



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**

La fiscalità nell'arte: profili di criticità, tutele e vantaggi

INTERVENTO SU:

**Imposte dirette ed opere d'arte:
il «trittico» collezionista/speculatore occasionale/mercante d'arte,
quale la chiave di volta?**

Padova, 19 luglio 2019

Emanuele Artuso



1. IL COLLEZIONISTA VS. IL MERCANTE D'ARTE

Premessa: note «storiche» ed introduttive

- ✓ Domanda che sottende l'intera relazione: la vendita di un «oggetto d'arte» (di antiquariato, da collezione, ecc.) genera reddito tassabile ai fini dell'imposizione diretta?
- ✓ Non esiste risposta univoca ... anche perché nell'attuale TUIR non sembra esistere una disposizione espressa che disciplini la fattispecie, diversamente dalla precedente versione del Testo Unico.
- ✓ Nel previgente TUIR del 1973, rimasto in vigore fino al 1986, era invece contenuta una specifica norma di chiusura che imponeva di tassare i guadagni realizzati mediante operazioni poste in essere con intento speculativo (art. 76, co. 1, d.P.R. n. 597/1973). Per presunzione assoluta, poi, venivano considerate come «speculative» le plusvalenze derivanti dalla vendita di oggetti d'arte, qualora il periodo di tempo intercorrente tra l'acquisto e la vendita fosse non superiore ai due anni (art. 76, co. 3).
- ✓ Infine: (i) art. 77 prevedeva tassabilità dei redditi derivanti «da altre attività occasionali» (sovrapposizione con art. 76), (ii) art. 80 prevedeva che alla formazione del reddito complessivo concorrevano «ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati»
→ ipertrofia normativa ?!



1. IL COLLEZIONISTA VS. IL MERCANTE D'ARTE

Premessa: un indefettibile «trittico»

- ✓ Malgrado la (solo apparente) lacunosità dell'attuale TUIR, le disposizioni utili esistono, bisogna rintracciarle ed interpretarle secondo sistema → è necessario un approccio casistico, attento al caso concreto, come insegna la giurisprudenza.
- ✓ Vi è stato un recente (e discusso) progetto di «Riforma» fiscale in materia, tuttavia mai concretizzatosi in disposizioni legislative.
- ✓ La presente esposizione è focalizzata su (i) introduzione delle varie categorie di soggetto venditore (e, per l'effetto, categorie di reddito generato); (ii) rassegna giurisprudenziale; (iii) alcune (fra le tante...) questioni tecniche; (iv) meri cenni al reddito dell'artista.
- ✓ Seguendo la giurisprudenza, da subito va quindi evidenziato un trittico, in relazione al soggetto che vende l'opera d'arte (e non ne sia autore):
 - il collezionista (non emerge reddito imponibile ai fini delle imposte dirette)
 - il venditore occasionale (emerge reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, quale reddito diverso)
 - il mercante d'arte (emerge reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, quale reddito d'impresa)



1. IL COLLEZIONISTA VS. IL MERCANTE D'ARTE

Destinazione al mercato (imprenditore) vs. destinazione interna (collezionista)

- ✓ È problematico distinguere aprioristicamente la figura del collezionista da quella del mercante d'arte, in quanto il *discrimen* è squisitamente fattuale, di seguito gli elementi che possono risultare utili alla distinzione:
 - il mercante d'arte svolge «professionalmente» un'attività di intermediazione nella circolazione di opere d'arte, acquistando le opere col fine di rivenderle sul mercato e ritrarne un lucro → **destinazione esterna**;
 - il collezionista non svolge «professionalmente» un'attività di intermediazione nella circolazione di opere d'arte, poiché le sue operazioni sono volte a soddisfare *in primis* un desiderio squisitamente personale → acquisto non preordinato a rivendita sul mercato: **destinazione interna**. **L'obiettivo non è ritrarre un «utile», bensì godere di un «dividendo estetico».**
 - il collezionista non svolge significative attività funzionali e/o propedeutiche alla rivendita, bensì perfeziona cessioni «isolate» (non nel senso di «sporadiche», di «non abituali», bensì di «sganciate» da un'attività intesa come pluralità di atti, provvisti fra di loro di collegamento funzionale → non è determinante l'elemento quantitativo, numerico).



1. IL COLLEZIONISTA VS. IL MERCANTE D'ARTE

Le differenti logiche sottese al diritto di proprietà

- ✓ Tra le due fattispecie, il senso economico del diritto di proprietà è diverso: in un caso (mercante d'arte) è sottesa una preordinazione alla rapida dismissione (è un diritto «meramente temporaneo»); nell'altro caso (collezionista) il bene è acquistato in una logica di «durata».
- ✓ In altre parole, nel caso del collezionista la vendita si iscrive nell'ambito della gestione del patrimonio privato della persona (non configura quindi attività commerciale bensì un trasferimento patrimoniale).
- ✓ Principi conati – seppur anche su fattispecie eterogenee – sia dalla Corte di Giustizia sia dalla Corte di Cassazione.



1. IL COLLEZIONISTA VS. IL MERCANTE D'ARTE

I requisiti fissati dal TUIR per l'imprenditore

- ✓ Art. 55 TUIR: reddito d'impresa
 - 1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.
 - 2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.



1. IL COLLEZIONISTA VS. IL MERCANTE D'ARTE

I requisiti fissati dal TUIR per l'imprenditore

- ✓ Insomma, visto che tra le attività di cui all'art. 2195 c.c. rientra l'attività di intermediazione nella circolazione dei beni, realizzano reddito d'impresa i soggetti che compravendono opere d'arte per professione abituale, cioè che svolgono tale attività in modo non occasionale, con stabilità e regolarità nel tempo. Per converso, non rileva (i) né il fatto che l'attività sia esclusiva – per cui si può essere imprenditore «fiscalmente» anche se si svolgono altre attività – (ii) né il requisito dell'organizzazione, la cui ricorrenza non è necessaria per configurare la sussistenza di un'attività imprenditoriale ai fini IRPEF allorquando si sia in presenza di attività riconducibili all'art. 2195 e che, semmai, può rilevare ai fini IRAP (NB discussione su sovrapponibilità tra «professionalità» ed «abitualità»).
- ✓ Si rimarca differenza da «collezionista» che fa vendite «isolate».



1. IL COLLEZIONISTA VS. IL MERCANTE D'ARTE

Non tassabilità ai fini IRPEF dei trasferimenti del collezionista

- ✓ Collezionista → no reddito imponibile.
- ✓ La mancata imponibilità di una somma che, da un punto di vista economico, indubbiamente costituisce un incremento patrimoniale, un arricchimento, non è asistemica: ciò, considerato che il Legislatore del TUIR (invece di porre riferimento univoco alla nozione di “reddito entrata” vs. di “reddito prodotto” vs. di “reddito consumo”) ha preferito «cesellare» in modo casistico le fattispecie imponibili – in specie per i redditi diversi – omettendo di identificare una ratio univoca (per l'effetto, già mettendo in conto eventuali «smagliature»).
- ✓ D'altro canto, non sono imponibili altre plusvalenze quali, a mero titolo esemplificativo, quelle derivanti dalla cessione di immobili diversi da quelli acquistati o costruiti da non più di cinque anni; di immobili acquisiti per successione; di immobili che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.
- ✓ Insomma, manca sì l'espresso riconoscimento normativo dell'intento speculativo, tuttavia esso sembra per certi versi implicito nell'individuazione casistica di talune fattispecie, vuoi per le caratteristiche dell'operazione e della tempistica (compravendita entro i 5 anni), vuoi per la tipologia di bene oggetto di investimento (terreni edificabili o strumenti finanziari).



2. LA GIURISPRUDENZA: RECENTI CASI PRATICI

Comm. Trib. Reg. Torino, 18 settembre 2018, n. 1412

- ✓ Casi recenti: evoluzione rispetto a precedente giurisprudenza, che risentiva di «incrostazioni interpretative» proprie della normativa vigente *ratione temporis* (TUIR ante 1986).
- ✓ Bene compravenduto: opere d'arte (quadri, ecc.).
- ✓ CTR Torino: altro è la dismissione di opere d'arte, nel caso di specie avvenuta in modo massiccio molto tempo dopo le relative acquisizioni (anche 40 anni di distanza!), da parte del collezionista proprietario, altro è lo svolgimento di un'attività imprenditoriale nell'ambito della compravendita di opere d'arte.
- ✓ E' fisiologico che un collezionista acquisti e venda opere d'arte allo scopo di cambiare ed arricchire la propria collezione: porre in essere – anche in modo significativo – acquisti e vendite può rispondere al mutamento della percezione estetica, non al fatto che si sta ponendo in essere attività imprenditoriale → la dedizione nel tempo alla creazione e al mantenimento della propria collezione, e l'esperienza via via accumulata in materia artistica, non integrano la ripetizione sistematica di atti di commercio tipica dell'esercente professionale di un'attività imprenditoriale.
- ✓ Caso di specie: mera condivisione di esperienza culturale + totale assenza di collaboratori + vendita per far fronte a vicende giudiziarie.
- ✓ Conclusione raggiunta dai Giudici: la dismissione di un patrimonio artistico di proprietà del collezionista non è sottoponibile a tassazione a differenza dei proventi dell'attività d'impresa.



2. LA GIURISPRUDENZA: RECENTI CASI PRATICI

Comm. Trib. Prov. Torino, 19 aprile 2018, n. 351

- ✓ Bene compravenduto: auto sportive.
- ✓ La vendita delle auto sportive da parte di una società semplice «cassaforte di famiglia» non può essere considerata un'operazione commerciale (nel caso, generatrice di reddito diverso per attività occasionale): la società semplice non può per definizione svolgere attività imprenditoriale o commerciale e nella fattispecie l'oggetto sociale della società era la gestione del patrimonio immobiliare formato progressivamente negli anni dal *de cuius*.
- ✓ La società era titolare della preziosa collezione d'auto sportive, creata e curata per pura passione dal *de cuius*: gli eredi dopo la morte del congiunto, per evitare i costi di manutenzione e custodia che la stessa comportava, ebbero ben presto necessità di ri-liquidare → operazione di dismissione patrimoniale.
- ✓ In specie, trattavasi di un'unica vendita ad un'unica società acquirente con inevitabile contenimento dei prezzi stabiliti per ciascuno dei beni, rispetto a quelli conseguibili con una vendita parcellizzata, sviluppata su più controparti.
- ✓ Fattispecie che non dà luogo ad imposizione.



2. LA GIURISPRUDENZA: RECENTI CASI PRATICI

Comm. Trib. I° grado Trento, 27 novembre 2017, n. 191

- ✓ Bene compravenduto: quadri.
- ✓ La vendita del dipinto di De Chirico, così come di altra opera di minore rilievo economico, è stata realizzata al solo fine di "consegnare" agli eredi una quota di eredità non altrimenti divisibile (proprio in ragione della specifica ed indivisibile entità del quadro...) → finalità di anticipare la successione e soddisfare gli eredi, evitando future controversie.
- ✓ L'acquisto era stato fatto oltre venti anni prima rispetto alla vendita.
- ✓ Le modalità di cessione (tramite casa d'aste) si giustificano ampiamente per l'originalità e la particolarità dell'operazione (un quadro di tale rilevanza non può essere affidato a "mani inesperte" né si può pensare si possa facilmente cedere tra privati, non essendo verosimile avere conoscenza di soggetti "qualificati" cui poterlo offrire → tracciabilità, origine, ecc.).
- ✓ La ricerca del maggior ricavo possibile è del tutto legittima anche in presenza di una operazione che, più che occasionale, può definirsi «unica».
- ✓ Fattispecie che non dà luogo ad imposizione.



2. LA GIURISPRUDENZA: RECENTI CASI PRATICI

Comm. Trib. Reg. Venezia, 22 febbraio 2016, n. 279

- ✓ Bene compravenduto: quadri.
- ✓ Accertamento da movimentazioni bancarie; contribuente imprenditore commerciale nel settore dell'allevamento bestiame.
- ✓ Cessioni concentrate in due soli periodi d'imposta, durante i quali le società del contribuente versavano in situazione di notevole tensione di liquidità → dismissione beni personali per sostenere altre attività ! In tali periodi venivano venduti anche immobili personali.
- ✓ Prezzi effettivamente conseguiti inferiori a quelli di mercato (evidenze da perizia).
- ✓ Fattispecie che non dà luogo ad imposizione (secondo il Fisco: reddito d'impresa).



2. LA GIURISPRUDENZA: RECENTI CASI PRATICI

Comm. Trib. Reg. Firenze, 9 maggio 2016, n. 826

Comm. Trib. Reg. Palermo, 13 gennaio 2012, n. 2

- ✓ Beni compravenduti: bottiglie di liquori d'antiquariato «mignon» (CTR Firenze), quadri (CTR Palermo).
- ✓ La distinzione tra il "collezionista" e il "mercante d'arte", fondamentale ai fini fiscali, comporta una difficile valutazione tra (i) chi acquista uno dei citati beni per fini speculativi, e (ii) l'amatore che compra un'opera per tenercela, ma successivamente la rivende e guadagna senza aver avuto di mira il lucro, magari per acquistare altra opera d'arte che più lo appassiona (concetto del rinnovamento della collezione).
- ✓ La linea di demarcazione tra i menzionati soggetti è rappresentata dalla presenza o meno dei requisiti della commercialità, integrata qualora la vendita venga realizzata in via professionale ed abituale: questi ultimi requisiti devono emergere dalla regolarità, sistematicità, ripetitività, con cui il soggetto realizza atti economici finalizzati al raggiungimento di uno scopo.



2. LA GIURISPRUDENZA: RECENTI CASI PRATICI

Comm. Trib. Reg. Firenze, 9 maggio 2016, n. 826

Comm. Trib. Reg. Palermo, 13 gennaio 2012, n. 2

- ✓ Nel caso in esame, si deve escludere che il contribuente, che svolge altre attività (pensionato/oculista) abbia realizzato parallelamente l'attività imprenditoriale. Mancano, infatti, i requisiti previsti dalle disposizioni civilistiche (art. 2082 del c.c.) che richiedono la professionalità e la specifica organizzazione economica.
- ✓ Verso l'attività di mero collezionismo (e quindi l'intassabilità), depone il numero esiguo di vendite, realizzate in massima parte tra i medesimi soggetti collezionisti.
- ✓ Su medesima impostazione, ancor prima, CTP Pisa n. 33/2004 (n. 3 vendite di auto d'epoca da parte di avvocato; non dotato di mezzi e/o persone, provvedendo presso la propria abitazione alla manutenzione; significativo arco temporale tra acquisto e rivendita) e poi CT I° grado Trento (n. 83/2013, amministratore unico di società commerciale che effettuava 9 cessioni di orologi/opere d'arte).
- ✓ Gran parte dei beni erano trattati a prezzi non di mercato ma provenivano da collezionisti privati.
- ✓ I Giudici reputano plausibili tutti questi fatti ed anche la correlata circostanza dello scambio e della vendita volta ad arricchire/aggiornare la propria collezione → no tassazione.



2. LA GIURISPRUDENZA: RECENTI CASI PRATICI

Cass. Civ., Sez. Trib., 20 ottobre 2011, n. 21776

- ✓ Bene compravenduto: auto d'epoca (da parte di un avvocato).
- ✓ Ragionamento su basi oggettive e non su «*imperscrutabili moventi psicologici del contribuente*».
- ✓ Va tassato non qualsiasi atto produttivo di incremento di ricchezza, bensì solo quello riconducibile ad attività commerciale.
- ✓ In questa prospettiva, necessaria pluralità di atti coordinati e diretti alla realizzazione del medesimo scopo → deve esserci programma imprenditoriale.
- ✓ Deve esserci stretta relazione funzionale tra acquisto «a monte» e vendita «a valle».
- ✓ Nel caso trattato, fattispecie che non dà luogo ad imposizione (A.d.E. non ha fornito prova).



2. LA GIURISPRUDENZA: RECENTI CASI PRATICI

Comm. Trib. I° grado Venezia, 2 giugno 1994, n. 323

- ✓ Bene compravenduto: monete da collezione.
- ✓ Non è attività commerciale la vendita di monete da collezione, possedute da molto tempo e alienate al solo fine di variare la collezione.
- ✓ Non rileva l'intermediazione di casa d'aste nella vendita.
- ✓ Scopo finale è il proprio godimento ritratto dalla raccolta di oggetti di pregio.
- ✓ Il valore venale della collezione ben può aumentare il patrimonio mobiliare del collezionista, di cui questi può liberamente disporre anche per ricavarne denaro in caso di necessità finanziarie.
- ✓ Fattispecie che non dà luogo ad imposizione.



2. LA GIURISPRUDENZA: I CASI PRATICI (RIEPILOGO)

Gli «indicatori di commercialità»

- ✓ Nel corso del tempo, i casi concreti trattati dalla giurisprudenza hanno quindi evidenziato alcuni eterogenei «indicatori di commercialità» («badges of trade») tali da far ricadere (o meno) l'attività in quella del mercante d'arte ovvero in quella del collezionista (talvolta anche modellando e superando il dato normativo):
 - la finalità contingente della vendita (ad es., dismissione patrimoniale per esigenza di liquidità)
 - l'arco temporale intercorso tra l'acquisto e la rivendita degli stessi beni (ad es., nel medesimo periodo d'imposta)
 - il perfezionamento di un acquisto preordinato «a monte» (vs. eredità)
 - la «complessità» dell'attività (molteplicità delle fasi che la compongono)
 - la numerosità delle operazioni
 - il numero degli acquirenti
 - la precedente esperienza nel settore
 - l'ammontare dell'investimento
 - lo svolgimento di un'attività promozionale, pubblicitaria, ecc.
 - l'esistenza di una organizzazione latamente intesa (collaboratori, mezzi trasporto, sito internet, ecc.)



3. UNA FIGURA «IBRIDA»: IL VENDITORE OCCASIONALE

Una commercialità ... priva di stabilità

- ✓ A.d.E., in taluni casi (è il filone accertativo che pare maggiormente seguito in tempi recenti), ha ascritto il guadagno realizzato dal collezionista con la vendita di un'opera d'arte, non più a reddito d'impresa, bensì a reddito diverso derivante da «*attività commerciali non esercitate abitualmente*» (art. 67, co.1, lettera i), TUIR).
- ✓ Ciò in quanto il collezionista avrebbe svolto, seppur in modo occasionale, un'attività commerciale di intermediazione nella circolazione dei beni (acquisto e rivendita di un'opera, anche se tra le due operazioni intercorre un non trascurabile intervallo temporale). Affinità con la nozione vigente nel precedente TUIR di «operazione speculativa isolata».
- ✓ Speculatore occasionale: categoria intermedia tra collezionista e mercante d'arte.



3. UNA FIGURA «IBRIDA»: IL VENDITORE OCCASIONALE

La preordinazione e la valorizzazione

- ✓ Serie di attività finalizzate all'acquisto ed alla rivendita → preordinazione: intento di acquistare per poi rivendere sul mercato (operazioni caratterizzate dalla combinazione funzionale tra un atto di acquisto ed uno di rivendita) → viene stressato il concetto (ambiguo...) di «valorizzazione»: tassazione se «a monte» viene implementata attività, latamente intesa, volta ad accrescere il valore dell'opera (nesso causale).
- ✓ La vendita dell'opera potrebbe quindi dare luogo, in capo al collezionista (divenuto speculatore occasionale), ad un reddito tassabile ai fini IRPEF (con aliquote progressive, sistema degli scaglioni di reddito).
- ✓ NB art. 67 comunque muove da «attività commerciale» (non esercitata abitualmente), non si riferisce indistintamente ai redditi derivanti da qualsiasi attività !



3. UNA FIGURA «IBRIDA»: IL VENDITORE OCCASIONALE

Altri redditi diversi dello speculatore occasionale

- ✓ Sempre nella prospettiva dei redditi diversi:
 - in caso di noleggio o concessione in uso delle opere, i redditi realizzati dal collezionista sono qualificabili come redditi diversi derivanti dall'affitto, locazione, noleggio e concessione in uso di beni mobili (art.67, co.1, lettera h), TUIR).
 - in caso di sfruttamento economico dei diritti patrimoniali connessi all'opera d'arte, i redditi realizzati dal collezionista rientrano tra i redditi diversi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno (art.67, co.1, lettera g), TUIR).



4. I BENI RICEVUTI GRATUITAMENTE

Il caso dei beni ereditati

- ✓ Applicando uno degli schemi interpretativi maggiormente utilizzati da A.d.E., non dovrebbero essere attratti a tassazione i *capital gains* conseguiti dalla vendita di opere ricevute gratuitamente, ossia per eredità o per donazione.
- ✓ In tali ipotesi, infatti, il soggetto (erede o donatario), non pone in essere una preordinata operazione di acquisto «a monte» (al di là dell'accettazione...), di talché non svolge alcuna attività commerciale (seppur a carattere occasionale), ma compie semplicemente un atto di dismissione patrimoniale che non può dar luogo a imposizione.
- ✓ Ris. Ag. Entr. 24 gennaio 2001, n. 5: associazione senza scopo di lucro, che aveva dismesso opere d'arte ricevute, quali conferimenti in natura, dagli autori: ciò al fine di garantirsi un polmone di liquidità per la sussistenza → atto di dismissione patrimoniale, no tassazione.
- ✓ Accorgimento pratico: gli eredi devono inserire nella dichiarazione di successione le opere d'arte ricevute in eredità, indicando per ognuna un valore (così da «certificare» il titolo attraverso cui hanno conseguito tali opere).
- ✓ NB tuttavia vi è giurisprudenza «contraria»: secondo Cassazione (ad es. n. 3078/1996, seppur su frazionamento terreni in lotti edificabili), la fattispecie impositiva può essere ravvisata anche nel caso di vendita di beni acquisiti per successione o divisione ereditaria, laddove tra il momento d'acquisizione e quello di alienazione sia stata compiuta una qualche attività intesa ad aumentare il valore di mercato dei beni (torna il tema del collegamento funzionale).



5. ULTERIORI QUESTIONI «TECNICHE»

La determinazione del reddito

- ✓ Tanto il reddito d'impresa (mercante d'arte) quanto quello diverso (venditore occasionale) debbono essere determinati come redditi netti (rispettivamente, artt. 55 e 71 TUIR).
- ✓ In sostanza, dal ricavo ritratto vanno scomputati non solo il costo originariamente sostenuto per l'acquisto, bensì anche altri componenti negativi, quali le *fees* di intermediazione; i costi sopportati per la custodia, la manutenzione, la conservazione; i costi di assicurazione; le spese sostenute per perizie, ecc.
- ✓ Art. 71 (redditi diversi di cui art. 67, co. 1, lettera i)): vanno sottratte le «spese specificamente inerenti alla loro produzione». Formulazione letterale ambigua, appare ragionevole la seguente impostazione: (i) costi incrementativi del costo fiscale (stretto nesso causale tra esborsi accessori e spesa principale) + (ii) costi ordinari del periodo.
- ✓ La tassazione avviene secondo il principio di competenza per l'imprenditore, secondo quello di cassa per il venditore occasionale.



5. ULTERIORI QUESTIONI «TECNICHE»

Spunti su disposizioni particolari

- ✓ Altro versante: acquisto di opere d'arte nel regime d'impresa:
 - (i) se attività esercitata è il commercio d'opere d'arte, concorso alla formazione del reddito mediante sistema delle rimanenze (art. 92, TUIR);
 - (ii) se svolta diversa attività, profilo dubbio, va valutato (a) se spesa è inerente; (b) se il bene acquistato tendenzialmente perde valore (se nel corso del tempo il valore aumenta, non può costituire cespite ammortizzabile: né deperimento né consumo).
- ✓ Cfr. ad es. Comitato Consultivo Norme Antielusive: pareri n. 8 del 2005 (riconduce a bene strumentale, ossia arredo dell'immobile e quindi costo ammortizzabile) e n. 29 del 2005 (la scultura è asset aziendale ma il costo non è deducibile né ammortizzabile) → solo apparentemente contrastanti (chiave di lettura: il decremento, o meno, di valore che il bene registra nel tempo).
- ✓ In linea con parere n. 29/2005, cfr. ad es. Cass. n. 22021/2006: quadri acquistati per abbellire le pareti di un albergo → non deperiscono e non perdono di pregio, semmai lo incrementano nel tempo: da considerarsi investimenti patrimoniali, non strumentali all'attività.



5. ULTERIORI QUESTIONI «TECNICHE»

Opere d'arte detenute all'estero – Quadro RW

- ✓ Opera d'arte/oggetti preziosi detenuti all'estero: rileva quale «altra attività patrimoniale» e va indicata nel quadro RW ai fini del monitoraggio fiscale, a prescindere dall'effettiva produzione di un reddito. Conta la «capacità produttiva di reddito meramente potenziale». Dubbio: vanno indicate solo quelle di «considerevole valore economico»?
- ✓ Indicazione necessaria anche laddove il bene sia custodito in cassette di sicurezza.
- ✓ Non dovuti né IVIE né IVAFE.
- ✓ Valorizzazione: per le altre attività patrimoniali detenute all'estero, diverse dagli immobili, per le quali non è dovuta l'IVIE, il contribuente deve indicare il costo di acquisto, ovvero il valore di mercato all'inizio di ciascun periodo di imposta (o al primo giorno di detenzione) e al termine dello stesso (o al termine del periodo di detenzione).
- ✓ Dal tenore delle istruzioni non è tuttavia chiaro se per le opere d'arte ricevute in successione, alla stregua degli immobili, il contribuente debba indicare il valore dichiarato nella dichiarazione di successione oppure il valore di mercato. Nella prassi sembra poter prevalere l'indicazione del valore di successione, in analogia agli immobili ed alle partecipazioni.



5. ULTERIORI QUESTIONI «TECNICHE»

L'onere della prova

- ✓ Nel processo tributario attore in senso sostanziale è l'Amministrazione finanziaria.
- ✓ Ne consegue che l'avviso di accertamento dovrà recare idonea motivazione e l'A.d.E. dovrà fornire la prova dell'attività commerciale svolta da chi vende le opere d'arte, necessariamente attraverso una ricostruzione documentale e fattuale.
- ✓ Chiare sul punto, ad esempio: Cass. Civ., Sez. Trib., 20 ottobre 2011, n. 21776; Comm. Trib. Reg. Venezia, 22 febbraio 2016, n. 279; Comm. Trib. I° grado Trento, 27 novembre 2017, n. 191; Comm. Trib. Reg. Torino, 18 settembre 2018, n. 1412.
- ✓ Se onere gravasse sul contribuente, rischio di casi paradossali (ad esempio, prova negativa di non aver svolto attività di valorizzazione, ecc.).
- ✓ Ammissibile anche una prova presuntiva (in questo caso presunzioni semplici), laddove ovviamente ricorrano i requisiti di gravità, precisione, concordanza.



6. RIEPILOGO SULLE CATEGORIE COLLEZIONISTA / VENDITORE OCCASIONALE / MERCANTE D'ARTE

Tavola riassuntiva

Tipologia di soggetto venditore	Reddito imponibile	Categoria di reddito	Tassazione (imputazione temporale)
Collezionista	-	-	-
Venditore occasionale	Sì	Reddito diverso	Cassa
Mercante d'arte	Sì	Reddito d'impresa	Competenza

- ✓ Semplificando: l'abitudine è il *discrimen* tra il mercante d'arte ed il venditore occasionale, mentre la commercialità è il *discrimen* tra queste figure ed il collezionista (che, appunto, palesa finalità personalistiche, interne, tendenzialmente senza porre in essere una pluralità di atti funzionali a «creare valore» verso l'esterno → concetto di dividendo meramente estetico!).



7. I REDDITI CONSEGUITI DALL' ARTISTA (CENNI)

Il reddito di lavoro autonomo

- ✓ L' attività dell'artista è tendenzialmente annoverabile tra quelle produttive di redditi di lavoro autonomo (art. 53 TUIR), in quanto si fonda essenzialmente sul lavoro «creativo» (intellettuale) dell'autore. La componente personale (cd. «*Intuitus personae*»), «tecnica», è il «cuore» di questa attività.
- ✓ Rileva anche in questo caso la professionalità, l'abitudine, oltre che la destinazione esterna: soddisfazione di bisogno altrui.
- ✓ Ricadute tributarie:
 - i) la tassazione avviene per cassa;
 - ii) vi è applicazione della ritenuta a titolo d'acconto da parte del soggetto che acquista l'opera d'arte (laddove sostituto d'imposta, ad es. gallerie d'arte, ecc.).
- ✓ Art. 53, co. 2, lett. b): fattispecie assimilata → l'utilizzazione economica, da parte dell'autore, di opere d'ingegno (ad es., attore che cede diritti di pubblicazione di un libro; ancora: cantante che crea, su commissione, immagine per bene di consumo e ne cede i diritti di riproduzione, ecc.) → reddito di lavoro autonomo. NB: particolare determinazione del reddito (cfr. art. 54, co. 8).



7. I REDDITI CONSEGUITI DALL' ARTISTA (CENNI)

La «spersonalizzazione»: reddito di lavoro autonomo vs. reddito d'impresa

- ✓ Anche in presenza di un numero elevato di collaboratori e di una produzione su larga scala delle opere, l'attività dell'artista continua a collocarsi tra quelle produttive di reddito di lavoro autonomo (non di reddito d'impresa) ? Profilo dubbio: il confine è labile e va svolta analisi caso per caso, in quanto rilevano le modalità effettive con cui l'attività viene perfezionata (casi trattati da A.d.E. nel corso del tempo: laboratorio di analisi; fotografo; agenti teatrali, ecc.).
- ✓ Ex art. 55 TUIR, si genera reddito d'impresa quando l'organizzazione e il coordinamento di fattori esterni (capitale e lavoro altrui) sono così preponderanti e decisivi da collocare in secondo piano il carattere personale («*Intuitus personae*») della prestazione → «spersonalizzazione».
- ✓ A.d.E. in casi connotati da (i) laboratorio di notevoli dimensioni, (ii) coinvolgimento di dipendenti e collaboratori, (iii) rilevante movimentazione di merci, ha riscontrato natura imprenditoriale dell'attività.



7. I REDDITI CONSEGUITI DALL' ARTISTA (CENNI)

Casi eterogenei: spunti finali

- ✓ L'artista può realizzare redditi anche con la cessione/concessione in uso a terzi dei diritti patrimoniali d'autore, quindi in via indiretta (es., cessione del diritto di riprodurre l'immagine di una propria opera; musicista che concede uso di un proprio brano per spot pubblicitario, ecc.) → art. 53, tuttavia co. 1 o co. 2 (diversa determinazione del reddito)?
- ✓ Norma di chiusura (introdotta nel 2006): anche i redditi derivanti dalla cessione di «elementi immateriali comunque riferibili all'attività» costituiscono per l'artista redditi di lavoro autonomo (art. 54, co. 1-quater, TUIR). Ad es., cessione del proprio diritto d'immagine.



7. I REDDITI CONSEGUITI DALL' ARTISTA (CENNI)

Casi eterogenei: spunti finali

- ✓ Laddove lo sfruttamento economico avvenga in maniera immediata e diretta, si genera reddito d'impresa (ad es., creazioni in campo letterario e vendita diretta dell'opera presso librerie, previa una serie di attività: stampa del libro presso tipografia di fiducia, registrazione quale opera protetta, spedizione alle librerie, ecc.).
- ✓ Non si qualifica invece come reddito di lavoro autonomo quello realizzato da un soggetto che svolge solo occasionalmente – e non «per professione abituale» – l'attività di creazione di opere d'arte → Il reddito conseguito dall'artista «non professionista» rientra nella categoria dei redditi diversi «*derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente*» (cfr. art. 67, co. 1, lettera l) TUIR).
- ✓ Dall'altro lato, laddove sia un «normale» professionista ad acquistare opera d'arte, cfr. art. 54, co. 2 e co. 5: no beni suscettibili di ammortamento, bensì spese di rappresentanza.



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**

Grazie per l'attenzione !

dott. Emanuele Artuso

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova

emanuele.artuso@gmail.com

artuso@studiobogoni.it



STUDIO BOGONI

consulenza fiscale e societaria

Studio Bogoni
Via U. Foscolo, 8
35131, Padova
t. +39 049 8754643
f. +39 049 8754809