



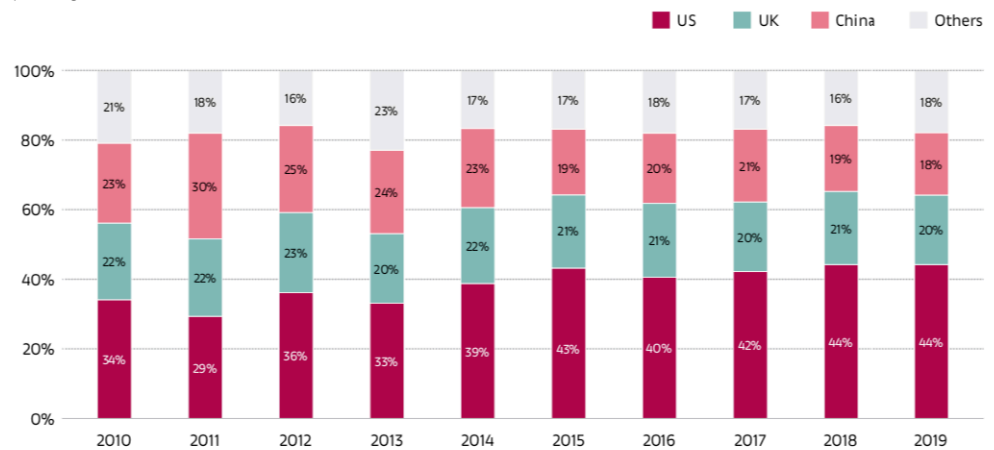
PROPOSTE PER LO SVILUPPO E LA CRESCITA DEL MERCATO DELL'ARTE

1. Premessa

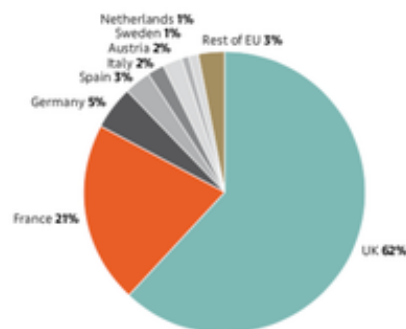
Il mercato dell'arte è un mercato globale e competitivo in cui l'Italia non sfrutta le proprie enormi possibilità limitando il proprio peso a una quota marginale in un fronte mondiale dominato dagli Stati Uniti, dalla Cina e dal Regno Unito¹.

La cultura e in particolare l'arte con il suo mercato sono elementi produttivi che non stanno svolgendo appieno il proprio ruolo economico legati da normative restrittive e non confacenti ad un ruolo che potrebbe essere, al contrario, trainante. L'eccezione culturale non significa nulla se non trova applicazione concreta nell'investitura delle

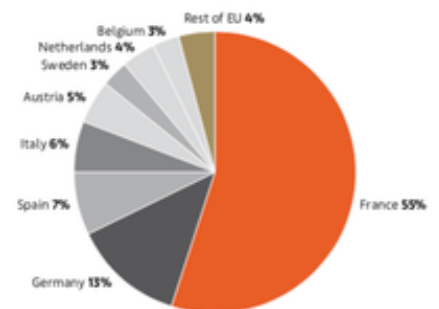
¹ A tale proposito si esamini l'Art Market Report 2020 pubblicato da Art Basel e UBS all'indirizzo <https://www.artbasel.com/about/initiatives/the-art-market> e nel quale la posizione italiana è riassunta in questi grafici:



a. EU Market including the UK



b. EU Market without the UK



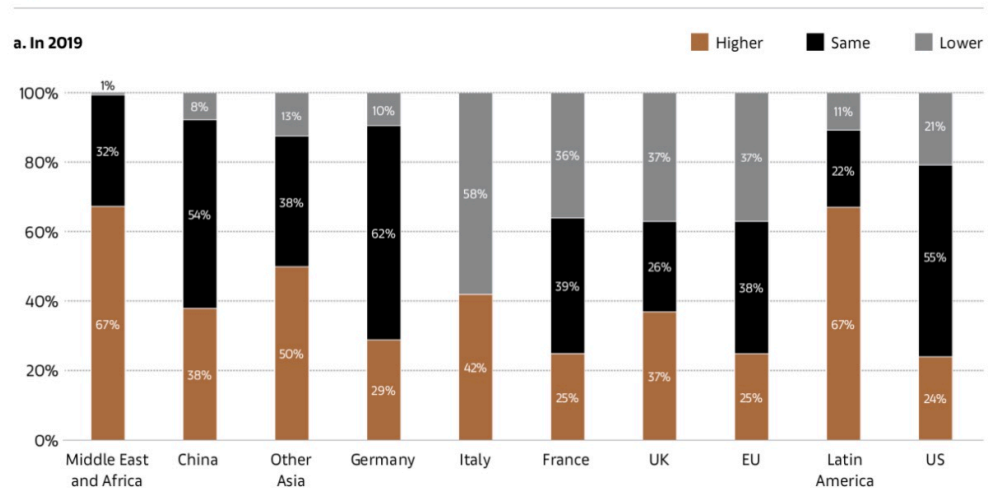
istituzioni, nella vitalità degli operatori sulla scena locale, nella loro presenza sul territorio internazionale. Musei, artisti, operatori e collezionisti condividono lo stesso destino e la politica ha il dovere di ascoltarli.

Un paese si arricchisce delle importazioni di opere d'arte, dalla loro circolazione, dalla facilità di scambi e dall'attrattività che il mercato opera nei confronti degli operatori stranieri. Non favorire tutto questo significa avvitarci in una spirale recessiva riducendo, a differenza degli effetti attesi, le entrate fiscali dello stato.

L'Art Market Report² ha preso in rassegna i *sentiment* degli operatori del mercato. Come evidente l'Italia immagina una recessione evidente, la peggiore tra i competitors.

È per tali motivazioni che si rende necessaria una profonda riforma delle norme che impattano sul mercato dell'arte. In particolare, su quello dell'arte contemporanea.

Figure 2.5 | Dealers' Forecasts of Future Sales – Selected Regions⁷



Molte sono le operazioni da intraprendere e tra queste le più urgenti riguardano i seguenti temi:

- Cessioni tra privati
- Art Bonus
- IVA sul primo mercato
- IVA sulle importazioni
- Voluntary disclosure magazzini
- Regime del margine/Diritto di seguito

² L'ultima analisi contenente l'Italia si può ritrovare nel report 2019 scaricabile allo stesso di link di cui alla nota 1

Si tenga in debita considerazione che le modifiche/innovazioni proposte hanno senso se considerate complessivamente e come un impulso al mercato e non esclusivamente come fonte eventuale di gettito a prescindere dallo stato di salute del mercato stesso. Una manovra che deve da un lato semplificare e dall'altro dare certezza, fortificare il settore per renderlo più profittevole e di conseguenza più moderno, efficiente e sano.

Non si cada nell'errore, ad esempio, di pensare che la tassazione sulle cessioni tra privati di cui scriviamo poco sotto, possa essere una misura applicabile tout court ma ha senso ed efficacia se e solo se considerata come un tassello di un progetto complessivo di espansione del mercato dell'arte. Diversamente, anzi, l'applicazione di manovre unicamente all'aumento diretto del gettito fiscale si dimostrerebbero miopi e controproducenti e porterebbe come naturale conseguenza l'ulteriore depressione del mercato con un incalcolabile danno per gli operatori e un danno erariale che risulterebbe evidente.

Al contrario manovre espansive, come dimostrato dagli esempi di altri Stati, risulterebbero certamente favorevoli in un'ottica di consapevole vantaggio.

2. Cessioni tra privati

La presente proposta attribuisce la natura di "redditi diversi" alle plusvalenze derivanti dalla cessione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, secondo la definizione contenuta nella tabella allegata al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41³, convertito, con

³a) "Oggetti d'arte":

- quadri "collages" e quadretti simili ("tableautins"), pitture e disegni, eseguiti interamente a mano dall'artista, ad eccezione dei piani di architetti, di ingegneri e degli altri progetti e disegni industriali, commerciali, topografici e simili, degli oggetti manufatturati decorati a mano, delle tele dipinte per scenari di teatro, sfondi di studi d'arte o per usi simili (codice NC 9701);
- incisioni, stampe e litografie originali, precisamente gli esemplari ottenuti in numero limitato direttamente in nero o a colori da una o più matrici interamente lavorate a mano dall'artista, qualunque sia la tecnica o la materia usata, escluso qualsiasi procedimento meccanico e fotomeccanico (codice NC 9702 00 00);
- opere originali dell'arte statuaria o dell'arte scultoria, di qualsiasi materia, purché siano eseguite interamente dall'artista; fusioni di sculture a tiratura limitata ad otto esemplari, controllata dall'artista o dagli aventi diritto (codice NC 9703 00 00); a titolo eccezionale in casi determinati dagli Stati membri, per fusioni di sculture antecedenti il 1 gennaio 1989, è possibile superare il limite degli otto esemplari; arazzi (codice NC 5805 00 00) e tappeti murali (codice NC 6304 00 00) 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 numerati 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;

b) "Oggetti da collezione":

- francobolli, marche da bollo, marche postali, buste primo giorno di emissione, interi postali e simili, oblitterati o non oblitterati ma non aventi corso né destinati ad aver corso (codice NC 9704 00 00);

modificazioni, nella legge 22 marzo 1995, n.85, nonché, più in generale, di opere dell'ingegno di carattere creativo appartenenti alle arti figurative.

Tale disposizione crea sostanzialmente una presunzione assoluta che dà certezza circa l'imponibilità delle cessioni in questione. Sinora è, infatti, apparsa dubbia la possibilità di assoggettare a tassazione i guadagni derivanti dalla cessione di oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione o, comunque opere creative. Occorre, infatti, individuare ai sensi della lettera i), comma 1, dell'articolo 67 del TUIR, l'esistenza di una attività commerciale, ancorché di carattere occasionale. Come è intuibile, la necessità di tale analisi portava spesso a risultati incerti dovendosi ricostruire una pluralità di atti che, anche nell'arco di diversi anni, fossero tra loro legati e preordinati al conseguimento di un reddito attraverso la cessione dei predetti beni. In tale situazione anche l'attività di accertamento risulta difficoltosa e spesso di esito incerto, anche alla luce di numerose e contrastanti pronunce della giurisprudenza.

Peraltro, nel corso degli ultimi anni le opere d'arte e gli oggetti da collezione, soprattutto nel caso in cui gli stessi siano di notevole valore, sono spesso diventati oggetto di investimento alternativo rispetto alle attività finanziarie. In pratica sono stati spesso considerati come beni rifugio a fronte delle incertezze dei mercati mobiliari.

La normativa introdotta considera imponibili in tutti i casi le cessioni degli oggetti indicati nella stessa, senza porre le condizioni indicate nella lettera i), prescindendo, quindi, dalla verifica della natura commerciale dell'operazione che viene data come, comunque, sussistente.

La certezza dell'ambito applicativo della norma e il sostanziale ampliamento dello stesso dovrebbero condurre a un aumento del gettito, riconducendo a imposizione fattispecie che spesso sfuggivano data l'incertezza normativa.

Riprendendo lo schema previsto dalla legislazione fiscale francese e adattandolo alla realtà italiana trovando un compromesso tra tassazione della speculazione e tutela dei collezionisti si può ipotizzare quindi quanto segue:

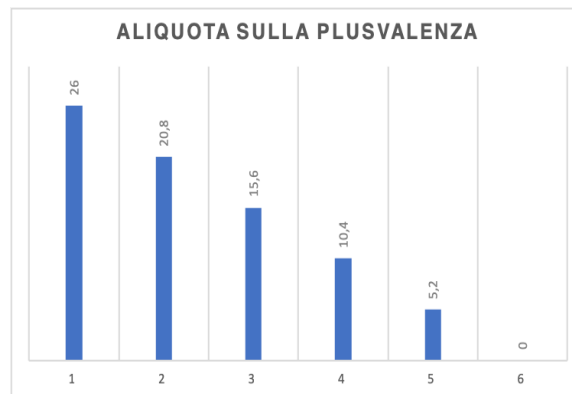
- In base alla considerazione che spesso l'investimento in opere d'arte svolge la stessa funzione dell'investimento in attività finanziarie si prevede un regime di tassazione tramite ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o di imposizione sostitutiva assoggettando i proventi derivanti dalla cessione degli oggetti in questione a imposizione nella misura del 26 per cento, vale a dire la stessa misura e modalità simili a quelle previste, in linea generale, per i redditi diversi di natura finanziaria (in caso di successione o donazione si dovrebbe tenere conto della data di acquisto da parte del *de cuius* o del donatore; se non dimostrabile dalla data di morte o donazione) e con una diminuzione

• collezioni ed esemplari per collezioni di zoologia, di botanica, di mineralogia, di anatomia, o aventi interesse storico, archeologico, paleontologico, etnografico o numismatico (codice NC 9705 00 00);

c) "Oggetti di antiquariato": i beni diversi dagli oggetti d'arte e da collezione, aventi piu' di cento anni di eta' (codice 9706 00 00).

progressiva dell'aliquota a partire in ragione del 20% annuo per giungere alla detassazione completa a partire dal 6° anno⁴

anno	aliquota sulla plusvalenza	diminuzione di aliquota
1	26	0
2	20,8	-5,2
3	15,6	-5,2
4	10,4	-5,2
5	5,2	-5,2
6	0	-5,2



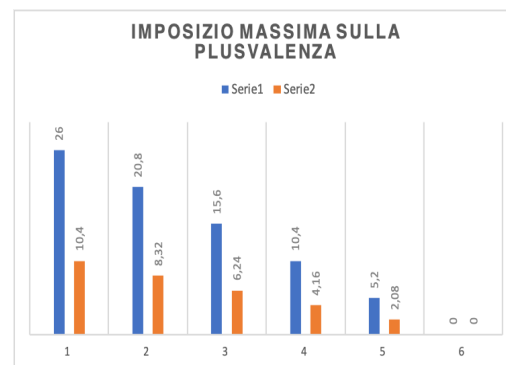
- I redditi derivanti dalle cessioni di oggetti ed opere di cui sopra sono costituiti dalla differenza tra il corrispettivo, percepito in relazione alla singola cessione, al netto della commissione pagata alla casa d'asta, alla galleria d'arte o ad altro intermediario professionale, e il costo di acquisto degli oggetti ed opere cedute, aumentato di ogni altro costo inerente all'acquisizione dei medesimi oggetti e delle medesime opere. Le spese inerenti alla produzione di tali redditi sono le spese di:
 - assicurazione,
 - restauro,
 - catalogazione,
 - custodia e conservazione
 degli oggetti e delle opere cedute. In alternativa i medesimi redditi possono essere determinati in misura pari al 40 per cento del corrispettivo della cessione. In luogo del corrispettivo, in caso di perdita o di danneggiamento

⁴<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000025842470&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20180314&fastPos=1&fastReqId=1546526813&oldAction=rechCodeArticle>

dei beni suindicati, si considerano le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento.

In ragione di ciò l'imposizione massima sui trasferimenti risulterà pari al 26% del 40% del corrispettivo così come riassunto nella tabella seguente:

anno	aliquota sulla plusvalenza	imposizione massima
1	26	10,4
2	20,8	8,32
3	15,6	6,24
4	10,4	4,16
5	5,2	2,08
6	0	0



- Nel caso in cui il corrispettivo della cessione sia costituito totalmente o parzialmente da oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione o sia reinvestito prima della presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione, totalmente o parzialmente in oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, la plusvalenza determinata dalla cessione non è imponibile sino a concorrenza del valore delle opere d'arte o oggetti acquisiti. I beni acquisiti a seguito delle cessioni di cui sopra o del reinvestimento di proventi derivanti dalle cessioni assumono il costo dei beni oggetto di cessione determinato secondo le regole di cui sopra. Nel caso in cui il reinvestimento non avvenga entro il termine sopra indicato la plusvalenza derivante dalla cessione viene assoggetta ad imposizione sostitutiva nella dichiarazione dei redditi⁵

⁵ <https://www.irs.gov/newsroom/like-kind-exchanges-under-irc-code-section-1031>

- Nel caso di acquisto per successione si assume come costo il valore definito, o, in mancanza, quello dichiarato ai fini dell'imposta di successione. Nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante.
- Non costituiscono redditi le plusvalenze derivanti dalle cessioni degli oggetti e delle opere di cui al comma 1 per un ammontare non superiore a 10.000 euro. Inoltre, non generano redditi imponibili le cessioni a musei, biblioteche e archivi pubblici di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione⁶
- Nel caso di cessioni di per un corrispettivo inferiore a 10.000 euro, se l'ammontare complessivo delle stesse nel corso del periodo supera la predetta cifra le relative plusvalenze, determinate secondo i criteri già esposti, sono assoggettate a imposizione sostitutiva nell'ambito della dichiarazione annuale dei redditi.
- Il prestito di un'opera al fine della fruizione pubblica come nel caso dell'esibizione in una mostra è un atto di generosità. Al contrario, spesso, questo viene ricompreso in caso di verifica fiscale tra le attività indice di commercialità o comunque uno dei tasselli preliminari alla sua cessione per scopo di lucro in quanto l'effetto indiretto del prestito è l'incremento di valore dell'opera. A differenza di quanto accade da noi all'estero il prestito di opere destinate a fruizione pubblica è favorito e premiato con l'applicazione di agevolazioni.

Al di fuori di palesi abusi crediamo che operazioni di questo tipo effettuate per spirito di generosità e non con intento speculativo anche quando possano indubbiamente offrire dei vantaggi in termini di quotazione delle opere non dovrebbero quantomeno essere penalizzate anche perché l'interesse generale, quello della fruizione pubblica delle opere, risulterebbe altrimenti mortificato se non addirittura irrimediabilmente compromesso.

Nel caso in cui le opere siano state prestate, durante il periodo di possesso, a musei, biblioteche e archivi pubblici la base imponibile della plusvalenza realizzata in caso di cessione viene diminuita dell'1 per cento per ogni mese, anche non continuativo, di durata del prestito⁷.

⁶<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000028429032&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20180314&oldAction=rechCodeArticle&fastReqId=446592443&nbResultRech=1>

⁷ Con la finalità di stimare ragionevolmente il possibile gettito derivante dall'introduzione della norma sulla tassazione dei capital gain sulle opere d'arte (e oggetti da collezione e d'antiquariato), si riportano di seguito alcuni valori relativi alle vendite avvenute negli anni dal 2012 al 2016 con riferimento al fatturato annuale delle principali case d'asta operanti in Italia (i dati sono tratti da quelli pubblicati da "Il sole 24 Ore - Plus 24" per gli anni dal 2010 al 2015, per il 2016 si considera prudenzialmente un ammontare pari a quello del 2015, nonostante il trend sia in continua crescita da un anno all'altro di oltre il 20%):

anno	fatturato totale
2013	€ 151.509.055
2014	€ 189.400.000
2015	€ 235.674.472
2016	€ 235.674.472

L'applicazione delle norme sopra dovrà, ovviamente, avere effetto dalla loro introduzione e quindi su acquisizioni di opere effettuate da tale data non essendo possibile, ovviamente, una loro retrodatazione per operazioni nate sotto un regime differente.

3. Art Bonus

TOTALE	€ 812.257.999
--------	---------------

Si assume inoltre che le opere d'arte e gli oggetti d'antiquariato e da collezione venduti tramite case d'asta operanti in Italia (Sotheby's, Christie's, Meeting Art, Cambi, ecc.) siano di proprietà di collezionisti privati residenti in Italia (assunzione che pare fondata in quanto è assai raro che collezionisti esteri mettano in vendita i propri beni sul mercato italiano, preferendo piazze internazionali come Londra e New York).

Il fatturato annuale relativo alle Italian sales delle case d'asta Sotheby's e Christie's organizzate a Londra nel periodo 2013-2016 (dati rinvenibili sui siti on-line):

anno	fatturato totale
2013	€ 65.275.237
2014	€ 104.377.529
2015	€ 125.706.046
2016	€ 125.706.046
TOTALE	€ 421.064.858

Si sottolinea che i dati sopra illustrati sono decisamente parziali in quanto sono state prese in considerazione solo le vendite più agevolmente riscontrabili da informazioni di mercato. In particolare:

