

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso 25799-2015 proposto da:

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

contro

CODACONS;

avverso la sentenza n. 4352/2015 della COMM.TRIB.REG. di ROMA, depositata il 22/07/2015;

RILEVATO IN FATTO

Il Coordinamento di associazioni per la tutela dell'ambiente e dei diritti di utenti e consumatori (di seguito denominato per brevità «Codacons») impugnava, con ricorso notificato a T.A.R Lazio e Ministero della Giustizia, davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma l'invito di pagamento nr. 120 dell'11/5/2011, notificato il 21/5/2011, conseguente ad omesso pagamento del contributo unificato per la proposizione del ricorso nr 2209/2011 dinnanzi al TAR Lazio.

La CTP di Roma rigettava il ricorso.

La sentenza veniva impugnata dalla contribuente e la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, nell'accogliere l'appello, osservava per quanto di interesse in questa sede : a) che coerentemente con quanto statuito dalla ordinanza della Corte Costituzionale di inammissibilità sulla questione costituzionalità sollevata dalla Commissione tributaria, deve aversi riguardo, per valutare la sussistenza o meno dei presupposti dell'esenzione, all'art. 10 del dpr 112/2012 ; b) che dall'esame delle disposizioni di cui agli artt. 9 e 10 del T.O sulle spese di giustizia si evince che il fatto generatore dell'obbligazione tributaria del pagamento del contributo unificato non è da individuare in un atto processuale ma «nell'iscrizione al ruolo per ciascun grado di giudizio»;c) che l'art. 8 l. 266/91 riconosce agli organismi di volontariato, costituiti per fini di solidarietà, il beneficio della esenzione fiscale per tutti gli atti compiuti nello svolgimento della propria attività dell'associazione e quindi anche per le iniziative processuali - delle quali l'iscrizione a ruolo costituisce l'atto iniziale- strumentali al perseguire le finalità e gli interessi statutariamente affidati; d) che una diversa interpretazione , oltre a non essere suffragata dal dato testuale, appare priva di coerenza sistematica in quanto priverebbe le associazioni di categoria, che in attuazione del principio solidaristico operano per la salvaguardia dei diritti e degli interessi delle fasce più deboli, della possibilità di realizzare concreta ed effettiva protezione in sede giudiziaria di quelle situazioni giuridiche; e) che, quindi, in base agli artt. 10 dpr 115/2002 e 8 l 266/1991 l'esenzione dal pagamento del contributo unificato va riconosciuta al Codacons in quanto il pagamento del contributo unificato nella controversia davanti al TAR di Roma è funzionale alla tutela dei diritti che rientrano in quelli la cui tutela è assunta a scopo istituzionale dell' associazione dal proprio statuto.

Avverso la sentenza della CTR n. 4352/2016 il Ministero della Giustizia e il TAR Lazio hanno proposto ricorso per Cassazione sulla base di un unico motivo.

L'ente Codacons ha resistito depositando controricorso con ricorso incidentale, illustrato con memorie del 6.06.2019.

CONSIDERATO IN DIRITTO

2. Deve essere disattesa preliminarmente la questione di legittimità costituzionale, sollevata dall'intimato, in relazione agli artt. 9 e 10 del d.m. n. 115/2002 e agli artt. 12 e 27 bis allegato B d.P.R. n. 642/72 nonché dell'art. 8 della legge quadro sul volontariato, per violazione degli artt. 2,324,53 e 97 Cost.

Al riguardo il Collegio deve rammentare che secondo il costante insegnamento del Giudice delle leggi, l'art. 24 Cost. non impone che il cittadino possa conseguire la tutela giurisdizionale sempre allo stesso modo e con i medesimi effetti, e non vieta quindi che la legge possa subordinare l'esercizio dei diritti a condizioni, purché non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale (tra tante, Corte Cost., 21 gennaio 1988, n. 73; 13 aprile 1977, n. 63. Sul punto, anche Corte di Giustizia CE, IV, 18 marzo 2010). Il pagamento del contributo unificato per ragioni sopra esposte non può essere considerato un apprezzabile ostacolo al diritto di azione, di difesa e allo svolgimento dell'attività di rilievo sociale degli enti di volontariato con la conseguenza che non risulta violato il diritto di eguaglianza né il principio dell'imparzialità e del buon andamento. Quanto alla violazione dell'art. 53 Cost. va rilevato che il contributo unificato pur avendo la struttura e le caratteristiche dell'imposta è collegato ad una spesa quale è quella del servizio giudiziario e pertanto tale obbligo va assolto che nelle ipotesi gli utenti siano enti esponenziali di diritti diffusi e collettivi.

