



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

LA DEBENZA DEL CONTRIBUTO ORDINARIO DI BONIFICA ALLA LUCE DEI RECENTI ARRESTI GIURISPRUDENZIALI*

di Valentina Zampaglione*

ABSTRACT

The purpose of this work is analyze the most important judgments on the contribution of remediation. After a brief introduction to the subject in which are analyzed the main characteristics of the tax (the legal nature, locus standi, the legislative framework, the division of jurisdiction and the assumed tax), the work analyze the rules of evidence, the right of defense of the taxpayer, the prescription and decay and the deductibility of contributions.

La presente disamina propone una ricognizione dei più importanti arresti giurisprudenziali in materia di contributo di bonifica. Ad una breve analisi introduttiva all'argomento incentrata sul concetto di c.d. bonifica integrale e sui caratteri principali del tributo (natura giuridica, legittimazione attiva, quadro legislativo di riferimento e riparto di giurisdizione), segue una riflessione circa l'insorgenza dell'obbligazione tributaria con particolare riguardo alla perimetrazione del territorio, ai caratteri del beneficio, al regime probatorio e al diritto di difesa del contribuente. Sono, inoltre, analizzati la prescrizione e la decadenza e la deducibilità dei contributi.

SOMMARIO: 1. Breve introduzione all'argomento: la bonifica integrale e la sua evoluzione – 2. Il contributo di bonifica: legittimazione attiva e quadro legislativo di riferimento – 3. La natura tributaria del contributo di bonifica – 3.1. Il riparto di giurisdizione: giudice tributario o giudice amministrativo? – 4. L'insorgenza dell'obbligazione tributaria – 4.1. I caratteri del beneficio – 5. Il regime probatorio – 6. La verificabilità della correttezza dell'imposizione e diritto di difesa del contribuente – 7. Prescrizione e decadenza – 8. Deducibilità dei contributi – 9. Brevi riflessioni conclusive

1. Breve introduzione all'argomento: la bonifica integrale e la sua evoluzione

Il contributo dovuto ai consorzi di bonifica trova il suo presupposto storico nel progetto di riassetto idrogeologico e di gestione della proprietà fondiaria.

Il concetto di bonifica¹ è stato fortemente influenzato dalle evoluzioni economiche, politiche, sociali, ambientali e demografiche del Paese e alle esigenze di questo, alle quali è strettamente connesso.

Introdotta dalla legge Beccarini² come strumento di risanamento idraulico-igienico, la nozione giuridica di bonifica è stata notevolmente modificata dalla legislazione successiva che ne ha ridisegnato i contenuti e gli obiettivi.

Oggi giorno la bonifica non riveste più una valenza esclusivamente igienico-sanitario-demografico e agricolo, ma assume importanza intersettoriale³ ricomprendendo funzioni di

*Dottoranda di Ricerca in Diritto Tributario Università degli Studi di Napoli "Federico II"

¹ Ciò che si intende per bonifica, secondo un'accezione più ampia, si rinviene nella giurisprudenza della Corte Costituzionale: «il complesso degli interventi finalizzati ad assicurare lo scolo delle acque, la sanità idraulica del territorio e la regimazione idraulica, a conservare ed incrementare le risorse idriche per usi agricoli in connessione con i piani di utilizzazione idropotabile ed industriale, a garantire la tutela e la difesa del suolo e la salvaguardia dell'ambiente, nonché ad adeguare, completare e mantenere le opere di bonifica già realizzate» (cfr. sent. n. 66 del 24 febbraio 1992). La stessa Costituzione prefigura la bonifica come uno degli strumenti essenziali per conseguire il razionale sfruttamento del suolo e per stabilire equi rapporti sociali nell'agricoltura (cfr. artt. 9 e 44). Invero, il legislatore già nella L. 18 maggio 1989, n. 183 [poi abrogata dall'art. 175, comma 1, lettera l), del D.Lgs. n. 152/2006] affidava ai Consorzi di bonifica un ruolo importante per la difesa del suolo, il risanamento delle acque, la fruizione e la gestione del patrimonio idrico, il razionale sviluppo economico e sociale e la tutela degli assetti ambientali connessi. Mentre il R.D. n. 215/1933 considerava opere di bonifica «quelle che si compiono in base a un piano generale di lavori e di attività coordinate, con rilevanti vantaggi igienici, demografici, economici o sociali, in comprensori in cui ricadono laghi, stagni, paludi e terre paludose, o costituiti da terreni montani dissestati nei riguardi idrogeologici e forestali, ovvero da terreni estensivamente utilizzati per gravi cause d'ordine fisico e sociale, e suscettibili, rimosse queste, di una radicale trasformazione dell'ordinamento produttivo».

Per un approfondimento sul concetto di bonifica e sulla sua evoluzione storica si suggerisce la lettura di: M. ANGIULLI, *I contributi consortili tra beneficio e capacità contributiva*, 2014; A. BAGNULO, *I consorzi di bonifica*, Roma, 1969, pagg. 18 e seguenti; D. CIAVARELLA, *Il potere impositivo dei consorzi di bonifica*, in *La rivista di finanza*, marzo 2005, pp. 3 e ss.; A. MORCHELLA, *Enc. Dir.*, voce Bonifica, Milano, pagg. 530 e seguenti; C. LEGA, *Diritto della bonifica*, Milano, 1992, pagg. 11 e seguenti; D. BIGNARDI, *Novissimo digesto it.*, voce Bonifica, Torino, 1958, pag. 503; P. SCALINI, *Beneficio della bonifica e contributo consortile*, in *riv. Dir. agr.*, 1972, pp. 113 ss.

² La prima legge organica in materia la c.d. legge Beccarini (L. 25.6.1882, n. 869), concepiva la bonifica come strumento di risanamento idraulico-igienico, soprattutto per la lotta contro la malaria, e come funzione di interesse generale di cui veniva riconosciuta la competenza allo Stato. In esso il miglioramento agricolo e lo sviluppo economico dei territori rivestivano un'importanza solamente sussidiaria.

³ CLARIZIA, *Bonifica*, in *EG*, V, Roma, 1988, 1.

tutela del territorio e dell'ambiente oltre all'uso delle risorse idriche e allo sviluppo della produzione agricola.⁴

2. Il contributo di bonifica: legittimazione attiva e quadro legislativo di riferimento

La legittimazione attiva dei consorzi⁵ e più in generale l'obbligo di contribuzione non derivano da un impegno di carattere contrattuale associativo assunto dai proprietari interessati

⁴ MASI, *Bonifica*, in *Digesto civ.*, II, Torino, 1988,119.

Il nostro ordinamento ha, nel corso degli anni, attuato e condiviso l'orientamento comunitario di Politica agricola comune, avviato con l'art. 130 R dell'Atto Unico Europeo firmato a Lussemburgo il 17.2.1986 e proseguito con Regolamenti (ad es. Reg. CE 12.3.1985, n. 797/85; Reg. CE 15.6.1987, n. 1760/87; Reg. CE 25.4.1988, n. 1096/88) secondo cui l'agricoltura è strettamente correlata all'ambiente e alla sua tutela (GALLONI, *Nuovo ruolo dei consorzi di bonifica nella evoluzione della normativa a difesa del territorio*, in *DGA*, 1997, I, 5). In base a questa nuova visione e all'importanza data alle risorse naturali primarie, quali suolo, acque ecc., diviene fondamentale la rilevanza del territorio ed il suo nuovo riordinamento alla luce di tali evoluzioni. La legislazione statale ha concretamente ampliato gli ambiti di intervento della bonifica e soprattutto ha previsto un sempre maggiore utilizzo dei consorzi di bonifica alla luce anche e soprattutto dell'evoluzione dei concetti di agricoltura e tutela dell'ambiente e della sempre più crescente attenzione prestata, anche dal legislatore comunitario, a questo argomento. Una legge fondamentale è la legge quadro L. 18.5.1989, n. 183 in materia di difesa del suolo che coinvolge la bonifica ed i consorzi nella difesa del suolo, il risanamento delle acque, la fruizione e la gestione del patrimonio idrico per gli usi di razionale sviluppo economico e sociale, la tutela degli aspetti ambientali ad essi connessi, con la creazione dei bacini idrografici e le autorità di bacino; altri esempi rilevanti sono la L. 5.1.1994, n. 36 in materia di risorse idriche; D.Lgs. 11.5.1999, n. 152 recante «Disposizioni sulla tutela delle acque dall'inquinamento e recepimento della direttiva 91/271/CEE concernente il trattamento delle acque reflue urbane e della direttiva 91/676/CEE relativa alla protezione delle acque dall'inquinamento provocato dai nitrati provenienti da fonti agricole» ed in ultimo il D.Lgs. 3.4.2006, n. 152, c.d. Codice dell'Ambiente che coinvolge i consorzi di bonifica nella tutela e risanamento del suolo e del sottosuolo, risanamento idrogeologico del territorio e lotta alla desertificazione.

