

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

1. *L'oggetto della controversia.* La sentenza in esame in tema di contributi di bonifica risulta di particolare interesse in quanto si sofferma sul nesso tra l'esigibilità del tributo e la mancata previa elaborazione del piano generale di bonifica ripartendo l'onere della prova tra contribuente e Consorzio di bonifica.

La vicenda prende le mosse da una cartella emessa dal Consorzio di bonifica per la difesa del suolo e la tutela dell'ambiente della Toscana centrale per il pagamento del contributo esattoriale relativo all'anno 2006, in relazione ad immobili posti all'interno del comprensorio. Il contribuente aveva impugnato il provvedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze ritenendolo illegittimo a causa della mancata elaborazione, da parte del Consorzio, del piano generale di bonifica prescritto dalla l.r. Toscana n. 34/1994; eccepiva, inoltre, l'inesistenza di un beneficio fondiario diretto e specifico ed il difetto di motivazione in ordine alle eseguite opere di bonifica.

Il ricorso veniva respinto ed il contribuente appellava la sentenza che veniva confermata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana; i giudici di secondo grado ritenevano, infatti, che gli adempimenti previsti dalla legge regionale, da cui scaturirebbe l'obbligo contributivo, risultavano effettuati avendo il Consorzio trasmesso agli organi di controllo regionali sia il piano di classifica, sia il perimetro di contribuenza e i piani annuali di riparto.

Il contribuente ricorreva per Cassazione denunciando, tra l'altro, la violazione e falsa applicazione dell'art. 4 del r.d. n. 215/1993 e degli artt. 8, 9 e 10 della l.r. toscana n. 34/1994 nonché il fatto che, nel caso di specie, mancava il «*piano generale di bonifica*» che la Regione avrebbe dovuto approvare. Al riguardo il contribuente evidenziava che nessuna rilevanza poteva attribuirsi alla mera trasmissione agli organi di controllo regionali del «*piano di classifica, del perimetro di contribuenza e dei piani annuali di riparto*» non potendo la semplice trasmissione dei predetti documenti da parte del Consorzio agli organi di controllo costituire il legittimo fondamento della pretesa tributaria.

Il ricorrente, inoltre, contestava l'affermazione della Commissione tributaria regionale secondo cui, ai fini della sussistenza dell'obbligo contributivo, non sarebbe necessaria la realizzazione di un vantaggio specifico di tipo fondiario, ragion per cui il Consorzio sarebbe esonerato dalla prova di aver procurato un beneficio fondiario.

2. *La debenza del contributo di bonifica tra principio del beneficio e presunzioni relative.* La disciplina dei Consorzi di bonifica e dei relativi contributi è delineata dal vigente r.d. 13 febbraio 1933, n. 215 recante «*Nuove norme per la bonifica integrale*» che rappresenta la legge fondamentale in materia di bonifica e che racchiude ordinatamente la legislazione riguardante il settore nonché dal libro III del codice civile in tema di proprietà, che al titolo II, capo II dedica una sezione alla «*bonifica integrale*». Alla legislazione nazionale si affianca quella regionale: l'attività di bonifica era una materia di legislazione concorrente delle Regioni in quanto ricompresa nell'ambito dell'agricoltura e delle foreste nel testo previgente alla riforma del Titolo V. Ai sensi del novellato art. 117 Cost. la bonifica confluirebbe sia nella competenza regionale residuale in ordine agli aspetti della disciplina concernenti il settore agricolo, sia nella competenza esclusiva dello Stato in materia di «*tutela dell'ambiente e dell'ecosistema*» sia nella competenza concorrente in tema di «*governo del territorio*» ⁽¹⁾.

I Consorzi di bonifica hanno il potere di esigere, ai sensi degli artt. 10, 11 e 12 del r.d. n. 215/1933, i contributi consortili dovuti dai proprietari degli immobili siti nel relativo comprensorio attraverso provvedimenti impositivi esecutori cui è attribuita la stessa natura di accertamento tributario ⁽²⁾.

¹(") Cfr. Corte cost. 30 gennaio 2002, n. 13, in *Giur. cost.*, 2002, 105; Corte cost. 28 luglio 2004, n. 282, in *Giur. it.*, 2005, 1124.

²() *Amplius* M. ANGIULI, *I contributi consortili tra beneficio e capacità contributiva*, Bari, 2014, *passim*. Sulla competenza del giudice tributario in merito alle liti aventi a oggetto i contributi consortili in forza di quanto disposto

Tale potere impositivo si concretizza attraverso l'emissione di ruoli aventi per oggetto i contributi richiesti ai consorziati secondo le procedure e le modalità di cui al d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602. La riscossione ordinariamente prevista dal citato d.p.r. n. 602/1973 mediante iscrizione a ruolo e notifica delle cartelle di pagamento generalmente viene fatta precedere da una fase di riscossione volontaria mediante avvisi di pagamento. Detta procedura permette al contribuente di provvedere al versamento dei soli contributi dovuti, non gravati quindi dai diritti di notifica nel caso di pagamento tramite cartella esattoriale, facilitando inoltre le operazioni di sgravio delle eventuali quote contributive che dovessero presentare anomalie.

Il Consorzio di bonifica, dunque, oltre ad essere l'esecutore dell'opera di bonifica, è anche l'ente che deve provvedere alla manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica. In forza dell'art. 54 del r.d. n. 215/1933 ai Consorzi compete altresì provvedere al riparto, alla riscossione ed al versamento della quota di spesa a carico dei proprietari. A mente dell'art. 860 c.c., inoltre, i proprietari dei beni situati entro il perimetro del comprensorio sono obbligati a contribuire nella spesa necessaria per l'esecuzione, la manutenzione e l'esercizio delle opere in ragione del beneficio che traggono dalla bonifica. Ai sensi dell'art. 11 del citato decreto la ripartizione della quota di spesa tra i proprietari è fatta, in via definitiva, in ragione dei benefici conseguiti per effetto delle opere di bonifica e in via provvisoria sulla base di indici approssimativi e presuntivi del beneficio conseguibile ⁽³⁾. In particolare, l'art. 59 del r.d. n. 215/1933 conferisce ai consorzi il potere di imporre contributi ai proprietari degli immobili ricadenti nel comprensorio soggetto alla propria competenza, da quantificare e ripartire tra i singoli consorziati in ragione dei benefici conseguiti per effetto delle opere di bonifica realizzate. Pertanto i proprietari degli immobili siti nel comprensorio che traggono beneficio dall'opera di bonifica sono tenuti a partecipare alle spese delle opere di bonifica traendo beneficio dalle opere poste in essere. Il riparto dei contributi di bonifica tra i consorziati, infatti, non deve avvenire a fronte di una esatta corrispondenza costi-benefici sul piano individuale; è sufficiente una razionale individuazione dell'area dei beneficiari e della maggiore o minore incidenza dei benefici ⁽⁴⁾.

Il contributo di bonifica, dunque, può rientrare nel novero dei tributi paracommutativi in quanto trattasi di un tributo causale che colpisce il vantaggio conseguito dal singolo dall'attività consortile, in ragione del godimento tratto. Nel *genus* dei tributi paracommutativi il contributo di bonifica è inquadrabile nella *species* dei tributi di scopo in quanto sul gettito prodotto grava un vincolo di destinazione volto al finanziamento dell'attività consortile. Tale natura del prelievo rappresenta anche un limite alla sua esigibilità in quanto può essere richiesto solo in presenza di un vantaggio tratto dal singolo dando concreta attuazione al principio del beneficio.

Come osservato in dottrina il potere impositivo dei consorzi di bonifica risulta legittimamente esercitato qualora da un lato il contributo sia richiesto ai proprietari di immobili ricadenti nel comprensorio soggetto alla competenza del Consorzio, dall'altro l'importo addebitato nell'atto impositivo sia quantificato tenendo conto della specifica utilità conseguita dal singolo consorziato per effetto delle opere realizzate nel comprensorio ⁽⁵⁾.

Considerato che non è sufficiente la mera inclusione nel territorio appartenente al comprensorio per presumere il beneficio in favore del contribuente, come richiesto dagli art. 860 c.c. e art. 10 del r.d.

dall'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 12 della l. 28 dicembre 2001, n. 448 si veda Cass. Sez. Un. 28 giugno 2006, n. 14863, in *Riv. dir. trib.*, I, II, 2007, 24 e ss., con nota di A. VIOTTO, *Sulla natura tributaria dei contributi spettanti ai consorzi di bonifica*. Si veda anche C. DI GIOSA, *I poteri impositivi dei Consorzi di bonifica*, in *Fisco*, 24, 2004, 3718 e ss.

