

Pubblicato il 23/11/2018

N. 06644/2018REG.PROV.COLL.

N. 05793/2013 REG.RIC.



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
Il Consiglio di Stato
in sede giurisdizionale (Sezione Quinta)

ha pronunciato la presente
SENTENZA

sul ricorso in appello iscritto al numero di registro generale 5793 del 2013,
proposto da

Arli s.r.l., in persona dell'amministratore delegato e legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato Massimo Giavazzi, con domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Luca Crippa in Roma, viale Mazzini, n. 55;

contro

Comune di Bergamo, in persona del sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dagli avvocati Vito Gritti e Gabriele Pafundi, con domicilio eletto presso lo studio del primo, in Roma, viale Giulio Cesare, n. 14a/4;

per la riforma

della sentenza del Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia, Sezione staccata di Brescia, Sezione seconda, n. 93/2013, resa tra le parti;

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio del Comune di Bergamo;

Viste le memorie e tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 15 novembre 2018 il consigliere Fabio Franconiero e uditi per le parti gli avvocati Giavazzi e Pafundi;
Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

1. La Arli s.r.l., società che gestisce un albergo classificato con tre stelle nel Comune di Bergamo, propone appello contro la sentenza del Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia – sezione staccata di Brescia in epigrafe, con cui è stato respinto il suo ricorso per l'annullamento parziale del regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno ai sensi dell'art. 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (*Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale*), approvato con delibera del consiglio comunale n. 213 del 12 dicembre 2011.

2. Con la sentenza appellata il giudice di primo grado ha in particolare (e per quanto ancora di interesse) ritenuto legittimi:

- il sistema di modulazione dell'ammontare dell'imposta (previsti dall'art. 4 del regolamento impugnato), parametrato, per quanto riguarda la categoria "alberghi", sulle stelle ad essi attribuite, ai sensi della legge regionale 16 luglio 2007, n. 15 (*Testo unico delle leggi regionali in materia di turismo*), trattandosi di un elemento comunque in grado di assicurare il criterio di legge «*di gradualità in proporzione al prezzo*» previsto per tale tributo (così l'art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23 del 2011);

- la destinazione del gettito dell'imposta (prevista dall'art. 2 del regolamento impugnato) a sostegno tra l'altro «*dei servizi pubblici locali fruibili anche dai turisti*», perché ritenuto conforme alla finalità del tributo prevista dal medesimo art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23 del 2011 (secondo periodo), e cioè al «*sostegno dei*

servizi pubblici comunque funzionali o collegati al turismo» (così la sentenza appellata);

- la soggezione all'imposta dei soggiornanti in strutture ricettive non solo per finalità turistiche, ma anche per ragioni di lavoro (prevista dall'art. 5 del regolamento), a causa dell'assenza della «*pretesa differenziazione*» nella norma di legge istitutiva e delle «*difficoltà operative*» derivanti dalla necessità per i gestori di svolgere «*gravose ed invasive indagini sulle reali finalità del soggiorno dei propri clienti*», con i possibili rischi di elusione del tributo (così ancora la sentenza di primo grado).

3. Con il proprio appello la Arli sottopone a specifiche censure le statuizioni così sintetizzate (mentre la stessa appellante ha rinunciato, in memoria conclusionale, a quella concernente l'attribuzione al gestore della struttura ricettiva della qualità di responsabile dell'imposta, ai sensi dell'art. 3 del regolamento impugnato).

4. Si è costituito in resistenza il Comune di Bergamo.

DIRITTO

1. Con il primo motivo d'appello la Arli ripropone la censura di violazione del criterio di imposizione consistente nella «*gradualità in proporzione al prezzo*» ai sensi dell'art. 4 d.lgs. n. 23 del 2011, relativamente alla modulazione dell'ammontare dell'imposta di soggiorno previsti dal Comune di Bergamo. In base al regolamento impugnato questi ultimi sono differenziati sulla base della tipologia di strutture ricettive (alberghi, residenze turistico-alberghiere, strutture ricettive non alberghiere, ostelli per la gioventù, attività agrituristiche) e, all'interno delle prime due categorie, sulla base delle stelle attribuite a ciascun albergo secondo il sistema di classificazione vigente in Lombardia (ai sensi della sopra citata legge regionale n. 15 del 2007). L'amministrazione ha previsto in particolare un importo crescente al crescere delle stelle attribuite alla struttura

ricettiva: euro 1, 1,70, 2,50 e 3,50 rispettivamente previsti per alberghi con una, due, tre e quattro stelle ed oltre.

