 4, co. 1, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23), solo in parte compensata dal richiamo ad alcune disposizioni generali in tema di contabilità pubblica (art. 74, co.1, R.D. 18 novembre 1923, n. 2440; art. 178, R.D. n. 827/1923 e art. 93, co. 2, T.U.E.L. n. 267/2000), la Corte dei Conti ha concluso nel senso che deve riconoscersi «la qualifica di agente contabile al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del Comune, incassa da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all'Ente locale».

rilancio” (19 maggio 2020), destinate infatti a essere colpite dalle nuove sanzioni pecuniarie amministrative introdotte dal menzionato comma 1-ter², tutt’altro che limpide sono invece apparse le sorti sanzionatorie delle condotte realizzate *prima* dell’entrata in vigore del decreto in parola.

Sul punto, è andato formandosi uno scenario esegetico conteso tra due opposti versanti interpretativi, peraltro al loro interno diversamente declinati in ragione del differente approccio teorico-dottinamico volta a volta proposto. Mentre, per un verso, talune voci dottrinarie e la maggiore parte della giurisprudenza di merito hanno ritenuto di ricondurre il fenomeno normativo innescato dall’art. 180, co. 3, d.l. 34/2020, nell’alveo dell’*abolitio criminis* parziale, ai sensi dell’art. 2, co. 2, c.p., con conseguente venire meno della punibilità anche per i fatti appropriativi commessi dagli albergatori prima dell’entrata in vigore della novella (argomentando tale soluzione ora ricorrendo alla teorica delle c.d. modificazioni mediate, ora qualificando il *novum* alla stregua di una legge di interpretazione autentica, oppure ancora facendo leva sul meccanismo della c.d. successione impropria tra norme penali e illeciti amministrativi, sguarnita di una specifica disciplina intertemporale), per altro verso, un differente schieramento dottrinale, supportato altresì dalle indicazioni della Suprema Corte, ha recisamente escluso la plausibilità di un simile esito (con conseguente persistenza della rilevanza *ex art.* 314 c.p. dei fatti commessi prima dell’entrata in vigore del “decreto-rilancio”), ritenendo che l’avvicendamento normativo *de quo* avesse dato luogo solo *apparentemente* ad una modificazione mediata di norme incriminatrici.

Insomma, quella che poteva apparire – al netto dell’iniziale attrattività mediatica, suscitata dalla presunta funzionalità *ad personam* della novella³ – come una novità tutto sommato marginale, annidata nelle pieghe di un decreto-legge recante un complesso eterogeneo di misure «*in materia di salute, soste-*

² Il nuovo comma 1-ter dell’art. 4, d.lgs. n. 23/2011, contempla due distinti illeciti amministrativi: quello di omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del gestore della struttura ricettiva (presidiata con una sanzione pecuniaria pari ad una quota compresa tra il 100% e il 200% dell’importo dovuto) e quello di omesso, ritardato o parziale versamento dell’imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno (condotte colpite con la sanzione amministrativa di cui all’art. 13, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

³ Come noto, all’indomani dell’entrata in vigore del “decreto-rilancio”, l’introduzione dell’art. 180, co. 3, aveva attirato l’attenzione mediatica in quanto il suocero dell’allora Presidente del Consiglio, titolare di un rinomato Hotel a Roma, era stato coinvolto in un procedimento penale nel quale aveva patteggiato una pena proprio in relazione al delitto di peculato, contestato in relazione al mancato versamento dell’imposta di soggiorno nel periodo compreso tra il 2014 e il 2018. Per tale ragione, alcune voci avevano ritenuto di individuare nel *novum* lo spettro di una legge *ad personam*. Cfr. COMPAGNA, *Davvero non se ne era accorto nessuno?*, in *l’Occidentale*, 23 maggio 2020.

gno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali» per far fronte all'emergenza pandemica, ha invece dato origine ad un «ginepraio indistricabile [...] nell'*hortus clausus* del diritto penale»⁴, così intricato che non solo in dottrina è stata ventilata l'ipotesi di superare il problema invocando un provvedimento di amnistia⁵, ma al punto che il legislatore stesso ha infine ritenuto opportuno intervenire, chiarendo quale fosse l'effettiva portata intertemporale del citato comma 1-ter.

A mente infatti dell'art. 5-*quinquies*, l. 215/2021 - rubricato «Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23» e introdotto in sede di conversione del d.l. 146/2021 - tale comma 1-ter, nella misura in cui definisce il nuovo *status* giuridico dell'albergatore (non più agente contabile "pubblico", ma responsabile d'imposta "privato" con diritto di rivalsa sui soggetti passivi) e le connesse ricadute sul piano sanzionatorio (non più di natura penale, bensì di rango meramente amministrativo), è da intendersi «applicabile anche ai casi verificatisi *prima del 19 maggio 2020*» (corsivo nostro).

2. *Le sorti intertemporali del "peculato dell'albergatore": sintesi delle soluzioni prospettate prima dell'introduzione dell'art. 5-quinquies, l. 215/2021.* Come anticipato, il nuovo art. 5-*quinquies* cit. sembra aver posto la parola "fine" alla tormentata questione circa la portata intertemporale del comma 1-ter: ferma l'operatività delle nuove sanzioni amministrative-tributarie, non solo non risponde di peculato l'albergatore che, *dopo* il 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore dell'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020), si sia appropriato (in tutto o in parte) del denaro riscosso presso i clienti a titolo di imposta di soggiorno, ma l'irrilevanza penale di tali condotte si estende anche ai fatti commessi *prima* della data indicata.

L'intervento interpretativo del legislatore (che peraltro solo interpretativo non è: v. *infra*) sembra aver avallato la tesi ermeneutica - una delle prime, in verità, ad affacciarsi sul panorama ricostruttivo all'indomani del "decreto-rilancio"

⁴ Così AMARELLI, "Peculato dell'albergatore": tra modifiche mediate reali o apparenti e successione impropria, tertium datur l'amnistia?, in *Sist. pen.*, 5 febbraio 2021, 2.

⁵ AMARELLI, "Peculato dell'albergatore", cit., 17 ss. il quale, pur sostenendo la plausibilità astratta del ricorso allo strumento dell'amnistia, ha tuttavia evidenziato come la via di un provvedimento di clemenza fosse concretamente impraticabile nella vicenda in questione, tenuto conto del complicato panorama politico in allora vigente, tale che, probabilmente «da sola prefigurazione di una amnistia per un *white collar crime* come il c.d. peculato degli albergatori andrebbe incontro ad un veto incrociato da parte delle nutrite opposizioni e dei *media*, a fortiori, il raggiungimento dei *quorum* richiesti dalla Costituzione per una legge di questa portata sarebbe assolutamente inimmaginabile».

- secondo la quale quello avviato dall'art. 180, co. 3, cit., sarebbe stato un "caso facile" di successione c.d. impropria⁶ di leggi nel tempo. Declinato secondo le cadenze di una depenalizzazione in astratto, l'avvicendamento normativo avrebbe determinato un caso «peculiare di *abolitio criminis*»⁷, caratterizzato dal fatto che l'abrogazione del reato è stata accompagnata dalla contestuale introduzione di un illecito amministrativo connotato in termini di specialità rispetto alla fattispecie "generale" del peculato⁸. In questo senso, il nuo-

⁶ L'espressione, come noto, si deve a PADOVANI, *Tipicità e successione di leggi penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1982, 1383.

⁷ GAMBARDELLA, *Il "decreto rilancio" e la degradazione della condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da peculato a illecito amministrativo*, in *Pen. dir. proc.*, 2020, 2, 5; cfr. anche ID., *Il "peculato dell'albergatore": una depenalizzazione che non retroagisce?*, in *Cass. pen.*, 2021, 187 ss., nota a Cass., sez. VI, 28 settembre 2020, Di Bono, n. 30227 e a Cass., sez. VI, 28 ottobre 2020, Brugnoli, n. 36317. Nello stesso senso, v. ALVINO-NICOLOSI, *Peculato ed omesso versamento della tassa di soggiorno da parte dell'albergatore: profili di diritto intertemporale dopo il decreto rilancio*, in *disCrimen*, 21 dicembre 2020, 1 ss. In giurisprudenza, v. Trib. Salerno, sent. 19 ottobre 2020, n. 1708, in *Sist. pen.*, 15 gennaio 2021, con nota di 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*, il quale perviene alla tesi dell'*abolitio criminis* parziale dell'art. 314 c.p., facendo applicazione del principio di specialità di cui all'art. 9, l. n. 689/1981 («essendo stata implicitamente espunta da tale fattispecie incriminatrice la specifica condotta omissiva attualmente delineata con precisione all'interno dell'art. 180 d.l. 34/2020», disposizione che, «più in particolare, deve ritenersi speciale rispetto all'art. 314 c.p., ai sensi dell'art. 9 della l. 689/81, in quanto con essa si sanziona lo "stesso fatto" appropriativo [...], già precedentemente punito in astratto - secondo la giurisprudenza - dalla predetta fattispecie incriminatrice, ma con l'aggiunta degli ulteriori elementi specializzanti costituiti dalla definizione specifica della particolare categoria di soggetto agente, qual è il gestore della struttura ricettiva e/o il locatore, dell'introduzione espressa di una nuova condotta punibile, qual è il versamento parziale dell'imposta (accanto all'omesso e/o ritardato versamento dell'imposta), nonché dall'individuazione specifica e puntuale della peculiare tipologia e della provenienza della somma di denaro oggetto della condotta appropriativa in questione, qual è certamente la somma corrispondente all'imposta di soggiorno - o al contributo di soggiorno - riscossa dagli ospiti della struttura ricettiva», p. 20).

⁸ Come osservato da GAMBARDELLA, *Il "peculato dell'albergatore"*, cit., 194-195, «il legislatore del 2020 ha, in pratica, isolato una sottofattispecie prima riferibile al delitto di peculato e l'ha resa un autonomo illecito amministrativo» che, a sua volta, «presenta una classe di fattispecie "speciale" rispetto alla figura "generale" dell'illecito penale di peculato». Diversamente però SPINA, *Derogatio cum abolitio e "peculato dell'albergatore"*, in *Leg. pen.*, 20 maggio 2021, 7-9, secondo il quale le due norme - peculato e illecito amministrativo - non sarebbero legate da un rapporto di specialità, bensì da un rapporto di «reciproca incompatibilità, tale per cui non esiste alcuna categoria di fatti astrattamente sussumibile nell'una e nell'altra, perché se ricorre l'una non ricorre l'altra e viceversa»: ciò sulla base della premessa per cui il mutamento della qualifica soggettiva dell'albergatore avrebbe generato una modifica mediata che, a sua volta, avrebbe sottratto «dal peculato proprio la classe di fatti su cui avrebbe dovuto innestarsi la continenza normativa, e che ora rimane solamente attinta dall'illecito extrapenale». L'A. ritiene, all'esito di un articolato ragionamento, che il fenomeno successorio verificatosi debba piuttosto essere inquadrato in un caso di specialità *diacronica*, con effetti abolitivi per il passato, dove il legislatore «ha ritagliato una sottofattispecie dal reato di peculato per sanzionarla fuori dal perimetro penale, cosicché tale sottofattispecie deve considerarsi abolita e i fatti ad essa riconducibili, ancorché commessi in data anteriore, non potranno più essere puniti» (p. 15), concludendo nel senso che si sarebbe al cospetto di

vo art. 5-*quinquies* cit. avrebbe non solo “certificato” la *ratio* «inequivocabilmente penalistica» della modifica normativa apportata dal “decreto-rilancio”, ma avrebbe altresì confermato come la riforma *de qua* fosse «volta a trasformare una intera classe di comportamenti tradizionalmente considerati declinazione di un illecito penale particolarmente grave in illeciti amministrativi-tributari, in coerenza con i principi di *extrema ratio*, sussidiarietà ed offensività che informano il moderno diritto penale»⁹.