⁵ In applicazione dell'art. 8, II co., del d.l. 27 aprile 1990, n.90, convertito in L. 26 giugno 1990 n. 165, i Consorzi di bonifica costituiscono persone giuridiche pubbliche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. Conseguentemente ad essi è applicabile il regime tributario degli enti non commerciali di cui all'art. 2, lettera c), del d.p.r. n. 598 del 1973, poi trasfuso nell'art. 87, co. I, lettera c) del t.u.i.r. Sotto il profilo delle finalità e del servizio reso si può osservare che la qualificazione di enti pubblici economici (Cfr. Cass. sent. n. 2847/1984; Corte Cost. Ord. n. 289/2006) attribuita ai consorzi coglie un aspetto importante: quello della commutatività del servizio reso agli utenti, da un lato, e dall'altro, quello della configurazione dei contributi dei consorziati come prestazioni patrimoniali rientrante nella categoria generale di tributi.

alla bonifica ma ha fonte nella legge.⁶ Invero, con l'art. 59 del r.d. n. 215 del 13 febbraio 1933,⁷ recante “Nuove norme per la bonifica integrale”, che rappresenta ancora oggi la legge fondamentale in materia di bonifica, si attribuisce espressamente ai consorzi il potere di imporre contributi ai proprietari consorziati per le loro finalità istituzionali.⁸

La disciplina della bonifica integrale nell'ordinamento italiano trova le sue fonti principali non soltanto nel R.D. 13.2.1933, n. 215, ma anche negli artt. 857-865 del c.c.⁹ e negli artt. 9,

⁶ I consorzi di bonifica hanno il potere di esigere il pagamento dei contributi consortili dovuti dai proprietari degli immobili siti nel relativo comprensorio ai sensi degli artt. 10 e 11 r.d. attraverso provvedimenti impositivi esecutori cui è attribuita la stessa natura di accertamento tributario reso dallo stato o da ente pubblico territoriale, nonché di avvalersi della procedura amministrativa di riscossione ai sensi del d. P.R. 29 settembre 1973 n. 602 come modificato dal d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46. L'obbligazione di cui è titolare il consorzio di bonifica non può discendere dalla predisposizione e dall'approvazione di altri e diversi atti quali ad es. il piano generale di bonifica o meri atti connessi alla gestione, sia per la loro stessa natura sia per il fatto che non sono rivolti in maniera indistinta alla collettività nell'ambito della quale ogni singolo soggetto è titolare e destinatario di diversificate situazioni, rilevanti sotto il profilo giuridico, in riferimento ad eterogenee fattispecie di fatto e di diritto.

⁷ Il R.D. 13.2.1933, n. 215, convertito dalla L. n. 232 del 193 e successivamente modificato dalla L. n. 183 del 12 febbraio 1942, seppur frutto della delegazione di poteri conferita al governo con la L. 24.12.1928, n. 3134, e quindi legge delegata, viene spesso denominato direttamente e semplicemente legge proprio per l'importanza che riveste nella disciplina di tale istituto (CALLEGARI, *I consorzi nel campo dell'agricoltura*, Torino, 1940, 61). Con il testo unico approvato nel 1933, che rappresenta ancora oggi la legge fondamentale in materia di bonifica, fu ordinata organicamente e sistematicamente tutta la legislazione riguardante lo specifico settore. In particolare esso ha introdotto per la prima volta nell'ordinamento italiano un regime giuridico unitario per quell'insieme di interventi definiti di “bonifica integrale”, costituiti da tutte le opere pubbliche e private aventi finalità di difesa, tutela e valorizzazione del territorio (opere di risistemazione idraulica, opere di scolo, drenaggio, dighe di ritenuta, casse di espansione, opere di utilizzazione delle acque ai fini irrigui). Inoltre con il citato R.D. l'irrigazione di territori facenti parte di comprensori di bonifica, è stata ricompresa tra le opere pubbliche di bonifica, svolte dai consorzi di bonifica o di miglioramento fondiario con la soppressione dei consorzi di irrigazione (MASI, *Bonifica*, in *Digesto civ.*, II, Torino, 1988, 119).

⁸ Sul punto è opportuno precisare che con tale disposizione si è legittimata l'imposizione consortile non solo per coprire le spese attinenti alle opere di bonifica ma anche quelle necessarie per il funzionamento degli stessi consorzi. La giurisprudenza ha, però, precisato in più occasioni che tale disposizione non introduce deroghe ai principi fissati dagli artt. 10 e 11 dello stesso r.d. n. 215 del 1933, nonché dell'art. 860 c.c., pertanto anche per le spese necessarie per il loro funzionamento l'imposizione non è assoluta ma subordinata a determinati presupposti (vedi infra). Ex multis Cass. sez. un., 6 febbraio 1984, n. 60.

⁹ Con l'introduzione delle norme del codice civile, il legislatore ha espressamente previsto, che anche i territori montani possono essere oggetto di bonifica integrale (art. 857) anche se la normativa concreta relativa agli stessi è data comunque dalle leggi speciali (TAMPONI, *Territori montani*, in *Digesto civ.*, XIX, Torino, 1999).

Si ricorda, inoltre, che la dottrina è concorde nel ritenere la disciplina prevista dalla legge speciale, come legge fondamentale (CARROZZA, *La bonifica integrale*, in *Tratt. Rescigno*, 7, I, Torino, 1992, 472). Parte della dottrina, però, ritiene che le norme del codice civile contengano i principi ispiratori della bonifica, e quindi la loro entrata in vigore avrebbe abrogato automaticamente tutte le norme della legge speciale in contrasto (PUGLIATTI, *Della proprietà fondiaria*, in *Comm. D'Amelio, Finzi*, III, sub artt. 840-872, Firenze, 1942, 205). Altra parte, maggioritaria,

44 e 117 Cost.

Nel 1977 con l'introduzione delle regioni a statuto ordinario, la potestà legislativa in ordine alla disciplina dei consorzi di bonifica e delle opere di bonifica e di miglioramento fondiario è stata demandata alla competenza regionale.¹⁰ E pertanto il quadro normativo di riferimento sopra delineato va integrato con la normativa specifica dettata dalle singole regioni.¹¹

3. La natura tributaria del contributo di bonifica

Ad avviso di ormai consolidata giurisprudenza¹² i contributi spettanti ai consorzi di bonifica

ritiene invece più corretto considerare tali principi contenuti nelle norme del codice civile, non come innovativi, ma come espressione di quelli già esistenti nella legislazione speciale introdotti dal legislatore nel codice come integrazione della disciplina della proprietà fondiaria (MOSCHELLA, *Bonifica*, in *ED*, V, Milano, 1959, 536). Secondo BIGNARDI (*Bonifica*, in *NN.D.I.*, II, Torino, 1958, 504) sotto il titolo della proprietà, il codice civile tratta anche della bonifica integrale, la cui stretta attinenza con il diritto privato è quanto mai evidente, perché essa pone vincoli ed obblighi che si traducono in altrettanti limiti al diritto di disporre della proprietà in modo pieno ed esclusivo. I precetti contenuti nel R.D. 13.2.1933, n. 215 sono stati così codificati, senza subire modificazioni, dato che gli articoli del codice sintetizzano tali precetti e rinviano per la loro esplicazione alla legge speciale.

¹⁰ Con il D.P.R. 15.1.1972, n. 11 e con il D.P.R. 24.7.1977, n. 616, le funzioni amministrative in materia di bonifica integrale sono state delegate alle regioni. Viene così attuato il disposto normativo contenuto nell'art. 117 Cost. di decentramento dei poteri nella materia di agricoltura e foreste. La Corte di Cassazione ha statuito che in base al nuovo assetto dell'art. 117 Cost., alla luce della L. 19.1.2001, n. 3, rimane la potestà legislativa regionale in materia di bonifica integrale in virtù della voce «governo del territorio» contenuta nel 3° co. le regioni quindi devono legiferare nel pieno rispetto dei principi fondamentali della materia specifica (Cass., S.U., 12257/2002). Invero molti autori sono rimasti perplessi dalla suddivisione effettuata dal legislatore, nell'ambito della fattispecie ambiente, tra competenze esclusive dello stato e competenze ripartite alle regioni (MANFREDI, *Sul riparto delle competenze in tema di ambiente, e sulla nozione di ambiente, dopo la riforma del Titolo quinto della Parte seconda della Costituzione*, in *RG Ambiente*, 2003, 6, 1003). Le regioni nell'esercitare la loro funzione legislativa correlata devono attenersi però ai principi fondamentali ed inderogabili contenuti nelle leggi promulgate dallo Stato. Non esistendo una specifica legge quadro in questa materia, il legislatore regionale deve far riferimento sempre al R.D. 13.2.1933, n. 215. La dottrina ha più volte ribadito che le leggi regionali spesso non sono riuscite a dare un ruolo più definito e dominante all'istituto nell'ambito delle sue funzioni nel presidio ecologico dell'uso del territorio e della difesa (CLARIZIA, *Bonifica*, in *EG*, V, Roma, 1988). Ogni regione ha quindi una propria normativa in materia di bonifica. La Corte Costituzionale, nella famosa pronuncia C. Cost. 24.7.1998, n. 326, in cui ha dichiarato l'incostituzionalità di gran parte della l. reg. Marche 9.5.1997, n. 30, ha ribadito che la legislazione concorrente delle regioni deve essere espletata sempre nel rispetto e nell'ambito dei principi fondamentali stabiliti e contenuti nella normativa statale. Tale principio era già stato sancito dalla Corte Costituzionale nella sentenza C. Cost. 24.2.1992, n. 66.

¹¹ In particolare per la regione Calabria si veda L. 23 luglio 2003 n. 11; mentre per la regione Campania L., 25 febbraio 2003, n. 4.

¹² Cfr. Comm. Trib. Prov. di Padova, n. 174/1997; Comm. Trib. Reg. della Toscana n. 128/1999; Cass., sez. un., n. 4081/1986; Cass., sez. un., n. 4542/1986; Cass., sez. un., n. 1501/1988; Cass., sez. un., n. 2852/1992; Cass., sez. un., n. 1396/1993; Cass., sez. un., n. 11608/1993; Cass., sez. un., n. 496/1999; Cass., sez. un., n. 1985/2000; Cass., sez. un., n. 1093/2000; Cass., sez. trib., n. 3422/2002; Cass., sez. trib., n. 12027/2001; Cass., sez. trib., n. 1/2001.

ed imposti ai proprietari per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica e di miglioramento fondiario rientrano nella categoria generale dei tributi.¹³

Invero, i contributi di bonifica non costituiscono un corrispettivo di una prestazione individuale liberamente richiesta (salvo che il consorzio eroghi anche servizi individuali e misurabili come la fornitura di acqua) ma una prestazione pecuniaria obbligatoria, dovuta da coloro che, trovandosi in una determinata situazione, traggono giovamento da una certa attività dell'ente, il quale – nel soddisfare un pubblico bisogno e nel provvedere all'interesse generale di tutti i cittadini – non apporta soltanto un beneficio all'intera collettività, ma arreca, per necessità di cose, una particolare utilità anche ai singoli che, rispetto alla soddisfazione del bisogno, si trovano in una condizione peculiare e vedono accresciuto il valore dei propri beni. Il contributo di bonifica è, cioè, un esborso di natura pubblicistica e rappresenta una forma di finanziamento di un servizio pubblico attraverso l'imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tali costi ricava un beneficio. Si tratta di «oneri reali sui fondi dei proprietari ricadenti nel comprensorio consortile»¹⁴ che costituiscono «entrate ordinarie e fondamentali dei consorzi, per lo svolgimento delle loro funzioni»¹⁵ e, dunque, non soltanto per le spese attinenti le opere di bonifica.

Le Sezioni Unite della Cassazione hanno, però, precisato che sebbene tali contributi siano prestazioni patrimoniali collocabili nell'area applicativa dell'art. 23 Cost., l'assimilazione dei contributi consortili ai tributi erariali non si profila come totale ma riguarda in principal modo l'esazione ed i profili procedimentali della riscossione coattiva.¹⁶

In sintonia con l'ordinamento giurisprudenziale citato, anche l'amministrazione

¹³ *Ex multis* Cfr. Cass., sez. un., n. 9493/1998; Cass., sez. un., n. 14934/2005; Cass., sez. un., n. 16428/ 2007; Cass., sez. un., n. 14863/2006; Cass., sez. un., n. 14934/2005.

¹⁴ In base all'art. 21, R.D. 13.2.1933, n. 215 i contributi dei proprietari nella spesa d'esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere pubbliche di bonifica costituiscono oneri reali sui fondi dei contribuenti, e sono esigibili con le norme e i privilegi stabiliti per l'imposta fondiaria, prendendo grado immediatamente dopo tale imposta e le relative sovrimposte provinciali e comunali. Per le opere di bonifica o di miglioramento fondiario spetta il privilegio speciale *ex art. 2775 c.c.* che prevale anche sulle ipoteche iscritte anteriormente (RAVAZZONI, *I privilegi, parte speciale*, in *Digesto civ.*, XIV, Torino, 1996). Parte della dottrina è concorde in tal senso (MOSCHELLA, *Bonifica*, in *ED*, V, Milano, 1959, 568; GUARINO, *Natura giuridica dei contributi di bonifica*, in *AC*, 1998, 1, 5).

¹⁵ Comm. Trib. Prov. Pistoia, sez. III, 21 aprile 2006, n. 60.

¹⁶ Cfr. Cass. sent. N. 5443/1991.

finanziaria¹⁷ e la dottrina prevalente¹⁸ attribuiscono natura tributaria al contributo consortile definendolo, alla luce dei principi costituzionali richiamati agli artt. 23 e 53 della Cost., quale prestazione patrimoniale imposta caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle spese pubbliche.

3.1. Il riparto di giurisdizione: giudice amministrativo o giudice tributario?

Dalla natura tributaria dei contributi di bonifica discende che «la domanda di restituzione delle somme versate a tale titolo, proposte a partire dal 1° gennaio 2002, è devoluta alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie in applicazione dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall'art. 12 della l. 28 dicembre 2001, n. 448, il quale ha esteso la

¹⁷ Sul punto si precisa che per lungo tempo l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che i contributi dovuti ai consorzi di bonifica fossero semplici corrispettivi che gli organismi consortili avrebbero potuto percepire in ragione dei servizi istituzionali o straordinari resi ai proprietari dei terreni. Tale impostazione è stata chiaramente affermata nelle risoluzioni della soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli affari nn. 504429 del 6 dicembre 1973, 383882 del 14 febbraio 1977, 410988 del 25 ottobre 1979, 390649 del del 18 maggio 1984, 361553 del 15 maggio 1987, 550643 del 24 novembre 1988, 500164 del 20 aprile 1991. La natura tributaria, poi, è stata riconosciuta anche dall'amministrazione finanziaria con la circolare min. fin. N. 52/E del 26 febbraio 1999, laddove si afferma che a seguito delle numerose sentenze con le quali la giurisprudenza di merito condanna gli enti concessionari della riscossione a restituire ai consorzi l'Iva ad essi addebitata, relativa agli aggi per il servizio di riscossione dei contributi, e condannano, altresì, l'Amministrazione finanziaria, terzo chiamato in causa, a restituire a sua volta ai concessionari convenuti l'imposta da questi ultimi versata all'erario in relazione alle medesime prestazioni di riscossione, su parere conforme dell'Avvocatura Generale dello Stato (reso con nota CS 13820/97 del 23 marzo 1998) in ordine all'esigenza di allineamento della stessa amministrazione finanziaria all'orientamento espresso dalla giurisprudenza di merito.

