# Sentenza del 23/04/2020 n. 8079 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. I ricorrenti indicati in epigrafe impugnavano gli avvisi di pagamento emessi dalla S., società di riscossione, per i contributi consortili dell'anno 2008, chiedendone l'annullamento per carenza motivazionale degli atti impositivi e per l'illegittimità del tributo in assenza dei presupposti di legge.

In particolare, lamentavano che gli atti impositivi mancavano del riferimento al Piano di classifica e a quello di riparto; denunciavano, altresì, la mancata omessa trascrizione del piano, contestandone il contenuto.

La CTP di Pisa accoglieva il ricorso cumulativo dei contribuenti, con sentenza che veniva appellata dall'Ente montano.

La CTR della Toscana accoglieva il gravame, affermando la legittimità dell'imposizione tributaria sia per la sufficienza motivazionale degli atti impositivi, contenenti l'indicazione dei beni gravati dal contributo e i riferimenti agli atti presupposti generali pubblicati, sia per l'irrilevanza dell'istituzione del catasto consortile che della trascrizione del Piano.

In particolare, affermavano i giudici regionali che il piano generale di bonifica atteneva ad opere di bonifica e non ad interventi manutentivi, con conseguente riflesso del beneficio sulle proprietà inserite nel perimetro di contribuenza; che, in ogni caso, il contributo era dovuto anche se si fosse trattato di opere manutentive, il quanto a norma della L.R. n. 34 del 1994, art. 4, comma 28, il concorso alla manutenzione ordinaria è svincolato dalla individuazione dei benefici per i fondi. Statuendo ancora che in presenza dell'inserimento dei beni nell'ambito del perimetro di contribuenza non deve essere provato in maniera specifica con esatta corrispondenza sul piano individuale, giacchè il vantaggio non deve essere valutato in termini di rapporto costi- benefici.

Ritenevano infine i giudici regionali che l'omessa trascrizione del piano di contribuenza rilevava rispetto ai terzi e non con riferimento alle parti del rapporto tributario.

Avverso la sentenza n. 536 del 13.02.2014, depositata il 14.03.2014, i contribuenti propongono ricorso per cassazione, svolgendo quattro articolati motivi, illustrati nelle memorie difensive di cui all'art. 380 bis c.p.c., con le quali parte ricorrente eccepiva in via preliminare l'intervenuta

cessazione materia del contendere a seguito dell'entrata in vigore del decreto fiscale n. 136/2018, trattandosi di tributi di importo inferiore ai 1000,00 Euro per ciascun contribuente.

Il consorzio di bonifica resiste con controricorso.

Il PG. ha depositato requisitoria scritta, concludendo per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

2. In via preliminare, giova evidenziare che, contrariamente a quanto affermato dalla parte ricorrente, gli atti impugnati non sono cartelle emesse dalla S., bensì avvisi di pagamento emessi dall'ente consortile, di guisa che non può trovare applicazione il decreto fiscale relativo alle sole cartelle emesse entro l'anno 2010 dalla concessionaria. Il D.L. n. 138 del 2008, al comma 1, prevede che "i debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore del presente decreto, fino a mille Euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, ancorchè riferiti alle cartelle per le quali è già intervenuta la richiesta di cui all'art. 3, sono automaticamente annullati. L'annullamento è effettuato alla data del 31 dicembre 2018 per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili. Ai fini del conseguente discarico, senza oneri amministrativi a carico dell'ente creditore, e dell'eliminazione dalle relative scritture patrimoniali, l'agente della riscossione trasmette agli enti interessati l'elenco delle quote annullate su supporto magnetico, ovvero in via telematica, in conformità alle specifiche tecniche di cui all'allegato 1 del D. Dirett. del Ministero dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 142 del 22 giugno 2015".

3. Ancora in via preliminare occorre scrutinare l'eccezione di inammissibilità del ricorso proposta dal Consorzio di Bonifica n. (OMISSIS) Toscana Costa, sul rilievo che il ricorso per cassazione sarebbe stato notificato oltre il termine perentorio, atteso che la sentenza di secondo grado risulta notificata ai ricorrenti ai sensi dell'art. 2888 c.p.c., per la correzione di un errore materiale, notifica avvenuta il 16 maggio 2014, con la conseguenza che la decisione impugnata sarebbe passata in giudicato a far data dal 15 luglio 2014.

4. L'eccezione è destituita di fondamento. L'art. 288 c.p.c., comma 4, prevede, a chiusura della disciplina del procedimento di correzione dell'errore materiale, che il termine ordinario per impugnare le parti corrette della sentenza debba farsi decorrere dal giorno in cui è stata notificata l'ordinanza di correzione, circoscrivendo in tal modo le ipotesi di estensione della decorrenza del termine alle parti della sentenza oggetto di modifica ed escludendo implicitamente che tale dilatazione possa ricomprendere i capi che rimangono non intaccati dal provvedimento di cui all'art. 288 c.p.c., comma 2. Nel caso in esame, come dedotto dallo stesso controricorrente, il provvedimento di correzione riguarda esclusivamente l'indicazione, nel dispositivo, del soggetto a carico del quale erano state imputate le spese di lite con la conseguenza che, per le restanti parti, il termine per la proposizione del ricorso deve farsi decorrere dal giorno della pubblicazione della sentenza.

5. Parimenti infondata è la seconda eccezione sollevata dal consorzio, secondo il quale il ricorso sarebbe stato notificato solo ad esso, subentrato nell'Unione Montana Alta Val di Cecina a titolo

particolare nel diritto controverso, ente montano non soppresso dalla L. R. n. 78 del 2012, che ha disposto esclusivamente il trasferimento delle funzioni di bonifica e la successione dei neo costituiti Consorzi nei rapporti patrimoniali attivi e passivi a decorrere dalla data di insediamento di tutti i loro organi; con la conseguenza che non versandosi in fattispecie regolata dall'art. 110 c.p.c., il ricorso avrebbe dovuto essere notificato ad entrambi gli enti. Si riscontra nella fattispecie una ipotesi di successione nel munus, considerato che, ai sensi della citata L.R., il consorzio è stato istituito "Per la gestione delle funzioni esercitate dall'Unione Montana ed in particolare ad esso sono stati trasferiti i relativi rapporti patrimoniali attivi e passivi". Di conseguenza i ricorrenti non avevano alcun onere di integrare il contraddittorio nei confronti dell'unione Montana stante la successione del consorzio nella posizione processuale di parte resistente nel giudizio di merito. Peraltro, in tema di contenzioso tributario, in caso di litisconsorzio processuale, che determina l'inscindibilità delle cause anche ove non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice d'ordinare l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza che l'ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità (Cass. n. 10934/2015; 2859 del 12/02/2016; n. 14253/2016; n. 457/2018; n. 11156/2018).

6. Con il primo motivo, i ricorrenti lamentano l'omessa pronuncia in ordine all'eccezione relativa all'omessa notifica degli avvisi bonari dello statuto del contribuente, ex art. 6, ex art. 360 c.p.c., n. 4), in relazione all'art. 112 c.p.c.. Deducono, al riguardo, che l'omessa notifica degli avvisi bonari, in quanto contenenti pretese ormai definite, integrano dei veri e propri avvisi di accertamento autonomamente impugnabili, con la conseguenza che l'inosservanza della procedura avrebbe determinato la nullità degli atti impositivi impugnati.

7. Con la seconda censura, che prospetta violazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, e della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, nonchè degli artt. 23, 24 e 53 Cost., ex art. 360 c.p.c., n. 3, si lamenta che, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, gli atti tributari impugnati non consentissero il necessario controllo sulla correttezza della imposizione, in quanto gli atti recavano solo "i nomi dei proprietari, il piano di classifica e il piano annuale di attività per l'anno 2008 approvati con atti consiliari nell'anno 2007 consultabili presso questo ente".

Ad avviso dei contribuenti, gli atti impositivi difettano della individuazione della natura delle opere di cui avrebbero beneficiato gli immobili di loro proprietà, del totale lordo della spesa sostenuta, della quota parte dell'ammontare imponibile della spesa, del totale della platea di immobili assoggettati alla contribuzione, dell'indice di beneficio idraulico sulla base del quale viene calcolato l'indice di beneficio di bonifica, dell'indice di riduzione per i fabbricati allacciati alla rete fognaria, della individuazione della natura manutentiva delle opere o di realizzazione delle opere idrauliche.

Pertanto, la mancata allegazione degli atti amministrativi, sanzionato dall'art. 7 cit., avrebbe cagionato una lesione al diritto di difesa, non avendo posto i contribuenti nella condizione di esplicitare appieno le loro difese.

Sostenendo, altresì, che la carenza di motivazione dell'atto impositivo non può essere integrato a posteriori attraverso il deposito in giudizio della documentazione richiamata dall'atto impositivo. Pur in assenza dei requisiti minimi motivazionali, il decidente avrebbe violato le norme costituzionali rubricate ritenendo assolto l'onere motivazionale per il solo fatto che gli atti impugnati facevano riferimento al piano di classifica e riparto della contribuenza per l'anno 2008.

8. Con il terzo motivo, che deduce violazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 860 c.c., nonchè della L.R. 34 del 1994, art. 13 e ss, ex art. 360 c.p.c., n. 3), i ricorrenti censurano la decisione impugnata per avere affermato che l'ente impositore non aveva l'onere di provare l'esistenza del beneficio idraulico, stante l'inserimento degli immobili nel perimetro di contribuenza e che, pur in assenza di trascrizione del piano adottato a titolo provvisorio, l'ente aveva fornito la prova della contiguità delle opere idrauliche realizzate rispetto agli immobili gravati, attraverso la produzione di relazione tecnica allegata agli atti del giudizio. Aggiungono altresì che l'inserimento nel piano di classifica non poteva essere vincolante per i contribuenti nè determinare una inversione dell'onere della prova, avendo essi "specificatamente contestato" il contenuto del piano di classifica, chiedendone la disapplicazione, con conseguente inversione dell'onere della prova del beneficio arrecato a carico dell'ente impositore. Sostengono ancora che il piano di classifica non contiene una delimitazione del perimetro di contribuenza all'interno del comprensorio di bonifica, risultando sovrapponibili i due documenti, mentre la delimitazione del periodo di contribuenza deve interessare solo una parte del Comprensorio di bonifica.

9. Con medesimo motivo si lamenta l'omessa trascrizione del perimetro di contribuenza, la quale avendo natura di pubblicità costitutiva, determina il carattere di onere reale del contributo di bonifica.

10. Con la quarta censura, si lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione ex art. 360 c.p.c., n. 5), denunciando nuovamente l'erroneità della decisione adottata in ordine al difetto motivazionale degli atti impositivi, giacchè il decidente non avrebbe considerato che difettavano gli elementi minimi idonei a consentire il pieno esercizio del diritto di difesa, vale a dire gli estremi del piano di classifica e del piano annuale di attività dell'anno 2008, reiterando le medesime argomentazioni già svolte con la seconda censura. Aggiungendo che, in ogni caso, la relazione tecnica allegata dall'ente impositore era stata contestata dai ricorrenti in mancanza di prova in ordine alla inerenza del beneficio, avendo l'ente effettuato solo opere di manutenzione ordinaria avulse e non afferenti ad opere di bonifica preesistenti, trattandosi invece di opere di bonifica ambientale per loro natura generiche ed uti cives a carico della fiscalità generale.

11. La prima censura è infondata. Lo Statuto dei diritti del contribuente, art. 6, comma 5, testualmente recita che: "prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta... Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al

presente comma": L'avviso bonario risulta dunque necessario, ai sensi della L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 7, soltanto per le cartelle emesse a seguito di controllo della dichiarazione del contribuente, ove sussistano rilevanti incertezze su aspetti importanti della stessa, mentre l'obbligo di pagamento del canone consortile deriva dalla mera proprietà di immobili compresi nel Piano di classifica (Cass. n. 11051/2018). I contributi di bonifica, peraltro, sono riscossi mediante ruolo secondo le norme che regolano l'esazione delle imposte dirette in forza del R.D. 13 febbraio 1933, n. 215, art. 21, che continua ad essere applicabile ai sensi del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 17, dovendosi, per contro, escludere l'applicazione della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 161 e seguenti, (relativa ai tributi degli enti locali), che presuppone la preventiva notifica degli atti impositivi, mentre la riscossione di contributi di bonifica avviene con la sola notificazione della cartella (Cass. n. 13165/2014).

12. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile.

Tale motivo è inammissibile trattandosi di censura sostanzialmente diretta all'atto impositivo e non alla sentenza impugnata.

Tuttavia esso è altresì destituito di fondamento.

Ricorre, in proposito, quanto stabilito dalle SSUU n. 11722 del 14/05/2010 (proprio in fattispecie di riscossione di contributi consortili, ai sensi del R.D. 13 febbraio 1933, n. 215, art. 21), 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, affinchè 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 della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, (c.d. Statuto del contribuente) - sempre che in essa siano indicati nella cartella i relativi estremi di notificazione o di pubblicazione". Tale motivazione dunque 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. 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 l'avviso di pagamento conteneva "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, sicchè non può trovare ingresso in base ai limiti propri del giudizio di legittimità. In ogni caso, i requisiti motivazionali necessari e sufficienti, così come individuati da questo indirizzo giurisprudenziale, sono in effetti rinvenibili nell'atto impositivo in questione (riportata, nei suoi stralci essenziali, in ricorso); il quale contiene espresso riferimento: - al piano di classifica ed al piano annuale delle attività approvate con Delib. del 2007, regolarmente pubblicati, attraverso i quali era possibile individuare i beni gravati dal contributo e i riferimenti agli atti presupposti e - comunque disponibili presso l'ente come riscontrabile dal contenuto dell'atto allegato; fa inoltre espresso riferimento ai coefficienti di riduzione al suolo e di adeguamento ai valori di mercato, agli indici di beneficio idraulico attribuiti, 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 l'atto impositivo non trascrive nè allega il piano di classifica con il relativo perimetro di contribuenza; tuttavia, questi atti sono richiamati dagli avvisi di pagamento stessi 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 fornisce l'anno di approvazione con delibera consiliare e la messa a disposizione presso gli uffici dell'ente procedente; e che è stato assoggettato alle forme di pubblicazione e di accesso proprie di tutte le delibere della comunità montana, prodotto unitamente al piano di contribuenza e di riparto e ad una relazione tecnica nel giudizio di merito.

Peraltro, quanto al rilevato vizio di motivazione degli avvisi di pagamento, vale osservare che i contribuenti sono stati in grado di far valere le proprie difese; di modo che trova senz'altro applicazione, nella fattispecie in esame, il principio di diritto espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte 14 maggio 2010, n. 11722, ribadito dalla successiva giurisprudenza conforme, circa l'impossibilità di pervenire alla declaratoria di nullità della cartella per difetto di motivazione allorchè la parte abbia in sede d'impugnazione dimostrato di avere avuto piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, specificamente contestandoli (v. anche Cass. n. 2117/2014; Cass. n. 15580 /2017).

12. Parimenti si ritiene infondata la terza censura del ricorso.

Quanto ai profili di illegittimità asseritamente consequenziali al carattere provvisorio del perimetro di contribuenza ed alla mancata trascrizione del medesimo si osserva come non si tratti 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 della L.R. Toscana n. 34 del 1994, art. 15, comma 4; mentre la stessa disposizione (al comma 2), stabiliva che la trascrizione di quest'ultimo ai sensi del R.D. n. 215 del 1933, venisse disposta al fine di darne "notizia al pubblico". Dal che si evince come la mancata trascrizione del perimetro di contribuenza non possa 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 svolge 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 dal R.D. 13 febbraio 1933, n. 215, art. 10, comma 2, 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 Cost., comma 3. 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".

Risulta, poi, dallo stesso ricorso che il Consorzio aveva prodotto in giudizio "il perimetro di contribuenza ed il piano di riparto, le cartografie, il piano degli interventi ed una relazione tecnica; e, correttamente, seguendo sul punto l'ormai costante orientamento di questa Corte, la sentenza impugnata rileva la decisività delle circostanze della dimostrata adozione da parte del Consorzio del "prescritto piano di classifica con allegata cartografia relativa al perimetro di contribuenza" e della mancata contestazione da parte del contribuente che "gli immobili in questione rientra(ssero) nel perimetro di contribuenza".

13.Sennonchè, questa Corte con sentenza n. 17066/10 ha altresì osservato che il contribuente è sempre ammesso a provare in giudizio - anche in assenza di impugnativa diretta in sede amministrativa del piano di classifica l'insussistenza del beneficio fondiario; sia sotto il profilo della sua obiettiva inesistenza, 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. Con la conseguenza che - soddisfatto l'onere probatorio così posto a carico del contribuente - spetterà al giudice tributario di disapplicare, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 7, comma 5, il piano di classifica medesimo, in quanto illegittimo. Questo principio è poi stato successivamente ribadito da Cass. n. 20681/14 e da Cass. n. 21176/14, secondo cui: "in tema di contributi di bonifica, il contribuente, anche qualora non abbia impugnato innanzi al giudice amministrativo gli atti generali presupposti (e cioè il perimetro di contribuenza, il piano di contribuzione ed il bilancio annuale di previsione del Consorzio), che riguardano l'individuazione dei potenziali contribuenti e la misura dei relativi obblighi, può contestare, nel giudizio avente ad oggetto la cartella esattoriale dinanzi al giudice tributario, la legittimità della pretesa impositiva dell'ente assumendo che gli immobili di sua proprietà non traggono alcun beneficio diretto e specifico dall'opera del Consorzio.

