

CORTE DI CASSAZIONE – Sentenza 10 febbraio 2017, n. 3602

Tributi – Contributi di bonifica – Immobili soggetti – Perimetro di contribuzione provvisorio – Validità

Svolgimento del giudizio

L'Unione dei Comuni del Pratomagno, già Comunità Montana del Pratomagno (AR), propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 40/9/12 del 4 maggio 2012 con la quale la Commissione tributaria regionale della Toscana, in riforma della prima decisione, ha annullato la cartella di pagamento notificata alla 'L.F. srl' per il pagamento di contributi di bonifica 2006 relativi a taluni immobili di proprietà di questa, in Comune di Reggello.

In particolare, ha ritenuto la commissione tributaria regionale che la cartella di pagamento in oggetto, primo atto di imposizione notificato alla società contribuente, fosse illegittima per carenza di motivazione. Posto che, in essa, non erano indicate le opere consortili 2006; il beneficio diretto e specifico da esse apportato agli immobili della società; il criterio di calcolo del contributo. Né era stato allegato l'atto presupposto costituito dalla delibera di approvazione del perimetro di contribuzione, previsto da un piano di classifica ancora provvisorio e non trascritto.

Resiste con controricorso L.F. srl.

Entrambe le parti hanno depositato memoria ex art. 378 cpc.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce – ex art. 360, 1^a co. nn. 3) e 5) cpc – violazione e falsa applicazione degli articoli 7 e 17 l. 212/00; nonché omesso esame e motivazione contraddittoria in ordine all'elemento decisivo di causa costituito dalla motivazione della cartella di pagamento opposta.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione dell'articolo 53 d.lgs. 546/92, nonché omessa pronuncia e, comunque, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio; costituito dalla inammissibilità dell'appello proposto dalla società contribuente per genericità dei motivi.

2. Va dapprima considerato, per ragioni di priorità logica e giuridica, il secondo motivo di ricorso.

Esso è infondato.

Risulta dall'atto di appello proposto dalla società contribuente che quest'ultima aveva formulato censure sufficientemente mirate e circostanziate avverso la sentenza della commissione tributaria provinciale di Arezzo n. 38/3/10; la quale aveva ritenuto

– per quanto qui rileva – che la cartella impugnata dovesse ritenersi esaustiva di tutti gli elementi della fattispecie impositiva.

Né la parte ricorrente può fondatamente contestare la specificità dell'atto di appello, ex art. 53 cit., in quanto meramente riproduttivo dei motivi di opposizione dedotti dalla società nel ricorso introduttivo in opposizione alla cartella.

Questa affermazione, da un lato, non trova riscontro in concreto, risultando che nei motivi di appello la società contribuente abbia preso posizione critica verso i passaggi argomentativi fondamentali posti dal primo giudice a fondamento della propria decisione; all'altro, essa non tiene conto del costante orientamento giurisprudenziale in ordine al peculiare atteggiarsi del requisito di specificità dei motivi di appello nel rito tributario.

Si è, infatti, in proposito affermato, tenuto conto della natura impugnatoria dell'intero contenzioso, che in quest'ultimo "la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito" (Cass. Ordinanza n. 1200 del 22/01/2016); e, inoltre, che: "nel processo tributario, la riproposizione in appello delle stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado – in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere – assolve l'onere di specificità dei motivi di impugnazione imposto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza" (Cass. Ordinanza n. 14908 del 01/07/2014).

Su tali presupposti, è dunque da ritenere che la commissione tributaria regionale – nel vagliare la fondatezza dei motivi di appello così proposti – abbia implicitamente e correttamente respinto l'eccezione di inammissibilità del gravame proposta dall'Unione dei Comuni; con conseguente insussistenza, altresì, del lamentato vizio di omessa pronuncia.

3. Venendo ora al primo motivo di ricorso, se ne ritiene la fondatezza.

La commissione tributaria regionale ha ritenuto che la cartella di pagamento in oggetto, non preceduta da avviso di pagamento e dunque costituente il primo atto impositivo portato a conoscenza della società contribuente, fosse carente di motivazione; in quanto priva dei requisiti su riportati.

Tale conclusione risulta tuttavia affetta dal lamentato vizio di applicazione normativa, con riferimento all'articolo 7 l. 212/00; ed alla necessità da quest'ultimo stabilita circa l'indicazione in atto dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che fondano l'imposizione.

Ricorre, in proposito, quanto stabilito dalle SSUU n. 11722 del 14/05/2010 (proprio in fattispecie di riscossione di contributi consorziali, ai sensi dell'art. 21 del r.d. 13 febbraio 1933, n. 215), secondo cui: "la cartella esattoriale che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione. Tale motivazione può essere assolta "per relationem" ad altro atto che costituisca il presupposto dell'imposizione, del quale, tuttavia, debbono comunque essere specificamente indicati gli estremi, anche relativi alla pubblicazione dello stesso su bollettini o albi ufficiali che eventualmente ne sia stata fatta a sensi di legge, affinché il contribuente ne abbia conoscenza o conoscibilità e l'atto richiamato, quando di esso il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione o pubblicazione, non deve essere necessariamente allegato alla cartella – secondo una interpretazione non puramente formalistica dell'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, (c.d. Statuto del contribuente) – sempre che in essa siano indicati nella cartella i relativi estremi di notificazione o di pubblicazione".

I requisiti motivazionali necessari e sufficienti, così come individuati da questo indirizzo giurisprudenziale, sono in effetti rinvenibili nella cartella di pagamento in questione (riportata, nei suoi stralci essenziali, in ricorso); la quale conteneva espresso riferimento: – al "ruolo n. 2008/4676, reso esecutivo in data 16 maggio 2008, ruolo ordinario", – al criterio di calcolo dell'importo dovuto "secondo i parametri definiti dal piano di classifica degli immobili approvato dal consiglio della comunità montana Pratomagno con deliberazione n. 26 del 14 settembre 2006"; – ai dati catastali di ciascuna proprietà immobiliare della società contribuente, ricompresa nel perimetro di contribuenza in cui al piano di classifica suddetto; – alla qualificazione del tributo in termini di "contributo di bonifica idraulica".

Vero è che la cartella non trascriveva né allegava il piano di classifica con il relativo perimetro di contribuenza; tuttavia, questi atti venivano richiamati dalla cartella stessa a valere (anche per quanto concerne l'esatta individuazione del perimetro di contribuenza, e dei criteri di calcolo e ripartizione del contributo di bonifica tra i vari consorziati) quale motivazione per relationem. Ciò con riguardo ad un piano di classifica della cui delibera di approvazione si fornivano, in cartella, gli esatti estremi; e che era stato assoggettato alle forme di pubblicazione e di accesso proprie di tutte le delibere della comunità montana.

Quanto ai profili di illegittimità asseritamente consequenziali al carattere provvisorio del perimetro di contribuenza ed alla mancata trascrizione del medesimo (non già del 'piano di classifica', come affermato dalla commissione tributaria regionale), si osserva come non si trattasse di profili propriamente riconducibili alla motivazione della cartella di pagamento, quanto – se mai – alla fondatezza della pretesa impositiva in quanto tale.

In ogni caso, l'adozione di un perimetro di contribuenza provvisorio rientrava tra le previsioni del quarto comma dell'articolo 15 L.R. Toscana n.34/1994; mentre la stessa disposizione (al secondo comma) stabiliva che la trascrizione di quest'ultimo ai sensi del R.D. 215/1933 venisse disposta al fine di darne "notizia al pubblico".

Dal che si evince come la mancata trascrizione del perimetro di contribuenza non potesse rilevare al fine di valutare la congruità motivazionale della cartella, in quanto necessaria a rendere opponibile alla generalità dei terzi l'inserimento del bene all'interno del perimetro di contribuenza medesimo; là dove, nel caso di specie, il rapporto impositivo si svolgeva nei soli confronti del diretto consorziato, il quale aveva modo di verificare l'effettiva ricomprensione dei propri immobili all'interno di esso mediante la semplice consultazione del piano di classifica con il quale era stato adottato; ed accessibile, pur in difetto di trascrizione, in quanto portato da una delibera di approvazione regolarmente pubblicata e depositata.

Si richiama, in proposito, quanto stabilito da Cass. n. 13167 del 11/06/2014 (così Cass. 7364/12), secondo cui: "in tema di pianificazione territoriale degli interventi in materia di bonifica, la trascrizione del provvedimento di "perimetrazione della contribuenza" prevista dall'art. 10, secondo comma, del r.d. 13 febbraio 1933, n. 215, derivando l'effetto dell'opponibilità degli atti ai terzi direttamente dalla legge, che prevede la costituzione dell'onere reale e la connessa prestazione patrimoniale vincolata all'utilità fondiaria, assolve esclusivamente alla funzione di mera pubblicità – notizia, in quanto adempimento di natura meramente dichiarativa, diretto a soddisfare l'esigenza della localizzazione degli interventi di bonifica ed a rendere pubblico il perimetro di contribuenza, e non integra "principio fondamentale" ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost..

Ne consegue che la previsione, con norma regionale, della pubblicazione sul BURL del provvedimento amministrativo della Giunta regionale del piano di classifica e riparto, volto alla delimitazione territoriale dei fondi assoggettati a contributo, costituisce forma legittima di pubblicità legale diversa, idonea al raggiungimento dello scopo".

Quanto, poi, alla mancata indicazione – in cartella – del beneficio diretto e specifico arrecato nel 2006 dalle opere consortili ai beni di proprietà della società contribuente, si osserva come nemmeno esso concernesse propriamente il profilo della motivazione dell'atto impositivo; quanto, eventualmente, il merito della pretesa oggetto di deliberazione in corso di causa.

Ciò sulla base di quanto in via generale già stabilito da questa corte di legittimità (SSUU 26009/08; SSUU 11722/10; Cass. 17066/10; 20681/14; 21176/14 ed altre), secondo cui: – l'adozione del piano di classifica ingenera una presunzione di vantaggiosità dell'attività di bonifica svolta dal Consorzio per i fondi ricompresi nell'area di intervento; – qualora il piano di classifica venga specificamente impugnato dal consorziato, la suddetta vantaggiosità deve essere provata ad onere del Consorzio che la deduca, secondo la regola generale di cui all'articolo 2697 cod.civ.; – qualora, invece, non vi sia stata impugnativa del piano di classifica, la presunzione in oggetto (di natura non assoluta, ma *juris tantum*) deve essere superata con onere della prova a carico del consorziato.

Questo assetto dell'onere probatorio, di rilievo generale, deve però essere temperato – qualora trovi conferma fattuale, nella specie, l'assenza del piano generale di bonifica di cui all'art. 8 LR Toscana n.34 del 1994 cit. – con il principio di diritto espresso da Cass. 2241/15; secondo cui, in tale ipotesi, l'onere della prova sia dell'esecuzione delle opere, sia del beneficio fondiario così arrecato alla proprietà del contribuente, ricade sul consorzio (qui Unione intercomunale).

Ne consegue, in accoglimento del primo motivo di ricorso, la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione la quale – esclusa l'illegittimità della cartella per carente motivazione – riesaminerà nel merito la fattispecie sulla base della corretta ripartizione dell'onere probatorio; il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso;

– cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione.