

N. 01399/2013 REG.PROV.COLL.

N. 01876/2012 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 Sicilia**

**(Sezione Terza)**

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 1876 del 2012, integrato da motivi aggiunti, proposto da Uras Federalberghi Sicilia, Mia S.r.l. (Hotel Le Calette), Medihot S.r.l., Hotel Riva del Sole, Seac S.r.l. (Hotel Baia del Capitano), Ca.Rma S.r.l. (Hotel Astro Suite), Gli Aranceti di Cefalù, I.C.A.S. S.p.A. (Hotel Cefalù Sea Palace), Carlton Spa (Hotel Carlton Riviera-Hotel- Villa Gaia), Eredi De Gaetani di P.De Gaetani S.a.s.(Hotel Santa Lucia Sabbia D'Oro), Gear S.r.l. (Hotel Tourist), La Giara S.a.s. A (Hotel La Giara), Cogetur S.r.l. (Hotel Artemis), Cefalù Resort S.r.l. (Residence Cala Nica Club), in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avv. Girolamo Rubino, con domicilio eletto presso il suo studio in Palermo, via G. Oberdan, n. 5;

***contro***

il Comune di Cefalù in persona del Sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avv. Leonardo Raso con domicilio eletto presso il suo studio in Palermo, via F. Li Donni, n. 7;

***per l'annullamento***

a) *quanto al ricorso introduttivo:*

- della nota del Comune di Cefalù prot. n. 17413 del 16.07.2012, notificata ai ricorrenti il 21.07.2012;
- nonché della deliberazione del consiglio comunale di Cefalù n. 139 del 7 novembre 2011 recante l'istituzione dell'imposta di soggiorno con approvazione del relativo regolamento;

b) *quanto al ricorso per motivi aggiunti:*

- della deliberazione del Consiglio comunale di Cefalù n. 12 del 20.02.2013, recante la modifica al regolamento sull'imposta di soggiorno nella Città di Cefalù;
- del regolamento sull'imposta di soggiorno nel Comune di Cefalù approvato con la deliberazione n. 12 del 20.02.2013;
- di tutti gli altri atti presupposti, connessi o conseguenti.

Visti il ricorso, i motivi aggiunti ed i relativi allegati;

Vista la domanda incidentale di sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato con il ricorso per motivi aggiunti;

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

Viste le ordinanze istruttorie nn. 4674/2012 e 2450/2012;

Visti gli atti tutti della causa;

Relatore il dott. Giuseppe La Greca;

Uditi all'udienza camerale del 18 giugno 2013 gli Avv.ti Lucia Alfieri, su delega dell'Avv. G. Rubino per la parte ricorrente e l'Avv. Leonardo Raso per il Comune di Cefalù;

Sentite le parti sulla possibilità di definizione del giudizio nel merito ai sensi dell'art. 60 cod. proc. amm., come da verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e in diritto quanto segue:

FATTO e DIRITTO

1. La federazione degli albergatori siciliani Uras Federalberghi congiuntamente ai titolari e legali rappresentanti di numerose strutture ricettive site in territorio di Cefalù hanno impugnato - chiedendone l'annullamento - gli atti con cui il Comune ha istituito l'imposta comunale di soggiorno.

I punti focali della domanda introduttiva di annullamento vertono principalmente sull'asserita illegittimità della previsione regolamentare che qualifica gli albergatori quali responsabili d'imposta e della riscossione, nonché sull'asserita inapplicabilità in Sicilia delle disposizioni legislative (statali) che regolano il tributo.

2. Con successivo ricorso per motivi aggiunti l'impugnativa è stata estesa alle modifiche apportate al suddetto regolamento, in particolare alla parte in cui le strutture ricettive sono considerate «titolari dei meri adempimenti strumentali alla riscossione».

Il regolamento risultante dalle modifiche è altresì contestato nella parte in cui prevede sanzioni (in tesi) irragionevoli per la violazione degli obblighi delle strutture ricettive, sanzioni che postulerebbero l'equiparazione di fatto del soggetto preposto alla riscossione (l'albergatore) al soggetto passivo dell'imposta (il turista).

3. Si è costituito in giudizio il Comune di Cefalù il quale ha spiegato difese scritte depositate tardivamente.

4. All'udienza camerale del 18 giugno 2013, presenti i procuratori delle parti, dopo la rituale discussione, il ricorso, su richiesta degli stessi, è stato posto in decisione.

5. Il deposito tardivo della memoria del Comune, avvenuto nel corso dell'udienza camerale al momento della costituzione, non è stato espressamente autorizzato da controparte: ne discende che i documenti prodotti e rilevanti agli effetti del presente giudizio sono soltanto quelli esistenti nel fascicolo alla scadenza del termine previsto per il deposito di memorie e documenti per l'udienza camerale.

6. Ciò precisato, va preliminarmente delibata l'eccezione sollevata nel corso dell'udienza dalla difesa della parte pubblica tesa a revocare in dubbio la ricevibilità

del ricorso per motivi aggiunti poiché asseritamente notificato oltre i termini di legge.

L'eccezione è priva di fondamento.

L'oggetto dell'impugnativa è una deliberazione approvativa di regolamento soggetta a pubblicazione obbligatoria ai sensi dell'art. 11, comma 1, della l.r. n. 44 del 1991 (quanto alla pubblicazione cartacea) ed ai sensi dell'art. 12, comma 3, della l.r. n. 5 del 2011 (quanto alla pubblicazione in modalità digitale).

L'art. 21, comma primo, della legge n. 1034 del 1971, nel testo novellato dalla legge n. 205 del 2000, ha chiarito che in tutti i casi in cui non sia necessaria la notificazione individuale del provvedimento e sia al contempo prescritta da una norma di legge o di regolamento la

pubblicazione dell'atto in un apposito albo, il termine per proporre l'impugnazione decorre dal giorno in cui sia scaduto il periodo della pubblicazione (Cons. Stato, sez. V, 6 luglio 2007, n. 3849). E', pertanto, confermato l'indirizzo giurisprudenziale secondo il quale il normale termine decadenziale per ricorrere contro gli atti amministrativi soggetti a pubblicazione necessaria, per i soggetti non espressamente nominati decorre dalla pubblicazione medesima, non essendo indispensabile la notificazione individuale o la piena conoscenza (Cons. Stato, sez. V, 23 aprile 2001, n. 2428).

Tale assetto ordinamentale non ha subito significativi mutamenti con il codice del processo amministrativo approvato con d.lgs. n. 104 del 2010, ai sensi del quale (art. 41) «Qualora sia proposta azione di annullamento il ricorso deve essere notificato, a pena di decadenza, alla pubblica amministrazione che ha emesso l'atto impugnato [...] entro il termine previsto dalla legge, decorrente dalla notificazione, comunicazione o piena conoscenza, ovvero, per gli atti di cui non sia richiesta la notificazione individuale, dal giorno in cui sia scaduto il termine della pubblicazione se questa sia prevista dalla legge o in base alla legge».

Poiché come si evince dalla copia della deliberazione depositata in atti essa risulta essere stata affissa all'albo pretorio comunale dal 4 al 20 marzo 2013, e fermo restando, comunque, che la difesa di parte pubblica non ha offerto a sostegno dell'eccezione nessun principio di prova circa un'antecedente pubblicazione dell'atto impugnato con motivi aggiunti sul sito internet ufficiale dell'Ente, il ricorso, poiché è stato spedito per la notificazione il 17 maggio 2013, risulta essere del tutto tempestivo.

7. Sempre in via preliminare il Collegio deve farsi carico di rilevare la sopravvenuta carenza di interesse sulla definizione del ricorso introduttivo, considerato che la modificazione deliberata dal

Consiglio comunale di Cefalù sposta, nella sostanza, il punto focale delle questioni a tale predetto ultimo provvedimento, che, come si è detto, è stato impugnato con i motivi aggiunti.

8. Pertanto la domanda di annullamento della nota prot. n. 17413/2012 va dichiarata improcedibile per sopravvenuta carenza di interesse.

9. Può pertanto procedersi all'esame dei predetti motivi aggiunti.

10. Ritiene il Collegio di dover anticipare la trattazione del secondo motivo di doglianza poiché logicamente prioritario. Con esso è infatti revocata in dubbio, in radice, la cogenza in Sicilia delle disposizioni del d.lgs. n. 23 del 2011 che, in attuazione della delega contenuta nella l. n. 42 del 2009, ha disciplinato l'imposta comunale di soggiorno.

In particolare, parte ricorrente deduce che ai sensi dell'art. 14, comma 2 di siffatto decreto legislativo, secondo cui «*Al fine di assicurare la neutralità finanziaria [...], nei confronti delle regioni a statuto speciale il presente decreto si applica nel rispetto dei rispettivi statuti e in conformità con le procedure previste dall'articolo 27 della citata legge n. 42 del 2009 [...]*», in assenza dell'intesa Stato - Città l'imposta comunale di soggiorno non sarebbe attivabile negli enti locali della Regione Siciliana.

Il motivo è infondato.

Sul piano del riparto costituzionale della potestà legislativa tra Stato e Regioni, va ricordato che nella materia dei tributi locali non è dato ravvisare una specifica attribuzione nello Statuto della Regione Siciliana, il cui art. 36, primo comma (in relazione anche all'art. 2 del d.lgs. n. 1074 del 1965), riserva alla Regione la potestà legislativa nella materia dei soli tributi «deliberati dalla medesima» (Corte cost. sentenza n. 442 del 2008) e non anche ai tributi locali, categoria alla quale quello in argomento pacificamente appartiene.

