

Patrimoni, finanza e internazionalizzazione n. 32/2021

L'imposta sul valore aggiunto nella cessione dei patrimoni artistici

di Luigi Antonio Maria Rossi – avvocato, dottore Commercialista

Il presente contributo intende fornire una disamina relativa all'imposta sui consumi applicata alle cessioni di opere d'arte che grava sul contribuente in quanto manifestazione di una, seppur meno evidente, capacità contributiva. Anche in relazione all'imposta sul valore aggiunto non mancano delle criticità in ragione della difficoltà di identificare il regime fiscale del soggetto cedente e delle prestazioni che intercorrono tra gli operatori del mercato dell'arte.

L'imposta sul valore aggiunto nella cessione di opere d'arte

In materia di imposta sul valore aggiunto, ai fini della corretta determinazione dell'aliquota applicabile per la cessione di opere d'arte, occorre considerare molteplici variabili che determinano il trattamento dell'imposta secondo le norme dettate dal D.P.R. 633/1972 (di seguito Legge Iva o D.P.R. 633/1972), le quali tengono conto del profilo soggettivo del cedente, ovvero se si tratta di un privato, un'artista o una galleria che esercita attività di impresa, e del Paese in cui avviene l'acquisto.

Difatti, ai sensi dell'[articolo 1](#), D.P.R. 633/1972, l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

L'articolo introduttivo della Legge Iva consente di disegnare il perimetro all'interno del quale collocare le varie casistiche in relazione alle quali può trovare applicazione l'imposta in oggetto:

1. cessione di beni nel territorio dello Stato (presupposto oggettivo);
2. soggetti che esercitano arti o professioni (presupposto soggettivo);
3. la rilevanza territoriale (presupposto territoriale);
4. importazioni¹.

Di facile individuazione è l'identificazione del territorio in cui è avvenuta la cessione, in quanto si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni che *“hanno per oggetto beni... esistenti nel territorio dello stesso”*.

¹ A tali presupposti si può aggiungere anche il requisito temporale, previsto dall'articolo 6, D.P.R. 633/1972, che individua il momento in cui un'operazione si considera effettuata e l'Iva diviene esigibile.

Più articolato è il processo che conduce alla individuazione del soggetto che effettua la cessione ai fini della corretta applicazione delle aliquote Iva, distinguendo il venditore privato che occasionalmente e senza finalità speculative effettua una cessione, dal soggetto che invece opera, secondo il disposto di cui all'[articolo 5](#), D.P.R. 633/1972, “*per professione abituale, ancorché non esclusiva*”.

La prima ipotesi rientra in quella particolare zona franca tributaria, tale per cui la vendita non solo non è soggetta a Iva ma l'eventuale plusvalenza realizzata non è soggetta ad alcun tributo, attesa la totale assenza nel nostro ordinamento di una previsione fiscale che colpisca i redditi derivanti dalla cessione di beni mobili che non rientrano in una attività commerciale, pur non esercitata abitualmente².

Per cui la rilevanza fiscale delle operazioni di cessione di opere d'arte rilevano nei limiti in cui siano effettuate da un soggetto per “professione abituale” con ciò intendendosi quelle operazioni che un soggetto realizza “*con regolarità, sistematicità e una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo*”³.

In tali casi, al cui interno si ricomprendono le attività del gallerista o del c.d. “mercante d'arte”, troverà applicazione l'aliquota ordinaria Iva in misura (attualmente) pari al 22% sul prezzo di vendita.

Il regime ordinario

La cessione attraverso le gallerie⁴ rappresenta ancora il canale più consueto, il cui schema giuridico può essere ricompreso in quello del mandato: quando il soggetto acquirente corrisponde il prezzo di vendita al gallerista, che opera come mandatario, quest'ultimo a sua volta corrisponderà al mandante il prezzo dell'opera pattuito, al netto dei compensi per l'intermediazione che saranno inclusi nel prezzo complessivo di vendita.

