CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **235/1997** (ECLI:IT:COST:1997:235)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **GRANATA** - Redattore: - Relatore: **ZAGREBELSKY**
Udienza Pubblica del **10/12/1996**; Decisione del **19/06/1997**
Deposito del **15/07/1997**; Pubblicazione in G. U. **23/07/1997**
Norme impugnate:
Massime: **23411**
Atti decisi:

N. 235

SENTENZA 19 GIUGNO-15 LUGLIO 1997

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: dott. Renato GRANATA; Giudici: prof. Giuliano VASSALLI, giudice, prof. Francesco GUIZZI, prof. Cesare MIRABELLI, prof. Fernando SANTOSUOSSO, avv. Massimo VARI, dott. Cesare RUPERTO, dott. Riccardo CHIEPPA, prof. Gustavo ZAGREBELSKY, prof. Valerio ONIDA, prof. Carlo MEZZANOTTE, avv. Fernanda CONTRI, prof. Guido NEPPI MODONA, prof. Piero Alberto CAPOTOSTI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 8, terzo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904 (Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria) e 45 della legge 20 maggio 1985, n. 222 (Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi), promosso con ordinanza emessa il 23 febbraio 1996 dalla Commissione tributaria di primo grado di Venezia sul ricorso proposto dalla comunità ebraica di Venezia contro l'Ufficio del registro di Mestre, iscritta al n. 594 del registro ordinanze 1996 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 26, prima serie speciale, dell'anno

1996;

Visto l'atto di costituzione della comunità ebraica di Venezia nonché l'atto di intervento dell'Unione delle comunità ebraiche italiane;

Udito nell'udienza pubblica del 10 dicembre 1996 il giudice relatore Gustavo Zagrebelsky;

Uditi gli avvocati Giuliano Tabet e Massimo Luciani per la comunità ebraica di Venezia e per l'Unione delle comunità ebraiche italiane.

Ritenuto in fatto

1. - Nel corso di un giudizio tributario proposto avverso l'avviso di liquidazione dell'INVIM straordinaria per il 1991, introdotta dall'art. 1 del decreto-legge 13 settembre 1991, n. 299 (Disposizioni concernenti l'applicazione nell'anno 1991 dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, i versamenti dovuti a seguito delle dichiarazioni sostitutive in aumento del reddito dei fabbricati e l'accertamento di tali redditi, nonché altre disposizioni tributarie urgenti), convertito, con modificazioni, nella legge 18 novembre 1991 n. 363 - giudizio nel corso del quale si lamentava il mancato riconoscimento, da parte dell'ufficio finanziario, del diritto all'integrale esenzione dall'imposta derivante dalla natura del ricorrente di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto ai sensi della legge 8 marzo 1989, n. 101 (Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione delle comunità ebraiche italiane) - la Commissione tributaria di primo grado di Venezia ha sollevato, con ordinanza del 23 febbraio 1996, questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 8, 19, 20 e 53 della Costituzione, dell'art. 8, terzo comma, della legge 16 dicembre 1977 n. 904 (Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria) "in via autonoma ed in quanto richiamato" dall'art. 45 della legge 20 maggio 1985, n. 222 (Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi), nonché dello stesso art. 45 della legge n. 222 del 1985, applicabile all'INVIM straordinaria per l'anno 1991 in base al rinvio di cui all'art. 1, comma 8, del decreto-legge 13 settembre 1991, n. 299, convertito, con modificazioni, nella legge 18 novembre 1991, n. 363, entrambe le norme "nella parte in cui dichiarano esenti dall'INVIM periodica i soli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici, agli Istituti diocesani ed all'Istituto centrale per il sostentamento del clero, quale che ne sia la destinazione ed utilizzazione, escludendo invece dall'agevolazione quegli stessi immobili se appartenenti ad istituzioni aventi personalità giuridica e dotazione patrimoniale che siano espressione o emanazione di confessioni religiose ammesse dallo Stato e diverse dalla religione cattolica".

Nell'ordinanza di rimessione si sostiene, in primo luogo, la rilevanza delle questioni per il fatto che un'eventuale decisione di accoglimento - dalla quale deriverebbe la reclamata esenzione generale per tutti gli immobili di appartenenza - renderebbe superfluo accertare, nel giudizio principale, se gli immobili in questione siano destinati all'esercizio delle attività istituzionali dell'ente ricorrente (in questa sola ipotesi configurandosi la esenzione specifica di cui all'art. 25, secondo comma, lettera c) del decreto istitutivo dell'INVIM n. 643 del 1972); quindi si afferma l'ammissibilità della richiesta di una sentenza additiva in tema di agevolazioni tributarie poiché, secondo la giurisprudenza costituzionale (sentenze nn. 108 del 1983 e 86 del 1985), sarebbe la stessa ratio dei benefici, illegittimamente accordati ad una sola categoria di soggetti, ad esigere una siffatta estensione.

Nel merito il giudice rimettente rileva che, all'origine, gli artt. 3 e 25, secondo comma,

lettera c) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 (Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili) in tema di INVIM decennale non introducevano alcuna differenza tra confessioni religiose per il regime degli immobili facenti parte dei rispettivi patrimoni da assoggettare al tributo. Successivamente l'art. 8, terzo comma, della legge n. 904 del 1977 ha disposto l'esenzione dall'INVIM periodica di tutti gli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici, indipendentemente dalla loro effettiva destinazione e quindi anche se locati a terzi. In seguito l'art. 45 della legge n. 222 del 1985 ha esteso tale agevolazione anche agli immobili posseduti dagli Istituti per il sostentamento del clero, nonostante fosse, nel frattempo, cessato il regime delle congrue.

A quest'ultimo riguardo ricorda che la Corte di cassazione (sentenza n. 5 del 1991) ha precisato che l'esenzione in parola non era accordata solo allo scopo di sollevare lo Stato dalla necessità di versare ai titolari del beneficio supplementi di congrua, dal momento che tale esenzione riguardava anche gli immobili di "benefici ricchi", per i quali non si poneva alcun problema di corresponsione di somme congruate da parte dello Stato. E ciò perché, secondo quella giurisprudenza, la ratio della esenzione era ed è tuttora rinvenibile "nell'intento dello Stato di favorire il buon funzionamento degli organi fondamentali della Chiesa cattolica". Ma in un ordinamento ispirato al pluralismo delle confessioni e al principio della loro parità nei confronti dello Stato, l'interesse al buon funzionamento degli organi e delle istituzioni che perseguono fini di religione e di culto non può che essere "di tipo indifferenziato e indiscriminato", per cui le norme di esonero in favore di alcuni soltanto di quelli violano i principi costituzionali relativi all'interesse dello Stato di favorire il fenomeno religioso; interesse, che si può realizzare anche mediante sovvenzioni indirette, quale l'esonero totale da un tributo di tipo patrimoniale (appunto, l'INVIM periodica) "degli immobili destinati a investimento", se appartenenti a formazioni sociali e istituzioni che siano espressione di qualsiasi confessione religiosa.

Quanto al tertium comparationis che si invoca al fine di ristabilire l'eguale trattamento tra soggetti omogenei, nell'ordinanza si precisa che non è di ostacolo a una siffatta operazione la particolare natura delle disposizioni cui si fa riferimento, poiché la norma di derivazione pattizia non può creare situazioni privilegiarie in settori nevralgici della uguaglianza formale, della libertà e della parità di trattamento di tutte le confessioni religiose e dell'eguale obbligo di contribuzione ("ovvero esonero") a parità di capacità contributiva; tutti principi, questi, riconosciuti come supremi dell'ordinamento e non suscettibili di deroghe, nemmeno da parte di norme di derivazione pattizia.

2. - Con atti di identico contenuto, si è costituita la comunità ebraica di Venezia, parte del giudizio a quo e ha chiesto di poter intervenire ad adiuvandum nel giudizio davanti a questa Corte l'Unione delle comunità ebraiche italiane, nella veste di "ente rappresentativo della confessione ebraica nei rapporti con lo Stato e per le materie di interesse generale dell'ebraismo".

2.1. - Entrambi i soggetti hanno sottolineato, in primo luogo, la ammissibilità delle prospettate questioni, correttamente riferite alle norme di esonero e non a quelle impositive del tributo (artt. 3 e 25, quinto comma, lettera a), del d.P.R. n. 643 del 1972), in relazione alla circostanza che l'esenzione totale dall'INVIM è riservata soltanto agli immobili della Chiesa cattolica, anche se locati a terzi. Per questo peculiare profilo è inevitabile che questioni di legittimità costituzionale con simile contenuto abbiano ad oggetto proprio le norme derogatorie, le quali - come ha rilevato la dottrina - assumono a un tempo la qualità sia di tertium comparationis (consistente nella situazione di vantaggio per determinati soggetti), sia di norme denunciate proprio in quanto illegittimamente escludono dal proprio ambito altre categorie di soggetti. Né può deporre per l'inammissibilità delle questioni la considerazione che l'esenzione è prevista a favore di benefici ecclesiastici che ormai sono destinati all'estinzione (art. 28, primo comma, della legge n. 222 del 1985), perché ciò avviene solo con l'emanazione del decreto di erezione del corrispondente Istituto per il sostentamento del clero,

il quale succede a tutti gli effetti al beneficio estinto (quarto comma, art. 28, cit.); il che significa che la normativa tributaria censurata, sorta per i benefici ecclesiastici, si applica necessariamente agli enti che a questi sono succeduti, come si ricava testualmente dall'art. 45 della legge n. 222 citata che estende quelle esenzioni ai nuovi soggetti dell'ordinamento della Chiesa, non senza considerare che resta in ogni caso, quale beneficio non estinto, la Santa Sede, nella quale si concentra un rilevante patrimonio immobiliare della Chiesa cattolica con destinazione locativa.

Circa la precedente pronuncia di questa Corte (sentenza n. 410 del 1988) - nella quale si giustificava il trattamento tributario delle IPAB discriminato rispetto a quello degli enti ecclesiastici, proprio per la "genesi pattizia" della legge n. 222 riguardante questi ultimi - nelle memorie si afferma che l'origine pattizia della fonte di una determinata disciplina non può impedire il raffronto con altre discipline rinvenibili altrove, quando le situazioni normative sono oggettivamente assoggettate agli stessi valori costituzionali di riferimento; tale è appunto il caso delle comunità ebraiche, la cui situazione oggettiva è equiparabile a quella degli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica.

2.2. - Nel merito si osserva che, a parità di situazioni di fatto e di indici di capacità contributiva, gli immobili locati appartenenti a taluni enti essenziali per l'ordinamento della Chiesa cattolica godono di un trattamento tributario di maggior favore rispetto a quello riservato agli immobili appartenenti agli enti ecclesiastici espressione di altre confessioni religiose che svolgono la medesima funzione, tra l'altro, di sostentamento dei propri ministri di culto. Per una migliore comprensione della questione la comunità ebraica, parte del giudizio a quo e l'Unione interveniente ricordano che il sistema delle agevolazioni per l'INVIM decennale o periodica, sugli immobili appartenenti ad enti non aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (c.d. non commerciali), distingue quelli destinati all'esercizio delle attività istituzionali, che godono dell'esenzione integrale (art. 25, secondo comma, lettera c)), e quelli non destinati a tale esercizio, che godono della riduzione d'imposta del 50 per cento (art. 25, quinto comma, lettera a)).

La richiamata normativa ha inteso così privilegiare, per quegli enti, con la totale esenzione la connessione teleologica diretta ed immediata tra l'utilizzazione del bene e la attività istituzionale, riservando invece il minor favore, rappresentato dalla semplice riduzione d'imposta, alla connessione soltanto indiretta, per essere l'immobile non utilizzato direttamente, bensì destinato ad investimento e cioè alla produzione di un reddito mediante la locazione. Essendo questo il trattamento indistinto per tutti quegli enti, la natura ecclesiastica di alcuni di essi non operava nel senso di consentire deroghe e il fine di religione o di culto di taluni enti rilevava solo per individuare la natura non economica del soggetto destinatario delle norme, a differenza di quanto previsto invece dall'art. 25, secondo comma, lettera g), il quale, privilegiando la natura ecclesiastica degli enti, ha disposto l'esenzione "degli immobili destinati all'esercizio del culto purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione".

Questo è stato fino ad un certo momento il regime comune.

Poi, con una disciplina di diritto singolare, si è enucleata dalla categoria degli enti non commerciali quella di "enti ecclesiastici.. espressione o emanazione della Chiesa cattolica", in favore dei quali è stata accordata la esenzione totale dall'imposta anche per gli immobili non destinati direttamente all'esercizio del culto o alle altre attività istituzionali.

Nelle memorie si ricorda che la Corte costituzionale (sentenza n. 86 del 1985 e ordinanza n. 160 del 1980) ha avuto modo, in passato, di esaminare tale regime di favore, trovandone la giustificazione nell'interesse pubblico "a prendere parte alla gestione dei benefici ecclesiastici, appunto perché congruabili a cura dello Stato" (art. 3, primo comma, del regio decreto n. 227 del 1931, che dà attuazione all'art. 30, terzo comma, del Concordato del 1929). Peraltro, in

quella stessa occasione la Corte precisò il principio che la sentenza additiva in tema di agevolazioni tributarie è possibile tutte le volte che la stessa ratio dei benefici, illegittimamente accordati a una determinata categoria di soggetti, esiga un'estensione del genere. Ora due circostanze sopravvenute imporrebbero un nuovo esame della questione: da un canto la Corte di cassazione (sez. un. civili n. 5 del 1991) ha riconosciuto che l'esenzione, lungi dal giustificarsi col sistema delle congrue a carico dello Stato, era concessa anche ai benefici ricchi per i quali non si poneva alcun problema di integrazione dei relativi redditi e perciò era accordata al solo scopo di favorire gli enti della Chiesa cattolica in considerazione della loro rilevanza sociale, quali strumenti idonei a provvedere alle esigenze spirituali dei fedeli. Ma se tale è divenuta la ratio del sistema, il "favor ecclesiae" deve sorreggere necessariamente tutte le formazioni sociali che perseguono gli stessi fini di religione e di culto, quali che siano le confessioni di appartenenza. Né la validità di siffatte conclusioni è scalfita dall'intervenuta estinzione dei benefici ecclesiastici a norma dell'art. 28, primo comma, della legge n. 222 del 1985, sia perché tra i benefici estinti non figura la Santa Sede, alla quale continua pertanto ad applicarsi la disciplina agevolativa di cui all'art. 8, terzo comma, della legge n. 904 del 1977, sia perché, attraverso un meccanismo di rinvio, l'agevolazione in parola è trasferita ai nuovi enti eretti per il sostentamento del clero, che succedono nella titolarità dei patrimoni dei benefici ecclesiastici, una volta avvenuta la loro estinzione. Va poi considerato che, in seguito all'Accordo del 1984 tra lo Stato italiano e la Santa Sede di modifica del Concordato lateranense, è cessato ogni obbligo di finanziamento del clero da parte dello Stato, per cui non può più giustificarsi il particolare regime per gli enti della Chiesa cattolica collegato al sistema delle congrue.

In più, l'art. 7, terzo comma, primo periodo, di quell'Accordo equipara "agli effetti tributari" gli enti ecclesiastici, aventi fine di religione e di culto, a quelli aventi fine di beneficenza ed istruzione e ciò non giustifica in alcun modo un regime più favorevole di una categoria di soggetti rispetto all'altra, presa a raffronto nella parificazione del trattamento proprio agli effetti tributari.

La norma agevolativa in tema di INVIM decennale sembrerebbe addirittura "ultra vires" rispetto ai principi del nuovo Concordato, sì che una estensione delle previsioni ivi contenute, nel senso richiesto dall'ordinanza di rimessione, anche ad altri soggetti, omologhi rispetto a quelli espressamente considerati, non metterebbe in discussione i fini concordatari e varrebbe invece a ripristinare "l'armonica corrispondenza tra ratio ed extensio della normativa" stessa. E così come operò la Corte costituzionale con la sentenza n. 440 del 1995 in tema di bestemmia, estendendo la protezione penale, originariamente riservata alla sola "religione di Stato", agli altri culti per assicurare una tutela generale del sentimento religioso non discriminatoria, nello stesso modo dovrebbe ristabilirsi la legalità costituzionale violata estendendo agli immobili di proprietà delle comunità ebraiche il trattamento tributario riservato agli immobili degli enti ecclesiastici della Chiesa non destinati all'esercizio delle attività istituzionali.

Né si potrebbe invocare la sentenza n. 178 del 1996 di questa Corte, con la quale si è dichiarata l'inammissibilità di una questione - relativa alla mancata previsione della deducibilità, dal reddito ai fini dell'IRPEF, delle elargizioni liberali a favore della Congregazione italiana dei testimoni di Geova - per la mancanza di una disciplina generale volta ad agevolare la libertà religiosa e per la presenza, invece, di distinte disposizioni specifiche variamente modulate. Difatti, nel caso ora all'esame, esiste una sola disciplina, denunciata per l'omissione, alla quale fare riferimento considerando che sia gli originari benefici ecclesiastici, sia gli Istituti per il sostentamento del clero, sia le comunità ebraiche adempiono tutti alla medesima funzione attraverso l'impiego del patrimonio immobiliare di cui sono titolari, finalizzato direttamente o indirettamente al perseguimento degli scopi istituzionali connessi al valore costituzionale della libertà religiosa, in tutte le sue manifestazioni. È lo stesso principio di laicità che impone un pari trattamento, proprio allo scopo di garantire quel pluralismo confessionale e culturale cui la Corte si è riferita nella sentenza n. 203 del 1989; e il pluralismo non può essere garantito se una confessione religiosa

viene irragionevolmente privilegiata. Infine, si fa notare che non possono ritenersi infondate le questioni di legittimità costituzionale, solo perché le comunità ebraiche avrebbero dovuto rivendicare lo specifico trattamento tributario in sede di stipula della "intesa", poi trasfusa nella legge n. 101 del 1989; difatti, la fonte di origine negoziale in argomento è per sua natura compromissoria e non può rimproverarsi ad una delle parti di non avere in quella occasione ottenuto quanto era nel suo diritto costituzionale ottenere. In conclusione, se l'interesse pubblico a favorire il fenomeno religioso si estrinseca anche nell'adozione di misure fiscali di favore nei confronti degli immobili appartenenti ad enti considerati essenziali nella costituzione gerarchica della Chiesa cattolica, il principio di uguaglianza di tutte le confessioni di fronte allo Stato legittima la richiesta di ricondurre sotto la medesima disciplina anche le comunità ebraiche, quali soggetti di riferimento ed organi fondamentali della confessione di appartenenza; ciò, soprattutto, avendo riguardo al fatto che per la diffusa propensione dei fedeli ai lasciti immobiliari (così come avviene nell'ambito della Chiesa cattolica) il patrimonio immobiliare delle comunità ebraiche costituisce la loro principale fonte di sostentamento ed esse sono in concreto penalizzate da una imposizione tributaria che le discrimina rispetto a organismi aventi gli stessi fini.

3. - In prossimità dell'udienza la parte e l'interveniente hanno presentato memorie del medesimo tenore, ribadendo tutte le considerazioni già svolte nei precedenti scritti difensivi.

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria di primo grado di Venezia dubita della legittimità costituzionale dell'art. 8, terzo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904 (Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria), che esonera dall'INVIM decennale o periodica tutti gli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici, indipendentemente dalla loro destinazione, nonché dell'art. 45 della legge 20 maggio 1985, n. 222 (Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi), che estende tale esenzione agli Istituti per il sostentamento del clero, i quali, per effetto della medesima legge, succedono ai benefici estinti in tutti i rapporti attivi e passivi (art. 28).

Le norme denunciate violerebbero gli articoli 3, 8, 19, 20 e 53 della Costituzione, per la disparità ch'esse determinerebbero rispetto alla disciplina tributaria prevista per i beni appartenenti a enti di culti diversi da quello cattolico. Tali beni e, in particolare, i beni della comunità ebraica di Venezia, ricorrente di fronte al giudice rimettente, cadono infatti sotto la disciplina dell'art. 25, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 (Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili), il quale prevede l'esenzione totale dall'imposta decennale sull'incremento di valore degli immobili appartenenti a enti non commerciali (tra i quali gli enti ecclesiastici), solo in quanto direttamente destinati all'esercizio delle loro attività istituzionali. I beni immobili aventi finalità diretta diversa, come quelli destinati a produrre reddito, sono invece assoggettati alla disciplina del quinto comma, lettera a), del medesimo articolo 25, il quale prevede un'esenzione limitata al 50 per cento. In questo, ad avviso del giudice rimettente, starebbe la disparità di trattamento denunciata: l'esenzione totale, in un caso, varrebbe quale che sia la destinazione dell'immobile; negli altri casi, solo se vi sia una destinazione diretta ai fini istituzionali dell'ente. E tale disparità dipenderebbe incostituzionalmente dalla circostanza che i beni in questione appartengano a una o a un'altra confessione religiosa.

2. - Preliminarmente, si deve dichiarare l'ammissibilità dell'intervento dell'Unione delle

comunità ebraiche italiane, "ente rappresentativo della confessione ebraica nei rapporti con lo Stato e per le materie di interesse generale dell'ebraismo" (art. 19 della legge 8 marzo 1989, n. 101 - Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione delle comunità ebraiche italiane) e titolare, nel presente giudizio, di un interesse qualificato, divenuto attuale nel momento della proposizione della questione di legittimità costituzionale, sorta nel corso di un giudizio promosso da una comunità ma tale da potersi riflettere sulla situazione giuridica delle altre comunità e della stessa Unione.

3. - Quanto al merito, la questione di costituzionalità che la Corte è chiamata a risolvere, essenzialmente incentrata sul rispetto del principio di uguaglianza in materia religiosa, rende necessario un raffronto tra discipline che coinvolgono disposizioni, alcune delle quali inserite in complessi normativi distinti e diversi per contenuti, aventi base in accordi o intese tra lo Stato e le confessioni religiose.

La legge 20 maggio 1985, n. 222, che regola, tra l'altro, gli Istituti per il sostentamento del clero cattolico in conformità al protocollo del 15 novembre 1984 che approva le norme per la disciplina della materia degli enti e beni ecclesiastici - norme formulate dalla Commissione paritetica istituita dall'art. 7, comma 6, dell'Accordo del 18 febbraio 1984, che ha apportato modificazioni al Concordato lateranense del 1929 tra lo Stato italiano e la Santa Sede - all'art. 45 prevede l'applicazione delle disposizioni statali relative all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili già appartenenti ai benefici ecclesiastici e ora appartenenti agli Istituti per il sostentamento del clero che ai primi sono succeduti.

D'altro canto, la legge 8 marzo 1989, n. 101, che regola i rapporti tra lo Stato e l'Unione delle comunità ebraiche italiane sulla base dell'intesa sottoscritta il 27 febbraio 1987, conformandosi alla tradizione legislativa in questa materia, contiene soltanto la norma generale dell'art. 27, comma 1, la quale stabilisce che, agli effetti tributari, le attività delle comunità ebraiche dirette a fine di religione o di culto (la cui definizione è data dall'art. 26, comma 2, lettera a), sono equiparate a quelle aventi fini di beneficenza o di istruzione. Per la disciplina concernente il regime tributario delle attività diverse da quelle di religione o di culto (definite nell'art. 26, comma 2, lettera b), il comma 2 del medesimo articolo fa poi riferimento alle leggi generali dello Stato. In entrambi i casi, il richiamo della disciplina contenuta nella legge dello Stato non determina una novazione della fonte e una trasformazione in normativa pattizia, non essendosi mai dubitato della disponibilità della disciplina dell'INVIM da parte del legislatore statale. Per questo, deve concludersi che nel presente giudizio di costituzionalità si controverte della legittimità costituzionale di norme legislative unilaterali dello Stato. Queste, tuttavia, sono sottoposte al giudizio di costituzionalità in ragione del particolare trattamento tributario ch'esse prevedono per beni di enti, rispettivamente, della Chiesa cattolica e delle comunità ebraiche, cioè di soggetti la cui disciplina ricade pienamente nell'ambito delle materie oggetto di regolamentazione pattizia, e quindi potenzialmente differenziata, secondo gli articoli 7, secondo comma, e 8, terzo comma, della Costituzione. Il rispetto o la violazione del principio di uguaglianza da parte delle norme tributarie statali devono, perciò, valutarsi tenendo necessariamente conto delle distinte discipline dei soggetti destinatari di quella normativa, dove la distinzione è conseguenza del sistema di regolamentazione dei rapporti tra lo Stato e le confessioni religiose voluto dalla Costituzione.

4. - Alla stregua delle considerazioni che precedono, la questione non è fondata.

Il problema di uguaglianza è posto, in relazione all'appartenenza a enti della Chiesa cattolica ovvero a enti di confessioni diverse da quella cattolica di beni immobili della stessa natura e aventi la medesima destinazione, nei termini di un trattamento tributario che si asserisce ingiustificatamente diverso. Questa impostazione non può essere accolta. Essa comporta una valutazione della disciplina tributaria di determinati beni considerati in sé, separata e indipendente dalla disciplina stabilita bilateralmente che riguarda i soggetti, cioè le diverse confessioni religiose, cui tali beni afferiscono: una valutazione che non può ritenersi

corretta. Gli Istituti per il sostentamento del clero - diocesani, interdiocesani e centrale - sono enti ecclesiastici dotati di personalità giuridica civile, creati, in sostituzione del precedente sistema incentrato sui benefici (artt. 21 e seguenti della legge n. 222 del 1985), con l'unico scopo di assicurare, in conformità al loro statuto, attraverso erogazioni in misura determinata periodicamente dalla Conferenza episcopale italiana, il congruo e dignitoso sostentamento del clero che svolge servizio in favore della diocesi (nonché, accessoriamente, di sovvenire alle necessità di coloro che abbandonano la vita ecclesiastica senza avere altre fonti sufficienti di reddito e, eventualmente, di svolgere funzioni previdenziali integrative autonome per il clero stesso). Tali Istituti, in relazione al compito suddetto, per l'esercizio del quale fruiscono, oltre che dei redditi provenienti dal loro patrimonio, delle risorse devolute dai contribuenti e destinate al sostentamento del clero, a norma degli articoli 40, 41, 46, 47 e 48 della legge n. 222 del 1985, sono soggetti a una disciplina loro propria che impone una specifica attività di informazione della Conferenza episcopale, la quale a sua volta è tenuta a una rendicontazione all'autorità statale, a norma degli articoli 42, 43 e 44.

Le comunità ebraiche presentano caratteri assolutamente diversi. Conformemente alla tradizione risalente alla legge sarda del 1857 e sviluppata nel regio decreto 30 ottobre 1930, n. 1731, la legge 8 marzo 1989, n. 101 (Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione delle comunità ebraiche italiane), oltre a confermare la loro personalità giuridica (art. 18, comma 3), ne riconosce la natura di "istituzioni tradizionali dell'ebraismo in Italia" e le definisce quali "formazioni sociali originarie che provvedono, ai sensi dello Statuto dell'ebraismo italiano, al soddisfacimento delle esigenze religiose degli ebrei secondo la legge e la tradizione ebraiche" (art. 18, comma 1). I compiti delle comunità, di cui la Repubblica italiana "prende atto" nel secondo comma del medesimo articolo, comprendono l'esercizio del culto, l'istruzione e l'educazione religiosa, la promozione della cultura ebraica, la tutela degli interessi collettivi degli ebrei in sede locale, l'assistenza degli appartenenti alle comunità stesse, secondo la legge e la tradizione ebraiche. Pertanto, agli Istituti per il sostentamento del clero deve riconoscersi la natura di enti strumentali ad hoc della Chiesa cattolica, con personalità giuridica nell'ordinamento dello Stato, mentre le comunità ebraiche sono, innanzitutto, comunità sociali che organizzano ed esprimono l'insieme degli interessi religiosi, culturali e assistenziali qualificanti la loro identità. Gli Istituti, all'interno della complessa organizzazione della Chiesa, assicurano il sostentamento dei ministri del culto, scopo specifico e unico al quale sono finalizzate tutte le risorse di cui possono disporre; cosicché l'esenzione dall'INVIM decennale vale per essi non tanto per l'appartenenza degli immobili a determinati soggetti, quanto per la destinazione degli stessi e dei redditi all'unica loro finalità istituzionale. Al contrario, il sostentamento dei ministri del culto rappresenta una soltanto delle attività cui attendono le comunità ebraiche, nel patrimonio delle quali, per l'ordinamento dello Stato, i beni non sono distinguibili a seconda che siano utilizzati per tale fine ovvero per altri scopi, tra quelli propri delle comunità stesse.

Quella anzidetta costituisce una differenza di natura soggettiva direttamente collegata alla diversità delle funzioni e della destinazione oggettiva dei beni e ciò impedisce di addivenire a una pronuncia d'incostituzionalità, equiparatrice delle diverse situazioni. Una pronuncia che determinasse l'estensione dell'esenzione, come richiesto dal giudice rimettente, avrebbe infatti come conseguenza - una conseguenza che è riprova dell'infondatezza della questione - che l'esenzione totale dall'INVIM periodica finirebbe per riguardare beni immobili delle comunità ebraiche destinati anche a finalità diverse dal sostentamento dei ministri del culto ebraico: una conseguenza eccedente la portata della norma di esenzione assunta come termine di comparazione nel giudizio di uguaglianza. Come già nella sentenza n. 86 del 1985 di questa Corte, che - prima del superamento del sistema beneficiale a opera del nuovo regime concordatario - risolse nel senso dell'infondatezza la questione di costituzionalità sollevata sullo stesso art. 8, terzo comma, della legge n. 904 del 1977 ora nuovamente sottoposto a giudizio, anche nella presente occasione assumono dunque rilevanza le discipline bilaterali dei rapporti dello Stato con le confessioni religiose. Le differenze naturalmente riscontrabili nei contenuti di tali discipline - espressioni di un sistema di relazioni che tende ad assicurare

l'uguale garanzia di libertà e il riconoscimento delle complessive esigenze di ciascuna di tali confessioni, nel rispetto della neutralità dello Stato in materia religiosa nei confronti di tutte - possono rappresentare, e nella specie rappresentano, quelle diversità di situazioni che giustificano, entro il limite della ragionevolezza, ulteriori differenze nella legislazione unilaterale dello Stato. Differenze destinate naturalmente a ricomporsi tutte le volte in cui le norme di matrice pattizia vengano ad assumere, per volontà delle parti, analoghi contenuti.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 8, terzo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904 (Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria) e dell'art. 45 della legge 20 maggio 1985, n. 222 (Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi), sollevata, in riferimento agli artt. 3, 8, 19, 20 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria di primo grado di Venezia con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 giugno 1997.

Il Presidente: Granata

Il redattore: Zagrebelsky

Il cancelliere: Di Paola

Depositata in cancelleria il 15 luglio 1997.

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.