

## Le collezioni tra tassazione e spesa pubblica

Raffaello Lupi (ordinario di diritto tributario università di roma tor vergata)

### 1) Il collezionismo come fenomeno culturale più che economico

Per uno studioso della funzione tributaria è possibile interpretare variamente l'argomento del convegno. Sono molti i punti di vista da cui guardare la rilevanza tributaria delle collezioni, o meglio dei diversi oggetti che le compongono. Si potrebbe esaminare la possibilità di dedurre fiscalmente la spesa per l'acquisto dei beni, l'intestazione della collezione a società o imprese, con i relativi problemi in caso di rivendita, il regime tributario ai fini dell'imposta sulle donazioni e vari altri profili tecnico - tributari. Avevo preparato varie impostazioni di questo tipo, ma dopo aver ascoltato le relazioni che mi hanno preceduto, ed essermi reso conto dell'impostazione complessiva del convegno, mi è sembrato opportuno reimpostare questi profili tributari nei termini che seguono, e integrarli con profili finanziari, di "spesa pubblica". Resta però fermo un punto di partenza comune, relativo alla natura delle collezioni. Si tratta di "beni mobili" suscettibili di circolare da un possessore all'altro senza alcuna particolare "tracciabilità" privatistica o tributaria, salvo l'eventuale tracciabilità amministrativa "di settore", derivante dalla disciplina dei beni culturali, di cui diremo più avanti. A parte questo, le collezioni nascono e si sviluppano in modo informale collezioni, che poi si vede fin da quando i bambini collezionano figurine, soldatini o magari persino tappi di bottiglia; forse i collezionisti restano per certi versi fanciulli, come sarebbe bene per chiunque<sup>1</sup>, e per loro le collezioni rappresentano un sogno, una specie di mito che contribuisce a dar senso alla vita. Pian piano che gli oggetti aumentano di qualità e quantità, la collezione assume qualche volta valore economico, ma nel corso del convegno è emerso che l'aspetto economico non è determinante ai fini del comportamento del collezionista, salvo che si tratti di un "mercante d'arte" di cui al punto seguente; tuttavia, dai vari interventi ascoltati, sono emersi soprattutto collezionisti che acquistano per passione e per detenere a tempo indeterminato il bene, senza tornaconto economico, né quello che antiche leggi tributarie chiamavano intento speculativo, cioè in prospettiva di una rivendita, una specie di "trading sull'arte". Insomma, benché tra collezionista e mercante possano esserci varie sfumature e commistioni, il convegno è stato dedicato più al primo che al secondo.

### 2) Collezionisti e mercanti d'arte nelle imposte sui redditi e nell'IVA

Il "semplice collezionista", di cui al termine del punto precedente, ricade nelle regole generali applicabili ai privati, non imprenditori, che realizzano occasionalmente guadagni su beni mobili; in base alla normativa contenuta nel testo unico delle imposte sui redditi (n.917 del 1986) tali eventuali guadagni sono irrilevanti, come del resto le eventuali perdite, che non potrebbero essere "dedotte" dai proventi di una eventuale attività commerciale o professionale esercitata in parallelo al collezionismo. Qui svolgo una considerazione sull'abitudine dell'attività del collezionista, che non è certo tale "occasionalmente", ma -come detto sopra- segue questa passione spesso per tutta una vita. Tuttavia, salvo che non ricadiamo nei casi -da distinguere volta per volta- del "collezionista mercante", il collezionista non esercita stabilmente una attività per il mercato, ma per se stesso, per la propria passione indicata sopra. Rispetto a questa attività, le dismissioni di singole opere appartenenti alla collezione non sono quindi, si ripete, rilevanti fiscalmente. Segnalo soltanto che una ripetitività di compravendite potrebbe portare a una riqualificazione imprenditoriale dell'attività come "mercante d'arte", fiscalmente imprenditore e ipoteticamente tassabile sui plusvalori realizzati attraverso di essa. L'irrilevanza fiscale delle plusvalenze dei "privati" non imprenditori non ha motivazioni agevolative o di favore, ma sta nella difficoltà materiale di quantificare gli elementi economici sottostanti, perché i beni mobili di cui si compongono le collezioni passano di mano informalmente, senza le solennità previste invece per gli immobili. Questa irrilevanza fiscale resta quindi ferma anche nei casi in cui l'operazione fosse tracciabile o determinabile, vuoi perché realizzata attraverso case d'aste, vuoi per un

---

<sup>1</sup>) Basti pensare al "fanciullino" di pascoliana memoria.

riflesso tributario della notificazione amministrativa di alcune tipologie di beni culturali. Non mi sembra infatti, a una prima sensazione confermata dall'esperienza, che la notificazione amministrativa prevista per i beni di interesse storico-artistico sia congegnata in modo da garantire un'imponibilità fiscale adeguatamente certa e praticabile delle relative eventuali plusvalenze. Ciò comporta non solo la già indicata inapplicabilità dell'imposizione su eventuali redditi, ma anche l'inapplicabilità dell'IVA al momento della rivendita del bene.

