

L'esigibilità dei contributi di bonifica tra corretta sequenza procedimentale ed onere della prova

Cass. Sez. Trib. 6 febbraio 2015, n. 2241 - Di Blasi, pres.; Terrusi, est.; Del Core, P.M. (parz. diff.) - N.C.G. (avv. Salvini) c. Consorzio bonifica difesa suolo e tutela ambiente Toscana centrale (avv. Iaria). (Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Firenze 13 giugno 2012)

In tema di contributi consortili, qualora l'ente impositore dimostri la comprensione dell'immobile nel «perimetro di contribuenza» e la relativa valutazione nell'ambito di un «piano di classifica», grava sul contribuente l'onere di contestare la legittimità od il contenuto del provvedimento impositivo. Viceversa, in mancanza del «perimetro di contribuenza» o, in caso di mancata valutazione dell'immobile nel «piano di classifica», grava sul consorzio l'onere di provare la qualità, in capo al contribuente, di proprietario di immobile sito nel comprensorio e il conseguimento da parte del bene, a causa delle opere eseguite, di concreti benefici.

(Omissis)

FATTO

Il consorzio di bonifica per la difesa del suolo e la tutela dell'ambiente della Toscana centrale notificava a N.C.G. una cartella di pagamento per il contributo esattoriale dell'anno 2006, in relazione a immobili di proprietà del predetto posti all'interno del comprensorio.

Il contribuente impugnava la cartella dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze, eccependo l'illegittimità della pretesa perché il consorzio non aveva elaborato il piano generale di bonifica prescritto dalla l.r. toscana n. 34 del 1994, artt. 8 e 9.

Contestava l'esistenza del beneficio fondiario, diretto e specifico, per i propri beni e, infine, eccepiva la nullità della cartella per difetto di motivazione in ordine alle eseguite opere di bonifica.

Radicatosi il contraddittorio, l'adita Commissione respingeva il ricorso.

La sentenza, appellata dal N.C., è stata confermata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana.

La Commissione tributaria regionale, premesso che l'obbligo contributivo dovevasi ritenere esistente laddove il consorzio avesse trasmesso agli organi di controllo il piano di classifica, il perimetro di contribuenza e i piani annuali di riparto, ha osservato che nel caso concreto gli adempimenti, previsti dalla legge regionale, erano risultati soddisfatti e che la cartella era stata motivata legittimamente, mediante il richiamo appunto al piano di classifica, con gli elementi identificativi del tributo e l'elenco degli immobili di proprietà del consorziato.

Nunzi Conti ha proposto ricorso per cassazione, articolato in sette motivi.

Il consorzio si è costituito con controricorso, proponendo un motivo di ricorso incidentale.

Al ricorso incidentale il N.C. a sua volta ha replicato con controricorso.

Il consorzio ha depositato una memoria.

DIRITTO

1. - Il ricorso principale consta dei seguenti mezzi:

(i) violazione e falsa applicazione del r.d. n. 215 del 1933, art. 4, e l.r. toscana n. 34 del 1994, artt. 8, 9 e 10, in quanto era mancato nella specie il piano generale di bonifica approvato dalla Regione, sicché il fondamento della pretesa tributaria non avrebbe potuto essere riconosciuto in base al rilievo che dalla documentazione prodotta gli adempimenti previsti dalla l.r. erano stati assolti;

(ii) insufficiente motivazione della sentenza sul corrispondente fatto controverso decisivo, essendosi la sentenza limitata all'apodittica affermazione riportata sopra, nonostante fosse stata eccepita la mancanza del ricordato piano di bonifica;

(iii) violazione e falsa applicazione del r.d. n. 215 del 1933, art. 4, e l.r. toscana n. 34 del 1994, artt. 8, 9 e 10, in quanto, in difetto di piano generale di bonifica, nessuna rilevanza poteva attribuirsi al fatto della trasmissione agli organi di controllo del piano di classifica, del perimetro di contribuenza e dei piani annuali di riparto;

(iv) violazione e falsa applicazione del r.d. n. 215 del 1933, art. 11, e l.r. toscana n. 34 del 1994, artt. 3, 4 e 16, per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente affermato l'inutilità, ai fini dell'obbligo contributivo, della ricerca di un vantaggio specifico di tipo fondiario;

