Sentenza del 26/07/2019 n. 20334 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

F. - società sportiva dilettantistica a r.l. impugnava dinnanzi alla CTP gli avvisi di accertamento n. (OMISSIS), n. (OMISSIS) e (OMISSIS) relativi ad omesso versamento ICI per gli anni, rispettivamente, 2005, 2006 e 2007 chiedendone l'annullamento stante la mancanza dei presupposti impositivi in quanto l'immobile sede della attività era stato sempre utilizzato per esclusivo svolgimento di attività sportive e ricreative, come tali esonerate dal pagamento dell'ICI ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1.

ROMA CAPITALE, ritualmente costituitasi, contrastava l'avversa pretesa evidenziando la insussistenza dei presupposti per l'esenzione in quanto nel circolo sportivo venivano svolte anche altre attività da riferire certamente ad attività commerciali (negozio di telefonia, di articoli sportivi, parrucchiere, ristoro e pasti).

Con sentenza n. 10114/51/14 la CTP accoglieva riconoscendo il possesso in capo al ricorrente dei requisiti soggettivi e oggettivo pr avere diritto all'esenzione.

ROMA CAPITALE impugnava detta sentenza precisando, con riferimento ai due requisiti - soggettivo e oggettivo - legittimanti l'esenzione, quanto al primo (soggettivo) che la normativa vigente (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 1, lett. C), richiedeva un utilizzo degli immobili da parte di enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, mentre nel caso in esame il requisito della non commercialità era da ritenere automaticamente escluso dalla forma giuridica assunta dal ricorrente; che, inoltre, il D.M. n. 25111 del 1994, art. 7, richiedeva inequivocabilmente anche l'utilizzo diretto dell'immobile da parte del soggetto titolare mentre nel caso del F. le varie attività venivano svolte da un'associazione sportiva affiliata alle federazioni nazionali.

In ordine alla sussistenza del requisito oggettivo, poi, evidenziava come la normativa richiedeva la esclusiva destinazione degli immobili ad attività sportive e ricreative e, quindi, che l'esenzione era da ritenersi esclusa qualora anche solo una parte dell'immobile fosse destinato ad attività diverse da quelle indicate.

F. non si costituiva in giudizio.

La CTR del Lazio con sentenza n. 4177/35/15 accoglieva l'appello dell'Ente comunale rilevando che la forma di società a responsabilità limitata assunta dalla ricorrente costituiva ostacolo all'esenzione del tributo e che l'immobile non risultava adibito in via esclusiva ad attività sportiva.

F. ha proposto ricorso per cassazione affidato a 3 specifici motivi.

ROMA CAPITALE ha resistito con controricorso. Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo è stata lamentata "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, e della L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 1, nonchè contraddittoria motivazione sul punto in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5".

In sintesi, secondo la ricorrente, la CTR avrebbe erroneamente ritenuto la insussistenza del requisito soggettivo in quanto la L. n. 289 del 2002, art. 90, prevede che le associazioni sportive dilettantistiche godono delle agevolazioni previste dalle "altre disposizioni tributarie" pure se costituite in società di capitali senza fine di lucro. Essendo tale la sua situazione ne derivava, quindi, il diritto a beneficiare dell'esonero dal versamento del tributo.

Il motivo è infondato.

Va premesso come l'invocazione della esenzione in conseguenza della semplice equiparazione tra società di capitali e associazioni sportive richiamata dalla L. n. 289 del 2002, non può far ritenere che un soggetto che svolge attività imprenditoriale sia pure nell'ambito sportivo debba beneficiare delle agevolazioni tributarie previste per le associazioni sportive dilettantistiche.

Tanto premesso va osservato che la norma del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, di stretta interpretazione quale norma tributaria, prevede l'esenzione per particolari soggetti che o per la loro natura (enti pubblici, ecclesiastici, assistenziali, sportivi dilettantistici) o per la loro attività (pubblica, assistenza, religiosa, sportiva ricreativa dilettantistica) meritano di essere tutelati con l'esenzione del prelievo fiscale.

In altri termini, l'esenzione viene giustificata dalla particolare attività, meritevole di tutela, purchè gli immobili siano" destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive". E' chiaro come tale agevolazione non possa essere riconosciuta ad un soggetto imprenditoriale che come ben evidenziato nella sentenza impugnata, ha notevoli dimensioni e che non svolge in modo esclusivo attività dilettantistica sportiva-ricreativa.

Logico ed esente da censure appare il ragionamento fatto dai giudici di appello laddove, premesso che "non possono assumere valore determinante le mere attestazioni del CONI, hanno escluso la natura di soggetto senza fine di lucro avendo ritenuto non tranquillizzanti "le complessive caratteristiche del soggetto desumibili sia dalla sua dimensione e dalla integrante e pacifica presenza nel suo ambito di attività e prestazioni commerciali e di servizi vari e alla

persona, sia dalla stessa documentazione societaria prodotta". Le considerazioni svolte con riferimento alla documentazione prodotta (verbale di assemblea straordinaria del 24.6.2004 di aumento del capitale da Euro 39.000 a Euro 500.000, conseguenti modifiche apportate allo Statuto anche alle disposizioni introdotte in materia societaria dal D.Lgs. n. 6 del 2003), e a quella non prodotta (Statuto aggiornato, che avrebbe consentito di verificare il rispetto delle Dir. della L. n. 289 del 2002, art. 90), conferiscono ulteriore conferma alla adottata determinazione della esclusione della natura di soggetto senza fine di lucro del ricorrente.

