



- *controricorrente e ricorrente incidentale* -

avverso la sentenza n. 2231/07/2021 della Commissione tributaria regionale della PUGLIA, depositata in data 16/07/2021;
udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del giorno 29 aprile 2026 dal Consigliere relatore dott. Lucio Luciotti.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate, sulla scorta delle risultanze di una verifica fiscale condotta nei confronti della società sportiva dilettantistica a responsabilità limitata "██████████" da cui emergeva che la stessa aveva emesso fatture con esenzione dell'imposta sul valore aggiunto in relazione a prestazioni che, esclusi i corsi di nuoto o di ginnastica in acqua (quali "acquagym" e hydrobike"), non rientravano tra quelle didattiche di cui all'art. 10, comma 1, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972, emise nei confronti della predetta società contribuente un avviso di accertamento ai fini IVA per l'anno 2010 che quest'ultima impugnò dinanzi alla CTP di Bari con ricorso accolto limitatamente alle sanzioni, annullate per incertezza normativa oggettiva.

2. Con la sentenza in epigrafe indicata la CTR della Puglia, adita da entrambe le parti, respingeva sia l'appello principale dell'amministrazione finanziaria, confermando la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza normativa in ordine all'individuazione delle attività didattico-formative oggetto di esenzione ai sensi della disposizione sopra citata, sia l'appello incidentale della società contribuente ritenendo esentabili soltanto i corsi di nuoto e di ginnastica in acqua per i quali era stata rilasciata apposita autorizzazione dalla ██████████ e non le altre attività.

3. Avverso tale statuizione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi. Anche la società contribuente propone impugnazione dinanzi a questa Corte con ricorso successivo a



quello agenziale, affidato a due motivi, cui replica l'intimata Agenzia con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Osserva il Collegio che il ricorso proposto dalla società contribuente - da considerarsi, in quanto successivo a quello proposto dall'Agenzia delle entrate, ricorso incidentale (*ex multis*, Cass. n. 36057/2021) - va esaminato preliminarmente essendo incentrato sull'applicabilità alla fattispecie dell'esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972, che è questione pregiudiziale all'esame del ricorso principale dell'Agenzia che investe, invece, la statuizione d'appello di inapplicabilità delle sanzioni.

2. Con il primo motivo la ricorrente incidentale deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'articolo 10, comma 1, n. 20), del d.P.R. n. 633 del 1972.

2.1. Sostiene che, diversamente da quanto affermato dai giudici di appello, tutti i "corsi" tenuti da "██████████" società sportiva dilettantistica affiliata al CONI, sono esenti in quanto tutti didattico-formativi e riconosciuti dalle federazioni (ricorso, pag. 11) e ciò indipendentemente dalla generica indicazione di "corsi" sulle ricevute, non essendo idonea a giustificare la ripresa erariale la mancata indicazione su dette ricevute di una specifica attività (corso di nuoto o di hydrobike).

3. Con il secondo motivo la ricorrente incidentale deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., sostenendo che «La CTR avrebbe dovuto valutare la documentazione prodotta invece di attenersi a quanto erratamente eccepito dall'Agenzia delle Entrate che ha sostenuto di aver riconosciuto l'esenzione alle prestazioni riferibili a "*distinti progetti didattici*" lì dove, non esistono distinti progetti, ma esiste una società



che si occupa solo ed esclusivamente di attività sportiva didattica e formativa», tali dovendosi considerare tutti i corsi da essa organizzati.

4. I motivi, che per evidente connessione possono essere esaminati congiuntamente, e a prescindere dal profilo di inammissibilità che connota il secondo (cfr. Cass. Sez. U n. 20867/2020, in relazione all'art. 115 c.p.c. e Cass. n. 11892/2016 e n. 34786/2021, in relazione all'art. 116 c.p.c.), sono in parte inammissibili e in parte infondati.