5. Con l'unico complesso motivo i ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione degli artt. 9 e 10 dpr nr. 115/2002, artt. 12 e 27 bis all. B d.P.R. nr. 642/1972, nonché dell'art. 8 l. nr. 266/1991 e dell'art. 14 disp. prel. c.c., in relazione all'art. 360 nr. 1° comma cpc. In particolare si afferma: 1) che, come affermato da un precedente di questa Corte, l'interpretazione sistematico-letterale dell'art. 27 bis del 642/73 non autorizza a ritenere ricompresi tra gli atti esenti da imposta sul bollo anche gli atti introduttivi di un giudizio; 2) che il pagamento del contributo unificato non può essere considerato ostacolo allo svolgimento dell'attività del Codacons essendo espressamente previsto in caso di esito positivo della causa azione di recupero nei confronti del soccombente dell'imposta del tributo anticipato; 3) che la ratio decidendi della CTR di fondare l'esenzioni su ragioni soggettive e di «meritevolezza» non è coerente con il sistema normativo di settore sulle esenzioni che privilegia il criterio per materia.

6. Il ricorso principale pone all'esame di questa Corte, una questione di massima di particolare importanza, sintetizzabile nel senso che segue: Se le associazioni di volontariato e le Onlus - che hanno tra le loro attività istituzionali quella di tutelare in sede giudiziaria gli interessi riconosciuti di particolare rilevanza dallo Stato - siano esenti dal pagamento del contributo unificato ai sensi del combinato disposto dell'art. 10 d.P.R. n. 115/2002 e dell'art. 8 della Legge quadro sul Volontariato, ovvero se la normativa di riferimento imponga loro il pagamento del contributo unificato anche per le attività giurisdizionali connesse allo svolgimento delle attività statutarie.

La questione è di massima importanza per un duplice ordine di ragioni: in primo luogo perché incide sulla generalità dei rapporti che riguardano il Codacons e sulla tutela degli interessi statutarie; in secondo luogo perché la decisione positiva, nel senso della doverosità del pagamento del contributo, sarebbe in grado di vanificare in radice la concreta realizzabilità dell'oggetto statutario dell'ente.

7. La questione è stata risolta, anche di recente, dalle Sezioni semplici di questa Corte nel senso che "In materia di agevolazioni tributarie, le ONLUS non sono esenti dal pagamento del contributo unificato, ai sensi del combinato disposto del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 10 e del D.P.R. n. 642 del 1972, tabella B allegata, art. 27-bis - il quale esclude dall'imposta gli "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)" - atteso che, da un lato, il termine "atti" deve riferirsi esclusivamente a quelli amministrativi e non anche a quelli processuali, giusta la necessità di un'interpretazione restrittiva quanto ai benefici fiscali, e, dall'altro, che l'esenzione dal contributo suddetto è giustificabile, alla luce del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 10, solo in base ad un criterio di meritevolezza, in funzione della solidarietà sociale, dell'oggetto del giudizio e non in considerazione della qualità del soggetto, anche in ragione di esigenze

costituzionali di parità di trattamento e comunitarie di non discriminazione"(Cass.n.6434/2019;Cass.n.14332/18;Cassn.32885/2018;Cass.n.27331/16; ass.n.21522/13). Con la sentenza n. 21522/2013, in particolare, attraverso il criterio di interpretazione sistematico, si è ritenuto che il D.P.R. n. 642 del 1972, art. 27 bis, tabella B, laddove indica il termine "atti", si riferisca solo agli atti amministrativi e non ricomprende anche gli atti giudiziari. Ciò in quanto, 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. n. 842/1972 prevede l'esclusione del bollo per gli atti giudiziari indicati dalla 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".

7.1 Si sostiene, dunque, che l'art. 10 cit. operi un rinvio mobile esclusivamente all'art. 12 del d.P.R. 642/72, in quanto detta norma menziona espressamente "i processi esenti da imposta di bollo", introducendo un regime di esenzione di natura "oggettiva", applicabile solo in presenza di un "processo esente da ogni spesa". Con tale locuzione il Legislatore avrebbe voluto intendere che risulta essere esente dal contributo unificato quel processo le cui "attività processuali" siano altrettanto esenti da ogni "tipologia di spesa". Da ciò conseguirebbe che il diritto all'esenzione dal contributo ex art. 10, del d.p.r. n. 115 del 2002 non trova applicazione in ipotesi di generica esenzione delle "attività procedurali" poste in essere dal contribuente, trattandosi di attività diverse da quelle processuali.

Si argomenta, altresì, che tale normativa, ancorché di carattere generale, può essere utilizzata 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.

Si conclude, così, che gli artt. 27-bis, Allegato B, d.p.r. n. 642 del 1972 e 8, 10 comma, l. n. 266 del 1991, prevedono l'esenzione "dall'imposta di bollo e da quella di bollo e di registro" degli 'atti' sostanziali e non anche delle attività che entrano a far parte della dinamica processuale, mancando il riferimento ad attività di natura giudiziaria in qualsivoglia sede e forma esplicitate.

