

N. 01808/2011 REG.PROV.COLL.
N. 01348/2011 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 Tribunale Amministrativo Regionale per la Toscana

(Sezione Prima)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 1348 del 2011, proposto da:
Confindustria Firenze, in persona del legale rappresentante p.t.,
Confesercenti Firenze - Aigo Nazionale, in persona del legale
rappresentante p.t., A.I.A. Federalberghi Firenze, Cna Firenze
Associazione Provinciale di Firenze, in persona del legale
rappresentante p.t., Settecolli Srl, in persona del legale
rappresentante p.t., Idealfin S.r.l., in persona del legale
rappresentante p.t., Hotel della Signoria S.r.l., in persona del legale
rappresentante p.t., Hotel Corona S.r.l., in persona del legale
rappresentante p.t., Samac S.r.l., in persona del legale
rappresentante p.t., Le Camere di Firenze Sas di Roberto Banti &
C., in persona del legale rappresentante p.t., Ventitre' Srl, in
persona del legale rappresentante p.t., Salg Srl, in persona del
legale rappresentante p.t., Junior Srl, in persona del legale

rappresentante p.t., Tamara Pucci, Excalibur Sas di Caldana Sonia e Paolo, Il Guelfo Bianco Srl, Fif Srl di Guido e Neri Martelli, Ge.Al Srl, Nuova Italia di Viti Daniela & C. Sas, Gest Hotel Sas di Paolo Piacentini, Mgg Srl, Prestipino Srl, S.E.A.F. Srl, Remarhotels Srl, Hotel Genesio Sas, Tmt Hotel Srl, M.R. Hotels di Rocchini Monica Sas, Rocchini Srl, Welcome Florence, Alcom Sas di Alessio Mazzapicchio, S.A.S di Sonia Davitti & C., Relais Florence Hotel Srl, Hotel Tornabuoni Beacci Srl, Gabriele Bini, Albergo Margaret, Ramo Sas, Immobiliare Minerva, Hotel Nizza Snc, Villa Carobbi Srl, Lorenzo Billi, Regis Rossi & C. Sas, Xenica Srl, Hotel Lorena Sas, Gishotels Snc, La Caporale Hotels Srl, Terre 2000 Srl, Em.Ba Snc di E. Toccafondi & C., Atlantic Srl, Albro Palace Srl, Delme Srl, Hotel Casci Srl, Immofin Srl, Albergo Londra Spa, Concept Hotels Sas, Villa C. Kraft Srl, Hotel Centrale Srl, Hotel Rivoli Srl, Starhotels Spa, Cavour Spa, Binfi Spa, Millenaria Srl, Fiammetta Cellai, Alberghiera Adriatica Al.A. Srl, Le Rondini Srl, Montoliveto Spa, Dell'Arco Srl, Camera con Vista Srl, Autopark Hotel Gerl Srl, Hotel President Srl, Orchidea Snc, Comi Spa, Una Spa, Hotel Franchi S.a.s. di Miceli Francesco & Co., Maioli Hotels Snc, Residence i Colli Sas, Palazzo Dal Borgo Sas, Tre Effe S.r.l., Hotel Atelier Cavalieri S.r.l., Tourist House Ghiberti S.r.l., Domi 2007 S.r.l., Torre degli Acciaioli S.r.l., Amorino 14 S.r.l., Hotel Vittoria De La Pace S.r.l., Athessa S.r.l., Hotel Villa Belvedere di Ceschi Graziella & C. S.a.s., Lobra S.r.l., Alberghiera S.Antonino S.r.l., Iris S.a.s. di Lapo Rogai, Lapo

Rogai S.r.l., Giessegi S.a.s., Why The Best Hotels S.r.l., Compagnia Italiana Alberghi C.I.A. S.p.A., M&D S.r.l., Florence Hotel S.r.l., Cmk S.p.A., Promotour S.r.l., Stefano Rosselli & Co. S.r.l., Relais Uffizi S.r.l., Holiguest S.a.s. di Lorenzo Peroni & C., Hotel Betania S.r.l., Fi.Ro Gestioni S.r.l., Albergo Scoti di Privitera Carmelo, rappresentati e difesi dagli avv.ti Vittorio Chierroni e Domenico Iaria, con domicilio eletto presso l'avv. Vittorio Chierroni in Firenze, via dei Rondinelli n. 2;

contro

Comune di Firenze, in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Claudio Visciola, con domicilio eletto presso l'Ufficio Legale Comunale, in Firenze, Palazzo della Signoria; Fondazione Palazzo Strozzi, n.c.;

per l'annullamento

- del "Regolamento Comunale sull'imposta di soggiorno nella Città di Firenze" approvato con Deliberazione del Consiglio Comunale n. 230/33 del 20 giugno 2011, pubblicata il 23 giugno 2011; nonchè in parte qua della deliberazione n. 229 dello stesso 20 giugno 2011 di approvazione del "bilancio annuale di previsione 2011, bilancio triennale 2011/2013 e relazione previsionale e programmatica- Modifica piano delle alienazioni" e di ogni altro atto comunque connesso, presupposto o consequenziale rispetto a quello suindicato.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio di Comune di Firenze;
Viste le memorie difensive;
Visti tutti gli atti della causa;
Relatore nell'udienza pubblica del giorno 9 novembre 2011 il dott. Riccardo Giani e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;
Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

