



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

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Veneto**

**(Sezione Terza)**

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 1583 del 2011, proposto da:  
Ascom Associazione Commercianti Turismo e Servizi della Provincia di Padova,  
Adiconsum Associazione Difesa Consumatori e Ambiente Padova, Appe  
Associazione Provinciale Pubblici Esercizi Padova, Hotel Admiral Srl, Saicom Srl,  
Hotel Gril Padova Srl, Casa del Pellegrino Srl, Veneta Immobiliare Spa, Albergo  
Sagittario Sas, Royal Bsa Srl, B&B Hotels Italia Spa , Monaco S.r.l., Capa Snc,  
Hotel Autostrada, Hotel Europa Ristorante Zaramella Srl, Liviana Srl, Derby Plus  
Srl, Meeting Spa, Hotel al Cason Sas, rappresentati e difesi dagli avv. Elena  
Fabbris, Alessandro Pizzato, con domicilio eletto presso Elena Giantin in Venezia,  
San Marco, 5134;

***contro***

Comune di Padova, rappresentato e difeso dagli avv. Alessandra Montobbio,  
Marina Lotto, Paolo Bernardi, Vincenzo Mizzoni, Alberto Bicocchi, Paola Munari,  
domiciliato legalmente presso la segreteria di questo Tribunale;

***per l'annullamento***

della delibera di Consiglio comunale n. 2011/0061 del 27/6/2011, avente ad oggetto: "istituzione dell'imposta di soggiorno e approvazione del relativo regolamento", pubblicata all'Albo pretorio il 1° luglio 2011, nonché del "regolamento dell'imposta di soggiorno" approvato con la suddetta delibera e ivi allegato quale parte integrante della stessa;

della delibera di Giunta comunale n. 324 del 27/6/2011, nota solo negli estremi provvedimenti, che ha approvato la misura dell'imposta.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio di Comune di Padova;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 18 aprile 2012 il dott. Marco Morgantini e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

#### FATTO e DIRITTO

1. Il Comune di Padova eccepisce il difetto di legittimazione attiva dei ricorrenti sia con riferimento alle associazioni di categoria sia con riferimento ai singoli albergatori.

Tale eccezione viene motivata in relazione alla circostanza che l'albergatore non è obbligato al tributo, essendo invece obbligati al tributo gli ospiti che soggiornano negli alberghi.

Inoltre gli introiti del tributo sono destinati anche alla promozione del turismo e ai servizi informativi e di accoglienza rivolti ai turisti.

Tale destinazione arrecherebbe un beneficio agli stessi cittadini di Padova, con conseguente difetto di interesse da parte degli stessi a dolersi dei provvedimenti impugnati.

Ne consegue che parte ricorrente trarrebbe beneficio dall'applicazione del tributo contestato.

L'eccezione è infondata.

Infatti l'imposta di soggiorno reca un aggravio aggiuntivo rispetto al pernottamento.

L'interesse del consumatore è quello di contestare l'introduzione di un aggravio aggiuntivo, a proprio carico, del costo di pernottamento.

L'interesse del gestore di un esercizio ubicato nel Comune di Padova è quello di contestare l'introduzione di un imposta che comporta per il cliente un costo aggiuntivo.

Né vale, a confutazione della configurabilità di tale interesse, la circostanza che nel caso di specie gli interessi di categoria sono riferiti al ristretto ambito territoriale del Comune di Padova né che gli operatori ed i consumatori di ambiti territoriali diversi possono avere invece interesse a non contestare le scelte adottate in materia dal Comune di Padova.

Infatti l'interesse collettivo o diffuso non perde le proprie caratteristiche in relazione alla maggiore o minore ampiezza dell'ambito territoriale di riferimento.

2. Parte ricorrente lamenta l'incostituzionalità dell'art. 4 del D. Lgs. n° 23 del 2011.

Lamenta in particolare, con riferimento al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, che il semplice fatto di alloggiare non può essere considerato un indice di capacità contributiva, né costituisce elemento idoneo a far presumere la produzione di una ricchezza in capo al soggetto passivo.

La fattispecie contestata configurerebbe una presunta capacità contributiva parametrata rispetto alla spesa che il cliente corrisponde per l'ospitalità alberghiera.

Per contro il principio di capacità contributiva imporrebbe di considerare invece la produzione di una ricchezza, che nel caso di specie difetterebbe.

La doglianza è infondata.

Infatti la spesa che il cliente sopporta per l'ospitalità alberghiera è una spesa che è indice sintomatico di ricchezza.

In tanto si spende, in quanto si dispone delle somme necessarie per pagare.