7.2 In particolare, in alcune sentenze di legittimità si legge ancora che il contributo unificato è "entrata tributaria erariale", diretta a sostituire non solo tributi erariali gravanti anch'essi su procedimenti giurisdizionali, quali l'imposta di bollo e la tassa di iscrizione a ruolo, ma anche i diritti di cancelleria e di chiamata di causa dell'ufficiale giudiziario ed è espressamente configurata come prelievo coattivo volto al finanziamento delle "spese degli atti giudiziari" (v. Corte cost. n. 73 del 2005; Cass. S.U. n. 9840 del 2011). "Situazione che già di per sè esclude quella sostanziale sinonimia tra contributo unificato ed imposta di bollo prospettata dalle associazioni di volontariato al fine di ottenere l'esenzione dal pagamento del c.u.".

Risolvendo, con dette argomentazioni, il dubbio - che ha dato vita ad un orientamento giurisprudenziale di merito (CTR Campania n. 7035/2019; CTR Lombardia n.987/2016; CTR Liguria n. 1171/2016; CTR Lazio 149/2015) difforme da quello di legittimità - che il rinvio mobile operato dall'art. 10 D.P.R. n. 115 del 2002

per l'esenzione dal contributo unificato alle fattispecie esenti dall'imposto di bollo fosse idoneo ad esentare anche gli atti processuali, quale l'iscrizione della causa a ruolo (art. 168 c.p.c.).

Senonchè, gli arresti di questa Corte hanno concluso per l'esclusione dell'esenzione invocata dalle associazioni di volontariato, facendo leva quasi esclusivamente sulla lettera dell'art. 27 bis citato, in combinato disposto con l'art. 10 d.P.R. n.115/2002.

7.3 Invero, prima dell'introduzione del contributo unificato e dell'art. 27 bis citato, il d.P.R. n. 642/72, nonchè la legge quadro sul Volontariato, sono stati sempre interpretati nel senso di riconoscere alle Onlus il diritto alla esenzione dall'imposta di bollo anche in relazione agli atti di natura giudiziaria, come confermato dall'allora Ufficio del registro con nota 18.06.1993.

Di recente, con sentenza n. 16531/2019 (in motiv, con riferimento alla debenza dell'imposta di registro della sentenza), la sezione sesta tributaria si è fatta carico di interpretare l'art. 8 della legge n. 266 del 1991, abrogato solo con il dig. n. 117/2017, ritenendo che nella nozione di "atti", per i quali la norma prevede un'esenzione dall'imposta, debbano essere ricompresi esclusivamente gli atti amministrativi e non anche quelli processuali, stante la loro diversa tipologia e la diversa finalità da essi perseguita. Fondando l'esclusione dell'esenzione sulle medesime argomentazioni di ordine letterale-sistematico sopra esposte in relazione all'art. 27 bis all. B del d.P.R. nr. 642/1972, che impedirebbero di affermare che il legislatore, riferendosi al testo della disposizione normativa agli "atti" senza ulteriori specificazioni, abbia voluto includervi anche gli atti introduttivi di procedimenti giurisdizionali.

7.4 Al fine di limitare l'esenzione di cui all'art. 10 cit. ai soli atti amministrativi delle ONLUS, l'indirizzo di legittimità fa anche riferimento all'intervento della Corte costituzionale (sentenza n. 91/2015), che ha dichiarato l'inammissibilità dell'eccezione d'illegittimità costituzionale sollevata relativamente al D.P.R. n. 642 del 1972, art. 27-bis, Allegato B della Tariffa, nella parte in cui non specifica che gli atti esenti dal bollo sono anche gli atti processuali e/o giudiziari delle ONLUS, nonchè al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 10, nella parte in cui non prevede e non estende l'esenzione dal contributo unificato agli atti processuali e/o giurisdizionali e/o giudiziari delle ONLUS.

Si argomenta che, al contrario di quanto sostenuto dalle associazioni di volontariato, dalla stessa sentenza della Corte Costituzionale si evince che la violazione degli evocati parametri costituzionali viene fatta derivare dalla sottoposizione degli atti processuali delle Onlus al pagamento del contributo unificato, di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 9 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia - Testo A) e che, purtuttavia, la violazione non discenderebbe dall'applicazione delle disposizioni censurate relative alle esenzioni dall'imposta di bollo bensì dalle disposizioni che prevedono le esenzioni dal contributo unificato (D.P.R. n. 115 del 2002, art. 10), le quali non hanno formato oggetto di censura; - che, d'altra parte, l'intervento additivo richiesto alla Corte, volto a ricomprendere tra le esenzioni dal contributo unificato anche gli atti processuali delle Onlus, non viene riferito al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 10 - il quale enumera più cause di esenzione dal contributo, ulteriori rispetto a quelle previste dal D.P.R. n. 642 del 1972 - bensì alle disposizioni che prevedono l'esenzione dall'imposta di bollo e di registro.

8. Infine, a sostegno dell'orientamento richiamato, si adduce che la ratio delle esenzioni previste dal D.P.R. n. 115 del 2002, art. 10, è orientata ad "un criterio di meritevolezza, in funzione di finalità di solidarietà sociale, connesse alla protezione di diritti strettamente personali" e che, d'altra parte, una eventuale esenzione dal contributo unificato, in ragione della sola qualità del soggetto che agisce in giudizio, risulterebbe "disonica rispetto alla tecnica utilizzata dal legislatore nella previsione delle ipotesi di esenzione, la quale procede attraverso l'individuazione dell'oggetto dei giudizi nei quali gli atti sono posti in essere, in base al criterio della particolare meritevolezza delle situazioni soggettive" (Corte Cost. n. 91 del 2015 in narrativa).

9. Tali conclusioni - ad avviso di questo Collegio - non appaiono persuasive in una prospettiva esegetica in cui il tenore letterale delle norme non sembra confortare la soluzione adottata sinora dalle Sezioni semplici,

soprattutto se le disposizioni legislative vengono lette in un quadro interpretativo che tenga conto della disciplina in cui si inserisce la norma da interpretare (criterio sistematico).

10. Occorre, prima di tutto, ricostruire il quadro normativo di riferimento al fine di decifrare il tenore letterale delle norme che, secondo l'orientamento di questa Corte su riportato, deporrebbe per l'esenzione dalla imposta di bollo limitatamente agli atti amministrativi delle Onlus.

L'art. 8 della Legge quadro sul Volontariato, che disciplina(va) le agevolazioni fiscali in favore delle stesse associazioni (L. n. 266/91) - articolo abrogato dal d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, ma in vigore all'epoca dei fatti - dispone(va) che "Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro".

L'art. 9 del d.P.R. n. 115/2002 prevede che "E' dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, nel processo civile, compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione, nel processo amministrativo (e nel processo tributario), secondo gli importi previsti dall'articolo 13 e salvo quanto previsto dall'articolo 10".

Detta ultima disposizione recita: "Non e' soggetto al contributo unificato il processo gia' 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, nonche' il processo di rettificazione di stato civile, il processo in materia tavolare, ((. . .)), il processo di cui all'articolo 3, della legge 24 marzo 2001, n.89. 2. Non e' soggetto al contributo unificato il processo, anche esecutivo, di opposizione e cautelare, in materia di assegni per il mantenimento della prole, e quello comunque riguardante la stessa. 3. Non sono soggetti al contributo unificato i processi di cui al libro IV, titolo II, capi II, III, IV e V, del codice di procedura civile".

Oltre alle procedure indicate dall'art. 10 cit., gli artt. 46 e 46 bis delle disp att. c.p.c. prevedono l'esenzione dal pagamento del c.u. per gli atti della procedura della tutela, dell'amministrazione di sostegno, della interdizione, della inabilitazione e della incapacità naturale;- è prevista di poi l'esenzione per le procedure per violenza nelle relazioni familiari (legge n. 154/2001), per quelle di adozione e affiliazione (legge n. 184/83), per l'accesso al fondo di solidarietà del coniuge in difficoltà (d.m. 15 dicembre 2016), per l'esercizio dell'azione civile nell'azione penale ex art. 12 D.M. n. 115/2002; per la materia di equa ripartizione ex lege n. 89/2001 (legge Pinto), per la mediazione civile ex d.lgs. n.28/2010, per l'opposizione avverso l'espatrio dello straniero (ex l. 286/98) e per l'opposizione avverso il diniego del ricongiungimento familiare (ex d.lgs. n. 150/2011); per i ricorsi avverso il diniego del diritto di accesso alle informazioni ambientali oltre che per altre numerose procedure; inoltre, è prevista la prenotazione a debito nelle ipotesi previste dall'art. 11 del D.M. n. 115/2002 quando ricorrente è un'amministrazione pubblica ammessa alla prenotazione a debito, ex art. 12 comma 2 del cit. d.m.. per la parte obbligata al risarcimento ovvero ex artt. 76 e ss d.p.r. n. 115 del 2002 per la parte ammessa al gratuito patrocinio.

Nella prima ipotesi di prenotazione a debito, lo Stato e le altre Amministrazioni parificate non sono tenute a versare imposte o tasse che gravano sul processo per la evidente ragione che lo Stato verrebbe ad essere al tempo stesso debitore e creditore di sé stesso con la conseguenza che l'obbligazione non sorge.

Nella seconda ipotesi, invece, il "patrocinio a spese dello Stato" (noto anche come "gratuito patrocinio") - disciplinato dagli artt. 76 e ss. del d.p.r. n. 115 del 2002 - è un istituto attraverso il quale lo Stato assicura al cittadino "meno abbiente" il patrocinio nel processo penale, civile, amministrativo, contabile, tributario e negli affari di volontaria giurisdizione. L'accesso al gratuito patrocinio presuppone la sussistenza di specifici presupposti, legati alla capacità reddituale della "parte privata".