³ () Come precisato da Cass. Sez. Un. 26 luglio 2007, n. 16428, in *Arch. loc.*, 2007, 6, 610, «Il “beneficio” è dunque - ex art. 23 Cost. - l'elemento costitutivo dell'obbligo contributivo, oltre che il criterio per una ripartizione dell'onere. Dunque gli atti amministrativi di delimitazione del comprensorio e di individuazione degli oneri debbono attenersi a questi fondamentali principi, e rientra nella giurisdizione del giudice tributario verificarne la osservanza, ove a ciò sia adeguatamente sollecitato dalla parte contribuente.». In dottrina si veda S. BOLOGNINI, *Consorzi di bonifica e controversie per il pagamento dei contributi consortili: problemi sostanziali e processuali*, in *Dir. giur. agr. al. amb.*, 3, 2008, 191 e ss.

⁴ (") Si veda Cass. Sez. Un. 26 luglio 2007, n. 16428, cit.

⁵ (") Cfr. M. FOGGETTI, *I contributi ai consorzi di bonifica*, in A. URICCHIO (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2013, 259.

n. 215/1933, la giurisprudenza ritiene necessario per assoggettare i beni a contribuzione, che gli stessi abbiano conseguito un beneficio particolare dall'esecuzione di opere di bonifica: gli immobili devono conseguire un incremento di valore direttamente riconducibile alle opere di bonifica ad alla loro manutenzione, pur se potenziale o futuro.

L'ente impositore è esonerato dalla suddetta prova del beneficio tutte le volte in cui vi sia un piano di classifica, approvato dalla competente Autorità regionale, recante i criteri di riparto della contribuzione degli immobili compresi sia nel perimetro consortile sia nel comprensorio di bonifica⁽⁶⁾. Come, infatti, ultimamente ribadito dalla Corte di cassazione, «*costituisce principio ampiamente consolidato (...) che, in presenza di documentato inserimento del bene del contribuente nel "perimetro di contribuzione" e di relativa valutazione nell'ambito di un "piano di classifica", nessun ulteriore onere probatorio grava sul Consorzio che agisce per la riscossione del contributo, in difetto di specifica contestazione da parte del contribuente della pretesa consortile e dei relativi presupposti in prospettiva di disapplicazione degli atti anzidetti*»⁽⁷⁾.

La presunzione di beneficio con conseguente inversione dell'onere della prova non investe tutti gli immobili ricompresi nel comprensorio ma soltanto quelli inclusi nel perimetro di contribuzione: detto perimetro non coincide con il comprensorio di attività del Consorzio, consistendo soltanto in quell'area, posta all'interno del comprensorio, che gode o godrà dei benefici derivanti dalle opere realizzate o realizzande e che potrà essere sottoposta a contribuzione proprio in virtù del vantaggio concretamente ricevuto⁽⁸⁾.

Il Consorzio, dunque, è esonerato dal dimostrare concretamente i presupposti del proprio potere impositivo e, di conseguenza, lo specifico beneficio conseguito dal fondo onerato se produce in giudizio il piano di classifica. Tale inversione dell'onere probatorio realizza, quindi, una presunzione *iuris tantum* e non *iuris et de iure* che può derivare solo dalla legge. Non viene meno, quindi, il diritto del contribuente di fornire nel giudizio tributario la prova contraria, anche se non abbia impugnato il piano di classifica in sede amministrativa, stante la possibilità per il giudice tributario, avvalendosi dei poteri previsti dall'art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di disapplicare un regolamento od un atto amministrativo generale ove ritenuto illegittimo in relazione all'oggetto dedotto in giudizio⁽⁹⁾. Grava, dunque, sul contribuente, il cui fondo sia inserito in un piano di classifica, l'onere di provare l'inadempimento delle indicazioni contenute in detto piano. Il consorziato, infatti, è ammesso a provare in giudizio l'insussistenza del beneficio, sia sotto il profilo della sua inesistenza, con conseguente illegittimità del piano e disapplicazione dello stesso, sia in ordine ai criteri con cui il Consorzio abbia messo in esecuzione le direttive del predetto atto amministrativo per la determinazione del contributo nei confronti dell'onerato⁽¹⁰⁾.

Solo in assenza del perimetro di contribuzione ovvero 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 dell'immobile sito nel comprensorio ed il conseguimento da parte del bene, a causa delle opere eseguite, di concreti benefici⁽¹¹⁾. Più precisamente, secondo la Corte di cassazione⁽¹²⁾ il Consorzio, in mancanza della perimetrazione, è gravato dall'onere di allegare, e quindi di provare,

⁶ (") Si veda *ex multis* Cass. Sez. V 23 marzo 2012, n. 4671, in *Giust. civ. Mass.*, 3, 2012, 389; Cass. Sez. V 25 febbraio 2009, n. 4513, in *Arch. loc. e cond.*, 2009, 262; Cass. Sez. Un. 30 ottobre 2008, n. 26009, in *Foro it.*, 6, I, 2010, 1881.

⁷ () Così Cass. Sez. V 30 marzo 2012, n. 5135, in *Guida al diritto*, 2012, 25, 62.

⁸ (") Si veda Cass. Sez. V 26 febbraio 2009, n. 4605, in *Giust. civ. Mass.*, 2, 2009, 315.

⁹ (") Si veda Cass. Sez. V 21 luglio 2010, n. 17066 in *Giust. civ. Mass.*, 9, 2010, 1139.

¹⁰ () Stabilisce Cass. Sez. Un. 14 maggio 2010, n. 11722, in *Giust. civ. Mass.*, 5, 2010, 744 «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 (...). 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 di proprietà del Comune situati all'interno del perimetro di contribuzione. Ed invero se la (verificata) inclusione di uno (specifico) immobile nel perimetro di contribuzione 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».

¹¹ (") Si veda Cass. Sez. V 18 gennaio 2012, n. 654, in *Giust. civ. Mass.*, 1, 2012, 42.

¹² (") Si veda Cass. Sez. V 29 settembre 2004, n. 19509, in *Fin. loc.*, 2, 2005, 114.

l'esistenza dei concreti benefici derivanti dalle opere eseguite, non desumibili dalla semplice inclusione degli immobili nel comprensorio, ed aventi, dunque, il requisito della specificità necessario per l'esazione del contributo; tuttavia, la prova non può essere fornita attraverso proprie delibere, tra cui anche quella di riparto della contribuenza, o attraverso la richiesta di consulenza tecnica di ufficio, non essendo consentito al giudice di avvalersi di tale strumento processuale per accertare la sussistenza di fatti storici, né avendo riguardo al piano di classifica degli immobili adottato dal Consorzio stesso.

3. *La corretta sequenza procedimentale per l'esigibilità del contributo consortile.* Sulla circostanza relativa alla assenza del piano generale di bonifica e sulle conseguenze che la mancanza di tale atto produce in ordine all'onere di provare l'effettiva esistenza di un beneficio fondiario apportato al bene del consorziato, si è pronunciata la Corte di cassazione con la sentenza in commento. Gli ermellini hanno risolto la controversia giudicando fondati i motivi articolati dal ricorrente, avviando così un percorso maggiormente garantista nei confronti dei consorziati a fronte dell'attività impositiva dei consorzi di bonifica.

Il Supremo Consesso ritiene opportuno premettere che nella giurisprudenza di legittimità si è ormai consolidato il principio per cui grava sul contribuente l'onere di contestare la legittimità del provvedimento impositivo nel caso in cui l'ente riscossore dimostri che l'immobile su cui è stato applicato il contributo di bonifica è ricompreso nel «perimetro di contribuenza» e che la relativa valutazione è stata effettuata nell'ambito di un «piano di classifica». Qualora, invece, manchino i predetti documenti, grava sul Consorzio l'onere di provare che il contribuente è proprietario di un immobile rientrante nel comprensorio e che il bene ad esso intestato ha conseguito un concreto beneficio a seguito dell'attività posta in essere dal Consorzio.

L'attività di rilevanza pubblica svolta dagli organismi consortili deve essere, infatti, programmata e svolta nei comprensori indicati in cui ricadano i terreni interessati dalla bonifica. La programmazione avviene proprio attraverso il piano generale di bonifica, quale strumento di pianificazione della Regione, predisposto da ciascun Consorzio di bonifica per il comprensorio di competenza, con il quale dettare norme in ordine alle opere di bonifica e di irrigazione ed a quelle necessarie per la salvaguardia e la valorizzazione del territorio, ivi compresa la tutela delle acque di bonifica e di irrigazione. Ogni Consorzio di bonifica partecipa, tramite le scelte predisposte dal suddetto Piano, anche all'elaborazione dei Piani territoriali e urbanistici nonché dei piani e programmi di difesa dell'ambiente contro gli inquinamenti.

Dal punto di vista giuridico, dunque, il piano rappresenta la norma in senso materiale che legittima in concreto l'esercizio dei poteri pubblici ed obbliga i titolari dei fondi giacenti nel comprensorio alle relative soggezioni nell'ambito del rapporto di bonifica⁽¹³⁾. È in questa cornice che vengono individuate le opere di miglioramento fondiario da effettuare che si rivolgono a vantaggio di uno o più fondi, in un progetto di massima con compendio delle direttive fondamentali per la conseguente trasformazione dell'agricoltura.

La Cassazione precisa che nel contesto appena descritto, nel caso in cui il contribuente impugni la richiesta di pagamento del contributo, il Consorzio ha l'onere di esibire in giudizio il «piano di classifica»; in caso contrario, deve dimostrare lo specifico beneficio conseguito dal fondo onerato, presupposto indispensabile per la sussistenza del potere impositivo da parte del Consorzio medesimo⁽¹⁴⁾. Sul punto, è opportuno sottolineare che l'obbligazione di cui è titolare il Consorzio di bonifica non può discendere dalla mera predisposizione e approvazione di atti diversi dal piano generale di bonifica (quali, ad esempio, semplici atti connessi alla gestione), sia per la loro natura sia per il fatto che sono rivolti in maniera indistinta alla collettività nell'ambito della quale ogni singolo soggetto è titolare e destinatario di distinte situazioni.

L'indirizzo formatosi sul tema in giurisprudenza muove dalla constatazione che il presupposto dell'obbligo di contribuzione costituito, ai sensi degli artt. 860 c.c. e 10 del r.d. n. 215/1933, dal vantaggio diretto ed 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

¹³ (") Cfr. art. 2, r.d. n. 215/1933.

¹⁴ (") Cfr. Cass. Sez. V 18 gennaio 2012, n. 654 cit.

consortile ⁽¹⁵⁾. Da tanto riviene che 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 delle opere di bonifica; si realizzerebbe, insomma, una presunzione *iuris tantum* di esistenza del beneficio, superabile dal contribuente mediante prova contraria.

I giudici di appello, invece, avevano ritenuto assolti gli adempimenti previsti dalla l.r. Toscana n. 34 del 1994 per il sol fatto che il Consorzio aveva redatto e successivamente trasmesso agli organi regionali di controllo il piano di classifica, il perimetro di contribuenza nonché i piani annuali di riparto; da tanto la Commissione tributaria regionale aveva fatto discendere che la pretesa tributaria doveva ritenersi legittima.

La Suprema Corte rileva che, in realtà, il consorziato contribuente aveva sin dall'inizio eccepito che la mancata precedente predisposizione di un piano generale di bonifica rendeva illegittimo il redatto piano di classifica. Tanto perché proprio il piano generale di bonifica definisce le linee di intervento della bonifica sul territorio per cui costituisce l'atto abilitato a individuare le opere di bonifica da realizzare stabilendo gli interventi di miglioramento fondiario per i privati. Del resto l'art. 8 della l.r. Toscana n. 34/1994 prevede espressamente che 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. Da tanto la Corte ne fa conseguire che solo se previsti nel piano generale di bonifica di cui all'art. 8 gli interventi effettuati dal Consorzio integrano l'attività di bonifica, presupposto, questo, indispensabile per far sorgere l'obbligo di pagamento del contributo consortile da parte del consorziato.

Alla luce di queste premesse, la Cassazione conclude che la Commissione tributaria regionale ha falsamente applicato le norme in materia valorizzando eccessivamente il «piano di classifica» degli immobili compresi nel perimetro di contribuenza. I giudici di appello, infatti, non hanno tenuto conto che è proprio il piano generale di bonifica che deve dettare le linee di intervento a cui deve corrispondere l'individuazione, successivamente inserita nel piano di classifica, dei benefici derivanti dalle opere; nel caso in esame, invece, il piano generale di bonifica previsto e disciplinato dagli artt. 8 e 9 della l.r. Toscana n. 34/1994 non era stato affatto elaborato.

La Cassazione giunge, pertanto, alla conclusione che in assenza della redazione del piano generale di bonifica, è onere del Consorzio fornire la prova dell'effettiva esecuzione delle opere nonché dell'esistenza del vantaggio diretto e specifico che da tali opere sia derivato al fondo del consorziato. Su tali presupposti la Corte ha cassato la sentenza impugnata rinviando alla Commissione tributaria regionale della Toscana.

Marta Basile - Claudio Sciancalepore

¹⁵ (") Si veda Cass. Sez. V 7 maggio 2014, n. 13176, in banca dati *De Jure*; Cass. Sez. V 23 marzo 2012, n. 4671 cit.; Cass. Sez. V 21 luglio 2010, n. 17066 cit.