CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE QUINTA

SENTENZA 14-05-2010 N° 11722

Tributi – riscossione – cartella di pagamento – indicazione del responsabile del procedimento – decorrenza dell'obbligo

Tributi – atti impositivi – cartella di pagamento – assimilabilità – condizioni – motivazione – necessità – motivazione per relationem – ammissibilità - condizioni

Svolgimento del processo

La controversia concerne l'impugnazione di cartelle esattoriali con le quali veniva richiesto al Comune di Bassano del Grappa il pagamento dei contributi consortili dovuti al Consorzio di Bonifica Pedemontano Brenta per gli anni dal 2000 al 2004, cartelle contestate perché prive di sottoscrizione, dell'indicazione del responsabile del procedimento, della sufficiente motivazione, e nel merito per difetto di prova del beneficio e per il riferirsi la pretesa all'intera superficie bassanese rientrante nel comprensorio e non ai soli immobili che in concreto usufruivano del servizio di bonifica.

L'impugnativa era accolta in prime cure, con annullamento dell'atto impugnato per quanto attiene al difetto di motivazione e alla carenza di sottoscrizione. La decisione era interamente riformata in appello, con la sentenze in epigrafe. avverso le quali il Comune propone separati ricorsi per cassazione, rispettivamente, con sette e tredici motivi. Resiste con separati controricorsi il Consorzio proponendo, con lo stesso atto, ricorsi incidentali condizionati, nell'un caso, con unico motivo e, nell'altro, con tre motivi. La Regione Veneto, in un caso, resiste con controricorso, proponendo con anche ricorso incidentale condizionato con unico motivo, mentre, nell'altro, resta contumace. Il concessionario si è costituito rispetto al ricorso 14313/07 e non anche rispetto all'altro.

Il Comune ha depositato memorie con le quali chiede anche che venga disposta la riunione al presente ricorso R.G. 14313/07 (e ai relativi ricorsi incidentali R.G. 16520/07 e 18507/07) del ricorso R.G. 15209/08 (e del relativo ricorso incidentale RG 18376/08) stante la connessione soggettiva ed oggettiva tra gli stessi, tutti chiamati per l'odierna udienza. Anche il Consorzio ha depositato memorie.

Motivazione

Prelimìnarmente deve essere disposta ai sensi dell'art. 335 c.p.c. la riunione del ricorso principale RG. 14313/07 con i ricorsi incidentali R.G. 16520/07 e 18507/07. nonché, rilevata la connessione soggettiva (le parti sono le medesime) e oggettiva (i fatti discussi sono identici se pur riferiti ad annualità diverse) sussistente tra le controversie, la riunione ai presenti ricorsi del ricorso principale RG. 15209/08 e del ricorso incidentale RG. 18376/08, anch'essì tra loro preliminarmente riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c.

Devono essere esaminati per primi, stante il loro carattere pregiudiziale, i motivi rubricati sub 7, 8, 9 e l0 del ricorso principale R.G. 15209/08, con i quali, sotto il duplice profilo della violazione di legge e del vizio di motivazione, il Comune censura la sentenza impugnata in ordine al riparto di giurisdizione in materia di contributi consortili, nella parte in cui si afferma che spetta al giudice amministrativo ((la domanda diretta a denunciare lo scorretto esercizio del potere impositivo del consorzio, dovuto ad errori o abusi nella liquidazione dei contributi ovvero nei piani di classificazione dei beni e di riparto delle spese, posti a fondamento della liquidazione medesima», mentre spetta al giudice ordinario "la domanda con cui si contesti il potere suddetto, sia sotto il profilo dell'investitura dell'ente impositore, sia sotto il profilo dell'inclusione del soggetto, nei cui confronti viene fatto valere, fra quelli tenuti alla contribuzione".

Le censure con le quali il ricorrente, peraltro in forma dubitativa, prospetta. sotto profili diversi, che il giudice d'appello abbia erroneamente declinato la propria giurisdizione, sono inammissibili per difetto di rilevanza e di interesse essendo inequivoco che il giudice abbia deciso il merito della controversia con ciò affèrmando la propria giurisdizione, peraltro in coerenza con l'orientamento espresso da questa Corte (alla luce dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, come modificato dall'art 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001. n. 448 la giurisdizione sui contributi consortili, che hanno natura tributaria, spetta al giudice tributario: Cass. S.U. n. 17943 del 2009).

In via gradata, vanno esaminati il primo ed il secondo motivo del ricorso principale R.G. 15209/08, con i quali il Comune, sotto il profilo della violazione di legge, contesta la ritenuta irrilevanza della indicazione, nella cartella. del responsabile del procedimento, in subordine eccependo l'illegittimità costituzionale dell'art 36, comma 4-ter, D.L. n. 249 del 2007 - che ha statuito l'indicazione nella cartella, a pena di nullità, del responsabile del procedimento, ma solo per i ruoli successivi al 1° giugno 2008 - per contrasto con gli artt. 2, 24, 97 e 111 Cost.

Il motivo non è fondato.

E' pur vero che l'art. 7, L. N. 212 del 2000 prevede che sia indicato il responsabile del procedimento, ma siffatto adempimento non è sanzionato da nullità, come lo sono, invece, altri adempimenti previsti dal medesimo Statuto del contribuente. Solo con l'art. 36, comma 4-ter, D.L. n. 249 del 2007, è stato previsto che detta indicazione sia necessaria a pena di nullità, ma ciò solo per i «ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008», mentre «la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima ditale data non è causa di nullità delle stesse».

Tale disposizione è stata ritenuta costituzionalmente legittima dal giudice delle leggi, con la sentenza n. 58 del 27 febbraio 2009, con la quale è stato affermato che: «L'art. 7, comma 2, della legge n. 212 del 2000 stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, tra l'altro, il responsabile del procedimento. Come affermato da questa Corte con l'ordinanza n. 377 del 2007, la previsione è volta ad assicurare la trasparenza amministrativa, l'informazione del cittadino e il suo diritto di difesa. La legge n. 212 del 2000, peraltro, non precisa gli effetti della violazione dell'obbligo indicato: essa, in particolare, a differenza di quanto fa con riferimento ad altre disposizioni, non commina la nullità per la violazione della disposizione indicata. Né la nullità, in mancanza di un'espressa previsione normativa, può dedursi dai principi di cui all'art. 97 Cost. o da quelli del diritto tributario e dell'azione amministrativa. Deve, pertanto, escludersi che, anteriormente all'emanazione della disposizione impugnata, alla mancata indicazione del responsabile del procedimento conseguisse la nullità della cartella di pagamento. Questa è stata infatti esclusa, a fronte di notevoli incertezze dei giudici di merito, dalla Corte di cassazione. La disposizione impugnata, di conseguenza, non contiene una norma retroattiva. Essa dispone per il futuro, comminando la nullità per le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento. Stabilisce, poi, un termine a partire dal quale opera la nullità e chiarisce che essa non si estende al periodo anteriore. Dunque, la nuova disposizìone non contiene neppure una sanatoria di atti già emanati, perché la loro nullità doveva essere esclusa già in base al diritto anteriore».

In via ulteriormente gradata, deve essere esaminato il primo motivo del ricorso principale RG. 14313/07, con il quale il Comune, sotto il profilo della violazione di legge, eccepisce che nella specie, poiché il concessionario, ad avviso del ricorrente unico legittimato processuale in ordine ai vizi della cartella. non aveva impugnato la sentenza di primo grado relativamente ai capi della stessa concernenti i dedotti vizi, si era formato il giudicato sul punto in cui, in via preliminare, la sentenza del primo giudice «statuiva la sussistenza dei vizi attinenti alla cartella di pagamento, specificamente individuati nella carenza di motivazione e nel difetto di sottoscrizione della medesima».

Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza, non essendo riportati nel ricorso i passi essenziali dell'atto del concessionario dai quali dovrebbe rilevarsi la mancata impugnazione della sentenza di prime cure sui capi indicati: tanto più ciò era necessario nel caso di specie, in quanto dalla sentenza impugnata risulta per tabulas che il concessionario, nel giudizio di appello, dichiaratosi estraneo alla contestazione relativa alla motivazione della cartella, riproduttiva del ruolo, aveva censurato la sentenza appellata sul punto relativo all'asserita rilevanza della mancata sottoscrizione della cartella ed aveva richiesto che, in riforma della sentenza di primo grado, venisse confermata la legittimità della cartella stessa. Stante la formale richiesta del concessionario di riforma della sentenza di prime cure e della conferma della legittimità della cartella, deve escludersi ogni ipotesi di formazione del giudicato interno nel senso prospettato dall'ente locale ricorrente.