In dette ipotesi, la prenotazione a debito si atteggia come un regime di esenzione fiscale di natura "soggettiva", diversamente dalla maggior parte delle fattispecie di esenzione dal contributo unificato, per le

quali il tributo - in ragione della peculiarità della controversia - non è in alcun modo dovuto. Infatti, il meccanismo della prenotazione a debito si limita ad esentare la sola parte che per legge può usufruire di tale istituto, la quale è tenuta esclusivamente a rilevare la "voce di spesa" sotto il profilo amministrativo-contabile.

11. Si tratta, dunque, di una esenzione soggettiva, nel senso che l'esenzione è correlata alla qualità dei soggetti ricorrenti (Stato e amministrazioni parificate, soggetti con reddito al di sotto di una certa soglia), i quali non sono tenuti al pagamento del contributo, che sarà corrisposto dalla controparte, se soccombente.

12. Vale osservare, poi, che l'assenza di sinonimia tra contributo unificato e imposta di bollo non rileva ai fini dell'interpretazione letterale dell'art. 10 cit., in quanto qui è lo stesso legislatore che "esonera dal pagamento del c.u. i processi già esenti da imposta di bollo o da diritti o spese di qualsiasi specie e natura", individuando dunque nella già prevista esenzione dalla imposta di bollo o degli altri diritti o spese il criterio discrezionale tra i processi esenti e quelli non esenti dal pagamento del contributo unificato; l'inclusione della congiunzione "o" e non "e" esclude che il legislatore abbia voluto esentare solo i processi già esenti da ogni pagamento (e dunque dall'imposta di bollo e dai diritti di cancelleria, dai diritti di chiamata ...). Come si evince dalla chiara lettura del combinato disposto degli artt. 9 e 10 del d.P.R. cit., l'asimmetria tra il contributo unificato e l'imposta di bollo - che pure si riconosce - non è stata assunta dal legislatore come criterio per individuare i processi esenti o meno dal pagamento del contributo, in quanto, pur consapevole della natura del contributo unificato, quale tributo comprensivo anche dei diritti di cancelleria e dell'imposta di bollo, ha escluso il relativo pagamento anche per i processi esenti dalla sola imposta di bollo ovvero da qualsiasi altra tassa o spesa.

Ne consegue che la natura del tributo in esame (contributo unificato) non offre alcun supporto alla interpretazione seguita dalla Corte per escludere le associazioni di volontariato dal suo pagamento.

Indubbiamente l'art. 10 cit., nell'esentare dal contributo unificato "i processi già esenti dall'imposta di bollo ovvero da altri diritti e spese", opera un rinvio mobile all'art. 12 del d.P.R. n. 642/72, che individua i processi esenti da imposta di bollo; tuttavia, il processo esente da imposta di bollo non è solo quello identificabile attraverso detta norma, ma anche quello individuabile attraverso il rinvio mobile all'art. 8 della legge quadro sul Volontariato.

Ora, per escludere l'esenzione dal contributo unificato dei processi in cui è in causa l'associazione di volontariato, si fa leva prima di tutto sulla natura intrinsecamente amministrativa degli atti di cui all'art. 27 bis e, nei casi in cui viene rammentato il disposto dell'art. 8 della legge quadro sul volontariato, anche sulla natura degli atti "connessi allo svolgimento delle attività delle Onlus, se costituite per fini di solidarietà", di cui alla citata ultima disposizione, escludendo dunque dall'esenzione dall'imposta di bollo - e dunque l'applicazione dell'art. 10 cit. - gli atti di natura processuale.

13. A parere di questo Collegio, non vi è dubbio alcuno che il disposto dell'art. 27 bis operi un esclusivo riferimento ai soli atti amministrativi. L'articolo 27-bis cit. è stato originariamente inserito nella Tabella, allegato B, del DPR n. 642 del 1972 dall'articolo 17 del D.Lgs. n. 460 del 1997 (contenente il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale) ed aveva un ambito soggettivo di applicazione limitato esclusivamente agli "Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)". Successivamente, l'articolo 90, comma 6, della legge n. 289 del 2002, ha ampliato la categoria dei soggetti beneficiari della esenzione de qua, facendovi rientrare, a decorrere dal 10 gennaio 2003, anche le "federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI".

Da ultimo, il D.Lgs. n. 117 del 2017 (Codice del terzo settore) ha riproposto, ampliandola sotto l'aspetto oggettivo, l'esenzione già prevista dall'articolo 27 bis della tabella B, allegata al DPR n. 642 del 1972. Ciò è

avvenuto ad opera dell'articolo 82, che, al comma 5, stabilisce che "Gli atti, documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 sono esenti dall'imposta di bollo".

