



**Antonio Viotto**

Sulla natura tributaria dei contributi spettanti ai consorzi di bonifica (nota a Cass., SS.UU., n. 14863/2006) ..... II, 24

**Rubrica di diritto penale tributario**

a cura di **Ivo Caraccioli** ..... III, 3

**Rubrica di diritto comunitario**

a cura di **Piera Filippi** ..... IV, 3

**Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato**

a cura di **Guglielmo Maisto** ..... V, 3

**INDICE ANALITICO****Giurisprudenza e interpretazioni ministeriali****QUESTIONI GENERALI****COMPETENZA E GIURISDIZIONE**

**Contributi consortili** - Natura tributaria - Giurisdizione tributaria - Sussistenza - Art. 12 legge 28 dicembre 2001 n. 448 - Art. 2 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 (Cass., SS.UU., 25.5.2006 - 28.6.2006 n. 14863 con nota di Antonio Viotto) ..... II, 23

**CONDONO FISCALE**

**Definizione agevolata delle liti pendenti ex art. 16 della legge n. 289/2002** - Ambito applicativo - Atto impositivo - Nozione - Imposta di registro - Atti di liquidazione - Requisiti - Configurabilità come atti impositivi - Condizioni (Cass., sez. trib., 24.2.2006 - 8.5.2006 n. 10535 con nota di Simone Francesco Cociani) ..... II, 3

**REATI TRIBUTARI**

**Competenza territoriale** - Presunta sede effettiva diversa dal domicilio fiscale - Prevalenza del domicilio fiscale - Irrilevanza della "sede amministrativa" (Trib. Viterbo 5.10.2006 n. 228 con nota di Bernardo Cartoni) ..... III, 10

chiesta formulata ai sensi dell'art. 41 c.p.c., tendente al medesimo risultato, si risolverebbe in una mera esercitazione teorica, priva di riflessi pratici.

Nel merito, effettivamente il ricorso appare manifestamente fondato, posto che secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte “i contributi spettanti ai consorzi di bonifica 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, con la conseguenza che la domanda di restituzione delle somme versate a tale titolo, proposta dopo il 1° gennaio 2002, è devoluta alla giurisdizione delle Commissioni tributarie in applicazione dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo modificato dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, il quale ha esteso la giurisdizione tributaria a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie” (SS.UU., n. 10703/2005; conf. n. 14937/2005).

Conseguentemente, l'istanza di regolamento va conferita in ricorso da accogliersi, con contestuale cassazione della decisione impugnata e dichiarazione della giurisdizione del giudice tributario.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese dell'intero giudizio, posto che la giurisprudenza di questa Corte è successiva alla proposizione dell'atto introduttivo del giudizio.

P.Q.M. - La Corte accoglie il ricorso e dichiara la giurisdizione delle Commissioni tributarie. Cassa senza rinvio, la pronuncia sulla giurisdizione del Giudice di Pace e compensa le spese dell'intero giudizio.

## **(1) Sulla natura tributaria dei contributi spettanti ai consorzi di bonifica.**

SOMMARIO: **1.** La questione affrontata. - **2.** Gli elementi sintomatici che confermano la natura tributaria dei contributi ai Consorzi di bonifica. - **3.** La posizione assunta in passato da giurisprudenza e dottrina. - **4.** La decorrenza della devoluzione alla competenza delle Commissioni tributarie delle liti aventi ad oggetto i contributi ai Consorzi di bonifica. - **5.** Conclusioni.

**1. La questione affrontata.** - Con la sentenza n. 14863 del 25 maggio 2006 – 28 giugno 2006 la Corte di cassazione è tornata ad affrontare la questione della giurisdizione delle controversie in materia di contributi spettanti ai Consorzi di bonifica di cui agli artt. 862 s., c.c.

I Consorzi di bonifica sono enti pubblici a base associativa le cui funzioni consistono prevalentemente nella difesa del suolo, nel risanamento delle acque, nella gestione del patrimonio idrico per gli usi di razionale sviluppo economico e sociale, nonché nella tutela degli assetti

ambientali ad essi connessi (1). Si tratta di enti che possono essere costituiti anche d'ufficio, cioè senza l'iniziativa od il consenso dei soggetti interessati, e dei quali debbono far parte anche i soggetti dissenzienti.