Va premesso in fatto che la sostanza delle difese della ricorrente è calibrata sulla circostanza che la mancanza di specificazione del tipo di attività cui si riferiscono le ricevute recanti la generica indicazione "corsi" si traduce in una mera violazione formale, inidonea a distinguere quelle attività dalle altre, in cui v'era espresso riferimento a corsi di nuoto e di ginnastica in acqua, alle quali erano, invece, da assimilare: lo si evince dall'affermazione, che si legge a cavallo tra pag. 12 e pag. 13 del ricorso, che la ricorrente «Ha sempre svolto attività collettive didattiche volte a riconoscere e valorizzare tutte le varie forme di ginnastica ed attività motorie in acqua, impegnando tecnici ed istruttori federali all'interno del proprio impianto sportivo, mediante l'attuazione di un programma coerente con i modelli didattici federali e seguendo i programmi ministeriali e quelli della Commissione Nazionale per l'attività promozionale del C.O.N.I.».

Del tutto generica e, per conseguenza, irrilevante è quindi la successiva affermazione (v. pagg. 17-18 del ricorso), non altrimenti esplicitata, che «l'esenzione è legata a tutta l'attività svolta da "██████████" che per natura sociale presta dei corsi che sono tutti didattici-formativi a prescindere dal nuoto e da altre tipologie di corsi e quindi a prescindere da quanto indicato sulle ricevute». Per questo profilo la censura è inammissibile, posto che la Corte di giustizia UE con la sentenza del 21 ottobre 2021, in causa C-373/19, ha stabilito che



«l'articolo 132 della direttiva 2006/112 prevede esenzioni le quali, come prevede il titolo del capo in cui tale articolo figura, sono dirette a favorire talune attività di interesse pubblico. Tuttavia, tali esenzioni non riguardano tutte le attività di interesse pubblico, ma solo quelle che vi sono elencate e descritte in modo particolareggiato (sentenze del 4 maggio 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punto 22 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punto 17)».

5. La sentenza dinanzi richiamata in causa C-373/19 determina poi per il resto l'infondatezza della censura.

La Corte di giustizia è appunto intervenuta sul tema dell'esentabilità dall'IVA dell'insegnamento del nuoto (il che vale altresì per i "corsi" concernenti «le varie forme di ginnastica ed attività motorie in acqua»), per escluderla.

5.1. La Corte:

- chiamata a «verificare se l'insegnamento del nuoto, impartito da una scuola di nuoto [...] possa rientrare nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112» (p. 29);

- rilevato che «la nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai fini del regime IVA, si riferisce, in generale, a un sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze avente ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché all'approfondimento e allo sviluppo di tali conoscenze e di tali competenze da parte degli allievi e degli studenti, di pari passo con la loro progressione e con la loro specializzazione in seno ai diversi livelli costitutivi del sistema stesso (sentenza del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punto 26)»;

- osservato che, «benché l'insegnamento del nuoto impartito da una scuola di nuoto [...] presenti un'indubbia importanza e persegua



un obiettivo di interesse pubblico, esso costituisce comunque un insegnamento specialistico ed impartito ad hoc, che non equivale, di per se stesso, alla trasmissione di conoscenze e di competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario (v., per analogia, sentenza del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punto 29, nonché ordinanza del 7 ottobre 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, non pubblicata, EU:C:2019:840, punto 33)»;

- ha dichiarato che «La nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento del nuoto impartito da una scuola di nuoto».

5.2. Pronuncia, questa della Corte di giustizia UE, che impatta sull'interpretazione che deve darsi dell'esenzione in esame con riferimento specifico ai corsi di nuoto e a maggior ragione ai "corsi" riguardanti le «varie forme di ginnastica ed attività motorie in acqua», con la conseguenza che il ricorso incidentale va rigettato non assumendo alcun rilievo, proprio alla stregua di quanto affermato dalla Corte di giustizia UE, la natura didattico-formativa ed il riconoscimento da parte delle federazioni sportive di tutti i corsi tenuti dalla società contribuente, indipendentemente dal fatto che fosse stato specificato sulle fatture o sulle ricevute emesse dalla stessa che trattavasi di corsi di nuoto o di ginnastica in acqua (quali "acquagym" e hydrobike").

5.3. Né può attribuirsi rilievo al disposto di cui all'art. 36-*bis* del d.l. n. 75 del 2023, conv., con modif., dalla legge n. 112 del 2023, dettato in materia di «*Regime dell'imposta sul valore aggiunto per le*



prestazioni di servizi connessi con la pratica sportiva e norma di interpretazione autentica», che prevede che «le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto» (comma 1) e che «Le prestazioni dei servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, numero 20), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633)» (comma 2).

5.4. Invero, con riferimento ai corsi di nuoto oggetto della sopra citata pronuncia della Corte di giustizia UE (e a maggior ragione ai corsi concernenti «le varie forme di ginnastica ed attività motorie in acqua»), tali disposizioni vanno disapplicate in considerazione della primazia in materia di tributi armonizzati non solo del diritto unionale (Corte di giustizia UE, sentenza 3 settembre 2009, in causa C-2/08, *Olimpiclub*; v. anche sentenza 17 luglio 2008, in causa C-132/06, p. 37, 38 e 39, ancorché pronunciata con riferimento alla sesta direttiva IVA; Cass. n. 15374/2020), ma anche delle sentenze interpretative di norme comunitarie della Corte di Giustizia UE, per come affermato anche dalla Corte costituzionale (sentenza n. 389/1989) secondo cui «Poiché ai sensi dell'art. 164 del Trattato spetta alla Corte di giustizia assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del medesimo Trattato, se ne deve dedurre che qualsiasi sentenza che applica e/o interpreta una norma comunitaria ha indubbiamente carattere di sentenza dichiarativa del diritto comunitario, nel senso che la Corte di giustizia, come interprete qualificato di questo diritto, ne



precisa autoritariamente il significato con le proprie sentenze e, per tal via, ne determina, in definitiva, l'ampiezza e il contenuto delle possibilità applicative. Quando questo principio viene riferito a una norma comunitaria avente "effetti diretti" - vale a dire a una norma dalla quale i soggetti operanti all'interno degli ordinamenti degli Stati membri possono trarre situazioni giuridiche direttamente tutelabili in giudizio non v'è dubbio che la precisazione o l'integrazione del significato normativo compiute attraverso una sentenza dichiarativa della Corte di giustizia abbiano la stessa immediata efficacia delle disposizioni interpretate» (v. anche Cass. n. 11641/2013).

5.5. Al riguardo, d'altronde, la Corte di giustizia, con la richiamata sentenza in causa C-373/19, ha stabilito (punto 21) che «Secondo la giurisprudenza della Corte, le citate esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, volte ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro (sentenze del 26 ottobre 2017, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, punto 17 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 14 marzo 2019, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, punto 18)».

6. Venendo, quindi, al ricorso principale, con il primo motivo la difesa erariale deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, sostenendo che nella specie, diversamente da quanto sostenuto nella sentenza impugnata, non ricorrevano obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della disposizione esentativa di cui all'art. 10, comma 1, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972.

7. Il motivo è fondato e va accolto.

7.1. Come ricordato, in via generale, anche dalla Corte territoriale nella sentenza impugnata, «In tema di sanzioni amministrative per



violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva - causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, alla stregua dell'art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 212 del 2000 e dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 - postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, sono capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione; ne consegue che la condizione di obiettiva incertezza normativa consiste, pertanto, in un'oggettiva impossibilità, accertabile esclusivamente dal giudice, d'individuare la norma giuridica in cui sussumere un caso di specie, mentre resta irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa» (Cass. n. 15144/2025).

Si è inoltre precisato che la "incertezza normativa oggettiva tributaria" è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, e va distinta dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto (il cui accertamento è demandato esclusivamente al giudice e non può essere operato dall'amministrazione), come emerge dal d.lgs. n. 472 del 1997, art. 6, che distingue le due figure, pur ricollegandovi i medesimi effetti. Peraltro, il fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva può essere desunto dal giudice attraverso la rilevazione di una serie di "fatti indice", quali ad esempio: 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;



3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente (Cass. n. 12301/2017; Cass. n. 15452/2018; Cass. n. 9531/2021 e n. 9891/2026, in motivazione).

7.2. Orbene, nello specifico, la questione relativa alla non applicabilità alla fattispecie concreta, in considerazione per di più della genericità delle indicazioni dinanzi evidenziata, dell'esenzione IVA emergeva con assoluta chiarezza dai precedenti citati dalla sopra richiamata pronuncia della Corte unionale del 21 ottobre 2021: si consideri che la CGUE, già con la sentenza 28 gennaio 2010, in causa C-473/08, Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz, aveva stabilito che «attività diverse da quella d'insegnamento propriamente detta possono costituire siffatte lezioni, purché tali attività siano svolte sostanzialmente nell'ambito della trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli scolari o gli studenti, riguardante l'insegnamento scolastico o universitario». Ribadendo questo principio si legge nella sentenza della CGUE in causa C-373/19 che «Del resto, e pur non potendosi negare l'importanza delle conoscenze trasmesse nell'ambito dell'insegnamento della guida automobilistica e di quello della vela, in particolare per far fronte a situazioni di emergenza e, più in generale, per garantire la sicurezza e l'integrità fisica delle persone, la Corte ha nondimeno dichiarato, rispettivamente nella sentenza del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17,



EU:C:2019:202), e nell'ordinanza del 7 ottobre 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, non pubblicata, EU:C:2019:840), che tali insegnamenti non rientrano nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112» (punto 32). Risulta quindi evidente l'insussistenza di qualsivoglia incertezza rilevante ai fini dell'esimente di cui alla disposizione censurata e il conseguente errore di diritto in cui è incorso il giudice d'appello.

8. Sono fondati anche gli altri due motivi di ricorso.

9. Il secondo motivo che deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992.

9.1. Invero, il giudice tributario d'appello ha rideterminato, riducendole ad un terzo, le sanzioni che in base alla disposizione censurata avrebbe invece potuto soltanto disapplicare, non attribuendo detta disposizione alcun potere al giudice di ridurre l'entità delle stesse.

10. Il terzo motivo che deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997.

10.1. Invero, la riduzione ad un terzo delle sanzioni tributarie è prevista dalla disposizione censurata soltanto nell'ipotesi in cui il contribuente acceda alla definizione agevolata del rapporto sanzionatorio. Circostanza nella specie non verificatasi.

10.2. Peraltro, è appena il caso di precisare che il giudice tributario non è dotato di poteri di equità sostitutiva, sicché è precluso il ricorso all'equità nei giudizi estimatori che caratterizzano il processo tributario (cfr., tra le tante, Cass. n. 34700/2025; Cass. n. 13726/2023, che richiama Cass. n. 16960/2019; ma anche Cass. n. 10875/2022; Cass. n. 23714/2019, Cass. n. 16960/2019; Cass. 10658/2019; Cass. 7354/2018; Cass. 556/2017).



11. In estrema sintesi, va accolto il ricorso principale e rigettato quello incidentale. La sentenza impugnata va cassata con decisione di merito, non essendovi ulteriori accertamenti di fatto da compiere, di rigetto dell'originario ricorso della società contribuente che va condannata al pagamento delle spese processuali del presente giudizio di legittimità con compensazione delle spese dei gradi di merito in quanto la sentenza della Corte di giustizia UE è intervenuta successivamente all'instaurazione di tali giudizi.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale e rigetta quello incidentale. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi di ricorso principale e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della società contribuente che condanna al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.900,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito, compensando le spese dei gradi di merito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 29 aprile 2026.

La Presidente
Angelina-Maria PERRINO