Quindi, nessuna violazione di legge, con particolare riferimento a quella indicata nell'enunciazione del motivo e/o contraddittorietà della motivazione è dato di riscontrare nella sentenza oggetto di gravame che è corroborata anche dalla giurisprudenza della Corte che ritiene sussistere l'onere e l'obbligo per colui che intenda beneficiare dell'agevolazione fiscale di dimostrare di possedere tutti i requisiti richiesti (Cass. sent. n. 20776/2005, n. 23703/2007, n. 5485/2008, n. 19731/2010). Nelle indicate decisioni la Corte ha chiarito che la sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali costituisce onere per il contribuente di dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta in concreto con le modalità di una attività commerciale.

Con il secondo motivo il ricorrente ha lamentato "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i,) pro tempore vigente, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5," per avere, a suo dire, la sentenza impugnata omesso totalmente l'esame della norma applicata nelle diverse formulazioni pro tempore vigenti.

In particolare la CTR non avrebbe tenuto conto della modificazione della normativa operata per l'anno 2005 dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, (convertito nella L. 2 dicembre 2005, n. 248), che aveva esteso l'agevolazione ai soggetti che svolgevano attività meritevoli di esenzione a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse nonchè della successiva modificazione operata dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, (convenuto nella L. 4 agosto 2006, n. 248), che aveva previsto che l'esenzione doveva intendersi applicabile alle attività indicate nel D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, non aventi esclusivamente natura commerciale.

La concreta applicazione delle citate norme interpretative avrebbe reso, secondo il ricorrente, irrilevante il presupposto riguardante la commercialità della attività svolta.

Il motivo è infondato in primo luogo perchè l'assunto del ricorrente presuppone che l'attività svolta sia effettivamente di natura sportiva dilettantistica senza fine di lucro e come tale meritevole di beneficiare dell'esenzione ex art. 7, per il solo fatto di essere una società di capitali costituita per lo svolgimento di attività sportive dilettantistiche, riconosciuta come tale dal CONI. Si è già richiamata, in proposito, la giurisprudenza della Corte secondo cui la prova della concreta attività svolta dal soggetto che intenda beneficiare dell'esenzione ex art. 7, deve essere fornita in concreto dallo stesso soggetto, non essendo sufficiente il richiamo allo statuto o a certificazioni di carattere generale. Inoltre, tale attività non svolta con fini di lucro deve risultare anche dalla classificazione catastale dell'immobile, apparendo difficile ipotizzare che una classificazione diversa (D6 = attività svolta con fini di lucro) possa essere frutto di errore e,

quindi, irrilevante. In definitiva, quindi, laddove "sia accertato in fatto che, benchè la destinazione sociale dell'ente soggettivamente esente rientri nel paradigma della norma agevolativa ma in concreto ad essa si associ attività diversa non contemplata, l'esenzione non può essere riconosciuta, stante il divieto non solo di applicazione analogica, ma anche di interpretazione estensiva, posto in riferimento alla legge speciale dall'art. 14 preleggi (Cass. 10646/2005).

Con il terzo motivo viene lamentata "violazione e falsa applicazione di norme di diritto e illogica motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5".

Con tale motivo, formulato, peraltro, senza il riferimento ad alcuna indicazione normativa, viene censurata la statuizione della CTR di condanna alle spese legali liquidate in favore dell'amministrazione pur essendo la stessa stata difesa da propri funzionari e non da un legale.

La censura è inammissibile.

Infatti, premesso che l'autorità amministrativa può difendersi in giudizio anche avvalendosi di propri funzionari dipendenti (come previsto dalla L. 4 novembre 1981, n. 689, art. 23, comma 4), e che ove ciò avvenga non sono dovuti, in caso di soccombenza della controparte, (i diritti di procuratore e) gli onorari di avvocato ma solo le spese, diverse da quelle generali, che abbia concretamente affrontato nel giudizio (Cass. Sent. n. 11389 del 24.5.2011 il motivo pecca di specificità non risultando prospettata alcuna specifica delle singole voci di modo che non è dato di comprendere quale parte dell'importo liquidato sia riferibile a spese sostenute e quale parte a eventuali compensi professionali.

Infine, il ricorrente ha instato per la disapplicazione delle sanzioni comminate sul rilievo della complessità e specificità della normativa "particolarmente articolata, con coordinamento concettualmente difficoltoso tale da non rendere pacifica l'interpretazione".

La richiesta non merita accoglimento.

Difatti, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie la Corte ha già avuto modo di affermare il principio di diritto in virtù del quale "l'incertezza normativa oggettiva che - ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, - costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento di interpretazione normativa, riferibile non già a un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. 24670/2007; 2192/2012; n. 18434/2012; 3245/2013; 4522/2013).

Nella fattispecie non è ravvisabile alcuna incertezza normativa oggettiva ove si intenda questa come quella che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra

cui in primo luogo la produzione normativa e che è caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente al termine di un procedimento interpretativo corretto metodicamente la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie ultima o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato di giudice del merito. In definitiva l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nella impossibilità, abbandonato lo stato di ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria (Cass. n. 19638/2009).

Tali caratteristiche non è dato di rinvenire nella fattispecie in esame non risultando alcuna incertezza normativa.

La reiezione del ricorso comporta la condanna del ricorrente al pagamento delle spese, che si liquidano in Euro 8.500,00 oltre al rimborso forfettario nella misura del 15% e accessori di legge. Ricorrono i presupposti per l'ulteriore condanna del ricorrente, al senso del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, al versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale.

P.Q.M.

La Corte:

respinge il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese che liquida in Euro 8.500,00 oltre al rimborso forfettario nella misura del 15%, agli accessori di legge e al doppio del contributo unificato.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 2 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 26 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza