# Sentenza del 18/12/2019 n. 33577 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

Fs - società sportiva dilettantistica a r.l. impugnava dinnanzi alla CTP l'avviso di accertamento n. (OMISSIS) relativo ad omesso versamento ICI per l'anno 2004 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. 11128/32/14 la CTP accoglieva parzialmente il ricorso limitando l'applicazione del tributo soltanto alle superfici ove venivano svolte attività commerciali, anche se solo a favore dei soci.

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 (del 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 Fs 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.

Fs non si costituiva in giudizio.

La CTR del Lazio con sentenza n. 4154/35/15 accoglieva l'appello dell'Ente comunale rilevando che la forma di società a responsabilità assunta dalla ricorrente costituiva ostacolo all'esenzione del tributo.

Fs ha proposto ricorso per cassazione affidato a 4 specifici motivi.

ROMA CAPITALE si è costituita 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 nei 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 dai 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, nessun 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 per colui che intenda beneficiare dell'agevolazione fiscale di dimostrare di possedere tutti i requisiti prescritti (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 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 la ricorrente ha lamentato "insufficiente-omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.

La contraddizione risiederebbe nel fatto che la CTR, dopo aver ritenuto la insussistenza del requisito soggettivo stante la costituzione in società di capitali ha poi operato richiamo al TUIR, art. 148, secondo cui per determinati soggetti svolgenti attività di rilevanza sociale, tra e quali le associazioni sportive dilettantistiche, non si considerano commerciali le attività svolte nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, in diretta attuazione di scopi istituzionali anche se effettuati verso il pagamento di corrispettivi specifici.

In definitiva, il difetto motivazionale, ritenuto tale da inficiare la ragionevolezza della motivazione, consisterebbe nell'aver prima ritenuto incompatibile con l'attività senza fine di lucro la costituzione in forma di società di capitali e poi, successivamente, aver analizzato l'esistenza di prove circa le reali finalità non di lucro dell'associazione.

Anche tale motivo e infondato.

Va evidenziato che dopo la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, convertito nella L. 7 agosto 2012, n. 134, il vizio motivazionale presuppone che il giudice di merito abbia esaminato la questione oggetto di doglianza, ma abbia totalmente pretermesso uno specifico fatto storico e si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e "nella motivazione perplessa e obiettivamente incompensibile" mentre resta irrilevante il semplice "difetto di sufficienza della motivazione" (così Cass. ord. 20721 del 13.8.2018).

Nel caso di specie appare chiaro la non ricorrenza della anomalia censurabile con il rimedio dell'art. 360 c.p.c., n. 5, atteso che la scelta operata dal giudice del merito è stata adeguatamente motivata e che il richiamo al TUIR, art. 148, deve intendersi come una motivazione ulteriore e subordinata rispetto al primo argomento motivazionale.

Analoghe considerazioni valgono in relazione alla ulteriore censura consistita nell'aver ritenuto non sufficientemente provato l'esclusivo fine non di lucro e lo svolgimento di attività dilettantistica con la semplice certificazione CONI. Infatti, la motivazione sul punto adottata oltre che sufficiente e chiara, è corroborata anche dalla giurisprudenza della Corte che ritiene sussistere l'onere per colui che intenda beneficiare dell'agevolazione fiscale di dimostrare il possesso di tutti i requisiti (Cass. n. 5485/2008, n. 19731/2010), precisando ulteriormente che la sussistenza del requisito oggettivo 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 attività imprenditoriale.

Il terzo motivo, a mezzo del quale viene lamentata "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i, violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., e carenza di motivazione su un punto decisivo della controversia: omessa, insufficiente apparente e contraddittoria motivazione in ordine alla ritenuta mancanza del requisito oggettivo previsto dall'art. 7 citato" è inammissibile in quanto tendente a proporre una rivisitazione della questione di merito, inammissibile in sede di legittimità, riguardante la ritenuta "non esclusività" allo svolgimento delle attività tassativamente elencate nel D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, (lett. i), stante l'esistenza di plurimi spazi interni destinati ad attività extra-sportive.

Analoghe considerazioni valgono anche per il quarto motivo, dove, senza alcuna indicazione normativa, viene censurata per carenza e/o apparenza ed errata motivazione la sentenza impugnata sia con riferimento alle spese legali perchè liquidate in favore dell'amministrazione pur essendo la stessa stata difesa da propri funzionari e non da un legale sia perchè i giudici avrebbero ritenuto la prevalenza dell'attività commerciale su quella sportivo-ricreativa, nonostante le ridotte dimensioni delle superfici dedicate alle attività commerciali.

Entrambi i motivi sono da considerare inammissibili.

Inammissibile è il motivo a mezzo del quale viene sollecitata una nuova valutazione in ordine alla preponderanza dell'attività istituzionale rispetto a quella "commerciale", vertendo su un accertamento di fatto compiuto in sede di merito, insindacabile in sede di legittimità.

Quanto, poi, alla censura relativa alle spese legali, 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 ne 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 manca di specificità non risultando prospettata alcuna specifica delle singole voci dimodochè non è dato di comprendere quale parte dell'importo liquidato sia riferibile a spese sostenute e quale parte a eventuali compensi professionali.

Inammissibile è poi anche il motivo a mezzo del quale viene sollecitata una nuova valutazione in ordine alla preponderanza dell'attività istituzionale rispetto a quella "commerciale", vertendo su un accertamento di fatto compiuto in sede di merito, insindacabile in sede di legittimità.

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.

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie la Corte ha già avuto modo di affermare che l'incertezza normativa oggettiva che - ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8; del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2; della 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 d 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 formazione 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 ai 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 dal 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 dove la normativa da applicare è tutt'altro che articolata nè paiono sussistere coordinamenti difficoltosi concettualmente tali comunque da pregiudicare l'interpretazione delta normativa stessa.

La reiezione del ricorso comporta la condanna del ricorrente al pagamento delle spese, che si liquidano in Euro 7.300,00 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 per il ricorso principale, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

respinge il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese che liquida in Euro 7.300.00 oltre ai rimborso forfettario nella misura del 15%, agli accessori di legge e al doppio del contributo unificato, se dovuto.

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

Depositato in Cancelleria il 18 dicembre 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza