

Civile Sent. Sez. 5 Num. 23686 Anno 2020

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: DE MASI ORONZO

Data pubblicazione: 28/10/2020

SENTENZA

sul ricorso 19948-2015 proposto da:

LEGAMBIENTE ONLUS in persona del legale rappresentante
pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA
COSSERIA 5, presso lo studio dell'avvocato PAOLO
MIGLIACCIO, che lo rappresenta e difende unitamente
agli avvocati MONICA MERONI, EMANUELA BEACCO giusta
delega a margine;

- ricorrente -

contro

PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI in persona del
Ministro pro tempore, elettivamente domiciliato in
ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA

GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

nonchè contro

TAR LOMBARDIA;

- **intimato** -

avverso la sentenza n. 1760/2015 della COMM.TRIB.REG.
di MILANO, depositata il 27/04/2015;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 05/03/2020 dal Consigliere Dott. ORONZO DE
MASI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il
rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato BEACCO che ha
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato REALI che ha
chiesto il rigetto.

FATTI DI CAUSA

LEGAMBIENTE ONLUS propone ricorso per la cassazione, sulla base di sei motivi, della sentenza n. 1760/2015, depositata il 30/4/ 2015, con cui la CTR della Lombardia accolse l'appello proposto dal Tribunale Amministrativo Regionale della Lombardia, in controversia concernente la questione se una organizzazione non lucrativa di utilità sociale (Onlus) sia o meno assoggettata al pagamento del contributo unificato in caso di proposizione di ricorso giurisdizionale.

Ad avviso dell'adita CTR la contribuente ha erroneamente invocato l'applicazione dell'art. 27 bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972, che prevede specifiche esenzioni dall'imposta di bollo in favore delle ONLUS, e che riguarda "atti, documenti, istanze, contratti", in quanto si tratta di norma che deve essere interpretata riduttivamente, con riferimento ai soli atti amministrativi e non anche a quelli processuali (nella specie, il ricorso presentato da LEGAMBIENTE al TAR della Lombardia avverso la concessione ad una società di un bene culturale di proprietà pubblica, il complesso monumentale della Villa Reale di Monza, per ventidue anni in quanto lesiva degli interessi statutariamente recati dall'associazione), atteso che contempla agevolazioni fiscali che non ammettono una interpretazione analogico-estensiva, tale interpretazione essendo l'unica coerente con il rispetto del principio costituzionale della uguaglianza (art. 3 Cost.) il quale non si pone soltanto per le norme impositive ma anche per quelle agevolative.

La Presidenza del Consiglio dei Ministri - Tribunale Amministrativo Regionale della Lombardia resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo l'Associazione ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., primo comma, n. 3, violazione e/o falsa applicazione degli artt. 27 bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972 (Disciplina della imposta di bollo), e 10, d.p.r. n. 115 del 2002 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia - T.U.S.G.), nonché dei principi generali in materia di atti giudiziari, con riferimento alle associazioni senza scopo di lucro e segnatamente gli artt. 1 e 8 l. n. 266 del 1991 (Legge quadro sul volontariato), dovendosi ricomprendere nell'esenzione del pagamento del bollo anche gli atti aventi natura giudiziaria e/o processuale, secondo una interpretazione del regime agevolativo che, considerato il *favor*

legislatoris per le "attività di volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo", è l'unica realmente compatibile con i principi costituzionali ed unionali.

Con il secondo motivo deduce l'illegittimità costituzionale (artt. 3, 24, 53, 81, 97 Cost.) degli artt. 27 bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972 e 10, d.p.r. n. 115 del 2002, nella parte in cui non includono nell'elenco degli atti esenti dal bollo anche gli atti giudiziari e/o processuali, nonché degli artt. 13, comma 6-bis, d.p.r. n. 115 del 2002, nella parte in cui ha esteso il pagamento del contributo unificato anche ai c.d. "motivi aggiunti", ed 8, l. n. 266 del 1991, nella parte in cui non individua tra gli atti "connessi allo svolgimento della loro attività" anche gli atti aventi natura giudiziaria e/o processuale delle organizzazioni di volontariato, per violazione del principio di uguaglianza formale e sostanziale.

Con il terzo motivo deduce l'illegittimità costituzionale (artt. 3, 24, 53, 81, 97 Cost.) degli artt. 27 bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972 e 10, d.p.r. n. 115 del 2002, nella parte in cui non includono nell'elenco degli atti esenti dal bollo anche gli atti giudiziari e/o processuali, nonché degli artt. 13, comma 6-bis, d.p.r. n. 115 del 2002, nella parte in cui ha esteso il pagamento del contributo unificato anche ai c.d. "motivi aggiunti", ed 8, l. n. 266 del 1991, nella parte in cui non individua tra gli atti "connessi allo svolgimento della loro attività" anche gli atti aventi natura giudiziaria e/o processuale delle organizzazioni di volontariato, per violazione del principio di adeguatezza della capacità contributiva e del diritto inviolabile di agire in giudizio.

Con il quarto motivo deduce l'illegittimità costituzionale (artt. 3, 24, 53, 81, 97 Cost.) degli artt. 27 bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972 e 10, d.p.r. n. 115 del 2002, nella parte in cui non includono nell'elenco degli atti esenti dal bollo anche gli atti giudiziari e/o processuali, nonché degli artt. 13, comma 6-bis, d.p.r. n. 115 del 2002, nella parte in cui ha esteso il pagamento del contributo unificato anche ai c.d. "motivi aggiunti", ed 8, l. n. 266 del 1991, nella parte in cui non individua tra gli atti "connessi allo svolgimento della loro attività" anche gli atti aventi natura giudiziaria e/o processuale delle organizzazioni di volontariato, per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., nella parte in cui contrasta con la Convenzione di Aarhus, nonché con la Direttiva 2003/4/CE e la Direttiva 2003/35/CE, nonché con l'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, e gli artt. 6 e 13 della Convenzione CEDU, apparendo pertanto indispensabile il rinvio pregiudiziale di interpretazione alla Corte di Giustizia in merito ad una normativa nazionale che preveda

un regime di costi processuali per l'accesso alla giustizia ambientale, quali quelli del d.p.r. n. 115 del 2002 senza esenzioni per le associazioni ambientaliste.

Con il quinto motivo deduce l'illegittimità costituzionale (artt. 3, 24, 53, 81, 97 Cost.) degli artt. 27 bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972 e 10, d.p.r. n. 115 del 2002, nella parte in cui non includono nell'elenco degli atti esenti dal bollo anche gli atti giudiziari e/o processuali, nonché degli artt. 13, comma 6-bis, d.p.r. n. 115 del 2002, nella parte in cui ha esteso il pagamento del contributo unificato anche ai c.d. "motivi aggiunti", ed 8, l. n. 266 del 1991, nella parte in cui non individua tra gli atti "connessi allo svolgimento della loro attività" anche gli atti aventi natura giudiziaria e/o processuale delle organizzazioni di volontariato, per violazione dell'art. 97 Cost., atteso che l'adozione di una interpretazione restrittiva, come quella fatta propria dal giudice di appello, introdurrebbe pesanti discriminazioni tra i soggetti privati coinvolti nel procedimento, con lesione dei principi di buon andamento ed imparzialità.

Con il sesto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., primo comma, n. 5, omessa e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 10, l. n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), giacché la sentenza impugnata non si è uniformata ai numerosi precedenti giurisprudenziali che avevano risolto la questione oggetto di causa nel senso che trattandosi di una associazione non lucrativa LEGAMBIENTE ONLUS non fosse assoggettata al pagamento del contributo unificato in caso di proposizione di ricorso giurisdizionale.

Il primo motivo di ricorso è infondato e va respinto.

Il quadro normativo di riferimento è quello di seguito riportato.

L'art. 1, d.p.r. n. 642 del 1972 (Disciplina dell'imposta di bollo) che recita: "Sono soggetti alla imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nell'annessa tariffa. Le disposizioni del presente decreto non si applicano agli atti legislativi e, se non espressamente previsti nella tariffa, agli atti amministrativi dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni e loro consorzi."

L'art. 27-bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972, secondo il quale sono esenti dalla imposta di bollo: "1. Atti, documenti, istanze, contratti nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) [nonché dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI]."

L'art. 8, l. n. 266 del 1991 (Legge quadro sul volontariato) che recita: "1. Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato di cui all' art.3 della presente legge, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro. **2.** Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all' art.3 della presente legge, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni nè prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto: le donazioni e le attribuzioni di eredità o di legato sono esenti da ogni imposta a carico delle organizzazioni che perseguono esclusivamente i fini suindicati. **3.** All'articolo 17 della legge 29 dicembre 1990, nr. 408, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente: "1-ter. Con i decreti legislativi di cui al comma 1, e secondo i medesimi principi e criteri direttivi, saranno introdotte misure volte a favorire le erogazioni liberali in denaro a favore delle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente ai fini di solidarietà, purché le attività siano destinate a finalità di volontariato, riconosciute idonee in base alla normativa vigente in materia e che risultano iscritte senza interruzione da almeno due anni negli appositi registri. A tal fine, in deroga alla disposizione di cui alla lettera a del comma 1, dovrà essere prevista la deducibilità delle predette erogazioni, ai sensi degli articoli 10, 65 e 110 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, nr. 317, per un ammontare non superiore a lire 2 milioni ovvero, ai fini del reddito d'impresa, nella misura del 50 per cento della somma erogata entro il limite del 2 per cento degli utili dichiarati e fino ad un massimo di lire 100 milioni. 4. I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini IRPEG e ILOR qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. Sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entità delle attività, decide il Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro per gli affari sociali."

L'art. 9, d.p.r. n. 115 del 2002 (T.U.G.S.), secondo cui : 1. E' dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, nel processo civile, compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione, ((. . .)) nel processo amministrativo ((e nel processo tributario)) , secondo gli importi previsti dall'articolo 13 e salvo quanto previsto dall'articolo 10. ((1-bis. Nei processi per controversie di previdenza ed assistenza obbligatorie, nonché per quelle individuali di lavoro o concernenti rapporti di pubblico impiego le parti che sono titolari di un reddito imponibile ai fini dell'imposta personale sul reddito, risultante dall'ultima

dichiarazione, superiore a tre volte l'importo previsto dall'articolo 76, sono soggette, rispettivamente, al contributo unificato di iscrizione a ruolo nella misura di cui all'articolo 13, comma 1, lettera a), e comma 3, salvo che per i processi dinanzi alla Corte di cassazione in cui il contributo è dovuto nella misura di cui all'articolo 13, comma 1.)”.

L'art. 10, d.p.r. n. 115 del 2002 che recita: “1. Non è soggetto al contributo unificato il processo già esente, secondo previsione legislativa e senza limiti di competenza o di valore, dall'imposta di bollo o da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura, nonché il processo di rettificazione di stato civile, il processo in materia tavolare, il processo di cui all'articolo 3, della legge 24 marzo 2001, n. 89 ((, e il processo in materia di integrazione scolastica, relativamente ai ricorsi amministrativi per la garanzia del sostegno agli alunni con handicap fisici o sensoriali, ai sensi dell'articolo 13, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104)). 2. Non è soggetto al contributo unificato il processo, anche esecutivo, di opposizione e cautelare, in materia di assegni per il mantenimento della prole, e quello comunque riguardante la stessa. 3. Non sono soggetti al contributo unificato i processi di cui al libro IV, titolo II, capi II , III , IV e V , del codice di procedura civile. 4. **COMMA ABROGATO DALLA L. 23 DICEMBRE 2009, N. 191.** 5. **COMMA ABROGATO DALLA L. 23 DICEMBRE 2009, N. 191.** 6. La ragione dell'esenzione deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni dell'atto introduttivo. 6-bis. Nei procedimenti di cui all'articolo 23 della legge 24 novembre 1981, n. 689, e successive modificazioni, gli atti del processo sono soggetti soltanto al pagamento del contributo unificato, nonché delle spese forfetizzate secondo l'importo fissato all'articolo 30 del presente testo unico. Nelle controversie di cui all'articolo unico della legge 2 aprile 1958, n. 319, e successive modificazioni, e in quelle in cui si applica lo stesso articolo, è in ogni caso dovuto il contributo unificato.”.

Orbene, nessuna delle disposizioni contenute nel d.p.r. n. 642 del 1972 contempla ipotesi di esenzione dall'imposta di bollo, a favore delle ONLUS, di tipo “soggettivo” (LEGAMBIENTE ONLUS ha pacificamente natura di organizzazione non lucrativa di utilità sociale ai sensi del d.lgs. n. 460 del 1997), in relazione agli atti processuali (atti di citazione, ricorsi, memorie, ecc.), che risultano in generale tassati, ai sensi dell'art. 20 della tariffa allegata al d.p.r. n. 642 del 1972, essendo viceversa esenti da bollo, ai sensi della tabella allegato B alla tariffa allegata al citato d.p.r., soltanto talune categorie di atti quali gli atti del processo penale (art. 3) e di quello dinanzi alla Corte

Costituzionale (art. 5), nonché atti, provvedimenti e documenti di procedimenti giurisdizionali in materia di assicurazioni sociali obbligatorie ed assegni familiari, individuali di lavoro o concernenti rapporti di pubblico impiego, ed ancora, in materia di pensioni dirette o di reversibilità, di equo canone delle locazioni degli immobili urbani (art. 12).

Gli atti processuali, compresi quelli del processo tributario, non sono più soggetti al bollo, essendo oggi dovuto il pagamento del "contributo unificato di iscrizione a ruolo", per ciascun grado del processo civile, amministrativo contabile e tributario, ai sensi del d.p.r. n. 115 del 2002, che nel disciplinare la materia ha, tra l'altro, abrogato l'art. 9, l. n. 488 del 1999, il quale ha inizialmente introdotto il "contributo unificato per le spese degli atti giudiziari", che a propria volta aveva sostituito i tributi previgenti (imposte di bollo, tassa di iscrizione a ruolo, diritti di cancelleria, ecc.).

Circa la "natura tributaria erariale" del predetto contributo unificato non vi sono dubbi. La Corte Costituzionale (sent. n. 73 del 2015) ha affermato che tanto rimarcato si ricava: "a) dalla circostanza che esso è stato istituito in forza di legge a fini di semplificazione e in sostituzione di tributi erariali gravanti anch'essi su procedimenti giurisdizionali, quali l'imposta di bollo e la tassa di iscrizione a ruolo, oltre che dei diritti di cancelleria e di chiamata di causa dell'ufficiale giudiziario (art. 9, commi 1 e 2, della legge n. 488 del 1999); b) dalla conseguente applicazione al contributo unificato delle stesse esenzioni previste dalla precedente legislazione per i tributi sostituiti e per l'imposta di registro sui medesimi procedimenti giurisdizionali (comma 8 dello stesso art. 9); c) dalla sua espressa configurazione quale prelievo coattivo volto al finanziamento delle «spese degli atti giudiziari» (rubrica del citato art. 9); d) dal fatto, infine, che esso, ancorché connesso alla fruizione del servizio giudiziario, è commisurato forfetariamente al valore dei processi (comma 2 dell'art. 9 e tabella 1 allegata alla legge) e non al costo del servizio reso od al valore della prestazione erogata. Il contributo ha, pertanto, le caratteristiche essenziali del tributo e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario (analogamente si sono espresse, quanto alle caratteristiche dei tributi, le sentenze n. 26 del 1982, n. 63 del 1990, n. 2 del 1995, n. 11 del 1995 e n. 37 del 1997), con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante.

Anche questa Corte (Cass. n. 5994/2012 e n. 9840/2011) ha avuto modo di statuire che il contributo unificato ha natura di "tributo erariale", che la parte è tenuta a

versare il c.u., al momento dell'iscrizione della causa a ruolo, per finanziare le spese che l'amministrazione della Giustizia deve sopportare per la trattazione e la decisione della controversia, e che "anche l'obbligo del versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, ai sensi dell'art. 13, comma 1 -quater, T.U.S.G., ha natura di obbligazione tributaria (in questo senso, Cass., Sez. 6 - 1, n. 15166 del 11/06/2018): sia perché - come si vedrà - l'obbligo di versare un importo "ulteriore" del contributo unificato (c.d. "doppio contributo") presuppone normativamente l'obbligo di versare il "primo" contributo unificato e, quindi, partecipa della natura di esso; sia perché il versamento di un "ulteriore" importo del contributo unificato assolve la funzione di ristorare l'amministrazione della Giustizia dall'aver essa dovuto impegnare le limitate risorse dell'apparato giudiziario nella decisione di una impugnazione non meritevole di accoglimento (ciò non esclude, tuttavia, che l'obbligo di pagamento del doppio contributo abbia altresì una funzione preventivo-deterrente - e, quindi, vagamente sanzionatoria - nei confronti della parte che, avendo già ottenuto la decisione della causa dal giudice di primo grado, non se ne accontenti, ma adisca infondatamente il giudice superiore).".

Di recente si è rimarcato che l'obbligo di pagamento del contributo unificato dipende dalla ricorrenza di una serie di fattori, "innanzitutto da quanto previsto dall'art. 9 del T.U., che prescrive in via generale quando è dovuto il contributo unificato (talora facendo dipendere la sua debenza dal livello del reddito della parte, come è previsto per le controversie in materia di previdenza ed assistenza obbligatorie e per quelle individuali di lavoro o concernenti il pubblico impiego); ma dipende anche dall'assenza delle "esenzioni" di cui al successivo art. 10 (riconosciute per particolari tipi di procedimenti) e dall'assenza di "prenotazione a debito" ai sensi dell'art. 11 T.U.S.G. (riconosciuta in favore dell'amministrazione pubblica, della parte ammessa al patrocinio a spese dello Stato e della parte obbligata al risarcimento del danno quando è esercitata l'azione civile nel processo penale). Si tratta di plurimi fattori, taluni di tipo "oggettivo" (come quelli riferiti al tipo di controversia), altri di tipo "soggettivo" (come quelli legati alla posizione della parte, con riferimento ad es. al suo reddito: art. 9, comma 1-bis, del T.U.); taluni di carattere "positivo" (come quelli appena menzionati), altri di carattere "negativo" (assenza di esenzioni e di prenotazione a debito)." (Cass. Sez. Un. n. 4315/2020).

A fronte della previsione in via generalizzata della imposizione del suddetto onere a carico del soggetto che intenda adire le vie giudiziali, neppure facendo leva sul combinato disposto dell'art. 27-bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972 e

dell'art. 10, d.p.r. n. 115 del 2002, che direttamente disciplina i casi di esenzione dal pagamento del contributo unificato per particolari tipi di procedimenti, si trovano convincenti argomenti a sostegno della lettura del dettato normativo proposta dalla contribuente, la quale incentrata il - preteso - diritto alla esenzione su elementi di tipo "soggettivo" non presenti nella disposizione agevolativa, e finisce per introdurre un criterio - all'evidenza lato e di incerti confini - che il legislatore ha consapevolmente inteso evitare, criterio che non coglie la "realtà" del contributo unificato (così Cass. n. 6434/2019 citata).

Sovviene l'orientamento costante di questa Corte (Cass. n. 6434/2019; n. 14332/2018; N. 27331/16; n. 21522/13), dal quale non vi sono ragioni per discostarsi, secondo il quale "In materia di agevolazioni tributarie, le ONLUS non sono esenti dal pagamento del contributo unificato, ai sensi del combinato disposto del d.p.r. n. 115 del 2002 art. 10 e 27 bis della tabella 8 allegata al d.p.r. n. 642 del 1972, atteso che, da un lato, il termine "atti" deve riferirsi esclusivamente a quelli amministrativi e non anche a quelli processuali, giusta la necessità di un'interpretazione restrittiva quanto ai benefici fiscali, e, dall'altro, che l'esenzione dal contributo suddetto è giustificabile, alla luce del d.p.r. n. 115 del 2002, art. 10, solo in base ad un criterio di meritevolezza, in funzione della solidarietà sociale, dell'oggetto del giudizio e non in considerazione della qualità del soggetto, anche in ragione di esigenze costituzionali di parità di trattamento e comunitarie di non discriminazione", ed " (...) un'eventuale esenzione dal contributo unificato, in ragione della sola qualità del soggetto che agisce in giudizio, risulterebbe <<distonica rispetto alla tecnica utilizzata dal legislatore nella previsione delle ipotesi di esenzione, la quale procede attraverso l'individuazione dell'oggetto dei giudizi, nei quali gli atti sono posti in essere, in base al criterio della particolare meritevolezza delle situazioni giuridiche>> (Corte cost. n. 91 del 2015)".