Il successivo articolo 102 dello stesso D.Lgs. n. 117 - rubricato "abrogazioni" - ha disposto, alla lett. a) del comma 2, l'abrogazione, tra gli altri, degli articoli da 10 a 29 del D.Lgs. n. 460 del 1997, compresa, quindi, l'abrogazione dell'art. 17, che, come detto, aveva introdotto, a favore delle ONLUS, l'esenzione per gli atti e documenti indicati nell'art. 27-bis della Tabella. Le norme sopra richiamate, tuttavia, non hanno interessato l'esenzione dall'imposta di bollo per "gli atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni posti in essere o richiesti dalle federazioni sportive e dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI", introdotta, invece, dall'articolo 90, comma 6, della legge n. 289 del 2002, ovvero da una disposizione differente da quella abrogata dall'articolo 102, del D.Lgs. n. 117 cit.

Ebbene, se si volesse aderire alla tesi secondo cui il disposto dell'art. 8 cit., laddove dispensa dall'imposta di bollo gli atti connessi allo svolgimento delle attività delle Onlus, va interpretato nel senso che l'esenzione deve essere limitata ai soli atti amministrativi, si dovrebbe concludere che il legislatore, con l'introduzione dell'art. 27 bis, non avrebbe fatto altro che reiterare il contenuto dell'art. 8 cit., ribadendo che gli atti amministrativi richiesti dalle Onlus sono esenti da imposta di bollo.

14.Ma così non risulta.

L'art. 8 cit., intitolato "agevolazioni fiscali", dispone l'esenzione di tutti gli atti connessi allo svolgimento delle attività ai fini solidaristici delle Onlus, senza distinguere tra attività amministrative e processuali, pure necessarie per raggiungere gli scopi degli enti, dove l'unico requisito richiesto ai fini dell'esenzione dall'imposta di bollo è la correlazione con le attività istituzionali dell'ente e non certamente la natura documentale o certificativa dell'atto, manifestando detti atti la volontà attuativa dei fini statutari.

Con l'art. 27 bis cit., invece, il legislatore ha, prima di tutto, individuato gli atti esenti solo tra quelli documentali o certificativi e poi ha dilatato l'ambito dell'esenzione dall'imposta di bollo degli atti amministrativi o documenti o contratti ... anche non correlati allo svolgimento delle attività delle Onlus.

In altri termini, l'art. 27 bis esprime con evidenza l'intenzione del legislatore di estendere l'esenzione - già prevista dalla legge sul volontariato limitatamente agli atti (di qualunque natura) connessi allo svolgimento delle attività statutarie - agli atti, con valenza documentale o certificativa, anche solo quando richiesti dalle associazioni medesime, indipendentemente dalla correlazione di detti atti con le attività statutarie.

Vale altresì osservare che l'argomentazione che individua il criterio dell'esenzione dall'imposta di bollo in funzione della protezione di diritti strettamente personali e non anche in ragione della sola qualità del soggetto che agisce in giudizio (in quanto ciò risulterebbe "distonico rispetto alla tecnica utilizzata dal legislatore nella previsione delle ipotesi di esenzione, la quale procede attraverso l'individuazione dell'oggetto dei giudizi nei quali gli atti sono posti in essere, in base al criterio della particolare meritevolezza delle situazioni soggettive"), non risulta decisiva, ai fini dell'esclusione dall'esenzione dell'agevolazione fiscale, se si considera che non sempre ai fini dell'esenzione si procede attraverso l'individuazione dell'oggetto del processo, vista l'applicabilità dell'esenzione correlata alla qualità dei soggetti - come quelli ammessi alla prenotazione a debito - dove si tratta senza dubbio di esenzione soggettiva, nel senso che l'esenzione è correlata alla qualità dei soggetti ricorrenti.

15.In ogni caso, non è la qualità soggettiva delle Onlus ovvero delle associazioni di volontariato a determinare, ad avviso di questo Collegio, l'applicabilità dell'esenzione ex art. 10 cit.

Ed invero, pur aderendo all'interpretazione restrittiva dell'art. 10, comma 5, del D.Lgs. n. 460/1997 (Cass. n. 18396/2015) - secondo la quale le "attività direttamente connesse a quelle istituzionali, a cui fa riferimento l'art. 8 cit., vanno identificate con le sole attività oggettivamente e strumentalmente funzionali al migliore e più efficace espletamento di quelle istituzionali" – si giungerebbe comunque alla applicabilità dell'esenzione anche alle attività giurisdizionali delle associazioni, laddove la connessione sia riscontrabile, come nel caso di specie, in base alle disposizioni statutarie e di legge vigenti, ogni qual volta la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi azionata dall'associazione costituisca uno dei fini statuari, rappresentando il processo atto strumentale all'attuazione degli scopi dell'associazione.