Specularmente, rileviamo per completezza che invece il mercante d'arte, come tutti gli operatori economici, oltre a realizzare redditi, dovrebbe applicare anche l'IVA sui beni venduti. Trattandosi di beni da collezione, spesso e volentieri "antichi" e comunque "usati" sarebbe però applicabile a questo loro "ritorno in commercio", l'attenuazione dell'imposizione IVA denominata "regime del margine", con imponibilità di una quota soltanto del corrispettivo di vendita dei beni.

### 3) Imposta sulle donazioni e cessione delle collezioni in pagamento di imposte

Quanto rilevato al paragrafo precedente, soprattutto per la natura di beni mobili degli elementi di cui si compongono le collezioni, si riflette anche sull'ipotetica applicabilità dell'imposta sulle donazioni e le successioni. Visto anche il titolo del convegno, denominato appunto "donare allo Stato", vale la pena di spendere qualche parola in merito. Già sarebbe sufficiente la natura pubblica del destinatario del dono per escludere l'imposta sulle successioni e donazioni, a prescindere dalla natura del bene trasferito; essa però, per la già rilevata natura intrinseca dei beni mobili che compongono le collezioni, viene ancora una volta eliminata ancora prima. I beni mobili, infatti, proprio per la loro difficile tracciabilità, sfuggono alla rilevazione ai fini del tributo successorio, che cerca di salvare le apparenze con la presunzione dell'esistenza nell'attivo ereditario di denaro gioielli e altri beni mobili per una percentuale del 10% del resto dei beni che ne fanno parte; è quindi sufficiente la mancata redazione dell'inventario di cui all'art.769 e ss cpc per ridurre l'imposta a tale 10% degli altri eventuali beni esistenti nell'attivo ereditario. Anche a proposito della donazione delle collezioni, insomma, il tributo sulle successioni e donazioni si conferma adatto solo al patrimonio immobiliare, soggetto a registrazione e trascrizione.

Casomai la tendenza a "donare allo stato" rileva inversamente, come possibilità di estinguere attraverso la cessione di beni culturali, debiti tributari di altra natura. Si innesca qui un complesso processo amministrativo di valutazione dei beni in modo da stabilire l'ammontare di debiti tributari estinguibili con la loro cessione<sup>(2)</sup>. Visti i costi di mantenimento delle collezioni, che hanno caratterizzato buona parte dei lavori del convegno, riuscire a "cederle allo stato" a fronte del pagamento di tributi è quasi un colpo da maestro. In pratica sarebbe quasi come riuscire a vendere la collezione ad un altro appassionato, facendosela pagare per un importo corrispondente ai debiti tributari estinti attraverso la sua cessione.

La situazione più diffusa, secondo quanto è apparso dai lavori congressuali, è stata tuttavia quella della donazione allo stato senza contropartita, sempre per trasferire i costi di conservazione e custodia, mantenendo però l'integrità della collezione.

### 4) Il costo di mantenimento delle collezioni come problema generale dei beni culturali

Il principale problema emerso nel corso del convegno, negli interventi e durante le discussioni informali nelle pause, era quello di conservare le collezioni una volta venuto meno l'entusiasmo di chi le aveva raccolte. Il problema non nasce dal venir meno dell'interesse del collezionista, ma riguarda le sue compatibilità esistenziali, cioè il decorso del tempo, che colpisce anche lui, come tutti. L'aspirazione trasversale al convegno era quella di conservare l'integrità della collezione, mantenendo quella che secondo il fondatore ne era l'utilità sociale, il lascito culturale ai posteri che travalica la scomparsa fisica del

---

<sup>2)</sup> Su cui vedasi, come riferimenti normativi l'art.28 bis del D.P.R. 602/1973, gli articoli 6 e 7 della legge 512/1982, e l'art.39 del D.Lgs. 346/1990.

collezionista. Non è quindi un problema tributario, ma fiscale, cioè relativo all'allocazione di risorse pubbliche, in parte da impiegare anche per salvaguardare l'integrità e la fruibilità delle collezioni, una volta che il loro creatore non può più occuparsene. In altri termini, il titolo del convegno, cioè "donare allo stato" significava in buona misura trovare i fondi per dare continuità alle collezioni, con un problema di "spesa pubblica sulle collezioni" e non di entrata pubblica sulle collezioni viste come ricchezza da assoggettare a tributo. Una notazione preliminare ai problemi finanziari, riguarda la scomparsa, venuto meno il collezionista, della sua passione, del suo entusiasmo, del suo spirito di iniziativa, della sua autonomia decisionale e del suo carisma. Si pone quindi, anche ferme restando le risorse finanziarie, magari affidate a una fondazione o a un trust, un problema oggettivo di "socializzazione" di una iniziativa generata individualmente, che per certi versi ricorda il passaggio generazione delle aziende. Socializzare la collezione vuol dire gestire la scomparsa della figura del collezionista come "decisore ultimo" e soprattutto "responsabile ultimo" di quanto da lui creato. Con questa socializzazione, in buona misura inevitabile anche se la collezione rimane privata, si frammentano i ruoli e le responsabilità nella sua gestione e diventa importante l'armonia organizzativa del gruppo di persone che vi è preposto. Se poi questo gruppo di persone fa capo ad un ente pubblico le questioni si formalizzano e si burocratizzano, nel senso che il "rispetto delle regole", spesso fuori contesto, comincia a prevalere sul buonsenso, cioè la funzione culturale ed anche le compatibilità economiche della collezione. Ci si allontana qui ancora di più dall'entusiasmo, lo spontaneismo e l'iniziativa del collezionista privato. Donare allo stato significa per certi versi "burocratizzare" con problemi che nel convegno sono risultati sin dal primo passo; cioè quello di "farsi accettare" la donazione dall'ente pubblico potenziale destinatario. Dal convegno è infatti emersa la ritrosia, comprensibile, di molti enti pubblici ad accettare donazioni di collezioni la cui conservazione comporta impegno e costi. Si è parlato molto, durante il convegno, di costi di custodia, di esposizione, di apertura delle sale, di sicurezza per i visitatori, di adeguatezza dei locali, ed altri onerosi profili da confrontare col richiamo della collezioni sul pubblico. Non è una logica "commerciale", della resa della collezione in termini di guadagno per l'ente pubblico; è piuttosto una logica "economica" o meglio di valutazione -anche economica- dell'impatto culturale della collezione rispetto al suo costo. Si tratta di chiedersi quanti interessati sono disposti non solo e non tanto a pagare per visitare le collezioni, ma semplicemente a spostarsi, pagarsi un treno un aereo o un albergo, per poterlo fare anche con entrata libera. Come diceva un famoso economista, "nessun pasto è gratis", ed anche la gestione di una collezione costa, imponendo valutazioni costi benefici troppo spesso eluse in nome della c.d. "sacralità dell'arte"; quest'ultima ovviamente esiste, perché si tratta di memorie e non di beni di consumo voluttuario, ma anche le memorie hanno dei costi, che impongono delle scelte e delle scale di priorità, con buona pace del concetto di "valori assoluti"<sup>(3)</sup>. E' un problema di tutti gli altri beni culturali, che solo raramente hanno un richiamo di pubblico tale da rendere evidente l'opportunità di sostenerne i costi di gestione. Anche la suddetta idea sacrale e conservazionistica del bene culturale spesso ne complica la gestione invece di agevolarla; nel timore di accuse per aver sistemato le collezioni "in economia", con le risorse esistenti, in modo un po' improvvisato ed empirico, si preferisce girare la testa dall'altra parte e si tende alla paralisi (motivata dalla mancanza di fondi per provvedere in modo adeguato, che diventa una scusa per non decidere); si ritrova questa tendenza a proposito delle collezioni, essendo emerso nel convegno che gli enti pubblici potenziali destinatari delle donazioni tendono, sia pure con cortesia (un po' ipocrita), a non accettarle. Esse sono infatti viste, dietro i vari pretesti, più come un problema che come un'opportunità. Una soluzione può essere qualche volta la combinazione tra donazione allo stato e mecenatismo privato, dove il privato finanzia la gestione da pubblica. E' una variazione sul tema di un discorso più ampio sui beni culturali, che si manifesta ad esempio nel c.d. art bonus<sup>4</sup>. La donazione allo stato costituisce infatti la premessa per attribuire alla collezione quel carattere "pubblico", che ne consente il finanziamento da parte dei privati, appunto tramite l'"art bonus".

---

<sup>3</sup>) Lupi, Società, diritto e tributi, Milano 2005, pag.46, scaricabile da [raffaellolupi.com](http://raffaellolupi.com).

<sup>4</sup>) Su cui Lupi, L'art bonus come sovvenzione pubblica in forma di credito d'imposta, in Aedon, 2014.