2. Secondo l'appellante, nell'ancorare il prelievo tributario alla qualità e quantità dei servizi offerti (come prevede l'art. 57 della legge regionale), il descritto sistema di modulazione dell'imposta di soggiorno non assicurerebbe il rispetto del criterio della «*gradualità in proporzione al prezzo*» ai sensi dell'art. 4 d.lgs. n. 23 del 2011, a causa del dato di comune esperienza per cui ad una classificazione superiore della struttura alberghiera non necessariamente corrisponde una tariffa superiore, come invece affermato dal Tribunale, e che proprio nel caso del Comune di Bergamo alberghi a tre stelle praticano prezzi superiori rispetto ad alberghi a quattro stelle a seconda dell'ubicazione. Secondo la società odierna appellante ciò darebbe luogo ad un'imposta regressiva contraria ai principi costituzionali in materia tributaria di capacità contributiva ed uguaglianza ex artt. 53 e 3 della Carta fondamentale, oltre che della legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale, 5 maggio 2009, n. 42 – (art. 2, comma 2, lett. 1) - in attuazione della quale è stato emanato il decreto legislativo n. 23 del 2011, istitutivo dell'imposta di soggiorno.

3. Con il terzo motivo d'appello (il secondo è stato rinunciato, come sopra accennato) la Arli reitera la censura secondo cui la destinazione del gettito dell'imposta al finanziamento dei servizi pubblici locali sulla base del presupposto, addotto nel regolamento impugnato, che questi sono «*fruibili anche dai turisti*» si traduce in una violazione della destinazione impressa al tributo in questione dalla norma di legge istitutiva, laddove in particolare il più volte citato art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23 del 2011 prevede che 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». L'appellante evidenzia che quest'ultima espressione si riferisce ai servizi pubblici locali rivolti in via esclusiva ai turisti e che la destinazione invece prevista dal regolamento del Comune di Bergamo comporta un'interpretazione abrogatrice della norma primaria.

4. Con il quarto motivo d'appello viene censurato il capo della sentenza di primo grado con cui sono state respinte le censure relative alla soggezione all'imposta dei soggiornanti nelle strutture alberghiere per finalità non turistiche. La Arli reitera al riguardo la tesi per cui la finalità dell'imposta di soggiorno è quella di introdurre un prelievo tributario a carico dei soli turisti ed in particolare di fare concorrere le persone che pernottano in strutture ricettive degli oneri sostenuti dalle amministrazioni pubbliche per i servizi al turismo, mentre l'indiscriminata estensione dell'imposta a chi è invece costretto a viaggiare per lavoro si traduce in uno sviamento della causa normativa della stessa. Con riguardo alle difficoltà applicative che, secondo il Tribunale deriverebbero da questa estensione, l'appellante oppone la circostanza che la distinzione tra le due categorie in questione è stata adottata da altre amministrazioni locali.

5. Le censure così sintetizzate sono infondate.

6. Con riguardo alla prima deve essere confermato il rilievo del giudice di primo grado, secondo cui il criterio della «*gradualità in proporzione al prezzo*» per la commisurazione del tributo enunciato dal citato art. 4 d.lgs. n. 23 del 2011 (con un massimo di 5 euro) deve ritenersi rispettato sulla base del sistema vigente nella Regione Lombardia di classificazione delle strutture alberghiere basato sulle stesse attribuite a ciascuna di queste ultime. Non è infatti contestabile che ad una maggiore qualità della struttura e dei servizi ricettivi che in essa sono offerti, certificata in base al sistema ufficiale di classificazione, corrisponde tendenzialmente una tariffa di soggiorno maggiore per la clientela.

