

## **Il pagamento dell'imposta attraverso la cessione di opere d'arte allo Stato.**

Il pagamento delle imposte mediante la cessione di opere d'arte trae la sua fonte di legittimazione nell'art. 9 della Costituzione, in quanto consente il perseguimento delle finalità di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale. Attraverso l'intervento pubblico viene così impedito che la scarsità di risorse del privato pregiudichi l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione, previsti dal Codice dei Beni culturali<sup>1</sup>, in ossequio al dettato costituzionale.

Trattasi di una disciplina settoriale, nonché speciale, nell'ambito dell'attività di riscossione, che trae la sua fonte di ispirazione dall'istituto francese c.d. *dation en paiement*<sup>2</sup>.

L'istituto entra a far parte dell'ordinamento giuridico italiano negli anni '80, attraverso la Legge n. 512 /1982, che agli artt. 6 e 7 prevede la possibilità per il contribuente di offrire allo Stato beni di interesse culturale in pagamento totale o parziale delle somme dovute a titolo di imposta di successione e di imposte dirette.

Legittimati, dunque, alla proposta di cessione sono i contribuenti, ossia i soggetti tenuti al pagamento dei tributi, ad esclusione dei sostituti d'imposta.

Mentre, i soggetti a cui compete l'espletamento della relativa procedura sono il Ministero per i beni e le attività culturali e il Ministero dell'Economia e delle Finanze, i quali sono altresì chiamati ad esprimere la loro volontà circa l'acquisizione del bene, le condizioni e il valore dello stesso.

A differenza dell'impostazione precedente, per la quale potevano formare oggetto di cessione unicamente i beni appartenenti all'attivo ereditario, nell'attuale previsione normativa, è data la possibilità di offrire qualunque bene, purché avente una rilevanza culturale, indipendentemente dal fatto che provenga o meno dall'asse ereditario. Inoltre, il pagamento delle imposte può essere effettuato attraverso la cessione sia di beni di interesse culturale, già identificati come tali, che di opere d'arte contemporanea.

### **1.1. Procedura**

L'istituto è disciplinato rispettivamente dall'art. 28 bis del d.P.R. 602/1973 per le imposte dirette, mentre per le imposte sulle successioni dal D.lgs n. 346/1990, art. 39.

---

<sup>1</sup> Cfr. G. GIUSTI, *La fiscalità dei beni culturali nel passaggio generazionale*, in Riv. Dir. Trib., 2018, 5/1, p. 519

<sup>2</sup> Introdotta dalla Legge 31 Dicembre 1968 n.1251, fu promulgata dal Generale De Gaulle, su iniziativa del Ministro della cultura André Malraux ed entrata in vigore nel 1972. Fu concepita con un ambito di applicazione ristretto, in quanto il suo ambito di applicazione era circoscritto al solo pagamento dell'imposta di successione, successivamente questa possibilità è stata estesa anche ai tributi connessi ai trasferimenti *inter vivos* e all'imposta di solidarietà sulla fortuna. Cfr. M.BISOGLIO, *L'adempiamento tributario mediante cessione di opere d'arte: spunti per un'analisi comparata*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2020, 7

Per poter assolvere al pagamento delle imposte mediante cessione di beni culturali è necessario seguire un iter amministrativo, che consta dell'espletamento di più fasi, le quali consentono di dare rilievo ad una pluralità di interessi pubblici.

La prima fase è caratterizzata dalla formulazione di una proposta<sup>3</sup> di cessione, contenente una descrizione analitica dei beni offerti, che deve essere correlata da un'adeguata documentazione volta alla loro identificazione. La proposta, munita della sottoscrizione dell'interessato, deve essere presentata al MIBAC, nonché, nel caso in cui la procedura venga utilizzata per il pagamento delle imposte di successione, anche al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Al fine di consentire il perfezionamento dell'offerta, il proprietario dei beni deve specificare quali sono le caratteristiche culturali della cosa oggetto di cessione e deve, altresì, fornire le informazioni necessarie all'amministrazione per valutare l'interesse, nonché l'opportunità dell'acquisto.

Ricevuta la relativa documentazione, segue la fase istruttoria, ove l'amministrazione provvede a certificare la sussistenza delle caratteristiche previste dalla legge in materia di tutela e, infine, a dichiarare l'interesse all'acquisizione.

Il MIBAC, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze<sup>4</sup>, provvede, così, ad emanare l'apposito decreto<sup>5</sup>, nel quale, oltre ad esprimere la sua volontà in merito all'offerta del contribuente, stabilisce altresì le condizioni ed il valore della cessione, previa consultazione di un'apposita commissione, la cui nomina compete al Ministro per i beni culturali ed ambientali<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> I fautori della natura privatistica dell'istituto hanno sostenuto che l'utilizzo dei termini "proposta" ed "accettazione" del contribuente lascerebbe spazio ad una ricostruzione giuridica dell'istituto in termine di contratto, ma tale impostazione si scontra con l'emanazione nell'iter procedurale di un decreto del MIBAC, che rappresenta un atto amministrativo caratterizzato da unilateralità e autoritatività. Per cui nonostante la legge utilizzi termini privatistici, quali proposta ed accettazione, non può dubitarsi della natura pubblicistica dell'istituto in esame. Si è, dunque, in presenza di un vero e proprio procedimento amministrativo in cui si estrinsecano potestà amministrative. Cfr. A. GUIDARA, *Riscossione Fiscale e opere d'arte*, Dir.Prat.Trib. vol. 3/2019 pag 1105; M. BISOGNO, *L'adempimento tributario mediante cessione di opere d'arte: spunti per un'analisi comparata* cit., 7 ss

<sup>4</sup> «Non è espressione di discrezionalità amministrativa la determinazione del valore della cessione», trattasi difatti solo di un'attività di estimazione. così A. GUIDARA, *Riscossione Fiscale e opere d'arte*, cit., 1107 – 1108. Mentre secondo M. BISOGNO, trattasi di un'espressione di discrezionalità mista, in parte tecnica ed in parte amministrativa, da ricondursi a un'attività di estimazione che tenga conto del valore di mercato, dell'interesse dello stato e dei costi di gestione, sul punto vedasi M. BISOGNO, *L'adempimento tributario mediante cessione di opere d'arte: spunti per un'analisi comparata* cit., 7 ss

<sup>5</sup> «Il decreto esprime un potere amministrativo, di tipo concessorio, che esplica e motiva la prevalenza dell'interesse dello stato all'acquisizione del bene rispetto a quello erariale al pagamento dell'entrate e rende possibile la sostituzione del pagamento con la cessione dei beni culturali» Cfr. A. GUIDARA, *Riscossione Fiscale e opere d'arte*, cit., 1107

<sup>6</sup> La commissione è «presieduta dallo stesso Ministro o da un suo delegato e composta da due rappresentanti del Ministero per i beni culturali e ambientali, da due rappresentanti del Ministero delle finanze e da un rappresentante del Ministero del tesoro. Nella proposta di cessione l'interessato può chiedere di essere sentito dalla commissione, personalmente o a mezzo di un suo delegato». Cfr. M. DEL VAGLIO, S. LANZARO, *nella procedura di pagamento delle imposte mediante cessione di opere d'arte non è sindacabile la valutazione data dall'Amministrazione finanziaria*, in *GT*, 2015, 245-248.

La coincidenza tra chi effettua la stima sul valore del bene artistico ed il destinatario del pagamento fiscale fa sorgere una serie di perplessità in merito all'effettiva neutralità nella valutazione delle opere offerte dal contribuente il luogo del pagamento dell'onere tributario.

Proprio alla luce di tale considerazione, il proprietario del bene tenderà a prediligere la vendita a favore di acquirenti privati (quali mecenati, collezionisti d'arte o gallerie) piuttosto che avviare la procedura di cessione di opere d'arte a favore dello Stato. Difatti, tali soggetti oltre ad essere realmente interessati all'acquisto del bene culturale offerto, saranno maggiormente propensi a corrispondere il giusto prezzo, così da permettere al contribuente reperire, nel minor tempo possibile, la liquidità necessaria all'assolvimento del proprio debito erariale.

