CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **345/2003** (ECLI:IT:COST:2003:345)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CHIEPPA** - Redattore: **MARINI A.**
Udienza Pubblica del **28/10/2003**; Decisione del **24/11/2003**
Deposito del **28/11/2003**; Pubblicazione in G. U. **03/12/2003**
Norme impugnate:
Massime: **28095**
Atti decisi:

N. 345

SENTENZA 24 - 28 NOVEMBRE 2003

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Riccardo CHIEPPA; Giudici: Gustavo ZAGREBELSKY, Valerio ONIDA, Carlo MEZZANOTTE, Fernanda CONTRI, Guido NEPPI MODONA, Piero Alberto CAPOTOSTI, Annibale MARINI, Franco BILE, Giovanni Maria FLICK, Francesco AMIRANTE, Ugo DE SIERVO, Romano VACCARELLA, Paolo MADDALENA,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, promosso con ordinanza del 31 gennaio 2003 dalla Commissione tributaria provinciale di Genova sul ricorso proposto dalla Banca d'Italia contro il Comune di Genova, iscritta al n. 251 del registro ordinanze 2003 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 19, prima serie speciale, dell'anno 2003.

Visti gli atti di costituzione della Banca d'Italia e del Comune di Genova nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 28 ottobre 2003 il Giudice relatore Annibale Marini;

uditi gli avvocati Vincenzo Catapano e Augusto Fantozzi per la Banca d'Italia, Victor Uckmar per il Comune di Genova nonché l'avvocato dello Stato Giuseppe Fiengo per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto

1.- La Commissione tributaria provinciale di Genova, con ordinanza del 22 ottobre 2002, depositata il 31 gennaio 2003, ha sollevato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui limita l'agevolazione fiscale ai fini ICI ivi prevista solo agli «immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'art. 3, legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni».

Il giudizio *a quo* - avente ad oggetto il ricorso avverso avvisi di accertamento ICI relativi ad un immobile di proprietà della Banca d'Italia - verte sulla applicabilità del beneficio fiscale previsto dal citato art. 2, comma 5, del decreto-legge n. 16 del 1993, agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della stessa legge (ora art. 5 del testo unico approvato con decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490), appartenenti ad enti pubblici.

Il giudice rimettente esclude, «alla stregua del chiaro tenore della norma in esame, e della giurisprudenza tributaria di merito esistente in materia», la possibilità di interpretare estensivamente la norma stessa. Osserva, peraltro, che essa porta all'individuazione di due categorie di immobili di interesse storico o artistico, l'una avente diritto all'agevolazione fiscale e l'altra no, che si differenzierebbero esclusivamente per la natura, privata o pubblica, del soggetto proprietario del bene.

Ne discenderebbe pertanto - pur tenuto conto dell'ampia discrezionalità spettante al legislatore nella individuazione dei fatti espressivi di capacità contributiva - una palese violazione del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., tanto più ove si consideri che la distinzione, ai fini fiscali, tra beni di proprietà pubblica e beni di proprietà privata sarebbe del tutto estranea al sistema delineato dalla legge 2 agosto 1982, n. 512 (Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale).

2.- Si è costituita la Banca d'Italia, ricorrente nel giudizio *a quo*, concludendo per l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale o, in subordine, per l'adozione di una pronuncia interpretativa intesa ad affermare l'applicabilità del beneficio fiscale anche agli immobili appartenenti ai soggetti indicati all'art. 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (Tutela delle cose d'interesse artistico e storico).

Sottolinea la Banca d'Italia l'irrilevanza - alla stregua della legislazione vigente - dei profili soggettivi in punto di individuazione dei beni di interesse storico o artistico tutelati in attuazione del principio sancito dall'art. 9 Cost., essendo la nozione di bene soggetto a tutela «connessa esclusivamente alle caratteristiche oggettive del bene medesimo». La distinzione tra beni di proprietà pubblica e beni di proprietà privata rileverebbe esclusivamente a fini

procedimentali, nel senso che i beni appartenenti ad enti pubblici sarebbero automaticamente assoggettati alle disposizioni della legge speciale, mentre quelli appartenenti a privati lo diverrebbero solamente a seguito della notifica del provvedimento ministeriale, appunto previsto dall'art. 3 della legge n. 1089 del 1939, che li dichiara «di interesse particolarmente importante».

I beni culturali di proprietà pubblica sarebbero in definitiva caratterizzati da un più elevato livello di tutela, cosicché la limitazione ai soli beni di proprietà privata dell'agevolazione tributaria di cui si tratta - evidentemente finalizzata a consentire la conservazione ed il miglioramento del patrimonio artistico della nazione ed a compensare i proprietari dei vincoli imposti dalla legge - risulterebbe priva di ragionevolezza, in quanto contrastante con la suddetta *ratio,* oltre che lesiva del principio di eguaglianza, perché assoggetterebbe a diversa disciplina situazioni sostanzialmente uguali.

La stessa natura di imposta ordinaria sul patrimonio propria dell'ICI sarebbe, sotto altro aspetto, incompatibile, pena la violazione del principio di ragionevolezza, con una discriminazione fondata su profili esclusivamente soggettivi.

3.- Si è costituito in giudizio anche il Comune di Genova, resistente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Genova, concludendo per la declaratoria di inammissibilità o di infondatezza della questione.

Ad avviso della parte, la questione sarebbe in primo luogo inammissibile in quanto - secondo la giurisprudenza della stessa Corte - non è sindacabile la discrezionalità del legislatore in ordine alla concessione di agevolazioni fiscali.

Nel merito sarebbe, in ogni caso, insussistente la prospettata violazione dell'art. 3 Cost. in quanto la norma impugnata troverebbe giustificazione nella più ridotta capacità contributiva generalmente propria dei soggetti privati rispetto agli enti pubblici.

4.- È intervenuto nel giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, a sua volta concludendo per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione.

Ad avviso della parte pubblica, il rimettente avrebbe innanzitutto omesso di considerare che, secondo la più recente giurisprudenza del Consiglio di Stato, anche i beni appartenenti ad enti pubblici sarebbero soggetti al regime vincolistico solo a seguito di una esplicita dichiarazione dell'importante interesse storico o artistico da parte del Ministero per i beni e le attività culturali, con la conseguenza dunque che anch'essi - per effetto della suddetta dichiarazione - potrebbero godere del trattamento fiscale agevolato previsto dalla norma impugnata.

Ricorda comunque l'Avvocatura che le disposizioni in tema di agevolazioni o benefici fiscali trovano il proprio fondamento nella discrezionalità del legislatore tributario, con l'unico limite della manifesta irragionevolezza o arbitrarietà. Quanto, poi, all'asserita violazione del principio di eguaglianza, assume la stessa Avvocatura che il più favorevole trattamento tributario riservato ai soggetti privati sarebbe giustificato dal sacrificio che la legge speciale impone agli interessi privatistici, a fini di tutela dell'interesse pubblico, laddove gli enti pubblici sarebbero invece istituzionalmente deputati al perseguimento di interessi pubblici.

5.- Nell'imminenza dell'udienza pubblica tanto la Banca d'Italia quanto il Comune di Genova hanno depositato memorie illustrative, insistendo nelle conclusioni rispettivamente assunte.

Considerato in diritto

1.- La Commissione tributaria provinciale di Genova dubita della legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui limita l'agevolazione fiscale ai fini ICI, ivi prevista, agli immobili di interesse storico o artistico, appartenenti a «privati proprietari», di cui all'art. 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (Tutela delle cose d'interesse artistico e storico), sostanzialmente trasfuso nell'art. 6 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'articolo 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352), con esclusione dunque di quelli, appartenenti ad enti pubblici (o persone giuridiche private senza fine di lucro), di cui all'art. 4 della stessa legge (ora art. 5 del testo unico n. 490 del 1999).

2.- La questione è fondata.

2.1.- La *ratio* della agevolazione di cui si tratta va individuata in una esigenza di equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta.

In relazione a tale *ratio*, occorre, dunque, verificare se la distinzione tra gli immobili di interesse storico o artistico appartenenti a «privati proprietari», di cui all'art. 3 della legge n. 1089 del 1939, e quelli di proprietà di enti pubblici o persone giuridiche private senza scopo di lucro, di cui all'art. 4, sia tale da giustificare un diverso trattamento fiscale, o se invece, sotto questo specifico profilo, essa sia manifestamente arbitraria e, quindi, tale da rendere incostituzionale la limitazione dell'agevolazione fiscale su di essa basata.