7. Le deduzioni della società appellante volte a dimostrare che questa corrispondenza non sarebbe sempre rispettata non sono idonee a fare emergere vizi di illegittimità del regolamento comunale dalla stessa impugnato. Ai fini del rispetto del criterio di legge della gradualità in proporzione al prezzo del soggiorno alberghiero non si può pretendere una rigida corrispondenza tra prezzi praticati dalla singola struttura alberghiera e importo dell'imposta di soggiorno. La censura della Arli è inficiata da un approccio casistico non compatibile con il carattere generale delle disposizioni regolamentari dalla stessa censurate e nell'ambito delle quali, peraltro, vi sono fattori correttivi in base ai quali si tiene conto del prezzo praticato alla clientela, ad ulteriore comprova della legittimità del criterio di graduazione adottato dal Comune di Bergamo (in particolare, con riguardo agli alberghi a tre stelle, tra cui quello dell'odierna appellante, il regolamento prevede una maggiorazione di 0,50 per prezzi superiori ad € 110 e una riduzione di pari importo per prezzi inferiori ad € 45).

8. Inoltre, all'assunto della Arli secondo cui il sistema di scaglioni introdotto dal Comune di Bergamo comporterebbe effetti regressivi dell'imposizione tributaria, in violazione del principio di progressività sancito in materia dalla Costituzione (art. 53), ribadito anche per l'istituzione dell'imposta di soggiorno [art. 2, comma 2, lett. 1), l. n. 42 del 2009], va opposto il rilievo per cui, da un lato, il rispetto del precetto costituzionale va verificato con riguardo al sistema tributario nel suo complesso (cfr., di recente: Corte Cost. 23 gennaio 2014, n. 8) e nell'ordinamento giuridico italiano esso è già assicurato dall'imposizione diretta sul reddito delle persone fisiche. Del pari, anche il criterio direttivo sancito dalla disposizione della legge delega sul federalismo fiscale poc'anzi richiamata (*«salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario e rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche»*) va riferito al processo di decentramento della potestà impositiva a

favore degli enti locali ed in funzione del raggiungimento della loro autonomia finanziaria ex art. 119 Cost., avviato con il d.lgs. n. 42 del 2009.

Tutto ciò precisato, con specifico riguardo all'imposta di soggiorno va quindi escluso che il principio di progressività in esame sia violato laddove il prelievo a tale titolo non sia strettamente correlato alla tariffa alberghiera praticata, tenuto anche conto del suo modesto ammontare.

9. Sono inoltre infondate le censure relative al rispetto del vincolo di destinazione del gettito dell'imposta stabilito dal più volte citato art. 4 d.lgs. n. 23 del 2011, dal momento che tale disposizione, con formulazione ampia, destina l'entrata tributaria in questione al finanziamento di interventi *«in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive»*; ed inoltre *«di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali»*; ed infine *«dei relativi servizi pubblici locali»*. L'aggettivo *«relativi»* presente in quest'ultima espressione, laddove riferito ai beni culturali ed ambientali del comune impositore, può comunque essere inteso a tutti i servizi pubblici locali offerti da quest'ultimo alla collettività, quale ente pubblico a fini generali (cfr. per i comuni l'art. 13 del testo unico sugli enti locali di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267), e nell'ambito della cui azione amministrativa l'imposta di soggiorno per i non residenti si giustifica – come sottolineato dal Tribunale – per via dell'aggravio di spesa per tali servizi derivanti dall'afflusso e dal soggiorno di popolazione non residente.

10. Infine, non può dirsi contraria alla norma di legge istitutiva dell'imposta, di cui al più volte citato art. 4 d.lgs. n. 23 del 2011, la soggettività passiva prevista dal regolamento comunale impugnato per i soggiornanti in strutture ricettive per finalità non turistiche. Infatti, in base alla medesima norma l'imposta colpisce appunto il *«soggiorno»*, a prescindere dal titolo per cui esso avviene. Inoltre, facoltizzati alla relativa istituzione sono non solo *«i comuni inclusi negli elenchi*

regionali delle località turistiche o città d'arte», ma anche «I comuni capoluogo di provincia», tra cui Bergamo, a prescindere da una vocazione turistica degli stessi quale risultante da atti ufficiali.

11. L'appello deve pertanto essere respinto.

Le spese di causa possono nondimeno essere compensate, per la particolarità delle questioni controverse.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo respinge e compensa le spese.

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

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 15 novembre 2018 con l'intervento dei magistrati:

Carlo Saltelli, Presidente

Roberto Giovagnoli, Consigliere

Paolo Giovanni Nicolo' Lotti, Consigliere

Fabio Franconiero, Consigliere, Estensore

Valerio Perotti, Consigliere

L'ESTENSORE
Fabio Franconiero

IL PRESIDENTE
Carlo Saltelli

IL SEGRETARIO