

La sentenza “Monet” sollecita l’attuazione della riforma sull’arte

di Paolo Scarioni (*) e Antonio Fiorentino Martino (**)

La Corte di cassazione ha esaminato la vicenda di un collezionista che aveva ceduto un’opera di Claude Monet: riprendendo la distinzione tra “**collezionista puro**” e “**speculatore occasionale**”, i giudici hanno confermato la pretesa ai fini **IRPEF** avanzata dall’Agenzia delle entrate sulla **plusvalenza** realizzata attraverso la **cessione**. L’orientamento della Corte, nella sostanza condivisibile, rivela un contesto di forte incertezza nel settore dell’arte, il quale è però ineliminabile con le norme attuali. Ciò rende ancor più necessaria l’attuazione della delega per la **riforma fiscale**, i cui principi in materia di tassazione dei collezionisti vanno nella direzione di una maggiore chiarezza e semplificazione.

Nel nostro ordinamento si è tradizionalmente registrata una certa confusione circa il trattamento fiscale da riservare, ai fini reddituali, alle plusvalenze realizzate dai collezionisti che effettuino cessioni di opere d’arte: in mancanza di una disciplina specifica, era diffuso il convincimento che tali plusvalenze non fossero imponibili (1).

Tuttavia, già la risposta all’interrogazione parlamentare n. 5-01718 del 21 marzo 2019 aveva chiarito che “in base all’attuale quadro normativo contenuto nel Testo Unico delle imposte sui redditi (...), i redditi derivanti dalla cessione di opere d’arte possono essere assoggettati ad imposizione ai sensi dell’art. 67, comma 1, lett. i), del T.U.I.R., laddove qualificabili come redditi ‘derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente’”. E in effetti l’Amministrazione finanziaria ha avanzato i propri recuperi impositivi fondandoli sulla predetta disposizione: lo dimostra la recente sentenza n. 19363 del 15 luglio 2024, con la quale la Corte di cassazione ha esaminato la vicenda di un collezionista che aveva alienato un’opera di Claude Monet.

Come vedremo, però, la stessa evoluzione di quest’ultimo contenzioso testimonia che i presupposti affinché le plusvalenze in esame possano essere ricondotte nell’ambito applicativo del citato art. 67, comma 1, lett. i) sono tutt’altro che univoci; e, del resto, anche la risposta all’interrogazione parlamentare prima richiamata avvertiva che la dimostrazione dello svolgimento di un’attività commerciale occasionale “implica sovente complesse attività di analisi, dagli esiti spesso incerti, finalizzate a ricostruire una pluralità di atti - anche compiuti nell’arco di diversi anni - tra loro collegati e preordinati al conseguimento di un reddito attraverso la cessione dei beni in questione”.

Ne è scaturito un contesto di notevole incertezza, dannoso per il settore soprattutto a causa delle delicate conseguenze di eventuali accertamenti tributari (2).

Appare, quindi, sempre più opportuna l’attuazione della delega per la riforma fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111), che, all’art. 5, comma 1, lett. h), punto 3, ha fissato i principi e i criteri direttivi ai quali il Governo dovrà attenersi nel regolare il trattamento fiscale delle plu-

(*) *Dottore Commercialista - Scarioni Angelucci e Associati - Studio Legale e Tributario*

(**) *Avvocato - Scarioni Angelucci e Associati - Studio Legale e Tributario*

(1) Per una più approfondita disamina del tema, si rinvia a P. Scarioni - P. Angelucci, *La tassazione delle opere d’arte*, Milano, 2014.

(2) Tra le quali deve essere annoverata - oltre alla pretesa

delle imposte e all’irrogazione delle sanzioni amministrative - anche la possibilità che, superate determinate soglie, vengano contestati anche reati fiscali (è proprio quanto avvenuto nella vicenda della sentenza Monet, nonostante il relativo procedimento penale sia stato poi dichiarato estinto a causa dell’intervenuto decesso del contribuente nelle more del giudizio, come emerge da talune notizie pubblicate dalla stampa).

svalenze conseguite dai collezionisti; la sollecitazione per una celere adozione della predetta disciplina è giunta di recente anche da Assonime la quale, nel *position paper* n. 5/2024 dell'8 luglio 2024, ha evidenziato come il mercato dell'arte sia oggi "esposto all'aleatorietà delle differenti interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza".

