

## Ordinanza del 18/10/2023 n. 29016 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

### Intitolazione:

Tributi comunali e provinciali - Imposta comunale sugli immobili - Attività sportive - Affitto di campi di tennis - Esclusione del beneficio.

### Massima:

L'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504 del 1992 prevede l'esenzione dall'imposta ICI per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222. La combinazione del requisito soggettivo e di quello oggettivo pone in evidenza un elemento imprescindibile ai fini del riconoscimento del beneficio in esame, ossia che le attività svolte negli immobili ai quali deve essere riconosciuta l'esenzione dall'ICI, siano rivolte ad un pubblico indifferenziato e senza che per esse sia richiesto una tariffa che tenga conto dei valori di mercato. In tal modo emerge la finalità solidaristica che connota il servizio reso e che giustifica l'esenzione in esame. Nel caso di specie risultava l'assenza di tali caratteri, essendo l'utilizzo dei campi di tennis, pertinenza del Condominio, finalizzato ad attività sportiva, ma ad esclusivo uso dei condomini e, quindi, per ciò solo carente dell'aspetto solidaristico. Inoltre, quanto alle attività sportive, quelle rilevanti ai fini dell'applicabilità dell'art. 7 citato, sono quelle rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI e svolte da associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge n. 289 del 2002. Quanto alle modalità di esercizio, tali attività devono essere organizzate direttamente dall'ente (partite di campionato, organizzazione di corsi, tornei), così che deve ritenersi esclusa l'esenzione se l'ente si limita a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport (come nel caso di affitto di campi da tennis o da calcio o della gestione di piscine con ingressi a pagamento). L'affitto dei campi e, dunque, degli spazi di gioco è, infatti, un'attività diversa da quella di svolgimento in modo diretto di un'attività sportiva nel senso solidaristico sopra riportato e, come tale, non meritevole del riconoscimento del beneficio ICI.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

### Testo:

Rilevato che

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia (CTR) con sentenza n. 3262/22/18, depositata il 13/7/2018, emessa in sede di giudizio in riassunzione promosso dal Comune di (-----) a seguito dell'ordinanza di questa Corte n. 14663 del 2016, riformava la sentenza di primo grado e annullava l'avviso di accertamento ICI per l'anno 2008 emesso in relazione a due campi da tennis di proprietà del Supercondominio di (-----).

In particolare, la CTR dichiarava il giudizio in riassunzione, da un lato, inammissibile per difetto di interesse dell'ente territoriale che lo aveva proposto, in quanto l'ordinanza sopra indicata non aveva fatto venir meno l'atto impositivo e, dall'altro, infondato, in quanto l'utilizzo dei suindicati campi esclusivamente da parte dei partecipanti al supercondominio senza alcun compenso connotava quest'ultimo quale ente non commerciale, applicandosi conseguentemente l'esenzione di imposta di cui al D.Lgs. n. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i).

2. Il Comune di (-----) ricorre con quattro motivi.

3. Il Supercondominio di (-----) ha depositato controricorso.

4. In prossimità della camera di consiglio le parti hanno depositato memorie.

Considerato che

1. Con il primo motivo il Comune di (-----) lamenta la violazione dell'art. 384, comma 2, c.p.c., per avere la CTR erroneamente assunto, diversamente da quanto statuito da questa Corte con l'ordinanza di rinvio, che in presenza di un uso non commerciale di un bene, tale uso debba automaticamente intendersi rivestire anche una funzione solidaristica.

2. Con il secondo motivo il ricorrente deduce la violazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, D.Lgs. n. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, commi 1, lett. i) e del D.P.R. n. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 87 (ora 73), comma 1, lett. c).

A parere del Comune, la CTR avrebbe erroneamente affermato la sussistenza del requisito soggettivo previsto dall'art. 7 cit. al fine del riconoscimento dell'esenzione di imposta. In particolare, sarebbe non conforme al dettato normativo la conclusione a cui sono giunti i giudici di merito secondo cui l'attività sportiva esercitata in modo gratuito è solidaristica in quanto tale. Parimenti errata sarebbe l'affermazione che il Supercondominio, in quanto ente non economico, persegue scopi solidaristici.

3. Con il terzo motivo il ricorrente lamenta la violazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. n. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, commi 1, lett. i) e del D.P.R. n. 22 dicembre 1986 n 917, art. 87 (ora 73), comma 1, lett. c).

Il Comune rileva che, diversamente da quanto affermato dalla CTR, non è sufficiente l'attitudine di un bene allo svolgimento di un'attività sportiva per renderlo esente da ICI, in quanto occorre in concreto accertare che tale attività sia espressione di uno scopo solidaristico.

4. Con il quarto motivo il ricorrente rileva che, qualora si ritenga applicabile al caso di specie l'esenzione di cui all'art. 7 cit., esso deve ritenersi in contrasto con la Cost., artt. 3, 53 e 119.

Tale interpretazione, infatti, violerebbe il principio di eguaglianza e ragionevolezza (Cost., art. 3), in quanto porrebbe sullo stesso piano beni appartenenti a enti che svolgono attività solidaristiche rispetto ad altri collocati in aree private ed ad uso esclusivo dei relativi proprietari, con conseguente violazione anche della Cost., artt. 53 e 119.

5. In via preliminare deve essere respinta l'eccezione di inammissibilità del ricorso proposta dal contribuente.

Sul punto è sufficiente richiamare il principio consolidato di questa Corte secondo cui i limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono diversi a seconda che la sentenza di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per l'una e per l'altra ragione. Nella prima ipotesi, il giudice di rinvio è tenuto soltanto ad uniformarsi, ai sensi dell'art. 384, comma 1, c.p.c., al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo; nella seconda ipotesi, il giudice non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma può anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in relazione alla pronuncia da emettere in sostituzione di quella cassata, tenendo conto, peraltro, delle preclusioni e decadenze già verificatesi. Nella terza ipotesi, la potestas iudicandi del giudice di rinvio, oltre ad estrinsecarsi nell'applicazione del principio di diritto, può comportare la valutazione ex novo dei fatti già acquisiti, nonché la valutazione di altri fatti, la cui acquisizione sia consentita in base alle direttive impartite dalla Corte di cassazione e sempre nel rispetto delle preclusioni e decadenze pregresse. Nella specie ricorre la seconda ipotesi, avendo la S.C. affermato che il giudice di rinvio non aveva adeguatamente motivato circa la sussistenza, o meno, in capo al Supercondominio dei requisiti previsti dall'art. 7 cit. per godere della relativa esenzione, di talché l'odierno ricorso ben può avere ad oggetto la questione rimessa al giudice di rinvio nei termini indicati da questa Corte.

6. I quattro motivi, da esaminarsi congiuntamente stante la loro stretta connessione, sono fondati.

6.1. Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i) nel testo *ratione temporis* vigente prevedeva l'esenzione dall'imposta ICI per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lettera a)". Per effetto di tale disposizione, al fine del riconoscimento dell'esenzione in esame occorre che gli immobili, da un lato, siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività sopra indicate (requisito oggettivo) e, dall'altro, che siano utilizzati dai soggetti di cui al richiamato art. 87 (requisito soggettivo). Tale ultima norma (ora D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 1, lett. c) individua quali enti non commerciali "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato". Il successivo comma 2, prevede che "Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. (-----)". In particolare, il comma 4 statuisce che "L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto", precisando il comma 5 che "In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti".

6.2. A fronte del riportato quadro normativo, la CTR ha qualificato il Supercondominio quale "ente non commerciale", in quanto l'utilizzo dei campi da tennis era svolto in via esclusiva dai condomini senza il pagamento di alcunché e ne era precluso l'accesso a terzi e, poi, ha rinvenuto una finalità solidaristica nell'uso sportivo dei suddetti campi. Così individuato l'utilizzo in concreto dei campi da tennis, oggetto della valutazione rimessa al giudice di merito con l'ordinanza n. 14663 del 2016 di questa Corte, deve essere affermata l'insussistenza nella fattispecie dei presupposti di cui all'art. 7 cit.

6.3 Sul punto va osservato che la combinazione del requisito soggettivo e di quello oggettivo pone in evidenza un elemento imprescindibile ai fini del riconoscimento del beneficio in esame, cioè che le attività svolte negli immobili ai quali deve essere riconosciuta l'esenzione dall'ICI, siano rivolte ad un pubblico indifferenziato e senza che per esse sia richiesto una tariffa che tiene conto dei valori di mercato. In tal modo emerge evidente la finalità solidaristica che connota il servizio reso e che giustifica l'esenzione in esame.

6.4 Nel caso di specie risulta evidente l'assenza di tali caratteri, essendo l'utilizzo dei campi di tennis, pertinenza del Condominio controricorrente, finalizzato, si ad attività sportiva, ma ad esclusivo uso dei condomini e, quindi, per ciò solo carente di quell'aspetto solidaristico sopra cennato. Va, poi, rilevato che, quanto alle attività sportive, quelle rilevanti ai fini dell'applicabilità dell'art. 7 cit. sono quelle rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI e svolte da associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 90. Quanto alle modalità di esercizio, tali attività devono essere organizzate direttamente dall'ente (partite di campionato, organizzazione di corsi, tornei), così che deve ritenersi esclusa l'esenzione se l'ente si limita a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport (come nel caso di affitto di campi da tennis o da calcio o della gestione di piscine con ingressi a pagamento). L'affitto dei campi e, dunque, degli spazi di gioco è, infatti, un'attività diversa da quella di svolgimento in modo diretto di un'attività sportiva nel senso solidaristico sopra riportato e, come tale, non meritevole del riconoscimento del beneficio ICI. 7. Il ricorso deve, pertanto, essere accolto e non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto la causa può, ex art. 384, comma 2, c.p.c., essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente.

8. Possono essere compensate le spese di lite dei gradi del giudizio di merito, mentre le spese processuali del giudizio di cassazione sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte:

- Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta l'originario ricorso del contribuente.

Compensa le spese processuali dei gradi di merito del giudizio e condanna parte controricorrente al pagamento delle spese di lite del giudizio di cassazione in favore del ricorrente, liquidandole in Euro 2.000,00 oltre alle spese forfetarie, agli esborsi per Euro 200,00 e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 4 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 18 ottobre 2023