Con l'atto introduttivo del giudizio i ricorrenti – tutti albergatori fiorentini nonché associazioni di categoria che li rappresentano – impugnano il “Regolamento comunale sull'imposta di soggiorno nella città di Firenze”, approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 230/33 del 20 giugno 2011, e gli atti ad esso correlati, ritenendolo illegittimo sotto numerosi profili.

In particolare i ricorrenti formulano, nei confronti degli atti gravati, le seguenti censure:

1 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 della legge 5 maggio 2009, n. 42; Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 52 d.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997; Violazione e/o falsa applicazione art. 3 della legge n. 212 del 27 luglio 2000; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 della Costituzione. Eccesso di potere per carenza dei presupposti e per illogicità manifesta”. I ricorrenti censurano in primo luogo l'art. 2 del gravato Regolamento

comunale laddove prevede che “l’applicazione dell’imposta decorre dal 1° luglio 2011”, ritenendo che tale tempestiva entrata in vigore della nuova imposta contrasti con l’art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997 (richiamato dall’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011), a mente del quale i regolamenti degli enti locali di disciplina delle loro entrate “non hanno effetto prima del 1° gennaio dell’anno successivo” a quello di adozione dei regolamenti stessi. Conferma al principio che l’imposizione tributaria deve essere tendenzialmente correlata alla successiva annualità d’imposta i ricorrenti traggono altresì dalla legge n. 212 del 2000 (richiamata dalla legge n. 42 del 2009).

2 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. n. 23 del 2011; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 legge n. 42 del 2009; Violazione e/o falsa applicazione art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997; Violazione e o falsa applicazione art. 3 legge n. 241 del 1990; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti, per illogicità manifesta e per violazione del principio di buon andamento della p.a., nonché dei principi posti a tutela del contribuente in materia di efficacia delle legge tributarie nel tempo. Violazione del principio di leale collaborazione tra enti nel conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica”. I ricorrenti evidenziano che l’art. 2 della legge n. 42 del 2009 – legge delega attuata poi con il decreto legislativo n. 23 del 2011 – richiama espressamente tra i principi e criteri direttivi il rispetto dello Statuto del contribuente di cui alla legge n. 212 del

2000, il cui art. 3 stabilisce che le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico del contribuente anteriori a sessanta giorni dalla loro entrata in vigore. Tali previsioni sarebbero violate dalla tempestiva entrata in vigore del Regolamento gravato.

3 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. n. 23 del 2011; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 legge n. 42 del 2009; Violazione e/o falsa applicazione art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997; Violazione e/o falsa applicazione artt. 10 e 11 d.lgs. n. 79 del 2011; Violazione art. 35 della legge regionale Toscana n. 42 del 2000 e relativo regolamento approvato con DPGR 23.4.2001, n. 18/R; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti, illogicità manifesta”. I ricorrenti evidenziano come il Regolamento gravato si ponga in contrasto con i principi di progressività e di capacità contributiva e con la “gradualità in proporzione al prezzo” stabilita dall’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 laddove l’imposta da pagare è correlata alle “stelle” o “spighe” della struttura alberghiera e non al prezzo pagato dal cliente.

4 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. n. 23 del 2011; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 legge n. 42 del 2009; Violazione e/o falsa applicazione art. 64 DPR 600 del 1973; Violazione e/o falsa applicazione art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti e per violazione del principio di riserva di

legge. Perplexità manifesta”. I ricorrenti censurano l’art. 3 del Regolamento gravato laddove pone in capo al gestore della struttura ricettiva la responsabilità del rispetto degli obblighi tributari, violando la riserva di legge vigente in materia.

5 - Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. n. 23 del 2011; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 legge n. 42 del 2009; Violazione e/o falsa applicazione art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997; Violazione e o falsa applicazione del d.lgs. n. 196 del 2003; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti; violazione del principio di trasparenza e buon andamento dell’azione amministrativa. Violazione del principio di leale collaborazione tra enti”. I ricorrenti censurano l’art. 7 del regolamento gravato laddove impone agli albergatori gravosi adempimenti che riguardano delicati profili pubblicistici di gestione delle entrate tributarie, anche in violazione di regole di tutela della privacy.

6 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 12 legge n. 42 del 2009; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti, violazione del principio di trasparenza e buon andamento dell’azione amministrativa”. I ricorrenti contestano che l’Amministrazione comunale abbia sì proceduto a sentire le associazioni di categoria coinvolte, senza tuttavia tener conto dei loro rilievi né motivare in alcun modo su di essi.

7 - Violazione e/o falsa applicazione art. 12 legge n. 42 del 2009; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per

carezza dei presupposti, violazione del principio di trasparenza e buon andamento dell'azione amministrativa. Sviamento di potere". Si contesta il mancato rispetto della natura propria di tassa di scopo che ha il tributo in esame, con finalizzazione del suo ricavato a obiettivi che non paiono coerenti con le finalizzazioni stabilite dalla legge.

Il Comune di Firenze si è costituito in giudizio per resistere al gravame eccependo altresì l'inammissibilità dell'impugnazione per carezza d'interesse, sul duplice rilievo che solo gli ospiti delle strutture ricettive sono incisi dalla imposizione fiscale (non ricavando quindi i ricorrenti una utilità dal suo annullamento) e che il gettito dell'imposta è destinato al finanziamento dei servizi correlati al turismo (con il risultato che l'annullamento della stessa si tradurrebbe in un pregiudizio per i ricorrenti).

La Sezione, con ordinanza n 779 del 14 luglio 2011 ha respinto la domanda di sospensione dell'atto gravato, e il Consiglio di Stato, sez. V, con ordinanza n. 3960 del 14 settembre 2011, ha respinto l'appello avverso il provvedimento cautelare di primo grado.

La causa è stata chiamata alla pubblica udienza del giorno 9 novembre 2011, relatore il cons. Riccardo Giani, ove sono stati sentiti i difensori comparsi, come da verbale. Il difensore di parte ricorrente, oltre a insistere nelle proprie tesi difensive, ha dato atto della rinuncia di uno dei plurimi attori, cioè di CNA Firenze, depositando nota in tal senso con allegati. Dopo la discussione la causa è stata trattenuta dal Collegio per la decisione.

DIRITTO

1 – Preliminarmente il Collegio, preso atto della rinuncia all'intrapresa azione giudiziaria da parte di CNA Firenze, come da dichiarazione resa in sede di discussione orale e da nota depositata in udienza, dichiara estinto per rinuncia il ricorso, limitatamente alla posizione di CNA Firenze, *ex art. 35, comma 2, lett. c) c.p.a.*

2 – Il Comune, nei propri scritti difensivi, ha eccepito la inammissibilità dell'intero ricorso per carenza d'interesse, sul duplice rilievo che sono gli ospiti delle strutture alberghiere ad essere incisi dalla istituita tassa di soggiorno, e non gli albergatori, e che essendo la nuova imposizione fiscale destinata al finanziamento dei servizi correlati al turismo la sua eliminazione finirebbe per tradursi in un pregiudizio per i ricorrenti che dal turismo traggono vantaggio.

I ricorrenti contestano la fondatezza della eccezione comunale, sotto più profili. In primo luogo rilevano che è lo stesso art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011, cioè la norma istitutiva dell'imposta, a prevedere che il regolamento comunale sia adottato "sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive", in tal modo attribuendo una differenziazione e qualificazione alla posizione soggettiva degli albergatori, che sono quindi portatori di un interesse giuridicamente rilevante a contestare il regolamento comunale adottato. In secondo luogo, i ricorrenti pongono in luce come il gravato regolamento comunale impone significativi oneri e

responsabilità a carico degli albergatori, che anche in quest'ottica hanno un interesse differenziato a contestarlo in sede giudiziaria. Infine la istituita imposta, aggravando il costi del soggiorno in città, può comportare una flessione della presenza turistica, radicando anche per questa via un interesse degli albergatori a resistere alla sua istituzione.

2.1 - In punto di eccezione di carenza d'interesse il Collegio rileva quanto segue.

È noto che la giurisdizione amministrativa riveste nel nostro ordinamento una connotazione non già di tipo oggettivo, volta cioè all'astratto ripristino della legalità violata dall'agire amministrativo, bensì di tipo subiettivo, l'intervento giurisdizionale essendo legato alla sussistenza dell'interesse concreto, personale e attuale di chi agisce in giudizio. La corretta instaurazione dell'azione giurisdizionale amministrativa presuppone quindi la sussistenza in capo al ricorrente di una utilità o vantaggio, giuridicamente apprezzabile, conseguibile attraverso il processo.