¹⁸ Più controversa in dottrina è stata la qualifica dei contributi consortili come tributi. I contributi consortili rientrano nella categoria delle prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23 Cost., così come i tributi: entrambi invero presentano il carattere della coattività. Tuttavia dottrina e giurisprudenza non hanno fatto rientrare i contributi nella categoria dei tributi, ma li hanno solo "assimilati". Guarino, dopo un'attenta analisi arriva ad escludere la natura di "tributo" del contributo consortile in quanto lo stesso non costituisce un "sacrificio economico netto" imposto dalla legge, come il tributo, avendo come presupposto e parametro il vantaggio-beneficio del fondo su cui va a ricadere. L'autore quindi conclude che è più corretto ritenere i contributi abbiano la natura di indennizzo, poiché conseguono ad un arricchimento (GUARINO, *Natura giuridica dei contributi di bonifica*, in *AC*, 1998, 1- 6). La previsione normativa che prevede l'applicazione all'esazione dei contributi consortili dello strumento dei ruoli esattoriali non basta a giustificare l'attribuzione di qualifica di tributo al suddetto onere (MANFREDI, *Giurisdizione e competenza in tema di azioni per l'accertamento negativo e la restituzione dei contributi pretesi dai consorzi di bonifica*, in *ALC*, 1997, 670).

Ad avviso di G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, 2008, pag. 32, i contributi di bonifica sono una tassa in quanto somma che il proprietario del fondo deve corrispondere *ex lege* per il fatto di aver ottenuto uno speciale vantaggio dall'attività dell'ente consortile cui il legislatore ha demandato il potere di imposizione. Ritiene invece che i contributi consortili siano «vicini alla tassa, ma distinti perché l'attività pubblica non è individualizzata verso il singolo contribuente, bensì verso una collettività indifferenziata», R. LUPI, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 1999, pag. 45.

giurisdizione tributaria a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie compresi quelli regionali, provinciali e comunali ed il contributo per il servizio sanitario nazionale, nonché le sovrainposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio».¹⁹

¹⁹ Cfr. Cass., sez. un., n. 14863/2006; Cass., sez. un., n. 14934/2005; Cass., sez. trib., n. 5261/2004.

Per completezza di trattazione, non va dimenticato che nonostante la natura tributaria di questi contributi, per il disposto di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, vigente fino al 31 dicembre 2001, si escludeva la competenza delle Commissioni tributarie. La norma menzionata, rubricata «Oggetto della giurisdizione tributaria», attribuiva al giudice tributario una competenza tassativa e limitata ad alcune imposte (oltre ad eventuali altri tributi espressamente individuati da altre legge). Dalla mancata espressa menzione dei contributi consortili, se ne deduceva l'estromissione dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie, e la loro ricaduta nella competenza per materia del tribunale (Ex pluribus, Tar Campania Napoli, Sez. I, n. 4745 del 18 maggio 2006, in «Foro amm. TAR», 2006, 5 1810; Cass., Sez. trib., n. 5261 del 15 marzo 2004, in «Giust. civ. Mass.», 2004, 3; Tar Puglia Lecce, Sez. II, n. 5245 del 24 luglio 2003, in «Foro amm. TAR», 2003, pag. 2409; Cass. civ., n. 6213 del 2 agosto 2002, in «Dir. e giur. agr. e dell'ambiente», 2003, pag. 59; Cass., Sez. trib., n. 7025 del 15 maggio 2002, in «Corriere tributario» n. 45/2002, pag. 4105, con nota di M. Basilavecchia, Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie, pagg. 4108 e seguenti; Cass. civ., n. 5282 del 12 aprile 2002, in «Giust. civ. Mass.», 2002, pag. 635; Cass. civ., SS.UU., n. 8087 del 4 giugno 2002, Cass. civ., n. 4337 del 26 marzo 2002, Cass. civ., n. 1092 del 1° febbraio 2000, Cass. civ., n. 1985 del 22 febbraio 2000, tutte in «Documentazione tributaria»; Cass., Sez. trib., n. 14789 del 22 novembre 2001, in «Foro it.», 2002, I, pag. 3364; Cass. civ., n. 4474 del 5 maggio 1999, in «Arch. Locazioni», 1999, pag. 949; Cass. civ., SS.UU., n. 496 del 22 luglio 1999, in «Documentazione tributaria»; Comm. trib. prov. Firenze, n. 231 del 14 maggio 1998, in «Bollettino tributario», 1998, pag. 1737; Cass. civ., SS.UU., n. 10903 del 30 ottobre 1998, in «Giust. civ. Mass.», 1998, pag. 2224; Cass. civ., SS.UU., n. 9493 del 23 settembre 1998, in «Giur. Impresa», 1999, pag. 133; Cass. civ., SS.UU., n. 10903 del 30 ottobre 1998, in «Rep. Foro it.», 1998, pag. 38; Cass. civ., n. 9534 del 29 settembre 1997, in «Dir. e giur. agr. e dell'ambiente», 1998, pag. 468.). La norma è stata prima modificata dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448 e poi, da ultimo, dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, profondamente innovando le materie affidate al giudice tributario. Oggigiorno al giudice tributario è attribuita la cognizione dei «tributi di ogni genere e specie comunque denominati», codificando la regola di una previsione comprensiva generale, che sostituisce la precedente attribuzione parziale e tassativa. Il testo novellato recepisce una nozione di tributo comprensiva, oltre che delle imposte, anche delle tasse, dei contributi e dei tributi speciali, più in generale di ogni «prestazione patrimoniale imposta destinata a finanziare le spese pubbliche». Ne consegue che i contributi consortili sono di competenza del giudice tributario. Argomenti a conferma di tale assunto sono offerti dalla natura pubblica delle funzioni delle opere di bonifica, dal tenore letterale delle disposizioni in materia, dalle modalità di riscossione, nonché dall'esperienza applicativa, come sopra ricordato.

Al riguardo preme, inoltre, ricordare la valenza del principio della *perpetuatio jurisdictionis*, posto dall'art. 5 del codice di procedura civile, per cui la giurisdizione e la competenza si determinano con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda, e non hanno rilevanza, rispetto ad esse, i successivi mutamenti della legge o dello stato medesimo. Pertanto, sono ininfluenti sui processi in corso le modifiche legislative introdotte dall'art. 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448, cosicché la causa si perpetua in capo al giudice dove è stata incardinata (la giurisprudenza è concorde sulla applicazione della disposizione in parola: Comm. trib. reg. Lazio, n. 151 del 19 dicembre 2006, Comm. trib. reg. Campania, n. 115 del 2 luglio 2003 e Comm. trib. reg. Lazio, n. 151 del 19 dicembre 2006, tutte in «Documentazione tributaria»; Cass. civ., n. 7302 del 13 maggio 2003, in «Dir. e giur. agr. e dell'ambiente», 2003, pag. 584; Cass. civ., n. 5647 del 10 aprile 2003,

Più precisamente, è devoluto alla cognizione delle commissioni tributarie il ricorso con cui si contesta il potere impositivo del consorzio, sia sotto il profilo dell'investitura dell'ente impositivo, sia sotto il profilo dell'inclusione del soggetto fra quelli tenuti alla contribuzione, sia sul presupposto che questi immobili ricevano un diretto e concreto beneficio dall'attività dello stesso.²⁰ Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti l'esecuzione forzata successive alla notifica della cartella di pagamento.²¹

Spetta al giudice amministrativo, invece, decidere sulle posizioni di mero interesse legittimo, cioè sui criteri adottati dall'ente per individuare la somma dovuta. Infatti la legislazione sui consorzi di bonifica prevede che l'accertamento dei presupposti, la valutazione degli elementi costitutivi del debito e la determinazione dei criteri per l'attribuzione della quota consortile, avvengano attraverso il procedimento amministrativo, che porta all'adozione dei vari atti che sono il piano di classifica degli immobili, il bilancio annuale di previsione ed il piano annuale di riparto delle spese tra i consorziati.²²

in "Giust. civ. Mass.", 2003, pag. 4; Cass. civ., n. 5261 del 15 marzo 2004; Tribunale Piacenza del 7 febbraio 2002; Cass. civ., n. 7025 del 15 maggio 2002, cit.

