



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## Il regime tributario dei trasferimenti dei beni immobili vincolati

di Pier Luca Cardella

### ABSTRACT

*The transfer of a cultural real estate enjoys a preferential tax system. Conservation and protection obligations, undertaken by estate owners, affect the ability to pay and justify the exemption or the reduction of the tax burden. On this basis, the Italian indirect tax system provides strict rules to benefit from the exemption or tax reduction, as well as cases where the tax relief is revoked or a recapture mechanism is provided should the real estate be prematurely transferred or should the owner fail to fulfil its conservation and protection obligations.*

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. I trasferimenti a titolo gratuito nel tributo successorio e nelle imposte ipocatastali - 3. I trasferimenti a titolo oneroso nell'imposta di registro e nelle imposte ipocatastali - 4. Il trasferimento di beni vincolati facenti parte di un compendio aziendale.

#### 1. Premessa

Anche la variabile fiscale condiziona, e non potrebbe essere altrimenti, il trasferimento dei beni culturali vincolati: accanto alle ben note problematiche di matrice civilistica ed amministrativa (obblighi di denuncia al Ministero dei beni culturali di ogni atto, a titolo oneroso o gratuito, che ne trasmetta, in tutto o in parte, la proprietà o la detenzione; diritto di prelazione a favore del Ministero medesimo; etc.) si pongono, infatti, una serie di questioni connesse alla rilevanza del trasferimento nel comparto dell'imposizione indiretta, questioni che, a loro volta, vanno scrutinate a seconda della natura, onerosa o gratuita, del trasferimento stesso.

Volendo, dunque ed in via di primissima approssimazione, individuare la dorsale lungo cui si muove il legislatore nel regolare la materia, si può subito rilevare che la previsione, a carico dei proprietari, di una serie di obblighi di protezione e conservazione comporta una sostanziale diminuzione della capacità contributiva palesata dai trasferimenti in parola ed una conseguente, ancorché tendenziale, attenuazione del carico impositivo.

Ed una precisa conferma nel senso dianzi indicato viene dalla presenza nel sistema di taluni meccanismi di recupero che, a loro volta, si spiegano proprio in considerazione del venir meno degli obblighi di conservazione e protezione gravanti sulla proprietà immobiliare:

ed invero, l'alienazione del bene il cui trasferimento è stato in precedenza agevolato ovvero il mancato adempimento degli obblighi di protezione e conservazione segnano il superamento della condizione che giustifica la concessione dell'agevolazione (e cioè il sostenimento di oneri aggiuntivi rispetto alla norma) ed impongono il recupero di quanto concesso all'atto del trasferimento del bene.

## 2. I trasferimenti a titolo gratuito nel tributo successorio e nelle imposte ipocatastali.

Fatta questa necessaria premessa e volendo prendere le mosse dai trasferimenti gratuiti, occorre aver cura di considerare, innanzitutto, le ripercussioni prodotte sul piano impositivo dalle vicende successorie aventi ad oggetto, appunto, i beni culturali vincolati.

Sotto questo profilo, conviene subito ricordare che, sulla scorta del combinato disposto degli artt. 12 e 13 del d.lgs. n. 346/1990, i beni culturali di cui agli artt. 1, 2 e 5 della l. n. 1089/1939 «sono esclusi dall'attivo ereditario» a condizione che: a) il vincolo sia stato apposto prima dell'apertura della successione; b) siano stati assolti gli obblighi di conservazione e protezione previsti dalla vigente legislazione; c) venga prodotta un'attestazione dell'autorità preposta alla tutela del vincolo avente ad oggetto l'esistenza del vincolo stesso e l'osservanza degli obblighi di conservazione<sup>169</sup>.

Per meglio inquadrare la portata di quella che, in senso tecnico, può dirsi senz'altro un'esenzione di tipo oggettivo<sup>170</sup>, occorre definirne l'ambito di applicazione e, sotto questo profilo, corre l'obbligo di ricordare che, in origine, il legislatore faceva riferimento alle sole collezioni indicate nell'art. 5 della l. n. 1089/1939 (cfr. l'art. 11, comma 1, n. 3, del d.P.R. n. 637/1972); in seguito, per effetto di quanto previsto dall'art. 4, comma 1, della l. n. 512/1982, l'ambito applicativo è stato ampliato alle cose che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnografico, agli immobili oggetto di notificazione, a seguito del riconoscimento del particolare interesse che deriva dal loro riferimento con la storia, la letteratura, l'arte e la cultura in genere, nonché agli archivi privati dichiarati di notevole interesse storico (cfr. l'art. 11, comma 2, del d.P.R. n. 637/1972).

Con l'adozione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, l'esenzione *de qua* ha trovato spazio nell'art. 12 del d.lgs. n. 346/1990 e, soprattutto, nel primo comma del successivo art. 13 ove, in particolare, si stabilisce che i

<sup>169</sup> L'attestazione va allegata, previa predisposizione di un inventario con descrizione analitica dei beni, alla denuncia di successione; per le problematiche connesse al diniego dell'attestazione ed alla successiva dinamica processuale, v. diffusamente G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, II ed., 203.

<sup>170</sup> In questo senso, tra gli altri, G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 202.

