

Passaggio generazionale degli oggetti d'arte e da collezione-normativa e strumenti

Roberta Gigola



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DELLA CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE DI BUSTO ARSIZIO

Donazione delle opere d'arte e delle collezioni: L'imposta di donazione

-PRESUPPOSTO (medesimo della successione)

Art. 1 d. Lgs 346/90 TUSD (testo unico imposte di successione e donazione):

L'incremento di valore del patrimonio realizzatosi in capo all'erede a seguito del trasferimento mortis causa

Si anticipa la successione, ma con maggiore certezza dell'imposta

L'imposta di donazione (segue)

Residenza del donante

Art. 43 c. 2 del codice civile: «dimora abituale»

Concetto diverso da quello previsto dall'art. 2 del TUIR per le imposte dirette

Art. 2 del TUSD (testo unico imposte di successione e donazione):

RESIDENTE: sono soggetti ad imposta tutti i beni ed i diritti donati esistenti in Italia e all'estero (c.1)

*NON RESIDENTE: sono soggetti ad imposta solo beni e diritti donati esistenti in Italia (c.2)
indipendentemente dalla residenza del beneficiario*

NB: se il donante non è residente, la collezione si trova all'estero e il donatario è residente in Italia, l'atto formato all'estero è soggetto a registrazione in Italia

Possibile doppia imposizione:

-Esistenza di Accordi contro le doppie imposizione: modello OCSE 2 Francia (pagamento in un solo stato)

-Credito d'imposta (per le imposte pagate all'estero sui beni esistenti all'estero)

L'imposta di donazione (segue)

Tipologia di beni

-opere d'arte; collezioni; beni culturali vincolati e non

NON SI APPLICA LA PRESUNZIONE 10%

-Possibilità di donare la sola nuda proprietà

Calcolo dell'imposta di successione

Stesse aliquote e franchigie della successione, senza cumulabilità delle stesse (DOPPIA FRANCHIGIA)

La fondazione

Le fondazioni sono enti costituiti da un complesso di beni su cui è impresso un **vincolo di destinazione**. FRUIZIONE PUBBLICA

Il patrimonio della fondazione, infatti, è preordinato al perseguimento di un determinato scopo di utilità sociale (es. museale o culturale).

Le fondazioni hanno personalità giuridica e autonomia patrimoniale perfetta, acquisita a seguito della procedura di riconoscimento mediante il quale si realizza la separazione del patrimonio della fondazione da quello del suo fondatore.

A differenza dell'associazione, la fondazione non riconosciuta non dispone di autonomia patrimoniale, nemmeno imperfetta. Di conseguenza, i beni di cui la fondazione è stata dotata rimangono nel patrimonio del fondatore.

Vengono costituite dal fondatore attraverso un atto unilaterale nella forma di atto pubblico o tramite testamento

Esenzione alla costituzione anche se non riconosciute ma entro 3 anni devono esserlo (sia per imposte alla costituzione che apporti nei primi tre anni) CTR Lazio sentenza 2150/5/2018 del 5 aprile 2018

SOGGETTE A VIGILANZA DELL'AUTORITA' GOVERNATIVA (di legittimità)

Il fondatore non può far parte dell'Organo amministrativo (diverso dal trust)

Utilità del Comitato scientifico

La fondazione

Strumento di gestione e valorizzazione unitaria (no dissoluzione)

Strumento flessibile (es. dedicate ad un artista, di promozione di artisti emergenti, legate ad uno specifico medium artistico)

Fondazione di famiglia

Riconosciute dall'art.28 c.c. ma con criticità perché persegue finalità individuali

Orientamento prevalente: ammissibili solo se lo scopo di garantire la conservazione della ricchezza della famiglia si accompagna al conseguimento di uno scopo di utilità sociale.

La fondazione

Fondazioni del Terzo settore

Le fondazioni esistenti e quelle di nuova costituzione possono scegliere di assumere la veste di enti del Terzo settore ai sensi del DLgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore) se:

-sono costituite per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi (art. 5 del DLgs. 117/2017);

-sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

Alle fondazioni del Terzo settore si applica la disciplina del DLgs. 117/2017 (art. 20 del DLgs. 117/2017) e l'acquisto della personalità giuridica avviene mediante l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, in alternativa al procedimento di cui all'art. 1 del DPR 361/2000 (domanda alla Prefettura competente).

Alle associazioni ed alle fondazioni che non si iscrivono nel Registro unico nazionale del terzo settore continua ad applicarsi la disciplina civilistica e fiscale normale per esse prevista.

La fondazione

Il regime fiscale di tassazione di una fondazione

Fondazione ETS

Il **Codice del Terzo Settore** agli **artt. 82 ed 83** compie un esauriente elenco sia in materia di imposte indirette e tributi locali, che per quanto riguarda le detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali:

- non sono soggetti all'**imposta sulle successioni e donazioni** e alle **imposte** ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito;
- agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, le **imposte di registro, ipotecaria e catastale** si applicano in **misura fissa**;
- le modifiche statutarie sono **esenti dall'imposta di registro** se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative;
- gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono **esenti** dall'imposta di registro;
- gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, sono **esenti dall'imposta di bollo**;
- gli immobili posseduti e utilizzati esclusivamente per lo svolgimento con modalità non commerciali esenti da IMU;
- possibilità di ricevere erogazioni liberali che danno diritto a detrazioni o deduzioni fiscali per i **donatori**.

Artt. 71,72, 81, 77, 78 del d.lgs 117/2017,:

- possibilità di accedere ad assegnazioni di immobili pubblici, a fondi istituiti per il finanziamento di attività di interesse generale, al social bonus, a titoli di solidarietà e al social lending.

L'art. 79 al comma 2 :

le attività di interesse generale sono considerate come di natura non commerciale se "svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi".

Quantificata la soglia da non superare per non incorrere in problematiche dal punto di vista fiscale.

Il Trust

Strumento ideale per mantenere le collezioni nell'ambito familiare senza rinunciare allo scopo privatistico e promuovendo la conservazione e la valorizzazione del patrimonio artistico.

-con atto inter vivos o mortis causa

-il collezionista

-si spoglia della proprietà dei beni (opere d'arte, collezioni)

-li affida al trustee che ne diventa proprietario fiduciario

-ne definisce il regolamento della gestione (la collezione o l'opera d'arte può essere utilizzata per ottenere redditi utili alla copertura dei costi per la loro manutenzione e conservazione del valore e per garantire l'autosufficienza del trust, ovvero la sostenibilità dello strumento nel tempo_ es. affitto a gallerie).

-evita così che i beni cadano nella sua successione

-l'autonomia patrimoniale del trust è perfetta, quindi i beni sono protetti da eventuali creditori del suo promotore

-privacy

Trust sia per il collezionista che per l'artista, che lo può utilizzare per valorizzare le sue opere (anche dopo la morte) quando, ad esempio, non ha eredi.

Il Trust (segue)

Residenza fiscale

Art.73 c.3 TUIR «è residente se per la maggior parte del periodo d'imposta ha la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato»

Nel caso di opere d'arte/collezioni, il Trust si considera residente in Italia se, alternativamente:

- il trustee è italiano, oppure
- la collezione è in Italia
- il trust è istituito in un paese non white list, il collezionista e almeno uno dei beneficiari sono residenti in Italia

Tassazione

SE RESIDENTE: tassati i redditi ovunque prodotti

SE NON RESIDENTE: tassati i redditi prodotti in Italia

Il Trust

Vantaggi

- Il trasferimento dei beni al trust non ha alcun impatto fiscale
- Se detenuto all'estero non è dovuta la compilazione del quadro RW della dichiarazione del promotore
- Essendo ente non commerciale, eventuali vendite non saranno soggette ad iva ed eventuali plusvalenze non saranno soggette a tassazione (come per le persone fisiche)
- Conferimento non tassato, no imposte dirette
- Se i beni sono riconosciuti di interesse storico ed artistico non saranno soggetti all'imposta di donazione al termine del trust
- Ogni imposta di donazione o successione è dovuta solo al momento del trasferimento dei beni a favore dei beneficiari (valore in commercio alla data di apertura della successione per opere d'arte) sul valore di mercato del momento ATTENZIONE IMPOSTE NON CALCOLABILI A RPIORI
- Può rientrare nel terzo settore

