

**Il pagamento delle imposte dirette mediante cessione di beni culturali
(art. 28-bis, D.P.R. n. 602/73)**

SOMMARIO: 1. Profili generali. – 2. Perimetro applicativo tra tipologie d'imposta e attualità del debito tributario. – 3. Procedimento. – 4. Tutela del proponente e qualificazione dell'istituto.

1. Profili generali

Nel quadro di un più generale intervento normativo di natura fiscale concernente i beni di rilevante interesse culturale, con la legge 2 agosto 1982, n. 512, il legislatore ha ritenuto di introdurre alcune disposizioni volte a consentire, in via ordinaria, l'estinzione dei debiti tributari mediante cessione allo Stato di beni aventi tali caratteristiche.

L'ambito di operatività di queste norme riguardava, sin da principio, le imposte dirette, sulle successioni, ipo-catastali e l'Invim e trovava la sua *ratio* nella necessità di assicurare che, quantomeno nell'ipotesi in cui vi fosse l'interesse dello Stato ad acquisire un bene di pregio e, per tale via a tutelarlo, i contribuenti privi di liquidità potessero comunque far fronte ai debiti fiscali, seppur mediante un pagamento in natura.

Sotto questo profilo, si veniva incontro alle esigenze dei contribuenti soprattutto in quelle ipotesi nelle quali essi fossero tenuti ad un esborso tributario anche significativo a fronte dell'acquisto *mortis causa* di patrimoni ereditari non comprendenti denaro: tali soggetti avrebbero in tal modo potuto attingere direttamente al patrimonio loro destinato¹ per assolvere il pagamento dell'imposta sulle successioni e dell'Invim². Rispetto a questa finalità, appariva tuttavia prevalente l'interesse dello Stato a difendere il proprio patrimonio storico-artistico e ad evitarne la dispersione, in ragione della sua funzione culturale e sociale³.

¹ In un primo momento la prassi (Min. Fin., circ. 26 marzo 1983, n. 32) aveva ritenuto che le opere d'arte suscettibili di essere cedute in pagamento dell'imposta di successione fossero solo quelle comprese nell'asse ereditario. Ciò in quanto l'art. 6, l. n. 512 del 1982 con cui è stato introdotto l'art. 42-bis al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 era rubricato "Pagamento dell'imposta di successione mediante cessione di beni ereditari" (l'art. 42-bis è invece rubricato "Pagamento dell'imposta mediante cessione di beni culturali"). Con parere 3 febbraio 1987, n. 171-bis/87 il Consiglio di Stato ha espresso riserve sull'interpretazione restrittiva, proprio perché il riferimento a beni "ereditari" non è rinvenibile né nella rubrica né nel testo dell'art. 42-bis, ma esclusivamente, come detto, nella rubrica dell'art. 6, l. n. 512 del 1982. Dopo l'entrata in vigore del nuovo Testo Unico dell'imposta sulle successioni donazioni, nel cui ambito la norma è prevista all'art. 39, D. Lgs. n. 346 del 1990, l'Amministrazione finanziaria ha mutato orientamento (Min. Fin., risol. 20 settembre 1993, n. 67), richiamando il parere del Consiglio di Stato e valorizzando la *ratio* della disposizione, volta a favorire, attraverso la peculiare modalità estintiva del debito tributario, la più ampia acquisizione allo Stato di beni di interesse culturale. In giurisprudenza v. Comm. Trib. Centr., 17 luglio 1997 n. 3978, che condivide, viceversa, la tesi restrittiva, in considerazione della necessità, secondo i giudici, di interpretare l'art. 42-bis nell'ambito della riforma introdotta dalla l. n. 512 del 1982.

² Invero, l'art. 31, secondo comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, prevedeva che le disposizioni concernenti il pagamento dell'imposta mediante cessione allo Stato di beni culturali si applicassero esclusivamente nei casi di acquisto per successione a causa di morte da parte degli eredi o legatari.

³ Cfr. Ag. Entr., risol. 24 novembre 2002, n. 308/E.

Lo strumento appare di scarso interesse per i contribuenti, e risulta essere stato esplorato soprattutto in ambito successorio⁴. Ciò non sembra dipendere, tuttavia, dall'articolazione del procedimento che, come si vedrà, appare lineare e strumentale alla verifica sia dell'interesse statale all'acquisizione, sia del valore da attribuirsi all'oggetto della proposta di cessione.

Ciò nondimeno, prassi e giurisprudenza hanno avuto modo di fissare alcuni punti fermi di un istituto il cui interesse scientifico risiede per un verso nella dinamica del procedimento e negli atti nei quali esso si conclude – con particolare riferimento alle tutele azionabili dal contribuente nonché alla relativa sede – e per altro verso sui margini della riconducibilità dello schema recato dalla norma ai modelli del diritto comune, in punto di modalità estintive dell'obbligazione.

2. Perimetro applicativo tra tipologie d'imposta e attualità del debito tributario

Pur a fronte della sussistenza di previsioni dedicate a singole imposte⁵, la disposizione in esame ha assunto, nel tempo, portata generale. In origine, essa risultava applicabile ad Irpef, Irpeg, Ilor, ai tributi erariali soppressi di cui all'art. 82 D.P.R. n. 597 del 1973 e ai relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie. Abrogata l'Ilor e sopravvenuta l'Ires, la norma non ha subito emendazioni, rimanendo indiscussa la sua applicabilità sia all'imposta sul reddito delle società, sia alle sanzioni amministrative risultanti dalla riforma del 1997, essendo queste succedute alle pene pecuniarie.

A conferma di una tendenziale espansività della disposizione, va ricordato che l'art. 20, D. Lgs. 26 gennaio 1999, n. 46, con una previsione che appare essere di interpretazione autentica, ha stabilito che l'art. 28-bis del D.P.R. 602 del 1973 si applica esclusivamente alle *entrate tributarie dello Stato*. Sulla base di tale spunto, la prassi amministrativa⁶ ha tratto che la possibilità di assolvere il pagamento, totale o parziale, di imposte mediante cessione di beni culturali, risulta applicabile sia all'Iva che ad altre somme dovute a titolo di tributo dello Stato (senza aggiungere, in tale occasione, alcuna esemplificazione quanto alle imposte interessate).

Il riferimento alle *entrate tributarie dello Stato*, se da un lato esclude l'applicabilità della norma ai tributi degli enti locali, per altro verso impone di soffermarsi sulla possibilità di cedere beni culturali in pagamento dell'Irap.

Tale eventualità risulta, pur implicitamente, confermata dalla prassi, poiché nelle occasioni nelle quali, come vedremo fra breve, essa ha avuto modo di esprimersi sulla necessità che sussista un debito tributario "attuale" e non meramente potenziale, essa ha introdotto un'esemplificazione relativa all'Irap, "*sostitutiva della soppressa Ilor*"⁷. Su questa base – e condivisibilmente – l'Irap rientra nel campo di applicazione dell'art. 28-bis in ragione del fatto di essere stata introdotta a fronte della contestuale abolizione (anche) dell'Ilor [art. 36, comma 1, *lett. b*), D. Lgs. n. 446 del 1997]; ciò consente di prescindere dalla circostanza che all'interno del D. Lgs. n. 446 del 1997 non

⁴ Si v. al riguardo, G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, 397 ss.; F. Del Torchio, *Art. 39 D. Lgs. n. 436 del 1990*, in G. Marongiu (a cura di), *Iva e imposte sui trasferimenti*, in G. Falsitta - A. Fantozzi - G. Marongiu - F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, Padova, 2011, 1260.

⁵ Cfr. art. 39, D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 e art. 31, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643.

⁶ V. Ag. Entr., risol. 15 febbraio 2002, n. 43. Cfr. anche Ag. Entr., risol. 5 agosto 2008, n. 347, che nel confermare l'impostazione della precedente risoluzione, ritiene che la sussistenza di disposizioni specifiche valevoli per l'imposta sulle successioni e per l'Invim costituisca un ulteriore elemento per confermare la volontà del legislatore di ampliare la possibilità di utilizzo del pagamento mediante cessione di beni culturali.

⁷ Ag. Entr., risol. n. 347/2008, *cit.*

sia rinvenibile un rinvio di carattere generale alle disposizioni del D.P.R. n. 602 del 1973 (solo alcune norme sono espressamente e puntualmente richiamate, e tra esse non figura l'art. 28-bis).

Detta "successione", per quanto interessa ai fini del presente lavoro, non è priva di risvolti problematici ai quali possono essere riservate alcune brevi riflessioni.

Al riguardo, va ricordato che secondo quanto statuito dalla Corte costituzionale⁸, l'Irap non costituisce un tributo proprio delle regioni ai sensi dell'art. 119, comma 2, Cost., poiché la relativa disciplina, introdotta con legge statale, demanda alle medesime una mera potestà attuativa; un elemento, questo, che, quantomeno in linea di principio, depone in favore dell'applicabilità della disposizione ai debiti per imposta regionale sulle attività produttive.

E' pur vero, tuttavia, che l'art. 28-bis è una norma relativa alla riscossione dei tributi.