In ragione di tale schema, che configura un mandato senza rappresentanza alla vendita, l'autore dell'opera emetterà fattura al gallerista per l'importo concordato pari al prezzo di vendita al netto degli oneri per l'intermediazione e il gallerista emetterà fattura all'acquirente per l'intero importo.

Occorre specificare però che in questo caso alcun passaggio di proprietà avviene tra artista e gallerista, il quale non diviene mai proprietario dell'opera, operando un *factio iuris* che presuppone l'esistenza, ai soli fini Iva, di un doppio trasferimento del bene oggetto del rapporto di mandato, che ha una valenza

² Sul regime fiscale della cessione dei patrimoni artistici ai fini delle imposte dirette si rimanda al precedente contributo in questa Rivista n. 26/2020, L. A.M. Rossi “*Il regime fiscale della cessione dei patrimoni artistici: i diversi profili del collezionista, del mercante d'arte e dello speculatore nella interpretazione dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza*”.

³ [Risoluzione n. 550326/1988](#).

⁴ La galleria d'arte, che sia gestita sotto forma di impresa individuale, società di persone o società di capitali è un soggetto passivo Iva e tenuta a tutti gli adempimenti relativi.

esclusivamente tributaria e limitatamente ai fini Iva, senza determinare un effettivo acquisto dell'opera dall'operatore professionale che interviene nella transazione⁵.

L'acquirente sarà il soggetto inciso dall'imposta, il mandante sarà il soggetto tenuto al versamento e il mandatario potrà portare l'Iva in detrazione secondo il noto meccanismo di cui all'[articolo 19](#), D.P.R. 633/1972, a mente del quale *“è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”*.

Tale meccanismo troverà applicazione però solo nel caso in cui il mandante sia un soggetto passivo ai fini Iva, in quanto nel caso in cui il mandante sia un committente privato, il passaggio da questi al mandatario rappresenta un'operazione fuori dall'applicazione dell'imposta, mentre il successivo passaggio dal mandatario al terzo acquirente sarà rilevante ai fini Iva⁶.

Nulla cambia nel caso in cui l'operazione sia strutturata secondo il diverso schema del mandato con rappresentanza, laddove, seppur tramite il gallerista, il mandante (l'artista o altro soggetto passivo Iva) emette fattura con applicazione dell'imposta per l'intero prezzo di vendita nei confronti dell'acquirente e riceverà una fattura dal mandatario gallerista per l'importo corrispondente alla propria provvigione cui verrà applicata l'Iva.

Il regime del margine

Diverso è il caso del *“regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione”* (c.d. *“regime del margine”*) regolato agli articoli da [36](#) a [40-bis](#), D.L. 41/1995, disposizione che ha recepito la Direttiva Europea 94/5/CE.

Finalità di tale regime (facoltativo), che ha natura speciale e non agevolativa, è quella di evitare i fenomeni di doppia imposizione dell'Iva applicando *“l'imposta relativa alla rivendita alla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie”*⁷; tale differenza (per l'appunto il margine) rappresenta la base imponibile su cui calcolare l'aliquota Iva nella misura ordinaria.

Come specificato dalla [circolare n. 177/1995](#), il regime del margine è *“Destinato alla compravendita di beni che dopo essere fuoriusciti dal circuito commerciale vi rientrano in quanto “usati”, il regime trova ratio e scopo nella necessità di evitare fenomeni di “doppia o reiterata imposizione” in sede di cessione degli stessi*

⁵ G.M. Committeri, C. Lo Re, *“Il mercato dell'arte tra regole IVA e “diritto di seguito”*”, Il Fisco, 19/2018, pag. 1833.

⁶ Cfr. [risoluzione n. 67/E/2000](#): in tale caso specifico la percentuale che il mandatario trattiene dovrà costituire oggetto di apposita fatturazione nei confronti del mandante ex articolo 3, D.P.R. 633/1972, quale prestazione di servizio derivante da un contratto di mandato.

⁷ Articolo 36, D.L. 41/1995.