«beni culturali di cui agli artt. 1, 2, e 5 della l. 1° giugno 1939, n. 1089, e dell'art. 36 del d.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, sono esclusi dall'attivo ereditario se sono stati sottoposti al vincolo ivi previsto».

Due sono, com'è noto, nella legislazione di tutela dei beni in parola le tipologie di vincolo: quello «diretto» e quello «indiretto»<sup>171</sup>.

Quanto al primo, v'è da ricordare che, sulla scorta di quanto previsto dall'art. 1 della l. n. 1089/1939 (riprodotto sostanzialmente dall'art. 2 del d.lgs. n. 490/1999, nonché dall'art. 10 del d.lgs. n. 42/2004) sono beni culturali, tra l'altro, «le cose immobili [...] che presentano interesse artistico, storico, archeologico».

Se tali beni appartengono allo Stato, agli enti pubblici ovvero a persone giuridiche private senza fini di lucro la qualità di «bene culturale» deriva direttamente dalla legge; se, invece, essi appartengono a soggetti privati la qualifica consegue ad un'apposita dichiarazione del Ministro competente (c.d. dichiarazione di interesse). In quest'ultimo caso è, inoltre, necessario che l'autore dell'opera non sia vivente e che la costruzione sia stata ultimata da oltre 50 anni.

In entrambe le circostanze si parla comunemente di beni sottoposti a vincolo storico o artistico «diretto».

Il vincolo storico «indiretto» è, invece, contemplato dall'art. 21 della l. n. 1089/1939 (riprodotto sostanzialmente, prima, nell'art. 49 del d.lgs. n. 490/1999 e, successivamente, nell'art. 45 del d.lgs. n. 42/2004) secondo il quale la P.A. «ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo la integrità» dei beni culturali immobili, «ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro»; la norma, inoltre, prevede che dette limitazioni «devono essere [...] trascritte nei registri delle Conservatorie delle ipoteche ed hanno efficacia nei confronti di ogni successivo proprietario, possessore o detentore, a qualsiasi titolo, della cosa cui le prescrizioni stesse si riferiscono».

Il «vincolo indiretto», che può riguardare unicamente beni immobili, trova, pertanto, contenuto e legittimazione in un altro provvedimento di «vincolo diretto» precedentemente o contestualmente disposto su di un bene culturale. Esso comporta l'emanazione di prescrizioni finalizzate alla conservazione di qualità compatibili con l'integrità, la visibilità, la qualità ambientale ed il decoro del bene di interesse storico-artistico limitrofo. I contenuti

<sup>171</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 23 maggio 2005, n. 10859, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

delle prescrizioni possono, peraltro, comportare: limiti di destinazione d'area, prescrizioni in ordine alle caratteristiche qualitative degli immobili, alla circolazione od alla sosta dei veicoli, alle attività produttive e commerciali, alle fonti inquinanti, financo a comprimere lo *ius aedificandi*.

Entrambe le tipologie di vincolo pongono, dunque, pesanti limiti alla proprietà immobiliare e ne influenzano, inevitabilmente, anche il valore economico.

Ciò posto, si tratta di capire se l'esenzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990 riguardi soltanto i beni oggetto di vincolo diretto o se, in alternativa, la stessa si estenda anche ai beni oggetto di vincolo indiretto.

Nel primo senso si orienta la Suprema Corte che, rifacendosi alla propria costante giurisprudenza sulla natura eccezionale delle disposizioni che regolano esenzioni e/o agevolazioni, ritiene che l'esenzione oggettiva di cui all'art. 13 del varie volte citato d.lgs. n. 346/1990 debba applicarsi ai soli casi espressamente contemplati, sicché i beni oggetto di vincolo indiretto di cui all'art. 21 della l. n. 1089/1939, non essendo espressamente richiamati, non possono essere equiparati, ai fini che qui interessano, ai beni oggetto di vincolo diretto<sup>172</sup>.

Sul punto è lecito, tuttavia, nutrire più di qualche dubbio. Ed invero, se si muove dall'assunto secondo cui il riconoscimento dell'esenzione si spiega alla luce della necessità di tener conto degli oneri legati alla conservazione ed alla protezione del bene culturale e dei vincoli che su di esso gravano, è quantomeno riduttivo, per non dire sbrigativo, ritenere che la stessa non si applichi ai beni oggetto di vincolo «indiretto»: in entrambi i casi, infatti, si registra una compressione dei diritti e delle facoltà facenti capo ai proprietari degli immobili vincolati e la valorizzazione del dato letterale (omesso richiamo dell'art. 21 della l. n. 1089/1939) implica, di fatto, che due situazioni (analoghe dal punto di vista dell'idoneità e/o dell'attitudine alla contribuzione) vengano trattate in maniera differente.

Ad ogni modo e quale che sia l'opinione in ordine alla necessità di includere nell'attivo ereditario i beni oggetto di vincolo indiretto, v'è da precisare che, per espressa previsione

<sup>172</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 14 marzo 2008, n. 6952, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, ove, in particolare, si precisa che «il rilevato univoco riferimento al vincolo gravante sui beni indicati nella l. del 1939, art. 1, 2 e 5, e la necessità di una stretta interpretazione della norma fiscale del 1990, imposta dalla sua natura di eccezione alla regola generale (di inclusione nell'attivo ereditario di tutti i beni relitti dal defunto), impediscono qualsiasi equiparazione giuridica (a fini dell'imposta di successione) del trattamento fiscale dei beni soggetti al solo vincolo indiretto di cui alla l. n. 1089 del 1939, art. 21, ai beni specificati agli artt. 1, 2 e 5 della stessa legge, oggetto di vincolo diretto, unici esclusi dall' 'attivo ereditario' dal d.lgs. n. 346 del 1990, art. 13»; per una lettura adesiva, v. G. LIPARI, *Sub art. 13*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011, 1186.

legislativa, l'esenzione non si applica laddove la procedura per l'apposizione del vincolo sia stata avviata, ma non risulti ancora conclusa alla data di apertura della successione: in questo caso, infatti, in base a quanto previsto dal secondo comma dell'art. 25 del d.lgs. n. 346/1990, l'imposta dovuta dall'erede o dal legatario, al quale il bene culturale è devoluto, è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 50 per cento del suo valore.

Per questi beni non spetta, dunque, un'esenzione, ma una riduzione d'imposta e, a differenza di quanto disposto dall'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990, la fruizione del beneficio risulta subordinata al rilascio di un'attestazione riguardante le mere caratteristiche del bene e non anche l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione<sup>173</sup>.

A giudizio di parte della dottrina, peraltro, esisterebbero spazi per dubitare della legittimità di una previsione che, trattando diversamente beni oggettivamente culturali, introduce una potenziale disparità di trattamento<sup>174</sup>: si tratta, tuttavia, di timori da ridimensionare se si assume, in linea con altra dottrina, che l'assenza del vincolo costituisce sufficiente motivo di diversificazione<sup>175</sup>.

Un discorso a parte va fatto per il caso in cui il bene sottoposto al vincolo è stato oggetto di espropriazione in epoca anteriore all'apertura della successione. In queste circostanze, viene da chiedersi se l'indennità di esproprio, riferendosi ad un bene culturale vincolato, possa comunque farsi rientrare sotto l'egida dell'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990.

Per la negativa ha avuto modo di esprimersi la Suprema Corte rilevando, in maniera del tutto condivisibile, che «l'esenzione dall'imposta di successione è concessa, con riferimento ai beni culturali, a patto che questi facciano parte fisicamente del *relictum* e siano conservati e protetti dall'erede, in conformità alla loro destinazione»<sup>176</sup>.

Delimitato l'ambito di applicazione dell'esenzione in commento, occorre brevemente dire di alcuni profili collegati agli adempimenti dichiarativi ed alla decadenza in ipotesi di alienazione del bene vincolato.

Quanto al primo profilo, v'è da ricordare che l'attestazione della Soprintendenza, avente ad oggetto l'esistenza del vincolo e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione, deve essere allegata alla dichiarazione di successione nel termine stabilito per

<sup>173</sup> In tema, v. G. RAGUCCI, *Sub art. 25*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, cit., 1216.

<sup>174</sup> Si orientano in questa direzione, E. ALTANA – L. SILVESTRI, *L'imposta sulle successioni e donazioni nel testo unico*, Milano, 1991, 351.

<sup>175</sup> In questo senso, v. G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 323.

<sup>176</sup> Così, testualmente, Cass., sez. trib., 25 febbraio 2008, n. 4753, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

questa (ovviamente, se la Soprintendenza nega il rilascio dell'attestazione di assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione derivanti dal vincolo, i beni vincolati dovranno essere inclusi nell'attivo ereditario<sup>177</sup>).

Le lungaggini amministrative, tuttavia, potrebbero non rendere immediatamente disponibile il documento in questione: in questo caso, dovrà essere allegata alla dichiarazione copia della domanda di rilascio e, sulla scorta del combinato disposto degli artt. 30, comma 6, e 23, comma 4, del d.lgs. n. 346/1990, l'attestazione dovrà essere prodotta entro tre anni dalla data di apertura della successione.

Sin qui la norma.

L'Amministrazione finanziaria, in maniera invero assai discutibile, ha avuto modo di precisare che, laddove «l'erede, per motivi indipendenti dalla propria volontà, non possa ottenere l'attestazione da parte del competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali – a condizione, s'intende, che l'inventario sia stato presentato entro i termini prescritti – dovrà corrispondere, per l'intero, l'imposta, salvo ottenere successivamente il rimborso del maggiore tributo non dovuto. Se, comunque, l'attestazione perviene prima che l'Ufficio abbia notificato l'avviso di liquidazione, ugualmente potrà essere concesso il beneficio, senza che l'erede debba corrispondere la normale imposta ed ottenere successivamente il rimborso»<sup>178</sup>.

L'indicazione ministeriale mostra, all'evidenza, i segni del tempo. In un'epoca in cui il ricorso all'autocertificazione costituisce la regola nei rapporti con le Amministrazioni dello Stato, si ritiene necessario che il contribuente, per ragioni totalmente indipendenti dalla propria volontà, debba pagare un'imposta non dovuta salvo poi dover chiedere, ottenuta la tanto agognata attestazione, il rimborso di quanto versato<sup>179</sup>.

<sup>177</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 14 gennaio 2009, n. 673, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, ove, in particolare, si legge che «i beni culturali sono esclusi dall'attivo ereditario, purché sia certificato che gli obblighi di conservazione e protezione derivanti da tale vincolo siano stati assolti: ne deriva la corretta inclusione dell'immobile vincolato nella dichiarazione di successione, nel caso in cui questo non potesse godere dell'esenzione d'imposta, essendo stato negato dalla soprintendenza l'attestato di assolvimento degli obblighi indicati»; nello stesso senso, v. Cass., sez. trib., 19 maggio 2008, n. 12611, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

<sup>178</sup> Così, testualmente, la circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 26 marzo 1983, n. 32/270009, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

<sup>179</sup> Svalutando la portata delle conclusioni raggiunte dalla prassi ministeriale, la Comm. trib. reg. Toscana, sez. IX, 17 marzo 2008, n. 17, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, ha avuto modo di precisare che «il mancato rispetto di questi termini dà luogo ad un inadempimento meramente formale tale da non poter rendere inapplicabile il beneficio fiscale relativo ad immobili di interesse storico-artistico».

Sullo sfondo resta poi la questione della perentorietà del termine triennale. Si tratta, in buona sostanza, di capire se, decorso inutilmente il triennio, il contribuente decada automaticamente dall'agevolazione.

Per la tesi favorevole alla decadenza ha avuto modo di pronunciarsi l'Agenzia delle entrate che, superando l'orientamento formatosi sotto il vigore del d.P.R. n. 637/1972<sup>180</sup>, ha espresso l'avviso secondo cui, nell'ipotesi in cui l'attestazione «non venga rilasciata entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, la stessa potrà essere prodotta dal contribuente successivamente a detto termine, ma in ogni caso non oltre i tre anni dalla data di apertura della successione»<sup>181</sup>.

Di avviso contrario è, tuttavia, la Suprema Corte che, occupandosi della questione, ha avuto modo di precisare che «è chiaro che il legislatore, nel concedere il beneficio fiscale dell'esenzione dalla imposta di successione per i beni di valore artistico e culturale, ha concesso al contribuente un termine di tre anni per ottemperare all'adempimento dei vari obblighi cui era collegata la concessione dell'agevolazione fiscale. Peraltro tale termine non è assolutamente previsto a pena di decadenza, come si può chiaramente rilevare dall'uso del verbo 'può essere dimostrata' anziché di quello 'deve essere' e dal fatto che per questo stesso termine è, altresì, prevista la proroga sia pure per la diversa ipotesi di debiti risultanti da provvedimenti giurisdizionali o verso pubbliche amministrazioni»<sup>182</sup>.

Orbene, ponendo l'accento sull'assenza di qualsivoglia comminatoria di decadenza, è agevole concludere nel senso che è possibile per il contribuente provvedere, una volta ottenuta l'attestazione ed a prescindere dal compimento del triennio, all'integrazione della dichiarazione con la produzione dell'attestazione.

Analogo è il discorso da farsi per l'ipotesi in cui la domanda di rilascio dell'attestazione non venga allegata alla dichiarazione di successione: anche in questo caso, infatti, devesi rilevare che l'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990 non prevede alcuna espressa sanzione per l'omissione del prescritto adempimento.

---

<sup>180</sup> Cfr. la risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 4 gennaio 1986, n. 240950, e la risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 21 giugno 1986, n. 241139, entrambe reperibili in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

<sup>181</sup> Così, testualmente, la circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 30 marzo 2000, n. 61/E, ne *il fisco*, 2000, 6222; nello senso, v. anche la successiva risoluzione n. 48/E del 18 febbraio 2002, ne *il fisco*, 2002, 1506.

<sup>182</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26449, ne *il fisco*, 2008, fasc. n. 1, 8131; nello stesso e più di recente v. Cass., sez. trib., 15 dicembre 2010, n. 25366, e Cass., sez. trib., 21 luglio 2009, n. 16873, entrambe reperibili in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.



Sotto questo profilo, mette peraltro conto ricordare che, a giudizio della Suprema Corte, quando ricorrono i presupposti per la fruizione dell'agevolazione, la stessa si applica *ex lege* e la mancata allegazione dell'attestazione non spiega alcuna efficacia preclusiva<sup>183</sup>.

Giunti a questo punto, occorre dire della decadenza dell'agevolazione.

Dispone, in particolare, il quarto comma del varie volte citato art. 13 che «l'alienazione in tutto o in parte dei beni di cui al comma 1 prima che sia decorso un quinquennio dall'apertura della successione, [...] il mutamento di destinazione degli immobili non autorizzato e il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato determinano l'inclusione dei beni nell'attivo ereditario».

Alla base della scelta legislativa v'è, con buona probabilità, una considerazione di questo tipo: l'agevolazione viene concessa per tener conto degli oneri connessi agli obblighi di tutela e conservazione posti a carico dell'erede e/o del legatario; fermo ciò, se il bene viene alienato nel breve volgere di qualche anno, viene meno la necessità di sostenere oneri di tutela e conservazione e, di conseguenza, l'agevolazione non ha più ragion d'essere.

Di qui la necessità di procedere al recupero, mediante l'inclusione del bene alienato nell'attivo ereditario, dell'agevolazione in precedenza concessa.

L'intervallo di tempo fissato dal legislatore appare, del resto, coerente con questa lettura: i cinque anni cui si riferisce la norma segnano, infatti, il presumibile raggiungimento del punto di equilibrio tra gli oneri sostenuti *medio tempore* e la consistenza dell'agevolazione riconosciuta.

Se si condivide questa lettura, sembra inevitabile convenire con quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria che, esprimendosi sul punto, ha precisato che, «in caso di alienazione, mediante atto di donazione, dei beni culturali 'vincolati' pervenuti al donante per successione, si determina la perdita del beneficio dell'esclusione dall'attivo ereditario e l'applicazione delle relative sanzioni»<sup>184</sup>.

In termini più chiari, donato il bene, vengono meno gli obblighi (e i conseguenti oneri) di tutela e conservazione ed il *recapture* dell'agevolazione è conseguenza logica e diretta.

Non appare, invece, del tutto coerente con la *ratio* sopra individuata un'altra e più datata presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria che, occupandosi della cessione dei beni culturali allo Stato quale modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria (cfr. l'art. 39

<sup>183</sup> In questi termini, ancora, Cass., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26449, cit.

<sup>184</sup> Così, testualmente, la circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 16 marzo 1994, n. 7/E-IV-9-381, ne *il fisco*, 1994, 3452.

del d.lgs. n. 346/1990<sup>185</sup>), ha precisato che, laddove la cessione abbia luogo prima del decorso del termine quinquennale, ciò non comporta la decadenza dal beneficio dell'esenzione giacché le agevolazioni in parola «mirano essenzialmente alla conservazione dei beni di rilevante interesse culturale e, possibilmente all'acquisizione degli stessi da parte dello Stato»<sup>186</sup>.

Per completare il quadro, resta da ricordare che, in caso di donazione, altra liberalità o atto gratuito fra vivi avente ad oggetto beni culturali vincolati (beni cioè rientranti nella previsione di cui all'art. 12, lett. g, del d.lgs. n. 346/1990), risulta applicabile la sola imposta in misura fissa prevista per l'imposta di registro giusto quanto previsto dall'art. 59 del d.lgs. n. 346/1990<sup>187</sup> e ciò, si badi, a prescindere dal valore della donazione e dal soggetto beneficiario<sup>188</sup>.

A questo punto e prima di passare alle imposte ipocatastali, occorre brevemente dire delle conseguenze, sul piano dell'imposta sulle successioni e donazioni, della costituzione di un *trust* con apporto di un bene culturale vincolato.

Si potrebbe, in particolare, pensare alla costituzione di un *trust* familiare *inter vivos* con trasferimento, contestuale ovvero successivo, di un bene culturale al *trustee*: in questo caso, ci si troverebbe al cospetto di un patrimonio «segregato» e «vincolato» in vista del perseguimento dello scopo del disponente di realizzare un'attribuzione liberale a favore di beneficiari individuati o individuabili.

In linea generale ed a prescindere dalla natura del bene su cui viene impresso il vincolo di destinazione, ci si potrebbe chiedere se, in simili circostanze, esistano spazi per negare, malgrado il contrario avviso della prassi amministrativa<sup>189</sup>, l'automatica e generalizzata soggezione dell'atto al tributo successorio<sup>190</sup>.

<sup>185</sup> È consentito il pagamento dell'imposta di successione, dell'imposta ipotecaria e catastale, nonché delle eventuali sanzioni ed interessi, mediante cessione di beni culturali (sul punto, v. V. MASTROIACOVO, *Beni immobili pervenuti per successione o donazione*, in *Corr. trib.*, 2007, 1866; per la negazione della possibilità di effettuare il pagamento delle imposte ipotecaria e catastale mediante cessione allo Stato di beni culturali vincolati o non vincolati, v. A. PISCHETOLA, *Circolazione dei beni culturali: normativa fiscale indiretta e prospettive di semplificazione e modifica legislativa*, in AA.VV., *La circolazione dei beni culturali: attualità e criticità*, Milano, 2010, 129).

<sup>186</sup> In questi termini la risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 8 giugno 1989, n. 401220, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

<sup>187</sup> L'applicazione dell'imposta in misura fissa è, comunque, subordinata alla presentazione dell'attestazione di cui all'art. 13, comma 2, del d.lgs. n. 356/1990.

<sup>188</sup> Sul punto, v. M.V. CERNIGLIARO DINI, *Sub art. 59*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 1306, e A. PISCHETOLA, *Circolazione dei beni culturali: normativa fiscale indiretta e prospettive di semplificazione e modifica legislativa*, cit., 130.