Quindi vanno esaminati, congiuntamente stante la loro consequenzialità logica, il secondo, terzo, quarto, quinto, sesto e settimo motivo del ricorso principale R.G. 14313/07 e il terzo, quarto, quinto, sesto, undicesimo, dodicesimo e tredicesimo motivo del ricorso principale R.G. 15209/08. Con tali motivi l'ente locale censura, sotto il profilo di violazione di legge e vizio di motivazione, la sentenza impugnata per aver erroneamente ritenuto che fosse congrua la motivazione della cartella e, in ogni caso, che si fosse determinata l'inversione dell'onere della prova, nonostante l'impugnazione del Piano di classifica, nonché, immotivatamente, che fossero inadeguati gli elementi di prova (in particolare la relazione tecnica) offerti dal Comune.

Le censure sono fondate nei limiti e nel senso di cui alle seguenti considerazioni.

Emerge dai ricorsi in esame e dalle stesse sentenze impugnate che nella cartella erano indicati la natura (quote consortili) e l'importo del (con)tributo preteso, ma non erano indicati i presupposti di fatto e di diritto. Tali erano, a dire del Consorzio, il Piano di Classifica e i ruoli di contribuenza, che si presumevano noti per essere stati pubblicati secondo le indicazioni di legge. Il Comune ammette di aver supposto che la cartella fosse fondata sul Piano dì classifica, che esso aveva impugnato innanzi al giudice amministrativo e che contestava anche innanzi al giudice tributario adito, imputando a detto piano di avere esteso genericamente l'obbligo contributivo all'intero territorio comunale senza una precisa specificazione degli immobili e dei benefici immediati e diretti che ad ognuno di essi era derivato dall'opera di bonifica.

Orbene, secondo quanto queste Sezioni Unite hanno già statuito, «la cartella esattoriale attraverso la quale il Consorzio, ai sensi dell'art. 21 del R.D. 13 febbraio 1933, n. 215, procede alla riscossione dei contributi (la cui natura tributaria è pacifica), si atteggi(a), essendo il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa, quale atto sostanzialmente impositivo», con la conseguenza che essa deve «sicuramente contenere gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione» (Cass. S.U. n. 26009 del 2008).

Tale motivazione ben potrebbe essere adottata per relationem ad un diverso atto che fondasse i presupposti dell'imposizione e che fosse conosciuto o conoscibile dal contribuente, come, nel caso, il Piano di classifica, ma occorre pur sempre che l'atto di riferimento e i relativi estremi siano indicati nell'atto che a quello rinvia, mentre nella cartella di cui si discute manca in proposito qualsiasi indicazione.

Sicché può essere affermato il seguente principio di diritto: «Quando la cartella esattoriale 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, come è nel caso in cui il Consorzio, ai sensi dell'art. 21 del RD. 13 febbraio 1933, n. 215, procede alla riscossione dei contributi, essa 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, atto 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: l'atto di rinvio, quando si tratta di atti dei quali 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 (cosiddetto Statuto del contribuente) -, sempre che ne siano indicati nella cartella stessa i relativi estremi di notificazione o di pubblicazione».

Il riscontrato difetto di motivazione della cartella nell'ipotesi suindicata non può, tuttavia, condurre all'astratta dichiarazione di nullità della medesima, allorché la stessa sia stata impugnata dal contribuente, il quale abbia, da un lato, dimostrato di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione puntualmente contestandoli e, dall'altro, non abbia allegato e specificamente provato quale sia stato in concreto il pregiudizio che il vizio dell'atto abbia determinato al suo diritto di difesa.

Nel caso di specie, le sentenze impugnate mettono in evidenza che il contribuente ha adeguatamente svolto le proprie contestazioni sul merito della pretesa, in quanto era a piena conoscenza del presupposto dell'imposizione rappresentato dal Piano di classifica.

Dalle predette sentenze emerge anche che costituisce fatto pacifico in giudizio la specifica contestazione del Piano di classifica e del suo contenuto da parte del Comune: ma a tale rilevante circostanza non è stata data la dovuta conseguenza. La contestazione del Piano di classifica osta alla possibilità di ritenere assolto da parte del Consorzio il proprio onere probatorio con una inversione dell'onere della prova a carico del Comune (v. Cass. S.U. n. 26009 del 2008). Il giudice di merito, quindi, avrebbe dovuto procedere, secondo la normale ripartizione dell'onere della prova, all'accertamento dell'esistenza di vantaggi fondiari immediati e diretti derivanti dalle opere di bonifica per ben individuati immobili dì proprietà del Comune situati all'interno del perimetro di contribuenza. Ed invero se la (verificata) inclusione di uno (specifico) immobile nel perimetro di contribuenza può essere decisivo ai fini della determinazione dell'an del contributo, determinate ai fini del quantum è l'accertamento della legittimità e congruità del Piano di classifica con la precisa identificazione degli immobili e dei relativi vantaggi diretti ed immediati agli stessi derivanti dalle opere eseguite dal Consorzio. Accertamento che nella specie è mancato.

Pertanto i ricorsi principali devono essere accolti limitatamente alla parte in cui, con più censure unitariamente considerate, si contesta il mancato accertamento, con adeguata istruttoria, degli specifici immobili oggetto dell'imposizione, in relazione ai quali si siano realizzati i vantaggi fondiari immediati e diretti per le opere eseguite dal Consorzio, che legittimano l'imposizione.

L'accoglimento, sia pur parziale, dei ricorsi principali, comporta l'esame del motivo del ricorso incidentale condizionato R.G. n. 16520/07 proposto dal Consorzio, il quale, concernendo l'immotivato rigetto dell'istanza istruttoria del Consorzio per una consulenza tecnica d'ufficio, resta assorbito nell'accoglimento del relativo ricorso principale in parte qua, valendo in proposito le medesime considerazioni già svolte e la richiesta istruttoria formulata dovrà essere riesaminata dal giudice del rinvio.

Tanto vale anche riguardo al secondo e al terzo motivo del ricorso incidentale condizionato RG. 18376/08, anch'esso proposto dal Consorzio, mentre va certamente rigettato il primo di tali motivi, sia perché il concessionario è comunque parte nel giudizio in esame, sia perché i vizi formali della cartella, mancanza di sottoscrizione e dell'indicazione del responsabile del procedimento, non sono causa di nullità della cartella medesima, mentre il vizio di motivazione, essendo la cartella riproduttiva del ruolo, è imputabile all'ente impositore e non al concessionario.

L'accoglimento dei ricorsi principali comporta, altresì, l'esame del ricorso incidentale condizionato R.G. 18507/07, proposto dalla Regione Veneto, che lamenta l'omessa pronuncia sull'eccepito difetto dì legittimazione passiva dell'ente regionale. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza non essendo indicato nel ricorso, quando, con quale atto e in quali termini il difetto dì legittimazione passiva della Regione sia stato eccepito nei gradi di merito.

Le sentenze impugnate devono essere, quindi, cassate nella parte in cui affermano come provata la pretesa del Consorzio, pur in presenza della impugnazione del Piano dì classifica e del relativo contenuto, senza svolgere una specifica istruttoria, anche mediante una consulenza tecnica d'ufficio, volta a individuare quali siano gli specifici immobili di proprietà comunale oggetto dell'imposizione, in relazione ai quali si siano verificati i vantaggi fondiari diretti ed immediati per le opere di bonifica che legittimano l'imposizione.
Il giudice del rinvio provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

La Corte suprema di Cassazione

Riunisce i ricorsi, accoglie parzialmente, nei sensi e nei limiti di cui in motivazione, i ricorsi principali, rigettandoli nel resto, assorbiti il ricorso incidentale R.G. n. 16520/07 del Consorzio e il secondo e terzo motivo del ricorso incidentale R.G. n. 18376/08 del Consorzio stesso, rigettato il primo motivo ditale ricorso incidentale e il ricorso incidentale della Regione Veneto. Cassa la sentenza impugnata in relazione al parziale accoglimento dell'impugnazione, e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 27 aprile 2010.