



Le competenze allargate per la giurisdizione tributaria .

I contributi dovuti ai consorzi di bonifica : natura giuridica del contribuente, difesa giurisdizionale, motivazione della cartella – quadro normativo e giurisprudenza - .

Le competenze allargate per la giurisdizione tributaria:

Come noto l'emendamento al Decreto Legge 203/2005, il così detto collegato alla finanziaria 2005, introdusse con l'articolo 3 bis alcune disposizioni innovative in materia tributaria.

Per gli effetti la giurisdizione tributaria fu notevolmente ampliata a seguito della modifica apportata all'articolo 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, da cui risulta una competenza onnicomprensiva del Giudice tributario sui tributi di ogni genere e specie.

La disposizione di cui al citato articolo 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992, così come già riformulato dall'articolo 12 della legge 448 del 2001, la Legge finanziaria 2002, aveva determinato di fatto un nuovo ambito giurisdizionale del giudice tributario, che attualmente risulta notevolmente esteso mediante l'introduzione di una indiscussa nozione generale e onnicomprensiva di tutti i tributi in sostituzione dell'elenco tassativo esistente nella previgente norma attuativa.

La Legge di riforma ha di fatto codificato l'appartenenza alla giurisdizione tributaria di tutte le controversie aventi a oggetto “ *i tributi di ogni genere e specie* ”, ivi compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo al servizio sanitario nazionale (*tassa salute di antica memoria*) rimanendone escluse soltanto le controversie concernenti gli atti di esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento.

Appartengono al giudice tributario, altresì, le controversie in materia di accessori dell'imposta, tra i quali possono annoverarsi le somme dovute dall'Amministrazione finanziaria per la svalutazione monetaria su somme indebitamente percepite, i giudizi aventi a oggetto il classamento dei terreni e dei fabbricati, l'attribuzione della rendita catastale, nonché, in materia di tributi locali, alcune specifiche tasse o addizionali che in precedenza ne restavano escluse come le controversie concernenti l'addizionale comunale sul consumo dell'energia elettrica.

Quindi la nuova elencazione delle competenze in campo tributario pone in luce sempre di più la natura di specialità della giurisdizione delle Commissioni tributarie rispetto a quella del giudice ordinario e, soprattutto, innalza la giustizia tributaria a Giudice naturale precostituito per legge in materia tributaria, venendone meno il preesistente elenco tassativo.

Diciamo pure che per ciò che concerne la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche la giurisprudenza di merito, di legittimità e costituzionale si è espressa: la CTP di Matera – Sentenza n.4573/2004 ad esempio così si è espressa “*ritenendo che questa sussiste a prescindere dalla tipologia dell'atto notificato, essendo sufficiente che si tratti di una controversia avente a oggetto un tributo*”. Ed ancora la Suprema Corte di Cassazione, a Sezioni Unite con la sentenza 24 giugno 2005 numero 13549, ha ritenuto che “*nel nuovo ambito giurisdizionale delle Commissioni tributarie possano farsi rientrare tutti quei contributi come i diritti camerali ovvero le controversie concernenti le contestazioni sui diritti di iscrizione annuale in albi e registri alle Camere di commercio, in quanto che il diritto di iscrizione annuale in albi e registri delle Camere di*



commercio è equiparabile a un tributo e la competenza in caso di contestazioni su di esso spetta alle Commissioni tributarie. Pertanto, i tributi appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie sulla base del nuovo criterio generale di ripartizione delle competenze di cui all'articolo 2-Dlgs.546/1992”.

Mentre, con sentenza del 14 marzo 2008 n. 64, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 2, secondo periodo, del presente articolo novellato nella parte in cui stabiliva che Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative *alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche....*

Con sentenza del 11 febbraio 2010 n. 39 la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 2, secondo periodo, dello stesso articolo nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione del giudice tributario le controversie *relative alla debenza, a partire dal 3 ottobre 2000, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue ed altresì l'illegittimità costituzionale del medesimo art. 2, comma 2, secondo periodo, nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza, a partire dal 29 aprile 2006, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue....*

I contributi consortili, natura giuridica e riscossione - la legislazione regionale campana - :

Anche i contributi riscossi dai Consorzi di bonifica in quanto tributi rientrano, ma non in assoluto, nell'ambito della giurisdizione tributaria.

I contributi di bonifica sono oneri che i Consorzi di Bonifica riscuotono per l'esercizio delle loro funzioni in quanto agiscono solo ed esclusivamente quali concessionari pubblici delle funzioni di difesa del suolo.

I contributi di bonifica tecnicamente rappresentano la quota parte della spesa rimasta a carico del bilancio del Consorzio di Bonifica per l'opera o la manutenzione realizzata nell'interesse della proprietà consorziata e alla quale abbia portato un beneficio di natura fondiaria.

Il contributo di bonifica è un onere reale, non personale ed il beneficio nasce dal rapporto inscindibile tra opera e il fondo, beneficio che apporta un incremento di valore all'immobile, dall'opera a tutela svolta dal Consorzio.

I contributi di bonifica addebitati iniziano la loro comparsa nell'immenso panorama tributario italiano negli anni '70, dopo che la riforma tributaria aveva eliminato tutti gli altri contributi di miglioria . Sfruttando l'abitudine a pagare dei cittadini la vecchia “fondiaria”, imposta sugli immobili di vecchia memoria, si è iniziato ad addebitare in via generalizzata i contributi di bonifica, anche agli immobili ed ai fabbricati ad uso civile ricadenti nel bacino dei Consorzi in modo assolutamente estraneo alla normativa che li disciplinava a partire dal Regio Decreto 215/33 sulla Bonifica Integrale e dal DPR 947/62 che ne impone il rispetto del vincolo di bilancio nel riparto della spesa.

Con le attribuzioni ed il decentramento amministrativo le funzioni in materia di legislazione consortile sono state successivamente attribuite alle Regioni le quali in genere hanno escluso, come in Campania, l'assoggettabilità a tutti quei fabbricati ed immobili che hanno scontato e scontano già i tributi per la raccolta delle acque reflue e gli scarichi fognari al fine di evitare duplicazioni se non triplicazioni di imposizione.



Già nel 1984 la Cassazione a Sezioni Unite Civili, con la sentenza 877, stabilì a tutela dei contribuenti che affinché vi fosse assoggettabilità ai contributi consortili, dovesse sussistere l'esistenza di un diretto beneficiario. E cioè si stabilì che l'esistenza di un beneficio dell'opera svolta di un consorzio in un determinato territorio è necessaria per potere legittimamente pretendere il contributo di bonifica e, che in assenza, in capo al contribuente vi è un diritto soggettivo all'esonero dalla contribuzione, da cui la necessità di non effettuare il pagamento. Nel 1996 la Cassazione a Sezione Unite torna sull'argomento e, oltre a chiarire ulteriormente i contenuti del beneficio, stabilisce, con le sentenze 8957 e 8960, che l'onere della prova del beneficio, se contestato, è a carico dell'ente impositore, cioè del Consorzio di Bonifica.

Per completezza ed onore alla lungimiranza della giurisprudenza sempre in anticipo rispetto alle carenze del Legislatore preme precisare che ancor prima degli interventi normativi ben noti in tema di competenze della giurisdizione tributaria già la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, aveva definito la natura tributaria dei contributi di bonifica con la Sentenza 9493 del 23 settembre 1998.

Ma esaminiamo l'ambito normativo in cui viene disciplinata la nascita del contributo ed conseguente il potere di imposizione.

Il quadro normativo inerente ai consorzi di bonifica è oggi rappresentato da un complesso di norme statali e regionali.

Innanzitutto evidenziamo che l'attività di bonifica ha rilievo costituzionale essendo prevista dall'articolo 44 della Costituzione, poi troviamo quale prima norma istitutrice ancora in vigore in quanto compatibile con il nuovo assetto amministrativo ed istituzionale il Regio Decreto 215/33, poi vi sono gli articoli codicistici numeri 857, 860 e 862 e per quel che direttamente ci concerne la Legge Regione Campania numero 11/85 e la vigente numero 4 del 25 Febbraio 2004.

Il Codice civile in materia ed il regio Decreto prevedono obbligo di contribuzione per i proprietari di immobili inclusi nel perimetro consortile, che traggano vantaggio di tipo fondiario dalle opere eseguite dai Consorzi. La Legge Regionale Campania del 2003 ribadisce lo stesso concetto prevedendo che ciascun Consorzio predisponga un PIANO DI CLASSIFICA per il riparto dell'equa contribuzione consortile.

Detto ciò è opportuno precisare che comunque **non tutte le controversie aventi ad oggetto la contribuzione consortile siano di esclusiva competenza della giurisdizione tributaria.**

In base all'oggetto del contendere permane pur sempre il rispetto delle competenze sulla base della ordinaria tripartizione giurisdizionale tributaria, amministrativa e civilistica.

Per cui allo stato attuale gli espedienti giuridici a tutela dei contribuenti sono sinteticamente divenuti i seguenti:

- a) per l'accertamento della carenza del potere impositivo la competenza è senza alcun dubbio della giurisdizione tributaria;
- b) per l'impugnazione del riparto per errori sull'applicazione degli indici di riparto la competenza spetta al TAR, in quanto trattasi di atti amministrativi;
- c) per l'insussistenza del beneficio entro il termine di prescrizione della domanda di dieci anni con corrispondente richiesta della ripetizione dell'indebito la competenza spetta al Tribunale Ordinario.



Quindi sulla scorta della precedente giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione citata e del quadro normativo esposto è mera tautologia affermare che anche il contributo consortile rientra nella categoria generale dei tributi *in quanto trattasi di obblighi scaturenti direttamente dalla Legge, così come prescritto dall'articolo 23 della Costituzione e di conseguenza esigibili mediante l'iscrizione a ruolo* così la Sezione tributaria della Cassazione con la Sentenza numero 521 del 18 Febbraio 2002.

Ed ancora le Sezioni Unite della Suprema Corte con la Sentenza 17943 del 5 Agosto 2009 aveva già chiarito che avendo la legge di riforma attribuito alle Commissioni tributarie *tutte le controversie in materia di imposte e tasse essa dimostra chiaramente che quella loro riservata è una giurisprudenza esclusiva non circoscritta ad alcuni aspetti soltanto ma generale, ovvero sia estesa ad ogni questione relativa all'AN ed al QUANTUM del tributo e quindi anche quelle riguardanti la decadenza del potere impositivo, la prescrizione del diritto alla riscossione o la regolarità dell'iscrizione a ruolo.....*

Per cui i Consorzi di bonifica possono riscuotere e riscuotono i loro contributi attraverso la normale procedura prevista per le imposte e tasse erariali attraverso l'iscrizione a ruolo secondo quanto previsto dal DPR 602/73, allorquando emesso e se emesso preventivamente normale avviso di pagamento e scadenza, il contribuente non abbia provveduto ad adempiere.

Orbene, l'articolo 19 del D.Lgs 546/92 indica analiticamente quali sono gli atti impugnabili e quale deve essere l'oggetto del ricorso.

Individuazione che assume rilievo fondamentale poiché finisce per delimitare la materia su cui sono chiamate a decidere le Commissioni Tributarie e cioè:

“ il ricorso può essere proposto avverso gli avvisi di accertamento e di rettifica, gli avvisi di liquidazione e di irrogazione delle sanzioni, *il ruolo, la cartella di pagamento* e l'avviso di mora. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri.

E' quindi ammessa per espressa previsione normativa l'impugnabilità del ruolo, della cartella esattoriale e dell'avviso di mora, anche in via autonoma.

Con la precisazione che una impugnazione del ruolo antecedentemente alla notifica della cartella di pagamento non è possibile, in quanto il ruolo non ha esternazione autonoma nei confronti del contribuente; quest'ultimo ne diviene giuridicamente destinatario solo attraverso la notificazione della cartella di pagamento, ove notificata, e se omessa solo attraverso la notificazione dell'avviso di intimazione al pagamento, che contiene anche la notificazione dell'imposta.

Ruolo e cartella esattoriale sono, tuttavia, considerati come atti autonomamente impugnabili.

Questa puntualizzazione assume particolare rilevanza quando il contribuente limita i motivi del ricorso a vizi del RUOLO o a vizi della cartella.

Tale previsione normativa dà la facoltà ai contribuenti di poter impugnare autonomamente la cartella o il ruolo con la conseguenza di chiamare in causa solo un Ente per i vizi inerenti ad uno degli atti e non entrambi, e cioè:

- se si eccepisce un vizio attinente solo al ruolo, la controparte sarà il solo Ente impositore, nella fattispecie il Consorzio di Bonifica;



- se si eccepisce un vizio attinente, invece, alla sola cartella di pagamento, la parte chiamata in causa sarà il Concessionario della riscossione, nel caso nostro l'Equitalia SpA;
- se si eccepiscono vizi attinenti al ruolo ed alla cartella esattoriale le controparti saranno contemporaneamente l'Ente impositore e l'Agente incaricato della riscossione.

Ciò detto, è pacifico nella giurisprudenza e nella dottrina che l'impugnazione della cartella esattoriale equivale ad impugnazione del ruolo, e che solo la delimitazione operata dal contribuente attraverso la chiamata in causa della controparte, consente a quest'ultimo e solo a questo di decidere se impugnare autonomamente la cartella di pagamento oppure il ruolo.

Se le controparti chiamate in causa sono contemporaneamente l'Ente che forma ed emette il ruolo e l'incaricato alla riscossione il ricorso ha per oggetto, coscientemente, ed in maniera incontrovertibile entrambi gli atti: cartella di pagamento e ruolo.

In ambito consortile *il Piano di Classifica* è quell'atto amministrativo generale non normativo a contenuto programmatico che si rivolge ad una collettività di soggetti non determinata ma determinabile.

In base alla predisposizione di esso i Consorzi determinano i loro interventi di bonifica, costituenti il presupposto dell'imposta, individuando i soggetti passivi del tributo e la correlazione tra bonifica e accrescimento del valore dell'immobile e quindi il quantum del tributo.

Nell'ambito del principio di trasparenza degli atti amministrativi e del diritto dei contribuenti ad essere informati sulle pretese impositive degli Enti ai sensi dello Statuto dei diritti del Contribuente, del novellato articolo 25 del DPR 602/73 e del D.M.28 Giugno 1999, i Giudici di merito, in adeguamento alla giurisprudenza di legittimità, hanno ritenuto illegittima quella cartella esattoriale priva della menzione "con riferimento al PIANO DI CLASSIFICA", per la riscossione dei contributi consortili e cioè in sintesi è stata ritenuta illegittima per carenza di motivazione quella cartella che non ha rinviato neanche per relationem ad altro atto giustificativo la pretesa tributaria.

E questo poiché in assenza di atto di accertamento precedente alla notifica della cartella il contribuente solo attraverso tale dizione, nel caso in specie, verrebbe messo nelle condizioni di essere edotto circa la legittima assoggettabilità ad imposizione per i benefici rivenienti dall'attività di miglioria fondiaria esercitata dai Consorzi e della diretta correlazione tra miglioria ed incremento del valore dell'immobile ai fini della corretta determinazione del contributo.

E ciò succede per l'appunto "quando la cartella esattoriale non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo e unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria.

In tal caso essa deve essere **MOTIVATA** alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione.

La motivazione può essere assolta anche per relationem rinviando ad altro atto che costituisca il presupposto dell'imposizione purché vengano indicati gli estremi di riferimento anche relativi alla pubblicazione di tale atto su bollettini o albi ufficiali. L'atto di rinvio non va di necessità allegato alla cartella, in base a un'interpretazione non formalistica dell'articolo 7 dello Statuto del Contribuente, ma di tale atto l'interessato, per effetto di precedente notificazione o pubblicazione, deve aver già avuto legale conoscenza".



Ciò è quanto emerge dalla recente sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte, la citata numero 11722/2010, la quale evidenzia, in particolare, come la motivazione può essere fornita anche per relationem ad un altro atto purché ne vengano specificatamente indicati tutti gli estremi per poterlo individuare allorquando soprattutto la cartella esattoriale rappresenta l'unico atto con cui l'ente impositore esercita la propria pretesa – e quindi nel caso in cui non vi sia stata precedentemente la notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione – essa deve necessariamente contenere tutti gli elementi, tra cui un'adeguata motivazione, volti a consentire il necessario controllo in merito alla correttezza dell'imposizione.