- con riferimento al mercato italiano i dati sono parziali in quanto relativi solo ad una parte, seppur rilevante, delle case d'asta operanti in Italia;
- con riferimento alla piazza di Londra il valore sopra riportato si riferisce alle sole Italian sales (ossia alle aste che trattano solo artisti moderni e contemporanei italiani). Mancano, dunque, le vendite effettuate da collezionisti italiani aventi ad oggetto tutte le altre categorie di opere d'arte (old master, impressionisti, arte moderna e contemporanea internazionale, antiquariato, ecc.); per questo motivo si assume che le opere vendute a Londra, nelle aste dedicate all'arte moderna e contemporanea italiana (cd. italian sales), siano di proprietà di collezionisti privati italiani.
- mancano, inoltre, i corrispettivi delle vendite aventi ad oggetto specifiche collezioni appartenenti a soggetti italiani per le quali vengono spesso organizzate apposite aste in piazze internazionali (si pensi, ad esempio, alla "Bear Witness", condotta da Sotheby's Londra nel marzo 2015, che ha totalizzato 36 milioni di sterline);
- la parzialità delle cifre sopra indicate deriva, altresì, dalla non inclusione dei dati relativi alle vendite avvenute su altre importanti piazze internazionali, come New York, Singapore e Hong Kong (cfr. ad esempio la recente vendita record di un dipinto di Modigliani avvenuta a New York per 170 milioni di dollari);
- infine, i valori sopra indicati non includono le transazioni avvenute tra privati (su queste, ovviamente, è impossibile riscontrare dati ufficiali).

Sulla base di tutto quanto sopra, appare ragionevole stimare che negli ultimi cinque anni i corrispettivi delle vendite di opere d'arte (e oggetti d'antiquariato e da collezione) conseguiti da collezionisti privati italiani possano aver superato la cifra di 2 miliardi di euro.

Considerati i suddetti valori, l'introduzione della norma sulla tassazione dei capital gain realizzati con la vendita di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, potrebbe far emergere una base imponibile prudentialmente stimata in circa 1 miliardo di euro ed un maggior gettito di circa 160 milioni di euro esclusi interessi e sanzioni:

(1 mld 40% = 400 milioni di base imponibile; aliquota per Irpef e addizionali del 40% imposta pari a 160 milioni).

Adattando anche in questo caso la normativa già presente in Francia⁸ al modello dell'Art Bonus in vigore in Italia si può pensare a una norma che preveda:

- per l'acquisto, a partire dal 1° gennaio 2020, di opere originali di artisti viventi registrate tra le immobilizzazioni, un credito d'imposta, nella misura del 65 per cento delle erogazioni effettuate.
- il credito d'imposta spettante ai sensi del punto precedente è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile, ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui. Il credito d'imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo.
- per beneficiare della detrazione di cui al primo comma, l'impresa deve esibire in un luogo accessibile al pubblico o ai dipendenti, a eccezione dei loro uffici, le opere che ha acquisito per il periodo corrispondente all'esercizio di acquisizione e i seguenti quattro anni.

La questione del vincolo, poi, è una delle più controverse. Il vincolo si configura in una dichiarazione di interesse pubblico rivolta verso un'opera d'arte da parte dello Stato e che limita la circolazione di tale opera, proprio in virtù dell'affermato status di bene 'interessante', al solo territorio nazionale.

Tale 'esproprio del diritto di libera circolazione' che, nei fatti, comporta una perdita di valore commerciale del bene quantificabile in non meno del 40% avviene senza che venga riconosciuto alcun indennizzo o riconoscimento del 'danno' al proprietario 'dimezzato' dell'opera né che ciò comporti alcun obbligo di acquisto da parte dello Stato. A fronte di un minusvalore causato da autonome e per quanto giustificabili scelte del Ministero sarebbe quindi auspicabile il riconoscimento di un credito risarcitorio

Il medesimo meccanismo di agevolazione fiscale sopra indicato, l'Art Bonus, pertanto, potrebbe essere applicato alle transazioni aventi ad oggetto i beni notificati ai sensi del titolo I del Codice dei beni culturali e del paesaggio⁹ in considerazione della sopra citata perdita di valore commerciale conseguente a tale notifica di dichiarazione di interesse culturale che da un lato limita la circolazione del bene senza però un obbligo, da parte dello Stato, di acquisto o risarcimento.

⁸<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006303974&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20180314&oldAction=rechCodeArticle&fastReqId=501727508&nbResultRech=1>

⁹ Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42. All'art 10 comma 5 è previsto quanto segue: salvo quanto disposto dagli [articoli 64](#) e [178](#), non sono soggette alla disciplina del presente titolo le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lettere a) ed e), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre settanta anni, nonché le cose indicate al comma 3, lettera d-bis), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni.

4. IVA sul primo mercato

Le cessioni di opere d'arte che prevedono l'intervento di un professionista del mercato dell'arte avvengono frequentemente sulla base di mandati a vendere senza rappresentanza (senza trasferimento di proprietà tra l'autore e il professionista ma con un unico perfezionamento tra l'acquirente e il venditore) in forza dei quali il proprietario affida in consegna le opere agli operatori professionali (gallerie, case d'asta), i quali provvedono alla vendita a terzi, trattengono la loro provvigione per la prestazione resa e retrocedono il quantum all'artista. Tale prassi è riportata anche nel Vademecum SIAE¹⁰ che indica come frequente, nel settore, che gli artisti cedano le proprie opere non direttamente, bensì attraverso l'opera di intermediari professionali operando nei rapporti con l'autore attraverso schemi giuridici che possono principalmente ricondursi a quello del mandato e, in particolare, al mandato senza rappresentanza o al contratto di commissione¹¹ più che a quello del mandato generico¹².

Con il mandato senza rappresentanza, quindi, opera una *fictio iuris* che presuppone l'esistenza, ai soli fini dell'I.V.A., di un doppio trasferimento del bene oggetto del rapporto di mandato: dal cedente/mandante all'operatore professionale/mandatario e da quest'ultimo al terzo acquirente.

In sostanza, il passaggio "interno" dell'opera d'arte dal mandante al mandatario viene qualificato come una cessione "assimilata", ancorché, di fatto, non vi sia alcuna materiale *traditio* del bene intermediato tra i due soggetti contraenti.

Questa *fictio iuris*, si diceva, ha valenza esclusivamente tributaria e limitatamente ai fini I.V.A., senza determinare un effettivo acquisto dell'opera d'arte da parte dell'operatore professionale che interviene nella transazione.

In pratica, quando il cedente (titolare di partita I.V.A.) vende l'opera d'arte con l'intermediazione di un operatore professionale in virtù di un mandato senza rappresentanza alla vendita:

- il cedente/mandante emette una fattura nei confronti dell'operatore professionale/mandatario per l'importo pattuito nel mandato;
- l'operatore professionale/mandatario emette una fattura al terzo acquirente per il prezzo finale di vendita dell'opera d'arte.

È di tutta evidenza che se *nulla questio* per le operazioni del cosiddetto secondo mercato, altrettanto non può dirsi per le cessioni del primo mercato ovvero la prima cessione dell'opera effettuata direttamente dall'autore. In questo caso la differenza di aliquota applicata sulle fatture (il 10% su quella emessa dall'artista all'intermediario, il 22% su quella emessa dall'intermediario all'acquirente) oltre a ridurre il margine degli intermediari a discapito della concorrenza abbatte la neutralità dell'imposizione obbligando questi al versamento di un debito inesistente (considerando fisso il prezzo

¹⁰ https://www.siae.it/sites/default/files/20190201_SIAE_OLAF_Vademecum%20DDS.pdf

¹¹ Ex art 1731 c.c.

¹² Ex art 1705 c.c.

finale a qui il collezionista acquista l'opera).

Si ritiene più corretta ed equa, pertanto, l'applicazione della medesima aliquota agevolata del 10% alle operazioni del primo mercato e quindi sia sulle fatture emesse dall'artista all'intermediario che su quella emessa dall'intermediario all'acquirente.

5. IVA sulle importazioni

L'aliquota IVA all'importazione per le opere d'arte è fissata al 5% nel Regno Unito e al 5,5% in Francia. Una differenza di 100% o quasi tra le aliquote domestiche e quelle degli Stati più competitivi per le opere destinate alla vendita in Europa da paesi terzi indebolisce la posizione concorrenziale degli operatori italiani (la quota del Regno Unito nel mercato dell'arte mondiale è del 21%, il 6% per la Francia, meno dell'1% in Italia¹³) e dell'attrattività commerciale del nostro paese nei confronti degli operatori stranieri. Tale fenomeno è accentuato dal fatto che un'opera d'arte importata nell'Unione Europea da uno dei suoi territori doganali, quelli più competitivi, è priva di barriere una volta all'interno dell'Unione (il cosiddetto fenomeno del "cavallo di Troia"). Per meglio capire le distanze che ci separano dagli altri mercati e i punti su cui il nostro paese potrà diventare attrattivo per collezionisti e operatori qui di seguito riportiamo una tabella comparativa delle aliquote applicate in alcuni dei principali mercati europei e mondiali.

	IVA		Import/Export
	vendite galleria	in cessioni dall'artista	
Australia	10%	10%	-
Austria	20%	10%	10%
Belgio	21%	6%	6%
Canada	12%-20%	12%-20%	-
Cina	17%	17%	15,5%-31%
Danimarca	25%	5%	25%
Francia	19,60%	5,50%	5,50%
Germania	7%	7%	7%
Giappone	5%	5%	5%
Italia	22%	10%	10%
Paesi Bassi	19%	6%	6%
Regno Unito	20%	20%	5%
Russia	18%	18%	-

¹³ Cfr nota 1

Spagna	16%	7%	7%
Svezia	25%	12%	12%
Svizzera	8%	8%	8%
USA	0%-11,5%	0%-11,5%	0%-8,875%

Questa perdita di attrattiva risulta particolarmente importante per lo svolgimento dei principali eventi di mercato che sono le fiere internazionali (FIAC a Parigi e Freeze a Londra così come la Biennale di antiquariato francese e TEFAF a Maastricht) e le aste, settori in cui la posizione italiana risulta particolarmente debole.

Per le gallerie d'arte, l'IVA sull'importazione è il costo di un'opera d'arte acquisita da un paese terzo. Infatti, più alto è il tasso, più l'IVA all'importazione vincola i margini e/o limita la competitività degli operatori economici: un'opera d'arte acquistata a 100 in un mercato extracomunitario vede il suo prezzo aumentato a 110 mentre il prezzo di rivendita rimane dettato dalle condizioni di mercato. Così facendo i margini si riducono rendendo svantaggiato chi opera in Italia rispetto alla maggior parte dei propri concorrenti a meno di aumentare il prezzo di rivendita, il che ovviamente influirebbe negativamente sulla competitività già colpita dal diritto di seguito.

Un'IVA sulle importazioni più alta ha una conseguenza inevitabile e paradossale: la perdita di gettito fiscale. Diminuendo il volume dell'attività globale svolta in Italia un'IVA più elevata porta all'erosione, come minimo, dei prelievi IRES, IVA e diritto di seguito. Secondo uno studio francese¹⁴ prodotto quando era allo studio un aumento dell'aliquota dal 7 al 10% questo avrebbe prodotto un calo del 10% delle importazioni con la prevedibile conseguenza di una perdita di gettito (stimata in 7,4 milioni di Euro) ossia una perdita superiore al 43% delle entrate generate in 2012 dall'IVA sull'importazione di opere d'arte (16,9 milioni di Euro). Tutti gli studi che hanno esaminato l'IVA all'importazione nei 15 anni precedenti hanno concluso all'unanimità che tale imposta era un ostacolo per lo sviluppo: relazioni parlamentari così come quella dell'Ispettorato generale delle finanze hanno chiesto iniziative nazionali o europee per ridurre questa tassa, o addirittura rimuoverla¹⁵.

Inoltre, uno scenario ipotetico che preveda un suo aumento al 20% annullerebbe totalmente le entrate IVA relative all'importazione di opere d'arte. È questa osservazione che ha indotto la Francia nel 2015 non solo a non respingere l'aumento dell'IVA sulle importazioni ma addirittura a diminuire l'aliquota all'attuale 5,5% così come per l'Olanda che ha ripristinato l'aliquota IVA ridotta al 6% molto poco dopo un tentativo fallito di aumento.

Le proposte relative all'IVA anche in questo caso riprendono quindi in parte la normativa francese¹⁶ e cioè:

¹⁴ http://www.comitedesgaleriedart.com/sites/default/files/atoms/files/rapport_tva_importation.pdf

¹⁵ <http://www.assemblee-nationale.fr/12/europe/rap-info/i0639.asp>

¹⁶ <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000036426482&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20180314&oldAction=rechCodeArticle&fastReqId=1408672224&nbResultRech=1> A tale proposito è significativa la dichiarazione di David Assouline, senatore del Partito socialista proponente l'emendamento, che aveva sostenuto che un tasso più alto sulle vendite dirette è «una

- L'abbassamento dell'aliquota IVA sulle importazioni di opere d'arte dal 10% al 5%¹⁷
- L'applicazione dell'IVA ridotta sulle importazioni anche da parte soggetti non residenti che importano opere in Italia
- La diminuzione dell'IVA sulle cessioni da artisti, eredi e legatari al 5%¹⁸

6. *Voluntary disclosure magazzini*

Il mercato dell'arte, inutile nascondere, ha vissuto per molto tempo di scambi sommersi e non è stato sempre un esempio di chiarezza. È stato dichiaratamente opaco anche a causa di un quadro normativo complesso, confuso e con effetti distorsivi per un mercato come quello italiano già di per sé soggetto a incertezze e più orientato alla staticità piuttosto che alla vivacità degli scambi. Un mercato in cui, come finora dimostrato, tra regime del margine, diritto di seguito e altri cavilli è il prezzo finale non è mai certo e le conseguenze dell'acquisto lo sono ancora meno. Il contesto nazionale, quindi, nel suo complesso non invoglia all'acquisto, da una parte, e, dall'altro, risulta scoraggiante per chi voglia entrare in questo mercato. Scontiamo, certamente, una tassazione superiore a quella dei mercati concorrenti, dando un'immagine poco attrattiva per i possibili investitori e perdente in termini di concorrenza.

E se è vero che una defiscalizzazione della materia, è di certo auspicabile e oltremodo necessaria, non potrà da sola portare sostanziali benefici se non introdotta in un più ampio programma di semplificazioni che favoriscano e snelliscano le transazioni, trasformando l'attuale incoerente sistema in uno semplice da conoscere e applicare (e, di conseguenza, da controllare).

Occorre ripensare il sistema dell'arte e della cultura in genere. In Italia questo significa muovere le leve fiscali per favorire gli scambi e farli emergere dalle acque melmose in cui troppo spesso navigano, così come altrove occorre scardinare il sistema dei porti franchi che hanno perso il loro senso originario. Serve dare semplicità e chiarezza.

situazione ridicola che penalizza la scena artistica francese e non corrisponde ad alcuna logica economica».

¹⁷ 1. Alla tabella A, allegata al decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modifiche:

a) alla parte II-bis, dopo il n. 1) è aggiunto il seguente:

“2) oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione, di cui alla tabella allegata al decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, importati; oggetti d'arte di cui alla lettera a) della predetta tabella ceduti dagli autori, dai loro eredi o legatari.”;

b) alla parte III, il n. 127-septiesdecies) è abrogato.

¹⁸ Qui l'estratto dei lavori parlamentari del parlamento francese che ha discusso il tema:

<https://www.senat.fr/seances/s201411/s20141124/s20141124006.html>

Occorre quindi dare un segnale di discontinuità con il passato, un punto zero da cui ripartire.

A tale proposito si evidenzia la necessità di far emergere i magazzini degli operatori del mercato dell'arte che si sono formati in periodi pregressi e in un contesto che, come detto, non ne ha favorito l'evidenza. Questo, porta come conseguenza che le opere facenti capo a questi magazzini sommersi non possano giocoforza riemergere e che quindi siano destinati a non essere più oggetto di transazioni (e conseguentemente non portino in dote plusvalenze tassabili e diritti di seguito esigibili. Ipotizzare una sorta di *voluntary disclosure* per l'emersione fiscale di tali opere significherebbe regolarizzare le posizioni degli operatori e gli scambi futuri oltre che alla creazione di una cultura della legalità che, unita al complesso normativo proposto, dovrebbe segnare un cambio di passo del settore.

7. Regime del margine/Diritto di seguito

La disparità di trattamento tra galleria e case d'asta circa la possibilità di utilizzazione del regime IVA del margine, sebbene sia chiara la ratio che deriva dal presupposto che l'operatore professionale abbia acquisito la proprietà dell'opera d'arte che sarà successivamente rivenduta, comporta tuttavia una distorsione della concorrenza e del mercato.

L'art. 40-bis del D.L. n. 41/1995¹⁹ che prevede espressamente l'applicabilità del regime del margine per le cessioni di opere d'arte effettuate dagli esercenti agenzie di

¹⁹ 1. Per le cessioni di beni mobili usati, nonché di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, indicati nella tabella allegata al presente decreto, effettuate da esercenti agenzie di vendita all'asta che agiscono in nome proprio e per conto di privati, in base ad un contratto di commissione per la vendita all'asta di tali beni, l'imposta relativa alla rivendita è commisurata all'ammontare della differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e l'importo che l'organizzatore corrisponde al committente. Il prezzo dovuto dal cessionario del bene è comprensivo della commissione e delle altre spese accessorie addebitate dall'organizzatore della vendita all'asta all'acquirente del bene. L'importo che l'organizzatore corrisponde al committente è costituito dal prezzo di aggiudicazione in asta del bene al netto della commissione che l'organizzatore della vendita riceve dal committente in virtù del contratto di mandato. Si considerano effettuate per conto di privati anche le vendite realizzate sulla base di contratti di commissione stipulati con:

- a) soggetti passivi d'imposta che non hanno potuto detrarre, ai sensi degli articoli 19, 19-bis 1 e 19-bis 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, neppure parzialmente, l'imposta afferente all'acquisto o all'importazione del bene;
 - b) soggetti passivi d'imposta che beneficiano nello Stato di appartenenza, qualora membro dell'Unione europea, del regime di franchigia previsto per le piccole imprese;
 - c) soggetti passivi d'imposta che abbiano assoggettato l'operazione al particolare regime d'imposta previsto dall'articolo 36.
2. Per gli esercenti agenzie di vendite all'asta non è ammessa in detrazione l'imposta afferente alle spese accessorie alla vendita.
 3. Le agenzie di vendita all'asta applicano il regime previsto al comma 1 relativamente ai beni acquistati, sulla base di contratti di commissione, nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione europea.
 4. Le cessioni di beni agli esercenti agenzie di vendita all'asta si considerano effettuate all'atto della vendita dei beni medesimi da parte del commissionario.

vendita all'asta che agiscono in nome proprio e per conto di privati, in base ad un contratto di commissione per la vendita all'asta delle opere d'arte traeva origine dal fatto che queste agivano per definizione come intermediari superando di fatto la presunzione dell'acquisto ancorché di fronte all'applicazione del margine.

Ora, però, delle due l'una:

- tale presunzione ha valore anche in presenza di gallerie d'arte che sostanzialmente 'intermediano' come nella fattispecie prevista dal vademecum che implica l'utilizzo di un contratto di commissione
- si prende atto che l'attività delle case d'asta è cambiato e che sono ormai innumerevoli gli esempi di operazioni tipiche delle gallerie.

8. Raccomandazioni conclusive

Una nuova regolamentazione più sistemica, efficiente e competitiva può dunque rappresentare lo strumento per rilanciare un mercato ad alto tasso emozionale eppure tangibile, come quello dell'arte.

Su questi punti siamo indietro e non serve che a dimostrarcelo sia il Global Competitiveness Report²⁰ : lo sappiamo, ahimè, solo che se non facciamo qualcosa (e siamo qui anche per provare a suggerire 'cosa') la situazione non solo non migliorerà, ma pagheremo il prezzo di una consistente perdita di mercato e di reputazione.

È necessario dare segnali importanti indirizzati agli operatori attraverso l'introduzione di norme che consentano contemporaneamente di creare base imponibile, dando allo stesso tempo quelle certezze attualmente inesistenti. L'illusione di essere fuori dai giochi ai fini fiscali non paga più, soprattutto se il generico scopo di 'pagare meno tasse' è superato da un combinato disposto di norme sopraggiunte nell'ultimo decennio (si pensi alla normativa antiriciclaggio) che richiamano piuttosto ad una *compliance* di metodo e di perimetro di intervento, molto più garantista di certo velleitario 'risparmio'. Poter contare su un quadro normativo 'di sistema' (e sottolineo 'di sistema') affidabile, semplice e chiaro consentirebbe di poter lavorare di più e meglio in un mercato con una fortissima connotazione internazionale reale e potenziale e che necessita di una struttura giuridico/fiscale adeguata al campo su cui gli operatori stranieri giocano abitualmente.

Per alcune di queste norme non serve neppure inventare, quanto prendere spunto da quello che di buono è già presente all'estero dove gli scambi di opere d'arte funzionano meglio di quanto avvenga in Italia attualmente, perché "la domanda chiama la domanda, l'acquisto d'arte genera acquisto, e le opere entrano in un dialogo interno che si costruisce in una grande opera di pensiero visivo basato sul prelievo: la collezione"²¹.

²⁰ <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index-2017-2018/countryeconomy-profiles/#economy=ITA>

²¹ A. Capasso, *Sadiesfaction. Seduzione, Economia, Arte*, :duepunti edizioni, Palermo (2011)