(v) violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., r.d. n. 215 del 1933, art. 11, l.r. Toscana n. 34 del 1994, artt. 3, 4 e 16, in ordine all'implicita affermazione dell'impugnata sentenza secondo la quale, in presenza della trasmissione agli organi di controllo del piano di classifica, del perimetro di contribuenza e dei piani annuali di riparto, il consorzio dovevasi considerato esonerato dalla prova del beneficio fondiario. Per quanto riconoscendo che tale conclusione della Commissione tributaria dovevasi considerare conforme al più recente orientamento di questa corte sul tema, il ricorrente chiede che quell'orientamento sia rivisitato nel caso di specie, in vista dell'affermazione del principio contrario;

(vi) violazione e falsa applicazione del r.d. n. 215 del 1933, art. 11, e l.r. toscana n. 34 del 1994, artt. 3, 4 e 16, non potendosi considerare il contributo di bonifica alla stregua di un'imposta sul patrimonio, praticamente scollegata alla fruizione di un beneficio specifico derivante dalle opere di bonifica;

(vii) violazione e falsa applicazione del r.d. n. 215 del 1933, art. 11, e l.r. toscana n. 34 del 1994, artt. 3, 4 e 16, nonché della l. n. 212 del 2000, art. 7, e l. n. 241 del 1990, art. 3, in considerazione della erroneità della tesi della Commissione tributaria regionale circa la corretta motivazione della cartella esattoriale, la quale aveva fatto solo un generico riferimento ad altrettanto generiche indicazioni catastali degli immobili in discorso, senza evidenziare le opere di bonifica presumibilmente realizzate e della quali i fondi avevano beneficiato.

2. - Il ricorso incidentale, redatto come incidentale autonomo, a sua volta consta di un unico motivo, col quale si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la Commissione tributaria regionale ommesso di pronunciarsi in ordine all'asserita inammissibilità del ricorso del contribuente, dettata dalla mancata previa impugnazione degli atti generali del consorzio, e in particolare del piano di classifica.

3. - In ordine logico, va prioritariamente esaminato il settimo motivo di ricorso principale.

Questo motivo è inammissibile.

Secondo quanto hanno statuito le sezioni unite di questa corte, la cartella esattoriale attraverso la quale il consorzio, ai sensi del r.d. 13 febbraio 1933, n. 215, art. 21, procede alla riscossione dei contributi (la cui natura tributaria è pacifica) si atteggia, essendo il primo e unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa, come atto sostanzialmente impositivo. Con la conseguenza che essa deve contenere gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione (v. Sez. Un. n. 26009/08).

Tale motivazione tuttavia ben può essere adottata *per relationem* a un diverso atto che abbia a fondare i presupposti dell'imposizione e che sia conosciuto o conoscibile dal contribuente, come il piano di classifica (v. Sez. Un. n. 11722-10).

Siffatto principio, che il Collegio condivide, induce a sottolineare che, nella specie, la Commissione tributaria regionale ha appunto accertato, con valutazione di pieno merito a essa istituzionalmente riservata e sindacabile in cassazione sul solo versante (non dedotto nel motivo) della completezza della motivazione, che la cartella esattoriale aveva contenuto «il richiamo al piano di classifica, gli elementi identificativi del tributo e l'elenco degli immobili di proprietà del ricorrente».

La censura dunque, nell'affermare il contrario, devolve alla corte di rielaborare l'accertamento di fatto, sicché non può trovare ingresso in base ai limiti propri del giudizio di legittimità.

4. - Possono essere trattati congiuntamente, per connessione, i motivi terzo, quarto e quinto del ricorso principale e il motivo unico del ricorso incidentale.

I motivi articolati dal ricorrente principale sono fondati.

Lo sono ben vero nel solco degli orientamenti giurisprudenziali fin qui elaborati dalla corte, cui va correlata la conseguenza che segue quanto al caso specifico; la quale conseguenza, non constando di precedenti, presenta la peculiarità del nesso tra l'esigibilità del tributo e la contestata previa elaborazione del piano generale di bonifica.

Va invece disatteso, sempre nel senso che segue, il ricorso incidentale del consorzio.

5. - Onde dipanare la complessa questione è necessario premettere che questa corte si è progressivamente assestata, in epoca recente, per quanto con varietà di sfumature lessicali, sul principio per cui in tema di contributi di bonifica, qualora l'ente impositore dimostri la comprensione dell'immobile nel «perimetro di contribuenza», e la relativa valutazione nell'ambito di un «piano di classifica», grava sul contribuente l'onere di contestare la legittimità del provvedimento ovvero il suo contenuto; in mancanza, invece, di «perimetro di contribuenza», o in caso di mancata valutazione dell'immobile nel «piano di classifica», grava sul consorzio l'onere di provare la qualità, in capo al contribuente, di proprietario di immobile sito nel comprensorio e il conseguimento da parte del bene, a causa delle opere eseguite, di concreti benefici, irrilevante essendo il «catasto consortile», avente mere finalità repertoriali.

Ne consegue che il consorzio, la cui cartella di pagamento sia stata impugnata, ha l'onere di produrre in giudizio il «piano di classifica» se intende essere esonerato dal dimostrare concretamente i presupposti del potere impositivo e, in particolare, lo specifico beneficio conseguito dal fondo onerato, risultando, invece, a tal fine insufficiente la mera dimostrazione dell'esistenza del piano medesimo e la sua mancata impugnazione dinanzi al giudice amministrativo (per tutte, Cass. n. 654/12; Sez. Un. n. 11722/10).

Tale indirizzo - seguito da moltissime altre decisioni - muove dalla constatazione che il presupposto dell'obbligo di contribuzione, costituito, ai sensi dell'art. 860 c.c., e r.d. 13 febbraio 1933, n. 215, art. 10, dal vantaggio diretto e immediato per il fondo, deve ritenersi presunto in ragione dell'avvenuta approvazione del piano di classifica e della comprensione dell'immobile nel perimetro di intervento consortile (v. ancora Cass. n. 4671/12; n. 17066/10, nonché infine Cass. n. 13176/14). Cosicché, quando la cartella esattoriale sia motivata con riferimento a un piano di classifica approvato dalla competente autorità regionale, nessun onere probatorio aggiuntivo grava sul consorzio circa l'esistenza di un vantaggio diretto e specifico derivante agli immobili compresi nel piano dalle opere di bonifica, realizzandosi una presunzione *iuris tantum* di esistenza del beneficio, superabile dal contribuente mediante la prova contraria.

6. - Tuttavia il presupposto di tale quadro di principi è dato dalla mancata specifica contestazione del piano di classifica. Contestazione che può afferire sia al merito della ripartizione, sia alla sua legittimità in ragione del tipo di opera eseguita.

La contestazione specifica del piano, dinanzi al giudice tributario, serve non per disapplicare un atto presupposto (come qui erroneamente paventato dal consorzio in sede di controricorso), ma per eliminare la rilevanza della presunzione di esistenza del beneficio, e consentire di procedere, quindi, secondo la normale ripartizione dell'onere della prova,

all'accertamento dell'esistenza dei vantaggi fondiari - immediati e diretti - derivanti dalle opere di bonifica per gli immobili di proprietà del consorzio posti all'interno del perimetro di contribuenza (v. Sez. Un. n. 26009/08, cui *adde* Cass. n. 17066/10).

7. - Nel caso di specie la Commissione tributaria regionale ha affermato che il consorzio aveva documentato l'avvenuta redazione e successiva trasmissione agli organi regionali di controllo del piano di classifica, del perimetro di contribuenza e dei piani annuali di riparto. Da ciò ha tratto la conseguenza che gli adempimenti previsti dalla l.r. toscana n. 34 del 1994, erano stati assolti e che dunque legittima dovevasi ritenere la pretesa tributaria.

Di contro dal ricorso emerge che il consorzio aveva fin dall'inizio eccepito giustappunto l'illegittimità del piano di classifica, sull'essenziale presupposto che esso non era stato preceduto dalla predisposizione di un piano generale di bonifica.

La sostanza della critica del contribuente era invero costituita da ciò: che il piano generale di bonifica, definendo le linee di intervento della bonifica sul territorio, doveva individuare le opere di bonifica da realizzare, stabilendo gli interventi di miglioramento fondiario per i privati.

Dacché, eccependo che il consorzio non aveva elaborato alcun piano generale, il consorzio nella sostanza aveva contestato proprio il piano di classifica così come predisposto dal consorzio.

8. - Ciò stante, tenuto conto dei superiori principi, può osservarsi che in tanto la Commissione tributaria regionale avrebbe potuto definire la controversia in base al mero principio di presunzione di beneficio, discendente dall'avvenuta approvazione del piano di classifica del consorzio, in quanto avesse prima accertato l'infondatezza della contestazione del ricorrente a proposito della mancata elaborazione del piano di bonifica generale.

Invero, in base alla l.r. toscana n. 34 del 1994, ciascun consorzio, nell'ambito del comprensorio di pertinenza, deve svolgere l'attività di bonifica secondo le previsioni del piano generale di bonifica adottato per quel comprensorio (art. 8), così concorrendo, con Regione ed enti locali, alla realizzazione delle finalità indicate dall'art. 1.

Ne consegue che, ove previsto nei piani generali di bonifica di cui all'art. 8, della legge, il «complesso degli interventi finalizzati ad assicurare lo scolo delle acque, la sanità idraulica del territorio e la regimazione dei corsi d'acqua naturali, a conservare ed incrementare le risorse idriche per usi agricoli in connessione con i piani di utilizzazione idropotabile ed industriale, nonché ad adeguare, completare e mantenere le opere di bonifica già realizzate» (art. 2, comma 1) integra l'«attività di bonifica» che dà origine all'obbligo di pagamento del contributo consortile.

E lo stesso vale per «gli interventi volti ad assicurare la stabilità dei terreni declivi ed a realizzare infrastrutture civili» (art. 2, comma 2), se finalizzati ad attività di bonifica.

Questo perché tale è il contesto nel quale i proprietari di immobili posti nell'ambito del comprensorio delimitato dal perimetro di contribuenza debbono concorrere a sostenere gli oneri finanziari afferenti la bonifica, in ragione del conseguimento attuale o potenziale di benefici dall'attività di bonifica già realizzata o comunque programmata.

9. - La Commissione tributaria regionale ha dunque falsamente applicato le norme in materia.

Essa ha esclusivamente valorizzato il «piano di classifica» degli immobili compresi nel perimetro di contribuenza, senza considerare che tale piano di classifica individua i benefici derivanti dalle opere che rispondono alle linee di intervento dettate dal piano generale, e senza considerare che proprio una simile corrispondenza era stata nella specie contestata dal contribuente, a mezzo del motivo di ricorso col quale egli aveva eccepito che un piano generale di bonifica, come disciplinato dalla l.r. toscana n. 34 del 1994, artt. 8 e 9, non era stato elaborato.

10. - È opportuno aggiungere che il piano di classifica può certamente evidenziare l'avvenuto compimento di opere non previamente definite dalle linee di intervento della bonifica generale, le quali si siano rese necessarie per la salvaguardia del miglioramento fondiario. E in tal senso il piano di classifica può supplire alla mancata previsione delle medesime opere nel piano generale di bonifica.

Tuttavia, in questo caso, è onere del consorzio fornire la prova, oltre che, ovviamente, della effettività delle opere eseguite, soprattutto del vantaggio diretto e specifico che da tali opere sia derivato per il fondo del consorzio.

11. - L'impugnata sentenza, nulla avendo accertato al riguardo, resta affetta dagli evidenziati errori di diritto.

Conseguentemente essa va cassata.

Segue il rinvio alla medesima Commissione tributaria regionale, diversa sezione, la quale provvederà ai conferenti accertamenti di fatto uniformandosi ai principi di diritto sopra indicati.

Restano assorbiti gli altri motivi di ricorso principale.

12. - Quanto esposto rende ragione dell'infondatezza del motivo di ricorso incidentale dal momento che, diversamente da quanto sostenuto, la mancata impugnazione in sede giurisdizionale amministrativa degli atti generali del consorzio, e in particolare del piano di classifica, non è affatto ragione di inammissibilità del ricorso col quale il contribuente si opponga al tributo. Sicché non ha luogo dolersi dell'omissione di pronuncia della Commissione tributaria sulla connessa eccezione a suo tempo sollevata dal consorzio.

Alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su una questione posta con l'appello, la Corte di cassazione può omettere la cassazione della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto risulti infondata e non richieda ulteriori accertamenti di fatto (v. *ex aliis* Cass. n. 25127/10).

13. - Il giudice di rinvio, investito nei termini anzidetti, provvederà anche sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo, il quarto e il quinto motivo del ricorso principale, rigetta il settimo, assorbiti gli altri; rigetta il

ricorso incidentale, cassa l'impugnata sentenza in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla Commissione tributaria regionale della Toscana.

(Omissis)