Lo stesso art. 20 D. Lgs. n. 46/1999 si riferisce alle "*entrate tributarie dello Stato*" ed interviene in modo puntuale sulla materia della riscossione e sul decreto che la regola, con il che esso rimarca, a ben vedere, che il tema concerne la fase di incasso dei crediti tributari, consentendo di porre l'accento sulla destinazione del gettito del tributo più che sulla fonte statale della disciplina.

Ragionando in questi termini, poiché ai sensi dell'art. 15, D. Lgs. n. 446 del 1997, l'imposta è dovuta alle regioni⁹ e costituisce tributo proprio derivato ai sensi dell'art. 7, lett. b), n. 1), l. n. 42 del 2009 – secondo cui sono tali i tributi il cui gettito spetta alle regioni pur essendo essi istituiti e regolati da legge statale – saremmo portati a concluderne che tale imposta non dovrebbe rientrare nel perimetro applicativo dell'art. 28-bis D.P.R. n. 602 del 1973.

In favore di tale ricostruzione potrebbe deporre un ulteriore elemento: la disposizione, testualmente, consente di "cedere allo Stato" i beni culturali. Ne consegue che essi sono acquisiti al patrimonio statale, non a quello delle regioni o degli enti locali; e ciò vale a prescindere dalla natura del bene, mobile o immobile. Di conseguenza, se il bene viene ceduto per pagare in tutto o in parte un debito Irap, lo Stato si trova ad acquisirlo pur essendo la regione, sul piano formale, l'ente impositore. Quest'ultima, a fronte dell'estinzione del debito del contribuente, si trova evidentemente a maturare una posizione creditoria nei confronti dello Stato, posizione suscettibile di essere regolata – ipotizziamo - mediante un trasferimento diretto di risorse.

La complessità di tale schema conferma che alla pur indubbia applicabilità dell'art. 28-bis all'Irap non fa riscontro una linearità sul piano operativo, in particolare nei rapporti Stato – Regioni.

Tali considerazioni, in ogni caso, non sono tali da far dubitare dell'opportunità che la norma sia applicata all'Irap, atteso che essa viene di regola accertata contestualmente a quelle sul reddito e all'Iva, con la conseguenza che sarebbe irragionevole consentire una estinzione selettiva del debito escludendo l'imposta regionale.

A fronte di questa tendenza espansiva sul piano soggettivo, si registra, a livello testuale, l'esclusione relativa ai sostituti d'imposta. Quest'ultima, da limitarsi, con tutta evidenza, alle sole ritenute operate nella suddetta qualità e non ai debiti tributari riferiti a presupposti propri, poggia sulla previsione *ex lege* del meccanismo della rivalsa. In tal modo, in termini normativi, il sostituto, chiamato al pagamento delle imposte in luogo d'altri per fatti o situazione a questi riferibili, è un soggetto il quale si presume possedere la liquidità necessaria al pagamento delle ritenute, pur non sussistendo un vincolo giuridico di destinazione delle somme frutto della rivalsa.

⁸ Corte Cost., 26 settembre 2003, n. 296.

⁹ Peraltro, il sistema attuale prevede che il contribuente debba tenere distinti i valori prodotti nelle singole regioni in caso di attività svolte in regioni diverse.

L'inapplicabilità dell'art. 28-bis a tali fattispecie meriterebbe un ripensamento per almeno tre ordini di ragioni.

Anzitutto vi è la possibilità che il sostituto abbia reimpiegato le somme non versate nell'acquisto di beni, mobili o immobili, di interesse culturale. Sotto questo profilo, concedere il pagamento del dovuto mediante cessione del bene, consente di rimediare alla "distrazione" dei fondi, analogamente a quanto avverrebbe per le imposte rispetto alle quali egli è soggetto passivo a tutti gli effetti, ove a fronte di evasione vi sia stato un incremento patrimoniale.

Allo stesso tempo, l'impossibilità di cedere il bene in pagamento delle imposte comporta, in concreto, la necessità di un'azione esecutiva sul bene di cui il sostituto è titolare, ove esso sia l'unico bene o la sua natura culturale possa accrescerne le potenzialità di realizzo e come tale indirizzare su di esso l'attività esecutiva, con aggravio di costi e di procedure.

Inoltre, se la *ratio* della disposizione, come pure è stato affermato, è quella di tutelare il patrimonio storico-artistico del nostro Paese, l'esclusione sembra contraddire il proposito, perché favorisce il ricorso all'esecuzione coattiva e la probabile vendita del bene ad un prezzo non in linea con il valore di mercato¹⁰; ciò peraltro potrebbe determinare un rischio d'incapienza rispetto al credito tributario, che potrebbe essere più utilmente saldato acquisendo il bene all'erario (e con esso il suo valore).

Uno dei punti fermi della disciplina in esame è quello secondo cui, a prescindere dall'imposta rispetto alla quale il contribuente è interessato ad utilizzare la modalità di pagamento, il debito tributario deve essere attuale e non futuro o meramente ipotetico.

A tale conclusione la prassi amministrativa è pervenuta sulla base del dato testuale della norma, poiché riferendosi a soggetti "*tenuti al pagamento*" di una delle imposte contemplate, essa introdurrebbe, quale presupposto per la relativa applicazione, la sussistenza di un debito d'imposta; su questa base sarebbe da escludere la rilevanza di una soggettività passiva astratta, che dipenda dalla circostanza che l'interessato possa solo in via potenziale considerarsi assoggettato ad Irpef, Ires o Irap¹¹.

E' da escludere, dunque, che la cessione dei beni possa essere finalizzata all'emersione di un credito da utilizzarsi in compensazione di imposte future, mentre è indubitabile che le disposizioni si applichino a tutti i pagamenti, anche per imposte non iscritte a ruolo, essendo necessario che il debito sia "certo", nel senso generico dell'individuazione di tutti i suoi elementi¹².

¹⁰ Si tratta di un profilo che risulta essere valorizzato dalla prassi. In Ag. Entr., risol. n. 308 del 2002, relativa all'applicazione dell'art. 39 D. Lgs. n. 346 del 1990, l'Amministrazione finanziaria sottolinea che "*l'interesse degli eredi a non <<svendere>> il patrimonio familiare coincide con l'interesse pubblico alla tutela del patrimonio storico-artistico*".

¹¹ Ag. Entr., risol. n. 347/2008, cit., secondo la quale non è sufficiente la mera soggezione ai tributi in questione, sulla base dell'art. 2, primo comma o dell'art. 73 Tuir, o dell'art. 3, D. Lgs. 446 del 1997.

¹² Così Ag. Entr. Risol. n. 347 del 2008, che si riferisce anche agli importi dovuti a seguito di accertamento con adesione. Per l'applicabilità anche ai casi di dilazione di pagamento v. Ag. Entr., risol. n. 308 del 2002, relativa ad imposta di successione, ove l'Amministrazione finanziaria spiega che ai sensi dell'art. 39 D. Lgs. n. 346 del 1990 la cessione di beni culturali è ammessa per il pagamento totale o parziale dell'imposta e che la dilazione non interferisce sul carattere sostanziale della pretesa erariale ma realizza la percezione del tributo a rate annuali posticipate. Per questo motivo, la proposta di cessione è ammissibile e va presentata entro il termine di scadenza della rata di imposta (che nel caso di specie era l'ultima) poiché tale è il termine utile per eseguire il versamento senza incorrere nella sanzione prevista per il ritardo nel pagamento. In dottrina, v. F. Graziano, *Art. 28-bis* D.P.R. 602 del 1973, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, 1035. La prassi (Ag. Entr., risol. 3 luglio 2001, n. 102) ha escluso che la cessione di beni culturali possa essere proposta in pagamento delle imposte ipotecarie e catastali, bollo e tasse ipotecarie dovute qualora nell'asse ereditario siano compresi beni immobili. Secondo l'A.F., infatti, per quanto l'art. 39 del T.U. sulle successioni e donazioni contempla le imposte ipotecarie e catastali, tale

3. Procedimento

Il procedimento descritto dall'art. 28-*bis* si avvia con la formulazione di una proposta da parte del contribuente, seguita dall'accettazione da parte del Ministero e dalla formalizzazione del trasferimento.

La "proposta" esprime la disponibilità del contribuente a provvedere al pagamento dell'imposta mediante la cessione del bene, ma non costituisce, come si vedrà, una dichiarazione di volontà a carattere definitivo. Essa deve contenere il dettaglio dei beni il cui trasferimento è offerto allo Stato e, corredata da idonea documentazione, deve essere inoltrata al Ministero per i beni e le attività culturali. Tale competenza si spiega con la necessità di verificare che lo Stato, valutato l'interesse culturale del bene, possa esprimere, per il tramite dell'amministrazione a ciò preposta, la volontà di acquisire il bene oggetto della proposta.

