

La fiscalità delle opere d'arte

Desk Tax-Legal Art

ClubIN Ticino

Arte: tutela patrimoniale e fiscalità

Martedì, 17 Aprile 2018

Ore 18.00

Hotel de la Paix

Via Cattori 18 - Lugano

/ SOGGETTI COINVOLTI

Da un punto di vista fiscale, i soggetti normalmente coinvolti nella definizione generale di «settore dell'arte» sono tre :

- ***l'artista***
- ***il collezionista***
- ***il mercante d'arte/intermediario professionale***

Spesso le figure del mercante d'arte e dell'intermediario professionale si sovrappongono, ma il ruolo giocato nello svolgimento delle operazioni connesse alla circolazione delle opere d'arte è differente.

Tra le operazioni connesse alla circolazione delle opere d'arte, rilevano poi:

- **l'investimento in opere d'arte per le imprese ed i professionisti**
- **l'importazione delle opere d'arte e le conseguenti problematiche connesse alle opere ai dazi doganali**

L'ARTISTA E L'OPERA D'ARTE

Cos'è un'opera d'arte?

A norma dell'art. 1 1° comma della Legge 22 aprile 1941 n.633 (cd. Legge sul diritto d'autore, d'ora in avanti anche «LDA») sono protette ai sensi di questa Legge ***«...le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro ed alla cinematografia, qualunque ne sia il modo e la forma di espressione...»***

L'opera d'arte è dunque protetta in quanto opera dell'ingegno di ***«carattere creativo»***.

L'ARTISTA E I DIRITTI PATRIMONIALI CONNESSI ALL'OPERA D'ARTE

La normativa posta a tutela del diritto d'autore tende a incoraggiare la creazione artistica. In particolare, attribuendo all'autore un incentivo di carattere economico, che si concretizza nel riconoscimento di «**diritti esclusivi**» sulle proprie opere che gli permettono

- di trarre profitto dalle utilizzazioni delle medesime (cd. «**diritti patrimoniali**» quali il diritto di riproduzione, di comunicazione al pubblico, di traduzione, di noleggio etc...)
- di conseguire un guadagno dalle vendite sul mercato secondario a prescindere dal fatto che l'opera stessa abbia avuto un incremento di valore rispetto alla vendita precedente (cd. «**diritto di seguito**» disciplinato dagli artt. da 144 a 155 del LDA).

L'ARTISTA E I DIRITTI PATRIMONIALI CONNESSI ALL'OPERA D'ARTE

I diritti patrimoniali possono essere ceduti dall'autore a terzi, temporaneamente o definitivamente.

Per le arti figurative è interessante sapere che l'alienazione del supporto materiale (ad esempio il «quadro»), detto anche «**corpus mechanicum**» non comporta anche la cessione definitiva dei diritti di utilizzazione economica, come indicato dalla lettura congiunta degli artt.109 e 110 del LDA.

Pertanto, ad esempio, il collezionista che acquista una serigrafia di Andy Warhol che ritrae il viso di una famosa attrice, non acquisisce il diritto alla riproduzione della stessa su delle t-shirts che andrà a commercializzare.

I diritti patrimoniali d'autore, infine, vengono meno quando l'opera cade in «**pubblico dominio**», situazione che si verifica settanta anni dopo la morte del suo autore.

L'ARTISTA ED I DIRITTI PATRIMONIALI CONNESSI ALL'OPERA D'ARTE

Il diritto di pubblicazione

L'art.12 LDA stabilisce in modo chiaro ed univoco la riserva all'autore di pubblicare la sua opera. Interessante è stabilire il momento in cui un'opera si può considerare pubblicata. È opinione unanime in dottrina che la pubblicazione dell'opera coincida con la conclusione del primo contratto di vendita dell'originale, o anche di prestito o di noleggio dell'opera, affinché questa sia esposta in una mostra

Il diritto di esposizione

È ancora tema discusso se il proprietario dell'opera abbia un «diritto di esposizione» pieno ed incondizionato o se invece tale diritto sia subordinato in una qualche misura ad un preventivo consenso dell'autore. Sebbene l'art.18-bis LDA sembra stabilire a favore dell'autore tale preventivo consenso, l'opinione della dottrina al riguardo è ancora controversa.

L'ARTISTA ED I DIRITTI PATRIMONIALI CONNESSI ALL'OPERA D'ARTE

Il diritto di riproduzione

Ai sensi dell'art.13 LDA «**...il diritto esclusivo di riprodurre ha per oggetto la moltiplicazione in copie diretta ed indiretta, temporanea o permanente, in tutto o in parte dell'opera, in qualunque modo o forma.....**», anche la riproduzione fotografica al fine di accompagnarla nel catalogo di una mostra non è consentita al proprietario senza previo consenso dell'autore come omogeneamente stabilito da dottrina e giurisprudenza.

Il diritto di noleggio

L'art.18-bis 1° comma LDA stabilisce che l'autore ha «**il diritto esclusivo di noleggiare ha per oggetto la cessione in uso degli originali, di copie o di supporti delle opere, tutelate dal diritto d'autore, fatta per un periodo limitato di tempo ed ai fini del conseguimento di un beneficio economico o commerciale diretto o indiretto**» Il

noleggio si differenzia rispetto al prestito in quanto il primo è contraddistinto dalla caratteristica del beneficio economico, nulla rilevando che il noleggiatore abbia come obiettivo un fine lucrativo o meno. L'ipotesi del prestito, simile ad un comodato dell'opera d'arte, sembra ricorrere non soltanto a fronte della gratuità della prestazione, ma anche quando sia previsto un corrispettivo inferiore alle spese di gestione del servizio. Il prestito individuale non è soggetto a previa autorizzazione da parte dell'autore.

L'ARTISTA ED I DIRITTI PATRIMONIALI CONNESSI ALL'OPERA D'ARTE

Il diritto di seguito

Nel campo del diritto d'autore, per «***diritto di seguito***» si intende ai sensi art.144 e ss. LDA il diritto di cui gode l'autore di un'opera d'arte figurativa a percepire un compenso sul prezzo di ogni vendita, successiva alla prima, dell'originale dell'opera stessa. Tale diritto non può formare oggetto di alienazione o di rinuncia, dura per tutta la vita dell'autore e per 70 anni dopo la sua morte, trasferendosi ai suoi eredi secondo le norme codicistiche (artt.147-148-149 LDA)

L'ARTISTA ED I DIRITTI PATRIMONIALI CONNESSI ALL'OPERA D'ARTE

L'applicazione del diritto di seguito è estesa a tutte le operazioni di vendita, ad eccezione di quelle effettuate tra privati, senza intermediazione professionale ed escludendo altresì le vendite in cui il prezzo di vendita non sia superiore ad €10.000= (art.144 3° comma LDA). Ai sensi art.150 LDA il diritto di seguito è dovuto solo se il prezzo di vendita dell'opera d'arte non è inferiore ad €3.000.

La relativa percentuale è così determinata:

- 4% per la parte del prezzo di vendita sino ad €50.000
- 3% per la parte del prezzo di vendita tra 50.000,01 e €200.000,00
- 1% per la parte del prezzo di vendita tra €200.000,01 e €350.000,00
- 0,5% per la parte del prezzo di vendita tra €350.000,01 e €500.000,00
- 0,25 per la parte del prezzo di vendita oltre ad €500.000,00

L'importo totale del compenso non può comunque eccedere €12.500,00

Debitore del compenso dovuto in forza del diritto di seguito è il venditore, ma sono obbligati solidalmente tutti i soggetti intervenuti nell'operazione a titolo professionale.

CASI DI INAPPLICABILITÀ DEL DIRITTO DI SEGUITO

- la SIAE applica il diritto di seguito destinato esclusivamente alle vendite effettuate nel territorio italiano
- la SIAE identifica quali operatori soggetti all'esazione del diritto di seguito solo quelli fiscalmente identificati in Italia (attenzione alle S.O.)

È giusto il caso di evidenziare che, tra molti Paesi membri dell'UE, in tema di armonizzazione del «resale right», si registra una sorta di avversione, dal momento che si ritiene che l'applicazione di tale principio spinga ai margini i mercati europei dell'arte favorendo altri mercati ove tale «resale right» non sussiste

CASI PARTICOLARI DI APPLICAZIONE DIRITTO DI SEGUITO

Contratto di commissione nel mercato primario

Tale contratto ha il vantaggio di consentire al commissionario di acquistare in proprio i beni commissionati. Peraltro tale contratto gode di specifiche previsioni di legge in tema di IVA.

- non si ha prestazione di servizio nello svolgimento della sua attività
- il compenso dell'attività del commissionario è dato dalla differenza fra la fattura di acquisto del committente (artista) e la fattura di vendita al cliente finale
- la virtuale prima vendita fra committente (artista) e commissionario (gallerista) si intende realizzata solo al momento della vendita tra commissionario e cliente finale

CASI PARTICOLARI DI APPLICAZIONE DIRITTO DI SEGUITO

Il diritto di seguito non dovrebbe dunque applicarsi alla prima vendita (virtuale) fra artista (committente) e gallerista (commissionario).

Tuttavia la SIAE è spesso intervenuta nella triangolazione, invocando l'applicazione del diritto di seguito alla prima vendita, instaurando così numerosi contenziosi con svariate e importanti gallerie d'arte italiane

Ai fini delle imposte dirette il diritto di seguito costituisce

- reddito tipico di lavoro autonomo ex art.53 1° comma del Tuir, in caso di professione abituale dell'artista ancorché non esclusiva e non in forma di impresa;
- reddito atipico di lavoro autonomo ex art.53 2° comma lett.b) del Tuir, in caso di professione non abituale e svolta non in forma di impresa
- reddito diverso ai sensi art. 67 1° comma lett.g) del Tuir, se conseguito da erede dell'artista

CASI PARTICOLARI DI APPLICAZIONE DIRITTO DI SEGUITO

A ciascuna di tali categorie di reddito andrà poi applicata la prevista ritenuta alla fonte come previsto dagli artt.25 del DPR.600/73 e dal 33 4° comma del DPR. 42/88.

Ai fini IVA, l'erogazione del diritto di seguito all'avente diritto (artista-eredi etc..) non fa mai sorgere presupposto impositivo.

La ratio dell'inesistenza del presupposto impositivo ai fini IVA, può essere solo ravvisata nella carenza del presupposto oggettivo all'applicazione dell'imposta, dal momento che il diritto riscosso dall'artista non costituisce il corrispettivo di alcunché

L'ARTISTA E LA VENDITA DELL'OPERA D'ARTE

Normativa di riferimento in tema di vendita

- Codice Civile, artt.1470-1526
- Decreto Legislativo 6.09.2005 n.206 («codice del consumo»)
- Titolo I Parte II del Decreto Legislativo 22.01.2004 n.42 («codice dei beni culturali»)

Qualora l'opera d'arte abbia anche la definizione di «bene culturale», rilevano dunque le misure restrittive poste a tutela dei beni culturali, in occasione di vendite con esportazione che sono in larga parte proibite

Non è soggetta ad autorizzazione, di contro, l'uscita definitiva dal territorio dello Stato delle opere d'arte contemporanea, per le quali l'interessato ha l'onere di provare al competente Ufficio Esportazione che i beni da trasferire all'estero sono opera di autore vivente o che l'esecuzione non risale ad oltre 50 anni

CONTINUA - L'ARTISTA E LA VENDITA DELL'OPERA D'ARTE -

Contratto con effetti reali

A norma dell'art.1376 c.c., nei contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa determinata, la proprietà si trasmette e acquista per effetto del consenso delle parti legittimamente manifestato

È opportuno, tuttavia, che le parti, a maggior tutela, stipulino un contratto di vendita per iscritto, al fine anche di fornire (e ottenere) le più opportune garanzie in merito alla provenienza ed all'autenticità del bene.

L'ARTISTA E LA VENDITA DELL'OPERA D'ARTE

Ipotesi frequenti di inadempimento

- mancata consegna del bene
- consegna di un bene difforme rispetto a quello concordato/ privo delle caratteristiche pattuite

Possibili rimedi

- risoluzione del contratto per inadempimento che prevede a favore dell'acquirente il risarcimento del danno
- annullamento per errore sulla qualità della cosa venduta, che prevede la restituzione del prezzo pagato

Ai fini dell'azione di risoluzione, rileva inoltre il fatto che il contratto contenga o meno una garanzia di autenticità dell'opera da parte del venditore.

Non è sufficiente la consegna del certificato di autenticità (o probabile attribuzione) a cui l'intermediario professionale è tenuto, la cui violazione comporta la nullità del contratto.

L'ARTISTA E LE CATEGORIE DI REDDITO PROVENIENTI DALLA CREAZIONE DELL'OPERA D'ARTE

➤ SOGGETTO PERCETTORE DEL REDDITO	➤ TIPOLOGIA DI ATTIVITA AI FINI REDDITUALI	➤ CATEGORIA DI REDDITO	➤ BASE IMPONIBILE
➤ artista professionista	➤ Vendita dell'opera d'arte	➤ Reddito di lavoro autonomo ex 1° comma art.53 Tuir	➤ Somma algebrica compensi meno spese inerenti. Art.54 1° comma Tuir
	➤ Utilizzazione economica dei diritti patrimoniali		
➤ artista occasionale	➤ Vendita dell'opera d'arte	➤ Reddito diverso art.67 Tuir (lett.I)	➤ Somma algebrica provento percepito meno spese inerenti. Art.71 2° comma Tuir
	➤ Utilizzazione economica dei diritti patrimoniali	➤ Reddito di lavoro autonomo ex 2° comma art.53 Tuir	➤ Provento percepito ridotto forfettariamente del 25% oppure del 45% se l'artista ha meno di 35 anni. Art.54 8° comma Tuir
➤	➤	➤ TERRITORIALITA PER NORMA INTERNA	➤ POTESTA' IMPOSITIVA MOD.OCSE
➤ artista non residente	➤ Vendita dell'opera d'arte	➤ Si, se l'opera è realizzata in Italia	➤ L'Italia può tassare l'artista solo se dispone di una S.O. (art.7 mod.OCSE)
	➤ Utilizzazione economica dei diritti patrimoniali	➤ Si, se il pagatore dei canoni o del corrispettivo è residente in Italia (art.23 2° comma Tuir)	➤ Riservata al Paese di residenza dell'artista (art.12 Mod.OCSE)
	➤ Cessione a titolo definitivo dei diritti patrimoniali		➤ Riservata al Paese di residenza dell'artista (art.13 Mod.OCSE)

L'ARTISTA E LE CATEGORIE DI REDDITO PROVENIENTI DALLA CREAZIONE DELL'OPERA D'ARTE

Gli altri soggetti che possono beneficiare dell'utilizzazione economica dell'opera dell'ingegno, sono

SOGGETTO PERCETTORE DEL REDDITO	TIPOLOGIA DI ATTIVITA AI FINI REDDITUALI	CATEGORIA REDDITO	BASE IMPONIBILE
eredi, legatari e donatari dell'artista	Utilizzazione economica dei diritti patrimoniali	Reddito diverso art.67 Tuir lett.g)	Provento percepito senza alcuna deduzione (art.71 1° comma Tuir)
cessionari (a titolo oneroso) dei diritti patrimoniali			Provento percepito ridotto del 25% (art.71 1° comma)

Il dubbio che può provenire dall'attenta osservazione dell'attività esercitata dall'autore è se essa possa mai configurarsi quale attività di impresa. In via generale, tale ipotesi è da scartare, se non in particolari, specifiche, situazioni (es. l'autrice letteraria che vende direttamente le proprie opere presso le librerie, l'attività fotografica può essere attività di impresa quando la struttura assume importanza di maggior rilievo rispetto all'attività dell'autore)

IL COLLEZIONISTA ED IL PROFILO TRIBUTARIO GENERALE

Collezionista e circolazione e gestione di un'opera d'arte, profili tributari

➤ SOGGETTO PERCETTORE DEL REDDITO	➤ TIPOLOGIA DI ATTIVITÀ AI FINI REDDITUALI	➤ CATEGORIA DI REDDITO	➤ BASE IMPONIBILE	➤ RITENUTA ALLA FONTE IN ACCONTO
➤ COLLEZIONISTA	➤ Utilizzazione economica dei diritti patrimoniali	➤ Reddito diverso 1° C.lett.g)Tuir	➤ Ammontare percepito ridotto del 25% se l'acquisto dei diritti è stato a titolo oneroso	➤ 20%
	➤ Noleggio o concessione in uso dell'opera d'arte	➤ Reddito diverso 1° c.Tuir art.67 lett.h)	➤ Ammontare percepito meno spese specificatamente inerenti la produzione del reddito (art.71 2° C.)	➤ Non applicabile
	➤ Vendita dell'opera d'arte	➤ Reddito diverso 1° C.Tuir art.67 lett.i)	➤ Ammontare percepito meno spese specificatamente inerenti la produzione del reddito (art.71 2° C.)	➤ Non applicabile
	➤ Autorizzazione per l'accesso all'opera d'arte	➤ Reddito diverso 1° C.Tuir art.67 lett.l)	➤ Ammontare percepito meno spese specificatamente inerenti la produzione del reddito (art.71 2° C.)	➤ 20%

ANALISI DELLO STATUS FISCALE DEL COLLEZIONISTA

Collezionista quale imprenditore commerciale

La qualifica di imprenditore ai fini IRPEF è legata all'esercizio in via abituale e professionale, non occasionale, di una delle attività di cui all'art. 2195 del c.c., tra cui rientra, in particolare, l'attività di intermediazione nella circolazione dei beni

L'attività del collezionista può spaziare dalla mera raccolta di opere d'arte sino ad una dinamica attività di acquisto e vendita di opere d'arte, nel qual caso sarebbe tassabile sia ai fini IRPEF, sia ai fini IVA.

La differenza fondamentale fra un mercante d'arte ed un collezionista è la finalità posta dal soggetto alla raccolta delle opere d'arte; il mercante d'arte ha come obiettivo il soddisfacimento del bisogno di un terzo (il cliente finale), il collezionista il proprio soddisfacimento personale

ANALISI DELLO STATUS FISCALE DEL COLLEZIONISTA

Ci si deve dunque chiedere se in determinate circostanze anche il collezionista (al pari del mercante) possa essere considerato un soggetto che si interpone professionalmente nella circolazione delle opere d'arte e possa dunque assumere la natura di «imprenditore» ai fini fiscali ai sensi art.55 del Tuir ed ai sensi art.4 del DPR.633/72

La Corte di Cassazione ha definito nel tempo alcuni comportamenti qualificanti professionalità e abitualità dell'attività imprenditoriale

- ammontare dell'investimento nelle opere d'arte proporzionalmente elevato
- rivendita dei medesimi beni nello stesso periodo d'imposta in cui è avvenuto l'acquisto
- numerosità delle operazioni di vendita
- molteplicità degli acquirenti senza apparenti legami con il venditore
- comprovata esperienza di vendita nel settore da parte del venditore

ANALISI DELLO STATUS FISCALE DEL COLLEZIONISTA

Talvolta il comportamento del collezionista/mercante d'arte è complesso da definire

Particolare il caso del collezionista che ponga in essere, con una certa costanza, un'attività di valorizzazione e sfruttamento economico della propria collezione. In una certa accezione questa attività potrebbe essere considerata di natura imprenditoriale

È il caso della cessione al collezionista non solo dell'opera d'arte in sé, ma anche dei relativi diritti patrimoniali con l'intento, tramite il loro esercizio, di conseguire una serie di vantaggi economici

In ogni caso, in mancanza di un'organizzata attività d'impresa, i redditi conseguiti dal collezionista andrebbero più correttamente ricondotti nell'alveo dei redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir

CAPITAL GAIN REALIZZATO DAL COLLEZIONISTA

Una delle tematiche fiscali più discusse e controverse nel campo delle opere d'arte riguarda l'inquadramento, all'interno del sistema tributario delineato dal Tuir, del *capital gain* realizzato dal collezionista, persona fisica non imprenditore, attraverso la vendita delle opere d'arte

Ciò per il fatto che il vigente Testo Unico delle imposte sui redditi, a differenza del precedente DPR.597/73, non prevede alcuna norma specifica relativa al trattamento fiscale delle plusvalenze derivanti dalla cessione di opere d'arte

Una possibile norma impositiva sembra rinvenibile nel disposto di cui alla lettera i) 1° comma dell'art.67 del Tuir che integra nella fattispecie dei redditi diversi «...i redditi derivanti da attività commerciali (ex art. 2195 c.c. n.d.a.) non esercitate abitualmente», espressione, questa, che appare idonea, in effetti, a ricomprendere nella sua accezione le compravendite di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione, poste in essere in via occasionale

CAPITAL GAIN REALIZZATO DAL COLLEZIONISTA

Pertanto pare difficilmente sostenibile che il collezionista che aliena un'opera della sua collezione non svolga, ancorché in via occasionale, un «attività di intermediaria» nella circolazione del bene

Alcune precisazioni sono però necessarie

- per aversi attività commerciale ci deve essere a monte un atto d'acquisto, diversamente la vendita si configurerà come una semplice operazione di dismissione patrimoniale
- l'elemento temporale tra l'avverarsi dell'atto d'acquisto e quello di vendita non ha significativa rilevanza. Può assolutamente verificarsi la situazione del collezionista che, solo a fine carriera, decida di dismettere l'intera collezione i cui atti d'acquisto sono avvenuti anche a grande distanza di tempo

In ogni caso è da ricondurre anche quest'operazione ad un'attività intermediaria nella circolazione del bene, ma non esercitata abitualmente e dunque da ricomprendere nell'alveo dei redditi diversi

UTILIZZAZIONE ECONOMICA DEI DIRITTI PATRIMONIALI DA PARTE DEL COLLEZIONISTA E FISCALITÀ CONNESSA

Avendo riguardo ai redditi che il collezionista può ritrarre dallo sfruttamento economico della propria collezione, incluso il guadagno che può conseguire dalla vendita di una o più delle sue opere, si ricorda che a norma dell'art. 71 DPR.917/86 :

- 1. I redditi di cui alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 67 costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 25 per cento se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo oneroso.*
- 2. I redditi di cui alle lettere h), i) e l) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione*

Questi due commi dell'art.71 definiscono la base imponibile per il collezionista dei redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno

UTILIZZAZIONE ECONOMICA DEI DIRITTI PATRIMONIALI DA PARTE DEL COLLEZIONISTA E FISCALITÀ CONNESSA

A norma del 2° comma dell'art.71, per i redditi ivi indicati è prevista la deduzione delle spese «...specificatamente inerenti alla loro produzione...», in particolare

- **in caso di noleggio o concessione in uso dell'opera d'arte**, il collezionista potrà dedurre tutte le spese sostenute, purché strettamente inerenti al noleggio od alla concessione dell'opera (anche il compenso eventualmente riconosciuto all'autore per aver concesso temporaneamente l'autorizzazione all'uso dell'opera da parte di terzi)
- **in caso di cessione dell'opera d'arte**, dovrebbero considerarsi deducibili dal prezzo di vendita dell'opera non solo le *fee* di intermediazioni pagate dal collezionista alla casa d'aste o alla galleria, ma anche quei costi documentabili che il collezionista ha sostenuto per l'acquisto, la custodia e la conservazione dell'opera venduta, oltre che il costo d'acquisto dell'opera stessa inclusivo del *buyer's premium* (ad esempio costi di autenticità dell'opera)

UTILIZZAZIONE ECONOMICA DEI DIRITTI PATRIMONIALI DA PARTE DEL COLLEZIONISTA E FISCALITÀ CONNESSA

Su tali redditi di cui sopra non andranno applicate ritenute alla fonte a titolo di acconto

Diverso è il caso in cui il reddito percepito dal collezionista deriva, ai sensi art. 67 lett.I), dall'assunzione di «obblighi di fare, non fare o permettere» per esempio consentire l'accesso all'esemplare unico dell'opera al fine di permettere la realizzazione di opere fotografiche o video

Tale reddito si ricolloca nell'ambito dell'art.71 2° comma del Tuir ed in questo caso è prevista l'applicazione della ritenuta d'acconto del 20%.

L'INVESTIMENTO IN ARTE PER LE IMPRESE ED IL PROFESSIONISTA

Non è inusuale che società e studi professionali investano nell'arte, arrivando anche, nel tempo, a formare collezioni di assoluto interesse e spessore che richiedono specifica attività di gestione e professionalità

Le motivazioni di questo interesse da parte di soggetti, la cui attività principale è diversa dalla raccolta di opere d'arte sia in via professionale ed abituale, sia in via occasionale, sono molteplici

Certamente il fenomeno è interessante per le implicazioni di carattere tributario

L'INVESTIMENTO IN ARTE PER LE IMPRESE

Elementi di rilievo tributario

- determinazione del costo fiscale
- computo, rilevanza delle plusvalenze o minusvalenze, anche a seguito di processi valutativi
- non riconducibilità delle spese sostenute per l'acquisto delle opere d'arte alle spese di rappresentanza
- deducibilità delle quote di ammortamento relative ai diritti patrimoniali d'autore
- detraibilità dell'IVA assolta sull'acquisto o sull'importazione delle opere d'arte

L'INVESTIMENTO IN ARTE PER LE IMPRESE

Determinazione del costo fiscale

Ai sensi art. 110 1° comma lett. b) del Tuir, il costo fiscalmente riconosciuto di un'opera d'arte è dunque pari al costo d'acquisto comprensivo degli oneri di diretta imputazione e corrisponde, in linea di massima, al costo di iscrizione in bilancio del bene.

Per quanto riguarda la possibilità di ammortizzare fiscalmente il costo di acquisto delle opere d'arte, si rileva che tale possibilità è da escludere per le seguenti ragioni :

- durata indefinita della vita utile del bene
- Impossibilità di stabilire un periodo di tempo, in quanto beni soggetti a logorio fisico o logorio economico

L'INVESTIMENTO IN ARTE PER LE IMPRESE

La rilevanza/irrilevanza delle plusvalenze/minusvalenze

Ai sensi art. 86 1° comma del Tuir, sono fattispecie fiscalmente rilevanti

➤ cessione a titolo oneroso dell'opera d'arte

la plusvalenza è data dalla somma algebrica fra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato del bene (nel nostro caso il costo fiscale d'acquisto, dal momento che l'opera d'arte non è soggetta ad ammortamento)

➤ cessione con corrispettivo in natura tramite permuta con altra opera d'arte

La plusvalenza o minusvalenza è determinata dalla differenza tra l'opera d'arte ricevuta in permuta valutata al valore normale (al netto degli oneri di diretta imputazione) e il costo fiscale del bene dato in permuta

L'INVESTIMENTO IN ARTE PER LE IMPRESE

- **cessione con corrispettivo in natura tramite conferimento dell'opera d'arte in società.**

La plusvalenza o minusvalenza è pari alla differenza tra il valore normale dell'opera (al netto degli oneri di diretta imputazione) conferita in società e il costo fiscale della stessa

- **assegnazione ai soci dell'opera d'arte**

In tal caso, l'eventuale plusvalenza/minusvalenza è data dal valore normale del bene assegnato ed il costo non ammortizzato dell'opera

L'INVESTIMENTO IN ARTE PER LE IMPRESE ED IL PROFESSIONISTA

- **perdita o danneggiamento dell'opera d'arte** con conseguente risarcimento, parziale o totale (transattivo, giudiziale, assicurativo)

La plusvalenza/minusvalenza è determinata dalla differenza tra l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato

In caso di indennizzo parziale a seguito di parziale deterioramento (riduzione solo parziale del valore del bene), l'eventuale plusvalenza/minusvalenza si ottiene dall'applicazione di questa formula: $\text{INDENNIZZO RICEVUTO} - [(\text{COSTO FISCALE DELL'OPERA} \times \text{INDENNIZZO RICEVUTO}) / \text{VALORE NORMALE DEL BENE PRIMA DEL DANNEGGIAMENTO}]$

L'INVESTIMENTO IN ARTE PER LE IMPRESE

➤ Non riconducibilità delle spese sostenute per l'acquisto delle opere d'arte alle spese di rappresentanza

Qualsiasi possibile precedente interpretazione sulla possibilità di ricondurre un investimento in opere d'arte a spese di rappresentanza è stato definitivamente cancellato dall'entrata in vigore con la L.244/2007, confluita poi nel Decreto Ministero dell'economia e delle finanza del 19.11.2008

L'INVESTIMENTO IN ARTE PER LE IMPRESE

➤ Deducibilità delle quote di ammortamento relative ai diritti patrimoniali d'autore

È il caso del diritto debitamente contabilizzato nel conto economico del soggetto intestatario sia in proprietà, sia con contratto di licenza d'uso.

In entrambi i casi, la durata dell'ammortamento sarà rapportata alla durata della tutela legalmente prevista o, in caso, di licenza d'uso, alla durata dell'utilizzazione prevista dal contratto, ma solo nel caso in cui ci si aspetti di ottenere benefici economici apprezzabili in tutto tale periodo.

Laddove le aspettative di utilità futura interessino un arco temporale più limitato, si ridurrà proporzionalmente la vita utile del bene ed il relativo periodo di ammortamento.

