

Pubblicato il 02/11/2023

N. 09445/2023REG.PROV.COLL.
N. 05520/2019 REG.RIC.



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Consiglio di Stato

in sede giurisdizionale (Sezione Quinta)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 5520 del 2019, proposto da SirioGEST Hotel s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Giovanni Pesce e Maria Grazia Carcione, con domicilio eletto presso lo studio del primo, in Roma, via Bocca di Leone n. 78;

contro

Comune di Tivoli, in persona del sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dagli avvocati Diana Scarpitti e Martina Ramondo, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

nei confronti

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Presidenza del Consiglio dei Ministri, in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria ex lege in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

per la riforma

della sentenza breve del Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio – sede di Roma (sezione seconda) n. 11950/2018, resa tra le parti.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio del Comune di Tivoli, e del Ministero dell'Economia e delle Finanze e della Presidenza del Consiglio dei Ministri;

Visti tutti gli atti della causa;

Visto l'art. 87, comma 4-bis, cod. proc. amm.;

Relatore all'udienza straordinaria di smaltimento dell'arretrato del giorno 24 ottobre 2023 il Cons. Massimo Santini, data la presenza per il Comune di Tivoli dell'Avv. Scarpitti e preso atto della richiesta di passaggio in decisione delle altre parti costituite;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1. Nel presente giudizio è impugnata la delibera del Consiglio Comunale del Comune di Tivoli n. 12/2018, avente ad oggetto *“Imposta di soggiorno - approvazione nuovo regolamento per la disciplina dell'imposta di soggiorno, istituita con deliberazione del Consiglio comunale n. 62/2011”*. In primo grado ricorrenti erano in origine due imprenditori del settore alberghiero, Acque Albule e Sirogest Hotel, che contestavano la suddetta delibera nella parte in cui con essa era aumentata la tassa di soggiorno ed era introdotta una serie di adempimenti a carico degli operatori del settore (che sono definiti non più responsabili di imposta, ossia della sua riscossione, ma veri e propri *“agenti contabili di fatto”* come tali soggetti, altresì, a responsabilità erariale qualora non riescano ad incassare quanto dovuto dagli ospiti).

2. Il TAR Lazio rigettava tutti i motivi di ricorso ritenendo in estrema sintesi che: a) la disposizione di cui all'art. 4 del decreto legislativo n. 23 del 2011 non soffre di alcun vizio di incostituzionalità, essendo il tributo comunale sufficientemente descritto nei suoi elementi essenziali dalla citata disposizione primaria; b) il compito degli albergatori è meramente strumentale rispetto alla

riscossione del suddetto tributo; c) il parere delle associazioni di categoria non sarebbe stato necessario in quanto si tratterebbe di “*lievi modificazioni*” rispetto al precedente regolamento n. 62 del 2011; d) la destinazione del gettito dell’imposta si rivela conforme a legge (interventi a favore di strutture ricettive ed in materia di turismo pressoché assicurati).

3. La sentenza formava oggetto di appello, da parte della sola Sirogest, per i motivi di seguito sintetizzati:

3.1. Erroneità della sentenza per mancato accertamento della violazione del principio di legalità, con conseguente incostituzionalità della norma;

3.2. Erroneità della sentenza per non avere ritenuto illegittimo il regolamento comunale nella parte in cui qualifica i gestori degli alberghi quali “agenti contabili”;

3.3. Erroneità della sentenza per violazione procedimentale, ossia omessa consultazione delle associazioni di categoria maggiormente rappresentative;

3.4. Erroneità della sentenza per non avere ritenuto violato l’art. 4 del D.lgs n. 23/2011, sub specie di violazione del vincolo di scopo pubblico. In particolare non sarebbero state indicate le “modalità” con cui destinare tali risorse (ricavate dalla suddetta imposta di soggiorno) ai settori previsti dalla norma e, tra questi, il settore ricettivo;

3.5. Venivano poi riproposti i motivi non altrimenti esaminati in primo grado e, in particolare:

3.5.1. Ritenuta illegittimità del regolamento per la mancata previsione di un incarico di “agente contabile” in capo alle singole strutture;

3.5.2. Violazione dell’art. 5 della legge n. 112 del 2000 nella parte in cui si prevede un obbligo di “*informare gli ospiti della struttura dell’applicazione, entità ed esenzioni dell’imposta di soggiorno tramite affissione in luoghi comuni della struttura*”. Tali oneri dovrebbero essere unicamente riservati all’amministrazione finanziaria competente per materia, ossia il Comune di Tivoli nel caso di specie;

3.5.3. Violazione dell’art. 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 per omessa indicazione della data di decorrenza delle contestate disposizioni

regolamentari locali.