Nel caso portato all'esame del Collegio, difatti, il Codacons (Coordinamento di associazioni per la tutela dell'ambiente e dei diritti di utenti e consumatori) è un'associazione la cui "esclusiva finalità è quella di tutelare con ogni mezzo legittimo, ivi compreso il ricorso allo strumento giudiziario, i diritti e gli interessi dei omissis

3. Promuove azioni giudiziarie civili, amministrative e penali, queste ultime mediante la presentazione di esposti, denunce e querele all'autorità giudiziaria nei confronti di qualunque soggetto responsabile per reati in generale ivi compresi quelli ambientali, contro la P.A. e che possano anche ledere i diritti e gli interessi degli utenti, dei consumatori, dei risparmiatori e dei contribuenti; 4. Procedo alla costituzione di parte civile nei processi penali per reati ivi compresi a titolo esemplificativo quelli afferenti a condotte lesive che ledono interessi dei consumatori degli utenti e dei risparmiatori che hanno investito nei mercati finanziari, sia individualmente che collettivamente. L'Associazione in particolar modo intende tutelare, a titolo esemplificativo, anche mediante costituzione di parte civile, i consumatori gli utenti contribuenti ed i risparmiatori da ogni forma di frode e di reati che offendono, oltre agli interessi che persegue, anche: o la salute; o l'istruzione; o l'ambiente; o gli animali; o i beni storico archeologici e paesaggistici; o il buon andamento dei mercati mobiliari, immobiliari e finanziari; o il buon andamento servizi pubblici essenziali; o il buon andamento della Pubblica Amministrazione; o l'incolumità pubblica; o la fede pubblica, o l'economia pubblica, l'industria ed il commercio; omissis

16. Dunque, nello statuto stesso dell'ente è previsto, quale attività fondamentale per la tutela degli interessi rilevanti, il ricorso allo strumento giudiziario, con la conseguenza che, poiché l'iscrizione a ruolo è l'atto che determina la pendenza del processo, essa va inclusa tra "gli atti connessi allo svolgimento delle attività dell'associazione" (al fine di offrire come da statuto tutela giurisdizionale dei diritti dei soggetti più deboli) e non può essere esclusa dall'esenzione nemmeno ricorrendo al principio secondo il quale in materia fiscale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art 14 preleggi, "sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all' interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati" (Cass. nr. 13145/2019; Cass.nr 15407/2017 nr. 4333/2016 2925/2013, 5933 del 08/03/2013).

Sul punto, invero, è sufficiente evidenziare che non è questione di estendere le vigenti norme di esenzione a categorie di atti diverse (appunto, l'atto giudiziario o processuale), che in sé non concretano affatto il presupposto di imposta previsto dall'art. 9 del D.P.R. n. 115 del 2002 per il pagamento del contributo unificato (che è esclusivamente l'iscrizione a ruolo), ma di verificare se "l'iscrizione a ruolo" posta in essere dalle associazioni di volontariato rientri o meno nelle ipotesi di esenzione di cui al successivo art. 10.

L'esenzione è subordinata, sotto il profilo soggettivo, dall'ambito delle associazioni di volontariato "costituite esclusivamente per fini di solidarietà" e, sotto quello oggettivo, dall'ambito degli atti esenti, che sono indicati esclusivamente negli atti costitutivi e negli "atti connessi allo svolgimento delle attività" delle associazioni stesse.

Dunque, per l'esenzione dall'imposta di bollo prevista dalla normativa sul volontariato due requisiti necessitano contestualmente: 1) la qualità di associazione di volontariato costituita esclusivamente per fini

di solidarietà; 2) la connessione dell'atto, del quale si prevede l'esenzione, rispetto allo svolgimento delle attività dell'associazione medesima.

Conseguentemente, per effetto del rinvio dell'art. 10 del D.P.R. n. 115 del 2002 all'art. 8 della legge quadro sul Volontariato nel ricorrere del requisito soggettivo, l'iscrizione a ruolo richiesta dall'associazione di volontariato dovrà considerarsi esente dal pagamento del contributo unificato ogni qualvolta essa costituisca un "atto connesso allo svolgimento delle attività" dell'associazione stessa.

Il tenore letterale della norma, dunque, non sembra suggerire la soluzione adottata dall'orientamento costante di questa Corte, atteso che l'unico criterio per stabilire se l'atto (amministrativo o giurisdizionale) sia esente dall'imposta di bollo e di conseguenza - ex art. 10 cit. - dal pagamento del contributo unificato, è la connessione con l'attività statutaria, che nella concreta fattispecie risulta più che evidente, prevedendo lo statuto, come già evidenziato, il ricorso alla tutela giurisdizionale per la tutela dei diritti "meritevoli".

16.1 Ne consegue che, laddove le finalità e le attività dell'ente, come nel caso affrontato, si esplicitino in una funzione sociale di tutela, che trova attuazione anche in sede giudiziale, può certamente essere valutata l'ipotesi di possibili esenzioni rispetto alle spese degli atti giudiziari; di fatto è noto che l'intera legislazione speciale (Legge n. 266/1991) e fiscal-tributaria (D.Lgs. n. 460/1997) si fonda sul principio del riconoscimento da parte dello Stato della funzione attuativa della solidarietà sociale, della sussidiarietà ecc. ..., a cui corrisponde un regime fiscale agevolato. In tal caso la fattispecie esentiva riguarderebbe un soggetto la cui attività giudiziaria è parte integrante dell'attività istituzionale dell'ente; la declinazione dell'attività solidaristica e di interesse generale può da un lato circoscrivere le agevolazioni fiscali solo all'insieme di soggetti che svolgono tale tipo di attività e dall'altro consentire di ricondurre agevolazioni come l'esenzione al contributo unificato.