Conformemente all'orientamento della Corte Costituzionale (cfr. sentenza 229/99 e ordinanza 117/00), si deve ritenere che l'obbligo di una congrua e sufficiente motivazione non può essere riservato ai soli avvisi di accertamento, atteso che alla cartella di pagamento devono ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990 e successivamente recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei Contribuenti), ponendosi, una diversa interpretazione, in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più quando tale cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento (ex plurimis, Cass. n. 15638/04), così anche la precedente Sentenza n. 26330 del 16 dicembre 2009 della Corte di cassazione, Sezione tributaria.

Ricordiamo inoltre che i contenuti obbligatori minimi della cartella esattoriale sono il tributo, il periodo d'imposta, l'imponibile e l'aliquota applicata in caso di imposte dirette ed iva e la indicazione del funzionario procedente. Tale motivazione minima fornisce al contribuente i riferimenti precisi degli atti che sono stati verificati e dei dati che esso ha esposto in dichiarazione. La mancanza del citato contenuto minimo costituisce violazione di uno dei principi cardini del diritto tributario e importa la nullità dell'atto. L'assenza della motivazione minima lede il diritto di difesa del cittadino contribuente, il quale, non conoscendo i motivi, nonché le somme su cui grava la pretesa azionata nei propri confronti, ha difficoltà a difendere la propria posizione.

Quindi si afferma sia per legge che per orientamento giurisprudenziale costituzionale e di legittimità il principio di una maggiore e completa informativa sui contenuti della cartella a tutela dei contribuenti rispetto alla riscossione a mezzo ruolo attraverso la richiesta di informazioni dettagliate indicate nel procedimento di riscossione a mezzo ruolo, e cioè che in sintesi anche l'atto di riscossione debba essere debitamente motivato secondo i principi generali del diritto amministrativo e tributario allorquando esso rappresenti il primo atto impositivo .

E nelle fattispecie esaminate nelle Sentenze di merito in commento tale debita motivazione scaturirebbe per l'appunto dalla indicazione dell'iscrizione a ruolo in cartella in forza di regolare PIANO DI CLASSIFICA fondiario approvato.

Cit. bibliografia giurisprudenziale :

- a) Corte Costituzionale Sentenza 11 febbraio 2010 n. 39



- b) Corte Costituzionale Sentenza 14 marzo 2008 n. 64
- c) Commissione Tributaria Provinciale di Matera Sentenza n. 4573 del 2004
- d) Corte di Cassazione Sentenza n. 13549 del 24 giugno 2005 Sezioni Unite
- e) Corte di Cassazione Sentenza n. 877 del 1984 Sezioni Unite
- f) Corte di Cassazione Sentenze nn.8957 e 8960 del 1996
- g) Corte di Cassazione Sentenza n. 9493 del 23 settembre 1998
- h) Corte di Cassazione Sentenza n. 521 del 18 Febbraio 2002.
- i) Corte di Cassazione Sentenza n. 17943 del 5 Agosto 2009 Sezioni Unite
- j) Corte di Cassazione Sentenza n. 18415 del 16 Settembre 2005
- k) Corte di Cassazione Sentenza n. 28318 del 21 Dicembre 2005
- l) Corte di Cassazione Sentenza n. 18385 del 16 Settembre 2005
- m) Corte di Cassazione Sentenza n. 2254 del 17 Giugno 2002
- n) Corte di Cassazione Sentenza n. 14306 del 20 Dicembre 1999
- o) Corte di Cassazione Sentenza n. 1697 del 1 Marzo 1999
- p) Corte di Cassazione Sentenza n. 5924 del 21 Aprile 2001
- q) Ordinanza Corte Costituzionale n. 117 del 21 Aprile 2000
- r) Sentenza Corte Costituzionale n.229/1999
- s) Corte di Cassazione Sentenza n. 17947 del 6 Settembre 2004
- t) Corte di Cassazione Sentenza n. 15638 del 12 Agosto 2004
- u) Corte di Cassazione Sentenza n. 14414 del 8 Luglio 2005
- v) Corte di Cassazione Sentenza n. . 15638/2004
- w) Corte di Cassazione Sentenza n. 26330 del 16 dicembre 2009
- x) Corte di Cassazione Sentenza n. 26009 del 31 Agosto 2008 Sezioni Unite
- y) Corte di Cassazione Sentenza n. 11722 del 27 Aprile 2010

dott. Raffaele Adriano Tosto