In tal caso, però, quando vi sia un piano di classifica approvato dalla competente autorità, l'ente impositore è esonerato dalla prova del predetto beneficio, che si presume in ragione della

comprensione dei fondi nel perimetro d'intervento consortile e dell'avvenuta approvazione del piano di classifica, salva la prova contraria da parte del contribuente (v. anche Cass. n. 9511/2018; Cass. n. 24356/2016).

14. Nella fattispecie, il consorzio ha prodotto in giudizio il "piano di classifica", per cui è stato esonerato dal dimostrare concretamente i presupposti del potere impositivo e, in particolare, lo specifico beneficio conseguito dal fondo onerato; ciò in quanto il presupposto dell'obbligo di contribuzione è 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, che 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. 17066-10; Cass. n. 4671-12; nonchè Cass. n. 13176-14; Cass. n. 2241/2015). Cosicchè, quando l'atto impositivo sia motivato 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. Tuttavia il presupposto di tale quadro di principi è dato dalla mancata specifica contestazione del piano di classifica. 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 consorziato posti all'interno del perimetro di contribuenza (v. sez. un. 26009-08, cui adde Cass. n. 17066-10).

15. Ebbene, parte contribuente - con l'originario ricorso - si è limitata ad eccepire che il piano di classifica ed il piano di riparto non contenevano specificamente i benefici e le utilità per i fondi dei contribuenti, il cui onere a suo avviso gravava sul Consorzio, eccependo l'erronea adozione della rendita catastale al fine di determinare il quantum, in mancanza dell'adozione del Catasto consortile L.R. n. 34 del 1994, ex art. 18. Dacchè, eccependo che il consorzio non aveva provato la sussistenza del beneficio, il consorziato nella sostanza non aveva contestato il piano di classifica così come predisposto dal consorzio.

16. Non vi è stata, dunque, la contestazione afferente alla mancata approvazione del Piano generale di bonifica, la sola, effettivamente suscettibile di essere qualificata, alla stregua della giurisprudenza di questa Corte in materia (cfr. Cass. sez. 5, 6 febbraio 2015, n. 2241), contestazione specifica, in via incidentale, dinanzi al giudice tributario, del piano di classifica; rilevandosi, invece, che in corso di giudizio risultava essere stata superata dalla documentazione allegata dall'ente l'eccezione relativa alla mancata delimitazione del perimetro di contribuenza o, di contro, che ad ulteriori contestazioni, come la mancata dotazione di uno specifico catasto consortile secondo la previsione della citata L.R. toscana n. 34 del 1994, art. 18, stante la finalità repertoriale dello stesso, o come la dedotta mancata trascrizione del piano, essendo demandata ad essa l'effetto di mera pubblicità - notizia, non erano comunque riconducibili gli effetti paventati dal contribuente.

In difetto, quindi di puntuale e specifica contestazione della legittimità stessa del piano di classifica, regolarmente approvato, con conseguente riparto degli oneri, stante l'incontroversa ricomprensione dei fondi nel perimetro di contribuenza, la CTR, ha fatto corretta applicazione dei principi costantemente affermati dalla giurisprudenza di questa Corte (tra le molte, più di recente, Cass. n. 9511/2018; Cass. n. 18891/2016; Cass.n. 24356/2016; n. 23223/2014; Cass. n. 13167/2014; Cass. n. 2831/2012; Cass. sez. 5, 18 gennaio 2012, n. 656 e 657, dopo gli interventi delle Sezioni Unite con le pronunce n. 26009 del 30 ottobre 2008 e n. 11722 del 14 maggio 2010), non ritenendo superata la presunzione che i fondi compresi nel suddetto perimetro di contribuenza avessero goduto dei benefici diretti e specifici dalle opere realizzate.

Pertanto il giudice d'appello, decidendo la controversia in senso favorevole al Consorzio, ha correttamente applicato il principio affermato da questa Corte secondo cui: "In tema di contributi di bonifica, ove i fondi siano compresi nel perimetro consortile, in difetto di specifica contestazione del piano di classifica e ripartizione da parte del contribuente (come è nel caso di specie), grava sullo stesso l'onere di superare, mediante prova contraria, la presunzione del beneficio diretto e specifico derivante dalle opere realizzate dal consorzio" (Cass. n. 9511 del 2018; nello stesso senso in precedenza Cass. n. 24356 del 2016; Cass. n. 24070 del 2014; Cass. n. 654 del 2012).

Ciò sulla base di quanto in via generale già stabilito da questa Corte di legittimità 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'art. 2697 c.c.; - 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.

17. Onere che parte contribuente non ha assolto, limitandosi a mere affermazioni di principio non corroborate da elementi probatori tali da escludere che le opere idrauliche abbiano prodotto un vantaggio per le proprietà.

18. I ricorrenti, inoltre, hanno lamentato per la prima volta in questo giudizio sotto il profilo della violazione di legge - la coincidenza del piano di classifica con quello di contribuenza, avendo dedotto in primo grado esclusivamente che "nell'atto impositivo non risultava l'approvazione di un piano di contribuenza".

Secondo il consolidato orientamento di questa Corte i motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio d'appello, e prima ancora del primo grado, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito, tranne che non si tratti di questioni rilevabili d'ufficio (v. Cass. Sez. 3, 09/01/2002 n. 194; più di recente, v. Cass. Sez. 6 - 1, 09/07/2013 n. 17041; n. 25319/2017; n. 907/2018). Peraltro, detta nuova doglianza è stata formulata senza riprodurre il contenuto di detti atti amministrativi, che sarebbero stati "erroneamente interpretati dal decidente". Detta affermazione si scontra, del resto, con quanto rilevato dal decidente a pagina 4 della sentenza laddove si legge che è stata

"versata in atti la delibera che individua il perimetro di contribuenza, di talchè è effettivamente dimostrata la sussistenza dei presupposti per la legittimità della pretesa".

A tal proposito, vale osservare altresì che, quando nel ricorso per cassazione è denunziata violazione o falsa applicazione di norme di diritto, il vizio della sentenza previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deve essere dedotto, a pena di inammissibilità, non solo mediante la puntuale indicazione delle norme asseritamente violate, ma anche mediante specifiche argomentazioni, intese motivatamente a dimostrare in qual modo determinate affermazioni in diritto, contenute nella sentenza gravata, debbono ritenersi in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie o con l'interpretazione delle stesse fornita dalla dottrina e dalla prevalente giurisprudenza di legittimità (v. Cass. n. 828/2007; Cass. n. 635 del 15/01/2015).

Sotto altro profilo, qualora una parte assuma che la sentenza di secondo grado, impugnata con ricorso ordinario per cassazione, è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti del giudizio di merito, il ricorso è inammissibile, essendo denunziato - al di là della qualificazione come "violazione di legge" un tipico vizio revocatorio, che può essere fatto valere, sussistendone i presupposti, solo con lo specifico strumento della revocazione, disciplinato dall'art. 395 c.p.c.; nè l'impugnabilità in cassazione dell'eventuale sentenza pronunciata nel giudizio di revocazione (art. 403 c.p.c., comma 2), può essere idonea a trasformare un errore revocatorio in errore di diritto (Cass. n. 10066 del 2010; Cass. n. 7941/2015).

19. L'ultima censura è inammissibile, in quanto sotto il profilo dell'omesso esame di un fatto che è stato oggetto di discussione si ripropone la questione del difetto di motivazione degli atti impositivi, sul quale il decidente si è pronunciato in conformità ai principi di diritto affermati da questa Corte. La doglianza non può essere sollevata sotto il profilo dell'omesso esame di un fatto storico o naturale, in quanto investe manifestamente elementi istruttori di cui si lamenta il supposto mancato esame (avvisi di pagamento) ma in sostanza se ne pretende (ancora una volta inammissibilmente) una valutazione diversa e conforme all'opinione e all'interpretazione della parte contribuente: elementi che tuttavia erano stati considerati e valutati dal giudice d'appello, il quale in particolare ha rilevato che le produzioni documentali di parte ricorrente erano inidonee a "fornire la prova dell'inesistenza o comunque dell'inadeguatezza del beneficio ricevuto a seguito dell'attività del Consorzio" (Cass. 20776/2019). Nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie". Nulla di tutto questo è rinvenibile nelle argomentazioni formulate nel ricorso a sostegno del motivo in esame, che peraltro investe manifestamente elementi istruttori di cui si lamenta il supposto mancato esame (avvisi di pagamento) ma in sostanza se ne pretende (ancora una volta inammissibilmente) una valutazione diversa e conforme all'opinione e all'interpretazione della parte contribuente.

20.Parimenti inammissibile è la censura sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., n. 5), relativa alla valutazione delle contestazioni sollevate dai ricorrenti al piano di classifica e di contribuenza. Vale osservare, in primo luogo, che l'esame delle allegazioni difensive, nonchè la valutazione delle risultanze della prova, il giudizio sull'attendibilità dei testi e sulla credibilità di alcuni invece che di altri, come la scelta, tra le varie risultanze probatorie, di quelle ritenute più idonee a sorreggere la motivazione, involgono apprezzamenti di fatto riservati al giudice del merito, il quale, nel porre a fondamento della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre, non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata (cfr., tra le tante, Cass. 12362/2006 e, più recentemente, Cass. 21.7.2010, n. 17097; Cass. nn 16986/2013; Cass. Sez. U. n. 24148 del 2013, Cass. n. 8008 del 2014).

In altri termini, il difetto di motivazione legittimante la prospettazione con il ricorso per cassazione del motivo previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non è configurabile, quando vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato attribuiti dal giudice di merito agli elementi delibati, poichè, in quest'ultimo caso, il motivo di ricorso si risolverebbe in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e dei convincimenti dello stesso giudice di merito che tenderebbe all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, sicuramente estranea alla natura e alle finalità del giudizio di cassazione. Merita, altresì, di essere ricordato che oggetto del vizio di cui al novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è l'omesso esame circa un "fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti". Costituisce, allora, un "fatto", agli effetti della citata norma, non una "questione" o un "punto", ma: i) un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, ossia un fatto principale, ex art. 2697 c.c., cioè un "fatto" costitutivo, modificativo impeditivo o estintivo, o anche un fatto secondario, vale a dire un fatto dedotto ed affermato dalle parti in funzione di prova di un fatto principale (cfr. Cass. n. 16655 del 2011; Cass. n. 7983 del 2014; Cass. n. 17761 del 2016; Cass. n. 29883 del 2017); ii) un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza da intendersi in senso storico-naturalistico (cfr. Cass. n. 21152 del 2014; Cass., SU, n. 5745 del 2015); iii) un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante, e le relative ricadute di esso in termini di diritto (cfr. Cass. n. 5133 del 2014); iv) una vicenda la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali (cfr. Cass., SU, n. 8053 del 2014). Non costituiscono, viceversa, "fatti", il cui omesso esame possa cagionare il vizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5: I) le argomentazioni o deduzioni difensive (cfr. Cass. n. 14802 del 2017; Cass. n. 21152 del 2015); II) gli elementi istruttori in quanto tali, quando il fatto storico da essi rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti (cfr. Cass., SU, n. 8053 del 2014); III) una moltitudine di fatti e circostanze, o il "vario insieme dei materiali di causa" (cfr. Cass. n. 21439 del 2015); IV) le domande o le eccezioni formulate nella causa di merito, ovvero i motivi di appello, i quali costituiscono i fatti costitutivi della "domanda" in sede di gravame.

Nella specie, non ricorrono alcune di dette ipotesi descritte, tanto più chè le "argomentazioni della parte" non costituiscono fatto storico discusso e preso in considerazione dai giudici territoriali. La norma, difatti, prevede l'"omesso esame di "un fatto controverso e decisivo per il

giudizio" ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, non assimilabile in alcun modo a "questioni" o "argomentazioni" che, pertanto, risultano irrilevanti, con conseguente inammissibilità delle censure irritualmente formulate. Le medesime considerazioni valgono con riferimento alla censura secondo la quale la validità della relazione tecnica allegata dall'ente impositore sarebbe stata contestata dai contribuenti e le relative difese non prese in considerazione dalla CTR. Il ricorso, in definitiva, deve essere respinto, con aggravio di spese processuali.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso;

- Condanna parte contribuente alla refusione delle spese del giudizio di legittimità sostenute dal Consorzio, che si liquidano in Euro 1.700,00 oltre rimborso forfettario, iva e c.p.a. come per legge;

- Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della sezione tributaria della Corte di Cassazione, l'8 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 23 aprile 2020

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza