

Commissione Tributaria regionale Lombardia - Milano, Sezione 19

Sentenza 22 febbraio 2016, n. 987

Data udienza 25 gennaio 2016

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI MILANO

SEZIONE 19

riunita con l'intervento dei Signori:

Labruna Salvatore - Presidente

Scarcella Alessio - Relatore

Monfredi Mariantonietta - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3064/2015

depositato il 30/04/2015

- avverso la sentenza n. 11824/2014 Sez. 2 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

contro:

LE.ON.

VIA (...) 00199 ROMA

difeso da:

DI.VE.

VIA (...) 20100 MILANO

proposto dagli appellanti:

TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE PER LA LOMBARDIA

difeso da:

AVVOCATURA DISTRETTUALE DELLO STATO DI MILANO

VIA (...) 20122 MILANO MI

PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI

difeso da:

AVVOCATURA DISTRETTUALE DELLO STATO DI MILANO

VIA (...) 20122 MILANO MI

Atti impugnati:

INVITO AL PAGAMENTO n. (...) CONTR. UNIFICATO

INVITO AL PAGAMENTO n. (...) CONTR. UNIFICATO

INVITO AL PAGAMENTO n. (...) CONTR. 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 LE. - avente ad oggetto le note del Segretario Generale del TAR Lombardia n. (...) 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 LE. 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; trattando di ricorso in materia assoggetta 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 LE.ON., 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 LE.ON. 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 LE.ON. 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 (premessi 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 (LE.ON. 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 Legambiente 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; Legambiente 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 ON.LE. 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 perita 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 dai 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, LE.ON., 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 ed 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 processam) 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 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. 30/05/2002, 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 ai 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 Legambiente 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 ON.LE. 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 WWF for nature 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 dei 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, la 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 dei 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 LE.ON., a condizione, tuttavia, che possa ritenersi corretta l'interpretazione restrittiva del termine atti di cui al citato art. 27 bis.

Ritiene 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 "I. 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 ai 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 dell'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 ON.LE. 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 par. 1, prevede espressamente che "1. 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 2003/35/CE 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 85/337/CE 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".

Dai 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. 19/08/2005, n. 195; 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 Legambiente, 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 comunitario, 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 Legambiente, 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 C-61/14 (Or. c. Azienda Pubblica di Servizi alla Persona (...), 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 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 2003/35/CE 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 della Sezione Tributaria della S.C.), sembra limitare il diritto di accesso alla giustizia delle associazioni ambientaliste quale Legambiente, 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 Gr. 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 della 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 Legambiente, 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 cost. 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 Legambiente 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 dev'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.

Così deciso in Milano, il 25 gennaio 2016.

Depositata in Segreteria il 22 febbraio 2016.