Sul versante della legislazione ordinaria, va ricordato che l'art. 12, comma 1, lett. a), della legge n. 42 del 2009 prevede, in linea con quanto sopra, che debba essere la legge statale ad individuare «*i tributi propri dei Comuni e delle Province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti*».

A ciò va aggiunto, per completezza, che il rinvio cd. mobile di cui all'art. 1 della l.r. n. 48 del 1991 («*L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato*»), esclude ogni diversa ipotesi interpretativa circa possibili siffatte refluenze ostative dell'ordinamento regionale sull'efficacia della disciplina dell'imposta comunale di soggiorno.

Va pertanto affermato il principio secondo cui l'assenza di una potestà legislativa regionale siciliana in materia di tributi locali rende la disciplina statale immediatamente efficace anche per gli enti locali della medesima Regione ad autonomia differenziata, e ciò anche in assenza della specifica intesa della Conferenza Stato – Città prevista dall'art. 14 del d. lgs. n. 23 del 2011.

11. Il primo motivo di ricorso, con cui si deduce l'asserita eccessiva gravosità degli oneri ricadenti sugli albergatori, è infondato quanto alla prima censura (oneri per la riscossione dell'imposta) mentre va accolto parzialmente in relazione alla seconda censura (irragionevolezza delle sanzioni comminate).

11.1. Il Comune ha opportunamente espunto dal regolamento la qualificazione del titolare o gestore della struttura ricettiva in termini di «responsabile d'imposta», ossia quale soggetto che risponde del pagamento del tributo insieme con il contribuente (definito quest'ultimo obbligato principale) (Cass.,V, sent. n. 9440 del 2005).

La nuova disciplina risultante dal rivisitato regolamento si è limitata ad identificare la figura del responsabile della struttura quale «*titolare dei meri adempimenti strumentali alla riscossione*». Ne è

derivato un impianto ordinamentale in cui gli obblighi posti a carico della struttura ricettiva, lungi dal rendere particolarmente gravose le attività della struttura stessa correlate alla riscossione del tributo, risultano, invero, espressione di quegli adempimenti minimi essenziali al funzionamento del sistema. L'impianto complessivo del tributo ha individuato quale soggetto passivo il fruitore della struttura ricettiva - il quale è tenuto all'assolvimento dell'obbligazione tributaria nel momento stesso in cui si verifica il presupposto -, ed ha approntato un meccanismo nel quale alla fruizione del servizio alberghiero deve corrispondere una pronta riscossione dell'imposta di che trattasi.

Non può condividersi l'assunto di parte ricorrente secondo cui il Comune nel modificare il regolamento avrebbe mantenuto di fatto la vecchia qualificazione di responsabile d'imposta. Gli adempimenti oggi previsti risultano congrui e non irragionevoli e sono del tutto differenti da quelli che prima scaturivano dalla qualifica di responsabile d'imposta. Del resto, in linea generale, non può sottacersi come venga in rilievo, da una parte, la peculiare connotazione per certi versi anche pubblicitaria delle strutture ricettive (si pensi ad esempio agli obblighi di comunicazione giornaliera, all'autorità di Pubblica Sicurezza, dell'arrivo delle persone alloggiate, siccome previsto dall'art. 109 del T.U.L.P.S) e, dall'altra, l'impossibilità di prevedere, allo stato della legislazione, modalità diverse di

riscossione dell'imposta di soggiorno se non stravolgendo l'intrinseca natura del tributo il cui funzionamento è legato al suo particolare presupposto e all'esistenza di un soggetto passivo - il turista - difficilmente rinvenibile dopo la fine del soggiorno.

Per completezza va segnalato che la giurisprudenza contabile, seppur in sede consultiva, ha condivisibilmente osservato che il titolare della struttura ricettiva in qualità di soggetto che materialmente riscuote la predetta imposta, è da considerare agente contabile «di fatto», anche in assenza di un formale atto di investitura da parte dell'ente comunale (Corte dei conti, sez. contr. Veneto, par. n. 19 del 2013).

Conclusivamente, se è vero che il gestore della struttura è estraneo al rapporto tributario è altrettanto vero, dunque, che esso non può risultare estraneo al processo di riscossione del tributo il quale non può prescindere dal suo ruolo attivo con tutto ciò che ne discende in termini anche di «costi», conseguenza dell'assetto legislativo attuale.

11.2. Per questa parte, dunque, il regolamento resiste alle censure prospettate.

12. Con una seconda censura la parte ricorrente deduce l'illegittimità dell'impianto sanzionatorio recato dall'art. 9 del regolamento approvato dal Comune di Cefalù.

La doglianza è fondata nei limiti di seguito specificati.

L'art. 9 del regolamento comunale risultante dalle modifiche del febbraio 2013 stabilisce che:

*«1. Le violazioni del presente regolamento sono punite con le sanzioni amministrative irrogate sulla base dei principi generali dettati, in materia di sanzioni tributarie, dalla normativa vigente.*

*Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta riscossa da parte del soggetto passivo si applica la sanzione amministrativa pari al 30 % dell'importo non versato ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997 e s.m.i. [...] [...] Si applicano altresì le disposizioni di cui agli artt. 9 e 17 del d.lgs. n. 472/1997 e s.m.i.*

2. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta riscossa da parte del soggetto passivo, si applica la sanzione amministrativa pari al 30 % dell'importo non versato ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997 e s.m.i. [...] [...] Si applicano altresì le disposizioni di cui agli artt. 9 e 17 del d.lgs. n. 472/1997 e s.m.i.
3. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta riscossa dal titolare della struttura ricettiva secondo le modalità previste dal superiore art. 7, comma 3, si applica la sanzione amministrativa pari al 30 % dell'importo non versato ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997 e s.m.i. [...] [...] Si applicano altresì le disposizioni di cui agli artt. 9 e 17 del d.lgs. n. 472/1997 e s.m.i.
4. Per l'omessa, in completa o infedele dichiarazione [...] da parte del gestore della struttura ricettiva, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 150 a 500 euro, ai sensi dell'art. 7-bis del d. lgs. 18 agosto 2000, n. 267. Al procedimento di irrogazione della sanzione di cui al presente comma si applicano le disposizioni della legge 24 novembre 1981, n. 689.
5. Per la violazione all'obbligo di informazione di cui all'art. 7 comma 1 del presente regolamento, da parte del gestore della struttura ricettiva, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 25 a 100 €, ai sensi dell'art. 7-bis del d. lgs. 18 agosto 2000, n. 267. Al procedimento di irrogazione della sanzione di cui al presente comma si applicano le disposizioni della legge 24 novembre 1981, n. 689».

Una volta accertata l'estraneità del gestore della struttura ricettiva al rapporto tributario, il quale come s'è visto, s'instaura esclusivamente tra soggetto passivo ed Amministrazione comunale, è illegittima la previsione del regolamento comunale che preveda per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta riscossa dal titolare della struttura ricettiva una sanzione avente natura tributaria quale è quella risultante dall'applicazione dell'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997 e dagli artt. 9 e 17 del d. lgs. n. 472 del 1997, disposizioni alle quali l'art. 9, comma 3 del regolamento rinvia.

Per tali violazioni il Comune può, diversamente, comminare - ed irrogare-, soltanto le sanzioni di cui all'art. 7-*bis* del d. lgs. n. 267 del 2000, nei limiti fissati dalla stessa disciplina (e come peraltro legittimamente avvenuto con i commi 4 e 5 dell'art. 9 citato) considerato che nessun procedimento tributario nel rapporto tra il gestore della struttura ricettiva ed il Comune viene in rilievo.

In applicazione dei superiori principi ed in parziale accoglimento censura di parte ricorrente, va caducato il terzo comma dell'art. 9 del regolamento impugnato con i motivi aggiunti il quale prevede l'irrogazione di sanzioni tributarie per violazioni (non fiscali) perpetrate non già dal soggetto passivo dell'imposta ma dal soggetto tenuto alla riscossione; per il resto la doglianza va rigettata.

13. Al lume delle suesposte considerazioni, il ricorso introduttivo va dichiarato improcedibile per sopravvenuta carenza di interesse, mentre il ricorso per motivi aggiunti va in parte accolto ed in parte rigettato, con conseguente caducazione dell'art. 9, comma 3 del regolamento allegato alla deliberazione del Consiglio comunale di Cefalù n. 12/2013.

14. Sussistono le gravi ed eccezionali ragioni per la compensazione integrale delle spese tra le parti avuto riguardo alla novità delle questioni prospettate.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale della Sicilia, Sezione terza, pronunciando sul ricorso in epigrafe, così statuisce:

- dichiara improcedibile il ricorso introduttivo;
- accoglie il ricorso per motivi aggiunti nei sensi e limiti di cui in motivazione e, per l'effetto, annulla il provvedimento impugnato nei corrispondenti limiti; rigetta, per il resto, il ricorso per motivi aggiunti.

Spese compensate.

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

Così deciso in Palermo nella camera di consiglio del giorno 18 giugno 2013 con l'intervento dei magistrati:

Nicolo' Monteleone, Presidente

Nicola Maisano, Consigliere

Giuseppe La Greca, Primo Referendario, Estensore

**L'ESTENSORE**

**IL PRESIDENTE**

DEPOSITATA IN SEGRETERIA

Il 04/07/2013

IL SEGRETARIO

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