2.2 – L'eccezione comunale, volta ad affermare l'insussistenza *tout court* di un interesse dei ricorrenti alla intrapresa impugnazione del regolamento comunale istitutivo della tassa di soggiorno nella città di Firenze, e quindi la inammissibilità dell'intero ricorso, risulta infondata.

È certo infatti che, in relazione a numerosi profili disciplinari, sussiste un preciso interesse giuridico degli albergatori ricorrenti a contestare le scelte comunali di cui al regolamento gravato, com'è

evidente, a titolo meramente esemplificativo, con riferimento agli obblighi ad essi imposti in sede di applicazione del tributo, di sussistenza o meno di una loro responsabilità verso l'Amministrazione per il mancato pagamento dell'imposta, ma anche in termini di sua commisurazione, laddove la stessa dovesse risultare particolarmente illogica e tale da gravare in modo irrazionale sui costi delle diverse strutture ricettive. In tale ottica la norma istitutiva della nuova imposta (art. 4 d.lgs. n. 23 del 2011) prevede espressamente (al comma 3) che i Comuni, al fine della predisposizione dei regolamenti di disciplina della imposta di soggiorno, sentano le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, proprio perché interessati ad una corretta strutturazione del tributo. È noto che la partecipazione procedimentale, come tale, non implica *ex se* legittimazione all'azione giudiziaria, ma essa rappresenta indice di rilevanza degli interessi coinvolti nel procedimento, che possono assumere – come accade con riferimento ai profili sopra evidenziati – natura e sostanza di veri e propri interessi legittimi, meritevoli anche di tutela giurisdizionale.

Ritiene quindi il Collegio che l'eccezione avanzata dal Comune, intesa nel senso di preclusione *in limine* della intrapresa azione giudiziaria, non possa essere accolta.

2.3 – Il ragionamento potrà tuttavia essere ripreso e sviluppato con riferimento alle singole parti del regolamento gravato e alle singole censure avanzate, al fine di vagliare se in relazione a tutti i profili e

a tutte le doglianze mosse l'interesse diretto, concreto e attuale degli albergatori possa dirsi effettivamente sussistente, essendo evidente che, proprio in funzione della rigorosa connotazione subiettiva della giurisdizione amministrativa, sopra richiamata, non potrà darsi accesso alla contestazione giurisdizionale di eventuali violazioni di legge rispetto alle quali i ricorrenti non abbiano interesse diretto e personale, non potendo gli stessi, in difetto di previsione normativa, agire *utendo iuribus* di altri soggetti (per esempio i clienti soggiornanti nelle loro strutture).

3 – Con il primo mezzo i ricorrenti censurano l'art. 2 del gravato Regolamento comunale laddove prevede che “l'applicazione dell'imposta decorre dal 1° luglio 2011”, ritenendo che tale tempestiva entrata in vigore della nuova imposta contrasti con l'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997 (richiamato dall'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011), a mente del quale i regolamenti degli enti locali di disciplina delle loro entrate “non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo” a quello di adozione dei regolamenti stessi.

3.1 - L'art. 4, comma 3, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dopo aver previsto al primo periodo l'emanazione di un regolamento statale per dettare “la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno”, al periodo successivo stabilisce che “i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive,

hanno facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo”.

L'assunto dei ricorrenti è il seguente: la norma citata prevede che il regolamento comunale sia adottato “ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446”; l'art. 52 cit, al comma 2, stabilisce che i regolamenti comunali in materia fiscale “non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo”; *ergo* il regolamento qui gravato è illegittimo laddove, all'art. 2, comma 2, prevede che “l'applicazione dell'imposta decorre dal 1° luglio 2011”, anziché dal 1° gennaio 2012.

3.2 – La censura è infondata.

L'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011 stabilisce di distribuire la potestà normativa secondaria, volta a disciplinare le modalità applicative della nuova imposta, tra Stato ed enti locali. Così al primo periodo rimette al regolamento statale la fissazione della “disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno”, mentre al periodo successivo attribuisce ai regolamenti comunali “la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo”.

È noto che nello Stato di diritto, che pone alla sua base il principio di legalità, il fondamento del potere regolamentare deve necessariamente rinvenirsi nella legge, occorrendo quindi che la legge fondi la potestà normativa secondaria, indicando l'organo cui

la stessa è attribuita, l'oggetto rimesso alla disciplina secondaria, nonché gli ulteriori limitatori della discrezionalità che il legislatore riterrà di fissare nel singolo caso. Quel che è certo è che la potestà regolamentare presuppone la *interpositio legis*. L'art. 4, comma 3, del d.lgs. 23 cit., nel rimettere tanto al potere secondario statale quanto alla potestà normativa comunale la regolamentazione di dettaglio dell'imposta di soggiorno, ha cura di indicare, per ciascuna delle due potestà normative secondarie indicate, quella che è la fonte legislativa generale di conferimento del relativo potere, cioè quelle che rappresentano in senso più compiuto le *interpositiones legis* rispetto alle due potestà normative secondarie. Così, per il potere regolamentare statale, l'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 cit., primo periodo, richiama il fondamentale art. 17 della legge n. 400 del 1988. Analogamente, con riferimento alla potestà normativa comunale in ambito tributario, il periodo successivo dello stesso comma richiama l'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, che disciplina la potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni con riferimento all'ambito fiscale.

Il significato del richiamo, contenuto nell'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011, all'art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997 è dunque quello di ancorare l'attribuzione del potere normativo comunale alla norma di interposizione legislativa generale in materia, come testimonia altresì il successivo art. 14, comma 6, dello stesso d.lgs. n. 23 del 2011 laddove stabilisce che "è confermata la potestà regolamentare in materia di entrate degli enti locali di cui agli

articoli 52 e 59 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997". Il doppio ancoraggio legislativo (quello dell'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011 e quello dell'art. 52 d.lgs. n. 446/1997) serve a rendere non meramente formale il ruolo della intermediazione legislativa e a chiarire quindi l'ambito esatto del conferimento alla potestà normativa secondaria e ciò che invece rimane disciplinato dalla legge (pensiamo ai limiti posti all'intervento normativo secondario dai commi 1 e 5 dell'art. 52 cit.).

Più articolato e complesso è il discorso riferito alla procedura per l'emanazione dei regolamenti e, per quel che qui rileva, alla tempistica di adozione e entrata in vigore dei regolamenti comunali in materia. La tesi di parte ricorrente - secondo cui la previsione dell'art. 4 d.lgs. n. 23/2011 che i regolamenti comunali sono emanati "ai sensi" dell'art. 52 d.lgs. n. 446/1997 significherebbe anche richiamo al profilo temporale di cui al comma 2 dell'art. 52 cit. - non convince, per più ragioni.

In primo luogo, ed è il tema più sopra sviluppato, l'emanazione dei regolamenti comunali in materia "ai sensi" dell'art. 52 d.lgs. n. 446/1997 implica non già un richiamo a specifici profili disciplinari, peraltro dubbi già nella norma richiamata, ma significa porre le fondamenta sostanziali, e i limiti, del potere regolamentare rispetto a quello legislativo.

In secondo luogo la lettura proposta da parte ricorrente appare forzata, nella misura in cui ricava un dato disciplinare così importante - decorrenza del potere di esazione dell'imposta - da un

richiamo equivoco e incerto. Nell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, che pure si occupa di scansioni temporali (termine per l'emanazione del regolamento statale – adozione di regolamenti comunali in conformità a quello statale – emanazione del regolamento comunale dopo l'infruttuoso spirare del termine per l'emanazione del regolamento statale), non vi è una indicazione precisa sulla decorrenza degli effetti degli emanati regolamenti comunali.

In terzo luogo, e soprattutto, la stessa previsione richiamata - cioè la statuizione della seconda parte del primo periodo del comma 2 dell'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, secondo cui i regolamenti degli enti locali in materia tributaria “non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo” – è di assai dubbia perdurante vigenza, risultando invero superata da previsioni legislative successive che hanno diversamente normato, con riferimento a singole imposte, ma anche in termini generali, il profilo della efficacia dei regolamenti comunali *de quibus*. Debbono a tal fine citarsi le norme di cui agli art. 53, comma 16, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, art. 27, comma 8, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 e art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 che espressamente prevedono che i “regolamenti sulle entrate” degli enti locali “hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento”, cioè possono addirittura avere efficaci retroattiva, venendo a produrre effetti dal primo gennaio dell'anno di loro adozione. Tutto ciò dimostra la sussistenza di una dato normativo

di partenza (decorrenza degli effetti dei regolamenti comunali in materia di entrate) tutt'altro che netto e preciso nel senso invece preteso dai ricorrenti.

4 – Si deve a questo punto esaminare, per ragioni di coerenza logica del ragionamento sviluppato, il quarto mezzo, con il quale i ricorrenti censurano l'art. 3 del Regolamento impugnato laddove pone in capo al gestore della struttura ricettiva la responsabilità del rispetto degli obblighi tributari, ritenuta illegittima per violazione della riserva di legge posta dall'art. 23, e dall'art. 52, della Costituzione.

La censura è infondata, sulla base dei seguenti rilievi.

4.1 - L'art. 3 del Regolamento gravato è composto di due commi, il primo dei quali afferma che "l'imposta è dovuta dai soggetti, non residenti nel Comune di Firenze, che pernottano nelle strutture ricettive di cui al precedente art. 2", mentre il secondo comma aggiunge che "il soggetto responsabile degli obblighi tributari è il gestore della struttura ricettiva presso la quale sono ospitati coloro che sono tenuti al pagamento dell'imposta". I ricorrenti leggono la previsione del citato comma 2 nel senso che esso verrebbe a qualificare gli albergatori come sostituti d'imposta, ovvero in alternativa come responsabili d'imposta, in ogni caso come soggetti passivi aggiuntivi dell'obbligazione di pagare l'imposta, in tal modo violando la riserva di legge posta dalla Costituzione in materia tributaria (dal combinato disposto degli artt. 23 e 53), giacché una tale attribuzione di responsabilità non trova

fondamento nel d.lgs. n. 23 del 2011.

4.2 – Il Comune di Firenze, nei propri atti difensivi, ha chiarito che il richiamato art. 3, comma 2, del Regolamento non crea alcuna responsabilità in capo agli albergatori in ordine al pagamento dell'imposta, che colpisce solo ed esclusivamente i soggetti che soggiornano nelle strutture alberghiere, limitandosi a qualificare il titolare della struttura ricettiva come "responsabile degli obblighi tributari", cioè tenuto a porre in essere adempimenti strumentali alla esazione ma del tutto distinti dalla obbligazione tributaria per la quale vale la riserva di legge evocata in ricorso.

4.3 – La tesi dei ricorrenti è priva di pregio, sol che si proceda ad una attenta e complessiva lettura delle norme del Regolamento comunale.

L'art. 3, comma 1, del Regolamento è esplicito e netto nello stabilire che soggetti passivi dell'imposta sono solo ed esclusivamente coloro "che pernottano nelle strutture ricettive di cui al precedente art. 2", unici quindi tenuti al pagamento di quanto dovuto a titolo di prestazione imposta, ciò in perfetta aderenza con la previsione di cui all'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 laddove pone l'imposta di soggiorno "a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive". Ne discende che la riserva di legge di cui agli artt. 23 e 53 Cost. è rispettata, il Comune di Firenze essendosi mosso nel solco tracciato dalla normativa primaria di cui al richiamato art. 4.

Il comma 2 dell'art. 3 del Regolamento comunale non può invece

essere letto, in alcun modo, come se creasse una sorta di responsabilità aggiuntiva e solidale degli albergatori per ciò che riguarda il pagamento dovuto a titolo d'imposta, giacché non vi sono elementi testuali in tal senso, né essendo richiamate le figure soggettive, di marcata impronta tributaristica, del sostituto d'imposta o del responsabile d'imposta. Ne discende quindi, come peraltro espressamente ammesso dal Comune di Firenze, che nessuna richiesta potrà essere avanzata nei confronti degli albergatori per quanto concerne il pagamento dell'imposta di soggiorno, il cui pagamento potrà essere preteso solo da chi alloggia nelle strutture alberghiere, eventualmente anche in via coattiva ai sensi degli artt. 8, comma 3, e 10 del Regolamento (in particolare l'art. 8, comma 3, cit. richiama l'art. 1, commi 161 e 162, della legge n. 296 del 2006 che prevede no avvisi di accertamento a carico del contribuente, cioè nella specie il soggiornante nelle strutture alberghiere).

Il significato dell'art. 3, comma 2, del Regolamento è invece quello di porre in capo agli albergatori solo degli obblighi strumentali e accessori, che sono poi quelli stabiliti dai successivi artt. 6 e 7 del Regolamento. L'art. 7 pone a carico degli albergatori gli obblighi, funzionali all'esazione del tributo, della informazione agli ospiti sull'imposta di soggiorno e della dichiarazione da rendere al Comune. Quanto all'art. 6, che disciplina il "versamento dell'imposta", esso stabilisce, al primo comma, che "i soggetti che pernottano nelle strutture ricettive corrispondono l'imposta al

gestore della struttura, il quale rilascia quietanza delle somme riscosse”, confermando che sono gli ospiti degli alberghi i soggetti passivi dell’imposta. Il successivo comma secondo aggiunge poi che “il gestore della struttura ricettiva effettua il versamento al Comune di Firenze dell’imposta di soggiorno dovuta”, indicandone quindi le modalità. Quest’ultima previsione, che identifica un mero adempimento complementare in capo agli albergatori, deve essere in realtà letta nel senso che i gestori effettuano il versamento al Comune delle somme “riscosse”, più che non delle “dovute”, nel senso che riversano all’Amministrazione quanto loro pagato a titolo d’imposta dai soggiornanti, mentre gli importi eventualmente dovuti ma non corrisposti dagli ospiti dovranno essere recuperati dal Comune, nei confronti dei soggetti passivi, sulla base delle dichiarazioni che gli albergatori stessi trasmetteranno ai sensi dell’art. 7, comma 2, del Regolamento. Questa lettura, che passa attraverso una interpretazione adeguatrice del testo dell’art. 6, comma 2 (versamento delle somme “riscosse” e non di quelle “dovute”), è invero l’unica possibile e coerente sia con le restanti previsioni del Regolamento che con il sistema nel suo complesso (norme costituzionali comprese).