Del resto, non può non osservarsi che, se pure il *trend* interpretativo antecedente all’introduzione dell’art. 5-*quinquies* pareva infine declinare verso la tesi della non retroazione della riforma (con la conseguente persistenza della punibilità a titolo di peculato per le condotte appropriative degli albergatori verificatesi *ante* 19 maggio 2020¹⁰), la fibrillazione esegetica risultava tutt’altro che sopita: sintomo, questo, del fatto che non solo la soluzione contraria alla retroattività della riforma non incontrava consensi unanimi, ma che anche le altre prospettive interpretative, tra loro diversificate in punto a premesse teoriche di partenza ma tutte convergenti verso l’esito ultimo della non punibilità dei fatti pregressi, per diverse ragioni non apparivano pienamente convincenti.

In effetti, prestavano il fianco ad alcune obiezioni innanzitutto quelle tesi che muovevano dalla comune ricostruzione del fenomeno normativo in esame nei termini di una modificazione c.d. mediata di norme incriminatrici¹¹: di talché si poneva il problema di comprendere se il mutamento della qualifica tributaristica dell’albergatore – da “pubblico” agente contabile, a “privato” responsabile d’imposta – integrasse, sul versante della configurabilità astratta del delitto di peculato, una effettiva, reale, successione mediata, oppure una successione mediata solo apparente.

Escludevano l’applicabilità dell’art. 2, co. 2 c.p., coloro che, facendo puntuale applicazione del c.d. criterio del confronto strutturale – da tempo utilizzato nella giurisprudenza di legittimità per accertare la sussistenza o meno di un

una figura di *abolitio* non fondata sull’abrogazione (il delitto di peculato resta “vivo” nell’ordinamento) ma sulla *deroga* (p. 21).

⁹ AMARELLI, “*Peculato dell’albergatore*”, cit., 4-5.

¹⁰ Tra i più recenti arresti giurisprudenziali, v. Cass., sez. VI, 26 gennaio 2021, Martinez, n. 18105, in *Sist. pen.*, 17 maggio 2021, con nota di LAZZERI, *Peculato dell’albergatore anteriore al decreto rilancio: si consolida in Cassazione la tesi contraria all’abolitio criminis*; Cass., sez. I, 17 novembre 2021, Fasano, n. 41793, in *Dejure*; Cass., sez. VI, 13 gennaio 2022, Marcucci, n. 1175, in *Dejure*.

¹¹ Sul tema, in generale, si vedano i lavori monografici di GATTA, *Abolitio criminis e successione di norme “integratrici”: teoria e prassi*, Milano, 2008, nonché MICHELETTI, *Legge penale e successione di norme integratrici*, Torino, 2006.

fenomeno successorio, anche mediato¹² - ritenevano che il “decreto-rilancio”, pur avendo attribuito una nuova veste soggettiva all'albergatore, non avesse realmente inciso sulla fattispecie incriminatrice astratta del peculato, non avendo né modificato il precetto di cui all'art. 314 c.p., né la qualifica soggettiva di cui all'art. 358 c.p., richiesta ai fini dell'integrazione del delitto in parola¹³. Infatti, non venendo in rilievo la riformulazione di una norma definitoria o la “coloritura” di una norma penale in bianco - unici casi, secondo il costante insegnamento giurisprudenziale, nei quali si potrebbe configurare una modifica di norme realmente integratrici della legge penale - bensì la mera

¹² Sin dalla presa di posizione delle Sezioni Unite nella nota sentenza Giordano (Cass., Sez. un., 26 marzo 2003, Giordano, n. 25887, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2003, 1516 ss. con nota di PECORELLA, *C'è spazio per i criteri valutativi nell'abolitio criminis?*), la giurisprudenza di legittimità in tema di successioni di leggi nel tempo - anche nell'ipotesi di c.d. modificazione mediata di fattispecie penale (cfr. Cass., Sez. un., 27 settembre 2007, Magera, n. 2451, in *Cass. pen.*, 2008, 898 ss., con nota di GAMBARDELLA, *Nuovi cittadini dell'Unione europea e abolitio criminis parziale dei reati in materia di immigrazione*) - al fine di accertare se la successione stessa abbia dato luogo o meno a un fenomeno abrogativo, rilevante ai sensi dell'art. 2, co. 2, c.p., ha ripudiato il criterio del c.d. fatto in concreto (applicato invece nel risalente caso Tuzet: Cass., sez. un., 23 maggio 1987, Tuzet, n. 8342, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1987, 695 ss., con nota di PALIERO, *Le Sezioni Unite invertono la rotta: è «comune» la qualifica giuridico-penale degli operatori bancari*), a mente del quale se esiste la doppia punibilità in concreto e dunque se il fatto punito dalla legge anteriore è punito anche da quella allora vi è continuità normativa posteriore (secondo lo schema: “prima punibile, dopo punibile, quindi punibile”), e ha ritenuto che «In materia di successione di leggi penali, in caso di modifica della norma incriminatrice, per accertare se ricorra o meno “abolitio criminis” è sufficiente procedere al confronto strutturale tra le fattispecie legali astratte che si succedono nel tempo, senza la necessità di ricercare conferme della eventuale continuità tra le stesse facendo ricorso ai criteri valutativi dei beni tutelati e delle modalità di offesa, atteso che tale confronto permette in maniera autonoma di verificare se l'intervento legislativo posteriore assuma carattere demolitorio di un elemento costitutivo del fatto tipico, alterando così radicalmente la figura di reato, ovvero, non incidendo sulla struttura della stessa, consenta la sopravvivenza di un eventuale spazio comune alle suddette fattispecie» (cfr. Cass., Sez. un., 26 febbraio 2009, Rizzoli, n. 24468, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010, 887 ss., con nota di GATTA, *Abolizione dell'amministrazione controllata e abolitio criminis della bancarotta impropria ex art. 236, comma 2, n. 1 legge fallimentare.*).

¹³ In giurisprudenza, v. Cass., n. 30227/2020, cit. (disponibile anche in *Sist. pen.*, 4 novembre 2020), nonché, in senso conforme, Cass., n. 36317/2020, cit., (disponibile anche in *Sist. pen.*, 28 dicembre 2020, con nota di GATTA, *La Cassazione applica il ‘criterio strutturale’ e ribadisce: nessuna abolitio criminis del peculato commesso dall'albergatore prima del ‘decreto-rilancio’*). Nella giurisprudenza di merito, v. Trib. Roma, sez. VIII pen., 30 novembre 2020, in *Sist. pen.*, 11 marzo 2021, con nota di LAZZERI, *Anche il Tribunale di Roma esclude l'abolitio criminis per il peculato dell'albergatore: un primo passo della giurisprudenza di merito nella direzione segnata dalla Cassazione*. In dottrina, a favore della tesi della successione di mediata solo apparente, v. GATTA, *Omesso versamento della tassa di soggiorno da parte dell'albergatore e peculato: abolitio criminis dopo il ‘decreto rilancio’?*, in *Sist. pen.*, 5 ottobre 2020; 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*, in *Sist. pen.*, 15 gennaio 2021, nota a Trib. Salerno, 19 ottobre 2020; LOMBARDI, *Imposta di soggiorno e peculato dell'albergatore tra abolitio criminis e irrilevanza del fatto*, in *Giur. pen. web*, 2020, 2, 1 ss.

riformulazione di una norma extrapenale (l'art. 4, co. 1-ter, d.gls. 23/2011) richiamata da elementi normativi racchiusi nella fattispecie incriminatrici e che, in quanto tale, finiva per integrare solamente i presupposti per l'applicazione della disposizione sul peculato nel caso concreto¹⁴, si sosteneva quindi che la sopravvenuta qualifica "privatistica" dell'albergatore non avesse impattato «in alcun modo sulla definizione di incaricato di pubblico servizio e quindi sulla fattispecie del peculato»¹⁵.

In altri termini, il mutamento dello *status* giuridico dell'albergatore non avrebbe inciso sulla fattispecie legale astratta e sul significato di disvalore proprio del delitto di peculato, non avendo attinto né la «norma istitutiva del precetto - l'art. 314 c.p.», né la «norma specificativa della nozione di incaricato di pubblico servizio - l'art. 358 c.p.»¹⁶: di qui la conclusione per la quale, non essendosi verificata una *abolitio criminis* parziale rilevante ai sensi dell'art. 2, co. 2, c.p., non veniva meno la punibilità a titolo di peculato per i fatti appropriativi anteriori all'entrata in vigore del decreto-rilancio.

Per quanto tale esito interpretativo fosse basato su consolidate premesse tecnico-teoriche e risultasse finanche funzionale a realizzare l'obiettivo sostanziale di evitare le "sacche di impunità" a cui - in assenza di una disciplina transitoria volta a far retroagire l'illecito amministrativo di nuovo conio - avrebbe condotto la soluzione dell'*abolitio criminis* parziale, la tesi in esame sollevava tuttavia diverse perplessità. Anche a trascurare il fatto che l'applicazione del criterio c.d. strutturale pareva condurre a risultati meno "netti" di quanto lasciato intendere dalla giurisprudenza di legittimità¹⁷, per un verso, sul piano

¹⁴ In senso critico, v. MICHELETTI, *Le modifiche mediate apparenti. Un recente caso in materia di peculato*, in *disCrimen*, 21 ottobre 2020, 8, per il quale «la distinzione tra norme integratrici e non integratrici della legge penale sia null'altro che un trucco retorico. Un trucco così scoperto e opportunistico che la stessa giurisprudenza che se ne avvale in tema di modificazioni mediate, negando valore integrativo a una norma richiamata dalla legge penale, è pronta a modificare improvvisamente il proprio giudizio, considerando quella stesa norma un'articolazione della disposizione incriminatrice là dove la questione riguarda l'ignoranza sulla stessa ai fini dell'art. 47, comma 3 c.p.».

¹⁵ GATTA, *Omesso versamento della tassa di soggiorno*, cit.,

¹⁶ ALVINO-NICOLOSI, *Peculato ed omesso versamento*, cit., 8.

¹⁷ Basti pensare che la stessa Suprema Corte (Cass., n. 36317/2020, cit.), pur applicando il criterio strutturale e pur giungendo ad escludere che l'art. 180, co. 3, cit., avesse determinato un fenomeno successorio rilevante ai sensi dell'art. 2, co. 2, c.p., ha tuttavia affermato che le due fattispecie astratte sarebbero «tra loro eterogenee: l'una destinata ad operare in rapporto al vecchio regime dell'imposta di soggiorno - e alla qualifica pubblicistica dell'albergatore (e del denaro incassato), l'altra in relazione al nuovo regime dell'imposta stessa - e alla qualifica privatistica dell'albergatore (e del denaro incassato)» (corsivo nostro). In questo senso può comprendersi l'osservazione di chi, ritenendo che il *novum* avesse introdotto un nuovo illecito amministrativo "speciale" rispetto alla "generale" fattispecie del peculato, ha evidenziato come il ricorso al criterio del "confronto strutturale" «[...] non ha senso (giuridico) se collegato all'intenzione del legislatore di incidere o meno sulla struttura del delitto di peculato (art. 314 c.p.)».

dogmatico si dubitava della stessa correttezza dell'assioma sul quale poggiava la tesi contraria all'*abolitio criminis*, ossia quello per cui la dinamica normativa in questione avrebbe dovuto essere inquadrata nell'ambito delle c.d. modifiche mediate della legge penale – attesa la «mancanza di una preesistente norma integratrice che sia stata sostituita»¹⁸ – e, per altro verso, in una prospettiva costituzionale-convenzionale, non si mancava di evidenziare la difficile compatibilità dell'esito concreto di tale impostazione – persistente punibilità a titolo di peculato per i fatti che, *dopo* il 19 maggio 2020, hanno perduto di rilevanza penale – con i canoni di ragionevolezza, proporzionalità e finalità rieducativa della pena, oltre che con il principio di retroattività della *lex mitior* di cui agli artt. 3, 117 Cost. e 7 Cedu, quale norma interposta¹⁹.

Ma neppure del tutto convincente appariva l'orientamento interpretativo che, pur muovendo anch'esso dalla riconduzione dell'avvicendamento normativo nel solco della modificazione mediata di fattispecie penale, giungeva all'opposto esito della non punibilità a titolo di peculato dei fatti appropriativi degli albergatori antecedenti al 19 maggio 2020.