²⁰ Corte cost. 14 marzo 2008, n. 64; Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. IV, 6 giugno 2007 n. 81.

Si precisa che «le controversie relative al rifiuto del rimborso dei tributi (...) compresi quelli elencati nel D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 art. 2 sono devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie, fatta eccezione per il solo caso in cui l'ente impositore abbia riconosciuto formalmente il diritto del contribuente al rimborso, sì che la controversia non riguarda più la risoluzione di una questione tributaria, ma un mero indebito oggettivo di diritto comune. Né in assenza di detto riconoscimento può invocarsi una tutela del giudice ordinario avverso il rifiuto dell'ente impositore ad ottemperare alla sentenza non definitiva del giudice tributario che abbia accertato la non debenza del tributo versato, allegando che con tale atto – non compreso nell'elenco degli atti impugnabili di cui al D.lgs. n. 546 del 1992, art. 19 – non sarebbe apprestata alcuna tutela nel processo tributario: la limitazione della tutela esecutiva o mediante ottemperanza delle sole sentenze del giudice tributario passate in giudicato, prevista dagli artt. 69 e 70 del citato D.lgs. n. 546/1992, non implica, infatti, che debba esistere una tutela residuale del giudice ordinario riguardo alle sentenze non definitive, in presenza delle quali deve sempre esperirsi, dunque, il procedimento di rimborso, contro il cui rifiuto è ammessa soltanto l'impugnativa dinnanzi alle Commissioni tributarie». (cfr. Cass, sez. un., ord. 7 ottobre 2010, n. 20778). Quanto alle somme richieste dal Consorzio quale corrispettivo di uno specifico servizio come l'erogazione di acqua, la giurisprudenza ritiene che non trattandosi di tributi, tali controversie appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario ancorchè per la riscossione del dovuto si sia proceduto all'iscrizione in appositi ruoli e all'emissione di cartella di pagamento (cfr. comm. Trib. Prov. Foggia, sez. IV, 17 giugno 2008 n. 100).

²¹ Con la emanazione dell'art. 12, 2° co., L. 28.12.2001, n. 448, che ha modificato l'art. 2, D.lgs. 31.12.1992, n. 546, il legislatore ha definitivamente previsto che, a partire dal 1° gennaio 2002, le controversie riguardanti gli atti di esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, e dell'avviso *ex* art. 50, D.P.R. 29.9.1973, n. 602, sono le uniche escluse dalla competenza della giurisdizione tributaria. Fino al 1° gennaio 2002 giudice competente era quello ordinario in base al valore della controversia.

²² Tali atti deliberativi sono sottoposti all'organo di controllo regionale, pubblicato all'albo dell'ente, con possibilità dei consorziati di prenderne visione, ed eventualmente impugnarli davanti agli organi giurisdizionali.

Sul punto si ricorda che il giudice tributario, cui è attribuito il potere di risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione (art. 2, co. III, d.lgs. n. 546 del 1992), può solamente disapplicare gli atti amministrativi ed i regolamenti considerati illegittimi i quali sono impugnabili solamente dinanzi al giudice amministrativo (art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992).

4. L'insorgenza dell'obbligazione tributaria

E' principio legislativo, la cui interpretazione è confermata da oramai consolidata giurisprudenza di legittimità,²³ che la soggezione del privato al potere impositivo di un consorzio di bonifica deriva dall'essere egli proprietario di un immobile agricolo o extra agricolo²⁴ che sia incluso nel comprensorio consortile e che tragga vantaggio dalle opere eseguite dal consorzio (art. 860 c.c. e art. 54 r.d. 13 febbraio 1933 n. 215). Da ciò deriva come operazione preliminare necessaria, la formale perimetrazione del comprensorio consortile («perimetro di contribuenza»)²⁵ da rendere pubblica mediante trascrizione (art. 58 r.d. 1933/215). Siffatta iscrizione comporta l'obbligo del pagamento *pro quota* anche delle spese afferenti il funzionamento dell'ufficio (contributo ordinario), giusta il disposto dell'art. 59 r.d.,

²³ Cfr. Cass., sez. trib., 24 febbraio 2012 n. 2825.

²⁴ Non rileva la destinazione economica (agricola od extragricola) del bene o l'inclusione del fondo nel perimetro di contribuenza (cfr. T. Bari, Sez. I, 9.5.2006; Commiss. Trib. Prov. Piacenza, 16-12-2003, n. 105; Commiss. Trib. Prov. Padova Sez. I, 19-12-1996, n. 174). Invero, né l'art. 860 del codice civile né l'art. 10 del TU della bonifica distinguono tra proprietà agricola e proprietà urbana, ponendo entrambe le norme l'obbligo del versamento del contributo indistintamente a carico dei proprietari di tutti i beni immobili. Sul punto si veda: Cass., Sez. trib., n. 7240 del 12 maggio 2003, in *Giust. civ. Mass.*, 2003, f. 5; Consiglio di Stato, n. 60 del 16 gennaio 1998, in *Cons. Stato*, 1998, I, 74: «è legittimo il piano di riparto degli oneri di un consorzio di bonifica a carico dei proprietari immobiliari, sia di fondi rustici sia urbani, ricadenti nel perimetro del consorzio stesso, posto che la bonifica lungi da costituire mero strumento di sviluppo economico della produzione agricola, è rivolta all'assetto paesaggistico ed urbanistico del territorio, alla difesa del suolo e dell'ambiente, in guisa da rendere ininfluenta, ai fini della contribuzione, la natura agricola o non dei fondi interessati»; Cass. civ., SS.UU., n. 968 del 30 gennaio 1998, in *Foro it.*, 1998, I, 1485; Cass. civ., n. 7511 dell'8 luglio 1993, in *Riv. dir. agr.*, 1994, II, 3, con nota di VEGO SCOCCO, *L'imposizione dei contributi di bonifica negli immobili extragricoli*; Tar Basilicata, n. 564 del 30 dicembre 1989, in *Dir. e giur. agr.*, 1990, pag. 572.