Per finanziare le spese di gestione correlate alle opere ad essi affidate, i Consorzi di bonifica percepiscono dai consorziati dei contributi fissati secondo criteri stabiliti dalla legge.

La questione della giurisdizione cui competono le liti afferenti tali contributi è intimamente collegata all'individuazione della natura, tributaria o meno, degli stessi poiché, come noto, l'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001 ha modificato – con effetto dal 1° gennaio 2002 – il testo dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, assegnando alla competenza dei giudici tributari tutte le controversie aventi ad oggetto i “tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio” (2).

Orbene, con la sentenza qui commentata la Suprema Corte, confermando il proprio orientamento prevalente (ancorché caratterizzato da talune sfumature sulle quali si tornerà nel prosieguo), ha affermato che i contributi spettanti ai Consorzi di bonifica ed imposti ai proprietari per finanziare le spese di miglioramento fondiario rientrano nella categoria dei tributi, con conseguente sussunzione delle controversie riguardanti la restituzione degli stessi alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

A dire il vero, detta pronuncia si è limitata ad affermare in modo sostanzialmente apodittico la natura tributaria dei contributi *de quibus*, per quanto la conclusione pare comunque condivisibile alla luce delle considerazioni che seguono.

Come noto, il concetto di “tributo” – che non trova compiuta definizione in nessuna branca dell'ordinamento interno, né nella legislazione

---

(1) In questi termini si è espressa la sentenza della Corte costituzionale 24 febbraio 1992, n. 66, in *Giur. cost.*, 1992, 362.

(2) Per alcune considerazioni a favore dell'ulteriore allargamento della giurisdizione tributaria vd. L. TOSI, *Spunti generali e proposte specifiche con riferimento al sistema della Giustizia tributaria*, relazione tenuta al I Congresso dei Giudici Tributari di Venezia, 22-23 ottobre 2004. In senso critico sulla novella introdotta dall'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001 si veda G. GAFFURI, *L'eterogeneità della giurisdizione conferita alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2006, 1685. Più in generale, sull'estensione della giurisdizione tributaria vd. F. BATISTONI FERRARA - B. BELLÉ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006, 32-37.

comunitaria – è stato al centro di numerosi studi (3), che tuttavia, proprio per l'assenza di un parametro definitorio normativo, non sono mai giunti all'individuazione di un criterio univoco per valutare la natura, tributaria o meno, di una determinata entrata.

L'indagine si è quindi rivelata assai complessa, da condurre caso per caso, facendo riferimento ad alcuni elementi sintomatici che si ritiene contraddistinguano i tributi rispetto alle contigue categorie di entrate cd. privatistiche, da un lato, e delle altre entrate di diritto pubblico, dall'altro lato.

Vediamo allora il risultato dell'applicazione di tale metodologia con riguardo ai contributi ai Consorzi di bonifica.

**2. Gli elementi sintomatici che confermano la natura tributaria dei contributi ai Consorzi di bonifica.** - Cominciamo col dire che a nostro avviso i tributi possono ancora essere catalogati tra le entrate autoritative, di natura coattiva, nella misura in cui essi, rappresentando un'espressione della sovranità dello Stato, sono imposti indipendentemente dalla (ed anche contro la) volontà degli obbligati.

Senonché, sebbene una simile assunzione possa sembrare sufficientemente netta sul piano teorico (4), essa lascia nel concreto dei margini di incertezza ogniqualvolta la coattività non sia così palese, perché, ad esempio, è riscontrabile un obbligo di pagamento imposto dalla legge, il quale coesiste con elementi di natura volontaristica (5).

In questi casi, per distinguere i tributi dalle entrate privatistiche si ritiene opportuno concentrare l'attenzione sulla fonte e sulla disciplina complessiva del rapporto (6), al fine di individuare, caso per caso, gli

---

(3) La bibliografia, sul punto, è ovviamente vastissima: mi permetto di rinviare al mio *Tributo*, in *Digesto comm.*, Torino, 1999, XVI, 221, ove sono rinvenibili numerosi riferimenti.