Ma, soprattutto, nel caso in esame, il legislatore ha individuato a monte la meritevolezza delle situazioni soggettive rappresentate dagli interessi tutelati dalle associazioni, riconoscendo loro senza alcuna limitazione le agevolazioni fiscali di cui al cit. art. 8.

Se è l'apprezzabilità degli interessi coinvolti a determinare l'esenzione, sembra evidente che il legislatore - laddove ha correlato questa agli atti collegati allo svolgimento delle attività solidaristiche perseguite dalle associazioni di volontariato - abbia, in primo luogo, ritenuto meritevole l'oggetto statutario di dette associazioni (individuato dall'art. 10 del d.lgs. n. 460/97).

17. Orbene, giacché ha applicato l'esenzione a tutti gli atti connessi alle attività statutarie, senza alcuna distinzione tra attività amministrative o giurisdizionali - distinzione operata invece solo con l'art. 27 bis per tutti gli atti amministrativi, anche non connessi agli scopi istituzionali - può concludersi nel senso che l'art. 10 d.m. n. 115/2002, nella parte in cui esonera dal pagamento del contributo unificato i processi già esenti da imposta di bollo, opera un rinvio mobile anche all'art. 8 cit. come interpretato da questo Collegio.

In conclusione, l'esenzione dal pagamento del contributo unificato è, nella specie, non solo correlato al criterio di meritevolezza delle situazioni soggettive, evocato dalle decisioni di questa Corte, al fine di limitare l'esenzione ai soli processi in cui l'oggetto è correlato alla "dignità" delle posizioni soggettive tutelate, ma costituisce espressione diretta del richiamato art. 8 nella parte in cui esenta dall'imposta di bollo gli atti connessi allo svolgimento dell'attività delle Onlus.

E' evidente nell'art. 8, comma 3, della L. n. 266 del 1991 e nell'art. 10 cit., che ad esso rinvia ai fini dell'esenzione dal contributo unificato, lo scopo di alleviare il peso dell'imposizione sugli atti che realizzano l'attività dell'associazione, in un'ottica di solidarietà dello Stato con gli scopi di interesse pubblico connessi al riconoscimento dell'associazione come "associazione di volontariato" e con la tutela delle categorie sociali deboli da essa rappresentate. Ne consegue che una diversa interpretazione, che escluda gli atti di

promovimento della tutela giurisdizionale degli interessi medesimi dai "processi" esenti dal contributo unificato, risulterebbe in stridente contrasto con l'intenzione del legislatore.

18. In conclusione, ritiene il Collegio che alle associazioni di volontariato costituite esclusivamente per fini di solidarietà spetti, in base all'art. 10 del D.P.R. n. 115 del 2002, l'esenzione dal pagamento del contributo unificato limitatamente ai processi intentati per la tutela giurisdizionale di diritti che rientrano in quelli la cui tutela è assunta a scopo istituzionale dell'associazione dal proprio Statuto.

Resta solo da evidenziare come, la richiamata sentenza della Corte Costituzionale (n.91/2015), non offra argomenti a favore della interpretazione finora seguita da questa Corte, in quanto il giudice delle leggi non nega che, in forza del rinvio contenuto nell'art. 10 del d.P.R. n. 115 del 2002, un'eventuale pronuncia di accoglimento produrrebbe - indirettamente - l'effetto di esentare gli atti processuali delle Onlus dal contributo unificato, " tuttavia il petitum e le argomentazioni del giudice a quo riguardano esclusivamente la soggezione al contributo unificato e non contengono alcuna censura in relazione alla disciplina dell'imposta di bollo e di registro, con riferimento agli atti delle Onlus".

19. Alla luce delle considerazioni che precedono, dunque, il Collegio ritiene opportuno rimettere all'attenzione delle Sezioni Unite il seguente profilo: -

Se le associazioni di volontariato e le Onlus siano tenute al pagamento del contributo unificato per le attività giurisdizionali connesse alle attività istituzionali.

Trattandosi di "questione di massima di particolare importanza", ai sensi del secondo comma dell'art. 374 c.p.c., sussistono, ad avviso del Collegio, le condizioni per la remissione degli atti al Primo Presidente, affinché valuti l'opportunità di assegnare la trattazione e la decisione del ricorso alle Sezioni Unite.

P.Q.M.

La Corte, respinto il ricorso incidentale del Codacons, dispone la trasmissione del procedimento al Primo Presidente, per l'eventuale remissione alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, nella pubblica udienza della quinta sezione civile, in data 5 febbraio 2020.