4. Resisteva all'appello il Comune di Tivoli nonché MEF e PCM (queste ultime in relazione alla sola dedotta questione di costituzionalità nonché in merito al secondo motivo di appello) mediante articolate difese di cui più avanti si darà adeguato conto.

5. All'udienza di smaltimento del 24 ottobre 2023 la causa veniva infine trattenuta in decisione.

6. Tutto ciò premesso l'appello si rivela in parte fondato e in parte improcedibile dal momento che:

6.1. Viene riproposta la questione di costituzionalità dell'art. 4 del decreto legislativo n. 23 del 2011 nella parte in cui prevedrebbe una sorta di “delega in bianco” per i regolamenti attuativi che i singoli comuni possono adottare. In particolare non potrebbero essere adottati regolamenti comunali in assenza del regolamento statale attuativo previsto dallo stesso art. 4 (regolamento statale pacificamente non ancora adottato). Dunque sarebbe violato l'art. 23 Cost. che prevede una riserva di legge in materia fiscale. L'eccezione, ad avviso del collegio, non risulta poter essere condivisa per le seguenti ragioni:

6.1.1. L'art. 23 Cost. prevede una riserva relativa e non assoluta di legge. Ciò sta a significare che il legislatore statale può limitarsi a definire i presupposti essenziali del tributo per poi riservare alla successiva normazione secondaria (anche di matrice locale) gli aspetti più attuativi ed esecutivi nonché *“la determinazione di elementi o di presupposti della prestazione che siano espressione di discrezionalità tecnica”* (Corte cost., 18 giugno 1963, n.93; Corte cost., 11 luglio 1961, n. 48);

6.1.2. Nel caso di specie la “copertura minima” di stampo primario (c.d. “base legislativa”) sussiste in ogni caso, dal momento che il predetto art. 4, comma 1, prevede presupposti del tributo, soggetti passivi e misura massima dell'imposta;

6.1.3. Ora, è ben vero che per gli aspetti attuativi il successivo comma 3 prevede un regolamento adottato di intesa con la Conferenza Stato-Enti locali

ma è anche vero che la medesima disposizione stabilisce che, in assenza di tale intervento statale, le amministrazioni comunali potranno comunque provvedere con proprie regolamentazioni;

6.1.4. Tali “regolamentazioni sussidiarie locali” non sono prive di ogni criterio guida o di riferimento, e ciò in quanto sia l’art. 4, comma 3, del decreto legislativo n. 23 del 2011 (laddove si parla di ulteriori modalità applicative nonché di esenzioni e riduzioni) nonché il richiamato art. 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (il quale detta in generale criteri per i regolamenti in materia di entrate degli enti locali anche con riguardo alle procedure di accertamento e riscossione) prevedono una sufficiente gamma di criteri direttivi che, pur in assenza del suddetto regolamento statale attuativo, ben possono rivelarsi in grado di orientare, in via sussidiaria, le singole amministrazioni locali nella residua discrezionalità loro spettanti nella definizione dei presupposti dell’imposta;

6.1.5. Un siffatto quadro normativo risulta peraltro conforme a quanto prescritto dall’art. 117, sesto comma, Cost., a norma del quale i Comuni possono adottare regolamenti propri in relazione alla organizzazione ed allo svolgimento (*id est*: procedimento) delle funzioni loro conferite. Conferimento di funzioni amministrative relative alla imposizione di un tributo (imposta di soggiorno, che per l’appunto è un “tributo locale” ad ogni effetto) qui ampiamente riveniente dalle citate disposizioni primarie. Tali funzioni possono essere disciplinate non solo sotto il profilo regolamentare e procedimentale (art. 117, sesto comma, Cost.) ma anche sotto alcuni profili sostanziali (cfr. art. 4, commi 1 e 2, del decreto legislativo n. 23 del 2011; art. 52, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997). E tanto proprio in ragione della matrice locale del tributo stesso (imposta di soggiorno).

In altre parole: a) l’entità del tributo può essere determinata dalle amministrazioni locali entro i limiti massimi di cui ai commi 1 e 2 dell’art. 4 del decreto legislativo n. 23 del 2011 (si veda in tal senso l’art. 4 del gravato regolamento comunale); b) modalità applicative del tributo nonché esenzioni e

riduzioni (puntualmente disciplinate nel contestato regolamento locale) sono specificamente previste dal comma 3 del citato art. 4. Si vedano in tal senso gli artt. 5 (*Esenzioni ed agevolazioni*), 6 (*Obblighi dei gestori delle strutture ricettive*), 7 (*Versamento dell'imposta*) ed 8 (*Disposizioni in tema di accertamento*) del contestato regolamento locale; c) la definizione di fattispecie imponibili e soggetti passivi è autorizzata dall'art. 52, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997, il quale disciplina in via generale proprio il potere regolamentare di province e comuni in ordine alle "proprie entrate". Si vedano in tal senso gli artt. 2 (*presupposto dell'imposta*) e 3 (*Soggetto passivo*) del regolamento stesso; d) tale ultima disposizione di rango primario prevede altresì la possibilità di disciplinare le procedure di accertamento e riscossione dei tributi medesimi, sulla base di determinati criteri direttivi (si vedano ancora, in tal senso, gli artt. 5, 6 e 7 del regolamento comunale); e) le sanzioni amministrative possono essere previste, in relazione alla violazione di regolamenti locali quali quelli di specie, in ossequio a quanto previsto dall'art. 7-bis del decreto legislativo n. 267 del 2000 (TUEL, ossia testo unico enti locali). A questo riguardo si rinvia all'art. 9 del regolamento che disciplina proprio le sanzioni.

6.1.6. Pertanto l'invocato principio di legalità trova in questa sede sufficiente rispetto dal momento che il regolamento, al di là degli aspetti relativi ai presupposti già individuati dalla legge, si occupa poi di profili strettamente applicativi e procedimentali come gli obblighi dei gestori di strutture ricettive (art. 6), del versamento (art. 7) e dell'accertamento dell'imposta (art. 8). Quanto poi alle sanzioni, anche tale aspetto trova adeguata copertura, in termini di rispetto del principio di legalità, nel richiamato art. 7-bis del TUEL il quale prevede proprio la irrogazione di determinate multe (anche nel loro ammontare) in caso di violazione di regolamenti locali quali quelli di specie;

6.1.7. In conclusione non si ravvisano violazioni del principio di legalità ad opera della norma istitutiva del tributo in questione ed allo stesso tempo attributiva della relativa funzione tributaria e regolamentare;

6.1.8. Di qui il rigetto del primo motivo di appello.

6.2. Quanto alla qualificazione di “*agenti contabili di fatto*” in capo ai gestori delle strutture ricettive (secondo motivo di appello), trattasi di aspetto ormai superato dalla normativa primaria di cui al DL n. 34 del 2020 la quale, introducendo un apposito comma 1-ter all’interno del richiamato art. 4 del decreto legislativo n. 23 del 2011, ha espressamente stabilito che: “*Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno*”. Il tutto con conseguente applicazione di alcune sanzioni amministrative in caso di inadempimento ad opera del suddetto responsabile di imposta. Tale norma primaria è idonea ad eterointegrare la gravata disposizione regolamentare comunale di cui all’art. 6, comma 5, così sopprimendo la qualifica di agente contabile di fatto ed i conseguenti adempimenti in capo al medesimo previsti, *in primis* la presentazione “*conto della gestione*”. E ciò anche per effetto della norma di interpretazione autentica di cui all’art. 5-quinquies del decreto-legge n. 146 del 2021, a norma del quale: “*Il comma 1-ter dell’articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020*”. In questa direzione può essere richiamata la sentenza della Corte dei conti, sez. giurisdiz. Lombardia, 17 gennaio 2022, n. 6) secondo cui: la norma predetta “*qualifica espressamente il gestore della struttura ricettiva come “responsabile d’imposta”*”; ed ancora: “*Il comma 1 ter citato è ... oggi da ritenere applicabile anche ai fatti antecedenti la sua entrata in vigore ... in forza del sopravvenuto art. 5 quinquies DL 21 ottobre 2021 n. 146*”; infine: “*Alla luce della nuova sopravvenuta normativa ... è da ritenersi superato il pregresso indirizzo di questa Sezione nonché il principio di diritto espresso da Corte dei conti, SS.RR. n. 22\2016, secondo il quale “i soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall’art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 23/2011 -della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell’imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture,*

assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta”.

Da quanto sopra complessivamente detto discende la inevitabile sopravvenuta carenza di interesse a coltivare tale parte del gravame;

6.3. Risulta poi infondato – sebbene per ragioni diverse rispetto a quelle evidenziate dal giudice di primo grado – anche il terzo motivo di appello con cui si insiste nel ritenere violata la disposizione di cui all’art. 4, comma 3, del decreto legislativo n. 23 del 2011, e tanto nella parte in cui si prevede il parere obbligatorio (ma non vincolante) delle associazioni di categoria maggiormente rappresentative in ordine alle parti del regolamento riguardanti le (sole) modalità applicative del tributo (accertamento, riscossione ed obblighi a carico dei gestori delle attività ricettive) nonché il regime di esenzioni e riduzioni.