Né può parlarsi di duplicazione dell'imposizione, in quanto il soggetto interessato sarebbe tassato a monte, quando produce il reddito, e a valle, quando ne dispone.

Infatti la spesa di ospitalità alberghiera è considerato dal legislatore indice di capacità contributiva distinta dal diverso indice di capacità contributiva dato dalla percezione del reddito.

Tale fenomenologia è coerente col sistema tributario italiano che prevede una molteplicità di indici di capacità contributiva con l'obiettivo che sia in tal modo assicurato il prelievo di una capacità contributiva effettiva, che può manifestarsi non solamente nella percezione del reddito , ma anche in ulteriori forme di ricchezza.

Inoltre la previsione di una pluralità di indici di capacità contributiva determina una maggiore difficoltà di evasione fiscale, in quanto dovrebbero essere studiati diversi meccanismi di evasione/elusione con riferimento a ciascun distinto tributo.

In tale quadro l'imposta di soggiorno non contrasta con l'art. 53 della Costituzione.

L'art. 4 del D. Lgs. n° 23 del 2011 è altresì coerente con i principi e criteri direttivi fissati nella legge delega n° 42 del 2009, il cui art. 2 comma 2 lettere bb) e cc) prevede il principio della flessibilità fiscale articolata su più tributi.

3. Parte ricorrente lamenta che, siccome l'imposta di soggiorno finanzia interventi in materia di turismo, è illogico che sia applicata a tutti coloro (e solo) che alloggiano nelle strutture ricettive e non invece ai turisti.

La clientela che usufruisce degli alberghi è composta, per la maggior parte, da clientela che alloggia per lavoro e non per un piacere turistico.

La doglianza è infondata.

Infatti parte ricorrente confonde il presupposto impositivo con la destinazione delle spese incassate per effetto dell'applicazione del tributo.

Inoltre il gettito dell'imposta di soggiorno è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

Ne consegue che viene ad usufruire dei vantaggi connessi agli interventi finanziati con l'imposta di soggiorno anche chi non è turista, in quanto tali interventi non hanno ad oggetto il turismo in senso stretto, ma più in generale la fruizione della città.

Né rileva la presunta presunzione, lamentata da parte ricorrente, che chi alloggia in una struttura nel Comune di Padova disporrebbe di una capacità contributiva maggiore di chi alloggia fuori Comune.

Infatti l'applicazione dell'imposta di soggiorno da parte di un Comune prescinde dalla valutazione degli analoghi provvedimenti che possono essere adottati da altri Comuni.

4. Parte ricorrente lamenta che l'imposta di soggiorno determinerebbe una situazione di discriminazione e penalizzazione per gli operatori comunali rispetto ai concorrenti fuori Comune, che limiterebbe la libertà d'iniziativa economica e comunque determinerebbe una distorsione del mercato.

La tutela della parità di trattamento e della concorrenza imporrebbe una dimensione nazionale o almeno regionale.

Invece la dimensione locale dell'imposta di soggiorno prevista dal D. Lgs. n° 23 del 2011 ne comporterebbe l'illegittimità costituzionale in relazione alle discriminazioni e distorsioni provocate.

La doglianza è infondata.

Infatti il legislatore ha previsto un tetto massimo d'imposta di 5 Euro per notte, proprio con l'obiettivo di evitare le discriminazioni e distorsioni lamentate.

5. Parte ricorrente lamenta l'illegittimità dell'imposta di soggiorno, in quanto non avrebbe durata limitata nel tempo, come dovrebbe essere in quanto imposta correlata al finanziamento di una specifica attività.

La doglianza è infondata, in quanto gli interventi in materia di turismo per i quali è destinato al gettito non hanno necessariamente una durata limitata nel tempo.

Parte ricorrente confonde i presupposti dell'imposta di soggiorno, prevista dall'art. 4 del D. Lgs. n° 23 del 2011, con i presupposti dell'imposta di scopo, prevista dall'art. 6 del D. Lgs. n° 23 del 2011.

6. Parte ricorrente lamenta che gli interventi da finanziare dovrebbero essere preventivamente individuati dall'Amministrazione comunale, sotto il profilo progettuale ed economico in ordine ai relativi oneri.

La doglianza è infondata.

Infatti il Consiglio Comunale di Padova ha istituito l'imposta di soggiorno con specifico riferimento alla finalizzazione del relativo gettito al finanziamento di interventi che abbiano come fine il mantenimento ed il miglioramento del patrimonio e del decoro urbano e dei servizi offerti ai cittadini ed ai turisti.

Non è necessario che al momento dell'istituzione dell'imposta sia precisata una specificità ulteriore. Ciò non è richiesto dall'art. 4 del D. Lgs. n° 23 del 2011.

Quello che è invece necessario è che dal bilancio si possano desumere i dati per dimostrare che il gettito dell'imposta di soggiorno viene devoluto a finanziare interventi in materia di turismo.

Parte ricorrente non ha dimostrato che ciò non sia.

7. Parte ricorrente lamenta che rispetto alla norma primaria il regolamento del Comune di Padova introdurrebbe criteri e parametri di determinazione dell'imposta diversi ed ulteriori rispetto a quelli di fonte legale, in quanto:

- differenzierebbe il tributo sulla base di elementi quali la tipologia della struttura ricettiva, le caratteristiche di essa ed i servizi offerti, richiamando il prezzo solo in via residuale e marginale, laddove invece la legge richiede di parametrare l'imposta unicamente sull'effettivo prezzo di soggiorno;
- ometterebbe qualsivoglia forma di gradualità nell'introduzione dell'imposta e soprattutto non prevederebbe che questa sia applicata in base ad un criterio di proporzionalità sul prezzo di pernottamento (assunto dalla legge quale unica base imponibile).

La doglianza è infondata (per conclusioni analoghe sul punto TAR Toscana I n° 1808 del 2011).

Il criterio adottato dal Comune di Padova, ovvero il riferimento alla tipologia della struttura ricettiva, è comunque, sulla base della normalità dei casi, proporzionale al prezzo, come dimostrato dalle tabelle esplicative cui fa riferimento la motivazione della delibera di Giunta Comunale n° 324 del 2011.

La tipologia della struttura ricettiva dipende infatti dalla tipologia dei servizi offerti e in relazione ai servizi offerti viene determinato il prezzo.

L'Amministrazione ha d'altro canto motivato l'adozione di un parametro indiretto di riferimento al prezzo in relazione allo snellimento della procedura di riscossione. Tale motivazione è logica e dunque non censurabile.

Il legislatore (D. Lgs. n° 23 del 2011) impone una gradualità proporzionale al prezzo e fissa un importo massimo dell'imposta, ma non articola l'ammontare dell'imposta in relazione a fasce di prezzo.

Ne consegue che le determinazioni assunte al riguardo dal Comune di Padova, nella fissazione della gradualità proporzionale dell'imposta, sono rispettose della legge.

8. Parte ricorrente lamenta che non potrebbe essere assegnata al gestore della struttura ricettiva la funzione di responsabile degli obblighi tributari.

La doglianza è fondata nei limiti che sono di seguito precisati.

Infatti gli obblighi posti a carico dei gestori delle strutture ricettive non comportano assunzione dell'obbligo di pagamento in proprio dell'obbligazione tributaria, ma semplicemente dell'obbligo di versare quanto riscosso dal cliente a titolo di imposta di soggiorno, (art. 7 del regolamento approvato dal Consiglio Comunale di Padova).

L'obbligo di versamento dell'imposta cui è tenuto il gestore della struttura ricettiva sussiste nel solo caso in cui le somme gli siano corrisposte da parte dell'ospite alloggiato.

Il gestore della struttura ricettiva non assume dunque il ruolo di sostituto o di responsabile d'imposta ai sensi dell'art. 64 del D.P.R. n° 600 del 1973.

Ne consegue che i gestori delle strutture ricettive non sono i soggetti passivi del tributo per la cui configurazione l'art. 52 del D. Lgs. n° 446 del 1997 prevede la riserva di legge.

Correttamente ai gestori delle strutture ricettive possono essere riferiti gli obblighi strumentali, tra cui gli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 6 del regolamento impugnato.

La potestà regolamentare attribuita ai Comuni dall'art. 4 del D. Lgs. n° 23 del 2011 include necessariamente la disciplina degli obblighi strumentali che si rendono necessari in relazione alla riscossione dell'imposta che sia il più possibile facile.

Il parametro che individua i gestori delle strutture ricettive quali titolari di obblighi ausiliari ai fini della riscossione dell'imposta di soggiorno è semplice e logico e dunque non censurabile.

Tale logicità si ricava anche dalla circostanza che tali compiti ausiliari dei gestori delle strutture ricettive sono di supporto agli ospiti alloggiati in relazione ad un



necessario adempimento degli ospiti connesso all'alloggio nella struttura e dunque rientrano nel complesso di attività che il gestore compie per alloggiare l'ospite.

Tale attività è il frutto di una libera scelta del gestore, non è imposta.