Prendendo le distanze dalle prime pronunce della Suprema Corte – come visto, orientate a confermare la punibilità per i fatti pregressi –, in talune decisioni di merito si riteneva infatti, da un lato, che la mancata incidenza diretta della novella tanto sulla fattispecie penale (art. 314 c.p.) quanto sulla norma integratrice (art. 358 c.p.) non escludesse per ciò solo un fenomeno abrogativo parziale e, dall'altro lato, si affermava la necessità di procedere ad un «raffronto tra le situazioni di fatto antecedenti e successive alla novella legislativa», al fine di verificare se l'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020, avesse inciso sugli elementi costitutivi del «fatto tipico»²⁰: verifica da risolversi in termini positivi, avendo

o sulla definizione di incaricato di pubblico servizio (art. 358 c.p.)» dovendo piuttosto essere applicato «alle due autonome figure di illecito in successione rispetto alle concrete vicende: il delitto di peculato → l'illecito amministrativo ex art. 180 d.l. 34/2020» (GAMBARDELLA, *Il "peculato dell'albergatore"*, cit., 194).

¹⁸ Così MICHELETTI, *Le modifiche mediate apparenti*, cit., 5; v. anche GAMBARDELLA, *Il "peculato dell'albergatore"*, cit., 192-193.

¹⁹ AMARELLI, *"Peculato dell'albergatore"*, cit., 5.

²⁰ Così G.u.p. Roma, sent. 2 novembre 2020, n. 1515, 4, in *Sist. pen.*, 23 novembre 2020, con nota di VITARELLI, *Il Tribunale di Roma si discosta dalla Cassazione e riconosce l'abolitio criminis dopo il 'decreto rilancio' per le condotte pregresse di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'albergatore*; v. anche, a firma dello stesso Giudice, G.u.p. Roma, ord. 3 dicembre 2020, in *Sist. pen.*, 23 dicembre 2020, con nota di GATTA, *Peculato dell'albergatore e revoca del giudicato per intervenuta (?) abolitio criminis: l'ordinanza del g.u.p. di Roma sul caso Paladino*. Nello stesso senso, v. G.i.p. Rimini, 24 luglio 2020, in *Giur. pen. web*, 25 luglio 2020 che, facendo espresso richiamo alle Sezioni Unite Tuzet, ha ritenuto che se «per legge incriminatrice deve intendersi il complesso di tutti gli elementi rilevanti ai fini della descrizione del fatto», ivi compresa la qualità del soggetto attivo (non più

la novella modificato un elemento definitorio della fattispecie, ossia quello attinente alla definizione dei soggetti attivi del reato. Per tale via, nelle citate decisioni veniva sostanzialmente applicato il “vetusto” criterio della doppia punibilità in concreto²¹ e, sulla scorta del sillogismo “prima punibile, dopo non punibile, quindi non punibile”, si riteneva che la modifica normativa avesse in realtà «inteso privare di rilevanza penale il comportamento dell'albergatore»²². In questo senso, proprio la specifica introduzione di una nuova sanzione amministrativa – operante solo per il futuro, stante la mancanza di un'esplicita disposizione transitoria – sarebbe stata indice chiarissimo della volontà legislativa di depenalizzare le condotte del gestore della struttura recettiva che avesse omesso di versare le somme dovute a titolo di imposta di soggiorno²³: condotte che, pertanto, non sarebbero più previste dalla legge come reato in ossequio ad una successione di norme inquadrabile nell'alveo dell'art. 2, co. 2, c.p.

Al di là dei già evidenziati dubbi in ordine alla possibilità di ravvisare i canoni propri di una successione mediata nell'avvicendamento normativo in esame, la fragilità dell'impianto argomentativo da ultimo citato si annidava proprio nella premessa metodologica dalla quale esso muoveva: il ricorso al criterio della doppia punibilità in concreto – non sempre esplicitamente invocato, e tuttavia sostanzialmente applicato – si scontrava con il contrario indirizzo di legittimità che, salvo l'oramai risalente precedente nel caso *Tuzet*, è da tempo saldamente orientato ad affrontare i fenomeni di successione di leggi penali nel tempo, ivi compreso quello delle c.d. modificazioni mediate, affidandosi al criterio del confronto strutturale.

Restando ancora sul versante delle soluzioni favorevoli ad attribuire efficacia retroattiva all'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020, deve osservarsi che anche l'impostazione ermeneutica orientata a riconoscere nel *novum* legislativo gli

incaricato di pubblico servizio, ma semplice “privato”) e la natura non più pubblica dell'oggetto materiale del reato (il denaro riscosso), allora deve concludersi che «a seguito dell'innovazione legislativa di cui si discute l'albergatore non potrà pertanto più realizzare alcuna condotta di omesso versamento di denaro già ab origine di pertinenza della P.A., ma soltanto di inadempimento di un obbligo nei confronti di quest'ultima», con conseguente applicabilità dell'art. 2, co. 2, c.p. per ciò che concerne i fatti antecedente all'entrata in vigore del “decreto-rilancio”.

²¹ Cass., n. 8342/1987, cit.: v. nt. 12.

²² G.u.p. Roma, sent. 1520/2020, cit.

²³ In termini per certi versi analoghi, in dottrina, SPINA, *Derogatio cum abolitio*, cit., 5, il quale, muovendo dalla premessa per cui il “decreto-rilancio” avrebbe, per un verso, ristretto l'ambito applicativo del peculato in via mediata (modificando lo statuto soggettivo dell'albergatore) e, per altro verso, introdotto un illecito amministrativo volto a sanzionare proprio la “porzione” di fatti espulsi dall'area della punibilità, osserva che «l'intima correlazione tra modifica mediata e illecito speciale assume [...] valore di *doppia conferma dell'avvenuta depenalizzazione dei fatti regolati*».

stilemi tipici di una norma di interpretazione autentica²⁴ (come tale fisiologicamente retroattiva²⁵), per quanto suggestiva e sostenuta da attenta dottrina²⁶, non aveva riscosso particolare consenso²⁷, neppure nella giurisprudenza di legittimità, la quale non aveva peraltro mancato di rimarcare che, attesa l'assenza di una disciplina transitoria che estendesse anche al passato l'operatività della nuova sanzione amministrativa, l'adesione alla tesi della natura interpretativa della novella legislativa avrebbe determinato «l'effetto illogico ed irragionevole di privare per il passato del tutto di sanzione (anche amministrativa o tributaria) la condotta del gestore che ha omesso il versamento dell'imposta»²⁸.

²⁴ G.i.p. Rimini, 20 novembre 2020, in *questa Rivista*, 2020, 3, con nota adesiva di CIVELLO, *Peculato per omesso versamento della imposta di soggiorno: una interessante decisione del Tribunale di Rimini*.

²⁵ Nel senso però che la legge interpretativa non sarebbe naturalmente retroattiva, v. PUGGIOTTO, *La legge interpretativa e i suoi giudici. Strategie argomentative e rimedi giurisdizionali*, Milano, 2003, *passim* e, più di recente, ID., *Le leggi interpretative a Corte: vademecum per giudici a quibus*, in *Giur. cost.*, 2008, 2751 ss.

²⁶ MICHELETTI, *Le modifiche mediate apparenti*, cit., 5 ss., per il quale «[...] lungi dal costituire un'ipotesi di modificazione mediata della fattispecie, l'introduzione dell'art. 180, comma 3, cit., ha generato una situazione intertemporale del tutto diversa, sebbene spesso confusa con la prima, qual è l'introduzione di una norma interpretativa, che mira a vincolare il giudice nella qualificazione giuridica del rapporto tributario sottostante alla tassa di soggiorno [...]. L'esatta qualificazione della dinamica successoria non è priva di rilevanza. Altro è infatti un'autentica modificazione mediata della fattispecie penale, che scaturisce dalla sostituzione della norma richiamata dalla disposizione incriminatrice. Altro è l'introduzione di una norma interpretativa che va a correggere un orientamento esegetico. In quest'ultimo caso, siamo nel campo delle leggi d'interpretazione autentica, alle quali la giurisprudenza costituzionale riconosce da sempre una indiscussa efficacia retroattiva». Cfr. anche SCHIPPA, *Interviene la Cassazione sull'omesso o ritardato versamento dell'imposta di soggiorno a seguito del c.d. Decreto Rilancio. Autentica interpretazione di una papabile interpretazione autentica*, in *Giur. pen. web*, 6 novembre 2020.

²⁷ Secondo AMARELLI, *"Peculato dell'albergatore"*, cit., 15, la tesi dell'interpretazione «sembra prestare il fianco ad una obiezione sostanziale attinente al contenuto della legge in questione; l'art. 180 del decreto rilancio, difatti, non pare contenere un'esegesi di una precedente disposizione incriminatrice, ma una rivalutazione politico-criminale in termini di minore disvalore di un comportamento in precedenza integrante una sottofattispecie del delitto di peculato».

²⁸ Cfr. Cass., n. 36317/2020, cit., par. 7, secondo la quale «non può ritenersi [...] che l'art. 180 cit. sia in realtà una norma interpretativa», in quanto «nel caso in esame, una siffatta interpretazione "autentica" con effetto retroattivo non è praticabile, per una serie di ragioni»: essa «risulterebbe contraria ai principi costituzionali in tema di riserva di legge in materia tributaria, che impone al legislatore di individuare con sufficiente analiticità gli elementi essenziali della stessa prestazione»; inoltre, si è osservato che il legislatore ha riformato in plurime occasioni l'imposta di soggiorno dell'art. 4, dlgs. 23/2011, «lasciando tuttavia volutamente inalterata la disciplina relativa al gestore delle strutture ricettive» (cfr. pag. 14-15); infine, la Suprema Corte ha «rilevato che una interpretazione autentica *abrogans* da parte del legislatore, non accompagnata da disposizioni transitorie, avrebbe l'effetto illogico ed irragionevole di privare per il passato del tutto di sanzione (anche amministrativa o tributaria) la condotta del gestore che ha omesso il versamento dell'imposta - anche se effettivamente riscossa dal cliente».

In effetti, l'impressione è che proprio il timore di spalancare la via ad una sorta di "amnistia occulta"²⁹, lasciando completamente esenti da conseguenze sanzionatorie gli albergatori che si fossero "intascati" la tassa di soggiorno prima del 19 maggio 2020, avesse costituito – più delle argomentazioni tecnico-giuridiche sinteticamente ricordate *supra* – la "vera" ragione che aveva spinto, soprattutto, la giurisprudenza di legittimità a prendere le distanze dalla tesi dell'*abolitio criminis* parziale.

Del resto, così come risulta costante l'applicazione del confronto strutturale quale criterio risolutivo in materia di successione di leggi nel tempo, altrettanto consolidato è l'insegnamento del giudice della nomofiliachia in ordine alla disciplina applicabile in caso di successione c.d. impropria: qualora il legislatore non abbia espressamente regolato la portata intertemporale dell'illecito amministrativo, introdotto in luogo del precedente illecito penale, è il solo art. 2, co. 2, c.p., a trovare applicazione, non potendosi per contro ricorrere alla disciplina di cui all'art. 2, co. 4, c.p., (né a quella dell'art. 2, co. 3, c.p., in caso di fatti coperti da giudicato), riservata alla successione di leggi solo *penali*³⁰.

Seguendo tale premessa esegetica – che si basa, come evidenziato *infra*, su di una visione "autonomistica" dei rapporti intercorrenti tra illeciti penali e illeciti amministrativi³¹ – l'unica via che il legislatore avrebbe potuto seguire, per evitare il groviglio ermeneutico creatosi attorno al "peculato dell'albergatore", sarebbe stata quella di compiere uno sforzo ulteriore, volto a corredare il nuovo illecito amministrativo-tributario con una disciplina *ad hoc* che ne estendesse l'operatività anche ai fatti commessi *prima* del 19 maggio 2020.

²⁹ L'espressione è di TREMATERRA, *Depenalizzazione e procedure amministrative*, in *Riv. giur. circ. trasp.*, 1993, 492.

³⁰ Cass., Sez. un., 29 marzo 2012, Campagna, n. 25457, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 1211 ss., con nota critica di BIANCHI, *La cd. "successione impropria": una questione di garanzie*, nonché in *Cass. pen.*, 2013, con commento di SCARCELLA, *Illecito penale "depenalizzato" ed esclusione della postuma sanzionabilità amministrativa del fatto*, 1372 ss., e *ivi* con nota di CANGELLI, *Depenalizzazione: ancora sull'unitarietà della funzione afflittiva. La discutibile soluzione delle Sezioni Unite penali*, 1398 ss. In motivazione si evidenzia che «il principio di cui all'art. 2 c.p., comma 4 (retroattività della legge più favorevole al reo), in particolare, non è stato recepito nella L. n. 689 del 1981, art. 1 e non è estensibile alla disciplina della "successione" dell'illecito amministrativo rispetto all'illecito penale, essendo, invece, necessarie apposite norme, affidate alla discrezionalità del legislatore ordinario (pur sempre nel rispetto del principio di ragionevolezza ex art. 3 Cost.), per poter superare l'autonomo principio d'irretroattività, vigente per il primo tipo d'illecito ai sensi della L. n. 689 del 1981, art. 1, peraltro estraneo alla costituzionalizzazione ex art. 25 Cost., comma 2, che riguarda solo quello penale». Tale linea interpretativa si pone peraltro in continuità con il risalente precedente di Cass., sez. un., 16 marzo 1994, Mazza, n. 7394, in *Cass. pen.*, 1994, 2659 ss.

³¹ V. par. 5, *infra*.

3. *Il nuovo art. 5-quinquies: una disposizione non meramente interpretativa.* Quello sforzo ulteriore è stato infine compiuto dal legislatore³².

Con il nuovo art. 5-quinquies, l. 215/2021, è stata colmata la lacuna normativa: ora si dispone espressamente che la novellata disciplina tributaristica e i nuovi illeciti amministrativi, regolati dall'art. 4, co. 1-ter, d.lgs. 23/2011, operano anche per i fatti commessi *prima* del 19 maggio 2020.

Scongiurato così il pericolo - nella prospettiva "egualitaria" che ispirava, in fondo, l'impostazione giurisprudenziale contraria alla tesi dell'*abolitio criminis* - di una «non sanzionabilità secca»³³, né penale né amministrativa, per i fatti antecedenti all'entrata in vigore del nuovo illecito amministrativo, dietro l'apparente "linearità" semantica e contenutistica dell'art. 5-quinquies si intravedono tuttavia alcuni profili problematici.

Innanzitutto, occorre interrogarsi su quale sia la reale natura giuridica della disposizione in esame.

Ad un primo sguardo, la novella si presenta infatti come una norma di interpretazione autentica, ossia come una norma attraverso la quale il legislatore - intervenendo in situazioni di incertezza del dato normativo, oppure in un contesto giurisprudenziale segnato da dissidi sul significato normativo da attribuire a determinate disposizioni di legge, oppure ancora allo scopo di contrastare un orientamento giurisprudenziale ritenuto sfavorevole - indica quale è la soluzione interpretativa da seguire, tra le diverse (e purché plausibili in base al tenore del dettato normativo) proposte affacciate nel panorama ermeneutico³⁴: tale lettura "autentica" della disposizione, vincolante *erga omnes*, opererebbe fisiologicamente - salvo il limite della non ragionevolezza³⁵ - con

³² Per vero, già all'indomani dell'entrata in vigore dell'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020, in dottrina era stata prontamente evidenziata l'opportunità di implementare, in sede di conversione del citato decreto-legge, una disposizione transitoria «per eliminare qualsiasi dubbio in relazione all'operatività della sanzione amministrativa nei riguardi dei fatti commessi prima della vigenza dell'art. 180 decreto rilancio»: così GAMBARDILLA, *Il "decreto rilancio"*, cit., 7.

³³ Così BIANCHI, *Il problema della "successione impropria": un'occasione di (rinnovata?) riflessione sul sistema del diritto punitivo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 328.

³⁴ Secondo infatti Corte cost., sent. 17 ottobre 2011, n. 271, in *Giur. cost.*, 2011, 3517 ss., «il legislatore può adottare norme di interpretazione autentica non soltanto in presenza di incertezze nell'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».

³⁵ Cfr. *ex multis*, Corte cost., sent. 7 febbraio 2011, n. 41, in *Giur. cost.*, 2011, 4689 ss., con nota di COLAPIETRO, *L'aggiornamento e l'integrazione delle graduatorie scolastiche provinciali del personale docente deve avvenire nel rispetto del principio del merito*, la quale, dopo aver evidenziato come non sia decisivo distinguere tra norma "puramente" interpretativa e norma innovativa con efficacia retroattiva - fermo il limite, in materia penale, dell'art. 25, Cost. - ha osservato che «quello che rileva è, in entrambi i casi, che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza, in una pro-

efficacia retroattiva³⁶, sin dall'entrata in vigore della disposizione interpretata che, con quella di interpretazione, verrebbe dunque a "saldarsi"³⁷.

Ebbene, in uno dei primissimi commenti alla novella³⁸ si è ritenuto possibile riconoscere una caratura "interpretativa" alla prima parte dell'art. 5-*quinquies*, lì ove il legislatore ha espressamente sancito la retroattività del nuovo *status* tributaristico dell'albergatore (non più agente contabile, bensì responsabile d'imposta con diritto di rivalsa sui soggetti passivi). Affermando infatti che la qualifica soggettiva privatistica «si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020», si osserva che il legislatore parrebbe aver positivamente risolto la disputa ermeneutica, sorta tra coloro che intravedevano nell'avvicendamento normativo gli schemi tipici di una successione mediata di leggi penali, concernente la natura "integrativa" o meno della novella rispetto al precetto penale³⁹.

Occorre però fare i conti con la seconda parte dell'art. 5-*quinquies*, quella in cui il legislatore ha precisato che la retroattività riguarda anche la disciplina sanzionatoria amministrativa di nuova introduzione: e tale precisazione non sembra affatto "riducibile" ad una dimensione puramente interpretativa. Il legislatore non si è infatti limitato a indicare come vincolante una determinata esegesi, tra quelle astrattamente possibili, dell'art. 4, co. 1-*ter*, d.lgs. n. 23/2011, ma è andato oltre, innovando l'assetto normativo esistente attraverso l'introduzione di una regola che non era affatto ricavabile dalla lettura del cita-

spettiva di stretto controllo, da parte della Corte, di tale requisito, e non contrasti con valori ed interessi costituzionalmente protetti».

³⁶ V. però PUGGIOTTO, *La legge interpretativa e i suoi giudici*, cit., *passim*.

³⁷ Come osservato in una risalente sentenza della Corte costituzionale, «va riconosciuto il carattere interpretativo a una legge, la quale, fermo restando il testo della norma interpretativa, ne chiarisca il significato normativo e privilegi una delle tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo sia espresso dalla coesistenza di due norme, quella precedente e quella successiva, che ne esplicita il significato, e che rimangono entrambe in vigore. Le due norme si sovrappongono e l'una, la successiva, non elimina l'altra, la precedente» (Corte cost., sent. 4 novembre 1992, n. 455, in *Giust. civ.*, 1993, I, 315), venendosi a creare un «precetto normativo unitario» (così Corte cost., sent. 18 novembre 1993, n. 424, in *Dejure*).

³⁸ AMARELLI, *Peculato dell'albergatore: il legislatore chiarisce la retroattività della depenalizzazione del 2020*, in *Sist. pen.*, 1 febbraio 2022.

³⁹ AMARELLI, *op. ult. cit.*, per il quale «al novero della interpretazione autentica, al più, può essere ricondotta la presa di posizione del legislatore sulla controversa questione dommatica della successione mediata di leggi penali innescata dal mutamento della qualifica soggettiva del riscossore dell'imposta di soggiorno operato dal decreto rilancio del 2020, con la quale sono stati risolti i connessi problemi interpretativi in termini opposti alla giurisprudenza di legittimità prevalente (resta poi da verificare se una simile presa di posizione possa riverberare anche effetti in generale sulle c.d. modifiche mediate apparenti)».

to comma 1-*ter*, così come introdotto dall'art. 180, co. 3, del “decreto-rilancio”.

Muovendo dalla premessa per cui la disposizione da ultimo citata avrebbe determinato una *abolitio criminis* parziale dell'art. 314 c.p. accompagnata dalla contestuale introduzione di un illecito amministrativo-tributario, l'effetto pratico di tale evoluzione normativa non può che essere quello, più volte ricordato, della totale irrilevanza *sanzionatoria* dei fatti pregressi all'entrata in vigore del *novum*. Divenuto inapplicabile l'art. 314 c.p. - abrogato *in parte qua* - l'albergatore che si fosse appropriato della tassa di soggiorno riscossa dai clienti, prima del 19 maggio 2020, non avrebbe potuto essere sanzionato neppure in via amministrativa: in mancanza infatti di una specifica disciplina intertemporale capace di superare il disposto generale dell'art. 1, l. 689/1981, l'illecito amministrativo-tributario non poteva essere applicato retroattivamente.

Può allora dubitarsi che l'art. 5-*quinquies* presenti una natura “meramente” interpretativa in quanto il legislatore, nel precisare l'operatività del nuovo presidio sanzionatorio amministrativo anche per il passato, non ha affatto “selezionato” una delle possibili interpretazioni del citato comma 1-*ter*: nel solco di una lettura tradizionalmente “atomistica” dei rapporti di successione temporale tra illeciti penali e illeciti amministrativi⁴⁰, tale esegesi della disposizione (la retroattività dell'illecito amministrativo) era semplicemente *non possibile*, proprio in quanto l'assetto regolativo “interpretato” era sguarnito dell'unico perno normativo che avrebbe reso praticabile l'esegesi da ultimo “certificata” dal legislatore, ossia la previsione di una norma *ad hoc* che estendesse al passato l'operatività del nuovo illecito amministrativo-tributario.

Tale lacuna normativa è stata colmata proprio dalla seconda parte dell'art. 5-*quinquies* la quale, come detto, ha esplicitamente stabilito che la «disciplina sanzionatoria» dell'art. 4, co. 1-*ter*, d.lgs. n. 23/2011, «si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020», con ciò andando chiaramente a dettare una *nuova* regola intertemporale per l'illecito amministrativo elaborato per l'albergatore “infedele”.

Ci sembra insomma che il più volte citato art. 5-*quinquies* non abbia determinato un impatto meramente “ricognitivo” sull'assetto normativo esistente in tema di “(ex) peculato dell'albergatore”, bensì che abbia oggettivamente “innovato” la disciplina originariamente dettata dal “decreto-rilancio”⁴¹.

⁴⁰ Sul punto, v. *infra*, par. 5.

⁴¹ Condivide tale osservazione anche AMARELLI, *op. ult. cit.*, secondo il quale l'estensione retroattiva dell'illecito amministrativo sarebbe espressiva di un contenuto normativo «costitutivo di una nuova regio-

Con riguardo alla seconda parte della disposizione in esame – quella dedicata alla regolazione intertemporale della «disciplina sanzionatoria» – parrebbe allora più corretto inquadrare il *novum* non tanto nella categoria delle norme di interpretazione autentica, quanto piuttosto in quella delle norme innovative con efficacia retroattiva le quali, alla stessa stregua delle norme *stricto sensu* interpretative, sono costituzionalmente legittime – fermo il limite stabilito dall’art. 25, co. 2, Cost. per la materia penale – a condizione che la retroazione applicativa risponda ad un canone di ragionevolezza, nel senso che non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti, né con l’esigenza di tutela del legittimo affidamento e di certezza delle situazioni giuridiche¹².

Nella prospettiva di valutare se l’intervento legislativo compiuto attraverso la seconda parte dell’art. 5-*quinquies* (l’estensione per il passato della disciplina sanzionatoria amministrativa racchiusa nell’art. 4, co. 1-*ter*, d.lgs. n. 23/2011) rientri o meno nel perimetro di una retroazione temporale costituzionalmente legittima, pare necessario affrontare l’ulteriore interrogativo concernente la *natura* delle sanzioni di nuova introduzione, previste dal legislatore del “decreto-rilancio” per le ipotesi – rispettivamente – di omessa o infedele presentazione della dichiarazione che il gestore della struttura recettiva, entro il «30 giugno dell’anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo», deve inviare in via telematica, e di omesso, ritardato o parziale versamento dell’imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno: sanzioni consistenti nel pagamento di una sovrattassa che, nel primo caso, è compresa tra il 100 e il 200 per cento dell’importo dovuto mentre, nel secondo caso (atteso il rinvio all’art. 13, d.lgs. n. 471/1997), è di regola pari al 30 per cento dell’imposta non versata.

la intertemporale diacronica prima non esplicitata dal legislatore e, anzi, teoricamente di segno contrario ex art. 1, l. n. 698/1981».

¹² All’interno di un costante filone interpretativo della giurisprudenza costituzionale, a mente del quale ciò che conta non è tanto la verifica della natura interpretativa o innovativa con efficacia retroattiva della disposizione considerata, quanto piuttosto che l’efficacia retroattiva trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti, oltre alla già citata Corte cost., n. 41/2011 (*supra* nt. 35), cfr. per esempio Corte cost., 2 aprile 2012, n. 78, in *Giur. comm.*, 2012, 1176 ss., con nota di MANCINI, *Prescrizione della ripetizione di interessi anatocistici: dalla Cassazione all’intervento della Corte costituzionale*, Corte cost., sent. 22 maggio 2013, n. 103, in *Riv. giur. amb.*, 2013, 720 ss., con nota di MAZZOLA, *I requisiti acustici passivi delobbizzati dal Giudice delle leggi*, Corte cost., sent. 10 dicembre 2013, n. 308, in *Giur. cost.*, 2014, 521 ss., con nota di MASSA, *Giudizio sull’interpretazione autentica: verso una svolta?*. Più di recente, cfr. Corte cost., sent. 9 marzo 2020, n. 70, in *Giur. cost.*, 2020, 776 ss.

Laddove infatti si dovesse ritenere che le sanzioni di nuovo conio, pur formalmente qualificate come amministrative, rivelino una realtà sostanziale di tipo punitivo, tale da suggerirne la riconduzione entro il perimetro concettuale della *matière pénale*, ecco che gli effetti intertemporali dell'operazione di "depenalizzazione" *de qua* dovrebbero essere vagliati attraverso un filtro costituzionale e convenzionale ben più stringente di quello offerto dal canone della eguaglianza-ragionevolezza: segnatamente, quello dettato dai principi di cui agli art. 25, co. 2, Cost. e dall'art. 7 Cedu che, negli ultimi anni, hanno conosciuto un percorso di progressiva estensione anche nei confronti delle sanzioni amministrative punitive, sia dall'angolo visuale del divieto di retroattività sfavorevole⁴³, sia dalla prospettiva della garanzia della retroattività della *lex mitior*⁴⁴.

⁴³ L'estensione della fondamentale garanzia dell'irretroattività *in malam partem* di cui all'art. 25, co. 2, Cost. alle sanzioni amministrative aventi carattere punitivo, costituisce un approdo ormai fermo della giurisprudenza costituzionale recente: cfr., oltre a Corte cost., sent. 26 maggio 2010, n. 196, in *Cass. pen.*, 2011, 523 ss., con nota di MANES, *Irretroattività della confisca del veicolo guidato in stato di ebbrezza* (ove compare come un *obiter dictum*), anche Corte cost., sent. 14 aprile 2014, n. 104, in *Cass. pen.*, 2015, 1825 ss., con nota di URBANI, *Successione penale impropria e disciplina transitoria: la Corte costituzionale apre uno spiraglio alla teoria della "continuità dell'illecito"*, e Corte cost., sent. 16 dicembre 2016, n. 276, in *Foro it.*, 2017, I, 3521 ss., nonché la fondamentale Corte cost., sent. 25 novembre 2018, n. 223 (in *Dir. pen. cont.*, 13 dicembre 2018, con nota di GATTA, *Non sempre 'depenalizzazione' equivale a 'mitigazione'. La Corte costituzionale sull'irretroattività delle sanzioni amministrative 'punitive' più sfavorevoli di quelle penali (a proposito della confisca per equivalente per l'insider trading secondario)*, in *Giur. cost.*, 2018, 2597 ss., con nota di MAZZACUVA, *Successione di leggi punitive e principi costituzionali*).

⁴⁴ Con riguardo alla garanzia fondamentale della retroattività della *lex mitior* è noto come la stessa, tradizionalmente riconosciuta nel solo campo degli illeciti penali (cfr. in particolare Corte cost., sent. 20 luglio 2016, n. 193, in *Giur. cost.*, 2016, 1401 ss., con nota di SCOLETTA, *Materia penale e retroattività favorevole: il 'caso' delle sanzioni amministrative*, nonché Corte cost., sent. 24 febbraio 2017, n. 43, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 3, 293 ss., con nota di UBIALI, *Illegittimità sopravvenuta della sanzione amministrativa "sostanzialmente penale": per la Corte costituzionale resta fermo il giudicato*) e ancorata non già al principio di legalità di cui all'art. 25, co. 2, Cost. bensì ricondotta nell'alveo dell'art. 3 Cost, sia stata recentemente estesa anche al piano delle sanzioni amministrative aventi natura punitiva, ritenendosi che tale ampliamento garantistico sia «conforme alla logica sottesa alla giurisprudenza costituzionale sviluppatasi, sulla base dell'art. 3 Cost., in ordine alle sanzioni propriamente penali» (cfr. Corte cost., sent. 21 marzo 2019, n. 63, in *Dir. pen. cont.*, 2 aprile 2019, con nota di SCOLETTA, *Retroattività favorevole e sanzioni amministrative punitive: la svolta, finalmente, della Corte Costituzionale*). Sulla scia di tale nuova "quotazione" costituzionale del principio della retroattività della *lex mitior* nel settore dell'illecito amministrativo punitivo, la Corte costituzionale ha altresì affermato la cedevolezza del giudicato nei casi in cui fosse stata applicata la sanzione accessoria della revoca della patente sulla base di una norma in precedenza dichiarata illegittima (cfr. Corte cost., sent. 28 gennaio 2021, n. 68, in *Dir. pen. proc.*, 2021, con nota di MAZZACUVA, *La revoca della sanzione amministrativa "illegale": prosegue l'erosione del giudicato ad opera del principio di retroattività della lex mitior*, 1613 ss.). Più in generale, sul processo di progressiva estensione delle garanzie penalistiche agli illeciti amministrativi punitivi, cfr. VIGANÒ, *Garanzie penalistiche e sanzioni amministrative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1775 ss.; per una ricostruzione dell'ambito di operatività dei principi di retroattività della *lex mitior* e di irretroattività della

Nonostante l'operazione compiuta dal legislatore con il "decreto-rilancio" risulti orientata a sottrarre dall'area dell'illiceità, propria del peculato, le condotte "infedeli" degli albergatori nella gestione dell'imposta di soggiorno - obiettivo che trova conferma, oggi, nel tenore dell'art. 5-*quinquies*, l. 215/2021 - relegandole nell'ambito dei nuovi illeciti amministrativi tipizzati dall'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020, è tuttavia da dubitare che le sanzioni di nuovo conio presentino una caratura "autenticamente" amministrativa.

Se taluna parte della dottrina ha effettivamente ritenuto di ravvisare nelle due sovrattasse poc'anzi citate, previste a presidio dei due illeciti amministrativi in esame, gli estremi di sanzioni teleologicamente orientate a «soddisfare prevalentemente esigenze e finalità endo-erariali di carattere ripristinatorio piuttosto che afflittivo-repressive», con la conseguenza che le stesse non potrebbero «essere sussunte nel concetto sostanziale di materia penale, così come definito a livello convenzionale tramite i c.d. *Engel criteria* e [non potrebbero] soggiacere alle regole di garanzia costituzionale per la loro applicazione»⁴⁵, proprio una rapida incursione nella giurisprudenza euro-convenzionale⁴⁶ (ma

legge sfavorevole, così come ridefinito dagli approdi della Corte costituzionale (ancorché antecedente a Corte cost. n. 68/2021 cit.) e delle Corti europee, cfr. MAZZACUVA, *L'estensione attuale dei principi di irretroattività e di retroattività della legge favorevole*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 417 ss.

⁴⁵ Così AMARELLI, *Peculato dell'albergatore*, cit. Sui c.d. *Engel criteria* e sul concetto sostanziale di "materia penale", alla luce della giurisprudenza convenzionale e costituzionale, nella vastissima letteratura cfr. in particolare i lavori monografici di MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Milano, 2017, e MASERA, *La nozione costituzionale di materia penale*, Milano, 2018.

⁴⁶ Per ciò che concerne la giurisprudenza di Strasburgo, la Corte Edu ha in diverse occasioni "disvelato" - per lo più al fine di verificare il rispetto del divieto del *bis in idem* - la natura penale di talune misure sanzionatorie tributarie (modellate nei termini di "sovrattasse"), estendendo alle stesse lo statuto garantistico posto a presidio delle sanzioni "autenticamente" penali. In particolare, cfr. Corte Edu, Grande Camera, 23 novembre 2006, in C-73053/01 *Julissa c. Finlandia*, dove la natura punitiva della sovrattassa irrogata al ricorrente è stata desunta dal fatto che la sanzione non costituisse un semplice risarcimento dei danni, quanto piuttosto una vera e propria sanzione penale con finalità sia preventive che repressive, non rilevando di per sé la tenuità della risposta sanzionatoria. Ancora, in Corte Edu, Sez. IV, 20 maggio 2014, in C-11828/11 *Nykänen c. Finlandia* (in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014, con nota di DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatore e giudici nazionali e sovranazionali*) il giudice della Convenzione ha ravvisato la natura penale di una sovrattassa tributaria di modesta entità (circa 1.700 euro), così come ad analoghe valutazioni è pervenuto nella vicenda *Lucky Dev c. Svezia* (Corte Edu, Sez. V, 27 novembre 2014, in C-7356/10, in *Dir. pen. cont.*, 11 dicembre 2014, con nota di DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*), dove il ricorrente - al quale era stata contestata un'omessa dichiarazione e un'evasione IVA - era stato colpito da sovrattasse pari, rispettivamente, al 40% e al 20% delle imposte evase. L'orientamento interpretativo della Corte di Strasburgo ha trovato recente conferma in Corte Edu, 14 dicembre 2021, in C-11200/19 *Melgarejo Martínez Abellanos v. Spagna*, ove, in motivazione, è stata riconosciuta natura sostanzialmente penale a una sanzione pecuniaria tributaria pari al 20% dell'imposta dovuta. Sul versante europolitano, cfr. in particolare CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, in C-524/15, *Menci*, dove la Corte di Giustizia (in

anche costituzionale⁴⁷⁾ – maturata per lo più in tema di *ne bis in idem* e nell’ambito della quale è stata altresì affrontata la *quaestio* circa la natura giuridica di sanzioni tributarie dai contenuti analoghi a quelle in esame – sembra all’opposto suggerire la riconduzione anche di tali sovrattasse nell’alveo del diritto amministrativo punitivo: la previsione di un consistente *surplus* pecuniario rispetto all’entità dell’imposta non versata (pari, a seconda delle ipotesi, al 30% o a una quota compresa tra il 100% e il 200% dell’imposta stessa) sembra infatti escludere che le sanzioni in esame siano orientate a realizzare una finalità strettamente ripristinatoria-recuperatoria.

Tale qualificazione, per quanto qui di interesse, non pare tuttavia destinata ad incidere negativamente sulla legittimità dell’estensione retroattiva delle menzionate sanzioni amministrative, così come disposta dall’art. 5-*quinquies*, l. 215/2021.

Non venendo in rilievo infatti un’ipotesi di successione c.d. impropria in cui la regolamentazione amministrativa punitiva risulti concretamente *più sfavorevole* della previgente disciplina penalistica⁴⁸⁾ – di talché potrebbe seriamente dubitarsi, alla luce delle indicazioni fornite dalla Consulta in relazione a di-

sede di rinvio pregiudiziale volto a chiarire la compatibilità del sistema del doppio binario sanzionatorio, previsto dall’ordinamento italiano in materia tributaria, con il diritto al *ne bis in idem* sancito dall’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione), pur evidenziando che spetta al giudice del rinvio verificare la natura sostanzialmente punitiva di una misura formalmente penale, ha tuttavia fornito chiare indicazioni circa la finalità repressiva perseguita dalla sovrattassa di cui all’art. 13, co. 1, d.lgs. n. 471/1997 (par. 26-33).

⁴⁷⁾ Il riferimento è a Corte cost., sent. 24 ottobre 2019, n. 222, in *Cass. pen.*, 2020, 1816 ss., con nota di CALAVITTA, *La Corte Costituzionale di nuovo sul rapporto tra processo penale e amministrativo tributario: ancora una volta viene salvato il doppio binario sanzionatorio*, in cui la Consulta, pur dichiarando inammissibili le questioni sollevate dal rimettente (relative alla sospettata illegittimità costituzionale dell’art. 649 c.p.p. con gli artt. 3, 117 co. 1, Cost. e 4, Prot. 7 Cedu, nella parte in cui non estende il divieto di doppio giudizio alle ipotesi in cui l’imputato sia già stato sanzionato, in via definitiva, per i medesimi fatti, con una misura sostanzialmente punitiva alla stregua delle indicazioni della giurisprudenza europea), nella parte motiva sembra condividere la tesi della natura sostanzialmente penale della sovrattassa di cui all’art. 13, co. 1, d.lgs. n. 471/1997 (par. 2.1). Cfr. altresì Corte cost., ord. 2 marzo 2018, n. 43, (in *Dir. pen. cont.*, 13 marzo 2018, con nota di GALLUCCIO, *Ne bis in idem e reati tributari: la Consulta restituisce gli atti al giudice a quo perché tenga conto del mutamento giurisprudenziale intervenuto con la sentenza A. e B. c. Norvegia*) in relazione alla natura sostanzialmente penale della sanzione di cui agli artt. 1, c. 1 e 5, c. 1 d.lgs. 471/1997, prevista per l’illecito amministrativo di omessa dichiarazione ai fini Irpef e ai fini Iva.

⁴⁸⁾ Non potendosi infatti dubitare della maggiore repressività che presenta – rispetto alle pur afflittive sovrattasse di cui all’art. 4, co. 1-*ter*, d.lgs. n. 23/2011 – l’apparato sanzionatorio preveduto per il delitto di peculato, caratterizzato non solo dalla pena della reclusione compresa tra quattro anni e dieci anni e sei mesi, ma corredato altresì dalla previsione di contundenti misure ablatorie – sia in forma diretta che per equivalente – e dalla riparazione pecuniaria di cui all’art. 322-*quater* c.p. (senza peraltro contare che, sin dalla l. n. 3/2019, anche il delitto di peculato rientra nel “tragico elenco” dell’art. 4-*bis* ord. pen.).

namiche successive di questo genere, circa la legittimità costituzionale della disposizione transitoria che sancisce la retroattività delle nuove misure formalmente amministrative alla luce dell'art. 25, co. 2, Cost. (e dell'art. 117, co. 1, Cost., in relazione all'art. 7 Cedu)⁴⁹ - la statuizione legislativa di cui all'art. 5-*quinqüies*, l. 215/2021, non sembra sollevare criticità rispetto al divieto di retroattività sfavorevole⁵⁰ mentre, se tralasciata attraverso il prisma di quel principio di ragionevolezza-eguaglianza (art. 3 Cost.) che dovrebbe guidare il legislatore nell'implementazione di norme innovative e retroagenti, l'espressa estensione retroattiva delle sanzioni amministrative sembra potersi iscrivere entro il perimetro di un'opzione *ragionevole*, avendo quest'ultima contribuito a restituire omogeneità al trattamento sanzionatorio stabilito per gli albergatori, appianando eventuali divergenze correlate al momento in cui la condotta appropriativa fosse stata commessa, prima o dopo il 19 maggio 2020.

4. *Gli effetti del novum sui procedimenti penali in corso e su quelli definiti.* A differenza di quanto accaduto in occasione di altri interventi di depenalizzazione, dove il legislatore non solo ha stabilito l'operatività retroattiva dei nuovi illeciti amministrativi, ma ha anche dettagliatamente regolato l'estensione intertemporale degli stessi in relazione ai fatti già coperti da precedente giudicato penale⁵¹, il nuovo art. 5-*quinqüies* nulla ha espressamente previsto per ciò

⁴⁹ Cfr. Corte cost., n. 223/2018, cit., con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, co. 6, l. 18 aprile 2005, n. 62, nella parte in cui stabiliva che la confisca "amministrativa" per equivalente, prevista dall'art. 187-*sexies* del d.lgs. n. 58/1998, si applicasse, allorché il procedimento penale non fosse già stato definito, anche alle condotte di abuso di informazioni privilegiate perpetrare dal c.d. *insider* secondario e commesse anteriormente alla data di entrata in vigore della stessa legge n. 62 del 2005 - con la quale è stata depenalizzata la condotta del c.d. *insider* secondario, in precedenza sanzionata penalmente dall'art. 180, co. 2, d.lgs. 58/1998 -, quando il complessivo trattamento sanzionatorio conseguente all'intervento di depenalizzazione risultasse in concreto più sfavorevole di quello applicabile in base alla disciplina penalistica previgente.

⁵⁰ Dalla previsione della retroattività delle sanzioni amministrative punitive (più favorevoli) non sembra derivare, del resto, un *vulnus* alle istanze di *prevedibilità e riconoscibilità* (a loro volta strettamente avvincenti, in materia penale, al principio di colpevolezza), da parte del cittadino in ordine delle conseguenze giuridiche di determinati comportamenti illeciti, che costituiscono il fondamento "assiologico" del principio di irretroattività *in peius*: per gli albergatori che avessero compiuto le condotte appropriative - in termini di omessa dichiarazione o di omesso/ritardato versamento dell'imposta - prima dell'entrata in vigore del "decreto-rilancio", il comando legislativo (così come interpretato dalla giurisprudenza dominante) era già esistente ed era altresì accompagnato dalla sanzione dotata della più intensa capacità orientativa, ossia quella penale.

⁵¹ Si pensi, in particolare, all'intervento di depenalizzazione operato con il D.lgs. 15 gennaio 2016, n. 8. L'art. 8, co. 1, del decreto *de quo* espressamente stabilisce, per un verso, che i nuovi illeciti amministrativi - previsti in sostituzione dei precedenti illeciti penali - operano anche per le «violazioni commesse anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto stesso» e, per altro verso, fissa il limite del giudicato («sempre che il procedimento penale non sia stato definito con sentenza o con decreto divenuti

che concerne i riflessi della depenalizzazione sui fatti per i quali è già intervenuto un giudizio definitivo.

Il silenzio del legislatore non sembra tuttavia d'ostacolo alla ricostruzione dell'impatto concreto che la novella è destinata ad avere, sia sui procedimenti pendenti, sia su quelli definiti: gli effetti generati dal fenomeno successorio "improprio" debbono essere individuati – sulla scorta delle tradizionali indicazioni giurisprudenziali maturate in casi analoghi – ricorrendo alla "chiave di lettura" fornita dal combinato disposto dell'art. 2, co. 2, c.p. (per ciò che concerne il versante *stricto sensu* penalistico della dinamica successoria) e degli artt. 5-*quinquies*, l. 215/2021, e 4, co. 1-*ter*, d.lgs. 23/2011 (per ciò che riguarda il versante "amministrativo" della dinamica stessa).

Pertanto, con riferimento agli albergatori attualmente indagati per ipotetiche condotte appropriative, commesse sui denari riscossi presso i clienti a titolo di tassa di soggiorno, il Pubblico Ministero dovrebbe avanzare una richiesta di archiviazione "perché il fatto non è previsto dalla legge come reato".

Laddove invece sia già pendente processo per le medesime condotte, l'esito decisorio non potrebbe che essere quello di una sentenza *ex art.* 129 c.p.p., pronunciabile in stato o grado del processo stesso⁵².

Infine, per ciò che concerne i casi per i quali è già intervenuta una sentenza di condanna definitiva, il giudice dell'esecuzione – anche d'ufficio – dovrebbe procedere alla revoca, ai sensi dell'art. 673 c.p.p., delle statuizioni penali (ivi

irrevocabili»). Non solo, ma il capoverso della disposizione prevede altresì che, in caso di sentenza di condanna passata in giudicato prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 8/2016, il giudice dell'esecuzione «revoca la sentenza o il decreto, dichiarando che il fatto non è previsto dalla legge come reato e adotta i provvedimenti conseguenti». Risalendo nel tempo, può richiamarsi alla memoria anche l'art. 9, co. 6, l. 18 aprile 2005, n. 62, con il quale il legislatore, in occasione della depenalizzazione di alcune condotte in materia di *insider trading*, oltre ad aver espressamente preveduto che le nuove sanzioni amministrative introdotte nel Titolo V-bis del t.u.f. si applicassero anche alle violazioni commesse anteriormente alla data di entrata in vigore della legge n. 62/2005 « quando il relativo procedimento penale non sia stato definito», aveva altresì precisato che «per ogni altro effetto si applica l'articolo 2 del codice penale» e che «l'autorità giudiziaria, in relazione ai procedimenti penali per le violazioni non costituenti più reato, pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge, se non deve pronunciare decreto di archiviazione o sentenza di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto, dispone la trasmissione degli atti alla CONSOB. Da tale momento decorre il termine di centotanta giorni per la notifica dell'atto di contestazione delle violazioni».

⁵² In questo senso si è orientato il G.i.p. presso il Tribunale di Trapani, nella prima – a quanto consta – decisione di merito intervenuta all'indomani dell'entrata in vigore dell'art. 5-*quinquies* cit.: cfr. G.i.p. Trapani, sent. 3 febbraio 2022, n. 24, disponibile in *Giur. pen. web*, 10 febbraio 2022. L'impatto della novella non ha peraltro tardato a manifestarsi anche in sede di legittimità: si segnala infatti una primissima decisione della Sesta Sezione (Cass., Sez. VI, 15 febbraio 2021, n. 39903, inedita) nella quale la Suprema Corte ha annullato senza rinvio una sentenza di applicazione pena (per il reato di cui all'art. 314 c.p.) ritenendo che il fatto "dell'albergatore" non è più previsto dalla legge come reato.

comprese le eventuali misure ablatorie penali, come la confisca per equivalente) e dei correlati effetti giuridici⁵³, adottando i provvedimenti conseguenti. In quest'ultima ipotesi, peraltro, riteniamo che il giudice dell'esecuzione debba altresì trasmettere gli atti all'autorità competente per l'irrogazione della sanzione amministrativa di nuovo conio. Trasmissione non espressamente prevista dall'art. 5-*quinquies*, l. 215/2021, e tuttavia coerente non solo con l'espressa previsione della retroattività degli illeciti amministrativi disciplinati dall'art. 4, co. 1-*ter*, d.lgs. n. 23/2011, ma anche con l'esigenza di assicurare – ancora una volta – la parità di trattamento tra i gestori delle strutture ricettive, evitando l'esito costituzionalmente opinabile, nella prospettiva del principio di eguaglianza, che verrebbe a crearsi laddove dovesse esonerarsi dalle sanzioni (formalmente e sostanzialmente) amministrative a operatività retroattiva quegli albergatori già condannati in via definitiva in sede penale: dissolto il giudicato, questi ultimi verrebbero infatti a trovarsi in una situazione di ingiustificato privilegio rispetto ai gestori per i quali, invece, alla data del 19 maggio 2020 non fosse ancora maturata la definitività dell'eventuale condanna per peculato e che incorrerebbero senza dubbio nelle sanzioni amministrativo-tributarie di nuova previsione.