Tali aspetti, a ben vedere, non hanno formato oggetto di *“lieve modificazione”* (come nel precedente richiamato del Consiglio di Stato n. 5545 del 2017) ma, piuttosto, di *“profonda rivisitazione”* soprattutto con riguardo agli obblighi degli esercenti nonché con riferimento alle modalità di accertamento e di riscossione dell’imposta stessa. Ciò risulta piuttosto evidente nella parte in cui il precedente regolamento comunale n. 62 del 2011 disciplinava, i medesimi aspetti, in modo del tutto diverso o comunque meno articolato. Si vedano in tal senso le disposizioni del vecchio regolamento (in particolare: art. 3 sulle esenzioni; art. 4 su applicazione imposta; art. 7 sui versamenti; art. 8 su accertamento; art. 9 sulle sanzioni) che sono state rispettivamente modificate, in modo sostanziale e non lieve, dalle rispettive disposizioni del nuovo regolamento (in particolare: art. 5 su esenzioni; art. 6 su modalità applicative imposta per mano degli esercenti; art. 7 sui versamenti; art. 8 ancora su accertamento e art. 9 sulle sanzioni). Aspetti questi ultimi tutti disciplinati in modo più esteso e più approfondito dal nuovo regolamento. Con la precisazione che gli aspetti previsti dal comma 1 dell’art. 4 del decreto legislativo n. 23 del 2011 (e tra questi proprio la misura ossia l’entità dell’imposta, oltre ai soggetti passivi) non avrebbero comunque potuto

formare oggetto di parere da parte delle suddette associazioni di categoria, e ciò in quanto la ridetta disposizione prevede al riguardo la sola “*delibera consiliare*” senza l’apporto partecipativo delle associazioni (le quali limitano il proprio intervento, dunque, ai soli aspetti strettamente applicativi ed attuativi delimitati dal comma 3 dell’art. 4).

In ogni caso, pur al netto di tale constatazione (modifiche rilevanti e non lievi del nuovo regolamento rispetto al vecchio: dunque obbligo di sentire le associazioni di categoria) va tuttavia considerato che, ad una più attenta lettura degli atti del primo grado di giudizio (TAR Lazio, sez. seconda bis, nrg 12376 del 2018 e, in particolare, gli allegati del Comune di Tivoli depositati tra il 3 dicembre 2018 e il 4 dicembre 2018) è agevole ricavare che, al di là delle modifiche effettivamente rilevanti del regolamento 2018 (rispetto al regolamento 2011), le associazioni di categoria maggiormente rappresentative erano state comunque convocate e ritualmente ascoltate (cfr. riunione rispettivamente indetta il 19 febbraio 2018 e poi tenutasi il successivo 22 febbraio 2018). Non solo: le stesse avevano poi prodotto articolata memoria attraverso Federalberghi Roma, associazione di categoria tra quelle maggiormente rappresentative degli operatori del settore. Ebbene la memoria di di quest’ultima del 28 febbraio 2018 evidenziava in effetti alcuni profili di criticità (costituzionalità della norma impositiva della tassa di soggiorno, qualificazione degli esercenti alla stregua di “agenti contabili” e modalità con cui effettuare accertamento induttivo circa eventuale mancato versamento dell’imposta) che almeno in parte (ossia sulle modalità applicative dell’accertamento induttivo) sono stati poi in effetti recepiti nel regolamento approvato con deliberazione n. 12 del 22 marzo 2018.

Dunque, ferma restando la modifica rilevante del nuovo regolamento, va comunque considerato che la partecipazione delle associazioni di categoria è stata non solo formalmente ma anche sostanzialmente assicurata (lo stesso preambolo del regolamento n. 12 del 2018 ne dà atto al secondo “*Preso atto*”, allorché si afferma che: “*come previsto dall’art. 4, comma 3 del Decreto Legislativo 14*

marzo 2011, n. 23, l'Ente ha proceduto a sentire le associazioni maggiormente rappresentative e i titolari delle strutture ricettive recependo alcune delle osservazioni espresse"). Siffatta partecipazione si è dunque svolta attraverso un dialogo effettivo e per certi versi anche costruttivo.

Né potrebbe darsi ingresso alla deduzione di parte appellante secondo cui "Confindustria Alberghi" non sarebbe stata coinvolta a tale riguardo. Ciò sia in quanto la norma parla delle "associazioni maggiormente rappresentative" ma non necessariamente di *tutte* le associazioni (pena un probabile aggravio del procedimento regolamentare), sia in quanto non è stato dimostrato che "Confindustria Alberghi", soprattutto con riguardo al tale circoscritto ambito territoriale (Comune di Tivoli), sia più rappresentativa di Federalberghi Roma. Pertanto anche tale motivo di appello – sebbene per ragioni differenti rispetto a quelle del giudice di primo grado – va comunque rigettato dal momento che la contestata omessa partecipazione ha invece avuto sufficiente spazio all'interno del procedimento amministrativo, giova ripetere, di matrice regolamentare.