²⁵ Il perimetro di contribuenza viene dato dall'insieme di immobili che traggono beneficio e vantaggio dalle opere di bonifica, questo comporta la fondamentale importanza dell'attività di individuazione di questi beni - piano di classifica (MENTI, *I benefici conseguiti dalle opere di bonifica e l'obbligo di contribuzione*, in *DPT*, 2005, 2, 341). Alcuni autori ritengono che nel perimetro di contribuenza possano ricomprendersi immobili che non ricadono nel comprensorio di bonifica (JANDOLO, *La legge sulla bonifica integrale*, I, Padova, 1935, 96). *Contra*, MOSCHELLA, *Bonifica*, in *ED*, V, Milano, 1959, 560, e altri autori che escludono questa possibilità poiché ritengono che il comprensorio citato dalla norma codicistica sia quello di bonifica.

e secondo i criteri ed i coefficienti determinati dal piano di classifica.²⁶

4.1. I caratteri del beneficio

La giurisprudenza tributaria e di legittimità, confermando tale complessivo quadro e sistema normativo, ha però precisato che l'inserzione dei fondi nel perimetro di contribuzione impone l'obbligatorietà del pagamento del contributo proporzionale²⁷ solo a condizione che i fondi compresi nel perimetro traggano dalle opere di bonifica un beneficio diretto e specifico,²⁸ conseguito o conseguibile a causa della bonifica, che si traduca in una qualità del fondo (c.d. beneficio fondiario).²⁹ Invero, in base all'art. 23 Cost. tale beneficio è sia criterio per la ripartizione degli oneri che elemento costitutivo dell'obbligo contributivo imposto al proprietario.³⁰

Pertanto, condizione imprescindibile affinché il consorzio possa legittimamente richiedere

²⁶ Il piano di classifica costituisce una tabella millesimale di contribuzione con cui vengono ripartite le spese sostenute dal consorzio per i lavori di bonifica. I millesimi di ripartizione sono costituiti da indici di contribuzione, ottenuti dal prodotto di indici idraulici mediante algoritmi, tenendo conto di zone di natura omogenea per caratteristiche idrauliche del territorio e moltiplicando il reddito dominicale o la rendita catastale a seconda della natura del bene, se trattasi di bene a destinazione agricola o che esorbita da questa. I suddetti indici idraulici che rappresentano all'origine i rischi idraulici a cui sono sottoposti i fondi dei soci situati nel comprensorio, vengono ritrasformati in positivo, in indici di beneficio fondiario, sui quali viene stabilito un *quantum debeatur* del contributo consortile. La ripartizione economica, effettuata sulla base del Piano di classifica, dei costi sostenuti (o programmati) delle opere di bonifica effettuate in ciascun anno dal consorzio di bonifica è contenuta nel "piano di riparto".

²⁷ Sul punto si segnala Comm. Trib. Reg. Umbria, sez. V, 30 maggio 2007, n. 36/5/0 secondo cui « la richiesta del contributo da parte dei consorzi deve trovare un giusto equilibrio tra il contributo richiesto e corrispondente beneficio fondiario prodotto attraverso le opere, la manutenzione e quant'altro programmato, senza trasformarsi in una indiscriminata imposta fondiaria per tutti i soci consortili, contrariamente ai principi previsti dalla legge, tutt'ora vigente e non modificata. In particolare il beneficio derivante dalla bonifica non è provato dalla pura e semplice inclusione del bene nel comprensorio di bonifica, ma deve essere diretto, specifico, conseguito o conseguibile e tradursi in una qualità del fondo. L'imposizione di contribuzione resta subordinata al presupposto che gli immobili dei proprietari oltre a trovarsi nel perimetro consortile, risultino effettivi beneficiari dei vantaggi derivanti dai lavori di bonifica già completati ovvero prevedibili beneficiari dei vantaggi derivanti da lavori di bonifica da completare, a seconda che trattasi di contributi definitivi o provvisori».

²⁸ Cfr. Cass., sez. un., 6.2.1984, n. 877; Cass., sez. un., 14.10.1996, n. 8960; Cass., sez. un., 30.10.2008, n. 26009; Cass. 12.5.2003, n. 7240; Cass.10.4.2009, n. 8770; e, tra le più recenti, Cass. 18.1.2012, n. 654; Cass. 24.2.2012, n. 2825 e Cass. 23.3.2012, n. 4611.

²⁹ Cfr. Cass., sez. un., 14.10.1996, n. 8960; Cass., sez. un., 10.4.2009, n. 8770; Cass., sez. trib., 12.5.2003, n. 7240; Cass.10.4.2009, n. 8770; e, tra le più recenti, Cass. 18.1.2012, n. 654; Cass. 24.2.2012, n. 2825 e Cass. 23.3.2012, n. 4611; Cass., sez. V, 6.6.2012, n. 9099; Cass., sez. VI 5.15. 2013, n. 11801.

³⁰ Cfr. Cass., S.U., n. 16428/2007.

il contributo ai consorziati è che lo stesso contribuisca in modo determinante, con gli interventi di manutenzione ed esercizio delle opere gestite, alla sicurezza idraulica del territorio, assicurando condizioni di stabilità del suolo e di equilibrio idraulico non essendo necessario il consenso da parte del titolare del fondo incluso nel perimetro di contribuenza. Vi deve essere, cioè, un diretto rapporto causale tra l'opera consortile ed il beneficio che determini, per l'anno cui il contributo fa riferimento, un incremento di valore economicamente apprezzabile e verificabile sul mercato dei beni oggetto di contribuzione, traducendosi in una maggiore redditività o un maggior valore di scambio degli stessi.

Il vantaggio può essere generale, cioè riguardante un insieme di immobili che ricavano il beneficio, ma non può essere generico, poiché altrimenti sarebbe perduta l'attinenza al fondo beneficiario, con conseguente impossibilità di considerare il contributo quale onere reale.³¹

Non è sufficiente qualsiasi tipo di vantaggio per il proprietario del fondo ma è necessario che sia un vantaggio di natura fondiaria, cioè strettamente incidente sugli immobili sottoposti a contribuzione apportando un incremento di valore dell'immobile soggetto a contributo, in rapporto causale con le opere di bonifica economicamente apprezzabile. Dunque, non rileva il beneficio complessivo che proviene dall'esecuzione di tutte le opere di bonifica destinate a finalità di interesse generale; né rileva il miglioramento globale dell'igiene e della salubrità dell'aria;³² il beneficio non deve essere valutato in relazione al territorio nel suo complesso, ma al bene individuale di cui si tratta. Invero, occorre un incremento di valore dell'immobile oggetto del prelievo, in rapporto causale con le opere di bonifica. E pertanto si rende opportuno individuare caso per caso le caratteristiche del beneficio (specialmente nel caso in cui il perimetro di contribuenza coincide con l'intero comprensorio di attività) e verificare l'effettività, la qualità e la quantità del beneficio diretto e specifico anche tenuto conto dell'orografia del perimetro di contribuenza.

In tale analisi non si può prescindere dal tener conto della durata del beneficio verificando se le opere del consorzio siano state realizzate *una tantum*, in assenza di manutenzione continua

³¹ Cfr. Cass. n. 7240/2003.

³² «Non può essere posto un obbligo di contribuzione in base a vantaggi generali arrecati all'ambiente o alla salubrità dell'aria [...] obbligo che assumerebbe i connotati di un'imposta speciale priva di base contributiva certa, che certamente la legge non ha inteso affidare all'accertamento e alla riscossione dei consorzi di bonifica». In tal senso Cass. civ., n. 7511 dell'8 luglio 1993, cit.

o se si tratta di opere che per loro natura non consentono benefici duraturi nel tempo.³³ Il contributo, infatti, sussiste nei limiti temporali entro i quali abbiano prodotto quell'incremento di valore su quel singolo bene.

Occorre, poi, verificare le caratteristiche e la natura del finanziamento delle opere di bonifica: i costi per la realizzazione e per la manutenzione delle opere ritenute di utilità pubblica sono finanziate direttamente e totalmente dallo Stato, dalle regioni, dagli enti comunitari o comunque con ricorrendo alla fiscalità generale con la contribuzione di parte di tutti i cittadini, soci e non soci consortili. Invero «si possono verificare situazioni per le quali le opere o le manutenzioni realizzate dal consorzio possono arrecare benefici generali, cioè per più soci, ma costituire al contempo benefici solo generici e quindi di tipo *uti cives* ai proprietari dei restanti fondi, che non possono essere gravati dal contributo consortile, o quantomeno con lo stesso criterio».³⁴

5. Il regime probatorio

Con specifico riferimento al regime probatorio, la giurisprudenza della cassazione ha

³³ Il consorzio, nel corso del periodo d'imposta, non interviene contemporaneamente su tutto il territorio del comprensorio, ma a seconda delle esigenze e delle risorse a disposizione per coprire un'emergenza, per riparare un'alluvione.

³⁴ Cfr. comm. Trib. Reg. Umbria, sez. V, 30 maggio 2007, n. 36/05/00.

Si ricorda che nel caso di immissione nei corsi d'acqua (ricadenti nella manutenzione da parte del consorzio) tramite fognatura comunale il rapporto di contribuenza si stabilisce solo tra consorzio e comune (cfr. comm. Trib. Prov. Pisa, 3 maggio 2006 n. 20). Ed inoltre «quando il sistema delle opere gestite da un Consorzio di bonifica funge come mero strumento di potenziamento della fognatura comunale, il vantaggio di cui godono gli immobili interessati da tali opere non è già diretto, come richiesto dall'art. 11 R.D. 13 febbraio 1933, n. 215 nell'elaborazione giurisprudenziale, ma meramente indiretto. Trattasi di utilità e vantaggi generici, nel senso che le opere contribuiscono a creare un tessuto idraulico e tecnologico che consente al Comune di più agevolmente adempiere i propri compiti tra i quali rientra quello di gestire l'intero approvvigionamento idrico e dell'allontanamento delle acque reflue dall'abitato» (cfr. App. Brescia Sez. I, 26-01-2007). Tali principi rispondono correttamente a quanto statuito dalla Cass. S.U., 14 ottobre 1996, n. 8960, a proposito dell'immissione in corsi d'acqua, ricadenti nella manutenzione di Consorzi di bonifica, tramite fognatura comunale: «un rapporto di contribuenza può istituirsi solo col Comune, che a sua volta - se mai - dovrebbe pagare un canone al Consorzio. Competendo al Comune provvedere al deflusso delle acque reflue e meteoriche, poiché a tale scopo il proprietario già versa specifica tassa o tariffa all'ente gestore della fognatura, ogni rapporto relativo all'uso di canali soggetti alla manutenzione di Consorzi di bonifica deve avvenire fra l'ente che provvede alla fognatura e il Consorzio interessato, restandone estraneo il contribuente. Il vantaggio fondiario recato all'immobile de quo è, ove sussistente, privo dei requisiti voluti dal R.D. 215 del 1933 come interpretato da concorde giurisprudenza: è infatti generico, non generale, indiretto, non diretto. Pertanto non può il Consorzio esigere dal proprietario di un fabbricato un contributo di bonifica: al più, può pretendere il pagamento di un canone dall'ente che provvede al servizio di fognatura».

puntualizzato che la ricomprensione degli immobili nel perimetro di contribuenza (legittimamente adottato) e la relativa valutazione nell'ambito del piano di classifica,³⁵ determina l'onere del contribuente che voglia disconoscere il debito, di contestare specificatamente la legittimità del provvedimento ovvero il suo contenuto, nessun ulteriore onere probatorio gravando, in tal caso, sul consorzio (che si avvale pertanto di una presunzione *iuris tantum*) in difetto di specifica contestazione.³⁶

Mentre, in assenza della determinazione del perimetro di contribuenza e della mancata valutazione nell'ambito di un piano di classifica, grava sul consorzio, in base agli ordinari criteri di distribuzione dell'onere della prova ex art. 2967 c.c., l'onere di provare la qualità del contribuente di proprietario di immobile sito nel comprensorio ed il conseguimento da parte dell'immobile di sua proprietà, per effetto delle opere eseguite, di concreti, specifici e diretti benefici non scaturenti dalla mera insistenza sull'area del comprensorio.³⁷ In mancanza di detta prova, contestuale o antecedente, le relative cartelle sono da annullare.³⁸

6. La verificabilità della correttezza dell'imposizione ed il diritto di difesa del contribuente

Come è noto, la cartella esattoriale, attraverso cui i Consorzi di bonifica, ai sensi dell'art. 21 del r.d. 13 febbraio 1933, n. 215, provvedono alla riscossione dei contributi, si atteggia – essendo essa il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la sua pretesa – quale atto sostanzialmente impositivo.³⁹ E pertanto la stessa deve certamente contenere gli elementi

³⁵ Il Piano generale dei lavori di bonifica fa scaturire l'obbligo per i titolari degli immobili ricadenti nel comprensorio di contribuire alle opere pubbliche che non siano a totale carico dello Stato e l'obbligo di eseguire le opere complementari di interesse privato, secondo le direttive del piano stesso (LORENZOTTI, *Attività ed interventi di bonifica. Loro trasformazioni*, Napoli, 1988, 180).

³⁶ Cfr. Cass., sez. un., 14 maggio 2010, n. 11722; Cass., sez. un., n. 26009 del 2008. La contestazione del piano di classifica osta alla possibilità di ritenere assolto da parte del Consorzio l'onere probatorio con una inversione dell'onere della prova. L'onere della prova si inverte, secondo una recente pronuncia del giudice tributario, quando i consorzi abbiano emesso cartella esattoriale motivata con l'indicazione del piano di classifica approvato dall'autorità competente. In questo caso spetta al contribuente contestare specificatamente la legittimità formale del provvedimento, l'esattezza del contenuto. Non basta una contestazione generica per esonerare il contribuente dal provare la propria pretesa (Cfr. Cass. n. 26011/2008).

³⁷ Cfr. Cass., sez. un., n. 8960/1996; Cass., sez. un., n. 26009/2008; Cass., n. 19509/2004; Cass., n. 17066/2010; Cass. n. 2825/2012.

³⁸ Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, sez. II, 12 novembre 2007, n. 81.

³⁹ Cfr. Cass. n. 6186/2006.

indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione.⁴⁰ Il contribuente, quindi, deve essere messo nella condizione di comprendere come sia stato liquidato l'ammontare del contributo preteso con riferimento sia ai presupposti legali, sia, e soprattutto, al concreto sviluppo del calcolo. Pertanto la cartella deve contenere oltre ai dati catastali degli immobili di proprietà del consorziato le opere di cui essi abbiano effettivamente goduto e da cui è generata la spesa, il totale lordo della spesa sostenuta, la quota parte (al netto di quella eventualmente finanziata con contributi pubblici) dell'ammontare imponibile della spesa da ripartire, il totale della platea degli immobili assoggettati alla contribuzione da ripartire, la quota parte a carico del contribuente sulla base dell'indice riferito ai suoi immobili, ed in genere tutti quegli altri elementi atti a far rilevare la proporzionalità della pretesa all'effettivo beneficio che le singole proprietà traggono dagli

Come è oltremodo noto, per accedere alla giustizia tributaria occorre un atto autonomamente impugnabile. Tuttavia, la giurisprudenza ha ritenuto che la tassatività dell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs n. 546/1992 non impedisca interpretazioni estensive delle categorie di atti indicati; pertanto, di fronte ad un atto processuale atipico, ha rilevanza la sua sostanza rispetto al *nomen iuris* (Cfr. Cass. civ., SS.UU., n. 1791 del 15 ottobre 2004; Cass. civ., n. 6066 del 6 aprile 2002, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2003). Così un atto è impugnabile «ancorché non espressamente richiamato all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, [...] in quanto dà notizia dell'iscrizione a ruolo della somma e precede la notifica della vera e propria cartella di pagamento» (cfr. Comm. trib. prov. Piacenza, n. 6 del 24 febbraio 2003, in *il fisco*, n. 18/2003, pag. 2825, con breve nota di E. SOLLINI). Elemento imprescindibile è che la pretesa nell'atto sia una compiuta e definita pretesa tributaria, la cui mancata impugnazione sia idonea a renderla definitiva.

Circa l'impugnabilità del bonario invito al pagamento si è pronunciata di recente la Suprema Corte: «ritiene il Collegio che ai fini dell'accesso alla giustizia tributaria debbano essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva; ancorché tale comunicazione sia conclusa non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito "bonario" a versare quanto dovuto. Cioè appare essenziale, perché si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione, che il testo manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori». Così Cass. civ., SS.UU., n. 16428 del 26 luglio 2007, cit.