5. *Osservazioni conclusive.* A valle delle osservazioni svolte in punto a connotati teorici ed effetti pratici del nuovo art. 5-*quinquies*, l. 215/2021, non resta che dedicare alcune battute conclusive, e di respiro più generale, al retaggio che la tormentata vicenda del “peculato dell'albergatore” sembra lasciare dietro di sé.

Innanzitutto può evidenziarsi un dato positivo. In una materia come quella dei reati contro la pubblica amministrazione che, da qualche anno a questa parte, è attraversata da incursioni legislative ispirate dall'obiettivo della massimizzazione della risposta repressiva e ben poco sensibili a quei principi di sussidiarietà e proporzionalità che, per contro, dovrebbero orientare l'azione del legislatore *in criminalibus*, l'opzione politico-criminale di degradare un'intera (sotto)categoria di condotte dal rango di illeciti penali a quello di illeciti amministrativi rappresenta una senz'altro una scelta “contro-corrente”. Tanto più laddove si consideri che il “ripensamento” legislativo – al di là di eventuali sospetti circa la connotazione *ad personam* dello stesso – risulta ispirato proprio da quelle istanze di proporzionalità, tra disvalore oggettivo del fatto ed intensità della risposta sanzionatoria, che da tempo sembrano es-

⁵³ Sul punto, già GAMBARDILLA, *Il “decreto rilancio”*, cit., 6.

sere estranee agli interventi compiuti nel settore dei delitti contro la P.A. La previsione di un autonomo illecito amministrativo (punitivo) di tipo pecuniario (operante anche per il passato) pare, in questo senso, ampiamente idonea a coprire il disvalore di comportamenti appropriativi che – nella maggior parte dei casi – hanno ad oggetto poche centinaia di euro, laddove l’irrogazione di una pena come quella stabilita per il delitto di peculato finiva invece per generare esiti afflittivi sproporzionati per eccesso rispetto all’entità dell’offesa arrecata⁵⁴.

L’intervento legislativo può essere salutato con favore anche nella misura in cui, andando a definire in termini espliciti la qualifica “privatistica” dell’albergatore in relazione alla gestione della tassa di soggiorno, sembra porre un argine a quella linea giurisprudenziale che, facendo leva su una declinazione ampia della figura dell’incaricato di pubblico servizio – attribuibile al privato, in particolare, ogniqualvolta egli faccia “maneggio” di denaro pubblico –, tende ad espandere i confini applicativi del delitto di peculato sino a colpire forme variamente declinate di “infedeltà tributaria”, soprattutto laddove vengano in rilievo comportamenti di omesso versamento nelle casse dell’erario di somme di denaro spettanti all’amministrazione pubblica, ma ordinariamente riscosse dal privato⁵⁵. In questo senso, il combinato normativo degli artt. 180, co. 3, d.l. 34/2020, e 5-*quinquies*, l. 215/2021, può essere apprezzato come una riaffermazione del primato legislativo nella definizione dell’area della penalità in un contesto – quale era quello della “gestione” dell’imposta di soggiorno da parte dell’albergatore – in cui la mancanza di una chiara definizione normativa dello statuto (pubblicistico o meno) del soggetto chiamato alla riscossione dell’imposta aveva lasciato ampio spazio alla *verve* giurisprudenziale e all’estensione – probabilmente non preveduta dal legislatore – dei confini del delitto di peculato⁵⁶.

⁵⁴ In questo senso anche GAMBARDELLA, *Il “peculato dell’albergatore”*, cit., 197-198.

⁵⁵ Oltre che in materia di mancato versamento della tassa di soggiorno riscossa dall’albergatore, parte della giurisprudenza di legittimità ha ravvisato gli estremi del peculato anche nella condotta del gestore o dell’esercente degli apparecchi da gioco leciti (di cui all’art. 110, co. 6 e co. 7, TULPS) che si sia impossessato dei proventi del gioco, omettendo di versare il prelievo erariale unico (c.d. PREU), in quanto soggetto qualificabile alla stregua di un ‘agente contabile’ (inquadabile – sul piano penale – nella categoria dell’i.p.s. di cui all’art. 358 c.p.). Tale indirizzo interpretativo ha recentemente trovato l’avallo delle Sezioni Unite: cfr. Cass., Sez. un., 24 settembre 2020, Rubbo, n. 6087, in *Sist. pen.*, 25 febbraio 2021, con nota di PENCO, *Apparecchi da gioco e omesso versamento del prelievo erariale unico: le Sezioni Unite confermano la configurabilità della fattispecie di peculato nel caso del gestore che si impossessi dei proventi del gioco*. Per un approfondimento sul trend giurisprudenziale segnalato, v. FRANZIN, *I confini “mobili” del delitto di peculato e la progressiva erosione del concetto di possesso qualificato*, in *Dir. pen. proc.*, 2021, 964 ss.

⁵⁶ Come già evidenziato *supra*, nt. 1, il sostrato normativo esistente nulla diceva in ordine allo *status*

D'altra parte, la complessiva vicenda aperta dall'art. 180, co. 3, del "decreto-rilancio" e chiusa un anno e mezzo dopo dall'art. 5-*quinquies*, l. 215/2021, ha anche lasciato sul tavolo dei preoccupanti interrogativi in ordine alla capacità del legislatore non solo di "maneggiare" uno strumentario delicato e contun- dente quale quello dello *ius terribile* ma, più in generale, di calibrare attenta- mente la gestione degli arsenali sanzionatori a sua disposizione, nella prospet- tiva di elaborare degli assetti normativi equilibrati e razionalmente ispirati, anche sul piano diacronico.

Se infatti appare quantomeno rivedibile l'opzione di affidare alla decretazione d'urgenza, piuttosto che alla legge ordinaria, un'innovazione politico- criminale di indubbio impatto concreto – destinata ad incidere sulle sorti di un'intera categoria di soggetti, i gestori di strutture ricettive, già di per sé colpi- ta da una grave crisi del settore –, contribuendo così a rafforzare l'immagine di un diritto penale che si sviluppa non sulla scorta di una progettazione raz- zionalmente impostata, quanto piuttosto sulla base di impulsi dettati dall'emergenza e dalla "sensibilità" del momento³⁷, ancor più significativa ri- sulta l'incapacità tanto di esplicitare le scelte compiute in disposizioni chiare, immediatamente comprensibili, dalle quali potersi desumere dove corra il confine tra ciò che è penalmente lecito e ciò che non lo è, quanto di governa- re le conseguenze ulteriori derivanti dalla scelta di degradare un illecito pena- le in un illecito amministrativo.

Il riferimento concerne la mancata previsione, nell'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020, di una disposizione dedicata alla disciplina intertemporale del neo- introdotto illecito amministrativo-tributario che, complice anche una imposta- zione interpretativa di marca "autonomistica" nel ricostruire la disciplina dei fenomeni successivi c.d. impropri, ha finito per generare consistenti perples- sità sulla ragionevolezza di un assetto regolativo destinato a lasciare del tutto "scoperte" da sanzione le condotte appropriate pregresse e le quali, a loro volta, hanno contribuito ad alimentare un atteggiamento giurisprudenziale conservativo nei confronti del *novum*. Non può non osservarsi infatti come la Suprema Corte, facendosi carico di correggere gli effetti ritenuti irragionevoli di una normazione poco accurata – il rischio di una "impunità" totale (penale

soggettivo che l'albergatore veniva a rivestire all'interno della vicenda impositiva e il severo orienta- mento giurisprudenziale, favorevole all'inquadramento delle condotte appropriate della tassa di soggiorno nell'ambito dell'art. 314 c.p., era maturato sulla scorta della citata decisione delle Sezioni riunite della Corte dei conti (n. 22/2016, cit.) con la quale, interpretando il "laconico" assetto normativo esistente, le stesse avevano concluso nel senso per cui l'albergatore, allorché incassi la tassa di soggiorno dagli ospiti, rivestirebbe la qualifica di agente contabile.

³⁷ In questo senso, cfr. anche AMARELLI, *Il peculato dell'albergatore*, cit.

e amministrativa), per le ipotesi di omesso o ritardato versamento dell'imposta di soggiorno antecedenti all'entrata in vigore del "decreto-rilancio" - , abbia adottato una linea interpretativa formalmente fondata, ma la quale rischiava di condurre ad esiti sostanzialmente contrastanti con il principio della retroattività della *lex mitior*⁵⁸.

Proprio tali osservazioni rendono peraltro opportuno dedicare un piccolo spazio ad una tematica di portata più generale - rientrando a pieno titolo tra i grandi temi dell'attualità penalistica (*recte*: punitiva) e, come tale, meritevole di un grado e un'ampiezza di riflessione ben diversi da quelli che è qui possibile concederle - i cui sviluppi avrebbero forse potuto giocare un ruolo rilevante nella prospettiva di evitare le problematiche interpretative che hanno invece animato la vicenda del "peculato dell'albergatore". Si allude alla valorizzazione del progressivo riconoscimento - catalizzato dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo sui confini (espansivi) della "materia penale" - della «omogeneità sostanzial-funzionale»⁵⁹ tra illecito penale e illecito amministrativo punitivo, nonché della correlata estensione delle garanzie costituzionali e convenzionali dal primo al secondo in punto a irretroattività *in peius* e retroattività *in mitius*, per superare quei «nodi irrisolti della successione impropria»⁶⁰ che sorgono in prossimità di fenomeni successori sguarniti di una disciplina transitoria *ad hoc* e che, a ben vedere, si scorgono anche all'origine delle incertezze interpretative maturate sul tema del "peculato dell'albergatore".

Più sopra si è osservato come, all'indomani dell'entrata in vigore del "decreto-rilancio", l'emersione di un orientamento giurisprudenziale sfavorevole all'*abolitio criminis* abbia essenzialmente costituito la risposta ad un'esigenza equitativa-sostanziale ritenuta non sacrificabile pur a fronte del mutato giudizio di disvalore espresso dal legislatore⁶¹: quella di evitare che, in assenza di una disposizione che estendesse retroattivamente le nuove sanzioni amministrative, i fatti degli albergatori antecedenti al 19 maggio 2020 potessero andare incontro alla totale impunità. Preoccupazione che ha costituito il puntuale

⁵⁸ Come osservato in dottrina, una depenalizzazione che non retroagisce, anche se animata da intenti "equitativi" (non lasciare impunte le condotte illecite pregresse), si trova «in palese violazione del principio della necessaria retroattività della *lex mitior*, del diritto fondamentale garantito dall'art. 7 CEDU (e dall'art. 3 Cost. sotto il profilo della ragionevolezza); ormai di difficilissima deroga da parte del legislatore nazionale e del quale non può fare certo le veci la giurisprudenza di legittimità...sebbene per nobili fini»: così GAMBARDELLA, *Il "peculato dell'albergatore"*, cit., 198.

⁵⁹ PALAZZO, *Correnti superficiali e correnti profonde nel mare delle attualità penalistiche (a proposito della retroattività favorevole)*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 1176.

⁶⁰ Così MAZZACUVA, *Successione di leggi punitive*, cit. 2599.

⁶¹ V. par. 2.

precipitato di una specifica visione “atomistica” dei rapporti diacronici intercorrenti tra illeciti penali e illeciti amministrati, avallata dal giudice della nomofiliachia⁶² e alla quale la giurisprudenza di legittimità sopra citata ha inteso aderire. In linea con tale impostazione, le conseguenze di una depenalizzazione non assistita da disposizioni intertemporali specifiche sarebbero infatti presto individuate: l’illecito penale preesistente non sarebbe più applicabile, essendo andato incontro ad *abolitio criminis* ai sensi dell’art. 2, co. 2, c.p.; l’illecito amministrativo succeduto non sarebbe parimenti applicabile, stante il limite opposto dall’art. 1, l. 689/1981. Nessun margine di operatività potrebbe inoltre essere accordato alla disposizione dell’art. 2, co. 4, c.p., dal momento che il riferimento testuale alla «disposizione più favorevole al *reo*» imporrebbe di limitarne l’operatività ai soli casi di avvicendamenti normativi “intra-penalistici”, laddove venga cioè mantenuto il giudizio di disvalore criminale del fatto.

Tale indirizzo esegetico, che pure vanta - in tutti i casi in cui l’illecito amministrativo punitivo sopravvenuto sia più *favorevole* dell’illecito penale abrogato⁶³ - un indubbio risvolto garantistico in quanto l’effetto ultimo sarebbe comunque quello dell’impunità ai sensi dell’art. 2, co. 2, c.p.⁶⁴, costituisce il precipitato di una risalente visione dei rapporti intercorrenti tra sistema penale e sistema punitivo amministrativo, coerente con l’adozione di un criterio “formale” per la perimetrazione dell’area della penalità e razionalizzabile nei termini di una “teoria della diversità”, il cui postulato fondativo sarebbe da individuarsi nella «perfetta autonomia reciproca, sia a livello di normazione ordinaria sia a livello di principi sovraordinati (costituzionali, eurounitari, convenzionali)»⁶⁵ tra i due rami sanzionatori.

Ma una simile impostazione “atomistica”, dalla quale deriverebbe l’inapplicabilità all’illecito amministrativo punitivo non solo della disciplina “ordinaria” dell’art. 2 c.p., ma anche dalla copertura delle guarentigie costituzionali (e convenzionali) previste in relazione all’illecito penale, sembra scontare un evidente grado di obsolescenza rispetto all’approccio sostanziale che, sulla scorta dell’onda lunga della giurisprudenza della Corte di Strasburgo e del riconoscimento della continuità teleologica tra pene ed altre misure punitive, fonda oggi una visione unitaria della “materia penale” e del diritto

⁶² Cfr. Cass., Sez. un., n. 25457/2012, cit.

⁶³ A diversi esiti si giungerebbe nello scenario opposto: cfr. Corte cost., n. 223/2018, cit.

⁶⁴ In questo senso PALAZZO, *op. ult. cit.*, 1175-1176.

⁶⁵ Cfr. BIANCHI, *Il problema della “successione impropria”*, cit., 330, al quale si rimanda anche per gli ampi richiami bibliografici in relazione alla formalizzazione della “teoria della diversità”.

punitivo, includendo al suo interno non solo le sanzioni *penali* ma anche quelle *amministrative* a connotazione afflittivo-repressiva: con conseguente e progressiva estensione delle garanzie tipicamente caratterizzanti l'intervento "puramente" penalistico all'area dell'illecito amministrativo punitivo⁶⁶.

Ebbene, se tale «considerazione panpenalistica delle sanzioni amministrative»⁶⁷ ha condotto – come ricordato *supra*⁶⁸ – dapprima all'affermazione del divieto della retroattività *in peius*, quindi al riconoscimento del principio della retroattività *in mitius* e, da ultimo, all'ammissione della cedevolezza del giudicato allorché venga in rilievo l'irrogazione di una sanzione amministrativa "illegale", lungo un percorso interpretativo di tendenziale omogeneizzazione dello statuto intertemporale tra sanzioni penali e sanzioni punitive, non sembra affatto eccentrica la proposta formulata da una parte della dottrina e tesa ad estendere al fenomeno della successione c.d. impropria, laddove non corredata da disposizioni transitorie, le regole proprie della successione di leggi penali: segnatamente, quella racchiusa al terzo comma dell'art. 2 c.p. (nei casi di reato depenalizzato già colpito da sentenza passata in giudicato) e quella di cui al quarto comma dell'art. 2 c.p. (con possibile ultrattività della legge penale abrogata, laddove concretamente più favorevole)⁶⁹. Una soluzione di questo tipo non solo non determinerebbe alcuna flessione sul piano delle garanzie individuali, ma conferirebbe "ordine e razionalità" alla disciplina intertemporale delle successioni c.d. improprie, evitando l'emersione di "preoccupazioni" legate alle possibili disparità applicative che deriverebbero dall'adesione all'approccio "autonomistico" nella ricostruzione dei rapporti tra illeciti penali e illeciti amministrativi punitivi.

Proprio la vicenda del "peculato dell'albergatore" costituisce un significativo banco di prova per saggiare la praticabilità di una simile proposta.

Tornando con la mente alla situazione normativa generata dall'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020 – prima del sopraggiungere dell'art. 5-*quinquies* e della specifica introduzione di una disposizione transitoria *ad hoc* – è possibile immaginare due scenari differenti: nel primo, viene in rilievo un albergatore che ha commesso il fatto *prima* del 19 maggio 2020, ma la relativa contestazione a titolo di peculato non si è ancora cristallizzata in una sentenza di condanna irrevocabile; nel secondo, invece, *prima* del 19 maggio 2020 il giudizio penale a ca-

⁶⁶ Su tali linee evolutive, per tutti, v. i lavori monografici di MASERA, *La nozione costituzionale*, cit., nonché MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, cit.

⁶⁷ Così MAZZACUVA, *L'estensione attuale*, cit., 420.

⁶⁸ V. *supra*, par. 3, nt. 42 e 43.

⁶⁹ Cfr. BIANCHI, *op. ult. cit.*, p. 351 ss.; MAZZACUVA, *op. ult. cit.*, 420; ID., *Successione di leggi punitive*, cit., 2599; PALAZZO, *Correnti superficiali*, cit., 1176.

rico dell'albergatore risulta già concluso con una statuizione di responsabilità passata in giudicato.

Posta la natura *punitiva* delle nuove sanzioni amministrative previste dal “decreto-rilancio” (destinate a colpire proprio quelle condotte dei gestori di strutture ricettive che, in precedenza, rientravano nell'alveo giuridico del delitto di peculato) e premessa la portata in concreto *più favorevole* delle stesse rispetto a quelle conseguenti ad una condanna per il delitto di cui all'art. 314 c.p. (come evidenziato *supra*⁷⁰), l'eventuale riconduzione del fenomeno successorio entro il perimetro applicativo dei commi terzo e quarto dell'art. 2 c.p. (resa possibile in virtù dell'omogeneità sostanziale e teleologica delle sanzioni succedutesi) avrebbe ragionevolmente evitato l'emersione di quelle perplessità di “giustizia sostanziale” che il “dogma della diversità” e i suoi corollari applicativi avevano invece instillato nella giurisprudenza di legittimità, spingendola a respingere la soluzione esegetica dell'*abolitio criminis* e a “tollerare” cedimenti sul versante della garanzia della retroattività della *lex mitior*.

Tanto nel primo, quanto nel secondo scenario descritto, il ricorso ai meccanismi, rispettivamente, del quarto e del terzo comma dell'art. 2 c.p., avrebbe consentito di prevedere l'applicazione per i fatti commessi prima dell'entrata in vigore del *novum* – fossero essi ancora *sub iudice* ovvero fossero già coperti da giudicato – di conseguenze sanzionatorie omogenee rispetto a quelle che il “decreto-rilancio” ha successivamente stabilito per le condotte appropriatee perpetrate dopo il 19 maggio 2020. Il tutto, peraltro, senza mettere in dubbio la volontà di depenalizzazione manifestata dal legislatore attraverso l'espressa previsione di nuovi illeciti (formalmente) amministrativi a “copertura” dei fatti non più considerati meritevoli dello stigma penalistico.

Muovendo da un approccio unitario e sostanziale nella ricostruzione delle dinamiche e dei principi regolanti l'universo del diritto *punitivo*, al cui interno orbitano tanto la galassia della pena quanto quella della sanzione amministrativa, un'esegesi “evolutiva” dell'art. 2, co. 4, c.p. avrebbe dunque consentito di far retroagire le più favorevoli misure sanzionatorie introdotte dal “decreto-rilancio” sino a colpire i fatti degli albergatori, ancora non definiti con sentenza passata in giudicato, commessi prima del 19 maggio 2020. Allo stesso modo, con riguardo alle vicende già coperte da giudicato alla data del 19 maggio 2020, l'estensione interpretativa del concetto di «pena pecuniaria» di cui all'art. 2, co. 3, c.p. sino a ricomprendervi anche la sanzione pecuniaria amministrativa (*punitiva*) – al cui alveo possono riportarsi, come visto, le sovrat-

⁷⁰ V. *supra*, par. 3.

tasse previste oggi dall'art. 4, co. 1-*ter*, d.lgs. n. 23/2011 - avrebbe consentito di "convertire" la pena detentiva, già irrogata in via definitiva per il delitto di peculato, con le misure pecuniarie di nuovo conio e più favorevoli, di fatto andando a realizzare un esito sostanzialmente analogo a quello derivante dalla combinazione tra *abolitio criminis* (ex art. 2, co. 2, c.p.) e previsione di una disposizione transitoria retroagente⁷¹.

In sintesi, la disposizione dell'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020, ancorché sguarnita di un'apposita disciplina transitoria per i nuovi illeciti amministrativi-punitivi, non avrebbe probabilmente generato le complessità interpretative che ha invece scatenato, laddove la stessa fosse stata calata all'interno di un panorama esegetico diverso da quello tradizionale, non più ancorato ad una lettura rigidamente 'atomistica' della successione c.d. impropria (tale da escludere l'esistenza di rapporti intertemporali tra la precedente figura criminosa e la nuova fattispecie amministrativa) e a sua volta coerente con una più generale visione della relazione tra illecito penale ed illecito amministrativo ispirata dal "dogma della diversità", bensì orientato a valorizzare i punti di convergenza sostanziale e teleologica tra le due tipologie di illeciti, uniformandone la successione diacronica alla luce delle medesime logiche intertemporali (quelle dell'art. 2 c.p., "illuminate" dai principi fondamentali dell'irretroattività *in peius* e della retroattività *in mitius*).

In ultima analisi, uno sguardo retrospettivo che tenga conto della genesi, dello sviluppo e della conclusione (definitiva?) della specifica vicenda del "peculato dell'albergatore" consegna, da un lato, l'impressione di trovarsi dinanzi ad un assetto regolativo-sanzionatorio che ha infine, faticosamente, raggiunto un adeguato equilibrio tra le diverse componenti in gioco (su tutte, quelle dettate dai canoni della proporzionalità e della ragionevolezza della risposta ordina-

⁷¹ In tali ipotesi resterebbero da chiarire alcuni profili applicativi, come quello dell'identificazione del soggetto competente ad irrogare la sanzione amministrativa punitiva, così come quello attinente all'individuazione del parametro di conversione tra sanzione detentiva e sanzione pecuniaria (stabilito dall'art. 2, co. 3, c.p. mediante il rinvio all'art. 135 c.p.) allorché la sanzione pecuniaria stessa assuma la fisionomia, ad esempio, di una sovrattassa. Peraltro, laddove la sanzione detentiva fosse stata già in parte scontata, il meccanismo di conversione potrebbe persino condurre alla *disapplicazione* della misura pecuniaria, tutte le volte in cui la quota di pena già subita superi l'entità massima della sanzione pecuniaria prevista a corredo dell'illecito amministrativo punitivo: in questo senso, l'applicazione dell'art. 2, co. 3, c.p., anche ai fenomeni di successione c.d. impropria finirebbe per condurre ad un esito ancor più "proporzionato" di quello derivante dalla tradizionale operatività congiunta dell'art. 2, co. 2, c.p. e della disposizione transitoria che faccia retroagire le sanzioni amministrative (più favorevoli). Infatti, in quest'ultimo caso, l'Autorità amministrativa competente a irrogare la sanzione pecuniaria, alla quale il giudice dell'esecuzione (dando corso alle conseguenze derivanti dalla revoca ex art. 673 c.p.p.) abbia rinviato dopo aver rilevato l'intervenuta *abolitio criminis*, non potrebbe tenere conto, in sede di quantificazione della misura pecuniaria, della quota di pena già subita dall'interessato.

mentale, anche per i fatti passati, rispetto al disvalore insito nelle condotte appropriative dell'imposta di soggiorno) e tuttavia, dall'altro lato, conferma una volta di più come la complessità propria del sistema penale (*recte*: punitivo), soprattutto per ciò che concerne le ricadute intertemporali delle scelte intraprese, sia tale da imporre la massima attenzione ogniqualvolta si intenda mettersi mano - anche se in una prospettiva di *favor rei* - onde evitare che interventi frettolosi, poco curati, di difficile interpretazione, rischino di generare esiti più irragionevoli di quelli che, intervenendo, si mirava a correggere.