Nel prosieguo procederemo in primo luogo all'esame della "sentenza Monet", cui prima abbiamo fatto cenno, per poi ripercorrere i principi desumibili dall'orientamento della Cassazione affermatosi sul tema a partire dallo scorso anno. Passeremo in seguito a illustrare i limiti di detto orientamento e, infine, metteremo in evidenza come invece l'attuazione della Legge delega potrebbe finalmente consentire ai collezionisti di operare all'interno di un perimetro di regole chiare, evitando i margini di discrezionalità che inevitabilmente oggi caratterizzano gli accertamenti dell'Agenzia delle entrate e le decisioni giudiziali in materia.

La sentenza Monet

La vicenda analizzata dai giudici di legittimità con la sentenza n. 19363/2024 verteva attorno alla cessione di un'opera di Monet, la quale, acquistata da un privato nel 2006, era stata poi da questi rivenduta nel corso del 2013, consentendogli di realizzare una plusvalenza di oltre cinque milioni di euro (3). L'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente (4) aveva in seguito notificato al cedente un avviso di accertamento, avanzando un recupero impositivo a titolo di IRPEF sull'intero ammontare della plusvalenza, e fondando la propria pretesa sull'art. 67, comma 1, lett. i), del T.U.I.R., richiamato *supra*.

In primo grado il provvedimento impositivo era stato annullato: i giudici provinciali avevano, infatti, condiviso la prospettazione del contri-

bute, il quale aveva eccepito che la vendita dell'opera di Monet era stata l'unica cessione da lui effettuata nel 2013, ed era avvenuta "con l'intendimento di acquistare poi un'altra opera ed incrementare via via la propria collezione"; in definitiva, il cedente si qualificava - secondo i giudici - come "mero collezionista privato", e non aveva posto in essere un'attività commerciale, neppure di carattere occasionale (5).

L'esito del giudizio di appello era stato, invece, di segno opposto: la Commissione aveva dato rilievo a una serie di ulteriori circostanze, tutte desumibili dai processi verbali redatti in corso di verifica:

- nel 2013, oltre ad aver venduto l'opera di Monet, il medesimo contribuente aveva anche i) acquistato altre tre opere (una di Vincent Van Gogh, una di Karl Schmidt-Rottluff e una di Max Pechstein), e ii) permutato quattro opere di Giovanni Segantini con una di Paul Gauguin;
- "negli anni precedenti e successivi" al 2013 aveva inoltre compravenduto diverse opere;
- un gran numero delle opere di sua proprietà (non specificamente, quindi, la tela di Monet oggetto di cessione) erano state esposte al MART di Rovereto e in taluni musei americani; i giudici avevano sostenuto che "Tali concessioni espositive fanno acquisire notorietà alle opere che vengono così catalogate e conosciute dal pubblico. Dunque, sebbene per tali concessioni il contribuente possa non aver immediatamente ritratto alcun compenso monetario dagli enti organizzatori delle esposizioni, egli ha così reiteratamente svolto un'attività avente ad oggetto il comodato temporaneo delle proprie opere potenzialmente produttivo di incremento di valore delle stesse";
- il contribuente, inoltre, per sua espressa ammissione, aveva rivenduto alcune opere allorché queste avevano raggiunto elevate quotazioni superiori all'ammontare del prezzo di acquisto;

(3) Con riguardo alla sentenza in esame, si rinvia anche a A.F. Martino - P. Scarioni, "Cessione di opere d'arte al test dell'intento speculativo", in *Il Sole - 24 Ore* del 3 ottobre 2024.

(4) Si trattava della Direzione Provinciale di Trento.

(5) Poiché il testo della pronuncia di prime cure non è consultabile nelle banche dati pubbliche, lo svolgimento di tale grado di giudizio può ricavarsi dalla lettura della sentenza di appello (Commissione tributaria di II grado di Trento, Sez. II,

sentenza 15 aprile 2022, n. 17), ove viene riportata anche la motivazione resa dai giudici provinciali: "Con carattere di decisiva assorbente la Commissione osserva che il compimento di un unico affare posto in essere tra soggetti privati, come avvenuto nella fattispecie concreta, non può configurare un'attività imprenditoriale, né una speculazione occasionale, per carenza del requisito soggettivo dell'abitudine trattandosi di collezionista privato".

- talvolta, poi, aveva comprato opere che erano rimaste in deposito presso le case d'asta perché non erano state da lui nemmeno ritirate.