Il richiamo che parte ricorrente fa ai requisiti ed alle procedure di individuazione degli agenti della riscossione non è pertinente, perché il gestore non riscuote per interesse proprio connesso ad un possibile guadagno ricavabile dall'attività di riscossione, ma riscuote per agevolare il proprio interesse di gestore della struttura ricettiva e senza che da tali attività strumentali egli possa ricavare un beneficio economico.

Dalla parziale fondatezza della censura consegue che deve essere annullato parzialmente l'art. 3 del regolamento impugnato e precisamente:

- il titolo "soggetto passivo e soggetto responsabile degli obblighi tributari" limitatamente all'espressione "soggetto responsabile degli obblighi tributari";
- il secondo comma dello steso art. 3 del regolamento, che definisce illegittimamente soggetto responsabile degli obblighi tributari il gestore della struttura ricettiva.

Da quanto sopra consegue altresì che il secondo comma dell'art. 9 del regolamento impugnato, che prevede la sanzione per omesso versamento dell'imposta, deve essere interpretato nel senso che il soggetto sanzionabile è il soggetto passivo ovvero chi pernotta nelle strutture ricettive e non invece il gestore della struttura ricettiva.

Con tale precisazione il collegio ritiene che l'art. 9 del regolamento impugnato sia legittimo.

9. Il Comune di Padova ha stabilito la decorrenza del 1 Settembre 2011 dell'applicazione dell'imposta di soggiorno.

Tale decorrenza, secondo parte ricorrente, si porrebbe in contrasto col secondo comma dell'art. 52 del D. Lgs. n° 446 del 1997, secondo cui i regolamenti

approvati dai Comuni in materia di tributi locali non hanno effetto prima del 1 Gennaio dell'anno successivo.

Tale censura è infondata.

Infatti il sedicesimo comma dell'art. 53 della legge n° 388 del 2000, così come modificato dall'ottavo comma dell'art. 27 della legge n° 448 del 2001, stabilisce che il termine per approvare i regolamenti relativi alle entrate degli enti locali, è stabilito entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione.

Per l'esercizio finanziario 2011 il termine per l'approvazione del bilancio di previsione è stato stabilito al 31 Agosto 2011 (D.M. 30 Giugno 2011).

Né sussiste contrasto con lo statuto del diritto del contribuente ( art. 3 della legge n° 212 del 2000), relativamente alla prescrizione di non retroattività delle disposizioni tributarie.

Infatti il sedicesimo comma dell'art. 53 della legge n° 388 del 2000, così come modificato dall'ottavo comma dell'art. 27 della legge n° 448 del 2001, deroga ai principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente, stabilendo che i regolamenti comunali sulle entrate, anche se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine di approvazione del bilancio di previsione, hanno effetto dal 1 Gennaio dell'anno di riferimento.

10. Non sussiste vizio di legittimità in relazione all'obbligo per il Comune di acquisire il parere delle associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive.

Infatti di tale parere è fatta menzione nella delibera consiliare con cui è stato istituita l'imposta. L'Amministrazione ha al riguardo depositato in giudizio copia del verbale in data 15 Giugno 2011 svoltosi tra l'Amministrazione Comunale e le associazioni di categoria, dove è registrato il parere delle associazioni stesse.

In relazione a quanto sopra il ricorso è in parte fondato, nei sensi sopra precisati.

Il contenuto della presente sentenza impone di compensare le spese.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Veneto (Sezione Terza) definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, in parte lo accoglie e, per l'effetto, annulla l'art. 3 del regolamento dell'imposta di soggiorno approvato con la delibera del Consiglio Comunale di cui in epigrafe nelle seguenti parti:

- il titolo "soggetto passivo e soggetto responsabile degli obblighi tributari" limitatamente all'espressione "soggetto responsabile degli obblighi tributari";
- il secondo comma dello steso art. 3 del regolamento.

Per il resto lo rigetta.

Da' atto che, per effetto di quanto sopra, l'art. 3 del regolamento dell'imposta di soggiorno di cui sopra viene ad essere formulato nel modo seguente:

"Articolo 3

Soggetto passivo

Soggetto passivo dell'imposta è chi pernotta nelle strutture ricettive di cui all'art. 2."

Spese compensate.

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

Così deciso in Venezia nella camera di consiglio del giorno 18 aprile 2012 con l'intervento dei magistrati:

Giuseppe Di Nunzio, Presidente

Riccardo Savoia, Consigliere

Marco Morgantini, Primo Referendario, Estensore

**L'ESTENSORE**

**IL PRESIDENTE**

DEPOSITATA IN SEGRETERIA

Il 10/05/2012

IL SEGRETARIO

(Art. 89, co. 3, cod. proc. amm.)