5 – Con il secondo mezzo i ricorrenti censurano l’art. 2, comma 2, del Regolamento, che prevede l’applicazione dell’imposta a decorrere dal 1° luglio 2011, per violazione dell’art. 3 della legge n. 212 del 2000, a mente del quale le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico del contribuente anteriori

a sessanta giorni dalla loro entrata in vigore.

La censura è inammissibile.

Come evidenziato *supra*, al punto 2.3 della presente sentenza, è necessario interrogarsi, rispetto alle singole censure, se sussista l'interesse (e la legittimazione) dei ricorrenti a farle valere.

L'art. 3 della legge n. 212 del 2000, al comma 2, stabilisce che "le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti". La norma in questione, quindi, pone una previsione di garanzia direttamente rivolta ai "contribuenti" che non possono vedersi imporre adempimenti fiscali prima del decorso di un certo lasso temporale dall'adozione degli atti di istituzione del tributo. Il Collegio ritiene che la legittimazione a far valere in giudizio la lesione di una tale garanzia sussista esclusivamente in capo a coloro a presidio dei cui interessi la norma è posta, cioè in capo ai "contribuenti". Avendo chiarito che nella specie i ricorrenti, quali albergatori, non sono né soggetti passivi dell'imposta, né sostituiti o responsabili d'imposta, è di tutta evidenza che gli stessi non sono legittimati a far valere la violazione in parola, *utendo iuribus* dei contribuenti, in mancanza di una espressa previsione legislativa di legittimazione straordinaria. C'è da aggiungere che, in ogni caso, rispetto invece agli obblighi tributari, di carattere servente, che fanno capo agli

albergatori, il lasso temporale di sessanta giorni è stato rispettato, giacché a fronte della istituzione dell'imposta con deliberazione del 20 giugno 2011, gli obblighi di cui agli artt. 6 e 7 del Regolamento, che gravano sugli albergatori, possono essere assolti, per la prima volta, entro il 15 settembre 2011, giusto il disposto dell'art. 13 del Regolamento comunale.

6 – Con il terzo mezzo i ricorrenti contestano il Regolamento gravato laddove commisura l'imposta alle "stelle", "chiavi" o "spighe" delle strutture ricettive (in particolare per gli alberghi prevedendo 1 euro per ogni stella, al giorno) in tal modo violando la previsione dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 laddove prevede che l'imposta sia determinata nel suo ammontare "secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo".

La censura è infondata.

Rileva il Collegio che il sistema di commisurazione dell'imposta prescelto dal Comune di Firenze, per quanto non ottimale e come tale perfettibile in prosieguo di tempo con successivi interventi dell'Amministrazione che tengano conto dei rilievi di ordine tecnico posti in luce dagli albergatori (anche in relazione alla previsione di cui all'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 23 del 2011 che evoca possibili riduzioni dell'imposta "per particolari fattispecie o per determinati periodo di tempo"), non risulta tuttavia illegittimo, in quanto la classificazione delle strutture ricettive in "stelle", "chiavi" e "spighe", alla quale l'imposta si correla, certamente evidenzia, anche per comune esperienza, caratteristiche qualitative

via via crescenti delle strutture medesime cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che indirettamente l'imposta viene a porsi in rapporto di proporzionalità con il prezzo. D'altra parte il sistema prescelto risulta di particolare semplicità applicativa, in ciò favorendo anche gli operatori economici del settore, che vedrebbero aggravati gli oneri operativi sugli stessi gravanti in ipotesi di una commisurazione dell'imposta direttamente parametrata direttamente ai singoli prezzi operati ai diversi clienti.

7 – Con il quinto mezzo i ricorrenti censurano l'art. 7 del Regolamento, contestandolo laddove esso impone agli albergatori gravosi adempimenti i quali contrastano altresì con esigenze di tutela della privacy dei loro clienti.

La censura è infondata.