Svantaggi

- Assoggettato ad un ordinamento giuridico straniero e non alla legge italiana.
- MEGLIO 2 TRUSTEE (UNO PER AMMINISTRAZIONE E UNO PER GESTIONE)

Trust, Fondazione e Testamento

AdE Interpello 424/2019

Passaggio generazionale del patrimonio di uno scultore con un patrimonio costituito da opere proprie e di terzi oltre che diritti d'autore e partecipazioni.

Obiettivo: utilizzo del patrimonio per finalità di interesse generale/pubblica utilità

Soluzione prospettata: istituire un trust mentre lo scultore è in vita, con una dotazione iniziale di denaro, con scopo di interesse generale perseguito attraverso erogazioni a favore di una fondazione riconosciuta.

Al momento della successione, come da volontà testamentaria, al trust viene attribuito con legato, le opere d'arte.

Le esenzioni previste dal DLgs. 346/90 trovano applicazione anche al vincolo di destinazione istituito con trust, ove le condizioni agevolative previste delle norme siano soddisfatte in capo ai beneficiari (fondazione riconosciuta con scopo di pubblica utilità).

La costituzione di un vincolo di destinazione va tassato con riferimento al rapporto tra disponente e beneficiario: il Trust a favore di fondazioni riconosciute è esente da imposte di successione/donazione.

La società semplice

- Costituisce un modello societario base
- Può svolgere esclusivamente **attività non commerciali**, ivi incluse attività di mera gestione di beni immobili, opere d'arte e attività di gestione di partecipazioni sociali.
- I conferimenti: ogni cosa in grado di arrecare utilità e suscettibile di valutazione economica (denaro, immobili, mobili, materiali, immateriali).
- Si al “socio d’opera “ es. consulente artistico, che consigli e supervisioni la gestione della collezione da parte dei soci.
- Il conferimento (di collezioni/opere) nella società semplice **non comporta emersione di plusvalenze tassate in capo al conferente** (persona fisica) in quanto tale conferimento non è configurabile nemmeno come attività commerciale non esercitata abitualmente., **comporta il pagamento dell’imposta di registro in misura fissa** (pari ad Euro 200,00) ai sensi dell’art. 4 co.1 lett. a) n. 5 della Tariffa parte I del DPR 131/86. NO PERIZIE DI CONFERIMENTO
- Tutela della riservatezza: non è tenuta ad avere libri sociali, non deve redigere né pubblicare il bilancio. Si iscrizione in CCIAA
- No problemi di operatività o ISA, no procedure concorsuali
- Trasferimento della partecipazione a terzi, siano essi eredi oppure soggetti estranei alla famiglia.
- SVANTAGGIO: già proprietari con possibili conflitti, nel TRUST invece no proprietà comune (per questo preferibile) possibili però clausole statutarie di consolidamento

La società semplice (segue)

Successione o donazione

-Inapplicabilità della forfetizzazione al 10% prevista in caso di successione di opere d'arte.

-La partecipazione è soggetta ad imposta e la base imponibile è determinata:

- assumendo il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato (ove presenti), tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti

- in mancanza di bilancio o al valore commerciale complessivo dei beni e dei diritti appartenenti alla società al netto delle passività

Conclusione

- NON ESISTE UNO STRUMENTO PERFETTO IN ASSOLUTO, COME PIANIFICARE IL PASSAGGIO DIPENDE DALLE SINGOLE ESIGENZE.
- E' AUSPICABILE PER EVITARE LA COMUNIONE EREDITARIA, UNA SITUAZIONE CHE POTREBBE RICHIEDERE LA DIVISIONE CON CONSEGUENTE VENDITA E DISGREGAZIONE (SE BENI CULTURALI VINCOLATI ATTENZIONE ALLA PRELAZIONE DELLO STATO)