(4) In sé sufficiente a discriminare le entrate pubbliche *tout court* coattive – quali, tipicamente, le imposte sui redditi – dalle entrate pubbliche *tout court* volontaristiche – si pensi, per esempio, al caso della donazione effettuata a favore di un Ente pubblico –.

(5) Come accade ogniqualvolta il tributo venga versato in occasione della richiesta di determinati servizi.

(6) La distinzione dei tributi rispetto alle altre entrate pubblicistiche può invece essere incentrata, da un lato, sulla struttura del rapporto obbligatorio (che, per il tributo, diversamente dai prestiti forzosi e dalle espropriazioni, si configura come un obbligo di pagamento di una somma di denaro a titolo definitivo e senza indennizzo) e, dall'altro lato, sulla funzione (che, per il tributo, diversamente dalla sanzione, consiste nel procacciamento dei mezzi finanziari necessari per il fabbisogno pubblico).

elementi che denotino la sostanziale coattività della prestazione, anche a dispetto dello strumento contrattuale che formalmente contiene le regole del rapporto medesimo (7).

Il caso dei contributi ai consorzi di bonifica, peraltro, è particolarmente emblematico, poiché è riscontrabile la compresenza della legge (che regola la costituzione ed il funzionamento dei Consorzi) e del contratto consortile posto alla base della costituzione del Consorzio.

A questo proposito, tuttavia, sembra necessario valorizzare la circostanza che, come già accennato, si tratta di enti che possono essere costituiti anche d'ufficio e dei quali debbono far parte anche i soggetti (proprietari di fondi inclusi nel perimetro del comprensorio) dissenzienti.

L'obbligo alla contribuzione trova perciò una prima fonte d'inesco nella legge – e, segnatamente, nelle norme che disciplinano la materia, cioè il RD 13 febbraio 1933, n. 215 e la legge 12 febbraio 1942, n. 183 – indipendentemente dalla volontà dei proprietari fondiari i cui immobili ricadono nel perimetro di competenza del Consorzio.

L'art. 10 del citato RD n. 215/1933, infatti, stabilisce che “nella spesa delle opere di competenza statale che non siano a totale carico dello Stato sono tenuti a contribuire i proprietari degli immobili del Comprensorio che traggono beneficio dalla bonifica, compresi lo Stato, le Province ed i Comuni per i beni di loro pertinenza”.

A conferma di ciò si veda, ad esempio, la risalente pronuncia della Corte costituzionale 3 maggio 1963, n. 55 (8), la quale – senza affrontare il tema della natura tributaria dei contributi – ha sottolineato che l'obbligo dei consorziati “deriva dalla legge”, e non dal contratto associativo; nello stesso senso, molto più di recente, si è pronunciata la Suprema Corte con la sentenza 18 gennaio 2002, n. 521 (9), secondo cui gli obblighi contributivi “discendono dalla legge e non da un impegno contrattuale, di natura associativa” (10).

---

(7) Tra i più significativi si possono annoverare: la modalità di determinazione del *quantum*; la circostanza che le entrate siano ricollegate o meno all'avvenuta fruizione di un servizio; la destinazione delle somme incassate dal soggetto attivo; la presenza di clausole fissate per legge; le conseguenze derivanti dal mancato pagamento da parte del soggetto passivo.

(8) In E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, I, 150. Nello stesso senso vd. la successiva sentenza 21 gennaio 1967, n. 5, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it).

(9) In *Giur. imp.*, 2002, 474.

(10) In dottrina, per una conferma in ordine alla circostanza che l'obbligo contributivo trovi il proprio fondamento giuridico nella legge, vd. G. LORENZON, *Gli orientamenti giurisprudenziali, dottrinali ed amministrativi sulla natura tributaria di alcune pubbliche entrate (parte prima)*, in *Rass. trib.*, 1986, II, 368.

Di qui un primo importante elemento a sostegno della natura tributaria dei contributi versati ai Consorzi di bonifica.

Osservando la questione da un angolo visuale leggermente diverso, poi, tale natura trova supporto nell'impossibilità di qualificare il rapporto intercorrente tra Consorzio di bonifica e proprietario fondiario come un rapporto sinallagmatico.

Come rilevato dalla dottrina (11), infatti, seppur l'obbligo di versamento del contributo consortile trovi la sua giustificazione economica nel beneficio ritratto dal fondo grazie all'esecuzione delle opere di bonifica (12), non sembra possibile rinvenire un vero e proprio vincolo di corrispettività e di reciprocità (se non quello presupposto, di ordine generale, testé citato) tra contributi versati e benefici ritratti.

Ciò trova conferma nella circostanza che la finalità del Consorzio, come visto, non è quella di erogare ai singoli proprietari un servizio, bensì quella di tutelare il suolo e l'ambiente in generale.

Tant'è che con la sentenza a SS.UU. 4 giugno 2002, n. 8087 (13), la Corte di cassazione ha espressamente riconosciuto che la finalità primaria perseguita dal Consorzio di bonifica (anche grazie al percepimento dei contributi) è di natura pubblica: "i contributi di bonifica integrano prelievi direttamente imposti dalla legge, per scopi d'interesse generale, secondo un criterio di ripartizione fra i titolari dei beni inclusi nel perimetro di un determinato consorzio (ente pubblico non economico) delle spese occorrenti per le sue attività istituzionali".

Non a caso, con il comma 2 dell'art. 8 del DL 27 aprile 1990, n. 90 (convertito in legge 26 giugno 1990, n. 165), il legislatore ha introdotto

---

(11) M. MICCINESI - V. VIGORITI, *Sulla natura dei contributi consortili e sulla giurisdizione del tribunale in ordine alle relative controversie*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 815, i quali, a conferma dell'assenza di corrispettività richiamano altresì la sentenza del Tar Emilia Romagna, sez. Parma, 3 febbraio 1995, n. 83.

(12) L'art. 11 del RD n. 215/1933 prevede che la ripartizione della quota di spesa tra i proprietari sia fatta in ragione dei "benefici conseguiti per effetto delle opere di bonifica di competenza statale o di singoli gruppi, a sé stanti, di esse; e in via provvisoria sulla base di indici approssimativi e presuntivi del beneficio conseguibile ... I criteri di ripartizione sono fissati negli statuti dei consorzi o con successiva deliberazione, da approvarsi dal Ministero dell'agricoltura e delle foreste. Non esistendo consorzi, sono stabiliti direttamente dal Ministero". In giurisprudenza vd. Cassazione SS.UU., 22 febbraio 1957, n. 625; 22 aprile 1971, n. 1159; 6 febbraio 1984, n. 877; 8 febbraio 1988, n. 137; 30 gennaio 1998, n. 968; nonché 14 ottobre 1996, n. 8960, in *Giust. civ.*, 1996, I, 3135; e da ultimo, tra la giurisprudenza di merito, *Comm. trib. reg. Lazio* 19 aprile 2005, n. 57 e *Comm. trib. reg. Toscana*, 13 settembre 2005, n. 51, ambedue in [www.cerdef.it](http://www.cerdef.it).

(13) In *Fisco*, 2002, 6901.

il comma 1 bis all'art. 1 del DL 11 aprile 1989, n. 125 (convertito dalla legge 2 giugno 1989, n. 214), in base al quale "le attività istituzionalmente proprie, svolte ai sensi delle vigenti disposizioni legislative statali e regionali, da consorzi di bonifica, di irrigazione e di miglioramento fondiario, anche di secondo grado, non costituiscono attività commerciale".

La norma, peraltro, è stata qualificata come interpretativa dal Consiglio di Stato nel Parere n. 292 del 1991, richiamato e condiviso nella Circolare del Ministero delle Finanze 28 ottobre 1991, n. 28, il che dovrebbe confermare ulteriormente che il rapporto incardinato tra Consorzi di bonifica e proprietari fondiari non possa essere assimilato ad un normale rapporto privatistico e sinallagmatico, alla luce delle finalità di preminente interesse pubblico che caratterizzano lo svolgimento dell'attività istituzionale posta in essere da detti enti.