Sulla base di tali risultanze, il contribuente poteva sì essere qualificato come collezionista, “ma tutta la relativa attività non è stata volta esclusivamente all'accumulo di opere, né tantomeno alla loro dismissione *tout court*, bensì alla loro valorizzazione ed al loro scambio allorché ciò apparisse conveniente economicamente”, e, dunque, “non soltanto per contemplarne la bellezza o soddisfare il proprio gusto estetico o un fine squisitamente culturale”; d'acché, ad avviso della Commissione di secondo grado, i proventi conseguiti dalla vendita dell'opera di Monet potevano essere correttamente qualificati come redditi da attività commerciale occasionale, con conseguente legittimità della pretesa erariale.

Nel ricorso in Cassazione, il collezionista si era difeso, argomentando che:

a) sarebbe “fisiologico” che un collezionista privato alieni opere d'arte di sua proprietà, sia per il sostentamento dei costi di mantenimento della collezione, sia per esigenze di rinnovamento della medesima in seguito al mutamento dei propri gusti estetici, indipendentemente dalle quotazioni di mercato;

b) l'attività di valorizzazione eventualmente compiuta sarebbe in generale irrilevante, e peraltro - con specifico riguardo all'opera di Monet - non solo si sarebbe esaurita in una unica esposizione in un museo statunitense (il Museo Kimbell di S. Francisco), ma non avrebbe potuto contribuire a incrementare il valore dell'opera, vista la già elevatissima notorietà del suo autore;

c) irrilevante sarebbe anche l'avvenuta intermediazione di una casa d'aste, poiché tale circostanza sarebbe piuttosto giustificata dall'esigenza di non affidare beni così preziosi “a mani inesperte”;

d) infine, la cessione sarebbe avvenuta a distanza di un lasso temporale significativo dall'acquisto della stessa, pari a sette anni, idoneo a escludere un vero e proprio intento speculativo. I giudici di legittimità, dopo aver dato atto della inesistenza, nel T.U.I.R., di una normativa specifica sulla tassazione delle compravendite

di opere d'arte effettuate da privati, hanno ritenuto comunque corretta l'applicazione, al caso di specie, dell'art. 67, comma 1, lett. i), del medesimo Testo Unico; e ciò alla luce di come detta norma è stata “ricostruita dalla giurisprudenza di legittimità” nelle ordinanze dell'8 marzo 2023, n. 6874, e del 16 gennaio 2024, nn. 1603 e 1610. Proprio come in quelle occasioni, infatti, la Corte di cassazione ha accolto la distinzione, su cui torneremo meglio più avanti, tra:

i) mercante di opere d'arte, il quale sul piano fiscale genera redditi d'impresa *ex artt. 55 e seguenti del T.U.I.R.*, e integra altresì la soggettività passiva a fini IVA;

ii) “speculatore occasionale”, che produce un reddito imponibile *ex art. 67, comma 1, lett. i)*, del T.U.I.R., ma non è soggetto all'IVA proprio per mancanza del requisito dell'abitudine;

iii) “collezionista puro”, i cui eventuali guadagni sono esclusi da tassazione.

Alla luce di una siffatta tripartizione, e ricordando che la valutazione degli elementi che riconducono all'una o all'altra delle figure è un accertamento di fatto rimesso ai giudici di merito, la Corte ha ritenuto che un tale apprezzamento discrezionale del compendio probatorio fosse stato compiutamente svolto dalla Commissione di secondo grado, la quale - nonostante il lasso temporale di sette anni intercorso tra l'acquisto e la vendita - aveva attribuito rilievo piuttosto a ulteriori circostanze quali: l'intermediazione della casa d'aste, la concessione in esposizione dell'opera di Monet a musei (“che sarebbe servita a valorizzarla economicamente, pur se ascrivibile ad artista già di grande prestigio e notorietà”), l'importo della plusvalenza generata, la “molteplicità di operazioni similari compiute nello stesso anno d'imposta e in periodi antecedenti e successivi, le quali, pur non integrando il requisito dell'abitudine (che avrebbe comportato la diversa qualificazione in termini di mercante d'arte), hanno comunque indotto il giudice d'appello a ritenere che da esse potesse desumersi l'intento speculativo che le aveva tutte determinate, inclusa quella oggetto dell'avviso di accertamen-