## **1.2. Effetti della proposta di cessione**

Per quanto concerne il pagamento delle imposte dirette, l'art. 28 bis, comma 6, del d.P.R. 602/1973, statuisce che la proposta di cessione non sospende i termini per provvedere al loro assolvimento. Per cui, qualora il contribuente dovesse decidere di avvalersi di tale modalità estintiva del debito, sarebbe comunque tenuto a provvedere al pagamento del tributo, e solo successivamente a poter richiedere il rimborso della differenza tra l'importo della cessione e le imposte precedentemente pagate.

Sorgono dunque delle perplessità se tale misura possa effettivamente configurarsi come alternativa rispetto pagamento tradizionale dei debiti, non essendo coincidenti i tempi statuiti per il pagamento delle imposte mediante la cessione delle opere d'arte e quelli necessari per l'espletamento della procedura.

Diverso è invece il caso in cui l'istituto venga utilizzato per il pagamento dell'imposta sulle successioni. In tale contesto, il comma 2 dell'art. 39, del D.lgs n. 346/1990, stabilisce che la richiesta produce effetti interruttivi<sup>7</sup>. Si configura, così, una distonia con la previsione contenuta nell'art. 28 bis del d.P.R. 602/1973.

Assume, inoltre, rilievo la circostanza secondo cui non debba trovare applicazione la relativa Direttiva IVA, non configurandosi nell'istituto *de quo* un contratto sinallagmatico tra debitore e Stato. Tale esclusione trova conforto nel fatto che l'adempimento da parte del contribuente, mediante cessione di un'opera, rappresenterebbe soltanto una particolare modalità di pagamento nell'ambito della riscossione dell'imposta<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Tale effetto interruttivo è da riferirsi alle proposte di cessione avanzate entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, non trovando applicazione per le proposte c.d. tardive.

<sup>8</sup> Nel caso di specie l'obbligo di pagamento verso l'amministrazione finanziaria, anche se effettuato attraverso la dazione di un bene immobile, ha natura unilaterale e determina unicamente l'estinzione *ex lege* del debito. Il tributo costituisce un prelievo obbligatorio, che non origina da alcuna prestazione da parte dell'erario, né da una controprestazione da parte del contribuente, per cui, tale operazione non può essere considerata un'operazione a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 2,

Entro 6 mesi dalla data di presentazione della proposta di cessione, ai sensi dell'art. 28 bis, comma 8 del d.P.R. 602/1973 e dell'art. 39, comma, del D.lgs n. 346/1990, il MIBAC provvede ad emanare il relativo decreto di accettazione o di rifiuto, il quale viene successivamente notificato all'interessato. Gli effetti del provvedimento sono subordinati all'accettazione della proposta da parte di quest'ultimo, la quale deve pervenire all'amministrazione competente entro i due mesi successivi dalla data di notifica, a pena di decadenza. Si precisa comunque che trattasi un termine ordinatorio e non perentorio.

L'interessato può comunque revocare la propria proposta di cessione all'atto di audizione presso la commissione o nei quindici giorni successivi, con atto notificato al Ministero per i beni e delle attività culturali.

Chiaramente, la cessione dei beni culturali, in luogo del pagamento dell'imposta, non si realizzerà qualora manchi da parte dello Stato l'interesse all'acquisto dei beni proposti o nell'ipotesi in cui l'interessato rinunci o non accetti le condizioni e/o il valore attribuito al bene da parte dell'amministrazione competente.

### **1.3. Estinzione del debito tributario.**

Il debito tributario si estingue solo a seguito della presentazione all'amministrazione finanziaria, nel termine di sessanta giorni dalla dichiarazione di accettazione, delle copie autentiche del decreto e della dichiarazione stessa.

Nel caso di cessione di beni mobili, gli stessi devono essere consegnati entro i trenta giorni successivi alla notifica dell'accettazione. Con la consegna si perfeziona il trasferimento della proprietà dei beni in capo allo Stato.

Diverso è il caso di cessione di beni immobili. In tale contesto l'effetto traslativo avviene a condizione che i beni siano liberi da ipoteche, da iscrizioni e trascrizioni pregiudizievoli. Il decreto e la relativa dichiarazione di accettazione, muniti di firma autenticata, costituiscono titolo per la trascrizione presso i registri immobiliari. Nel caso di specie, il trasferimento dei beni produce effetti dalla data di notifica della dichiarazione di accettazione.

Qualora l'istituto venga utilizzato per il pagamento delle imposte dirette, ai sensi dell'art. 7 della Legge 512 del 1982, è previsto che, dopo il trasferimento dei beni, l'interessato possa chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della proposta di cessione e quella della consegna dei beni o della loro trascrizione. Tale possibilità è

---

par. 1, lett. A), della Direttiva IVA, e non può essere quindi assoggettata a IVA. Cfr. M. BISOGNO, *L'adempimento tributario mediante cessione di opere d'arte: spunti per un'analisi comparata* cit., 7 ss

altresì riconosciuta nell'ipotesi in cui il valore del bene, oggetto di cessione, ecceda l'importo delle imposte dirette pagate<sup>9</sup> da parte del contribuente, mediante l'utilizzo dell'istituto giuridico *de quo*.

Per quanto concerne l'imposta di successione, la sua liquidazione spetta all'ufficio territoriale competente entro tre anni e, sulla base della dichiarazione presentata, attraverso l'invio di un avviso di liquidazione. L'amministrazione richiede il pagamento dell'imposta nel termine di sessanta giorni, decorsi i quali può procedere alla sua riscossione, che, ai sensi dell'art. 41 comma 2 del D.Lgs n. 346/1990, deve avvenire entro il termine decennale, altrimenti il credito si considera prescritto.

Contrariamente a quanto previsto per il pagamento di imposte dirette, nel caso in cui il valore dei beni culturali, oggetto di cessione, fosse superiore all'importo dell'imposta dovuta, non sussisterebbe in capo al contribuente il diritto al rimborso.

È altresì necessario precisare che, sempre con riferimento al pagamento delle imposte di successione, qualora l'esito della procedura non si dovesse perfezionare per sopravvenuto disinteresse da parte dello Stato, l'amministrazione né da immediata comunicazione al richiedente e all'Amministrazione Finanziaria. Da tale momento decorre il termine di sessanta giorni per adempiere al pagamento dell'imposta e, dalla data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di successione, dei relativi interessi<sup>10</sup>.

L'istituto purtroppo non ha avuto grande successo sia a causa dell'eccessiva lunghezza del procedimento<sup>11</sup> nell'esaminare la relativa documentazione, sia per la resistenza esercitata dall'amministrazione, reticente a rinunciare ad un incasso immediato in cambio di un arricchimento del patrimonio culturale nazionale, in quanto considerato essere già "sovrabbondante"<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> «Ove il contribuente ottenga di procedere al pagamento delle imposte sui redditi mediante cessione di beni culturali, ai sensi dell'art 28 bis del D.P.R. 29 Settembre 1973, n.602, e utilizzi (parzialmente) il valore di tali beni per il pagamento di imposte pregresse, può immediatamente chiedere il rimborso della differenza tra l'importo della cessione e le imposte pagate. Ciò in quanto il termine dilatorio di cinque anni per la richiesta di rimborso deve essere rispettato solo nel caso in cui il contribuente decida di utilizzare l'importo dei beni ceduti in pagamento – anche frazionato- delle imposte la cui scadenza sia successiva al trasferimento dei beni». Cfr. Corte Cass., sez. Trib., 22 Settembre 2003, n.13992

<sup>10</sup> «Anche la giurisprudenza di legittimità, nel ricordare che il pagamento dell'imposta resta sospeso sino all'emanazione del decreto che definisce le modalità e i termini della cessione, ha escluso l'applicazione degli interessi compensativi sulle somme dovute in caso di rifiuto della proposta, precisando che, dalla data di notifica del decreto di rigetto, sono dovuti gli interessi di mora, senza applicazione di penalità». Cfr. G. GIUSTI, *La fiscalità dei beni culturali nel passaggio generazionale*, op.cit p.524

<sup>11</sup> Così Vittorio Ferrara riferisce, nel notiziario 34-35, che: «La trattazione delle pratiche da parte della Commissione è stata particolarmente gravosa dato che per ogni proposta, al fine di esprimere il parere di rito, è stato necessario esaminare sia la documentazione proveniente dagli uffici del Ministero (ed integrarla in alcuni casi soprattutto per la parte relativa alla valutazione dei beni), sia quella fatta pervenire, a richiesta, dagli uffici finanziaria, tesa a quantificare il debito tributario al fine di permettere alla Commissione una valutazione comparativa dell'interesse ad acquisire il bene a scomputo dell'imposta». V. FERRARA, *La cessione di beni culturali in pagamento di imposte*, in Notiziario 34-35, Ufficio Studi MIBAC, [https://ufficiostudi.beniculturali.it/mibac/multimedia/UfficioStudi/documents/1266575102348\\_Cessione\\_di\\_beni\\_culturali\\_in\\_pagamento\\_imposta\\_41\\_43.pdf](https://ufficiostudi.beniculturali.it/mibac/multimedia/UfficioStudi/documents/1266575102348_Cessione_di_beni_culturali_in_pagamento_imposta_41_43.pdf)

<sup>12</sup> Gli unici dati ufficiali circa la sua applicazione sono illustrati nel Notiziario n.34-35 dove Vittorio Ferrara illustra che «ad oggi risultano pervenute 53 proposte di cessione, avanzate a scomputo sia delle imposte di successione che di quelle dirette [...]. I pareri della commissione sono stati favorevoli all'accettazione per 14 proposte e negative per 10, per le quali non è stato riconosciuto l'interesse dello stato ad acquisire i beni offerti in cessione. Delle restanti 32 proposte di

Nel 2014 il Ministro per i Beni e le Attività Culturali e del Turismo, Dario Franceschini, ha sollevato la necessità di rendere nuovamente operativo l'istituto, provvedendo così alla firma di un nuovo decreto di nomina dei componenti della Commissione, al fine di consentire la ripresa dei suoi lavori in modo più efficiente.

Le problematiche dell'istituto non riguardano però unicamente i componenti della Commissione, bensì proprio la struttura stessa della procedura. Permane in seno ai privati una sfiducia ad utilizzare l'istituto, sia per il suo iter ancora eccessivamente troppo lungo sia per la difficoltà nella valutazione economica dei beni proposti.

Sarebbe, dunque, opportuno, nonché auspicabile, un intervento più incisivo da parte del legislatore, di modo da consentire a tale strumento di perseguire effettivamente le finalità per le quali è stato ideato e creato. Difatti, nonostante la disciplina si presenti interessante sotto più punti di vista, attualmente, a causa delle numerose criticità, non si configura ancora come uno strumento giuridico di arricchimento del patrimonio statale <sup>13</sup>.

Dott.ssa Sofia Ludovica Giurlani  
Università degli Studi di Roma Tre

---

*cessione per 6 di esse è intervenuta revoca da parte dei cedenti e le altre 26 sono tuttora in istruttoria».* V. FERRARA, *La cessione di beni culturali in pagamento di imposte*, cit.

<sup>13</sup> Diverso è l'esito invece in Francia. Lo strumento disciplinato dalla Legge sulle Dazioni, prevede che possa attivarsi a condizione che il debito di imposta sia uguale o superiore a 10.000€, le condizioni di accettazione della cessione ed il valore dei beni vengono fissate con decreto del Consiglio di Stato. La procedura in tale contesto ha avuto successo in quanto: il proponente rimane proprietario del bene fino al perfezionamento dell'accordo; i termini di pagamento dell'imposta sono sospesi dal momento della proposta fino alla sua durata. Dal 1972 (anno della sua entrata in vigore) al 2007 sono state ricevute ben settecento proposte di dazione, delle quali ne sono state accettate ben il 58%. Grazie alle cessioni di opere d'arte, inoltre, è stata possibile la costituzione del prestigioso museo Picasso. Questo si è originato proprio all'esito di una *dation en paiement*, effettuata dagli eredi dell'artista, per l'adempimento delle imposte di successione connesse alla sua eredità. Nella fattispecie la procedura impiegò ben cinque anni per giungere a termine, a causa della complessità delle questioni artistiche, giuridiche e fiscali. Cfr. BISOGNO M., *L'adempimento tributario mediante cessione di opere d'arte: spunti per un'analisi comparata*, cit., 7 ss; A. PIRRI VANTINI, *Pagamento di imposte mediante cessione di beni culturali: una normativa discontinua?*, in *Aedon* n.1/2019.