“a un soggetto passivo d’imposta per la successiva rivendita, con conseguente ulteriore imposizione ai fini Iva in relazione al prezzo di vendita da questi praticato”.

Presupposto per l’applicazione di tale regime è che la cessione venga effettuata dal proprietario del bene oggetto di rivendita, per cui non potrà trovare applicazione nel caso sopra richiamato del mandato senza rappresentanza, dove, in ragione della descritta *fictio iuris* rilevante solo ai fini Iva, alcun trasferimento si realizza in favore del mandatario che quindi non ne diviene proprietario.

L’applicazione del regime derogatorio è subordinata al rispetto delle condizioni previste all’[articolo 36](#), D.L. 41/1995, e ossia:

– la cessione deve riguardare “beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché degli oggetti d’arte, degli oggetti d’antiquariato e da collezione” indicati nella Tabella allegata al D.L. 41/1995 (requisito oggettivo);

– tali oggetti devono essere acquistati da:

1. soggetti privi di partita Iva (collezionisti privati) residenti in Italia o in uno Stato UE;
2. soggetti passivi Iva (imprese o professionisti) che non hanno potuto detrarre l’Iva all’acquisto o all’importazione secondo le regole ordinarie;
3. soggetti passivi Iva residenti in altro Stato dell’Unione Europea che beneficiano del regime della franchigia nel Paese d’origine;
4. soggetti passivi Iva che operano nel regime del margine e che hanno assoggettato la cessione al regime del margine.

Non sfuggerà, quindi come la condizione principale prevista dalla norma sia quella che il cedente sia stato a sua volta il soggetto inciso dall’imposta e quindi si tratti di un privato o un soggetto passivo Iva che non abbia potuto detrarre l’Iva.

Difatti, coerentemente con la *ratio* di tale regime, si vuole evitare che il gallerista il quale, ad esempio, non abbia potuto detrarre l’Iva all’acquisto, debba assoggettare a imposta lo stesso bene in luogo della rivendita, con conseguente duplicazione d’imposta atteso che il collezionista privato che acquisti il bene ne sarebbe a sua volta inciso.

Il sistema più diffuso di tale modalità di calcolo è rappresentato dal regime del margine analitico, che il Legislatore ha previsto al fianco del regime del margine globale e forfettario⁸: in tale caso, ogni singola operazione viene trattata separatamente (senza compensazione tra i margini) attraverso il calcolo del margine lordo determinato dalla differenza tra prezzo di rivendita e il prezzo di acquisto del

⁸ Per esigenze di economia redazionale, verrà descritto il solo metodo analitico, essendo quello generalmente diffuso tra gli operatori del settore della compravendita di opere d’arte.

bene al lordo dell'eventuale Iva addebitata al rivenditore (soggetto inciso dall'imposta), aumentato delle spese di riparazione e accessorie (al lordo dell'Iva).

Qualora il margine lordo sarà positivo andrà, successivamente, scorporata l'Iva attraverso il procedimento individuato all'[articolo 27](#), D.P.R. 633/1972, mentre se il margine fosse negativo alcuno scorporo andrà effettuato e alcuna imposta sarà dovuta.

ESEMPIO - Applicazione del regime del margine analitico

A) Prezzo di vendita un'opera da parte di una galleria 130.000 euro.

B) Costo di acquisto 45.000 euro.

C) Spese di restauro sostenute 10.000 euro oltre Iva per 2.200 euro.

Margine lordo A - (B+C): $130.000 - (45.000 + 12.200) = 72.800$.

L'operazione determina un margine di 72.800 euro da cui scorporare l'Iva del 22%.

Base imponibile: $72.800 / 1,22 = 59.672$ euro.

Calcolo dell'Iva dovuta: $59.672 \times 22\% = 13.128$ euro.

Nell'esempio illustrato, il costo di acquisto per il collezionista acquirente sarà pari a 130.000 euro, mentre il profitto sulla singola cessione per la galleria, pari al margine netto di 59.672 euro, sarà determinato dalla differenza tra il prezzo di vendita e i costi d'acquisto e restauro oltre l'Iva.

