

Franco Fichera

**MODIFICAZIONE IN PEIUS DI
AGEVOLAZIONE FISCALE E
DISCREZIONALITÀ DEL
LEGISLATORE. LA SENTENZA N.
72/2018 DELLA CORTE
COSTITUZIONALE IN TEMA DI
IMMOBILI DI INTERESSE STORICO
O ARTISTICO**

Estratto

SENTENZA (6 febbraio 2018) 5 aprile 2018 n. 72 — Pres. Lattanzi — Red. Carosi — F.V. — Agenzia delle entrate — Pres. Cons. ministri.

[4036] Imposte in genere - Regime fiscale degli immobili di interesse storico o artistico - Determinazione del reddito imponibile - Sostituzione del regime fiscale speciale con uno meramente agevolato - Riduzione forfettaria del canone di locazione del 35% a fronte di quella ordinaria del 5% - Asserita violazione del principio di tutela del patrimonio storico e artistico nazionale - Asserita irragionevolezza e discriminatorietà dell'agevolazione fiscale - Asserita violazione del principio di capacità contributiva - Insussistenza dei vizi denunciati - Non fondatezza delle questioni.

(Cost., artt. 3, 9, comma 2, 53; d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv., con modif., nella l. 26 aprile 2012, n. 44, art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, lett. a).

*Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, lett. a), d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv., con modif., nella l. 26 aprile 2012, n. 44, censurato per violazione degli artt. 3, 9, comma 2, e 53 Cost., nella parte in cui prevede che, ai fini del calcolo del reddito imponibile degli immobili di interesse storico o artistico, il canone di locazione da prendere in considerazione subisce una riduzione forfettaria del trentacinque per cento a fronte di quella ordinaria del cinque per cento. Infatti, la normativa censurata, sostituendo il regime fiscale speciale con uno meramente agevolato, non ha determinato l'omologazione giuridica degli immobili di interesse storico-artistico a quelli che non lo sono, atteso che, in ragione della tutela da accordare ai primi in virtù dell'art. 9, comma 2, Cost., e senza prescindere da vincoli e oneri agli stessi correlati, la distinzione tra di essi permane integra, prevedendosi una maggior riduzione del reddito locativo da prendere in considerazione rispetto agli altri beni. Inoltre, non è affatto implausibile che le disposizioni impugnate — anziché prescindere completamente dal reddito locativo — applichino allo stesso una riduzione forfettariamente quantificata, in tal modo armonizzandone la disciplina con quella delle ulteriori agevolazioni. Infatti, con specifico riferimento alla loro redditività, la riduzione forfettaria prevista dalla norma impugnata risulta ulteriormente incrementabile del trenta per cento, ai sensi dell'art. 8, comma 1, l. 9 dicembre 1998, n. 431 e, ai fini IRPEF, l'art. 15, comma 1, lett. g), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, prevede una detrazione del diciannove per*

cento delle spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro dei beni vincolati, agevolazione cumulabile — seppur in ragione della metà — con quelle previste per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio. Tali agevolazioni, peraltro, coesistono con la previsione, contenuta nel d.lgs. 22 gennaio 2004 n. 42, che lo Stato possa concorrere alle spese di restauro e conservazione dei beni vincolati. Infine, deve escludersi la violazione dell'art. 53 Cost., atteso che la norma impugnata, senza prescindere completamente dai costi di manutenzione e conservazione degli immobili vincolati, determina — a fini impositivi — una riduzione forfettaria di circa un terzo del reddito locativo rispetto a quella ordinaria prevista per gli altri immobili (sentt. nn. 108 del 1983, 346 del 2003, 111 del 2016; ord. n. 174 del 2001) (1).

Nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, lettera *a*), del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44, promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Novara nel procedimento vertente tra F.V. e l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Novara, con ordinanza del 1° dicembre 2015, iscritta al n. 29 del registro ordinanze 2016 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 8, prima serie speciale, dell'anno 2016.

Visti l'atto di costituzione di F.V., nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 6 febbraio 2018 il Giudice relatore Aldo Carosi;

uditi l'avvocato Marco Cuniberti per F.V. e l'avvocato dello Stato Gianni De Bellis per il Presidente del Consiglio dei ministri.

RITENUTO IN FATTO. — 1. Con l'ordinanza indicata in epigrafe la Commissione tributaria provinciale (CTP) di Novara ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, lettera *a*), del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44, in riferimento agli artt. 3, 9, secondo comma, e 53 della Costituzione.

Il giudice *a quo* riferisce di essere stato adito da F.V., il quale — dopo essersi vanamente rivolto all'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Novara per ottenere il rimborso delle somme, asseritamente non dovute, versate per l'anno d'imposta 2013 a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e di addizionale, tutte relative al reddito derivante dalla locazione di un immobile di interesse storico-artistico di sua proprietà ubicato a Verona — ha impugnato il silenzio rifiuto formatosi su detta istanza. In particolare, il ricorrente lamentava l'illegittimità costituzionale delle norme censurate, che avrebbero ricondotto al regime impositivo ordinario anche gli immobili appartenenti alla menzionata categoria.

Il rimettente — dopo aver dato atto del fatto che la stessa CTP di Novara, su analogo ricorso del medesimo contribuente relativo all'annualità 2012, aveva sollevato questione di legittimità costituzionale della stessa normativa in riferimento all'art. 77, secondo comma, Cost., questione dichiarata non fondata dalla sentenza n. 145 del 2015 di questa Corte — evidenzia come i commi censurati modifichino profondamente, e in senso deteriore per il contribuente, il precedente regime fiscale

dettato per gli immobili di interesse storico o artistico dall'art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale), secondo cui «n ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato». Tale regime, abrogato dall'art. 4, comma 5-*quater*, del d.l. n. 16 del 2012, è stato sostituito da quello dettato dal successivo comma 5-*sexies*, lettera *a*), secondo cui, ai fini del calcolo del reddito imponibile degli immobili di interesse storico o artistico, il canone di locazione da prendere in considerazione subisce una riduzione forfettaria del trentacinque per cento a fronte di quella ordinaria del cinque per cento.

Ad avviso del rimettente, la sostituzione del precedente regime speciale con uno meramente agevolato, dettata dalla sola finalità di aumentare il gettito tributario, eliminerebbe la distinzione sostanziale tra gli immobili di interesse storico o artistico e quelli che non lo sono, violando l'art. 9, secondo comma, Cost., espressivo del principio di tutela del patrimonio storico e artistico nazionale.

Inoltre, l'agevolazione fiscale violerebbe l'art. 3 Cost. in quanto, omettendo di prevedere adeguate misure compensative a fronte della forte incidenza dei costi di conservazione e dei vincoli limitanti la libera disponibilità di tali beni, sarebbe irragionevole e discriminatoria.

Infine, la tassazione del sessantacinque per cento del reddito non troverebbe giustificazione in indici reddituali effettivi, con conseguente violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

2. Con atto depositato il 15 marzo 2016 è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione di legittimità costituzionale sollevata sia dichiarata manifestamente infondata.

Ad avviso dell'intervenuto, le disposizioni censurate, sostituendo il precedente regime fiscale speciale per gli immobili di interesse storico o artistico con uno omogeneo a quello generale, avrebbero dato luogo a una semplificazione e razionalizzazione della tassazione, al contempo tenendo conto, da un lato, della particolare natura degli immobili e, dall'altro, delle esigenze di bilancio, il tutto nell'esercizio della discrezionalità del legislatore, ora maggiormente ancorata alla capacità contributiva rispetto alla normativa precedente, che prescindeva dal reddito locativo.

3. Si è costituito il ricorrente nel giudizio *a quo*, chiedendo che la questione sollevata sia dichiarata fondata. Successivamente, con memoria depositata il 16 gennaio 2018, il medesimo ha diffusamente argomentato in ordine alla rilevanza e alla fondatezza delle questioni sollevate.

* * *

CONSIDERATO IN DIRITTO. — 1. Con l'ordinanza indicata in epigrafe la Commissione tributaria provinciale di Novara ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, lettera *a*), del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficien-

tamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44, in riferimento agli artt. 3, 9, secondo comma, e 53 della Costituzione.

Il giudice *a quo* è stato adito da un contribuente, il quale — dopo essersi vanamente rivolto all’Agenzia delle entrate per ottenere il rimborso delle somme, asseritamente non dovute, versate per l’anno d’imposta 2013 a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e di addizionale, tutte relative al reddito derivante dalla locazione di un immobile di interesse storico-artistico di sua proprietà — ha impugnato il silenzio rifiuto formatosi su detta istanza, lamentando l’illegittimità costituzionale delle norme censurate, che avrebbero ricondotto al regime impositivo ordinario anche gli immobili appartenenti alla menzionata categoria.

Il rimettente evidenzia come la normativa denunciata modifichi profondamente, e in senso deteriore per il contribuente, il precedente regime fiscale dettato per gli immobili vincolati dall’art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l’attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale), secondo cui «n ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico è determinato mediante l’applicazione della minore tra le tariffe d’estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato». Tale regime, abrogato dall’art. 4, comma 5-*quater*, del d.l. n. 16 del 2012, è stato sostituito da quello dettato dal successivo comma 5-*sevies*, lettera a), del medesimo articolo, secondo cui, ai fini del calcolo del reddito imponibile degli immobili di interesse storico o artistico, il canone di locazione da prendere in considerazione subisce una riduzione forfettaria del trentacinque per cento a fronte di quella ordinaria del cinque per cento.

Ad avviso del rimettente, la sostituzione del precedente regime speciale con uno meramente agevolato eliminerebbe la distinzione sostanziale tra gli immobili vincolati e quelli che non lo sono, violando l’art. 9, secondo comma, Cost., espressivo del principio di tutela del patrimonio storico e artistico nazionale.

Inoltre, l’agevolazione fiscale violerebbe l’art. 3 Cost., in quanto, omettendo di prevedere adeguate misure compensative a fronte della forte incidenza dei costi di conservazione e dei vincoli limitanti la libera disponibilità di tali beni, sarebbe irragionevole e discriminatoria.

Infine, la tassazione del sessantacinque per cento del reddito locativo non troverebbe giustificazione in indici reddituali effettivi, con conseguente violazione del principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost.

2. Prima di affrontare il merito delle questioni sollevate, occorre rammentare che, come già evidenziato da questa Corte (sentenza n. 145 del 2015), sino al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2011, per tutti gli immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell’art. 10 del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell’articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137) — senza distinzione di destinazione o di classificazione catastale e indipendentemente dal loro concreto utilizzo (locati o meno) e con l’eccezione di quelli che costituiscono beni strumentali per l’esercizio dell’attività d’impresa o di produzione o scambio finalizzati a tale attività — il regime d’imposizione fiscale risultava completamente scollegato dal valore locativo o fondiario dell’immobile, in quanto il reddito derivante dal suo possesso veniva determinato sulla base della minore tra le tariffe d’estimo previste per le abitazioni della zona censuaria di appartenenza (art.

11, comma 2, del d.lgs. n. 413 del 1991), in relazione alla cosiddetta rendita figurativa.

L'art. 4 del d.l. n. 16 del 2012 — come integrato in sede di conversione — ha ridisegnato il peculiare regime fiscale degli immobili vincolati. Tale disposizione, abrogando l'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 413 del 1991 (art. 4, comma 5-*quater*), ha eliminato la possibilità di determinare il reddito imponibile secondo il criterio della rendita figurativa, in cui era irrilevante il canone di locazione, e ha al contempo statuito, con riferimento agli immobili di interesse storico o artistico non posseduti in regime di impresa e locati (art. 4, comma 5-*sexies*, lettera *a*), che il reddito imponibile ai fini IRPEF sia rappresentato dal maggiore fra il canone di locazione ridotto del trentacinque per cento e la rendita catastale rivalutata del cinque per cento calcolata applicando la tariffa d'estimo propria dell'immobile, ridotta della metà (secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione del 31 dicembre 2012, n. 114/E).

Alla luce della ricostruzione normativa che precede, si evince come le norme censurate abbiano sostituito il regime fiscale speciale precedentemente previsto per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico con uno meramente agevolato, ridimensionando tendenzialmente sotto il profilo quantitativo il beneficio accordato.

3. Tanto premesso, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, lettera *a*), del d.l. n. 16 del 2012, in riferimento all'art. 9, secondo comma, Cost., non è fondata.

La sostituzione del regime fiscale speciale con uno meramente agevolato non ha sottratto il trattamento tributario degli immobili di interesse storico-artistico alla peculiare finalità reclamata dal rimettente, continuando a giustificarsi «in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, secondo comma, della Costituzione» (sentenze n. 111 del 2016 e n. 346 del 2003).

Alla permanenza della diversità di trattamento legale, correlata al pregio storico o artistico del bene, continua a corrispondere quella del regime tributario — proprio come ritenuto da questa Corte a proposito del precedente criterio di tassazione fondato sulla rendita figurativa (sentenza n. 346 del 2003) — seppure in un diverso rapporto sistematico con la disciplina complessiva del tributo interessato, prevedendosi una maggior riduzione del reddito locativo da prendere in considerazione rispetto agli altri beni.

Risulta così smentito l'assunto del rimettente secondo cui la normativa censurata avrebbe determinato l'omologazione giuridica degli immobili di interesse storico-artistico a quelli che non lo sono, atteso che, in ragione della tutela da accordare ai primi in virtù dell'art. 9, secondo comma, Cost., la distinzione tra di essi permane integra.

4. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, lettera *a*), del d.l. n. 16 del 2012, in riferimento all'art. 3 Cost., non è fondata.

Anche a prescindere dalla considerazione che tutte le agevolazioni fiscali afferenti alla categoria dei beni culturali — il cui novero non si esaurisce in quella in esame — rispondono essenzialmente alla finalità di compensare obblighi e vincoli a essi inerenti, va rilevato, con specifico riferimento alla loro redditività, come la riduzione forfettaria (del trentacinque per cento a fronte di quella ordinaria del cinque per cento) del canone locativo ai fini della determinazione dell'imponibile risulti ulteriormente incrementabile del trenta per cento, ai sensi dell'art. 8, comma 1, della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo). Tale possibilità dipende dal fatto che, in virtù

delle modifiche intervenute, le modalità di determinazione del reddito locativo degli immobili vincolati sono divenute analoghe a quelle previste per gli altri e soddisfa così l'esigenza di armonizzazione evidenziata da questa Corte in occasione dello scrutinio del regime precedente (sentenza n. 346 del 2003).

Inoltre, ai fini IRPEF, l'art. 15, comma 1, lettera g), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), prevede una detrazione del diciannove per cento delle spese «sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro» dei beni vincolati, agevolazione cumulabile — seppur in ragione della metà — con quelle previste per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio (art. 16-bis, comma 6, del d.P.R. n. 917 del 1986).

Tali agevolazioni, peraltro, coesistono con la previsione, contenuta nel d.lgs. n. 42 del 2004, che lo Stato possa concorrere alle spese di restauro e conservazione dei beni vincolati fino alla metà dell'importo o, in caso di interventi di particolare rilevanza, per l'intero (art. 35) e possa concedere contributi in conto interessi su mutui o altre forme di finanziamento accordati a proprietari, possessori o detentori da istituti di credito per la realizzazione degli interventi conservativi (art. 37).

Alla stregua dei rilievi che precedono, si deve dunque escludere, anche in virtù di una valutazione sistematica, che il nuovo regime fiscale non tenga adeguatamente conto di vincoli e oneri correlati agli immobili di interesse storico-artistico, riservando invece a essi un trattamento significativamente diverso rispetto a quello dettato per gli immobili che non appartengono a detta categoria.

Il fatto che la nuova disciplina si discosti da quella precedente — considerata più favorevole — e che quest'ultima sia stata ritenuta costituzionalmente conforme (sentenza n. 346 del 2003) non comporta di per sé che il nuovo regime sia in contrasto con il principio di ragionevolezza. Non è affatto implausibile che le disposizioni impugnate — anziché prescindere completamente dal reddito locativo — applichino allo stesso una riduzione forfettariamente quantificata, in tal modo armonizzandone la disciplina con quella delle ulteriori agevolazioni.

Peraltro, ai fini del positivo scrutinio delle disposizioni impugnate in termini sistematici e di proporzionalità, non è indifferente che il nuovo regime dettato per i beni di interesse storico-artistico si accompagni alla quasi coeva introduzione dell'imposta municipale propria (IMU). Quest'ultima ha sostituito, «per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati» (art. 8, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, recante «Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale»). Ciò comporta che coerentemente, per effetto del sopravvenuto assetto tributario, i beni vincolati subiscano un'imposizione patrimoniale essenzialmente sulla base dei parametri catastali (ai sensi dell'art. 13, comma 3, lettera a, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, recante «Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici», convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214), mentre l'imposizione sul reddito da essi eventualmente ritratta avvenga in base a parametri analitici (il canone locativo forfettariamente diminuito, di regola superiore alla rendita catastale rivalutata ridotta della metà).

5. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, lettera a), del d.l. n. 16 del 2012, in riferimento all'art. 53 Cost., non è fondata.

Nel giudizio inerente al precedente regime speciale questa Corte ha già avuto modo di escludere la violazione del citato parametro, in ragione dell'obiettivo difficoltà di ricavare per gli immobili vincolati il reddito effettivo da quello locativo,

per la forte incidenza dei costi di manutenzione e conservazione di tali beni (sentenza n. 346 del 2003).

Tale considerazione vale anche per la normativa censurata che, senza prescindere completamente, determina — a fini impositivi — una riduzione forfettaria di circa un terzo del reddito locativo rispetto a quella ordinaria prevista per gli altri immobili.

6. Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve concludere che l'introduzione del regime tributario in questione rientra nel potere discrezionale del legislatore «di decidere non solo in ordine all'*an*, ma anche in ordine al *quantum* e ad ogni altra modalità e condizione» afferente alla determinazione di agevolazioni e benefici fiscali (sentenza n. 108 del 1983). Nell'esercizio di tale potere egli «non è obbligato a mantenere il regime derogatorio, qualora siano diversamente valutate le condizioni per le quali il detto regime era stato disposto, purché ciò avvenga nei limiti della non arbitrarietà e della ragionevolezza e nel rispetto dei principi costituzionali in materia» (ordinanza n. 174 del 2001), così come accaduto nella fattispecie in esame.

P.Q.M. LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4, commi 5-quater e 5-sexies, lettera a), del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 9, secondo comma, e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Novara con l'ordinanza indicata in epigrafe.

A commento della presente sentenza pubblichiamo un'osservazione del prof. Franco Fichera.

Modificazione *in peius* di agevolazione fiscale e discrezionalità del legislatore. La sentenza n. 72/2018 della Corte costituzionale in tema di immobili di interesse storico o artistico.

1. Con la sentenza n. 72 del 2018 la Corte costituzionale interviene in tema di modifica *in peius* di agevolazione fiscale relativa alla tassazione di beni immobili di interesse storico o artistico.

Le questioni di legittimità costituzionale sottoposte alla Corte attono all'art. 4, commi 5-quater e 5-sexies, lett. a), del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 che ridisegna la tassazione del reddito da immobili di interesse storico o artistico locati e non posseduti in regime di impresa, prevedendo una disciplina deteriore per il contribuente rispetto a quella precedentemente in vigore.

In ossequio all'art. 9, comma 2, Cost. secondo cui la Repubblica “Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione”, il legislatore del 1991 in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche relativa agli immobili vincolati, prevedeva, art. 11, comma 2, l. 30 dicembre 1991, n. 413, un trattamento agevolato, disponendo che «in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della l. 1 giugno 1939, n. 1089 sulla tutela delle cose d'interesse artistico e storico, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo

previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato». «Senza distinzione», come precisa la Corte costituzionale nella sentenza che si annota, «di destinazione o di classificazione catastale e indipendentemente dal loro concreto utilizzo (locati o meno) e con l'eccezione di quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività d'impresa o di produzione o scambio finalizzati a tale attività». Di modo che, prosegue la Corte, «il regime d'imposizione fiscale risultava completamente scollegato dal valore locativo o fondiario dell'immobile, in quanto il reddito derivante dal suo possesso veniva determinato (...) in relazione alla cosiddetta rendita figurativa» (1). Tanto, come è stato chiarito, in ragione dell'«intenzione del legislatore di disciplinare in separata sede la tassazione degli immobili d'interesse storico o artistico e di riservare loro un trattamento di favore» (2).

Su questa normativa re-interviene il legislatore del 2012, modificandola per la parte relativa ai redditi degli immobili in locazione, in senso deterioro per il contribuente. La precedente disciplina viene riformata dall'art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sevies*, lett. a), d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, come segue: viene abrogata dall'art. 4, comma 5-*quater* e sostituita dal successivo comma 5-*sevies*, lett. a) che aggiunge all'art. 37, Tuir, relativo alla determinazione del reddito dei fabbricati, al comma 4-*bis*, dedicato a sua volta ai redditi degli immobili in locazione, alla fine, il seguente periodo: «Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, la riduzione è elevata al 35 per cento».

Il nuovo assetto in tal modo riporta la tassazione ai fini Irpef dei beni immobili di interesse storico o artistico locati e non posseduti in regime di impresa nell'alveo della tassazione dei beni immobili in locazione, per i quali «l'imposizione sul reddito da essi eventualmente ritratto avviene», art. 37,

(1) Cfr. Corte cost., sent., n. 72 del 2018, punto 2, che richiama a riguardo la precedente sent. n. 145 del 2015.

(2) Cfr. A. TURCHI, *Reddito degli immobili storici locati: la Cassazione non cambia orientamento*, in *Aedon*, n. 1/2005 (nota a Cass. civ., sez. trib., sent. 9 novembre 2004, n. 21316), <http://www.aedon.mulino.it/archivio/2005/1/turchi.htm> dove si riprende la sent. n. 346 del 2003 della Corte costituzionale in cui si afferma che la concessione di agevolazioni fiscali ai proprietari di immobili storici — lungi dall'essere arbitraria od irrazionale — appare legittima «in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni, quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, secondo comma, Cost.». L'A. non manca di segnalare il diverso parere dell'amministrazione finanziaria che «ha sempre ritenuto applicabile la norma ai soli immobili storici non locati, intendendo l'espressione "in ogni caso" come riferita alla determinazione del reddito catastale, non di quello effettivo: secondo la finanza, il criterio *de quo* vincolerebbe gli uffici in tutte le ipotesi in cui sia necessario utilizzare parametri catastali per determinare il reddito prodotto da immobili storici, ma non anche laddove — in presenza di contratti di locazione — sia possibile prescindere da tali parametri ed assoggettare a prelievo il reddito effettivamente percepito dal locatore. (Agenzia delle entrate, Risoluzione del 6 marzo 2001, n. 22/E)».

comma 4-*bis*, primo periodo, «in base a parametri analitici» (3). Più precisamente, l'art. 37, comma 4-*bis*, primo periodo, per i beni immobili locati prevede che «Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5 per cento, sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione», che poi è quanto avviene nella realtà, dato che, come sottolinea la Corte nella sentenza che si annota, il canone locativo forfetariamente diminuito del 5 per cento nel confronto di regola è superiore. Mentre l'art. 37, comma 4-*bis*, ultimo periodo, Tuir, per i beni immobili di interesse storico e artistico locati la fissa in deroga al 35 per cento, in ragione dei maggiori costi determinati dallo *status* di beni immobili tutelati «la cui manutenzione e conservazione», osserva ancora la Corte, «richiedono spese notevoli, tali — fra l'altro — da rendere difficile la quantificazione del reddito effettivamente ritraibile dalla locazione» (4). Si perviene in tal modo ad una disciplina più coerente nella determinazione del reddito dei fabbricati dei beni di interesse storico e artistico rispetto al passato: i beni immobili vincolati subiscono, nota la Corte nella sentenza in commento, un'imposizione patrimoniale sulla base dei parametri catastali, «mentre l'imposizione sul reddito da essi eventualmente ritratto» avviene, art. 37, comma 4-*bis*, primo periodo, «in base a parametri analitici (il canone locativo forfetariamente diminuito, di regola superiore alla rendita catastale rivalutata ridotta della metà)» (5).

2. Sulla nuova disciplina vengono sollevate questioni di legittimità costituzionale da parte della Commissione tributaria provinciale di Novara, ord. n. 29, 1° dicembre 2015, in riferimento agli artt. 9, comma 2, 3 e 53 Cost.

Il giudice *a quo*, in primo luogo, sostiene che «la sostituzione del precedente regime speciale con uno meramente agevolato, dettata dalla sola finalità di aumentare il gettito tributario, eliminerebbe la distinzione sostanziale tra gli immobili di interesse storico o artistico e quelli che non lo sono, violando l'art. 9, comma 2, Cost., espressivo del principio di tutela del patrimonio storico e artistico nazionale».

Inoltre, la nuova disciplina violerebbe l'art. 3 Cost. in quanto, «omet-

(3) Cfr. Corte cost., sent. n. 72 del 2018, punto 4.

(4) Cfr. Corte cost., sent. n. 72 del 2018, punto 2.

(5) Cfr. Corte cost., sent. n. 72 del 2018, punto 4, in coerenza con la ricostruzione della nuova disciplina, punto 2, secondo cui «L'art. 4 del d.l. n. 16 del 2012 — come integrato in sede di conversione — ha ridisegnato il peculiare regime fiscale degli immobili vincolati. Tale disposizione, abrogando l'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 413 del 1991 (art. 4, comma 5-*quater*), ha eliminato la possibilità di determinare il reddito imponibile secondo il criterio della rendita figurativa, in cui era irrilevante il canone di locazione, e ha al contempo statuito, con riferimento agli immobili di interesse storico o artistico non posseduti in regime di impresa e locati (art. 4, comma 5-*sexies*, lett. a), che il reddito imponibile ai fini Iperf sia rappresentato dal maggiore fra il canone di locazione ridotto del 35 per cento e la rendita catastale rivalutata del 5 per cento calcolata applicando la tariffa d'estimo propria dell'immobile, ridotta della metà (secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione del 31 dicembre 2012, n. 114/E)».

tendo di prevedere adeguate misure compensative a fronte della forte incidenza dei costi di conservazione e dei vincoli limitanti la libera disponibilità di tali beni, sarebbe irragionevole e discriminatoria».

Infine, la tassazione del 65 per cento «del reddito locativo non troverebbe giustificazione in indici reddituali effettivi, con conseguente violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.» (6).

2.2.1. In ordine alla prima questione la Corte, richiamando la precedente giurisprudenza sulla disciplina tributaria degli immobili di interesse storico o artistico (7), rileva che, a differenza di quanto sostiene il giudice *a quo*, il legislatore nel momento in cui prevede «una maggior riduzione del reddito locativo da prendere in considerazione rispetto agli altri beni» — come risulta palese dal riconoscimento di una riduzione forfetaria maggiorata al 35 per cento rispetto alla riduzione del 5 per cento del trattamento ordinario (art. 37, comma 4-bis, Tuir, rispettivamente, ultimo e primo periodo) — mantiene la distinzione tra beni vincolati e non vincolati, assicurando agli immobili di interesse storico o artistico un trattamento tributario differenziato che tiene conto del «complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, secondo comma, della Costituzione». Che poi lo faccia in diversa modalità e in un diverso «rapporto sistematico con la disciplina complessiva del tributo interessato» rispetto a quella riformata, tanto attiene all'esercizio della discrezionalità del legislatore in materia di agevolazioni fiscali (8).

In tal modo la Corte riprende la giurisprudenza costantemente seguita secondo cui il legislatore nel concedere un'agevolazione fiscale in vista di finalità extrafiscali economiche, sociali e politiche, può nell'esercizio della sua discrezionalità configurare liberamente il trattamento di favore e lo può variare nel tempo. E tuttavia, come si diceva, la discrezionalità del legislatore non è senza limiti. Il legislatore, precisa la Corte nella sua giurisprudenza, è libero di introdurre e configurare il trattamento di favore e di reintervenire su quelli in vigore, purché ciò avvenga nei limiti della non arbitrarietà e della ragionevolezza e nel rispetto dei principi costituzionali in materia (9).

Neanche la modifica *in peius*, come nel caso di specie, e va aggiunto la stessa cancellazione della disciplina di favore, trova preclusioni in principio in quanto rientra nel potere discrezionale del legislatore rimodulare la disciplina di favore o ancora prevedere o meno, in sostituzione, un diverso

(6) Cfr. Corte cost., sent. n. 72 del 2018, punto 1.

(7) Il rinvio è alle sentenze della Corte cost. n. 111 del 2016 e n. 346 del 2003.

(8) Cfr. Corte cost., sent. n. 72 del 2018, punto 3.

(9) Cfr. Corte cost., sent. n. 149 del 2017, dove si afferma che «Non è irrilevante, infine, che il diritto in questione abbia ad oggetto il riconoscimento di un beneficio e non sia espressione di una pretesa fondata su un rapporto convenzionale; beneficio, per di più, di natura fiscale, e quindi maturato in un ambito in cui il tasso di politicità delle scelte legislative è massimo, come riconosciuto dalla stessa giurisprudenza della Corte EDU (sentenze 31 marzo 2009, *Faccio contro Italia*; 12 luglio 2001, *Ferrazzini contro Italia*, paragrafo 29)».

strumento di azione, fiscale o non fiscale che sia, fino alla sua cancellazione, e dunque introdurre, ridimensionare o annullare un'agevolazione fiscale secondo varie esigenze che via via si possono porre, siano esse di politica tributaria, di politiche pubbliche attinenti all'ambito materiale interessato, di politiche di bilancio in ragione dei costi che le agevolazioni fiscali comportano, per le quali politiche nelle varie circostanze si possono richiedere diverse modalità di intervento che si ritengano più eque, più efficienti e/o meno gravose per le casse pubbliche. E tuttavia, come si è detto, la discrezionalità del legislatore non è senza limiti. Il legislatore, precisa la Corte nella sua consolidata giurisprudenza, è libero di reintervenire su quelli in vigore, purché ciò avvenga nei limiti della non arbitrarietà e della ragionevolezza e nel rispetto dei principi costituzionali in materia (10). In tal senso di particolare significato è la sent. n. 149 del 2017 della Corte in tema di legittimo affidamento in caso di modificazione *in peius* di agevolazioni fiscali, dove si afferma che «Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il valore del legittimo affidamento, il quale trova copertura costituzionale nell'art. 3 Cost., non esclude che il legislatore possa assumere disposizioni che modifichino in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici “anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti”, ma esige che ciò avvenga alla condizione che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica (sentenze n. 56 del 2015, n. 302 del 2010, n. 236 e n. 206 del 2009)» (11).

In conformità a tale schema argomentativo, la Corte nella sentenza in commento precisa che «Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve concludere che l'introduzione del regime tributario in questione rientra nel potere discrezionale del legislatore “di decidere non solo in ordine all'*an*, ma anche in ordine al *quantum* e ad ogni altra modalità e condizione” afferente alla determinazione di agevolazioni e benefici fiscali (sent. n. 108 del 1983). Nell'esercizio di tale potere egli “non è obbligato a mantenere il regime derogatorio, qualora (...) siano diversamente valutate le condizioni per le quali il detto regime era stato disposto, purché ciò avvenga nei limiti della non arbitrarietà e della ragionevolezza e nel rispetto dei principi costituzionali in materia (ord. n. 174 del 2001), così come accaduto nella fattispecie in esame”» (12).

Su questa base, la Corte dichiara infondata la prima questione con cui il giudice *a quo* lamenta che la modifica introdotta eliminerebbe la distinzione sostanziale tra immobili di interesse storico o artistico e quelli che non

(10) Cfr. Corte cost., ord. n. 174 del 2001, dove si legge che nell'esercizio di tale potere discrezionale il legislatore «non è obbligato a mantenere il regime derogatorio, qualora (...) siano diversamente valutate le condizioni per le quali il detto regime era stato disposto, purché ciò avvenga nei limiti della non arbitrarietà e della ragionevolezza e nel rispetto dei principi costituzionali in materia». Nello stesso senso cfr. Corte cost., ord. n. 27 del 2001; sent. n. 431 del 1997.

(11) Cfr. Corte cost., sent. n. 149 del 2017, punto 9.

(12) Cfr. Corte cost., sent. n. 72 del 2018, punto 6.

lo sono, violando l'art. 9, comma 2, Cost. A riguardo alla Corte basta rilevare che il legislatore, al contrario di quanto afferma il giudice rimettente, prevedendo per i beni immobili vincolati «una maggior riduzione del reddito locativo» del 35 per cento rispetto a quella ordinaria del 5 per cento, abbia mantenuto, seppure in diversa modalità ed eventualmente modificando *in peius* la precedente disciplina, una differenziazione di trattamento più favorevole per il contribuente rispetto al trattamento ordinario, proprio «in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, secondo comma, della Costituzione» (sentenze n. 111 del 2016 e n. 346 del 2003) (13).

2.2.2. In ordine alla seconda delle questioni sollevate in cui si sostiene che la nuova disciplina violerebbe l'art. 3 Cost. in quanto, omettendo di prevedere adeguate misure compensative a fronte della forte incidenza dei costi di conservazione e dei vincoli limitanti la libera disponibilità di tali beni, sarebbe irragionevole e discriminatoria, la Corte ne dichiara l'infondatezza rilevando che la nuova disciplina, ne tiene invece conto e in modo adeguato.

In particolare la Corte sottolinea che la riduzione forfetaria del 35 per cento a fronte di quella ordinaria del 5 per cento del canone locativo ai fini della determinazione dell'imponibile prevista dalla nuova disciplina, già di per sé significativa, «si inserisce in un quadro sistematico da cui risulta che nell'ordinamento diverse normative hanno la medesima funzione di compensare i costi, raggiungendo una misura complessiva che esclude irragionevolezza e arbitrarietà della disciplina».

Innanzitutto, rileva che la riduzione forfetaria prevista è, ai sensi dell'art. 8, comma 1, l. 9 dicembre 1998, n. 431 che disciplina le locazioni e il rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo, incrementabile del 30 per cento e ancora che, sempre in materia di Irpef, l'art. 15, comma 1, lett. g), Tuir, prevede, in aggiunta, «una detrazione del 19 per cento delle spese «sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro» dei beni vincolati, agevolazione cumulabile — seppur in ragione della metà — con quelle previste per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio (art. 16-bis, comma 6, del d.P.R. n. 917 del 1986)».

Inoltre, fa notare che la nuova disciplina si accompagna alla «previsione, contenuta nel d.lgs. n. 42 del 2004, che lo Stato possa concorrere alle spese di restauro e conservazione dei beni vincolati fino alla metà dell'importo o, in caso di interventi di particolare rilevanza, per l'intero (art. 35)» e, ulteriormente, che «possa concedere contributi in conto interessi su mutui o altre forme di finanziamento accordati a proprietari, possessori o detentori da istituti di credito per la realizzazione degli interventi conservativi (art. 37)».

Per concludere nel senso che «Alla stregua dei rilievi che precedono, si deve escludere, anche in virtù di una valutazione sistematica» — di cui in tal modo si sottolinea il rilievo nel giudizio di ragionevolezza e non arbitrarietà

(13) Cfr. Corte cost., sent. n. 72 del 2018, punto 3.

della disciplina — «che il nuovo regime fiscale non tenga adeguatamente conto di vincoli e oneri correlati agli immobili di interesse storico-artistico, riservando invece a essi un trattamento significativamente diverso rispetto a quello dettato per gli immobili che non appartengono a detta categoria» (14).

2.2.3. In ordine, infine, alla terza questione sollevata in riferimento all'art. 53, Cost., secondo cui «la tassazione del 65 per cento del reddito non trova giustificazione in indici reddituali effettivi», la Corte sostiene che non è fondata, richiamando quanto affermato dalla stessa Corte, sent. n. 346 del 2003, nel giudizio relativo alla precedente disciplina, là dove in tema di violazione del principio della capacità contributiva, si dichiara non fondata la questione «in ragione dell'obiettiva difficoltà di ricavare per gli immobili vincolati il reddito effettivo da quello locativo, per la forte incidenza dei costi di manutenzione e conservazione di tali beni» e sottolineando che «Tale considerazione vale anche per la normativa censurata che, senza prescindere completamente, determina — a fini impositivi — una riduzione forfetaria di circa un terzo del reddito locativo rispetto a quella ordinaria prevista per gli altri immobili» (15).

3. La pronuncia in esame è un tassello, in tema di modificazione *in peius* delle agevolazioni fiscali, di un peculiare modo di porsi del sindacato incidentale di costituzionalità in materia di agevolazioni, in ragione della loro natura di «trattamenti sottrattivi in deroga al trattamento ordinario, più favorevoli per determinate fattispecie, ispirati a principi propri in funzione promozionale» (16).

Stante questa natura, nel giudizio in via incidentale — diversamente stanno le cose nel giudizio in via principale — non si pongono questioni di legittimità che investano l'agevolazione fiscale in quanto tale per la ragione che l'agevolazione non è messa in discussione da parte di coloro che ne sono i destinatari per l'evidente carenza di interesse, né trova tutela un interesse all'eliminazione dell'agevolazione che i singoli potrebbero vantare nei confronti di un'agevolazione fiscale che, in quanto non li riguarda (e quindi non li favorisce), pure in vari modi li svantaggia (17). Eventualmente è il giudice *a quo* — e per altro verso la stessa Corte costituzionale dinanzi a sé stessa — nella misura in cui la norma agevolativa si ritiene viziata che può sollevare d'ufficio questioni di legittimità costituzionale che investano l'agevolazione in quanto tale, per chiederne la cancellazione. Il che è avvenuto, anche se le denunce sono state rare e nel merito respinte. Il fatto è che nella giurisprudenza della Corte è, come si è visto, costante e netta l'affermazione della discrezionalità del legislatore di introdurre e configurare le agevolazioni, in quanto spetta a lui conciliare le diverse esigenze rilevanti, nei limiti ovviamente della non arbitrarietà e ragionevolezza e nel rispetto dei principi

(14) Cfr. Corte cost., sent. n. 72 del 2018, punto 4.

(15) Cfr. Corte cost., sent. n. 72 del 2018, punto 5.

(16) Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova 1992, 56.

(17) *Ibidem*, cit., 129.

costituzionali (18). Nel giudizio in via incidentale, piuttosto, le questioni che il singolo fa valere sono relative all'estensione dell'agevolazione ad altre fattispecie che ritiene illegittimamente escluse ovvero riguardano le norme che delimitano le agevolazioni o ne subordinano il godimento a determinati adempimenti (19).

Una giurisprudenza simmetrica rispetto a quella in materia di penalizzazioni fiscali — come in altri campi del diritto, anche in materia tributaria a fronte di condotte umane e beni della vita il legislatore procede alternando “bastone” e “carota” o, detto diversamente, “sanzioni negative” e “sanzioni positive” — in ragione della loro natura di «istituti additivi che, in deroga al trattamento ordinario, comportano un trattamento differenziato meno favorevole, in vista di finalità extrafiscali di vario ordine, economiche, sociali e politiche, redistributive, dettate dal disvalore assegnato a determinati comportamenti e beni della vita» (20).

FRANCO FICHERA

(18) *Ibidem*, cit., 130-131.

(19) *Ibidem*, cit., 125.

(20) Cfr. F. FICHERA, *Le penalizzazioni fiscali*, in *Rass. trib.* n. 3/2017, 596.