Sono tre le tipologie di beni suscettibili di rientrare in una proposta di cessione *ex art. 28-bis*, D.P.R. n. 602/1973: *i*) le cose mobili e immobili di interesse artistico, storico, archeologico o etnografico¹³; *ii*) le cose immobili che, a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte e della cultura in genere, siano state riconosciute di interesse particolarmente importante e come tali abbiano formato oggetto di notificazione, in forma amministrativa, del Ministro della pubblica istruzione (art. 2, l. n. 1089/1939); *iii*) le collezioni o serie di oggetti, che, per tradizione, fama e particolari interessi e caratteristiche ambientali, rivestono come complesso un eccezionale interesse artistico o storico (art. 5, l. n. 1089/1939); *iv*) gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico (art. 36, D.P.R. n. 1409 del 1963); *v*) le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione.

Ricevuta la proposta¹⁴, il Ministero apre l'istruttoria, volta alla verifica della sussistenza dei presupposti previsti dalla legislazione di settore e destinata a concludersi nell'arco di sei mesi – ma il termine non è perentorio¹⁵ – con l'emanazione di un decreto ministeriale.

La verifica viene affidata ad una apposita commissione, nominata con decreto del Ministero dei beni culturali e formata da sei componenti, dei quali tre del medesimo ministero, compreso il ministro o un suo delegato, e tre del ministero delle Finanze.

All'interno della proposta, l'interessato può formulare istanza di audizione, personale o a mezzo di soggetto delegato (usualmente un esperto), allo scopo di essere sentito in merito al bene potenzialmente oggetto di cessione. Sia nel corso dell'audizione che nei quindici giorni successivi, l'interessato può revocare la proposta, ed in tal caso il procedimento si chiude.

disposizione, stabilendo che la proposta debba essere presentata nel termine previsto dall'art. 37 per il pagamento dell'imposta, vale a dire entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, ha come presupposto proprio la notifica agli eredi di tale avviso. Sennonché l'art. 11, d.l. 28 marzo 1997, n. 79, ha aggiunto il comma 1-*bis* all'art. 33 del medesimo Testo Unico, stabilendo che ipocatastali, bollo e tasse ipotecarie debbano essere assolte in autoliquidazione; di conseguenza, non essendovi più la notifica dell'avviso di liquidazione, per tali tributi l'art. 39 non è applicabile. La disposizione merita di essere emendata.

¹³ La disposizione richiama l'art. 1, l. 1 giugno 1939, n. 1089 che comprende anche: *a*) le cose che interessano la paleontologia, la preistoria e le primitive civiltà; *b*) le cose d'interesse numismatico; *c*) i manoscritti, gli autografi, i carteggi, i documenti notevoli, gli incunaboli, nonché i libri, le stampe e le incisioni aventi carattere di rarità e di pregio. Al secondo comma la disposizione stabilisce che sono compresi ville, parchi e giardini che abbiano interesse artistico o storico.

¹⁴ Nella prassi v. Min. Fin., circ. n. 32 del 1983, *cit.*

¹⁵ In tal senso Cass., 22 settembre 2003, n. 13992.

Viceversa, la Commissione si esprime e dopo averla sentita, il Ministro per i beni culturali di concerto con quello delle finanze, emette un decreto, notificato all'interessato, nel quale, in caso di esito positivo, sono indicate le condizioni e il valore della cessione; in tal caso, entro due mesi dalla notifica del decreto, il contribuente, a pena di decadenza, è tenuto a notificare la propria accettazione. Se il procedimento ha dato esito negativo, il decreto è funzionale ad informare il proponente che l'Amministrazione non è interessata all'acquisizione.

Per la cessione di beni mobili si applicano le regole del diritto comune: il trasferimento si verifica con la consegna dei beni, da effettuare entro trenta giorni dalla notifica dell'accettazione.

Nel caso di beni immobili, da trasferire liberi da ipoteche e da iscrizioni e trascrizioni pregiudizievoli, il trasferimento della proprietà, nei rapporti tra le parti, ha effetto dalla dichiarazione di accettazione; affinché si producano effetti *erga omnes*, il decreto e la dichiarazione dell'accettazione con firma autenticata sono titolo per la trascrizione nei registri immobiliari¹⁶.

Effettuato il trasferimento, il contribuente disporrà di un "plafond" costituito dal valore di cessione. Questo potrà essere imputato, sino ad esaurimento, ai debiti fiscali preesistenti alla stessa presentazione della proposta, a quelli compresi tra la data di presentazione e il trasferimento dei beni, nonché a quelli scadenti successivamente al trasferimento stesso.

Quanto ai debiti fiscali scaduti nel periodo compreso tra la presentazione della proposta e il perfezionamento del trasferimento – al cui pagamento il contribuente è tenuto poiché la proposta non sospende i termini ordinari¹⁷ – è possibile descrivere due scenari: se il contribuente non ha onorato le scadenze nel corso del procedimento, l'imputazione del valore estingue tali debiti; se viceversa aveva frattanto effettuato i pagamenti, egli ha diritto di chiedere, sin dal momento successivo al trasferimento dei beni, il rimborso del versato¹⁸.

Qualora il contribuente abbia scelto di imputare il valore di cessione (anche) alle scadenze fiscali successive al trasferimento, egli, trascorsi cinque anni da tale data, potrà chiedere il residuo di plafond ancora non sfruttato¹⁹.

Nel caso in cui la cessione non abbia luogo – per decreto negativo, revoca della proposta o mancata accettazione del proponente - rimangono a disposizione dell'amministrazione i rimedi ordinari per il recupero delle imposte non riscosse, e fermo restando il decorso degli interessi moratori; non viene applicata, tuttavia, alcuna penalità per il procedimento avviato ma concluso con esito infruttuoso²⁰.

¹⁶ V. Min. Fin., circ. n. 32 del 1983, *cit.*

¹⁷ Diversamente, per l'imposta di successione, l'art. 39, comma 2, D. Lgs. n. 346 del 1990 stabilisce che la presentazione della proposta interrompe il termine di cui all'art. 37 per il pagamento dell'imposta. In relazione ad un caso nel quale la fase istruttoria aveva richiesto un lasso di tempo maggiore rispetto al semestre previsto dalla disposizione, la prassi (Min. Fin., risol. 11 luglio 1994 n. 258) aveva stabilito che qualora il decreto non sia emanato entro tale termine e si avvicini il termine prescrizione di dieci anni previsto dall'art. 41 D. Lgs. n. 346 del 1990, gli uffici sono tenuti ad attivarsi per richiedere al contribuente il pagamento delle imposte dovute.

¹⁸ V. Ag. Entr., risol. n. 43 del 2002, *cit.* Una regola diversa è prevista con riguardo all'imposta di successione. L'art. 39, comma 8, D. Lgs. n. 346 del 1990, stabilisce che se il valore dei beni ceduti è inferiore all'importo dell'imposta e degli accessori, il contribuente è tenuto a pagare la differenza entro sessanta giorni dalla produzione all'Ufficio dei documenti relativi all'accettazione; se il valore è superiore non ha diritto al rimborso.

¹⁹ Secondo quanto è stato chiarito in giurisprudenza (Cass., 22 settembre 2003, n. 13992), il previo decorso del termine quinquennale è riferito esclusivamente alla fattispecie del rimborso del residuo "plafond" nel caso in cui il contribuente ne abbia chiesto l'imputazione alle imposte aventi scadenza successiva al trasferimento dei beni.

²⁰ V. Cass. 4 novembre 2008, n. 26450 e 26451; Min. Fin., circ. 15 marzo 1991, n. 17.

4. Tutela del proponente e qualificazione dell'istituto

L'eventuale emanazione di un decreto negativo, volto al rigetto della proposta, o di un provvedimento di accoglimento del quale il proponente ritenga non congruo il valore di cessione, richiede l'individuazione degli strumenti di tutela dell'interessato e della relativa sede, se tributaria o amministrativa, nonché la necessità di stabilire entro quali limiti il giudice competente possa sindacare il provvedimento, se limitandosi ad una conferma di legittimità o a un annullamento, o giungendo anche ad una rideterminazione del valore del bene.

Nel quadro più generale di una giurisprudenza rarefatta, va ricordato che alla fine degli anni novanta il Consiglio di Stato²¹ ha statuito che il procedimento di cui all'art. 28-bis D.P.R. n. 602 del 1973 costituisce una sequenza di atti adottati nell'esercizio di potestà attribuite dalla legge per la cura di interessi pubblici (quello fiscale e quello di tutela dei beni culturali); in quanto tale, essa è suscettibile di essere inficiata da tutti i vizi che possono invalidare l'azione amministrativa e, di conseguenza, di essere sottoposta al sindacato del giudice amministrativo. Il decreto interministeriale con cui si conclude il sub-procedimento di valutazione dei beni è dunque necessariamente un atto avente natura provvedimentoale.

Questa impostazione viene confermata da giurisprudenza amministrativa di grado inferiore²², che senza disconoscere il carattere pieno ed esclusivo della giurisdizione tributaria, estesa non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento, richiama l'art. 7, comma 4, l. n. 212 del 2000 secondo cui la natura tributaria di un atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa ove ne ricorrano i presupposti.

Secondo questo orientamento, vi sono una serie di atti di natura tale da eccedere lo stretto ambito tributario al punto tale da rendere ammissibile una tutela di fronte ad altro organo giurisdizionale. Tali atti non sono però solo quelli a contenuto generale o normativo e gli atti aventi natura provvedimentoale che costituiscono un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva: sono anche gli atti che attengono alla fase di riscossione e che non rientrano né nell'art. 19 D. Lgs. n. 546 del 1992 né nel novero di quelli strettamente strumentali a questi ultimi e come tali censurabili ove la loro illegittimità si rifletta su un atto impugnabile successivo²³.

Nel riconoscere la giurisdizione del giudice amministrativo, tuttavia, la suddetta giurisprudenza esclude che il giudice possa sindacare la valutazione di opportunità effettuata dall'amministrazione e la stessa determinazione del valore. A questa conclusione si perviene in considerazione della qualificazione della fattispecie alla luce della sua struttura, che è possibile, pur in breve, esaminare e che in via di prima approssimazione, potrebbe prestarsi ad essere ricondotta tra l'adempimento di un'obbligazione alternativa, la novazione o la *datio in solutum*.

La prima ipotesi non appare pertinente, perché nel modello dell'obbligazione alternativa (art. 1285 c.c.) è necessario che due prestazioni siano dedotte in obbligazione, mentre quella tributaria ha carattere pecuniario e l'eventualità di un pagamento mediante cessione di beni non è contemplato *ab initio*. La configurabilità di una facoltà prevista *ex lege* in base all'art. 28-bis ha ad oggetto la "proposta" di cessione, non la cessione in quanto tale, che il creditore può sì accettare – nel quale caso, per vero, la prestazione in natura soddisfa il suo interesse – ma che può anche essere rifiutata.

²¹ Cons. Stato, sez. VI, 10 agosto 1998, n. 1152, pronunciato su un caso di cessione di beni culturali per il pagamento dell'imposta sulle successioni *ex art. 39, D. Lgs. n. 346 del 1990*.

²² Cfr. Tar Lazio, 14 dicembre 2014, n. 12266, in *Fisco*, 2015, 289, con commento di E. Fronticelli Baldelli, *ivi*, 292.

²³ Il Tar si riferisce, a titolo esemplificativo, agli atti di cui all'art. 59, D.P.R. n. 600 del 1973 concernente i provvedimenti in tema di domicilio fiscale.

Sotto questo profilo, la previsione che la scelta della prestazione da eseguirsi possa essere rimessa al creditore (art. 1286, primo comma, ultimo periodo, c.c.) non è decisiva per la qualificazione della fattispecie, perché l'ente impositore non è titolare di alcuna scelta né in carenza di proposta *ex art. 28-bis*, né a fronte della stessa, poiché per il perfezionamento è sempre necessaria un'accettazione ulteriore del proponente (il quale può peraltro revocare la proposta).

Emerge, in tal modo, il profilo negoziale della fattispecie, confermato dalla stessa scelta lessicale del legislatore di affidare a *proposta e accettazione* la sostanza della norma, nel solco dell'art. 1326 c.c.; costruendoun negozio di pagamento nel quale il mutamentodell'oggetto della prestazione consente, in concreto, l'estinzione dell'obbligazione preesistente.

Secondo la dottrina del diritto civile²⁴, la correlazione tra effetto estintivo ed effetto costitutivo segna la differenza rispetto all'accordo che comporti la possibilità per il debitore di liberarsi con una prestazione diversa. Nel caso della novazione, l'obbligazione precedente si estingue e nasce un'obbligazione nuova; nell'ipotesi di prestazione in luogo dell'adempimento, l'obbligazione originaria rimane in essere e il debitore si libera solo se e quando esegua la prestazione autorizzata dal creditore.

Applicando questi principi al caso di specie, saremmo portati a ritenere che il modello maggiormente conferente sia quello della novazione, perché a seguito di accettazione, da parte del proponente, successiva al decreto ministeriale, il contribuente è tenuto non al pagamento delle somme ma alla consegna dei beni mobili: tale consegna è diretta al trasferimento della proprietà dei beni ma non influisce sul perfezionamento del negozio, conclusosi con l'accettazione dell'interessato a seguito di decreto positivo. Ciò induce a ritenere che in caso di mancata consegna, l'Amministrazione possa agire per l'esecuzione in forma specifica del relativo obbligo.

Di più, nel caso di proposta di cessione di bene immobile, l'Amministrazione, successivamente alla notifica dell'accettazione da parte del proprietario, non solo è proprietaria nei rapporti interni, ma per divenirlo *erga omnes* non necessita nemmeno della cooperazione del debitore (perché il decreto e l'accettazione con firma autenticata le consentono di trascrivere l'acquisto).

Questi elementi, in effetti, inducono a ritenere che la notifica dell'accettazione da parte del proponente, impediscano all'Amministrazione di poter pretendere la prestazione originaria, estinta per novazione oggettiva (art. 1230 c.c.)²⁵.

Senonché, non va trascurato che secondo quanto previsto dal comma 12 dell'art. 28-bis D.P.R. n. 602 del 1973, qualora entro cinque anni dal trasferimento dei beni, l'interessato non abbia potuto utilizzare l'importo integrale della cessione per il pagamento delle imposte indicate nel primo comma – dunque senza dubbio quelle esistenti anteriormente alla formulazione della proposta –, egli può chiedere il rimborso della differenza, senza interessi.

Questa norma presuppone, a ben vedere, che l'obbligazione originaria non si estingue per novazione - a seguito dell'accettazione - ma per compensazione, in ragione dell'utilizzo del valore di cessione da parte del contribuente, poiché in sostanza, a fronte dell'operazione, il proponente si crea un credito destinato ad abbattere il suo debito.

Più acconcia, dunque, appare la figura della *datio in solutum*²⁶ per descrivere, sul piano del diritto comune, lo schema di fondo dell'art. 28-bis D.P.R. n. 602 del 1973.

²⁴ U. Breccia, *Le obbligazioni*, Milano, 1991, 689.

²⁵ Sulla novazione si rinvia a F. Galgano, *Diritto civile e commerciale*, Vol. II – *Obbligazioni e contratti*, Tomo I, Padova, 1999, 97, nonché a P. Perlingieri, *Modi di estinzione dell'obbligazione diversi dall'adempimento*, Bologna, 1975, 58; g. Doria, *La novazione*, Milano, 2012.

Mentre la prassi più risalente ha in effetti negato la natura propriamente contrattuale della cessione di cui trattasi²⁷, la giurisprudenza amministrativa più sopra richiamata²⁸ accede alla qualificazione della figura come *datio in solutum*, perché essendo insufficiente la mera proposta del contribuente, è la norma a richiedere che le parti raggiungano un accordo, di carattere solutorio – dunque un negozio di adempimento -caratterizzato da un pieno consenso delle parti in ordine al *quantum* del corrispettivo della cessione²⁹; di talché il giudice amministrativo non può sostituirsi né all'Amministrazione nell'esercizio di un potere discrezionale, né alle parti dell'accordo solutorio definendo il corrispettivo in via autoritativa, direttamente o tramite consulente tecnico, essendo soggetto ai limiti del c.d. “sindacato debole”³⁰.

Dott. Andrea Quattrocchi

²⁶ Sulla *datio in solutum*, v. F. Galgano, *Diritto civile e commerciale*, Vol. II – *Obbligazioni e contratti*, Tomo I, cit., 48; M. Bianca, *Diritto Civile*, 4 – *L'obbligazione*, Milano, 1990, 431 ss.; E. Camilleri, *Imputazione di pagamento*, *datio in solutum, quietanza*, in P. Schlesinger (fondato da) – F. Busnelli (diretto da), *Il codice civile – Commentario*, Milano, 2017.

²⁷ Min. Fin., circ. n. 32 del 1983, cit. ha precisato che l'espressione “cedere” va intesa come modalità di soddisfacimento dell'obbligazione tributaria, in quanto tale non tassabile ai fini dell'imposta di registro.

²⁸ Tar Lazio, n. 12266 del 2014, cit.

²⁹ Invero, la determinazione del valore è proposta dall'Amministrazione e il contribuente può decidere di accettare o meno.

³⁰ Sotto questo profilo, secondo la giurisprudenza, il giudice amministrativo, accertati i fatti, non può sostituire la decisione dell'amministrazione con una valutazione propria ma può verificare l'iter logico-valutativo posto in essere dalla Pubblica Amministrazione, valutando la correttezza dei presupposti su cui si fonda la scelta dell'Amministrazione (ad es., l'esistenza di un mercato delle opere d'arte, la sua stabilità, etc.). V., sul punto, M. Del Vaglio – S. Lanzaro, *Nella procedura di pagamento delle imposte mediante cessione di opere d'arte non è sindacabile la valutazione dell'Amministrazione finanziaria*, in *GT. Riv. giur. trib.*, n. 3-2015, 240, ove un approfondimento su discrezionalità tecnica e discrezionalità pura e relativo sindacato giurisdizionale.