Profitto margine netto:

Prezzo di vendita	130.000 euro
Iva	- 13.128 euro
Costo di acquisto	- 45.000 euro
Costo di restauro	- 12.200 euro
Profitto netto	59.672 euro

Applicando il regime ordinario, il profitto realizzato dal gallerista, a parità di prezzo di vendita, sarebbe stato inferiore in quanto, scorporando l'Iva del 22% dal prezzo di vendita ($130.000/1,22$) si ottiene una base imponibile di 106.557 euro al quale sottrarre i costi sostenuti di acquisto e restauro, per un profitto netto di 49.357 euro.

Per cui, per ottenere il medesimo profitto descritto nell'esempio del regime del margine analitico, il gallerista avrebbe dovuto rivendere l'opera al prezzo di 130.000 euro oltre Iva per 28.600 euro per un totale di 158.600 euro con maggiore esborso per il collezionista.

Il regime del margine analitico è quello che si applica per gli "esercenti agenzie di vendite all'asta" a norma dell'[articolo 40-bis](#), D.L. 41/1995, quando le agenzie agiscono in nome proprio e per conto dei privati, in base a un contratto di commissione.

In tale fattispecie l'Iva è dovuta sulla differenza tra il corrispettivo pagato dall'aggiudicatario, pari al prezzo di aggiudicazione dell'opera (c.d. *hammer price*) incrementato della commissione d'acquisto (c.d. "*Buyer's premium*") e l'importo che l'organizzatore dell'asta corrisponde al committente, pari all'*hammer price* al netto della commissione dovuta dall'organizzatore dell'asta (c.d. "*seller's commission*")⁹.

L'acquisto diretto dall'artista

Il regime Iva è decisamente più vantaggioso, sebbene sia la strada meno praticata, si riscontra nell'acquisto di opere direttamente dall'artista o dai suoi eredi o legatari: in questi casi, quando la cessione ha come oggetto gli "oggetti d'arte" indicati alla lettera A della [Tabella](#) allegata al D.L. 41/1995, trova applicazione l'aliquota in misura ridotta pari al 10% del prezzo di vendita ai sensi dell'articolo 127-*septiesdecies*, [Tabella A](#), Parte terza, D.P.R. 633/1972.

Il requisito principale per l'applicazione della aliquota agevolata, oltre alla qualifica soggettiva del cedente (artista, suoi eredi o legatari) è che la cessione riguardi un oggetto d'arte rientrante nella catalogazione elencata alla sopra richiamata Tabella, dovendo trovare applicazione l'aliquota ordinaria in tutti gli altri casi.

Oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione – Tabella allegata al D.L. 41/1995

"a) "Oggetti d'arte":

- quadri "collages" e quadretti simili ("tableautins"), pitture e disegni, eseguiti interamente a mano dall'artista, a 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 a 8 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 8 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 8 esemplari;
- esemplari unici di ceramica, interamente eseguiti dall'artista e firmati dal medesimo;
- smalti su rame, interamente eseguiti a mano, nei limiti di 8 esemplari numerati e recanti la firma dell'artista o del suo studio, a 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 30 esemplari, di qualsiasi formato e supporto"

⁹ F. Dante, P. Gargano, "La fiscalità del collezionista d'arte", Economia e diritto del Terziario, 2017, 1.

Il caso dello “scalpello digitale”

Con la [risposta a interpello n. 303/E/2020](#) l’Agenzia delle entrate ha chiarito che qualora le opere (o meglio, gli “oggetti d’arte”) non siano eseguite interamente dall’artista perché realizzate, in tutto o in parte attraverso l’impiego di procedimenti meccanici come stampanti 3D o *software* di modellazione, non ricorrono le condizioni per l’applicazione dell’aliquota agevolata.

Nell’interpello formulato all’Agenzia, l’istante, nella qualità di artista-scultore, aveva specificato che le sculture oggetto del suo lavoro venivano progettate con l’utilizzo di *computer* e *software* tridimensionali, successivamente stampate con l’utilizzo di stampanti FDM oppure tramite l’ausilio di una società di stampa 3D con tecnologia MJF.

Così ottenuta le sculture “grezze”, l’artista provvedeva a un successivo intervento artigianale per ultimare la produzione, per venderle quali pezzi unici o in serie limitate di 50 o 200 pezzi.

Sulla scorta di tali presupposti l’Agenzia delle entrate non ha manifestato alcun dubbio nel negare l’applicabilità della aliquota agevolata ritenendo che le opere non fossero eseguite “interamente” dall’artista, essendosi questo limitato alla verniciatura finale di oggetti prodotti attraverso procedimenti meccanici, ma soprattutto che la molteplicità dei pezzi della stessa “creazione” è una circostanza che contrasta con la “tiratura limitata” prevista dalla Tabella allegata al D.L. 41/1995, che solo in caso di fusioni di sculture ammette un numero di sculture a tiratura limitata al massimo a 8 esemplari.

L’Iva pagata dall’impresa o dal professionista

Stante l’assenza di una espressa norma limitativa della detraibilità dell’Iva in materia di opere d’arte, può dirsi che, in linea generale, quando l’acquisto è effettuato da un’impresa o un professionista, troveranno applicazione i principi valevoli per ogni tipologia di bene acquistato ai fini della valutazione della detraibilità, la quale sarà piena nei casi in cui vengano rispettati i ben noti requisiti di inerenza e di afferenza del costo rispetto alla attività.

Ciò posto, in considerazione del sempre più forte connubio tra il mondo dell’arte e le realtà aziendali, si ritiene opportuno formulare qualche, seppur breve, riflessione su quale sia il regime delle imposte indirette da applicare ai soggetti che svolgono attività di impresa¹⁰.

Con specifico riferimento al mondo del c.d. “collezionismo corporate”¹¹, ovvero di quelle realtà imprenditoriali che costruiscono e gestiscono collezioni di opere d’arte occorrerà preliminarmente chiarire

¹⁰ Ovviamente, alcun dubbio sorge in merito alla detraibilità dell’Iva per quelle imprese che commercializzano opere d’arte come attività principale, per cui le spese di acquisto saranno iscritte tra i costi d’esercizio e le rimanenze finali saranno iscritte tra i beni merce.

¹¹ Per un approfondimento sul tema si rimanda all’esaustivo lavoro di C. Paolino, “*Le corporate collection in Italia*”, Il Mulino 2019, in cui l’autrice ha svolto una interessante e approfondita analisi sul fenomeno italiano del collezionismo di impresa, analizzando, altresì, i risultati di una ricerca effettuata su 160 *corporate collection* italiane svolta dall’Università Cattolica del Sacro Cuore.

se l'acquisto di un'opera sia connotata da una destinazione di tipo strumentale e quindi finalizzata all'arredo, seppur di pregio, dell'impresa, con conseguente pieno diritto alla detrazione dell'Iva.

Diverso appare il caso in cui l'opera d'arte acquistata non possa essere catalogata né tra i beni merce, non essendo attività di quella impresa la commercializzazione di opere d'arte, né tra i beni strumentali, dovendosi concludere per la catalogazione tra i c.d. "beni patrimonio", rispondenti più a una esigenza di acquisto dell'imprenditore che dell'impresa, con conseguente indetraibilità dell'Iva¹².

Infine, con riferimento all'acquisto di opere d'arte da parte dei professionisti, stante la presunzione assoluta che le opere d'arte costituiscono spese di rappresentanza, l'Iva relativa sarà indetraibile ai sensi dell'[articolo 19-bis](#), comma 1, lettera h), D.P.R. 633/1972.

La successiva cessione da parte del professionista configura un'operazione ex [articolo 10](#), comma 27-*quinquies*), D.P.R. 633/1972, a mente del quale sono esenti da imposta "le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis e 19 bis.2".