Per completezza espositiva si ricorda, inoltre, che qualora il consorziato riceva un atto autonomamente impugnabile – atto unilaterale potenzialmente vincolante – è suo onere contestarlo tempestivamente avanti al giudice competente. Se l'atto diviene definitivo, o con l'inutile decorso del termine per impugnarlo o con il pagamento, non è ammesso agire successivamente per il rimborso, perché permettere l'impugnativa del diniego al rimborso consentirebbe un raggirò dei perentori termini di impugnazione *ex lege* imposti. Si badi bene che mentre è ammesso il ricorso collettivo, con cui più soggetti impugnano un unico atto, ed il ricorso cumulativo in senso proprio in cui un unico ricorrente impugna più atti, la giurisprudenza si pronuncia per l'inammissibilità del ricorso cumulativo improprio ovvero anomalo, ove plurimi sono i ricorrenti e plurimi gli atti impugnati. Cfr. Comm. trib. prov. Modena, n. 219 del 4 dicembre 2007, Comm. trib. prov. Reggio Emilia, n. 171 del 15 ottobre 2008.

⁴⁰ Cfr. Cass., sez. un., n. 20847/2005; Cass. 11227/2002.

assunti interventi di bonifica.⁴¹

Al contribuente deve essere indicato l'*iter* formativo e logico-matematico sotteso alla pretesa tributaria, per così consentirgli quel controllo richiamato anche dalla Corte regolatrice circa la validità e la legittimità dell'addebito in relazione ai generali principi di motivazione delle imposizioni tributarie nell'osservanza dei criteri dettati dall'art. 12, comma 3°, del decreto del presidente della Repubblica 602/1973, dall'art. 7 della legge 212/2000 ed dall'art. 3 della legge 241/1990.

Con la mancata conoscenza dell'aliquota di contribuzione applicata,⁴² nonché del piano annuale di riparto delle spese e la quota fissa e variabile di addebitabilità per ogni eventuale bene, viene a mancare la parte essenziale della motivazione che rende chiara e visibile «la corretta formazione della volontà dell'Ufficio tributario».

Sul punto si precisa che l'obbligo di motivazione non riguarda solamente gli avvisi di accertamento ma anche il ruolo e la cartella di pagamento, tanto più se la cartella notificata al contribuente non è stata preceduta da un motivato avviso di liquidazione o di accertamento. Mancando, infatti un autonomo atto di liquidazione, l'importo richiesto è portato a conoscenza del contribuente o consorziato, per la prima volta, con la notificazione della cartella di pagamento, la quale deve contenere specifica motivazione della pretesa.⁴³

7 Prescrizione e decadenza

Riguardo al regime di prescrizione occorre preliminarmente rilevare che i contributi di bonifica non sono caratterizzati da una *causa debendi* continuativa ma che essa deve essere rilevata per ogni anno d'imposta e se in dubbio va demarcata ed individuata anche in sede processuale. Si tratta, dunque, di tributi assoggettati al principio dell'autonomia di ogni periodo d'imposta, per cui la prescrizione va ricondotta senz'altro a quella ordinaria decennale di cui all'art. 2946 c.c. che opera riguardo alle obbligazioni unitarie suscettibili di esecuzione sia

⁴¹ È opportuno ricordare che il d.m. 3 settembre 1999 n. 231 all'art. 1, co. II, statuisce che il ruolo deve contenere anche l'indicazione sintetica degli elementi sulla base dei quali è stata effettuata l'iscrizione a ruolo e nel successivo art. 6 specifica che il contenuto minimo della cartella di pagamento è costituito dagli elementi che, ai sensi dell'art. 1, co. I e II, devono essere elencati nel ruolo. Tale mancanza costituisce violazione di uno dei principi cardine del diritto tributario e importa la nullità dell'atto.

⁴² Cfr. Cass. n. 2254/2002.

⁴³ Cfr. art. 7, co. III, L. 27 luglio 2000 n. 212, nonché art. 3 L. 7 agosto 1990 n. 241.

istantanea che differita o ripartita, in cui, cioè, è o può essere prevista una pluralità di termini successivi per l'adempimento di una prestazione che, però, è eseguibile *uno actu*.

Quanto alla decadenza la giurisprudenza sostiene che, seppure la l'art. 21, co. II, r.d. 13 febbraio 1933 n. 215 e l'art. 864 c.c. facciano richiamo per la riscossione dei contributi consortili alle norme dettate per le imposte erariali, non sia applicabile agli stessi la norma sulla decadenza di cui all'art. 17 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602. «Tale norma, infatti, prevede termini di decadenza relativi all'iscrizione a ruolo per somme dovute a seguito di liquidazione ex art. 36 bis e 36 ter del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e di quelle dovute a seguito di accertamento divenuto definitivo. Nessuna di tali operazioni è prevista per la liquidazione dei contributi consortili per cui ad esse non possono essere applicate le norme sulla decadenza».⁴⁴

8. Deducibilità dei contributi

I contributi corrisposti a consorzi obbligatori di bonifica, sono deducibili dal reddito complessivo ai fini IRPEF, ai sensi dell'art. 10, 1° co., lett. b, D.P.R. 29.9.1973, n. 597 e della successiva modifica *ex art.* 5, L. 13.4.1977, n. 114, ancorché la loro deducibilità sia subordinata, alla condizione che gli stessi oneri non siano già deducibili nella determinazione del reddito dei terreni che concorre a formare il reddito complessivo. Invero questi contributi non possono essere considerati già detratti in sede di determinazione del reddito dei terreni mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, visto che la revisione degli estimi catastali e le detrazioni operate d'ufficio nella determinazione della tariffa, a titolo di contributi consortili di bonifica sono state effettuate con riferimento al triennio 1937-1939 (e non sottoposte a revisione), con l'evidente non ragguagliabilità, per il tempo trascorso, delle detrazioni operate alle spese ed ai costi attuali.⁴⁵

Mentre i contributi versati ai consorzi per il loro funzionamento, riguardando esclusivamente la manutenzione di strutture utili per una corretta e funzionale gestione del bene tassato, non rientrano nelle spese incrementative *ex art.* 13, D.P.R. 26.10.1972, n. 643 e quindi non rilevano ai fini dell'Invim, eccezion fatta nel caso in cui il contribuente riesca a dimostrare un nesso causale tra esecuzione delle opere e incremento del valore del bene.⁴⁶

⁴⁴ Comm. Trib. Prov. Cosenza, 14 dicembre 2005.

⁴⁵ Cfr. Cass. n. 1772/1996; Comm. Trib. Centr. 15.11.1995, n. 3771.

⁴⁶ Cfr. Cass. n. 7326/2003.

9. Brevi osservazioni conclusive

La tematica della debenza del contributo di bonifica risulta ancora scarsamente trattata in dottrina malgrado la sua importanza economica e sociale, testimoniata anche dai numerosissimi ricorsi (anche in forma collettiva) presentati dai contribuenti. Ciò nonostante, dall'analisi della più recente giurisprudenza, è possibile individuare in maniera piuttosto chiara i principali principi regolatori che presiedono i rapporti tra consorzio e contribuente legittimando o meno l'applicazione dell'obbligazione tributaria.

Un ruolo chiave è, sicuramente, ricoperto dalla normativa sulla ripartizione dell'onere probatorio dalla quale dipende maggiormente l'esito della vertenza. Laddove, infatti, tale onere ricada sul contribuente, perché il consorzio si sia munito di un piano di classifica, quest'ultimo dovrà non soltanto provare l'assenza del beneficio ma anche contestare specificamente il piano di classifica, per cui dovrà avvalersi di un buon consulente tecnico che abbia ottime conoscenze anche circa la conformazione geologica del territorio.

A ciò si aggiunga il ruolo determinante ricoperto dai giudici: invero, la diversa sensibilità con cui i giudici valutano, escludendo o ravvisando, il beneficio a vantaggio del singolo fondo che legittima la pretesa consortile non consente al contribuente di effettuare alcuna previsione sicura circa l'esito della controversia, con ciò aumentando quel sentimento di acredine verso un contributo che è già di per sé difficilmente accettabile.