



SCARIONI ANGELUCCI

STUDIO TRIBUTARIO ASSOCIATO

Trasferimenti gratuiti di opere d'arte:
Imposta di successione e donazione e passaggi
generazionali

Milano, 26 ottobre 2017

Premessa

La tematica del trasferimento gratuito delle opere d'arte si può porre secondo diverse prospettive.

- 1) Opere d'arte contenute nell'asse ereditario.
- 2) Opere d'arte oggetto di donazione.
- 3) Operazioni finalizzate alla realizzazione di una gestione unitaria di una collezione.

La successione delle opere d'arte

In linea di principio, le opere d'arte trasmesse per via ereditaria sono soggette ad imposta di successione.

In particolare:

- Il valore imponibile è determinato «*assumendo il valore venale in comune commercio*» alla data di apertura della successione (ossia il valore di mercato dell'opera al momento del decesso; art. 19 del D.Lgs. 346/1990).
- Sono applicabili le ordinarie aliquote e franchigie: imposta dal 4% all'8%, con franchigia fino a 1.000.000 per i trasferimenti in linea retta.

La successione delle opere d'arte: casi particolari

Regole speciali: la presunzione del 10 per cento

- Presunzione di esistenza nell'attivo ereditario per «*denaro, gioielli e mobilia*», che comporta un aumento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario di una percentuale fissa del 10 per cento.
- Sono comprese nel concetto di «*mobilia*» solo le opere d'arte che si trovano ad «*ornamento delle abitazioni*», inclusi i beni culturali non sottoposti al vincolo» del Ministero (art. 9, comma 3 del D.Lgs. 346/1990).

Le opere d'arte che rientrano nel concetto di «*mobilia*» non scontano di fatto l'imposta di successione.

La successione delle opere d'arte: casi particolari

Sono, invece, da escludere dal concetto di «*mobilia*», e quindi concorrono ordinariamente a formare la base imponibile dell'imposta di successione, le opere d'arte:

- In comodato d'uso presso i musei o le fondazioni.
- Oggetto di mostre itineranti.
- Custodite nei caveau degli istituti di credito.
- Depositare presso società che svolgono attività di conservazione e gestione di opere e collezioni d'arte.
- In custodia presso depositi specializzati.

La successione delle opere d'arte: casi particolari

Da valutare l'opportunità di indicare comunque nella dichiarazione di successione il dettaglio delle opere d'arte comprese nella «*mobilia*» come beni non soggetti a tassazione.

Conseguenze in termini di:

- Tracciabilità dell'opera.
- Costo fiscale (?).

La successione delle opere d'arte: casi particolari

Esclusione dall'imposta di successione per i beni culturali

- I beni culturali *«sono esclusi dall'attivo ereditario se sono stati sottoposti al vincolo ... (del Ministero) anteriormente all'apertura della successione e sono stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione»* (art. 13, comma 1, del D.Lgs. 346/1990).

La successione delle opere d'arte: casi particolari

Trasferimenti non soggetti ad imposta

Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti a favore di:

- Associazioni e fondazioni «*legalmente riconosciute*», a seguito dell'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, istituito presso le prefetture, che hanno come scopo esclusivo una o più finalità di pubblica utilità, quali, ad esempio, «*l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità*» (art. 3, comma 1 del D.Lgs. 346/1990).
- Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS): esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale.

La successione delle opere d'arte: casi particolari

Trasferimenti a favore di associazioni e fondazioni estere

Ai sensi dell'art. 3, comma 4 del D.Lgs. 346/1990:

- I trasferimenti effettuati a favore di enti pubblici, fondazioni e associazioni istituite negli Stati appartenenti all'Unione Europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo sono esenti dall'imposta di successione e donazione;
- I trasferimenti effettuati a favore di enti pubblici esteri, fondazioni e associazioni costituite all'estero sono equiparati a quelli a favore dei medesimi enti residenti in Italia a condizione che esista un accordo («reciprocità») con il Paese estero in cui risiede l'ente;

La donazione delle opere d'arte

Ai trasferimenti gratuiti *inter vivos* di opere d'arte si applicano le stesse regole previste per la successione. In particolare:

- Aliquote e franchigie.
- Determinazione della base imponibile (valore di mercato).
- Esenzione dall'imposta per i trasferimenti a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute ed ONLUS.

Ovviamente, non si applica la regola della presunzione del 10 per cento che riguarda specificatamente la determinazione dell'asse ereditario complessivo.

Trasferimento delle opere d'arte in trust

Una particolare erogazione liberale riguarda il trasferimento di opere d'arte in un trust che potrebbe essere motivata, ad esempio:

- Dal desiderio del disponente di far sì che il patrimonio artistico da esso raccolto nel corso della vita o ad esso pervenuto dai propri ascendenti continui per lungo tempo ad essere accostato al suo cognome familiare.
- Da una più generale esigenza di conservazione unitaria della collezione, che potrebbe essere maggiormente garantita rinviando il passaggio generazionale all'avvenuta dimostrazione di «meritevolezza» da parte dei legittimi discendenti.
- Dal desiderio di mettere a disposizione del pubblico la propria collezione, assicurandone la più ampia fruizione possibile attraverso le scelte operate dal *trustee* circa le modalità e le occasioni di esposizione del patrimonio artistico.

Trasferimento delle opere d'arte in trust

Occorre tenere a mente che:

- L'ordinamento giuridico italiano non contiene una specifica disciplina civilistica volta a regolamentare i trust. L'Italia ha aderito alla Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985 (con la Legge n. 364 del 16 ottobre 1989): il trust è divenuto uno strumento legalmente riconosciuto nell'ordinamento italiano;
- La Legge Finanziaria 2007 ha introdotto nel T.U.I.R. alcune disposizioni relative alla tassazione del reddito dei trust e dei beneficiari.

Trasferimento delle opere d'arte in trust

Imposte dirette

In linea di principio, il trasferimento di beni nel trust non ha implicazioni ai fini delle imposte sui redditi poiché il passaggio dei beni dal disponente al trust avviene in assenza di corrispettivo.

Secondo le indicazioni contenute nella Circolare 6 Agosto 2007, n. 48 quando il settlor trasferisce beni al trust:

- Non si genera reddito imponibile in capo al settlor.
- Il costo fiscale dei beni trasferiti nel trust corrisponde all'ultimo costo fiscalmente riconosciuto dei beni in capo al disponente.
- Il periodo minimo di possesso (necessario per fruire di determinati regimi agevolativi) non è interrotto dal trasferimento dei beni nel trust.

Imposte indirette

- Assenza di specifiche disposizioni di legge che statuiscono se, come e quando i beni posti in trust debbano essere assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni.
- Secondo l'Agenzia delle Entrate i trust rientrano nella categoria dei «vincoli di destinazione» e quindi il trasferimento di beni ad un trust è sempre soggetto all'imposta di donazione indipendentemente dagli effetti giuridici e dalla tipologia di trust (anche in caso di trust auto-dichiarato o revocabile).
- Vi sono orientamenti giurisprudenziali difforni in materia di applicazione dell'imposta di donazione al trasferimento di beni a trust «familiari» (con beneficiari identificati all'interno del nucleo familiare).

Trasferimento delle opere d'arte in trust

- Trust di “scopo”, istituito con l'intento di una conservazione unitaria di una collezione di opere d'arte: penalizzazione per l'applicazione dell'imposta di donazione con l'aliquota dell'8%?
- Può essere ipotizzato – *de iure condendo* – una parificazione del regime di una Fondazione legalmente riconosciuta a quello di un trust di “scopo” istituito per la gestione di opere d'arte?



SCARIONI ANGELUCCI

STUDIO TRIBUTARIO ASSOCIATO

Corso di Porta Nuova, 3

20121 Milano

Tel. +39 02.834.295.60

Fax. +39 02.834.295.66

studio@satax.it

www.scarioniangelucci.it