6.4. Con il quarto motivo di appello si lamenta che non sarebbero state previste, ad avviso della difesa di parte appellante, le "modalità" con cui destinare affettivamente tali entrate al settore turistico ed a quello dei beni culturali ed ambientali, oltre ai servizi pubblici locali (come da previsione normativa primaria di cui all'art. 4, comma 1). Il motivo è infondato in quanto non può escludersi la adozione di una successiva regolamentazione comunale nel senso inteso dalla difesa di parte appellante;

6.5. Con atto di riproposizione dei motivi non esaminati in primo grado, ex art. 101, comma 2, c.p.a., si lamenta inoltre che:

6.5.1. Non sarebbe stato previsto uno specifico "incarico" in capo al gestore dell'albergo che assume la qualifica di agente contabile di fatto. Il motivo è divenuto in sostanza improcedibile per le stesse ragioni di cui al punto 6.2.;

6.5.2. Sarebbero stati previsti "oneri informativi" alla clientela (che gli albergatori debbono affiggere in spazi comuni e che diano conto dei principali

elementi di tale imposizione fiscale) che in realtà spetterebbero alla competente amministrazione finanziaria (qui il Comune, trattandosi di tributo locale). Al riguardo si osserva che: a) il regolamento è stato ritualmente pubblicato sull'Albo Pretorio del Comune, in data 13 luglio 2018, e ciò costituisce forma senz'altro idonea a garantire la “*completa e agevole conoscenza delle disposizioni ... amministrative vigenti in materia tributaria*”; b) in ogni caso, resta il fatto che un simile “onere complementare” a carico degli albergatori (avvisi esposti in spazi comuni dell'albergo) non risulta né eccessivamente gravoso né contrario al principio di ragionevolezza e di logicità, e ciò tenuto soprattutto conto che la clientela è naturalmente portata a leggere con maggiore facilità di accesso, ossia in termini di più ampia visibilità, l'avviso di una *ball* che non il sito di una pubblica amministrazione (soprattutto se in periodo di vacanza). Di qui il rigetto dello specifico motivo riproposto;

6.5.3. Non sarebbe stata indicata la data di decorrenza di tale regolamento. La censura è infondata in quanto, ai fini dell'utile decorrenza del suddetto tributo, occorre fare riferimento alla complessa ricostruzione finanziaria e giuscontabile contenuta nella successiva delibera n. 17 del 6 aprile 2018, recante approvazione del bilancio di previsione 2018 - 2020. Si vedano in particolare gli ampi riferimenti all'art. 1, comma 169, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria 2007) nonché alla Legge del 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di stabilità 2018) ed ai successivi decreti ministeriali applicativi. Ebbene tale ricostruzione, pur richiamata dalla difesa del Comune di Tivoli al fine di individuare il *dies a quo* per la applicazione della nuova imposta e del nuovo connesso regolamento, non ha formato oggetto di specifica contestazione da parte della difesa di parte appellante. Pertanto si deve ritenere corretta la ricostruzione dell'appellata amministrazione comunale secondo cui il nuovo tributo trova applicazione al momento della approvazione del bilancio pluriennale 2018-2020 (cfr. memoria in data 22 settembre 2023). Anche tale motivo deve pertanto essere rigettato.

7. In conclusione l'appello si rivela in parte improcedibile (punti 6.2 e 6.5.1.) e per il resto infondato. Di qui la sostanziale conferma della sentenza di primo grado.

8. Le spese di lite possono essere integralmente compensate, tra le parti costituite, attesa la evidente complessità delle esaminate questioni.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, in parte lo dichiara improcedibile ed in parte lo rigetta, come da parte motiva.

Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso nella camera di consiglio del giorno 24 ottobre 2023, tenuta da remoto ai sensi dell'art. 17, comma 6, del decreto-legge 9 giugno 2021, n. 80, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2021, n. 113, con l'intervento dei magistrati:

Fabio Franconiero, Presidente FF

Carmelina Addresso, Consigliere

Giorgio Manca, Consigliere

Roberta Ravasio, Consigliere

Massimo Santini, Consigliere, Estensore

L'ESTENSORE
Massimo Santini

IL PRESIDENTE
Fabio Franconiero

IL SEGRETARIO