

CORTE DI CASSAZIONE

Sez. Unite civ., 12 giugno 2007, n. 16428

Pres. Vittoria – Rel. Cicala – P.M. Palmieri – Giorgi (avv.ti Pilio e Cavasola) c. Consorzio di bonifica della Media Pianura Bergamasca (avv.ti Filanti e Di vita)

Ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbono 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 definita; ancorché tale comunicazione si concluda 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. (1).

Il beneficio di bonifica è – ex art.23 della Costituzione – l'elemento costitutivo dell'obbligo contributivo, oltre che il criterio per la ripartizione dell'onere. Dunque gli atti amministrativi di delimitazione del comprensorio e di individuazione degli oneri debbono attenersi a questi fondamentali principi, e rientra nella giurisdizione del giudice tributario verificarne la osservanza, ove a ciò sia adeguatamente sollecitato dalla parte contribuente. (2).

Per l'applicazione del contributo di bonifica necessita una razionale individuazione dell'area dei beneficiari e della maggiore o minore incidenza dei benefici: può accadere che talune opere producano riflessi positivi solo su una parte dei consorziati e su essi soli debbano dunque ricadere i relativi oneri. (3).

(1). Importante decisione che mette chiarezza nell'impugnabilità dell'avviso bonario di pagamento, evitandosi così al contribuente la necessità di attendere la notificazione della successiva cartella esattoriale.

(2). Vengono ribaditi sia l'obbligo degli atti amministrativi presupposto dell'imposizione di bonifica (perimetrazione di contribuenza, piani di classifica) di attenersi ai principi sul beneficio fissati dal cod. civ., sia la competenza del giudice tributario di disapplicare tali atti, ove ne risulti il mancato rispetto dei principi di legge. Non ha quindi rilevanza l'argomentazione, talora prodotta in giudizi tributari, che la mancata impugnazione di un piano di classifica in sede di giurisdizione amministrativa costituirebbe acquiescenza del contribuente, inibendo al giudice amministrativo la verifica sull'osservanza, da parte del piano di classifica, dei principi sul beneficio prodotto all'immobile per il quale il proprietario ha presentato ricorso.

(3). Di notevole spessore la considerazione qui svolta, sulla diversa incidenza di un'opera di bonifica sui diversi immobili teoricamente godenti di beneficio. Diverso, per esempio, è il beneficio recato ad un immobile in collina rispetto ad uno sito in pianura, per non dire ad un immobile collocato in un'isola nella quale non siano mai state svolte opere. Diverso, ancora, è il beneficio arrecabile ad un immobile di un piano attico rispetto ad uno sito in un interrato. La Suprema Corte dà qui concreta applicazione al principio del beneficio di bonifica "diretto e specifico" (cfr. Cass. S.U., 14 ottobre 1996, n. 8960). Se ne ricava che i piani di classifica non possono mancare la puntuale individuazione dei singoli immobili oggetto di beneficio.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - Il sig. Giorgio Conti ricorre per cassazione deducendo sei motivi avverso la sentenza 186/66/04 del 22 novembre 2004 con cui la Commissione tributaria regionale della Lombardia (sez. distaccata di Brescia) accoglieva l'appello del Consorzio di Bonifica della Media Pianura Bergamasca e per l'effetto dichiarava legittima la cartella di pagamento con cui il Consorzio aveva chiesto al sig. Conti i contributi consortili per l'anno 2002.

Il consorzio resiste con controricorso deducendo due motivi di ricorso incidentale, il sig. Conti replica con controricorso al ricorso incidentale.

Il sig. Conti ha anche depositato memoria.

Con il primo motivo di ricorso il contribuente solleva un profilo attinente alla giurisdizione laddove impugna il passo della sentenza di secondo grado in cui si asserisce che il “piano di classifica” con cui sono stati individuati “i criteri di riparto delle spese consortili fra i proprietari dei comprensori immobiliari (terreni e fabbricati) ubicati nel comprensorio di modifica” [*sic: rectius, comprensorio di bonifica*] (individuato da una deliberazione del Consiglio regionale), “non essendo stato impugnato nella competente sede giurisdizionale amministrativa costituirebbe un presupposto imprescindibile per verificare la correttezza dell’operato del Consorzio nella fattispecie in esame”.

MOTIVI DELLA DECISIONE - La difesa del sig. Conti segnala che risulta pendente avanti a questa Corte una controversia relativa alla legittimità delle delibere regionali presupposto della imposizione.

Non si ravvisano per altro motivi per procedere ad un rinvio del procedimento ai fini di consentire una trattazione congiunta delle due controversie.

Deve essere preliminarmente esaminato il primo motivo di ricorso incidentale. Il Consorzio deduce violazione dell’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell’art. 100 c.p.c. contestando la sentenza di merito laddove ha ritenuto impugnabile l’avviso di pagamento emesso dal Consorzio.

Il motivo deve essere rigettato.

Ritiene il Collegio che ai fini dell’accesso alla giurisdizione 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 definita; ancorché tale comunicazione si concluda 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 (o anche essere ammesso a qualche beneficio). A differenza di quanto può dirsi a proposito delle comunicazioni previste dal comma 3 dell’art. 36 bis del D.P.R. 600/1973 e dal comma 3 dell’art. 54 bis del D.P.R. 633/1972; queste comunicazioni costituiscono infatti anche un “invito” a fornire “eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi”. Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l’intervento del giudice).

Nell’ambito di questa impostazione di diritto, che l’ente impositore non può modificare a suo piacimento dichiarando “non impugnabili” atti che impugnabili sono, spetta al giudice di merito scervere con congrua motivazione gli atti impositivi dagli atti che impositivi non sono, esaminando gli aspetti sostanziali dell’atto, che possono non trovare compiuta corrispondenza nei suoi aspetti formali (Cass. Sentenza n. 14482 del 29 settembre 2003).

Per quanto attiene alla presente controversia, appare sufficiente rilevare che la sentenza impugnata sottolinea: “l’avviso di pagamento impugnato deve contenere (ed effettivamente contiene) tutti gli elementi minimi necessari per individuare il tributo, nonché l’immobile gravato dall’onere contributivo, in modo tale da non essere censurato in sede giurisdizionale per difetto di motivazione”; dunque indica adeguati fattori da cui è ragionevole dedurre che ci si trovi di fronte alla comunicazione di una pretesa impositiva, e non ad una richiesta di chiarimenti.

A sua volta, il Consorzio non pone in evidenza fattori che possano contrastare la soluzione accolta dal giudice di secondo grado. Anzi il controricorso riferisce che l'avviso costituiva una "comunicazione recante una richiesta di pagamento".

Come si vede si tratta di una situazione ben diversa rispetto a quella che ha formato oggetto della pronuncia di questa Corte n. 1791 del 28 gennaio 2005 (invocata dal controricorrente) secondo cui è correttamente motivata e quindi non è sindacabile in sede di legittimità la valutazione del giudice di merito secondo cui un atto pur emanato dall'ente impositore non è impugnabile avanti alla giustizia tributaria non avendo portata impositiva e costituendo invece un sollecito al privato a collaborare con l'ente esponendo le proprie ragioni.

Giova infine sottolineare che nel caso in cui un atto sostanzialmente impositivo difetti degli adeguati elementi formali, ad esempio non contenga la dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento", ovvero "l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare", si pone una problematica qui non rilevante. Si potrebbe infatti prospettare un vizio dell'atto, oppure la possibilità che esso non sia idoneo a determinare la decorrenza del termine di cui all'art. 21 (ad esempio, in quanto non notificato nelle debite forme, ma solo inviato per posta), o la eventualità di una rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

Deve quindi essere preso in esame il primo motivo di ricorso principale con cui la contribuente deduce violazione e mancata applicazione dell'art. 2 e dell'art. 7, comma 5, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; omessa od insufficiente motivazione su punto decisivo della controversia; denuncia a sensi dell'art. 62, D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ed art. 360, nn. 3 e 5, c.p.c.

Il motivo deve essere accolto.

Invero è assolutamente pacifico che rientra nella competenza del giudice tributario (così come delineata dall'art. 7 del D. Lgs. 546/1992) valutare la illegittimità degli atti amministrativi generali al limitato fine di decidere la controversia relativa ad uno specifico rapporto tributario, e senza poter procedere all'annullamento dell'atto generale (cfr. *ex pluribus* la sentenza delle Sezioni Unite n. 6265 del 22 marzo 2006).

Dunque contrariamente a quanto affermato dal giudice di merito compete alle Commissioni tributarie valutare (sia pur solo al limitato fine di decidere in ordine alla legittimità dell'atto impositivo) i "vizi contenuti negli atti amministrativi concernenti la determinazione in via generale dei criteri applicativi degli oneri fiscali, nonché quelli attinenti alla formazione del ruolo".

Ciò è tanto più evidente nel caso di specie in cui gli atti amministrativi non si limitano a stabilire i criteri di applicazione del contributo avente carattere fiscale, ma provvedono addirittura alla individuazione dei terreni soggetti a questo onere.

Simili provvedimenti possono trovare applicazione solo quando siano legittimi cioè quando trovino corrispondenza nelle disposizioni di legge che disciplinano il presupposto impositivo ed i criteri di applicazione dell'onere.

Il cardine del sistema consortile è infatti ancora oggi rintracciabile nell'art. 860 del codice civile secondo cui "i proprietari dei beni situati entro il perimetro del comprensorio sono obbligati a contribuire nella spesa necessaria per l'esecuzione, la manutenzione e l'esercizio delle opere in ragione del beneficio che traggono dalla bonifica", o dalle opere cui attende il consorzio. Il "beneficio" è dunque - *ex art. 23 della Costituzione* - l'elemento costitutivo dell'obbligo contributivo, oltre che il criterio per una ripartizione dell'onere. Dunque gli atti amministrativi di delimitazione del comprensorio e di individuazione degli oneri debbono attenersi a questi fondamentali principi, e rientra nella giurisdizione del giudice tributario verificarne la osservanza, ove a ciò sia adeguatamente sollecitato dalla parte contribuente.

Resta per altro fermo che si tratta di un esborso di natura pubblicistica, non costituendo, in senso tecnico, il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta (come invece accade ove il consorzio eroghi anche servizi individuali e misurabili come la fornitura di acqua); e rappresentando invece una forma di finanziamento di servizio pubblico attraverso la imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tali costi ricava, nel suo insieme, un beneficio. Senza che debba necessariamente sussistere una esatta corrispondenza costi-benefici sul piano individuale; ma essendo sufficiente una razionale individuazione dell'area dei beneficiari e della maggiore o minore incidenza dei benefici (può ad esempio accadere che talune opere producano riflessi positivi solo su una parte dei consorziati e su essi soli debbano dunque ricadere i relativi oneri).

Risultano così assorbiti gli ulteriori motivi del ricorso principale, ed il secondo motivo di ricorso incidentale.

P.Q.M. - La Corte il primo motivo di ricorso incidentale, accoglie il primo motivo di ricorso principale (assorbiti gli altri motivi del ricorso principale ed incidentale) cassa la sentenza impugnata e rinvia la controversia avanti ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia che deciderà anche in ordine alle spese del presente grado di giudizio.