A conferma della correttezza della sopra riportata ricostruzione della disciplina di favore di cui qui si discute, non appare superfluo ricordare che l'art. 27-bis è stato originariamente inserito nella tabella, allegato B, del d.p.r. n. 642 del 1972, dall'art. 17, d.lgs. n. 460 del 1997 (contenente il riordino degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale) ed aveva un ambito soggettivo di applicazione limitato esclusivamente agli "Atti, documenti, istanze, contratti nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).", che successivamente l'art. 90, comma 6, l. 289 del 2002, ha ampliato la categoria dei

soggetti beneficiari della esenzione, facendovi rientrare, a decorrere dal 1° gennaio 2003, anche "le federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI.", e che il d.lgs. n. 117 del 2017 (Codice del terzo settore) ha riproposto, ampliandola sotto l'aspetto oggettivo, la esenzione già prevista dall'art. 27-bis più volte citato prevedendo, con l'art. 82, comma 5, a decorrere dal 1° gennaio 2008, che: "5. Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 sono esenti dall'imposta di bollo.", il tutto secondo una tecnica legislativa (Corte Cost. sent. n. 91 del 2015 cit.) usuale nella materia che impone di ritenere tassativa l'elencazione degli atti esenti, anche "atteso che le norme che dispongono agevolazioni o esenzioni sono di stretta interpretazione" (Cass. n. 33113/2018 cit.).

Giova, altresì, considerare che in una fattispecie simile, nella quale una ONLUS lamentava la erronea interpretazione dell'art. 8 della legge n. 266 del 1991, in quanto la norma anzidetta, vigente all'epoca dei fatti ed abrogata dal d.lgs. n. 117 del 2017, prevedendo agevolazioni fiscali in favore di soggetti, quale l'associazione contribuente, in possesso della qualifica di organizzazione del volontariato, avrebbe dovuto comportare anche l'esenzione dal pagamento, da parte sua, dell'imposta di registro normalmente dovuta sulle sentenze conclusive dei procedimenti giurisdizionali, promossi per il perseguimento dei propri scopi statutari, poiché, nell'ambito degli atti connessi al funzionamento di essa associazione, doveva essere ricompreso anche il ricorso in sede giurisdizionale, questa Corte (Cass. 16531/2019) ha opportunamente precisato "che le norme che prevedono agevolazioni fiscali sono di stretta interpretazione e non sono quindi applicabili a casi e situazioni non riconducibili al relativo significato letterale e che, pertanto, nella nozione di "atti", per i quali l'art. 8 della legge n. 266 del 1991, ormai non più in vigore, ma vigente all'epoca dei fatti, prevede un'esenzione dall'imposta di registro, devono essere ricompresi esclusivamente quelli amministrativi e non anche quelli processuali, stante la loro diversa tipologia e la diversa finalità da essi perseguita, avendo l'imposta di registro sugli atti giudiziari la finalità di finanziare il pubblico servizio della giustizia, che lo Stato fornisce indistintamente a tutti i cittadini, anche in ossequio alle esigenze costituzionali di assicurare parità di trattamento ai soggetti ed alle esigenze comunitarie di non operare discriminazioni fra di essi."

Anche le questioni di legittimità costituzionale veicolate con il secondo, terzo, quarto e quinto motivo di ricorso si appalesano manifestamente infondate e vanno disattese, così come è ultroneo il sollecitato rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento della Unione Europea, il rinvio per l'interpretazione delle norme europee (diritto primario e diritto secondario) più volte richiamate dalla contribuente, in relazione alla disciplina del contributo unificato oggetto di causa.

Gli artt. 27 bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972, 10, d.p.r. n. 115 del 2002, ed 8, l. n. 266 del 1991, definiscono, avuto riguardo all'esenzione dal pagamento del contributo unificato - il quale rappresenta un prelievo coattivo destinato al finanziamento delle << spese degli atti giudiziari >> - come tale funzionale alle esigenze del processo -, un sistema agevolativo coerente con i principi costituzionali richiamati dalla odierna ricorrente, in quanto privo di contraddizioni rispetto a situazioni diversamente disciplinate e caratterizzate da una differente *ratio legis*, e va considerato che le disposizioni di deroga rispetto al regime fiscale ordinario derivano da scelte legislative che possono essere censurate dal Giudice delle leggi solo ove appaiano frutto di scelte del tutto irragionevoli, ipotesi che qui non ricorre.

Nella giurisprudenza di questa Corte si legge che, "per un verso, detta agevolazione si correla alla meritevolezza dell'attività svolta e non alla mera qualità soggettiva dell'ente e, per un altro, la sottoposizione al contributo delle ONLUS di per sé "non comporta alcuna discriminazione" non essendo esse gravate "di maggiori oneri economici rispetto agli altri soggetti che propongono ricorso giurisdizionale ... ed essendo pertanto rispettato, in detta prospettiva, anche il principio di equivalenza sancito dalla giurisprudenza unionale." (Cass. n. 14332/2018), ed ancora che "la previsione del contributo non comporta «alcuna discriminazione ai danni dei soggetti che decidano di far valere le proprie ragioni tramite l'associazione di categoria, in quanto essi non verrebbero a essere gravati di maggiori oneri economici » (Corte cost. n. 91 del 2015 in narrativa) ed in quanto «tale contributo è imposto indistintamente, quanto alla sua forma e al suo importo, nei confronti di tutti gli amministrati che intendano proporre ricorso avverso una decisione adottata dalle amministrazioni aggiudicatrici»: il sistema «non crea una discriminazione tra gli operatori che esercitano nel medesimo settore di attività» (Corte di giustizia, 6 ottobre 2015 in causa C-61/14, punto 62-63)." (Cass. n. 27331/2016).

Del resto, è tema non nuovo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale quello "della compatibilità tra il principio costituzionale che garantisce a tutti la tutela giurisdizionale dei propri diritti e singole norme che impongono determinati oneri (anche di natura economica) a carico di coloro che tale tutela richiedano, (...) risolto alla luce della distinzione fra gli oneri che sono «razionalmente collegati alla pretesa dedotta in giudizio, allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione», da ritenere evidentemente consentiti, e quelli che tendono, invece, «alla soddisfazione di interessi del tutto estranei alle finalità predette», i quali – conducendo al risultato «di precludere o ostacolare gravemente l'esperimento della tutela giurisdizionale» – incorrono «nella sanzione dell'incostituzionalità» (Corte Cost. sentenze n. 114 del 2004, n. 522 del 2002 e n. 333 del 2001).

E' certamente la prima evenienza quella che ricorre nel caso della disciplina del contributo unificato, considerato che l'entità economica dell'esborso e le modalità di assolvimento innanzi ricordate non si risolvono ragionevolmente in un "ostacolo" alla tutela giurisdizionale di diritti ed interessi qualificati.

Il riferimento alla Convenzione di Aarhus (Convenzione sull'accesso alle informazioni, la partecipazione dei cittadini e l'accesso alla giustizia in materia ambientale), firmata in Danimarca nel 1998, ed è entrata in vigore nel 2001, alla Direttiva 2003/4/CE ed alla Direttiva 2003/35/CE, volte all'attuazione ed al rispetto degli obblighi derivanti dalla predetta Convenzione, non appare decisivo, essendo sufficientemente garantite la partecipazione del pubblico nei processi decisionali in materia ambientale e, relativamente agli interessi in essi coinvolti, il ricorso alla tutela giudiziale, così come non hanno concreta evidenza le denunciate criticità dell'esaminata disciplina nazionale relativamente ai principi espressi dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, e dagli artt. 6 e 13 della Convenzione CEDU.

Per quanto concerne, in particolare, le disposizioni sull'accesso alla giustizia, avuto riguardo soprattutto all'art. 9 della Convenzione ed all'art. 24 della Costituzione, è bene osservare che il gratuito patrocinio, concesso nei procedimenti penali e nelle controversie di lavoro, è stato esteso ai procedimenti civili e amministrativi dal d.p.r. 115 del 2002 "*Testo unico in materia di spese di giustizia*", e che, all'art.119 prevede il diritto al gratuito patrocinio anche a enti o associazioni che non perseguono scopi di lucro e non esercitano attività economica (criteri che devono concorrere).

Ne discende, per un verso, che è senz'altro dovuto il pagamento del contributo unificato per i ricorsi proposti davanti al Tribunale amministrativo e al Consiglio di

Stato, ex art.13, comma 6 bis, d.p.r. n. 115 del 2002 T.U.S.G., e, per altro verso, che anche le associazioni di protezione ambientale, le quali devono pagare questa tassa, possono far ricorso al patrocinio a spese dello Stato, in presenza dei relativi requisiti di legge.

La regola generale prevede, inoltre, che l'anticipazione delle spese da parte dei soggetti che chiedono accesso alla giustizia, sia ripetibile nei confronti della parte soccombente, in caso di vittoria, ed il sistema agevolativo, disegnato secondo una rigida ed analitica formulazione delle relative previsioni, allorquando limita il favore fiscale ad un ambito circoscritto di casi, singolarmente enumerati, lo fa anche in funzione deflattiva del contenzioso giudiziario.

In tale contesto va letto l'art. 8, d.p.r. n. 115 del 2002, che prevede che agli oneri delle spese di giustizia provveda la parte che è chiamata ad anticiparle per legge, e qualora la parte sia ammessa al gratuito patrocinio, che l'anticipazione avvenga da parte dell'erario.

E l'esaminato quadro normativo prevede, proprio per taluni procedimenti nella materia ambientale, l'esenzione dal pagamento del contributo unificato, segnatamente, per i ricorsi previsti dall'art.25, l. n. 241 del 1990, avverso il diniego di accesso alle informazioni di cui al d.lgs. n. 195 del 2005 sull'accesso del pubblico all'informazione ambientale (d.p.r. n. 115 del 2002, art.13, co. 6 bis. lett.a), a garanzia dell'effettività del diritto di accesso ai documenti ed alle informazioni in possesso della Pubblica Amministrazione (art. 4 della Convenzione), nonché per l'azione civile di risarcimento del danno ambientale proposta nel processo penale, quando viene chiesta in tale sede solo la condanna generica del responsabile (d.p.r. n. 115 del 2002, art.12).

Pertanto, non solo non si ravvisa alcun conflitto tra diritto interno e diritto internazionale, ma neppure le regole appartenenti al diritto unionale appaiono così stringenti da precludere allo Stato la tutela di un interesse fondamentale, quale è quello del buon funzionamento del sistema giudiziario, alla cui efficienza non è estranea l'esigenza di individuare fonti di adeguato finanziamento, mediante la imposizione del versamento di tributi giudiziari, come appunto il contributo unificato, vuoi alla proposizione della domanda giudiziale, vuoi all'ampliamento considerevole dell'oggetto della controversia pendente con i motivi aggiunti, come nel caso in cui si chieda l'annullamento di sopravvenuti atti amministrativi, in ipotesi autonomamente lesivi, sebbene riferibili al medesimo bene della vita contemplato nella domanda

originariamente proposta (Corte di giustizia, 6 ottobre 2015 in causa C-61/14, punto 69, 70, 71, 72, 73 e 74).

Il sesto ed ultimo motivo di ricorso è inammissibile.

La ricorrente si duole della decisione del giudice di appello perché conterrebbe una soluzione della controversia difforme da quella adottata in altre controversie, ma "in materia di ricorso per cassazione, il vizio di motivazione riconducibile all'ipotesi di cui all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. può concernere esclusivamente l'accertamento e la valutazione di fatti rilevanti ai fini della decisione della controversia e non anche l'interpretazione o l'applicazione di norme giuridiche, potendo l'eventuale vizio di motivazione su questione di diritto, in presenza di una corretta decisione del giudice di merito della questione sottoposta al suo esame, dar luogo alla correzione della stessa ai sensi dell'art. 384, comma 2, c.p.c." (Cass. n. 29886/2017).

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Atteso il tenore della decisione, che è di rigetto, può trovare applicazione l'art. 13 comma 1 -quater del d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17, della L. 24 dicembre 2012, n. 228, in tema di contributo unificato per i gradi o i giudizi di impugnazione: ai sensi di tale disposizione, il giudice dell'impugnazione è vincolato, pronunciando il provvedimento che la definisce, a dare atto - senza ulteriori valutazioni discrezionali - della sussistenza dei presupposti (rigetto integrale o inammissibilità o improcedibilità dell'impugnazione) per il versamento, da parte dell'impugnante totalmente soccombente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per l'impugnazione da lui proposta, a norma del comma 1 -bis del medesimo art. 13.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a rifondere le spese processuali che liquida in euro 900,00, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.p.r. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 5 marzo 2020.

Il Consigliere est.

(Oronzo De Masi)



Il Presidente

(Domenico Chindemi)