Ma non è tutto.

La natura tributaria dei contributi in parola trova conferma nel sistema di riscossione messo a punto dal legislatore.

L'art. 21, comma 2, del RD n. 215/1933, infatti, stabilisce:

– da un lato che "i contributi dei proprietari nella spesa di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere pubbliche di bonifica costituiscono oneri reali sui fondi dei contribuenti e sono esigibili con le norme ed i privilegi per l'imposta fondiaria, prendendo grado immediatamente dopo tale imposta e le relative sovrimposte provinciali e comunali";

– dall'altro lato che "alla riscossione dei contributi si provvede con le norme che regolano l'esazione delle imposte dirette".

Parimenti, l'art. 3 della legge n. 183/1942 prevede che "i crediti per contributi sono privilegiati sugli immobili che traggono beneficio dalle opere ed il privilegio è graduato dopo quello relativo ai crediti dello Stato per i tributi diretti".

L'applicabilità delle regole di riscossione delle imposte dirette e la previsione di forme di garanzia sostanzialmente analoghe a quelle previste a favore dell'Erario rappresentano elementi che contribuiscono ulteriormente ad avvicinare i contributi in argomento ai tributi (14).

Di qui si può giungere alla conclusione che, da un'analisi di alcuni dei principali elementi sintomatici tradizionalmente presi in considera-

---

(14) Si tratta, peraltro, di elementi già valorizzati dalla Corte costituzionale nella sentenza 8 giugno 1963, n. 81, con cui è stata riconosciuta la natura tributaria del canone RAI; nonché dalla sentenza della Cass. 18 gennaio 2002, n. 521 proprio in materia di contributi versati ai Consorzi di bonifica.



zione dalla dottrina al fine di appurare la natura di una determinata entrata, deve condividersi la sentenza qui commentata, nella parte in cui ha dato atto della natura tributaria dei contributi versati ai Consorzi di bonifica da parte dei proprietari degli immobili inclusi nel perimetro di comprensorio (15).

### 3. *La posizione assunta in passato da giurisprudenza e dottrina.* -

Come già segnalato in precedenza, la sentenza commentata si pone nel solco di un orientamento giurisprudenziale che può considerarsi piuttosto consolidato.

La natura tributaria dei contributi in argomento è stata infatti riconosciuta o comunque condivisa – più o meno incidentalmente – da numerose pronunce (16), gran parte delle quali si rifà, più o meno espressamente, alle motivazioni addotte dalla citata pronuncia n. 662/1979, che, a sua volta, ha evidenziato come:

- la Corte costituzionale, con le sentenze 3 maggio 1963, n. 55 e 21 gennaio 1967, n. 5, abbia osservato che le modalità di costituzione del Consorzio di bonifica, la sua struttura e le finalità di preminente interes-

---

(15) A tal proposito si segnala che ad analoghe conclusioni – e valorizzando simili elementi – è pervenuta la Corte di cassazione a SS.UU. nell'ordinanza n. 22245 del 17 ottobre 2006, in Fisco, 2006, 7171, con riferimento alla natura tributaria dei diritti d'imbarco passeggeri di cui alla legge n. 324/1976. In tale ordinanza, in particolare, la Suprema Corte ha evidenziato come "il pagamento dei diritti è dovuto soltanto per il verificarsi dei presupposti di legge, indipendentemente da uno stretto rapporto di sinallagmaticità tra prestazione pecuniaria e servizi resi. Infatti, il carattere proprio della tassa è un rapporto, non di corrispettività, ma di correlatività a servizi resi dalla pubblica amministrazione".

(16) Vd. le sentenze della Corte di cassazione 30 gennaio 1979, n. 662, in Boll. trib., 1980, 479; 14 luglio 1986, n. 4542; 10 marzo 1992, n. 2852; 24 novembre 1993, n. 11608; 4 febbraio 1993, n. 1396, in Fisco, 1993, 2494; 6 marzo 1996, n. 1772; 29 settembre 1997, n. 9534, in Riv. giur. trib., 1998, 973; 15 maggio 1998, n. 4920, in Riv. giur. trib., 1998, 972; 23 settembre 1998, n. 9493, in Giur. imp., 1999, 132; 1° febbraio 2000, n. 1092, in www.cerdef.it; 22 febbraio 2000, n. 1985, in Boll. trib., 2000, 778; 10 febbraio 2001, nn. 1936, 1938, 1939, 1941, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 12 febbraio 2001, nn. 1947, 1952, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 13 febbraio 2001, nn. 2070, 2071, 2072, 2074, 2075, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 14 febbraio 2001, n. 2179, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 24 febbraio 2001, nn. 2735, 2740, 2741, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 27 febbraio 2001, nn. 2892, 2893, 2894, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 22 novembre 2001, n. 14789; 2 marzo 2001, nn. 3029, 3030, 3031, 3032, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 8 marzo 2001, nn. 3420, 3422, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 13 marzo 2001, nn. 3655, 3656, 3657, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 16 marzo 2001, n. 3863, in Banca dati Il Sole-24 Ore; 3 maggio 2001, n. 6213; 22 novembre 2001, n. 14789; 18 gennaio 2002, n. 521; 26 marzo 2002, n. 4337, in questa Rivista, 2002, II, 493.

se pubblico che dominano lo svolgimento della sua attività istituzionale chiariscono come non si possa fondatamente sostenere che l'obbligo di contribuzione derivi da un impegno di carattere contrattuale associativo, assunto dai proprietari interessati alla bonifica, ma derivi dalla legge, la quale considera essenziale, per il conseguimento delle finalità inerenti alla bonifica, la compartecipazione alle spese da parte dei titolari dei beni inclusi nel perimetro del comprensorio (art. 860 c.c.) e che i contributi consortili rientrano nell'ambito dell'art. 23 Cost., indipendentemente dalla circostanza che la contribuzione sia commisurata ai benefici derivanti ai proprietari, collettivamente o individualmente, dalle opere di bonifica;

- la stessa Cassazione, con la sentenza 5 luglio 1965, n. 1546, abbia sottolineato la natura di “oneri reali” dei contributi in parola;

- la precedente pronuncia 29 aprile 1976, n. 1531 abbia posto in risalto che i contributi, al pari dei tributi erariali diretti, trovano “la loro fonte e disciplina nella legge”, che essi “sono fissati in favore di persone giuridiche pubbliche ... nell'ambito di un rapporto di diritto pubblico” e che vengono riscossi con “ruoli resi esecutivi dall'intendente di finanza”;

- la sentenza 25 marzo 1978, n. 1448 neghi la possibilità di “ottenere la risoluzione del contratto di vendita o la riduzione del prezzo nel caso di fondo gravato da contributi di bonifica in considerazione, appunto, della natura dei contributi stessi e delle modalità della loro esazione secondo le norme che disciplinano le imposte dirette, e della conseguente esclusione delle suddette prestazioni patrimoniali dalla categoria degli oneri reali “non apparenti” prevista dall'art. 1489 c.c. ai fini della risoluzione del contratto o della riduzione del prezzo”.

Sono queste, dunque, le ragioni che hanno spinto la giurisprudenza a sposare la tesi della natura tributaria dei contributi spettanti ai Consorzi di bonifica.

Non può tuttavia sottacersi che in alcune delle citate sentenze sono state impiegate formule letterali ambigue per individuare la natura dei contributi *de quibus*, definiti talvolta come entrate “assimilate ai tributi” o appartenenti alla “categoria dei tributi in senso ampio” (17). In altre occasioni, poi, la giurisprudenza si è dimostrata ancor più “prudente” e

---

(17) La pronuncia della Consulta 3 maggio 1963, n. 55, invece, ha affermato genericamente la natura di “prestazioni patrimoniali imposte” dei contributi di cui si tratta, senza approfondirne la natura tributaria o meno.

si è limitata ad affermare una sorta di natura “parzialmente tributaria” delle entrate in argomento.

La Corte di cassazione a SS.UU., per esempio, con la sentenza 15 maggio 1991, n. 5443 (18) ha rilevato che «pur essendo da escludere la derivazione dell’obbligo di contribuzione da un impegno a carattere contrattuale/associativo, e pur dovendosi collocare le prestazioni patrimoniali in questione nell’area applicativa dell’art. 23 Cost. ... l’assimilazione dei contributi consortili ai tributi erariali non si profila come assoluta, ma limitata piuttosto a taluni fondamentali aspetti, tra cui quello della esazione (così Cass. n. 662 del 30 gennaio 1979)”.

In senso simile si veda la successiva sentenza della Corte costituzionale 26 febbraio 1998, n. 26 (19): “ed invero, i contributi in questione non sono configurabili, per caratteri ontologici, come prestazioni patrimoniali aventi la identica natura giuridica dei tributi erariali e non rientrano quindi integralmente nel sistema disciplinare delle imposte dirette, cosicché al massimo si può riscontrare – come già rilevato dalle Sezioni unite della Cassazione – una loro ‘assimilazione’ alle entrate tributarie, peraltro solo parziale e limitata, per quanto qui interessa, ai profili procedimentali della riscossione coattiva”.

Si tratta, comunque, di pronunce che, sia pure con qualche distinguo, non negano che alle entrate in questione possano essere riconosciuti i connotati propri delle entrate tributarie.

Il che non significa che tutte le disposizioni che fanno riferimento ai “tributi” siano *de plano* applicabili alla totalità delle entrate in questione, potendo le singole prescrizioni normative rispondere a *rationes* diverse, che possono essere incompatibili con qualche categoria di entrata pur avente natura tributaria (20).

---

(18) In Cons. Stato, 1991, II, 1679.

(19) In Fisco, 1998, 4119.

(20) La natura tributaria di determinate entrate, come noto, oltre ad influire sulla relativa giurisdizione, è di centrale importanza rispetto all’applicazione di diverse disposizioni, tra cui possono richiamarsi:

- l’art. 1 del D.Lgs. n. 472/1997, che contiene le “disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria”;

- l’art. 10, n. 5, del DPR n. 633/1972, che annovera tra le operazioni esenti da Iva quelle relative alla “riscossione dei tributi” (tema sul quale, proprio con riferimento ai contributi ai Consorzi di bonifica si rinvia a E. BELLÌ CONTARINI, *L’inapplicabilità dell’art. 10 n. 5 DPR n. 633/1972 agli aggi di riscossione dei contributi consortili di bonifica*, in questa Rivista, 2001, I, 535).

Senza con ciò arrivare a configurare una categoria ibrida di entrate di natura “parzialmente tributaria” (21).

**4. La decorrenza della devoluzione alla competenza delle Commissioni tributarie delle liti aventi ad oggetto i contributi ai Consorzi di bonifica.** - Giunti a questo punto va notato che la Corte ha confermato che le controversie aventi ad oggetto i contributi versati ai Consorzi di bonifica siano di competenza delle Commissioni tributarie solamente a decorrere dalla data in vigore del citato art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001 e che, di contro, in base al previgente testo del D.Lgs. n. 546/1992, le stesse dovessero essere di competenza dell’Ago.

In tal senso, peraltro, si era già espressa la stessa Corte di cassazione (22) in applicazione del principio – codificato nell’art. 5 c.p.c. – della *perpetuatio jurisdictionis*, in base al quale la giurisdizione deve essere determinata facendo riferimento alla legge vigente al momento della proposizione della domanda.

Una siffatta conclusione non era pacifica, considerato che, anche con riferimento al testo del D.Lgs. n. 546/1992 vigente anteriormente al 1° gennaio 2002, si era formato un orientamento che sosteneva la giurisdizione delle Commissioni tributarie per le controversie concernenti i contributi *de quibus*.

Invero, come è noto, la previgente versione dell’art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 non devolveva alla giurisdizione delle Commissioni tributarie le liti afferenti a tutti i tributi, bensì solamente a quelli ricompresi nell’elencazione ivi riportata, tra cui rientravano altresì i “tributi comunali e locali” (23).

E proprio sulla base dell’assimilabilità dei contributi versati ai Consorzi di bonifica ai “tributi comunali e locali”, una parte della dottrina e della giurisprudenza di merito aveva sostenuto la giurisdizione delle Commissioni tributarie (24).

---

(21) Critico verso l’adozione di formule attenuate di assimilazione o di equiparazione – considerate ambigue – dei contributi in argomento ai tributi è C. GLENDI, *Contributi di bonifica e questioni di giurisdizione*, in Riv. giur. trib., 1998, 977.

(22) Vd. le sentenze 15 maggio 2002, n. 7025, in Corr. trib., 2002, 4105; 4 giugno 2002, n. 8087; 10 aprile 2003, n. 5647; 15 marzo 2004, n. 5261, in Dir. prat. trib., 2005, II, 1065; 24 settembre 2004, n. 19208; 17 febbraio 2005, n. 3235.

(23) Sulla portata della locuzione vd. l’esaustiva dissertazione di L. DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in F. Tesaurò (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario*, Torino, 1998, 41-52.

(24) In tal senso, in dottrina, vd. C. GLENDI, *Contributi di bonifica e questioni di*

Un secondo orientamento dottrinale e giurisprudenziale, di contro, aveva confermato la correttezza dell'attribuzione all'Ago di dette controversie, alla luce dell'asserita impossibilità di ricomprendere i Consorzi di bonifica nel novero degli Enti locali (25).

Ebbene, la sentenza qui commentata concorre a confermare tale seconda impostazione avendo riconosciuto la sussistenza della giurisdizione delle Commissioni tributarie per le controversie aventi ad oggetto i contributi ai Consorzi di bonifica solo a decorrere dal 1° gennaio 2002.

**5. Conclusioni.** - Concludendo, la pronuncia qui commentata ha, seppur apoditticamente, confermato la natura tributaria (ancorché non di tributo "comunale o locale") dei contributi versati ai Consorzi di bonifica e la conseguente devoluzione alla giurisdizione delle Commissioni tributarie delle relative liti, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, come novellato dall'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001.

Tali conclusioni sono condivisibili, almeno per quanto concerne la natura tributaria delle entrate, e postulano l'accoglimento degli argomenti valorizzati in passato dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalenti, secondo cui sono riscontrabili quegli elementi sintomatici che tradizionalmente vengono presi in considerazione allorquando sia necessario distinguere i tributi dalle altre entrate. Ci si riferisce, in particolare, alla fonte legale – e non contrattuale – dell'obbligazione a carico dei proprietari di fondi inclusi nel perimetro del comprensorio, alla disciplina legale – e non contrattuale – delle modalità di funzionamento del Consorzio di bonifica, alle regole di riscossione, nonché alle finalità di preminente interesse pubblico perseguite dall'ente impositore.

ANTONIO VIOTTO

---

*giurisdizione*, cit., 980. Tra la giurisprudenza di merito si segnalano invece le pronunce della Comm. trib. prov. di Padova, 21 gennaio 1997, n. 174, in *Fisco*, 1997, 7166; Comm. trib. prov. di Firenze, 8 maggio 1998, n. 198, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 1013; Comm. trib. reg. Toscana, 31 maggio 99, in *Arch. loc.*, 2001, 281.

(25) In tal senso vd. M. MICCINESI e V. VIGORITI, *Sulla natura dei contributi consortili e sulla giurisdizione del tribunale in ordine alle relative controversie*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 822; Cass. 29 settembre 1997, n. 9534; Cass., SS.UU., 23 settembre 1998, n. 9493; Cass., 29 settembre 1997, n. 9534, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 973; Corte cost., 26 febbraio 1998, n. 26; Cass., 26 marzo 2002, n. 4337, in questa *Rivista*, 2002, II, 493; Cass., 22 luglio 1999, n. 496, in *Bancadati Deagostini*; Cass. 30 ottobre 1998, n. 10905, in *Foro it.*, 1999, I, 732.