



diritto & religioni

Semestrale
Anno XI - n. 2-2016
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

22



LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE

Diritto e Religioni

Semestrale
Anno XI - n. 2-2016
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttore
Mario Tedeschi

Segretaria di redazione
Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, R. Coppola, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero (†), A. Fuccillo, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli (†), R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale

Diritto canonico

Diritti confessionali

Diritto ecclesiastico

Sociologia delle religioni e teologia

Storia delle istituzioni religiose

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci

A. Bettetini, G. Lo Castro

M. d'Arienzo, V. Fronzoni,

A. Vincenzo

M. Jasonni, L. Musselli (†)

G.J. Kaczyński, M. Pascali

R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

Giurisprudenza e legislazione amministrativa

Giurisprudenza e legislazione canonica

Giurisprudenza e legislazione civile

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale
e comunitaria*

Giurisprudenza e legislazione internazionale

Giurisprudenza e legislazione penale

Giurisprudenza e legislazione tributaria

RESPONSABILI

G. Bianco, R. Rolli

P. Stefani

L. Barbieri, Raffaele Santoro,

Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali, C.M. Pettinato

S. Testa Bappenheim

V. Maiello

A. Guarino, F. Vecchi

Parte III

SETTORI

*Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

M. Tedeschi

Comitato dei referees

Prof. Andrea Bettetini - Prof.ssa Geraldina Boni - Prof. Salvatore Bordonali - Prof. Orazio Condorelli - Prof. Pierluigi Consorti - Prof. Raffaele Coppola - Prof. Pasquale De Sena - Prof. Saverio Di Bella - Prof. Francesco Di Donato - Prof. Olivier Echappè - Prof. Nicola Fiorita - Prof. Antonio Fuccillo - Prof. Chiara Ghedini - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Ivàn Ibàn - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Annamaria Salomone - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura.

Direzione:

Cosenza 87100 - Luigi Pellegrini Editore
Via Camposano, 41 (ex via De Rada)
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli 80133- Piazza Municipio, 4
Tel. 081 5510187 - 80133 Napoli
E-mail: martedes@unina.it

Redazione:

Cosenza 87100 - Via Camposano, 41
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli 80134 - Dipartimento di Giurisprudenza Università degli studi di Napoli Federico II
I Cattedra di diritto ecclesiastico
Via Porta di Massa, 32
Tel. 081 2534216/18

E-mail: dirittoereligioni@libero.it

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

È possibile acquistare singoli articoli in formato pdf al costo di € 8,00 al seguente

link: www.pellegrinieditore.com/node/360

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c - 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

– versamento su conto corrente postale n. 11747870

– bonifico bancario Iban IT 88R010308880000000381403 Monte dei Paschi di Siena

– assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

– carta di credito sul sito www.pellegrinieditore.com/node/361

Gli abbonamenti decorrono dal gennaio di ciascun anno. Chi si abbona durante l'anno riceve i numeri arretrati. Gli abbonamenti non disdetti entro il 31 dicembre si intendono rinnovati per l'anno successivo. Decorso tale termine, si spediscono solo contro rimessa dell'importo.

Per cambio di indirizzo allegare alla comunicazione la targhetta-indirizzo dell'ultimo numero ricevuto.

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

La collaborazione è aperta a tutti gli studiosi, ma la Direzione si riserva a suo insindacabile giudizio la pubblicazione degli articoli inviati.

Gli autori degli articoli ammessi alla pubblicazione, non avranno diritto a compenso per la collaborazione. Possono ordinare estratti a pagamento.

Manoscritti e fotografie, anche se non pubblicati, non saranno restituiti.

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

Iscrizione R.O.C. N. 316 del 29/08/01

ISSN 1970-5301

Presentazione

La rassegna di giurisprudenza tributaria consta di quattro provvedimenti giurisdizionali, due dei quali tornano a occuparsi della *vexata questio* dell'assoggettabilità o meno a Ici o a Imu degli immobili posseduti da enti religiosi, mentre le restanti trattano di due temi "inediti": la tassabilità, ai fini Ires, della plusvalenza realizzata da una parrocchia mediante la cessione di "cubatura", e l'esenzione dal contributo unificato per gli atti giudiziari in una controversia promossa da una onlus.

Per quanto concerne l'Ici, la riportata sentenza della Cassazione ribalta opportunamente le sentenze dei due gradi precedenti, e si allinea all'orientamento espresso dallo stesso Ministero per le finanze mediante circolare n. 4/DF del 4 marzo 2013 (pubblicata in *questa Rivista*, 1-2013, p. 551 ss.).

Il caso portato al vaglio della Cassazione riguarda una fondazione di culto, proprietaria di un immobile concesso in comodato gratuito ad altra fondazione con qualifica di onlus. Le sentenze di primo e secondo grado avevano negato l'agevolazione, contestando l'assenza dell'utilizzo diretto del bene da parte dell'ente proprietario. Invece, il supremo organo di nomofilachia ha giustamente osservato che i due enti interessati svolgono attività meritevoli di tutela e fra gli stessi esiste una strumentalità nella realizzazione delle attività in questione, cosicché entrambi si configurano come realizzatori di una medesima "architettura strutturale". Pertanto, secondo la Cassazione, la concessione in comodato dell'immobile non esclude l'agevolazione Ici.

In un'altra sentenza, la Commissione tributaria regionale per il Lazio, in contrasto con qualche pronunciamento precedente, ha negato l'esenzione dall'Ici nel caso in cui un ente religioso adibisca un immobile a casa per ferie o a casa di riposo, anche qualora richieda corrispettivi palesemente inferiori ai canoni di mercato.

Peculiare nella fattispecie e sicuramente condivisibile nel dispositivo è la sentenza della Commissione tributaria regionale pugliese, la quale statuisce che a nulla rileva fiscalmente la qualità soggettiva di ente non commerciale, e, nella specie, di parrocchia, rivestita dal soggetto percettore di una plusvalenza, generata dalla cessione di un diritto di cubatura.

L'ultima sentenza della rassegna riguarda una fattispecie giunta raramente dinanzi alla giurisdizione tributaria, ma di notevole rilevanza sociale.

Si tratta di un ricorso in cui viene convenuto in giudizio il TAR Lombardia, che aveva richiesto a una onlus il pagamento del contributo unificato per gli atti giudiziari.

La Commissione tributaria regionale per la Lombardia ha ritenuto la onlus esente dal suddetto contributo in quanto la legge prevede espressamente l'esenzione dall'imposta di bollo "per gli atti ... posti in essere o richiesti dalle onlus". In altri termini, sostanzialmente, poiché il contributo unificato ha sostituito l'imposta di bollo precedentemente dovuta sugli atti prodotti nei procedimenti giurisdizionali, l'esenzione dall'imposta di bollo si estende necessariamente al contributo unificato che la sostituisce.

Peraltro, la CTR lombarda acutamente osserva che, in caso di interpretazione restrittiva della norma agevolativa in questione, si giungerebbe al paradosso che le onlus usufruirebbero dell'agevolazione in riferimento ad atti extraprocedimentali, che potrebbero anche essere indice di capacità contributiva, e, all'opposto, sarebbero sottoposte a tributo per atti, interni a un giudizio, finalizzati alla tutela di interessi collettivi diffusi (nel caso specifico l'onlus ricorrente perseguiva la tutela dell'ambiente e del paesaggio).

Cassazione civile, Sez. V, 18 dicembre 2015, n. 25508

Ici – Fondazione di culto – Immobile concesso in comodato gratuito ad altra fondazione - Esenzione – Compete

Un immobile di proprietà di una fondazione di culto, concesso in comodato gratuito ad altra fondazione, utilizzato per attività istituzionali meritevoli di tutela, continua a godere dell'esenzione dall'Ici. Infatti, pur non essendovi utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore, tuttavia i due enti si configurano come realizzatori di una medesima "architettura strutturale".

Svolgimento del processo

La controversia concerne l'impugnazione di tre avvisi di accertamento ai fini ICI per gli anni 2005, 2006 e 2007 in relazione ad un complesso immobiliare sito in --- di proprietà della Fondazione di Culto e Religione S.F.N. e concesso in comodato d'uso gratuito alla Fondazione Comunità D.T. (Onlus) per perseguire le finalità di promozione, educazione e assistenza in favore di studenti universitari per le quali, ad avviso della Fondazione, spetterebbe l'esenzione di cui al d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), e con tale motivazione è suffragata l'opposizione agli accertamenti ICI di cui è causa. Oltre a ciò la Fondazione, che ha sede nello Stato della Città del Vaticano, deduceva l'illegittimità della notifica degli avvisi di accertamento perché non eseguita secondo le regole previste dal d.p.r. n. 200 del 1967, artt. 30 e 75, richiamato negli Accordi tra lo Stato italiano e la Chiesa, nonché la carenza di motivazione gli atti impositivi.

La Commissione adita rigettava il ricorso, rilevando che gli atti impositivi erano stati regolarmente notificati presso il domicilio fiscale della ricorrente ed avevano tutti i requisiti richiesti dalla legge in materia di motivazione. Il giudice di prime cure non mancava di porre in evidenza che nel caso di specie l'immobile non era utilizzato direttamente dalla Fondazione, venendo così a mancare un requisito essenziale per il riconoscimento della pretesa esenzione.

L'appello della Fondazione - che riproponeva sostanzialmente le contestazioni sollevate con il ricorso originario, insistendo in particolare sullo stretto rapporto strumentale tra Fondazione, ente possessore, e Comunità T., ente comodatario utilizzatore "diretto" - era rigettato con la sentenza in epigrafe, la quale riteneva non sussistente il denunciato vizio di notifica in quanto la Fondazione aveva avuto piena cognizione dell'atto impositivo e aveva articolato in merito le necessarie difese, e confermava il valore ostativo del mancato utilizzo diretto del bene da parte dell'ente perché quest'ultimo potesse esser ritenuto aver diritto all'esenzione reclamata.

Avverso tale sentenza la Fondazione propone ricorso per cassazione con tre motivi, illustrati anche con memoria. Roma Capitale resiste con controricorso.

Motivazioni

Con il primo motivo di ricorso la Fondazione insiste nel contestare che non abbia rilevanza il fatto che il bene in questione sia utilizzato dal comodatario e non dal concedente, laddove il comodatario sostanzialmente utilizzi il bene in attuazione dei compiti istituzionali dell'ente concedente, con il quale sussista uno stretto rapporto

di strumentalità che potrebbe definirsi “compenetrante”.

Il motivo è fondato per le seguenti considerazioni.

È fuor di dubbio che l’orientamento di questa Corte sia saldamente ancorato al concetto di “utilizzo diretto del bene da parte dell’ente possessore” come condizione necessaria perché a quest’ultimo spetti il diritto all’esenzione prevista dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, nel caso di esercizio delle attività considerate normativamente “esentabili”. Tuttavia, qualora si analizzino le fattispecie che hanno dato luogo alle pronunce della Corte in proposito, si può verificare che si tratta di ipotesi di “locazione” del bene ad altro ente (così Cass. n. 12495 del 2014, n. 7395 del 2012, n. 14094 del 2010, n. 3733 del 2010, n. 20557 del 2005, n. 10827 del 2005, n. 142 del 2004) o di “concessione di beni demaniali” (Cass. n. 15025 del 2015).

La ragione sostanziale di siffatto orientamento è facilmente individuabile nell’effetto distorsivo, rispetto alle finalità tutelate dalla norma (l’esercizio di attività “protette”), che in tali situazioni si determina, in quanto il bene viene utilizzato dal possessore per “una finalità economica produttiva di reddito” (il caso della locazione è emblematico) e non per lo svolgimento dei compiti istituzionali (l’utilizzazione, in virtù di concessione, da parte di un soggetto diverso da quello a cui spetta l’esenzione, esclude in radice, secondo la Corte, la destinazione del bene ai compiti istituzionali di quest’ultimo).

Altrettanto non può dirsi con riferimento al caso di specie, nel quale, come la parte ricorrente ha costantemente evidenziato nei gradi di merito:

a) l’ente possessore dell’immobile - la Fondazione di culto e religione S.F.N. -, e l’ente “concretamente utilizzatore” - la Fondazione Comunità D.T. -, sono entrambi “enti non commerciali” ai sensi di cui al d.p.r. n. 917 del 1986, art. 87, comma 1, lett. c);

b) i “compiti istituzionali” realizzati mediante l’utilizzo dell’immobile sono previsti tra le “attività” giudicate “meritevoli” dalla disposizione agevolativa e sono comuni ai due enti, che identicamente li prevedono tra le proprie finalità istituzionali;

c) tra i due enti esiste un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei suddetti compiti, che autorizza a ritenere una “compenetrazione” tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima “architettura strutturale”;

d) l’immobile in questione è concesso in comodato gratuito, e non in locazione onerosa, dal possessore all’utilizzatore di fatto.

Ne emerge una situazione, che, da un lato, appare escludere quell’eletto distorsivo che dapprima si è detto alla base dell’orientamento della Corte sulla necessità dell’utilizzo diretto da parte dell’ente possessore, e, dall’altro, configura una fattispecie assai simile a quella considerata nella Risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013, in cui l’amministrazione ha ritenuto che l’esenzione di cui al d.lgs. n. 504 del 1993, art. 7, comma 1, lett. i), spettasse nell’ipotesi in cui l’immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell’ente concedente per lo svolgimento di un’attività meritevole prevista dalla norma agevolativa.

Sicché la sentenza impugnata non poteva fermarsi ad una “osservazione esterna” per definire correttamente l’area di applicazione di detta norma alla fattispecie concreta sottoposta a giudizio, limitandosi a risolvere la questione con il solo riferimento alla circostanza dell’utilizzo del bene da parte di un soggetto diverso dall’ente possessore. Il giudice avrebbe dovuto approfondire l’analisi della fattispecie per verificare la sussistenza in concreto di quegli elementi sopradescritti, i quali, se effettivamente esistenti, potrebbero condurre ad una soluzione diversa da quella adottata. L’accoglimento del primo motivo deve considerarsi assorbente rispetto ai restanti, precisando comunque che il d.lgs. n. 446 del 1997, art. 59, comma 1, lett. c), non ha, secondo la

Corte costituzionale, introdotto una norma di interpretazione autentica e imposto una interpretazione del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), diversa da quella adottata dalla Corte di cassazione nella propria giurisprudenza e che qui è già stata ricordata.

Pertanto la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Commissione tributaria regionale per il Lazio, Sez. 29, 24 marzo 2016, n. 1503

Ici - Immobile di ente religioso - Utilizzazione a casa per ferie o a casa di riposo – Corrispettivi inferiori ai canoni di mercato - Esenzione - Non compete

Un immobile di ente religioso, adibito a casa per ferie o a casa di riposo, anche se a prezzi inferiori a quelli di mercato, non gode dell'esenzione dall'Ici. Infatti, il livello basso dei prezzi praticati non esclude che l'attività sia svolta con modalità commerciali.

Commissione tributaria regionale per la Puglia, Sez. 28, 28 gennaio 2016, n. 226

IRES - Parrocchia - Trasferimento a titolo oneroso dei diritti di “cubatura” - Plusvalenza - Imponibilità - Sussiste

La plusvalenza realizzata a seguito del trasferimento dei diritti di cubatura attraverso un atto traslativo a titolo oneroso costituisce reddito diverso ex art. 67, primo comma, lettera b), del d.p.r. 917/1986. La qualità di ente ecclesiastico e, specificamente, di parrocchia, del percettore della plusvalenza non dispiega alcuna rilevanza sul trattamento tributario della plusvalenza.

Comm. tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, 22 febbraio 2016, n. 987

Onlus – contributo unificato – esenzione – compete.

Le onlus sono esenti dall'imposta di bollo "per gli atti posti in essere ... o richiesti" dalle medesime.. Il contributo unificato per gli atti giudiziari ha sostanzialmente sostituito la precedente imposta di bollo. Cosicché, gli atti precedentemente esenti dall'imposta di bollo saranno esenti anche dal contributo unificato.

Svolgimento del processo

1. La Presidenza del Consiglio dei Ministri, rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato, propone appello alla sentenza n. 11824/2/2014 del 12/12/2014 (dep. 23/12/2014) della Commissione Tributaria Provinciale di Milano che ha accolto il ricorso proposto da L. ONLUS - avente ad oggetto le note del Segretario Generale del TAR Lombardia n. 25386, 25389, 25388 dell'11/07/2014 recanti gli inviti al pagamento del contributo unificato in relazione al mancato pagamento del predetto contributo a seguito della presentazione davanti al TAR Lombardia di un ricorso datata 25/08/2006 integrato da ulteriori due ricorsi per motivi aggiunti, compensando le spese.

2. In particolare, dagli atti è emerso quanto segue. La controversia trae origine dal deposito in data 25/08/2006 di un ricorso presso la Segreteria del TAR Lombardia, sede di Milano, proposto da L. ONLUS contro il Comune di San Colombano al Lambro e la Presidenza del Consiglio dei Ministri, successivamente integrato con due ricorsi per motivi aggiunti, per l'annullamento di provvedimenti comunali in materia di trasferimento di un bene di particolare valore ambientale dal patrimonio indisponibile in quello disponibile; trattandosi di ricorso in materia assoggettata al rito ordinario del c.p.a., il contributo secondo la Segreteria del TAR adito era dovuto ex art. 13, comma 6-bis, d.p.r. n. 115/2002, nella misura di 500 euro per il ricorso introduttivo e nella misura, rispettivamente di 650 euro e di 600 euro per i due ricorsi per motivi aggiunti, da versare all'atto dei depositi dei ricorsi ex art. 14, comma 1; a seguito dell'omesso versamento dei contributi dovuti, il Segretario generale del Tar adito notificava gli inviti al pagamento del contributo unificato in data 22/09/2014. L'adita CTP con l'appellata sentenza accoglieva il ricorso di L. ONLUS, in particolare ritenendo che non sia soggetto al contributo unificato il processo già esente, secondo previsione legislativa e senza limiti di competenza o valore, dall'imposta di bollo o da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura; il pagamento del contributo unificato per gli atti giudiziari parrebbe un ingiusto limite all'esercizio dell'azione giudiziaria, dal momento che in tal modo verrebbe ostacolato l'accesso alla tutela giurisdizionale.

3. Con l'atto d'appello la Presidenza del Consiglio Dei Ministri, rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato, censura l'impugnata sentenza deducendo:

a) il difetto di legittimazione passiva del TAR della Lombardia (tutte le controversie riguardanti l'attività non giurisdizionale dei TAR devono essere instaurate nei confronti della Presidenza del Consiglio dei Ministri e non nei riguardi dei singoli tribunali; ciò emergerebbe dalla lettura del combinato disposto degli artt. 31, legge n. 186 del 1982 e dall'art. 19, comma 1, legge n. 400 del 1988; essendo quindi privo

di soggettività giuridica e di capacità processuale, il TAR è sfornito di legittimazione passiva);

b) violazione degli artt. 26 bis della tabella B del d.p.r. n. 642 del 1972 e dell'art. 10, d.p.r. n. 115 del 2002 (la CTP ha ritenuto di accogliere il ricorso ritenendo che L. ONLUS non fosse tenuta al pagamento del contributo unificato per gli atti prodotti in procedimenti giurisdizionali in quanto l'esenzione dell'imposta di bollo, ai sensi del citato art. 27 bis, si rifletterebbe necessariamente su quella del contributo unificato sugli atti giudiziari, che ne è divenuto sostitutivo; diversamente, sostiene l'appellante, l'art. 1° citato non troverebbe applicazione nel caso di specie, giacché non contempla alcuna esenzione di carattere soggettivo a favore delle ONLUS, ma si riferisce al contrario ai processi già esenti dall'imposta di bollo, indicati tassativamente dalla legge, come confermato dalla giurisprudenza tributaria; inoltre, l'art. 27 bis non sarebbe applicabile nel caso in esame in quanto non si applica agli atti processuali ma riguarderebbe solo l'attività procedimentale delle ONLUS, come confermato a più riprese dalla giurisprudenza delle Commissioni tributarie, dalla giurisprudenza di legittimità ed amministrativa; peraltro, si tratterebbe di un'interpretazione in linea con il principio per cui i casi di esenzione costituiscono un'eccezione rispetto alla regola dell'imposizione, sicché anche l'art. 27 bis dovrebbe essere soggetto ad un criterio di stretta interpretazione, come del resto confermato dalla costante giurisprudenza di legittimità e dalla prassi amministrativa formatasi sul punto. Di conseguenza, l'appellante ha chiesto riformarsi l'impugnata sentenza, annullandola e condannando la parte appellata alle spese, diritti ed onorari.

4. La parte appellata L. ONLUS si è costituita in giudizio nel termine indicato dall'art. 23, d.lgs. n. 546 del 1992, in particolare deducendo quanto segue:

a) sussistenza della legittimazione passiva del TAR (premesse che le notifiche sono state eseguite sia nei confronti della presidenza del C.d.M. che nei confronti del Tar Lombardia, l'appellata sostiene che l'atto impugnato è stato emesso dal tar e pertanto l'eccezione è inammissibile);

b) corretta esegesi da parte della CTP del combinato disposto degli artt. 10 d.p.r. n. 115 del 2002 e 27 bis, tab. B, d.p.r. n. 642 del 1972 (L. ONLUS prevede nel suo Statuto la tutela in giudizio dell'ambiente e della conservazione della natura e della fauna quali attività essenziali strettamente connesse allo scopo statutario dell'associazione; per tali attività L. godeva sotto la vigenza dell'art. 17, d.lgs. n. 460 del 1997 dell'esenzione dal pagamento dell'imposta di bollo e dalle altre tasse ed oneri sugli atti giudiziari; L. Onlus sia esente dal contributo unificato in forza della clausola di salvezza dell'art. 10, d.p.r. n. 115 del 2002 è stato confermato dalla giurisprudenza amministrativa (CTR Lombardia - Milano, 93/31/12 del 29/06/2012); il significato dell'art. 27 bis della parola "atti" colliderebbe con il divieto di estensione analogica in capo tributario, in quanto è "atto" anche il ricorso in sede giurisdizionale; quanto sostenuto ex adverso sarebbe altresì illogico ed infondato atteso che, da un lato, se si applicasse l'interpretazione restrittiva proposta si giungerebbe al paradosso che alle ONLUS sia concesso beneficiare dall'esenzione per gli atti endoprocedimentali che sottintendono la capacità contributiva dell'associazione, laddove si negherebbe l'esenzione per atti, come i ricorsi giurisdizionali, finalizzati alla tutela di interessi collettivi diffusi, quali la tutela dell'ambiente e del paesaggio, che non sottintendono alcuna capacità contributiva dell'associazione ma la escludono del tutto in quanto sono posti in essere per conto della collettività, in difesa di interessi diffusi di rango costituzionale particolarmente meritevoli; pertanto, negare l'esenzione dal contributo unificato per la ONLUS L. significherebbe privare di tutela tali beni giuridici di rango costituzionale);

c) richiesta di sollevare questione di costituzionalità e di rinvio pregiudiziale davanti alla CGUE con riferimento alla direttiva 2003/4/CE e alla Convenzione di Aarhus sull'accesso alla giustizia in materia ambientale (la richiamata Convenzione, ratificata in Italia con legge n. 108 del 2001, impegna ciascuna parte contraente a prevedere l'adeguato riconoscimento e sostegno delle associazioni, delle organizzazioni o dei gruppi che promuovono la tutela dell'ambiente e a provvedere affinché l'ordinamento giuridico nazionale si conformi a tale obbligo, specie in materia di accesso alla giustizia (art. 9); ancora, la direttiva 2003/4/CE quanto la direttiva 2003/35/CE in tema di giustizia ambientale riconoscono alle associazioni ambientaliste un ruolo centrale a tutela dell'ambiente, ruolo che merita sostegno anche attraverso la previsione di un accesso alla giustizia gratuito o poco oneroso, differenziato rispetto alla generalità dei ricorrenti e alla generalità delle azioni; non esentare, quindi, dal contributo unificato i ricorso giurisdizionali promossi da ONLUS a tutela del bene ambientale, significherebbe disincentivare l'accesso alla giustizia anziché favorirlo, in contrasto con quanto imposto dalle norme europee richiamate, soprattutto alla luce di quanto previsto dall'art. 18, comma 5, legge n. 349 del 1986; l'art. 10 d.p.r. n. 115 del 2002 colliderebbe dunque - ove interpretato restrittivamente nel senso dell'insussistenza dell'esenzione - con i principi predetti, per come interpretati anche dalla giurisprudenza europea; il riferimento è a CGUE, sentenza 13/02/2014, in causa C- 530/11 che ha condannato il Regno Unito per il non corretto recepimento della direttiva 2003/35/CE, dovendosi prevedere un recepimento in maniera "chiara e precisa " con una norma, anche giurisprudenziale, che obblighi il giudice nazionale ad escludere la eccessiva onerosità del costo dei procedimenti giurisdizionali; a fronte, pertanto, di una situazione quella sub iudice, il giudice nazionale dovrebbe preventivamente verificare la praticabilità di un'interpretazione della norma interna conforme alla norma convenzionale ricorrendo a tutti i normali strumenti ermeneutica giuridica e, ove tale soluzione risulti impercorribile, non potendo disapplicare la norma interna, dovrebbe denunciare l'incompatibilità proponendo questione di costituzionalità in riferimento all'art. 117 Cost.; sul punto, l'appellata richiama l'ordinanza n. 23/2014 del 29/01/2014 con cui il TRGA di Trento ha rimesso alla CGUE la questione concernente la compatibilità con la disciplina comunitaria della normativa italiana in tema di contributo unificato degli atti giudiziari, specie nelle controversie relative ad appalti pubblici innanzi al G.A.). Ha chiesto, pertanto, la conferma dell'impugnata sentenza e la condanna alle spese di giudizio ed onorari; in via pregiudiziale, sollevarsi questione di costituzionalità degli artt. 13 ss. del d.p.r. n. 115 del 2002, dell'art. 27 bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642 del 1972, dell'art. 8 della legge n. 266/1991 e dell'art. 10, d.p.r. n. 115 del 2002, in relazione agli artt. 2, 3, 24, 53, 97 e 117 Cost., nella parte in cui non specificano espressamente l'esenzione dal contributo unificato delle ONLUS e segnatamente delle associazioni ambientaliste riconosciute; sempre in via pregiudiziale, il rinvio pregiudiziale alla CGUE dell'interpretazione delle direttive 2003/4/CE e 2003/35/CE, dell'art. 47 della Carta di Nizza e degli artt. 6 e 13 della Convenzione e.d.u. quanto alla loro compatibilità con l'assoggettamento del contributo unificato previsto dalla normativa vigente per l'accesso alla giustizia in materia ambientale; in subordine, escludere l'irrogazione di qualsivoglia sanzione in caso di mancato pagamento.

5. Con successiva memoria depositata in data 14/01/2016, L. ONLUS, richiamando quanto già esposto in sede di controdeduzioni, ha richiamato il decisum ad essa favorevole di una recente sentenza di questa CTR (10/11/2015, n. 4809) su questione analoga ed ha insistito perché venga sollevata questione di costituzionalità e richiesta di rinvio pregiudiziale alla CGUE.

6. All'odierna trattazione in camera di consiglio la causa è stata posta in decisione.

Motivi della decisione

7. L'appello della Presidenza del Consiglio Dei Ministri, rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato, è infondato.

8. Quanto alla legittimazione passiva del Tar Lombardia, deve rilevarsi che, in base al combinato disposto degli artt. 10 e 11, d.lgs. n. 546 del 1992, poiché quello tributario è un processo speciale regolato dal d.lgs. n. 546/92 e non dal c.p.a., parte processuale (*legitimatio ad causam*) che sta personalmente in giudizio (*legitimatio ad processum*) è solo la segreteria amministrativa del Tar (ente impositore che ha emanato l'atto impugnato). Non v'è dubbio, quindi, che essendo munita di soggettività giuridica e di capacità processuale, la segreteria amministrativa del TAR è legittimata passivamente. La questione, comunque, nel caso di specie è irrilevante, essendo stato costituito il rapporto processuale sia davanti alla CTP che, per quanto qui rileva, davanti a questa CTR, con la Presidenza del Consiglio dei Ministri, rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato.

9. Quanto alla violazione del combinato disposto degli artt. 10 d.p.r. n. 115 del 2002 e 27 bis tab. B d.p.r. n. 642 del 1972, la censura è infondata. La soluzione merita un approfondimento. Il d.p.r. 26/10/1972, n. 642 (recante "Disciplina dell'imposta di bollo", pubblicato nella Gazz. Uff. 11 novembre 1972, n. 292, S.O.), all'art. 27-bis [Allegato B - Tabella] prevede che sono esenti dall'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) e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI". L'art. 10 del d.p.r. 30/5/2002, n. 115 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, pubblicato nella Gazz. Uff. 15 giugno 2002, n. 139, S.O.), nel prevedere le esenzioni dalla disciplina del contributo unificato prevede al comma 1 che "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,". Sostiene L. Onlus di essere esente dal contributo unificato in forza della clausola di salvezza dell'art. 10, d.p.r. n. 115 del 2002; tale esegesi sarebbe stata confermata dalla giurisprudenza tributaria (CTR Lombardia - Milano, 93/31/12 del 29/06/2012); del resto, il significato dell'art. 27 bis della parola "atti" colliderebbe con il divieto di estensione analogica in capo tributario, in quanto è "atto" anche il ricorso in sede giurisdizionale; quanto sostenuto ex adverso sarebbe altresì illogico ed infondato atteso che, da un lato, se si applicasse l'interpretazione restrittiva proposta si giungerebbe al paradosso che alle ONLUS sia concesso beneficiare dall'esenzione per gli atti endoprocedimentali che sottintendono la capacità contributiva dell'associazione, laddove si negherebbe l'esenzione per atti, come i ricorsi giurisdizionali, finalizzati alla tutela di interessi collettivi diffusi, quali la tutela dell'ambiente e del paesaggio, che non sottintendono alcuna capacità contributiva dell'associazione ma la escludono del tutto in quanto sono posti in essere per conto della collettività, in difesa di interessi diffusi di rango costituzionale particolarmente meritevoli; pertanto, negare l'esenzione dal contributo unificato per la ONLUS L. significherebbe privare di tutela tali beni giuridici di rango costituzionale.

10. Sul punto, deve, tuttavia, rilevarsi che, sulla specifica questione, è intervenuta la giurisprudenza della S.C. (Sez. 5, Sentenza n. 21522 del 20/09/2013, Rv. 628163). Il caso era sostanzialmente analogo al presente. La Commissione tributaria regionale

dell'Umbria, in riforma della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Perugia, dichiarava la legittimità degli avvisi di irrogazione sanzioni nei confronti della Associazione italiana per il XXX ONLUS - ONG per la violazione della normativa in materia di imposta di bollo in relazione a quattro ricorsi presentati dalla citata associazione innanzi al Tar dell'Umbria, ritenendo che la norma agevolativa (art. 27 bis della tabella allegata al d.p.r. n. 642 del 1972, avesse ad oggetto la sola documentazione amministrativa non applicandosi agli atti giuridici. La questione controversa davanti alla S.C. (e davanti a questa CTR) concerne l'interpretazione del termine "atti" e, più specificatamente se lo stesso, oltre a riferirsi agli atti amministrativi, si riferisca anche agli atti processuali. La CTR umbra riteneva che "dalla disamina delle leggi attinenti direttamente alla regolamentazione del bollo, si evince che l'art. 27 bis, abbia ad oggetto la sola documentazione amministrativa, con la conseguenza che gli atti che non sono elencati ma ricompresi nella tariffa del bollo.... non possono godere dei benefici di esenzione". Orbene, secondo il Supremo Collegio, il criterio di interpretazione sistematico consente di ritenere che il d.p.r. n. 642 del 1972, art. 27 bis, tabella B, laddove indichi il termine "atti", si riferisce solo agli atti amministrativi e non ricomprende anche gli atti giudiziari. Ove la normativa abbia inteso ricomprendere nella esenzione dal bollo gli atti giudiziari lo ha espressamente previsto. Così, ad esempio, l'art. 12, tab. b) D.P.R. cit. 12, prevede l'esclusione del bollo per gli atti giudiziari indicati dallo stesso articolo e più precisamente per gli "atti e provvedimenti del procedimento innanzi alla Corte costituzionale; atti, documenti e provvedimenti dei procedimenti giurisdizionali ed amministrativi relativi a controversie: 1) in materia di assicurazioni sociali obbligatorie ed assegni familiari; 2) individuali di lavoro o concernenti rapporti di pubblico impiego; 3) in materia di pensioni dirette o di reversibilità; 4) in materia di equo canone delle locazioni degli immobili urbani. Atti relativi ai provvedimenti di conciliazione davanti agli uffici del lavoro e della massima occupazione o previsti da contratti o da accordi collettivi di lavoro. Atti e documenti relativi all'esecuzione immobiliare nei procedimenti di cui ai nn. 1), 2) e 3) del secondo comma e dei provvedimenti di cui al terzo comma del presente articolo. Atti e provvedimenti dei procedimenti innanzi al conciliatore, compreso il mandato speciale a farsi rappresentare ed escluse le sentenze". Tale normativa, ancorché di carattere generale, può essere utilizzata per la Cassazione ai fini interpretativi del d.p.r. n. 642 del 1972, art. 27 bis, tabella B, concernente le ONLUS. Il termine "atti" di cui al citato art. 27 bis non può, quindi, essere inteso, in mancanza di un espresso riferimento normativo e in mancanza di specificazione alcuna al riguardo, quale categoria ampia comprensiva sia degli atti amministrativi che giurisdizionali, dovendosi pervenire ad una interpretazione "riduttiva" che trova giustificazione nella stessa dizione normativa che si riferisce agli atti amministrativi ("atti, documenti, istanze, contratti"), senza alcun riferimento a quelli giudiziari. Trattasi peraltro di principio più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità (si segnalano, inoltre, Cass. civ., sez. V-trib., 1 giugno 2012, n. 8825; Cass. civ., sez. I, sent. 14 dicembre 1991, n. 1350; Cass. civ., sez. V-trib., 30 novembre 2005, n. 26106; Cass. civ., sez. V-trib., nn. 18 marzo 2009, n. 6542; 25 marzo 2011, n. 6925 e 26 ottobre 2011, n. 22279) che ha reiteratamente ribadito il principio della tassatività delle agevolazioni e/o esenzioni, censurando, così interpretazioni integrative o estensive da parte dei Giudici territoriali.

11. La Corte costituzionale, con ordinanza 29 aprile - 26 maggio 2015, n. 91 (Gazz. Uff. 3 giugno 2015, n. 22, 1a Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 27-bis dell'Allegato B, sollevata

in riferimento agli artt. 2, 3, 24, 53 e 97 della Costituzione. In particolare, il Giudice delle Leggi ha ritenuto manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 8 della legge 11 agosto 1991, n. 266 e 27-bis dell'Allegato B al d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 642, impugnati, in riferimento agli artt. 2, 3, 24, 53 e 97 Cost., nella parte in cui non prevedono, nell'ambito delle esenzioni dall'imposta di bollo, gli atti di natura giudiziale e processuale delle organizzazioni di volontariato. Le disposizioni sottoposte a scrutinio, ha osservato la Corte, contengono una norma inconferente rispetto alle censure del giudice a quo. Infatti, secondo la prospettazione dello stesso rimettente, la violazione denunciata non discenderebbe dall'applicazione delle contestate disposizioni - relative alle esenzioni dall'imposta di bollo - bensì dalle disposizioni che prevedono le esenzioni dal contributo unificato (art. 10 del d.p.r. n. 115 del 2002), le quali tuttavia non hanno formato oggetto di censura.

12. Ciò, quindi, non precluderebbe la possibilità di riproporre davanti alla Corte costituzionale le doglianze, oggi ribadite da L. ONLUS, a condizione, tuttavia, che possa ritenersi corretta l'interpretazione restrittiva del termine atti di cui al citato art. 27 bis. Riteneva tuttavia il Collegio che non si ravvisi alcuna necessità di sollevare la richiesta questione di costituzionalità né, tantomeno, di proporre richiesta di rinvio giudiziale alla CGUE nei termini sollecitati dall'appellata.

13. Ed invero, il d.lgs. 4/12/1997, n. 460 (Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, pubblicato nella Gazz. Uff. 2 gennaio 1998, n. 1, S.O.), all'art. 17 ha introdotto per le ONLUS l'art. 27 bis allegato alla Tab. B del d.p.r. n. 642/1972, prevedendo l'esenzione dall'imposta di bollo per gli "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) e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI"; l'art. 10 d.p.r. n. 115 del 2002, come visto, nel prevedere le esenzioni dalla disciplina del contributo unificato stabilisce al comma 1 che "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,". L'interpretazione fornita dalla Cassazione all'art. 27 bis, del tutto restrittiva, è nel senso che il termine "atti" di cui all'art. 27 bis della tabella B allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642, il quale prevede specifiche esenzioni dall'imposta di bollo in favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) ed ha riguardo ad "atti, documenti, istanze, contratti", deve essere interpretato riduttivamente, con riferimento cioè ai soli atti amministrativi e non anche a quelli processuali (nella specie, ricorsi presentati al TAR: Sez. 5, Sentenza n. 21522 del 20/09/2013, Rv. 628163). Che si tratti di interpretazione restrittiva e non condivisibile, si desume dalla corretta esegesi dell'appellata, sostenuta del resto dall'impugnata sentenza, secondo cui il significato nell'art. 27 bis della parola "atti" non può essere restrittivamente inteso, in quanto è "atto" anche il ricorso in sede giurisdizionale. Può condividersi poi tale interpretazione posto che, da un lato, se si applicasse l'interpretazione restrittiva proposta si giungerebbe al paradosso che alle ONLUS sia concesso beneficiare dall'esenzione per gli atti endoprocedimentali che sottintendono la capacità contributiva dell'associazione, laddove si negherebbe l'esenzione per atti, come i ricorsi giurisdizionali, finalizzati alla tutela di interessi collettivi diffusi, quali la tutela dell'ambiente e del paesaggio, che non sottintendono alcuna capacità contributiva dell'associazione ma la escludono del tutto in quanto sono posti in essere per conto della collettività, in difesa di interessi diffusi di rango

costituzionale particolarmente meritevoli. Negare l'esenzione dal contributo unificato per la ONLUS L. significherebbe privare di tutela tali beni giuridici di rango costituzionale.

14. A fondamento della correttezza di tale assunto valgono le ulteriori, seguenti, considerazioni. La Convenzione di Arhus, firmata dalla Comunità europea e dai suoi Stati membri nel 1998, ratificata dalla Repubblica Italiana con la legge n. 108/2001, al punto 4 delle premesse, impegna ciascuna parte contraente a prevedere l'adeguato riconoscimento e sostegno delle associazioni, delle organizzazioni o dei gruppi che promuovono la tutela dell'ambiente e a provvedere affinché l'ordinamento giuridico nazionale si conformi a tale obbligo, specie in materia di accesso alla giustizia. Più in dettaglio, l'art. 9 della Convenzione prevede che "la Parte che preveda il ricorso dinanzi a un organo giurisdizionale dispone affinché l'interessato abbia anche accesso a una procedura stabilita dalla legge, rapida e gratuita o poco onerosa, ai fini del riesame della propria richiesta da parte dell'autorità pubblica o da parte di un organo indipendente e imparziale di natura non giurisdizionale". Il successivo comma 4 dell'art. 9 stabilisce che "le procedure di cui ai paragrafi 1, 2 e 3 devono offrire rimedi adeguati ed effettivi, ivi compresi, eventualmente, provvedimenti ingiuntivi, e devono essere obiettive, eque, rapide e non eccessivamente onerose. Le decisioni prese in virtù del presente articolo sono emanate o registrate per iscritto. Le decisioni degli organi giurisdizionali e, ove possibile, degli altri organi devono essere accessibili al pubblico". Di tenore analogo quanto previsto, da un lato, dall'art. 6 della Direttiva 2003/4/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 gennaio 2003, sull'accesso del pubblico all'informazione ambientale e che abroga la direttiva 90/313/CEE del Consiglio che, al comma 1, prevede espressamente che "I. Gli Stati membri provvedono affinché il richiedente, allorché reputa che la sua richiesta di informazioni sia stata ignorata o infondatamente respinta (in tutto o in parte), non abbia ricevuto una risposta adeguata o non sia stata trattata ai sensi delle disposizioni degli articoli 3, 4 e 5, possa esperire una procedura mediante la quale gli atti o le omissioni della pubblica autorità interessata sono riesaminati dalla stessa o da un'altra autorità pubblica o in via amministrativa da un organo indipendente e imparziale istituito dalla legge. In entrambi i casi le procedure sono celeri e gratuite o non dispendiose" nonché la Direttiva 2003/35CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 maggio 2003, che prevede la partecipazione del pubblico nell'elaborazione di taluni piani e programmi in materia ambientale e modifica le direttive del Consiglio 85/337/CEE e 96/61/CE relativamente alla partecipazione del pubblico e all'accesso alla giustizia - Dichiarazione della Commissione che, all'art. 3, inserisce il nuovo art. 10 bis della Direttiva 85/337CE del Consiglio che così recita: "Gli Stati membri provvedono, in conformità del proprio ordinamento giuridico nazionale, affinché i membri del pubblico interessato: a) che vantino un interesse sufficiente o, in alternativa; b) che facciano valere la violazione di un diritto, nei casi in cui il diritto processuale amministrativo di uno Stato membro esiga tale presupposto, abbiano accesso a una procedura di ricorso dinanzi ad un organo giurisdizionale o ad un altro organo indipendente ed imparziale istituito dalla legge, per contestare la legittimità sostanziale o procedurale di decisioni, atti od omissioni soggetti alle disposizioni sulla partecipazione del pubblico stabilite dalla presente direttiva. Gli Stati membri stabiliscono in quale fase possono essere contestati le decisioni, gli atti o le omissioni. Gli Stati membri determinano ciò che costituisce interesse sufficiente e violazione di un diritto, compatibilmente con l'obiettivo di offrire al pubblico interessato un ampio accesso alla giustizia. A tal fine, l'interesse di qualsiasi organizzazione non governativa ai sensi dell'articolo 1,

paragrafo 2, è considerato sufficiente ai fini della lettera a) del presente articolo. Si considera inoltre che tali organizzazioni siano titolari di diritti suscettibili di essere lesi ai fini della lettera b) del presente articolo. Le disposizioni del presente articolo non escludono la possibilità di avviare procedure di ricorso preliminare dinanzi all'autorità amministrativa e non incidono sul requisito dell'esaurimento delle procedure di ricorso amministrativo quale presupposto dell'esperimento di procedure di ricorso giurisdizionale, ove siffatto requisito sia prescritto dal diritto nazionale. Una siffatta procedura è giusta, equa, tempestiva e non eccessivamente onerosa. Per rendere più efficaci le disposizioni del presente articolo, gli Stati membri provvedono a mettere a disposizione del pubblico informazioni pratiche sull'accesso alle procedure di ricorso amministrativo e giurisdizionale". Dal complesso delle predette disposizioni normative, emerge dunque il riconoscimento a livello europeo (e, conseguentemente, a livello nazionale, atteso l'intervenuto, completo, recepimento, della predetta Convenzione e delle predette direttive da parte del legislatore italiano: L. 16 marzo 2001, n. 108; d.lgs. 19/8/2005, n. 59; d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152; d.lgs. 18 febbraio 2005, n. 59; d.lgs. 16 gennaio 2008, n. 4) alle associazioni ambientaliste di un ruolo primario nella tutela di un bene pubblico come l'ambiente, riconosciuto di rango costituzionale anche dal nostro ordinamento, in quanto vedono nei portatori di interessi diffusi uno strumento di azione che va a vantaggio della collettività e che merita sostegno anche attraverso la previsione di un accesso alla giustizia gratuito o poco oneroso, differenziato rispetto alla generalità dei ricorrenti e alla generalità delle azioni. Ne discende, dunque, che L., non solo come Onlus ma anche come associazione ambientalista deve beneficiare di una disciplina del contributo unificato che tenga conto di questo status speciale, previsto a livello internazionale e eurounitario, a garanzia delle funzioni di tutela ambientale di interesse pubblico che le sono riconosciute. A ritenere diversamente, come invece propone la parte appellante, si applicherebbe invece un trattamento difforme nei confronti di L., disincentivando l'accesso alla giustizia ambientale, in antitesi rispetto alla "libertà di azione" riconosciuta alle associazioni ambientaliste dalla stessa norma fondamentale, tuttora vigente, rappresentata dall'art. 18 della legge n. 349 del 1986 la quale, com'è noto, prevede espressamente al comma 5 che "Le associazioni individuate in base all'articolo 13 della presente legge possono intervenire nei giudizi per danno ambientale e ricorrere in sede di giurisdizione amministrativa per l'annullamento di atti illegittimi".

15. Sulla materia, si noti, non osta peraltro la recente sentenza della C.G.U.E. (Quinta Sezione) del 6 ottobre 2015, in causa CC: 61/14 (Orizzonte Salute - Studio Infermieristico Associato c. Azienda Pubblica di Servizi alla Persona San Valentino - Città di Levico Terme, Ministero della Giustizia, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Segretario generale del Tribunale regionale di giustizia amministrativa di Trento) che, decidendo in sede di rinvio pregiudiziale proposto alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunale regionale di giustizia amministrativa di Trento (Italia), ha, da un lato, ritenuto che l'art. 1 della direttiva 89/665/CEE del Consiglio, del 21 dicembre 1989 che coordina le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative relative all'applicazione delle procedure di ricorso in materia di aggiudicazione degli appalti pubblici di forniture e di lavori, come modificata dalla direttiva 2007/66/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2007, nonché i principi di equivalenza e di effettività devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale che impone il versamento di tributi giudiziari, come il contributo unificato oggetto del procedimento principale, all'atto di proposizione di un ricorso in materia di appalti

pubblici dinanzi ai giudici amministrativi; dall'altro, però, ha aggiunto che il predetto art. 1, nonché i principi di equivalenza e di effettività non ostano né alla riscossione di tributi giudiziari multipli nei confronti di un amministrato che introduca diversi ricorsi giurisdizionali relativi alla medesima aggiudicazione di appalti pubblici né a che tale amministrato sia obbligato a versare tributi giudiziari aggiuntivi per poter dedurre motivi aggiunti relativi alla medesima aggiudicazione di appalti pubblici, nel contesto di un procedimento giurisdizionale in corso. Tuttavia, nell'ipotesi di contestazione di una parte interessata, spetta al giudice nazionale esaminare gli oggetti dei ricorsi presentati da un amministrato o dei motivi dedotti dal medesimo nel contesto di uno stesso procedimento. Il giudice nazionale, se accerta che tali oggetti non sono effettivamente distinti o non costituiscono un ampliamento considerevole dell'oggetto della controversia già pendente, è tenuto a dispensare l'amministrato dall'obbligo di pagamento di tributi giudiziari cumulativi. Trattasi, infatti, di materia (appalti pubblici) che nulla ha a che vedere con quella qui esaminata (ambiente), atteso che nel caso sottoposto all'esame di questo Collegio, si controverte su questione sì di esenzione dal contributo unificato di azioni giudiziarie intentate davanti alla giustizia amministrativa, ma da parte di un soggetto, la Onlus, associazione ambientalista, rispetto alla quale si applicano i principi già enunciati di gratuità o di non eccessiva onerosità per come espressi dalla normativa europea.

16. Ove, quindi, il sistema del contributo unificato previsto dal d.p.r. n. 115 del 2002, venisse interpretato nel senso inteso dall'appellante, vi sarebbe all'evidenza un conflitto tra il diritto interno e le norme europee di pari rango, in quanto recepite nella legislazione nazionale. Del resto, si noti, nel senso della non conformità alle disposizioni della direttiva 2003/35CE di disposizioni nazionali che non garantiscono al ricorrente ragionevoli prevedibilità del costo del procedimento e costi ragionevoli, del procedimento giurisdizionale da lui proposto, si è pronunciata anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Il riferimento è alla sentenza CGUE (Seconda Sezione) del 13 febbraio 2014, Commissione europea c/ Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, in causa C-530/11, in cui i giudici eurounitari, pronunciandosi a seguito di un ricorso per inadempimento riguardante proprio la partecipazione del pubblico ai processi decisionali e accesso alla giustizia in materia ambientale, soffermandosi sulla nozione di "costo non eccessivamente oneroso" di un procedimento giurisdizionale, ha dichiarato che il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, non avendo trasposto correttamente gli articoli 3, punto 7, e 4, punto 4, della direttiva 2003/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 maggio 2003, nella parte in cui tali articoli prevedono che il costo dei procedimenti giurisdizionali indicati non debba essere eccessivamente oneroso, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza di tale direttiva. A fronte di tale, chiaro, quadro normativo, dunque, si pone il problema per il giudice nazionale di dare attuazione al diritto europeo, come trasposto, a fronte di una disciplina nazionale, quella in tema di spese di giustizia con riferimento al contributo unificato, che per come interpretata anche dalla giurisprudenza della Cassazione (con interpretazione, peraltro, limitata alla sola, citata, decisione del la Sezione Tributaria della S.C.), sembra limitare il diritto di accesso alla giustizia delle associazioni ambientaliste quale L., imponendole l'obbligo di pagamento del contributo unificato per le azioni giudiziarie davanti alla giurisdizione amministrativa. Orbene, il principio della conformità dell'attività legislativa statale e regionale agli obblighi comunitari è stato ribadito dall'art. 117, co. 1, Cost., come riformato dalla L. cost. 3/2001, mentre la Corte costituzionale ha definitivamente accolto tale impostazione dei rapporti tra diritto comunitario e diritto interno nella

sentenza Granital del 1984, nella quale ha affermato che il diritto interno e il diritto comunitario devono coordinarsi secondo la ripartizione di competenza voluta dai Trattati comunitari, nel senso di assicurare la prevalenza degli atti comunitari direttamente applicabili. La successiva giurisprudenza costituzionale ha chiarito che tale principio si applica anche alle statuizioni risultanti dalle sentenze interpretative della Corte di giustizia dell'UE (sentenza 113/23 aprile 1985), dalle sentenze di inadempimento e dalle norme dei Trattati comunitari alle quali deve riconoscersi efficacia diretta (sentenza 389/11 luglio 1989) e, infine, dalle direttive aventi effetti diretti (sentenza 64/2 febbraio 1990). Solo se la norma non è direttamente applicabile e non produce effetti diretti, il contrasto della legge con la norma comunitaria non dà luogo alla disapplicazione del diritto interno contrastante, restando in questo caso la possibilità di trarre dall'art. 11 Cost. una ragione di illegittimità costituzionale della stessa legge. Diversamente, come nel caso in esame, in cui la norma europea è direttamente applicabile in quanto recepita nell'ordinamento interno, non v'è luogo a sollevare la questione di costituzionalità (né necessità di rinvio pregiudiziale, atteso che la norma europea è di chiara interpretazione se rapportata al diritto interno, ciò in applicazione della c.d. teoria dell'atto chiaro, che esonera dall'obbligo del rinvio alla Corte di giustizia, quando la corretta applicazione di una disposizione comunitaria si impone con tale evidenza da non lasciare adito a ragionevoli dubbi), potendo il giudice italiano procedere ad immediata disapplicazione la norma interna (l'art. 10, d.p.r. n. 115/2002) contrastante con i principi espressi in materia dalle norme europee, come trasposte nell'ordinamento nazionale, in materia di accesso alla giustizia ambientale in particolare per quanto concerne le associazioni ambientaliste/Onlus, categoria di cui L., odierna appellata, appartiene.

17. Si tratta, in altri termini, di dare attuazione, attraverso la disapplicazione, a quella "interpretazione conforme", più volte sollecitata sia dalla giurisprudenza della CGUE che della stessa Corte costituzionale. Risulta infatti evidente la piena sintonia fra la posizione espressa dalla Corte di giustizia in tema di limiti dell'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea con quella sostenuta dalla Corte costituzionale rispetto al tema dell'interpretazione costituzionalmente orientata, secondo la quale l'univoco tenore della norma segna il confine in presenza del quale il tentativo interpretativo deve cedere il passo al sindacato di legittimità costituzionale (Corte cast. n. 218/2008 e n. 26/2010). In conclusione, fuori dal caso del contrasto insanabile, la Corte di giustizia conferma l'obbligo del giudice interno di conformarsi al diritto dell'Unione europea, offrendo della norma interna un'interpretazione compatibile col diritto di matrice sovranazionale anche se questo non è dotato di efficacia diretta. Analogamente fa la Corte costituzionale nel giustificare il proprio intervento caducatorio rispetto alle norme interne contrastanti con il diritto dell'Unione europea non dotato di efficacia diretta. Ed allora, se ciò è vero, è indiscutibile che dell'art. 10, d.p.r. n. 115 del 2002, debba essere data un'interpretazione conforme alle normative europee succitate, nel senso di ritenere che il combinato disposto degli artt. 10 d.p.r. n. 115 del 2002 e 27 bis, tab. B, d.p.r. n. 642 del 1972, debba essere interpretato nel senso di ritenere che L. Onlus, quale associazione ambientalista, sia esente dal contributo unificato in forza della clausola di salvezza dell'art. 10, d.p.r. n. 115 del 2002, dovendosi intendere ricompreso nel significato dell'art. 27 bis della parola "atti" anche il ricorso in sede giurisdizionale.

18. Per le motivazioni suesposte ed ogni altra eccezione disattesa restando assorbita da quanto prefato, l'appello deve essere respinto.

19. La particolare complessità delle questioni giuridiche trattate rende palese

l'esistenza di "giusti motivi" di compensazione totale delle spese previsti dall'art. 92 cod. proc. Civ.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 19, definitivamente pronunciando, respinge l'appello della Presidenza del Consiglio Dei Ministri, rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato, e, per l'effetto, conferma la sentenza n. 11824/2/2014 del 12/12/2014 (dep. 23/12/2014) della Commissione Tributaria Provinciale di Milano. Spese compensate.