CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **410/1988** (ECLI:IT:COST:1988:410)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **SAJA** - Redattore: - Relatore: **CAIANIELLO**
Udienza Pubblica del **26/01/1988**; Decisione del **24/03/1988**
Deposito del **07/04/1988**; Pubblicazione in G. U. **20/04/1988**
Norme impugnate:
Massime: **13705 13706**
Atti decisi:

N. 410

SENTENZA 24 MARZO-7 APRILE 1988

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: dott. Francesco SAJA; Giudici: prof. Giovanni CONSO, prof. Ettore GALLO, dott. Aldo CORASANITI, prof. Giuseppe BORZELLINO, dott. Francesco GRECO, prof. Renato DELL'ANDRO, prof. Gabriele PESCATORE, avv. Ugo SPAGNOLI, prof. Francesco Paolo CASAVOLA, prof. Antonio BALDASSARRE, prof. Vincenzo CAIANIELLO, avv. Mauro FERRI, prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale degli artt. 3, primo comma, e 25, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 ("Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili"), in relazione all'art. 6, primo comma, n. 2 della legge 9 ottobre 1971, n. 825 ("Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria"), promossi con n. 10 ordinanze emesse il 25 agosto 1986 dalla Commissione tributaria di primo grado di Piacenza sui ricorsi proposti dalla Pia Casa di Ricovero e Provvidenza Maruffi, dall'Opera Pia Madonna della Bomba e dall'Istituto Sordomute Scalabrini, iscritte ai nn. da 806 a 815 del registro ordinanze 1986 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 4, 1ª serie speciale, dell'anno 1987;

Visti gli atti di costituzione della Pia Casa di Ricovero e Provvidenza Maruffi e dell'Opera Pia Madonna della Bomba nonché gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nell'udienza pubblica del 26 gennaio 1988 il Giudice relatore Vincenzo Caianiello;

Uditi l'avv. Luigi Papi per la Pia Casa di Ricovero e Provvidenza Maruffi e l'Avvocato dello Stato Paolo D'Amico per il Presidente del Consiglio dei ministri;

Ritenuto in fatto

1. - Con dieci ordinanze di identico contenuto emesse il 25 agosto 1986 la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza ha sollevato questione di legittimità costituzionale: a) dell'art. 3, primo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643 ("Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili") che dispone l'applicazione dell'INVIM per decorso decennio anche agli immobili appartenenti, a titolo di proprietà o enfiteusi, agli enti pubblici, per contrasto con l'art. 77 Cost. in relazione all'art. 6, primo comma, legge 9 ottobre 1971 n. 825 che prevede l'assoggettabilità all'imposta solo per gli immobili di società; b) dell'art. 25, secondo comma, lett. a, d.P.R. n. 643 del 1972 cit., che non prevede l'esenzione dall'INVIM decennale anche in relazione agli immobili appartenenti alle I.P.A.B., diversamente da quanto stabilito per lo Stato e gli altri enti pubblici, per contrasto con l'art. 3 Cost.

Le questioni di legittimità costituzionale sono state sollevate nell'ambito dei giudizi promossi dalla Pia Casa di Ricovero e Provvidenza Maruffi (ordd. nn. 806-809 e 815), dall'Istituto Sordomuti e Ciechi "Madonna della Bomba" (ordd. nn. 810 - 813), dall'Istituto Sordomute Scalabrini (ord. n. 814) per contestare alcuni avvisi di accertamento ai fini dell'INVIM decennale.

2. - Ad avviso del giudice remittente, la prima delle norme impugnate, disponendo l'applicazione dell'I.N.V.I.M. per decorso decennio anche agli immobili di proprieta degli enti pubblici, realizzerebbe un eccesso di delega, in relazione all'art. 6, primo comma, della legge 9 ottobre 1971, n. 825, che prevede l'assoggettabilità all'imposta per i soli immobili appartenenti a società, mentre, la seconda disposizione denunciata, non stabilendo, come per lo Stato e altri tipi di enti pubblici, l'esenzione dall'I.N.V.I.M. decennale anche per le I.P.A.B., porrebbe in essere un'ingiustificata disparità di trattamento, soprattutto in considerazione delle finalità di quest'ultime, "parallele se non addirittura integrative" rispetto a quelle perseguite dagli enti che invece beneficiano dell'esenzione.

3. - Nei giudizi così promossi, ad eccezione di quello instauratosi in seguito all'ordinanza n. 814 del 1986, si sono costituite le istituzioni ricorrenti, le quali, ribadendo le argomentazioni svolte dal giudice a quo, hanno in particolare evidenziato come anche gli immobili non strumentali appartenenti alle opere pie, per il noto principio della conservazione e dell'integrità del patrimonio, restano permanentemente vincolati, e pertanto, destinati all'attività istituzionale.

4. - Ha spiegato intervento (in termini solo per il giudizio promosso con ordinanza n. 814 del 1986) il Presidente del Consiglio dei Ministri contestando, in parte, la fondatezza e, in parte, l'ammissibilità delle questioni sollevate.

L'Avvocatura Generale dello Stato, in riferimento alla prima delle disposizioni denunciate, ha negato la sussistenza di un eccesso di delega, in quanto l'estensione dell'imposta agli enti pubblici in genere, sarebbe stata operata con le successive norme della legge ordinaria 22 dicembre 1975, n. 694, (artt. 1 e 4), non soggette alle limitazioni della delega di cui all'art. 6

della legge n. 825 del 1971.

Ha poi osservato che l'esenzione dall'imposta non sarebbe così ampia e generalizzata da legittimare il dubbio di costituzionalità per la mancata inclusione delle I.P.A.B. nell'ambito degli enti beneficiari. D'altra parte, nel nostro ordinamento, non esisterebbe un principio generale di esclusione dall'imposizione tributaria per lo Stato, e tanto meno per gli enti pubblici in genere, essendo rimessa all'esclusiva discrezionalità del legislatore l'individuazione dei soggetti più o meno meritevoli di esenzioni o agevolazioni in relazione alla maggiore o minore affinità degli scopi da essi perseguiti a quelli propri dello Stato.

5. - Con successiva memoria depositata nei termini, la Pia Casa Maruffi, ribadendo le argomentazioni già svolte nell'atto di costituzione, ha insistito sul vincolo di esclusiva destinazione degli immobili alle finalità dell'ente, alle quali, la disciplina statale e le norme statutarie, sottopongono il suo patrimonio ed i relativi frutti. Ha così richiamato gli artt. 51 e 94 della legge Crispi che impongono l'esistenza di un patrimonio idoneo al raggiungimento del fine istituzionale, nonché gli artt. 28 della stessa legge e 9 del regolamento di contabilità che, disciplinando le ipotesi di alienazione di immobili e di utilizzazione delle somme di denaro, evidenziano lo scopo di garantire all'ente una rigida integrità patrimoniale strettamente funzionale al perseguimento dei suoi fini.

Ha inoltre osservato che la recente sentenza di questa Corte n. 301 del 1987, che ha dichiarato legittima l'imposizione dell'I.N.V.I.M. decennale sui beni delle I.P.A.B., nel presupposto che l'incremento dei valori immobiliari prescinde "dal fatto che il cespite produttivo di ricchezza sia o meno strumentalmente collegato con i fini dell'ente", nessun rilievo potrebbe avere per la definizione della questione ora sottoposta al suo esame.

Per quanto concerne poi la mancata previsione delle I.P.A.B. fra gli enti che ai sensi del secondo comma dell'art. 25 d.P.R. n. 643 del 1972 beneficiano dell'esenzione, ritiene la parte, che tale esclusione sia del tutto irrazionale se si considera che, da un lato, gli immobili appartenenti agli enti esentati non sono a destinazione vincolata, e, dall'altro, che i compiti cui assolvono le I.P.A.B. hanno rilevanza costituzionale in quanto, ai sensi dell'art. 38 quarto comma Cost., vi provvedono normalmente organi ed istituti predisposti o integrati dallo Stato.

Un ulteriore elemento di discriminazione viene infine ravvisato in relazione all'esenzione di cui godono gli immobili appartenenti all'Istituto Centrale e agli altri istituti per il sostenimento del clero, che, pur svolgendo lo stesso tipo di attività delle I.P.A.B., godono di un trattamento privilegiato.

Considerato in diritto

1. - Con dieci distinte ordinanze di identico contenuto si solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, nella parte in cui prevede l'applicazione dell'I.N.V.I.M., per decorso decennio, anche agli immobili di proprietà di enti pubblici ed in particolare delle Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, in riferimento all'art. 77 Cost., in quanto la norma denunciata contrasterebbe con il criterio della legge di delega 9 ottobre 1971 n. 825 (art. 6), che ne prevede l'applicabilità solo agli immobili appartenenti a società.

In via subordinata si prospetta l'illegittimtà costituzionale dell'art. 25, comma secondo, lett. a) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 - nella parte in cui, prevedendo l'esenzione dell'I.N.V.I.M. decennale per lo Stato, le regioni, le provincie ed i comuni e i relativi consorzi ed associazioni dotate di personalità giuridica, non la prevede anche per le I.P.A.B. - in

riferimento all'art. 3 Cost., in quanto porrebbe in essere una ingiustificata disparità di trattamento soprattutto in considerazione dell'affinità degli scopi di queste ultime rispetto a quelli perseguiti dallo Stato e dagli enti beneficiari dell'esenzione.

2. - I giudizi vanno riuniti in quanto le ordinanze di rimessione prospettano questioni identiche.

3. - La questione relativa all'art. 3, primo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, sollevata in riferimento all'art. 77 Cost. per un asserito eccesso di delega (in relazione all'art. 6 legge n. 825 del 1971) è manifestamente inammissibile.

Va difatti rilevato che il testo dell'art. 3 del citato d.P.R., quale attualmente in vigore e della cui legittimità si dubita, è quello risultante dalla modifica introdotta dalla legge 22 dicembre 1975 n. 694 e, quindi, non può avere alcuna rilevanza il dedotto profilo di eccesso di delega.

4.1. - Con la seconda questione, relativa all'art. 25, secondo comma, lett. a), d.P.R. n. 643 del 1972, si deduce il contrasto con l'art. 3 Cost., a causa della mancata equiparazione - ai fini dell'esenzione dell'imposta per decorso decennio - tra gli immobili appartenenti "allo Stato, alle regioni, alle provincie, ai comuni e ai relativi consorzi o associazioni dotate di personalità giuridica" (come previsto dall'impugnata norma, art. 25, secondo comma, lett. a) e quelli appartenenti agli istituti pubblici di assistenza e beneficenza, sostendendosi che queste perseguirebbero "finalità parallele se non addirittura integrative rispetto a quelle dello Stato e degli altri enti pubblici".

4.2. - La questione non è fondata.

Devesi al riguardo preliminarmente considerare che il legislatore ha già previsto, per gli immobili di enti pubblici con sede nello Stato, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, l'esenzione dall'I.N.V.I.M. decennale a condizione che essi siano "destinati all'esercizio delle attività istituzionali" (art. 25, secondo comma, lett. c) nonché, indipendentemente dalla qualificazione del proprietario, quando gli immobili siano "totalmente destinati allo svolgimento... di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie..." (art. 25, secondo comma, lett. e) del d.P.R. n. 643 del 1972).

Pertanto, in presenza di tali disposizioni, la differenza del regime fiscale risulta in larga parte attenuata giacché anche gli immobili delle I.P.A.B. godono del beneficio in parola, in quanto siano direttamente destinati al perseguimento di finalità che solo il legislatore, nel suo discrezionale apprezzamento può assimilare a quelle svolte dallo Stato, regioni ed enti locali, estendendo il medesimo beneficio.

4.3. - Per quel che riguarda gli altri immobili non direttamente utilizzati ma destinati a produrre un reddito, devesi ribadire il principio già affermato da questa Corte (sent. n. 134 del 1982; n. 108 del 1983; n. 86 del 1985) secondo cui le ipotesi di esenzione e di agevolazione fiscali hanno carattere derogatorio e quindi la loro previsione è esclusivamente rimessa alla valutazione del legislatore. Da ciò la conseguenza che il profilo della disparità di trattamento potrebbe essere considerato solo se la discriminazione dovesse risultare operata in ragione di quegli elementi esemplificativamente elencati nell'art. 3 Cost., perché solo in presenza di una circostanza del genere potrebbe parlarsi di arbitraria disparità.

La situazione delle I.P.A.B. è invece obiettivamente non omogenea rispetto a quella degli enti territoriali e simili cui sono concesse le esenzioni, essendo le relative discipline, nel loro complesso, totalmente differenti e quindi non comparabili.

Basterebbe al riguardo solo considerare che la maggior parte degli enti cui sono concesse le esenzioni hanno carattere necessario, essendo di rilevanza costituzionale, mentre gli altri

enti previsti costituiscono loro derivazione.

Per quel che riguarda poi il riferimento alle esenzioni concesse agli enti di natura ecclesiastica dall'art. 45 della legge 20 maggio 1985, n. 222, è da rilevare che si è in presenza di una disciplina nella sua genesi pattizia ancorché promulgata con legge ordinaria, e questa sola peculiarità è di per sé sufficiente ad impedire ogni raffronto comparativo.

In presenza di situazioni così disomogenee non è perciò fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 25, secondo comma, del d.P.R. n. 643 del 1972, sollevata in riferimento all'art. 3 Cost.

È da rilevare infine che questa Corte con la sentenza n. 301 del 1987 (sia pure affrontando il problema sotto un profilo in parte diverso), non ha ritenuto costituzionalmente illegittimo l'assoggettamento all'I.N.V.I.M. degli immobili delle I.P.A.B.

In tale occasione si è ribadito il principio della libertà di scelta del legislatore e quindi non irragionevole che questi, nel concedere l'esenzione solo agli immobili direttamente strumentali, non abbia ritenuto apprezzabile - al fine di concedere un medesimo trattamento - che per gli altri immobili il loro reddito si "incorpori" nel patrimonio dell'ente per essere destinato al perseguimento delle sue finalità.

Tale affermazione, in linea con tutta la giurisprudenza di questa Corte in tema di esenzioni fiscali, anche se affronta il problema in termini diversi appare nelle sue conclusioni di tutta evidenza pertinente anche ai fini della risoluzione della questione in esame, per cui non può essere condiviso l'assunto, sostenuto dalla parte privata, secondo cui essa sarebbe ininfluente ai fini del presente giudizio.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma primo, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, ("Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili"), nel testo modificato dalla legge 22 dicembre 1975, n. 694, sollevata in riferimento all'art. 77 Cost., con le ordinanze indicate in epigrafe;

Dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 25, comma secondo, lett. a) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, ("Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili"), sollevata in riferimento all'art. 3 Cost., con le ordinanze indicate in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 marzo 1988.

Il Presidente: SAJA

Il redattore: CAIANIELLO

Il cancelliere: MINELLI

Depositata in cancelleria il 7 aprile 1988.

Il direttore della cancelleria: MINELLI

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.