

MARCO BODO*

LE OPERE D'ARTE NEL REDDITO D'IMPRESA

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Le opere d'arte e la loro collocazione in bilancio – 3. L'acquisto di opere d'arte e rilievi fiscali – 4. La vendita di opere d'arte e rilievi fiscali.

1. Premessa.

A differenza di quanto previsto dalla normativa fiscale in tema di reddito di lavoro autonomo, nell'ambito del reddito d'impresa non sono state disciplinate delle specifiche disposizioni relative all'acquisto e alla vendita degli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, dovendosi pertanto riferirsi alle regole generali sull'imponibilità e la deducibilità dei componenti di reddito.

Si ricorda che ai fini IVA è previsto uno specifico regime applicabile di cui si è trattato in un articolo dedicato (*Business Jus – Il regime iva nelle compravendite di oggetti d'arte*).

2. Le opere d'arte e la loro collocazione in bilancio.

Anche da punto di vista dell'inquadramento contabile il nostro ordinamento non ci offre molti spunti in merito alla corretta allocazione delle opere d'arte in bilancio. Non vi sono infatti specifici principi contabili che ne trattino la fattispecie o disposizioni che ne disciplinino il regime.

* Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti.

Per cercare di comprendere tuttavia come poter trattare il patrimonio artistico di un'impresa, dal punto di vista contabile, è necessario distinguere in primo luogo le imprese che commercializzano tali beni da quelle che li detengono a scopo di fruirne nel lungo periodo.

Per quanto riguarda la prima fattispecie di imprese, i beni artistici saranno considerati nella valutazione delle rimanenze di magazzino, quali beni la cui vendita e scambio rappresenta l'attività principale dell'impresa.

In relazione al secondo tipo di imprese, gli stessi beni rappresenteranno invece delle immobilizzazioni materiali ancorchè non ammortizzabili.

Nel caso in cui la commercializzazione delle opere d'arte sia l'oggetto principale dell'impresa, queste figureranno nel bilancio fra le rimanenze di magazzino come merce.

La valorizzazione di tali rimanenze tuttavia non potrà che avvenire con l'applicazione del criterio legato al costo specifico d'acquisto, configurandosi non applicabili gli altri criteri previsti dal Codice Civile per i beni fungibili quali LIFO, FIFO, costo medio ponderato, in ragione dell'inesistente flusso fisico di movimentazione della merce stessa.

Per quanto attiene invece le imprese che non esercitano come attività prevalente la commercializzazione di opere d'arte, solitamente le stesse dispongono di tali beni per motivi legati alla rappresentanza, al lustro e all'importanza che certe opere possono dare nei luoghi in cui sono collocate (si pensi ad esempio alle banche o assicurazioni o a grandi gruppi d'affari, che possiedono delle opere d'arte al fine di dare decoro e prestigio alle proprie sale di rappresentanza o alle loro sedi storiche, o ancora magari possiedono tali opere nel proprio patrimonio aziendale da moltissimo tempo).

Per tali tipologie di imprese, non essendoci la volontà di cedere le opere d'arte, dovranno collocare le stesse in bilancio tra le immobilizzazioni.

La particolarità di tali immobilizzazioni tuttavia risiede nel fatto che per tali beni non sarà praticamente mai applicabile un piano di ammortamento legato alla perdita di utilità economica del bene nel corso del tempo.

Anzi, spesso avviene proprio il contrario, per cui non solo l'opera non perde valore nel tempo, ma può incrementarlo a causa della notorietà dell'artista, dell'unicità dell'opera stessa, di eventuali restauri compiuti, ecc.

Dal punto di vista della mera rappresentazione contabile è opportuno che tali opere non vengano semplicemente ricomprese nella categoria “mobili e arredi” bensì venga fornita un’allocazione più opportuna usufruendo delle deroghe previste dal codice civile all’art. 2423-ter in merito alla struttura dei documenti che compongono il bilancio.

A prescindere quindi dalla classificazione contabile e ai ragionamenti esposti in merito alla non ammortizzabilità di tali beni, le restanti disposizioni previste per le immobilizzazioni immateriali come ad esempio le svalutazioni in caso di perdita durevole, la possibilità di incremento in caso di migliorie, ecc., sono pienamente applicabili.

3. L’acquisto di opere d’arte e rilievi fiscali.

Come è stato rilevato anche nei capitoli precedenti, la tematica della deducibilità dei costi di acquisizione degli oggetti d’arte non ha ancora trovato una soluzione normativa in tema di reddito d’impresa.

Ci si troverà quindi ad applicare i principi generali previsti per la deducibilità dei costi.

Anche in questo caso è necessario distinguere le imprese partendo dalla considerazione se la commercializzazione di oggetti d’arte e di antiquariato sia l’attività principale dell’impresa stessa o meno.

Nello specifico:

- nel caso in cui l’attività d’impresa sia il commercio di opere d’arte, le relative spese d’acquisto saranno iscritte tra le rimanenze come bene merce e concorreranno alla formazione del reddito d’impresa secondo le regole dettate dall’art. 92 del TUIR.
Ai sensi di questo articolo infatti la variazione delle rimanenze finali dei beni merce rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell’esercizio;
- qualora invece le opere d’arte non costituiscano l’oggetto dell’attività d’impresa ci si trova di fronte ad una fattispecie per la quale il trattamento fiscale è controverso.

Per valutare la deducibilità dei costi delle opere d’arte, in questa seconda fattispecie, occorre valutare primariamente la sussistenza del requisito dell’inerenza richiesto dall’art. 109 TUIR.

A tale scopo, autorevole dottrina è uniformemente concorde che non esista un criterio univoco per definire quali costi e in quali casi gli stessi possano definirsi inerenti o meno all'attività esercitata.

Volendo in ogni caso provare a dare un criterio di analisi concreto, si ritiene che la valutazione relativa all'inerenza non possa prescindere dalla considerazione della natura del bene e al rapporto tra l'ammontare del costo sostenuto per acquistarlo e il volume d'affari dell'attività concretamente esercitata.

In relazione alla natura della spesa sarà necessario valutare di che tipologia essa sia e per quali finalità sia stata sostenuta (es. un dipinto per il piacere personale dell'amministratore, del socio di maggioranza, avente finalità personali o familiari dell'imprenditore, ecc.), mentre in relazione all'entità della stessa è intuitivo comprendere come una spesa di ingente ammontare sarà "sostenibile" da un grosso istituto di credito mentre lo sarà sicuramente meno se effettuata dal piccolo esercizio commerciale sotto casa.

Qualora infatti un piccolo imprenditore per abbellire la sala riunioni del proprio ufficio acquisti un'opera d'arte eccessivamente onerosa in ragione del volume d'affari della propria attività imprenditoriale, è intuitivo che tale spesa sia stata sostenuta per finalità personali dell'imprenditore (all'imprenditore piaceva quel quadro !) piuttosto che per finalità inerenti con l'attività d'impresa.

Oltre all'inerenza del costo sarà opportuno comprendere come poter dedurre il costo sostenuto.

L'art. 2426 n2) Codice Civile afferma che *"il costo delle immobilizzazioni immateriali e materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato..."*.

Vista la particolare natura dei beni artistici, e la loro tendenziale caratteristica di non perdere valore nel tempo, bensì accrescerlo, è evidente come l'acquisto di un'opera d'arte non possa costituire un cespite ammortizzabile.

Il Comitato Consultivo per le norme antielusione del 14.10.2005 n. 29 ha affermato che l'acquisto di una scultura di ingente valore da adibire ad arredo di un immobile non costituisce un bene ammortizzabile e il relativo costo non può essere quindi dedotto ex art. 102 TUIR.

Alla stessa soluzione giunge anche la corte di Cassazione con la sentenza del 13.10.2006 n. 22021 in relazione all'acquisto di quadri da parte di un albergo come arredo per i propri ambienti.

Si segnala tuttavia che sempre il comitato consultivo per le norme antielusione, con il parere del 05.05.2008 n. 8, si sia espresso a favore dell'ammortamento dell'acquisto di un'opera d'arte.

Autorevole dottrina ha tuttavia precisato che i due pareri, sebbene arrivino a conclusioni diametralmente opposte, non siano in conflitto tra loro. Infatti secondo il comitato per le norme antielusione il criterio da seguire per l'ammortamento di opere d'arte acquistate in regime d'impresa, è legato all'ingente valore artistico del bene.

Qualora gli oggetti d'arte non abbiano un così ingente valore artistico si potrebbero considerare quali semplici arredi e pertanto ammortizzabili e deducibili dal reddito d'impresa.

Altra tesi è quella invece che considera le spese sostenute per l'acquisto di opere d'arte alla stregua di spese di rappresentanza e di conseguenza deducibili con i criteri previsti per tali tipologie di costi.

Questa tesi si è formata per analogia, in riferimento al reddito d'impresa, in quanto esplicitamente contenuta nelle norme relative al reddito di lavoro autonomo.

L'art. 108 del TUIR dispone che le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione dal reddito d'impresa, interamente nell'esercizio di sostenimento, solo se soddisfano i requisiti di inerenza e di congruità (che abbiamo visto prima) previsti dal D.M. 19.11.2008.

In seguito anche la prassi (Circ. Agenzia delle Entrate 34/2009) ha evidenziato che una spesa di rappresentanza, per considerarsi tale dovrà possedere finalità tipicamente promozionali, collegate a generare un ritorno economico in capo a chi le sostiene.

Ti tesi completamente contraria è il comitato consultivo per l'applicazione delle norme anti elusione (parere n. 29/2005) che arriva alla conclusione che l'acquisto di oggetti d'arte non sia qualificabile come spesa di rappresentanza.

Nel silenzio normativo, ci si auspica al più presto un chiarimento dall'amministrazione finanziaria, se non un intervento legislativo vero e proprio, al fine di mettere chiarezza nel trattamento degli acquisti legati al mondo dell'arte nell'ambito del reddito d'impresa.

4. La vendita di opere d'arte e rilievi fiscali.

Analogamente all'analisi svolta in ragione degli acquisti delle opere d'arte, anche per quanto attiene le vendite è necessario differenziare il trattamento fiscale a seconda che si tratti o meno di beni oggetto dell'attività d'impresa.

Se gli oggetti d'arte sono oggetto dell'attività d'impresa, la loro cessione genererà ricavi ex art. 85 co.1 del TUIR.

Qualora invece tali beni non costituiscano l'oggetto dell'impresa, la loro cessione genererà plusvalenze imponibili ex art. 86 co.1 del TUIR (o minusvalenze deducibili).

Tali plusvalenze saranno determinate come differenza tra prezzo di vendita dell'opera d'arte, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il costo non ammortizzato dei beni medesimi (verrà quindi considerato l'intero costo d'acquisto in quanto i beni artistici non sono ammortizzabili).

Qualora i beni siano posseduti da almeno tre esercizi, è possibile frazionare la plusvalenza in un massimo di cinque esercizi.

M. BODO, *Le opere d'arte nel reddito d'impresa*, 47 - Businessjus (2014)

- [1] T.U.I.R. (D.P.R. 917/1986) artt. 85, 86, 102, 108, 109;
- [2] Codice Civile 2423-ter;
- [3] MONARCA PAOLO. *Corriere Tributario*, 26/2005, p. 2057,
- [4] COTTO A., ODETTO G., VALENTE G., *TUIR, guide e soluzioni*, Ipsoa, Milano, 2012;
- [5] MARCHIONNI A. *i beni d'antiquariato e d'arte nel reddito d'impresa, il fisco*, 47/1999;
- [6] *Pareri del comitato consultivo per le norme antieusive n. 8 del 5.5.2005 e n.29 del 14.10.2005;*
- [7] DEZZANI F., DEZZANI L., *Corte di Cassazione: ammortamento del costo dei quadri. Indeducibilità fiscale, il fisco* 10/2007;

Unless otherwise noted, this article and its contents are licensed under a
Creative Commons Attribution 2.5. Generic License.

<http://creativecommons.org/licenses/by/2.5/>

Se non altrimenti indicato, il contenuto di questo articolo è rilasciato secondo i termini della licenza
Creative Commons Attribution 2.5. Generic License.