Un confronto comparato: gli acquisti all'estero

La frequenza con cui gli acquisti dei collezionisti italiani avvengono durante le fiere estere, consente di poter effettuare un confronto tra le diverse aliquote applicate dagli Stati appartenenti alla UE.

In base al principio di territorialità dell'Iva, troverà applicazione l'imposta prevista nel Paese in cui viene effettuata la cessione di un'opera d'arte, secondo l'aliquota ivi vigente.

Le aliquote Iva nell'UE		
Stato	Iva ordinaria (cessione in galleria)	Iva agevolata (cessione dall'artista)
Austria	20%	13%
Belgio	21%	6%
Bulgaria	20%	20%
Cipro	5%	-
Croazia	25%	-
Danimarca	25%	25%
Estonia	20%	20%
Finlandia	24%	10%
Francia	20%	5,5% - 10%
Germania	19%	7-19%

¹² Si richiama il ragionamento che sul punto pare calzante, sebbene formulato con riferimento all'imposizione diretta, di F. Crovato, R. Lupi in "Il reddito di impresa", Milano 2002, secondo cui "se un piccolo albergatore di provincia acquista un quadro di De Chirico del valore di 500.000 euro che utilizza per arredare la sala da pranzo dell'albergo non c'è bisogno di entrare nel merito delle scelte imprenditoriali per ritenere che l'acquisto risponda più a un bisogno personale dell'albergatore che ha una necessità dell'azienda. La sproporzione tra il tipo e le dimensioni dell'attività da una parte, e il costo sostenuto per il quadro dall'altra piccola, fanno presumere che l'acquisto sia dettato non da ragioni imprenditoriali ma da un fine privato dell'imprenditore".

Grecia	24%	6% - 13%
Irlanda	23%	9% - 13,5%
Italia	22%	10%
Lettonia	21%	12%
Lituania	21%	5% - 9%
Lussemburgo	17%	8%
Malta	18%	5% - 7%
Olanda	21%	6%
Polonia	23%	8%
Portogallo	23%	6%
Repubblica Ceca	21%	10% - 15%
Romania	19%	5% - 9%
Slovacchia	20%	10%
Slovenia	22%	9,5%
Spagna	21%	10%
Svezia	25%	12%
Ungheria	27%	5% - 18%

Una volta acquistata un'opera in uno dei Paesi UE sopraelencati con applicazione dell'Iva nella misura ivi vigente, la successiva importazione in Italia non è soggetta ad alcuna imposizione. Diverso è invece il caso in cui l'opera d'arte venga acquistata da uno Stato *extra* UE e che arrivi in Italia attraverso la dogana.

Importazione

Nel caso in cui un'opera venga acquistata in un Paese extra europeo, l'importazione sconta il pagamento dell'Iva nella misura ridotta del 10%, dovuta in dogana attraverso la presentazione di una specifica dichiarazione doganale.

Appare evidente, da un immediato confronto tra l'aliquota Iva del 22% applicata sugli acquisti effettuati in Italia e l'aliquota del 10% dovuta sulle importazioni di beni acquistati in Paesi extra UE, come l'acquisto di opere d'arte appare più conveniente all'estero con conseguente penalizzazione del mercato interno. L'applicazione dell'aliquota ridotta sulle importazioni è stata subordinata al rilascio da parte dei competenti organi del Ministero per i beni e le attività culturali di un'apposita attestazione dalla quale risulti, anteriormente alla importazione, *“il carattere di oggetto d'arte o di antiquariato”*¹³.

Tuttavia, proprio l'Agenzia delle dogane ha fatto rilevare che, in molti casi, gli uffici del Ministero dei beni culturali non rilasciano la predetta attestazione in ragione del fatto che l'[articolo 72](#), Codice dei

¹³ Cfr. Circolare Ministero delle Finanze 22 giugno 1995, n. 177.

beni culturali e del paesaggio (D.Lgs. 42/2004), rubricato per l'appunto "Ingresso nel territorio nazionale", prevede che l'attestazione di "bene culturale" venga rilasciata solo in relazione alle opere che, ai sensi del richiamato disposto normativo "siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga a oltre 50 anni".

In considerazione del fatto che la Tabella allegata al D.L. 41/1995 (contenente l'elencazione degli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione) da un lato è più ampia perché, in presenza dei requisiti oggettivi stabiliti, comprende anche beni che possono non presentare interesse culturale o che sono stati eseguiti da autori tuttora viventi, l'Agenzia delle entrate è dovuta intervenire con la [circolare n. 24/E/2010](#) per riesaminare le indicazioni fornite nel § 6 della richiamata [circolare n. 177/1995](#), allo scopo di fornire nuove istruzioni operative che consentissero l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% con riferimento all'importazione di oggetti d'arte e di antiquariato, non rientranti nelle categorie di cui al citato [articolo 72](#), D.Lgs. 42/2004 per le quali, come detto, non è previsto il rilascio di apposita certificazione, su richiesta degli importatori, da parte dell'Amministrazione ai beni e le attività culturali. Di conseguenza, è stato precisato dall'Amministrazione finanziaria che per il riconoscimento degli oggetti d'arte occorre fare riferimento alle disposizioni comunitarie in materia doganale, e, in particolare, alla nomenclatura combinata della tariffa doganale oltre a dover comunque verificare che i beni oggetto di importazione rientrino nelle categorie di cui alla tabella allegata al D.L. 41/1995 ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 10%.

Riflessioni *post* Brexit

Dal 1° gennaio 2021 il Regno Unito non è più parte dell'Unione Europea e dell'Unione Doganale, acquisendo a tutti gli effetti lo *status* di Paese extra comunitario.

Inevitabilmente le transazioni saranno aggravate da procedure doganali e costi relativi che potrebbero andare a incidere sul volume degli scambi d'arte con il Paese che si attese come il secondo al mondo, con una quota del 20% del mercato stimata, nel 2019, in 12,8 miliardi di dollari¹⁴.

Ai fini dell'applicazione delle imposte indirette, il riflesso principale è che l'acquisto, da parte di un collezionista italiano, di opere d'arte provenienti da un Paese extra europeo, si rivelava, in linea teorica, conveniente tramite l'importazione nel Regno Unito, versando l'aliquota ivi vigente sulle importazioni in misura pari al 5%, per poi trasferire il bene in Italia, o in un altro Paese europeo, in regime di libera circolazione di capitali, evitando il pagamento dell'aliquota per le importazioni del 10%.

¹⁴ M. Pirrelli, "Brexit, più costi in dogana", Il Sole 24 Ore, 23 gennaio 2021.

Tale schema non potrà trovare la stessa convenienza essendosi sostituito al regime della libera circolazione dei beni in territorio comunitario il regime di importazione doganale e, per l'effetto, far transitare un acquisto nel Regno Unito comporterà oltre all'applicazione dell'aliquota del 5%, l'ulteriore aliquota italiana del 10% prevista per le importazioni non trattandosi più di acquisti *intra UE* ai sensi dell'[articolo 38](#), D.L. 331/1993, circostanza che determina oggi la convenienza fiscale dell'importazione diretta in Italia.

Sul fronte dell'acquisto diretto da gallerie inglesi di opere d'arte da trasferire in Italia, si rileva a queste, dovendo scontare l'aliquota Iva in dogana in misura pari al 10%, non dovrà essere applicata l'Iva inglese, attualmente in misura pari al 20%, con un evidente risparmio di imposta nelle transazioni.

Allo stesso modo, la cessione di opere d'arte dall'Italia verso il Regno Unito, in quanto cessione all'esportazione ai sensi dell'[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, non configura una operazione imponibile ai fini Iva.

Infine, sebbene l'accordo commerciale tra l'Unione Europea e il Regno Unito abbia escluso l'applicazione dei dazi e delle quote doganali, resta comunque il maggiore aggravio dato dalle formalità amministrative relative alle operazioni doganali da svolgere.