L'INVESTIMENTO IN ARTE PER LE IMPRESE ED IL PROFESSIONISTA

Detraibilità dell'IVA

Normativamente non esiste una previsione specifica di legge che escluda la detraibilità dell'Iva sulle opere d'arte.

Il richiamo generico che disciplina il comportamento in tema di IVA è quello di cui all'art.19 del DPR.633/72 che prevede il diritto per il soggetto passivo di detrarre l'imposta assolta o dovuta, o al medesimo addebitata in via di rivalsa, in relazione ad ogni bene e servizio importato od acquistato, purché vengano rispettate due condizioni

- l'operazione avvenga nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (art.19 1° comma)
- tutti i beni e servizi acquistati non siano utilizzati per operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta (art.19 2° comma)

Da ciò deriva dunque la piena detraibilità dell'IVA per un soggetto passivo che abbia acquistato o importato opere d'arte nell'esercizio dell'impresa e che abbia impiegato tali beni ai fini di operazioni soggette ad imposta.

L'IMPORTAZIONE DI OPERE D'ARTE DISCIPLINA DELL'IVA ED I DAZI DOGANALI

Le norme sull'importazione degli oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato, sia in relazione all'IVA sia in relazione ai dazi doganali, prevedono l'applicazione di specifiche disposizioni che si rivelano più favorevoli rispetto alle norme impositive ordinarie, ma nel contempo tali agevolazioni si applicano solo ad alcuni beni considerabili oggetti da collezione ed antiquariato e precisamente

- i quadri, le pitture, i disegni, i collages, le incisioni, le litografie e le stampe, le statue e le sculture

Restano escluse tutte quelle che non sono riconducibili nell'alveo di tali categorie

L'IMPORTAZIONE DI OPERE D'ARTE DISCIPLINA DELL'IVA ED I DAZI DOGANALI

Per quanto riguarda l'IVA, trovano applicazione le disposizioni contenute negli artt. 36 e ss. del DL.n.41/1995 (convertito dalla L.n.85/93), le quali in estrema sintesi prevedono che il commercio dei beni che si considerano oggetti d'arte può beneficiare di

- aliquota IVA ridotta al 10% invece che al 22% ordinaria sulle importazioni
- aliquota IVA ridotta al 10% nell'ipotesi di vendita d'opera d'arte da parte del suo autore o dei suoi eredi e legatari
- un particolare regime IVA detto «regime del margine» riservato agli operatori professionali del mercato d'arte, che permette di ridurre la base imponibile e, quindi, anche l'imposta dovuta sulle transazioni

L'IMPORTAZIONE DI OPERE D'ARTE DISCIPLINA DELL'IVA ED I DAZI DOGANALI

A norma dell'art. 1 del DPR.633/72, l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle importazioni da chiunque effettuate

Pertanto le importazioni danno luogo ad imposizione ai fini IVA anche quando sono effettuate da soggetti che non esercitano attività d'impresa, arti o professioni

Nello specifico, le importazioni sono definite facendo riferimento ad una serie di operazioni doganali che danno luogo all'applicazione dei dazi doganali, a tal fine è disposto che costituiscono importazioni

- le operazioni di immissione in libera pratica
- le operazioni di immissione temporanea aventi per oggetto beni destinati ad essere riesportati tal quali che, in ottemperanza alle disposizioni della Comunità economico europea, non fruiscono della esenzione totale dai dazi di importazione

L'IMPORTAZIONE DI OPERE D'ARTE DISCIPLINA DELL'IVA ED I DAZI DOGANALI

Ne consegue che, fatte salve alcune eccezioni, il presupposto di applicazione dell'IVA sulle importazioni, tende a coincidere con il presupposto di applicazione dei dazi doganali

Per la determinazione dell'imposta dovuta, l'art.69 del DPR.633/72 dispone che « *l'imposta è commisurata, con le aliquote indicate all'art.16, al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'IVA, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno della Comunità*»

L'IMPORTAZIONE DI OPERE D'ARTE DISCIPLINA DELL'IVA ED I DAZI DOGANALI

Per quanto concerne la disciplina in materia di dazi doganali, la nomenclatura combinata (di seguito anche «NC») di cui all'allegato I del regolamento CEE del 23/07/1987 n.2658/87, la quale, ai sensi dell'art.20 del Regolamento CEE del 12 Ottobre 1992 n.2913/92 (cd «codice doganale comunitario») riporta la misura dei dazi doganali, disciplina al capitolo 97 l'importazione degli oggetti d'arte, da collezione o di antichità, prevedendo per tali beni l'esenzione dai dazi doganali.

In materia di dazi doganali, la fonte normativa primaria in Italia è il Codice Doganale Comunitario (CDC), istituito ad opera del Regolamento CEE del 12 Ottobre 1992 n.2913/92, il quale, tra l'altro, disciplina i presupposti dell'obbligazione doganale, gli elementi per la determinazione dei dazi doganali, gli aspetti procedurali nonché i diversi regimi tecnici di importazione ed esportazione delle merci.

L'IMPORTAZIONE DI OPERE D'ARTE DISCIPLINA DELL'IVA ED I DAZI DOGANALI

Ciò premesso che presupposto fondamentale per l'applicazione di dazi doganali è l'introduzione di merci extracomunitarie nel territorio doganale UE (la cd.immissione in libera pratica)

L'IMPORTAZIONE DI OPERE D'ARTE DISCIPLINA DELL'IVA ED I DAZI DOGANALI

Come si è già detto l'importazione di oggetti d'arte, da collezione e di antiquariato, beneficia di un regime fiscale di sostanziale favore rispetto al regime ordinario che si applica all'introduzione dei beni in territorio comunitario :

- ai sensi del Capitolo 97 della nomenclatura combinata vi è esenzione dall'applicazione di dazi doganali per gli oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato;
- con riferimento all'art.39 del DL.41/95 si l'applicazione di un'aliquota agevolata ai fini IVA rispetto all'aliquota ordinaria (attualmente pari al 22%)

In considerazione del fatto che la Tabella allegata al DL.41/95, che elenca i beni che beneficiano dell'aliquota agevolata, ed il Capitolo 97 della nomenclatura combinata che indica i beni posti in esenzione dall'applicazione dei dazi doganali, sono sostanzialmente identici, è logico rilevare un'omogeneità di comportamenti sia ai fini IVA, sia ai fini dei dazi doganali. Dunque pur in assenza di un esplicito rinvio normativo, è possibile affermare che esiste una definizione comune di oggetti d'arte, oggetti da collezione e di antichità tra le due discipline, come confermato dalla circolare Agenzia delle Entrate n.24 del 17/05/2010.

L'IMPORTAZIONE DI OPERE D'ARTE DISCIPLINA DELL'IVA ED I DAZI DOGANALI

Ne consegue quindi che si può fare riferimento anche per l'IVA alla nomenclatura combinata .

Per beneficiare dell'aliquota IVA ridotta e dell'esenzione dai dazi doganali l'opera deve essere «eseguita interamente a mano dall'artista», come peraltro argomentato dalla circolare agenzia delle entrate n.24 del 17/05/2010.

L'IMPORTAZIONE DI OPERE D'ARTE DISCIPLINA DELL'IVA ED I DAZI DOGANALI

Come si è affermato sin dall'inizio di questo capitolo vi è una quasi totale omogeneità tra quanto previsto al Capitolo 97 della nomenclatura combinata, per quanto riguarda i dazi doganali, e quanto stabilito dalla Tabella allegata al DL.41/95, per quanto concerne la determinazione dell'aliquota agevolata.

Casi di applicazione dell'aliquota agevolata ai fini IVA, ma non l'esenzione dall'applicazione dei dazi doganali

- arazzi e tappeti murali eseguiti a mano da disegni originali forniti da artisti, a condizione che non ne esistano più di otto esemplari
- esemplari unici di ceramica, interamente eseguiti dall'artista e firmati dal medesimo
- smalti su rame, interamente eseguiti a mano, nei limiti di otto esemplari numerate e recanti la firma dell'artista o del suo studio, ad esclusione delle minuterie e degli oggetti di oreficeria e di gioielleria
- fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto

OPERE D'ARTE E SUCCESSIONE

Il trattamento delle opere d'arte ai fini delle imposte di successione e donazione presenta alcune peculiarità che generano una serie di problematiche.

Le criticità riguardano la determinazione della base imponibile.

In base alla legge si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobili per un importo pari al 10% del valore dell'asse ereditario netto (ovvero eccedente la franchigia anche se non dichiarati o dichiarati in misura inferiore).

OPERE D'ARTE E SUCCESSIONE

Secondo quanto disposto dall'art. 2, comma i del TUS (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni), l'imposta sulle successioni è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti per successione, ancorché localizzati all'estero.

Se alla data dell'apertura della successione il defunto non era residente in Italia, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti localizzati nel territorio italiano.

OPERE D'ARTE E SUCCESSIONE

Il profilo oggettivo dell'imposta è esteso anche a:

- «costituzione dei vincoli di destinazione» nonché
- sistema di franchigie e aliquote improntato su un sistema proporzionale in luogo del prelievo progressivo per scaglioni

Le aliquote si applicano all'intero asse ereditario, salvo alcune previsioni specifiche.

OPERE D'ARTE E SUCCESSIONE

PAGAMENTO DELLE IMPOSTE CON LE OPERE D'ARTE

Altro aspetto rilevante riguarda la possibilità per eredi e legatari di pagare l'imposta di successione dovuta allo Stato mediante la cessione di beni culturali vincolati o non vincolati e di opere di autori viventi o eseguita da più di cinquanta anni

Referenti:

Avv. Gianluigi Serafini: g.serafini@lslex.com

Avv. Marta Marin: m.marin@lslex.com

Sedi

Bari

Bologna

Brescia

Firenze

Lecco

Milano

Padova

Roma

Torino