L'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011 demanda espressamente ai regolamenti comunali "la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo" ed è esattamente ciò che il Comune di Firenze ha fatto che il contestato art. 7 (oltre che con il precedente art. 6 del Regolamento), ponendo a carico degli albergatori obbligazioni di carattere funzionale alla esazione dell'imposta, le quali non paiono invero avere i connotati esorbitanti di cui parlano i ricorrenti, anche alla luce delle semplici modalità di calcolo dell'imposta di soggiorno di cui al precedente punto. Risulta d'altra parte dagli atti versati in giudizio che l'Amministrazione si è adoperata per porre a disposizione degli

operatori personale comunale e mezzi tecnologici per favorire l'adempimento degli obblighi da parte degli operatori, e altro ancora potrà essere fatto in sede di predisposizione di modulistica e ulteriore specificazione di profili applicativi, con particolare riferimento all'ipotesi in cui il cliente si rifiuti di pagare l'imposta (fermo restando, come sopra chiarito, che ciò non potrà in alcun modo determinare carichi solidali per gli esercenti). Né appare fondato il rilievo inerente la violazione della privacy, giacché in ipotesi ordinarie, cioè al di fuori del caso di rifiuto di pagamento da parte del cliente, non vi sono ragioni che impongano comunicazioni nominative e infatti l'art. 7, comma 2, si esprime chiaramente nel senso di dichiarazioni numeriche ("essi hanno l'obbligo di dichiarare mensilmente all'Ente, entro quindici giorni del mese successivo, il numero di coloro che hanno pernottato presso la propria struttura nel corso del mese, il relativo periodo di permanenza, il numero dei soggetti esenti in base al precedente art. 5, l'imposta dovuta e gli estremi del versamento della medesima, nonché eventuali ulteriori informazioni utili ai fini del computo della stessa").

8 – Con il sesto mezzo i ricorrenti censurano l'operato dell'Amministrazione, la quale ha sì provveduto a sentire le associazioni di categoria interessate, senza tuttavia tener conto dei loro rilievi.

La censura è infondata.

L'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011 prevede che il

regolamento comunale ivi disciplinato sia emanato “sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive” e gli stessi ricorrenti ammettono che le consultazioni da parte dell’Amministrazione comunale siano avvenute, non essendo d’altra parte necessario, soprattutto in sede di adozione di atti normativi, come nella specie, che venga fornita una puntuale motivazione delle ragioni per cui alcune scelte siano state effettuate disattendendo le posizioni degli operatori del settore, per quanto sia auspicabile, anche a seguito del primo rodaggio dell’imposta, l’adozione di interventi di maggiore puntualizzazione delle modalità applicative dell’imposta che tengano conto anche dei rilievi emersi dall’esperienza degli operatori del settore.

9 – Con il settimo motivo i ricorrenti contestano la finalizzazione del gettito dell’imposta agli obiettivi fissati dalla legge.

La censura è infondata.

L’art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che “il relativo gettito [cioè 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”. I ricorrenti contestano che il Comune di Firenze abbia dato applicazione a questa parte della norma, eccependo che invece il ricavato dell’imposta sarebbe andato a coprire esigenze estranee a quelle

previste dalla legge. La censura tuttavia risulta priva di pregio, poiché la finalizzazione che il ricavato dell'imposta risulta aver avuto appare comunque coerente con gli obiettivi della legge, essendo possibile sindacare in questa sede soltanto profili di palese deviazione dagli obiettivi indicati dalla legge, il che non appare nella specie avvenuto. Non pare infatti che il finanziamento della biblioteca della Oblate (collocata in pieno centro cittadino e ampiamente frequentata da persone, in particolare giovani, di ogni nazionalità), o di eventi culturali e neppure del trasporto pubblico locale (rientrante nei "servizi pubblici locali" di cui parla l'art. 4 cit.) siano in contrasto stridente con gli obiettivi di sostegno del turismo cui la norma citata si riferisce.

10 – Alla luce dei rilievi che precedono, il ricorso deve essere respinto, apparendo tuttavia equo, in ragione della complessità delle questioni trattate, disporre la compensazione tra tutte le parti delle spese di giudizio.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Toscana, Sezione Prima, definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, così decide:

- lo dichiara estinto per rinuncia nei confronti del ricorrente CNA Firenze;
- per il resto lo respinge;
- compensa tra tutte le parti le spese di giudizio.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità

amministrativa.

Così deciso in Firenze nella camera di consiglio del giorno 9 novembre 2011 con l'intervento dei magistrati:

Carlo Testori, Presidente FF

Riccardo Giani, Consigliere, Estensore

Alessandro Cacciari, Consigliere

L'ESTENSORE

IL PRESIDENTE

DEPOSITATA IN SEGRETERIA

Il 24/11/2011

IL SEGRETARIO

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