Riguardo agli esatti termini di tale distinzione non si rinviene, peraltro, in giurisprudenza, uniformità di ricostruzioni interpretative. In estrema sintesi, secondo una tesi più risalente, la differenza di disciplina si sostanzierebbe essenzialmente nel fatto che i beni di interesse storico-artistico appartenenti ad enti pubblici e persone giuridiche private senza fini di lucro, a differenza di quelli appartenenti a persone fisiche e società, resterebbero soggetti *ex lege* alle disposizioni di tutela, senza necessità di alcuno specifico provvedimento da parte dell'autorità competente ed a prescindere anche dalla loro inclusione negli elenchi previsti dallo stesso art. 4. Secondo un diverso indirizzo, che appare prevalente nella più recente giurisprudenza amministrativa, anche i beni appartenenti agli enti pubblici (ed alle persone giuridiche private senza fini di lucro) sarebbero invece sottoposti alla legislazione vincolistica solo a seguito dell'adozione di un atto formale da parte del Ministero per i beni e le attività culturali, differenziandosi il procedimento, nei due casi, solo quanto alla necessità, non richiesta per i soggetti di cui all'art. 4, di una formale notifica dell'atto amministrativo.

Indipendentemente dall'opinione che si ritenga al riguardo più corretta, risulta, in ogni caso, pacifico che la distinzione tra le fattispecie di cui agli artt. 3 e 4 della legge n. 1089 del 1939 può eventualmente riguardare le modalità attraverso le quali si perviene, nei due casi, all'individuazione dei beni oggetto di tutela, ma di certo non attiene al regime giuridico cui i beni in questione sono assoggettati, in ragione del loro interesse storico o artistico, identica essendo, nei due casi, la disciplina finalizzata alla loro tutela.

Ed è appena il caso di sottolineare che il mancato riferimento, nella norma impugnata, ai

beni di cui all'art. 4 della legge n. 1089 del 1939 non può di certo trovare giustificazione né - come sostiene il Comune di Genova - in una presunta maggiore capacità contributiva degli enti pubblici rispetto ai soggetti privati, trattandosi di una presunzione del tutto irragionevole e della quale comunque non vi è traccia nell'ordinamento tributario, né - come assume l'Avvocatura - nella considerazione che gli enti pubblici sono istituzionalmente chiamati al perseguimento di finalità di ordine generale, in quanto ciò naturalmente non può significare che ciascun ente pubblico debba perseguire, oltre ai propri fini istituzionali, anche quelli di tutela del patrimonio storico-artistico della nazione. E ciò a prescindere dal fatto che l'una e l'altra tesi sembrano completamente trascurare la circostanza che l'art. 4 della legge n. 1089 del 1939 non si riferisce solamente agli enti pubblici ma anche alle persone giuridiche private senza fini di lucro.

Risulta, pertanto, evidente che la distinzione tra i beni di interesse storico o artistico di cui agli artt. 3 e 4 della legge n. 1089 del 1939 rappresenta un elemento di discrimine manifestamente irragionevole rispetto all'applicazione di un beneficio fiscale che trova - come si è osservato - il suo fondamento oggettivo proprio nella peculiarità del regime giuridico dei beni di cui si tratta. Mentre, d'altro canto, l'esigenza di certezza nei rapporti tributari cui assolve il provvedimento formale previsto dall'art. 3 della legge n. 1089 del 1939 (che, secondo un diffuso orientamento interpretativo, potrebbe mancare, come si è visto, per i beni di cui all'art. 4) ben può essere soddisfatta, per i beni appartenenti agli enti pubblici (o alle persone giuridiche private senza fini di lucro), dalla loro inclusione negli elenchi di cui allo stesso art. 4 della legge ovvero da un atto dell'amministrazione dei beni culturali ricognitivo dell'interesse storico o artistico del bene.

Conclusivamente, la norma impugnata va ricondotta a legittimità costituzionale attraverso una pronuncia che ne estenda l'applicazione agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui non si applica agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (Tutela delle cose d'interesse artistico e storico), ora art. 5 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'articolo 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 novembre 2003.

F.to:

Riccardo CHIEPPA, Presidente

Annibale MARINI, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 28 novembre 2003.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: 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.