<sup>189</sup> V. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008, ne *il fisco*, 2008, fasc. n. 1, 829, ove, tra l'altro, si precisa che «la costituzione di beni in *trust* rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di *trust*. Pertanto, anche nel *trust* auto-dichiarato, in

Si tratta di questioni indubbiamente interessanti che, tuttavia, appaiono ultronee rispetto alla vicenda che qui ci occupa: non si deve, infatti, dimenticare che, nel caso di specie, il patrimonio su cui viene impresso il vincolo di destinazione è costituito da un bene che, al ricorrere delle condizioni indicate dall'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990, è escluso dall'attivo ereditario ed è soggetto, giusto quanto previsto dal già veduto art. 59, all'imposta di donazione in misura fissa<sup>191</sup>.

Venendo alle imposte ipocatastali, conviene subito ricordare che, per un primo verso, avuto riguardo all'imposta ipotecaria, l'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 347/1990 stabilisce che, «se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni o vi è soggetto in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte» e che, per un secondo verso, avuto questa volta riguardo all'imposta catastale, l'art. 10, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 347/1990 prevede che «le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2».

Di primo acchito, la tecnica del rinvio utilizzata per disciplinare le modalità di determinazione della base imponibile potrebbe indurre a pensare che esista una sorta di corrispondenza biunivoca tra la debenza del tributo successorio e quella delle imposte ipocatastali di guisa che, se ricorre una fattispecie di esenzione nel primo caso, deve ritenersi che la stessa spieghi effetti anche nel secondo.

In buona sostanza, avuto riguardo ai beni culturali vincolati, si potrebbe pensare che l'esenzione prevista dal combinato disposto degli artt. 12 e 13 del d.lgs. n. 346/1990 produca, quale ulteriore effetto, la non debenza anche del tributo ipocatastale.

Tale conclusione è piuttosto sommaria e sottende l'esistenza di un processo osmotico tra i due comparti impositivi che andrebbe ben oltre l'angusto ambito delle modalità di determinazione della base imponibile e deve, perciò, ritenersi priva di fondamento.

---

cui il *settlor* assume le funzioni di *trustee*, l'attribuzione dei beni in *trust*, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni».

<sup>190</sup> Si orienta in questo senso, A. CONTRINO, *Riforma del tributo successorio, atti di destinazione e trusts familiari*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 535 ss.

<sup>191</sup> Sul punto v. la già citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 3/E del 2008 ove, tra l'altro, si sottolinea che «in materia di agevolazioni fiscali, per effetto del rinvio operato dall'art. 2, comma 50, del d.l. n. 262/2006 al Testo unico n. 346/1990 'nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001', trovano applicazione: le disposizioni dell'art. 3 del TUS, che disciplinano i trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, tra i quali vanno ricompresi anche gli atti a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione [...] le disposizioni dell'art. 9, comma 1, del TUS, che escludono dall'attivo ereditario i beni ed i diritti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni; rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 9, comma 1, i seguenti beni e diritti: [...] i beni culturali di cui all'art. 13 del TUS».

Ed una precisa conferma nel senso dianzi indicato viene dalla Suprema Corte che, in più di un'occasione, ha avuto modo di rilevare che «il fondamento dell'esenzione (o della determinazione in maniera fissa) di una delle due imposte parametro non si comunica all'imposta parametrata (di trascrizione o catastale), essendone chiaramente diverso il fondamento tributario (e le ragioni delle esenzioni o della determinazione in misura fissa del suo valore, che per ciascuna siano disposte)»<sup>192</sup>.

### 3. *I trasferimenti a titolo oneroso nell'imposta di registro e nelle imposte ipocatastali.*

Passando rapidamente ai trasferimenti a titolo oneroso, occorre subito ricordare che l'art. 1 della parte I della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986 prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 3 per cento ai trasferimenti aventi per oggetto «immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione».

La nota II all'art. 1 della parte I della tariffa fissa poi le condizioni che devono essere soddisfatte affinché sia applicabile l'aliquota del 3 per cento.

Più in particolare, in ipotesi di vincolo esistente, è necessario che la parte acquirente dichiari «nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari» (lett. *a*); se, di converso, il vincolo non è stato ancora imposto, la parte acquirente deve «presentare, contestualmente all'atto da registrare, una attestazione, da rilasciarsi dall'amministrazione per i beni culturali e ambientali, da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione dei beni al vincolo. L'agevolazione è revocata nel caso in cui, entro il termine di due anni decorrente dalla data di registrazione dell'atto, non venga documentata l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo» (lett. *b*)<sup>193</sup>.

<sup>192</sup> Così, testualmente, Cass., sez. trib., 16 aprile 2007, n. 8977, in *Corr. trib.*, 2007, 2124, ed ivi nota di V. MASTROIACOVO, *L'esenzione dei beni culturali dal tributo successorio non riguarda le imposte ipocatastali*; nello stesso senso e più di recente, v. la già citata Cass., sez. trib., 15 dicembre 2010, n. 25366. Per la prassi amministrativa, v. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate DRE Veneto 14 giugno 2001, n. 18579, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, ove, tra l'altro, si precisa che «l'agevolazione di cui agli articoli 12, lettera g), e 13 del d.lgs. 346/90 deve ritenersi applicabile alla sola imposta sulle successioni, mancando, all'interno del d.lgs. 347/90, non tanto un richiamo espresso all'art. 13, quanto piuttosto una disposizione analoga a questa».

<sup>193</sup> L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare che, laddove «il contribuente ottenga l'attestazione del vincolo oltre il termine di due anni per fatto non imputabile alla sua volontà, egli potrà successivamente chiedere il rimborso dell'imposta non dovuta» (così, testualmente, la già citata circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari del 26 marzo 1983, n. 32/270009); sul punto valgono le considerazioni svolte in precedenza in merito alle lungaggini amministrative nel rilascio dell'attestazione ed alle conseguenze in capo al contribuente.

Quanto, infine, alle ulteriori ipotesi di decadenza previste dalla norma, corre l'obbligo di segnalare che l'acquirente perde il beneficio dell'aliquota ridotta se i beni vengono «in tutto o in parte alienati prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione, ovvero nel caso di mutamento di destinazione senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali, o di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili stessi» (cfr. ancora la lett. *b* della nota II della parte I della tariffa allegata alla legge di registro).

Prima di soffermarsi brevemente sulle condizioni cui è subordinata la fruizione del regime di cui all'art. 1, comma 4, della tariffa, parte prima, occorre individuarne la *ratio* e, anche su questo versante, non sembra ci si possa allontanare da quanto s'è poc'anzi precisato in materia di imposta sulle successioni e donazioni: la disciplina di favore accordata ai trasferimenti in questione, lungi dal costituire una gentile concessione del principe, rappresenta un'equa ristorazione per il pregiudizio che il gravoso complesso di obblighi e vincoli imposti dalla legge speciale provoca, anche sul piano economico, ai proprietari degli immobili vincolati<sup>194</sup>.

Fermo ciò, occorre richiamare l'attenzione su alcune questioni di innegabile interesse operativo e teorico.

Per prima cosa, c'è da chiedersi quale sia l'effettiva portata della condizione prevista dal quarto comma dell'art. 1 della parte prima della tariffa a mente della quale la fruizione dell'aliquota ridotta spetta a condizione che «l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione».

Si tratta, in particolare, di capire se il comportamento negligente dell'acquirente che viene meno agli obblighi di conservazione e protezione possa riverberarsi anche sul venditore che, in forza del principio di solidarietà, potrebbe esser coinvolto nel «recupero

<sup>194</sup> In questo senso, v. anche lo Studio n. 11/2005/T rel. Mastroiacovo, *Imposta di registro – Acquisto di beni culturali*, del Consiglio nazionale del notariato ove, tra l'altro, si rileva che «il legislatore tributario riconosce l'agevolazione fiscale al soggetto proprietario che si impegna a mantenere il bene vincolato, in quanto riconosce proprio in quest'attività l'interesse sociale, conseguentemente, nel caso in cui il soggetto non intenda ottemperare agli obblighi di conservazione e protezione previsti dalla regolamentazione in vigore dall'amministrazione dei beni culturali e correlati al suo diritto di proprietà, il legislatore coerentemente dispone la decadenza dal beneficio precedente accordato. Se cioè il proprietario alienante non ha posto in essere quelle misure volte alla conservazione e protezione che hanno giustificato, anche i termini economici, l'applicazione di un regime tributario più favorevole al tempo dell'acquisto del bene, non essendoci, ragionevolmente, stata una diminuzione della capacità contributiva il legislatore dispone che sia recuperata la maggior imposta dovuta in base alla tassazione ordinariamente prevista per gli atti di cessione di immobili non vincolati, proprio in quanto il contribuente si è comportato come se il bene immobile di sua proprietà non lo fosse».

dell'agevolazione». Ebbene, contro questa evenienza, è senz'altro invocabile il quarto comma dell'art. 57 della legge di registro che, individuando i soggetti tenuti al pagamento del tributo, stabilisce che «l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa».

V'è poi da sottolineare che il fattore di innesco della decadenza (ossia l'alienazione del bene vincolato) deve appalesarsi «prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione»: in buona sostanza, sembrerebbe potersi arguire che il contribuente resti esposto al disconoscimento dell'aliquota ridotta a tempo indefinito.

Si tratta, all'evidenza, di una conclusione assurda che, oltre a non trovare referenti sul piano legislativo, urta contro la *ratio* stessa della misura agevolativa: esiste, infatti, un momento a partire dal quale l'alienazione del bene non impone più il *recapture* dell'agevolazione essendo la stessa pari, dal punto di vista quantitativo, all'entità dei costi di conservazione e tutela posti a carico dell'acquirente e già da questi sostenuti<sup>195</sup>.

Per completare il quadro, occorre ricordare che l'art. 31 della l. n. 1089/1939 riconosce al Ministero per i beni culturali e le attività culturali la facoltà di acquistare le «cose» al medesimo prezzo stabilito nell'atto di alienazione; il successivo art. 32 dispone che il diritto di prelazione «deve essere esercitato nel termine di due mesi dalla data della denuncia» e che, «in pendenza di detto termine, il contratto rimane condizionato sospensivamente all'esercizio del diritto di prelazione».

Quali allora le conseguenze sul piano della tassazione dell'atto di trasferimento?

Ebbene, trattandosi di atto soggetto a condizione sospensiva, si applicherà l'art. 27 della legge di registro e, di conseguenza, l'atto verrà registrato in misura fissa e, trascorsi i due mesi cui si riferisce il già citato art. 32 ovvero ricevuta la comunicazione con la quale il Ministero competente segnala la propria volontà di non esercitare la prelazione, dovrà essere denunciato l'avveramento della condizione e verrà, quindi, riscossa la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione<sup>196</sup>.

<sup>195</sup> Sul punto, v. anche lo Studio n. 11/2005/T rel. Mastroiacovo, *Imposta di registro – Acquisto di beni culturali*, cit., ove, in particolare, si precisa che «la previsione del quarto comma, non individuando un termine entro il quale il soggetto è tenuto a provvedervi, resta privo di conseguenze giuridiche sul piano fiscale, non potendo ragionevolmente essere interpretata nel senso di prevedere una subordinazione *sine die* del regime agevolato ad un comportamento attivo volto alla conservazione e protezione dell'immobile vincolato a carico dell'acquirente che non intenda procedere a successivi trasferimenti del bene».

<sup>196</sup> Sul punto v. anche v. anche lo Studio n. 63/99/T rel. Brunelli, *Vendita di bene culturale – Tassazione*, del Consiglio nazionale del notariato.

Per finire, merita segnalare che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura ordinaria<sup>197</sup>.

#### 4. Il trasferimento di beni vincolati facenti parte di un compendio aziendale.

Sin qui si è detto dei beni vincolati estranei alla cerchia dei beni relativi all'impresa; a questo punto resta da dire del trasferimento della titolarità di beni immobili vincolati facenti parte di compendi aziendali oggetto, a loro volta, di potenziali passaggi generazionali<sup>198</sup>.

Sotto questo profilo, mette conto innanzitutto ricordare che, sulla scorta di quanto previsto dall'art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346/1990, «i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse [...] non sono soggetti» all'imposta sulle successioni e donazioni<sup>199</sup>.

Com'è noto, il beneficio in questione spetta a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o dell'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Va da sé che il mancato rispetto delle condizioni previste dalla legge comporta la decadenza dell'esenzione e la debenza del tributo in misura piena oltre il pagamento della sanzione.

Per quel che concerne, invece, le imposte ipotecarie e catastali, v'è da segnalare che in base all'espresso rinvio all'art. 3 del d.lgs. n. 346/1990 recato, rispettivamente, dagli artt. 1, comma 2, e 10, comma 3, del d.lgs. n. 347/1990 nell'ipotesi di attribuzione, in favore dei discendenti e del coniuge, di un'azienda o di un ramo di essa nella quale sono compresi beni immobili o diritti reali immobiliari e per la quale ricorrano le condizioni per l'esenzione ivi

<sup>197</sup> A giudizio di A. PISCHETOLA, *Circolazione dei beni culturali: normativa fiscale indiretta e prospettive di semplificazione e modifica legislativa*, cit., 132, «una interpretazione letterale delle norme contenute nel T.U. n. 347/90 [...] potrebbe condurre a ritenere che sia dovuta l'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa. Ciò in quanto l'art. 10 suddetto stabilisce che «le volture eseguite in dipendenza [...] degli atti di cui all'art. 1, comma 1, quarto e quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro» scontano l'imposta in misura fissa e così pure la nota all'art. 1 della Tariffa allegata al detto testo unico contiene un rinvio di analogo contenuto»; per l'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale, v. Cass., sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3573, e Cass., sez. trib., 12 ottobre 2009, n. 21144, entrambe reperibili in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, nonché la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 52/E del 14 giugno 2002, ne *il fisco*, 2002, 3691.

<sup>198</sup> Sulla disciplina dei trasferimenti generazionali di aziende, v. da ultimo V. MASTROIACOVO, *L'imposizione indiretta del passaggio generazionale dell'azienda tra regimi agevolati e criticità del sistema*, in *Rass. trib.*, 2012, 615 ss.

<sup>199</sup> Al fine ultimo di rendere omogeneo il trasferimento dell'azienda o di un ramo di essa e quello della partecipazione sociale, il comma 4-ter dell'art. 3 estende il regime di esenzione anche ai trasferimenti di partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, del codice civile.

prevista, le relative formalità di trascrizione e voltura catastale sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale.

Un'ultima segnalazione di ordine, se si vuole, operativo. L'Agenzia delle entrate, rispondendo ad un'istanza di interpello volta a conoscere l'esatta portata dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui al già veduto art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346/1990, ha avuto modo di precisare che, in presenza del trasferimento in un *trust* di un'azienda ovvero di partecipazioni di controllo, le condizioni previste dalla norma esentativa possono ritenersi soddisfatte qualora<sup>200</sup>: a) il *trust* abbia una durata non inferiore ai cinque anni a decorrere dalla stipula dell'atto che comporta la segregazione in *trust* della partecipazione di controllo o dell'azienda; b) i beneficiari finali siano necessariamente discendenti e/o coniuge del disponente; c) il *trust* non sia discrezionale o revocabile; d) il *trustee* prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa o detenga il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

---

<sup>200</sup> Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 110/E del 23 aprile 2009, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.