# CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **400/1992** (ECLI:IT:COST:1992:400)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CORASANITI** - Redattore: - Relatore: **CAIANIELLO**
Udienza Pubblica del **16/06/1992**; Decisione del **19/10/1992**
Deposito del **26/10/1992**; Pubblicazione in G. U. **04/11/1992**
Norme impugnate:
Massime: **18869**
Atti decisi:

N. 400

## SENTENZA 19-26 OTTOBRE 1992

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: prof. Aldo CORASANITI; Giudici: prof. Giuseppe BORZELLINO, dott. Francesco GRECO, 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, prof. Giuliano VASSALLI, prof. Cesare MIRABELLI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale degli articoli 3, 6 e 25, secondo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643 (Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili), promosso con ordinanza emessa il 31 gennaio 1990 dalla Commissione tributaria centrale, sui ricorsi riuniti proposti dall'Ufficio del Registro di Imperia contro la "Autostrada dei Fiori" S.p.A., iscritta al n. 104 del registro ordinanze 1992 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n.10, prima serie speciale, dell'anno 1992;

Visto l'atto di costituzione della "Autostrade dei Fiori" S.p.A. nonché l'atto di intervento del

Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nell'udienza pubblica del 16 giugno 1992 il Giudice relatore Vincenzo Caianiello;

Udito l'avv. Enrico Romanelli per la "Autostrada dei Fiori" S.p.A. e l'avvocato dello Stato Franco Favara per il Presidente del Consiglio dei ministri.

*Ritenuto in fatto*

1. - Nel corso di due giudizi riuniti, la Commissione tributaria centrale, con ordinanza del 31 gennaio 1990 (pervenuta a questa Corte il 17 febbraio 1992), ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, 6 e 25, secondo comma, lett. d), del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643 (Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili) e successive modificazioni e integrazioni, dei quali, il primo istituisce l'imposta per gli immobili di proprietà di società e di enti pubblici e privati al compimento di ciascun decennio dalla data dell'acquisto (art. 3), il secondo precisa che l'imponibile è determinato dalla differenza tra il valore dell'immobile alla data nella quale si verifica il presupposto di legge (compimento del decennio) ed il valore che l'immobile aveva alla data dell'acquisto ovvero alla precedente tassazione (art. 6), ed il terzo dispone l'esenzione dall'imposta medesima per gli incrementi di valore degli immobili destinati all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di diversa destinazione senza radicale trasformazione, sempreché l'attività commerciale sia in essi esercitata direttamente dal proprietario (art. 25, secondo comma, lett. d).

Il giudice rimettente si chiede se, nel caso di immobile appartenente a società e da questa destinato all'esercizio diretto della propria attività commerciale, durante una parte soltanto del periodo decennale d'imposta e non più alla data di compimento di tale periodo, l'incremento di valore verificatosi in tale parte del decennio sia esente dall'Invim (decennale) a norma dell'art. 25, secondo comma, lett. d) citato, ovvero tale imposta sia dovuta su tutto l'incremento di valore verificatosi nell'intero decennio, avendo rilevanza esclusiva, ai fini dell'esenzione, la destinazione dell'immobile alla data del compimento di questo. Nell'ordinanza si sostiene che, poiché la prima soluzione è sostenuta dal contribuente ed è stata affermata dalle decisioni della Commissione tributaria di secondo grado di Imperia, impugnate nei giudizi a quibus, e la seconda è posta dall'Ufficio del registro di Imperia a sostegno dei propri atti di gravame, "tale ultima prospettazione rende necessaria la verifica della compatibilità delle norme applicabili" con i parametri costituzionali invocati. Ma, prosegue ancora l'ordinanza, la seconda interpretazione renderebbe uno stesso incremento di valore assoggettabile all'imposta, a seconda che la destinazione dell'immobile, per la quale è prevista l'esenzione, sia o meno attuale alla data di compimento del periodo d'imposta, con la conseguenza che una parte dell'incremento dell'immobile, verificatosi nello stesso periodo d'imposta, avrebbe trattamenti diversi a seconda che la destinazione "beneficiata" dell'immobile, anche se protrattasi per una lunga durata, sia cessata prima della data del compimento del decennio o, viceversa, sia attuale in tale data "anche se iniziata in immediata prossimità della stessa". Infatti, nel primo caso, l'incremento di valore sarebbe assoggettato all'imposta, pur essendone "oggettivamente" esente, mentre, nel secondo caso, non lo sarebbe pur accedendo ad immobile con destinazione non più "strumentale" all'esercizio dell'attività commerciale (perché dato in locazione, come nella specie) e quindi diversa da quella per la quale l'esenzione è prevista.

2. - Si è costituita la parte privata, Autostrada dei Fiori s.p.a., offrendo una interpretazione diversa della norma di favore invocata nella fattispecie (art. 25, secondo comma, lett. d, cit.), nel senso che essa intenda sottrarre dall'imposizione tributaria il solo incremento di valore determinatosi nell'immobile durante il tempo della sua strumentalità, ed assoggettare invece al

tributo l'incremento che si è verificato nel periodo ulteriore in relazione all'indice di ricchezza così formatosi. In via subordinata, conclude in senso conforme all'ordinanza di rimessione.

3. - È intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, per il tramite dell'Avvocatura generale dello Stato, esprimendo perplessità sugli esatti termini della controversia, oggetto dei giudizi a quibus, non desumibili integralmente dall'ordinanza di rimessione, e sostenendo comunque l'infondatezza della questione che, in ogni caso, per come è prospettata, riguarderebbe soltanto l'art. 25, secondo comma, lett. d), del d.P.R. n. 643 del 1972 nel testo vigente, e non anche gli artt. 3 e 6.

In via generale rileva che il presupposto dell'Invim è unitario, essendo costituito dall'incremento di valore degli immobili, e che l'imposta è strutturata, per esigenze pratiche relative all'accertamento, secondo due modalità diverse: la prima (art. 2 del d.P.R. cit.) collegata ai trasferimenti, accertata e riscossa dagli stessi uffici incaricati della percezione delle imposte di registro, sulle successioni e donazioni, di trascrizione e catastali; la seconda (art. 3) riferita al decorso di un periodo normalmente stabilito in un decennio (ovvero, per le due Invim straordinarie del 1983 e del 1991, di un periodo concluso ad una data stabilita nelle leggi relative).

La seconda modalità di imposizione ( ex art. 3 cit.), prevista solo per le società e gli enti, trova la sua giustificazione nel fatto che i soggetti obbligati non incontrano i limiti fisiologici della vita umana e non conoscono i trasferimenti mortis causa, cosicché sarebbero favoriti rispetto alle persone fisiche, se non fossero per essi previste scadenze temporali specifiche.

Con riferimento alla questione all'esame, la Avvocatura generale dello Stato precisa che le esenzioni dall'imposta decennale (art. 3 del d.P.R. n. 643 del 1972), elencate nell'art. 25, secondo comma, cit., non sono esenzioni anche dall'imposta (normale) di cui all'art. 2, e l'incremento di valore, sempre fiscalmente rilevante per gli immobili strumentali di cui alla lett. d) della anzidetta norma, rimane in uno stato di quiescenza, nel senso che, in caso di cessazione della destinazione dell'immobile, esso torna ad essere sottoposto all'Invim ed è tassato integralmente senza alcuna riduzione o esenzione per i periodi di non applicazione dell'imposta decennale.

Poiché quindi l'esenzione disposta dall'art. 25, secondo comma, è soltanto provvisoria, non è configurabile la prospettata diseguaglianza e non rileva in alcun modo che la cessazione della destinazione commerciale avvenga un mese o tre anni prima della scadenza del decennio, posto che l'incremento di valore accumulato è comunque sottoposto all'imposta alla prima occasione successiva alla predetta cessazione, sia essa un trasferimento o il compimento del decennio; ciò che invece rileva è la condizione dell'immobile nel momento in cui l'Invim "matura".

4. - In prossimità dell'udienza, la parte privata ha presentato una memoria nella quale ribadisce le considerazioni già svolte e contesta la tesi della difesa erariale, secondo cui l'art. 25, secondo comma, lett. d), cit. prevederebbe soltanto una sospensione del prelievo fiscale, nel caso in cui, alla conclusione del decennio, l'immobile sia strumentale per l'esercizio dell'impresa, di guisa che, ove ad una successiva scadenza dell'obbligo tributario (per trasferimento o per decorso di un ulteriore decennio) il bene abbia perduto il carattere della strumentalità, la base imponibile si determinerebbe tenendo conto della differenza di valore intervenuta in tutto il periodo di possesso.

Diversamente da quanto sostenuto dalla controparte, il legislatore avrebbe invece voluto sottrarre definitivamente dall'imposizione gli incrementi di valore attinenti agli immobili strumentali, perché altrimenti sarebbe ravvisabile una disparità di trattamento per il fatto che, a causa del carattere progressivo dell'imposta, il prelievo tributario, riferito all'intero periodo, comprensivo anche di eventuali decenni di esenzione, supererebbe quello subito da un

immobile che, non trovandosi in condizione di intassabilità, sia stato periodicamente assoggettato al tributo.

Sollecita, quindi, un'interpretazione adeguatrice ai precetti costituzionali invocati.

5. - Anche la difesa dello Stato ha depositato una propria memoria di udienza, nella quale contesta le argomentazioni svolte dalla parte privata e ribadisce che nessuna norma prevede la "radicale sottrazione al tributo" e che, al contrario, l'art. 6 chiaramente indica come valore iniziale, per il calcolo dell'Invim decennale, quello che l'immobile aveva "alla data dell'acquisto ovvero della precedente tassazione"; il che, in altre parole, conferma che l'incremento di valore rimane fiscalmente rilevante, ancorché l'Invim decennale non possa essere applicata se alla scadenza del decennio sussistono le condizioni previste dal citato art. 25, secondo comma, lett. d).

*Considerato in diritto*

1. - È stata sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, 6 e 25, secondo comma, lett. d), del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643, che, nel prevedere l'Invim decennale a carico degli immobili di proprietà di società, dispongono l'esenzione dall'imposta qualora la destinazione degli immobili sia strumentale all'esercizio di attività commerciale esercitata direttamente dal proprietario. Si sostiene nell'ordinanza di rimessione che, dovendosi interpretare tali disposizioni nel senso che si debba tener conto della destinazione dell'immobile al momento della scadenza del decennio, verrebbero ad assoggettarsi all'imposta incrementi di valore riferiti all'intero decennio anche se nel corso della sua durata vi siano stati periodi in cui sussisteva il presupposto per l'esenzione costituito dall'uso strumentale per l'esercizio dell'impresa, per il solo fatto che tale presupposto sia venuto meno prima del completamento del decennio, determinandosi così disparità di trattamento tra situazioni sostanzialmente omogenee, espressive di eguale capacità contributiva e differenziate soltanto da un dato temporale.

2. - Osserva la Corte che, diversamente da quanto sostiene l'Avvocatura dello Stato, la questione appare correttamente proposta nei confronti del combinato disposto dei tre articoli censurati, in quanto, se è vero che è l'art. 25 del d.P.R. n. 643 del 1972 la norma che disciplina direttamente l'esenzione, questa si riferisce all'imposta quale a sua volta disciplinata dagli art. 3 e 6 dello stesso decreto presidenziale, che appaiono perciò opportunamente coinvolti nella questione.

La questione è però inammissibile sotto l'altro profilo prospettato dall'Avvocatura dello Stato, non risultando che sussista la sua rilevanza in concreto, come richiesto dalla giurisprudenza della Corte (v. da ultimo, ordd. nn. 286 del 1992 e 168 del 1990).

Dall'ordinanza di rimessione risulta difatti che l'immobile oggetto della controversia è costituito "dall'intero secondo piano del fabbricato sito in Imperia, via della Repubblica n. 46" destinato "all'esercizio diretto dell'attività commerciale" della ricorrente Autostrada dei fiori s.p.a., dalla data di costruzione e cioè dal 10 maggio 1976 "fino al 1° luglio 1981, quando esso è stato dato in locazione", mentre nessun cenno è contenuto nell'ordinanza circa la sussistenza dell'altro presupposto, espressamente richiesto dall'art. 25, secondo comma, lett. d), cit., ai fini dell'esenzione e che cioè si tratti di "fabbricati destinati all'esercizio (diretto) dell'attività commerciale (da parte della società proprietaria) e non suscettibili di diversa destinazione senza radicale trasformazione".

Trattandosi di un appartamento, in un primo momento direttamente utilizzato dalla società

e successivamente dato in locazione, la mancanza di ogni cenno circa la necessità di una sua radicale trasformazione cui si sarebbe dovuto assoggettare, per poter essere locato a terzi, si converte in una mancanza assoluta di motivazione sulla pregiudizialità della questione di costituzionalità rispetto alla controversia tributaria, la cui rilevanza appare allo stato soltanto eventuale, dato che la decisione della controversia stessa rimarrebbe pur sempre subordinata alla verifica della sussistenza di detto presupposto.

PER QUESTI MOTIVI

## LA CORTE COSTITUZIONALE

*Dichiara* inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, 6 e 25, secondo comma, lett. d), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 (Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili) sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria centrale con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 ottobre 1992.

Il Presidente: CORASANITI

Il redattore: CAIANIELLO

Il cancelliere: DI PAOLA

Depositata in cancelleria il 26 ottobre 1992.

Il direttore della cancelleria: DI PAOLA

---

*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.*