ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

LA GESTIONE DELLE OPERE D'ARTE PER IL PRIVATO: ultimi orientamenti giurisprudenziali e prospettive di riforma.

LA GESTIONE DELLE OPERE D'ARTE IN DICHIARAZIONE: L'IMPATTO SUL QUADRO RW

GIUSEPPE TINE'

19 settembre 2023

Requisiti per la compilazione del quadro RW

Ai sensi **dell'art. 4 della L. n. 167/90:** sono tenuti alla compilazione del quadro RW:

- le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR (tra cui le associazioni tra professionisti);
- residenti in Italia;
- che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero, attività estere di natura finanziaria ovvero cripto-attività, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia.

Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione:

- i titolari effettivi.

Definizione di opera d'arte

Non vi è una definizione univoca ed assoluta del termine arte.

Il termine «arte» nel vocabolario Treccani individua «*la capacità di agire e di produrre che si basa su un complesso di regole e di tecniche, e quindi è anche l'insieme delle regole che servono per svolgere un'attività [...] a. drammatica). In un significato più concreto, poi, si chiamano arte le opere create in un determinato tempo e luogo (mostra d'a. dell'800; l'a. italiana) e anche le qualità proprie di un artista, che lo caratterizzano e distinguono da altri.*»

Ai sensi dell'art. 1, L. n. 633/41 (Diritto d'autore):

sono protette le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro ed alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

Quali opere d'arte vanno dichiarate ?

La normativa di riferimento non fornisce indicazioni in merito e le istruzioni al quadro RW (fascicolo 2 pag. 45) riportano quanto segue: *«A titolo esemplificativo, devono essere indicati (…) gli oggetti preziosi e le opere d'arte che si trovano fuori del territorio dello Stato».*

Per individuare le opere d'arte, può anche essere utile l'elencazione contenuta nella Tabella allegata al D.L. n 41/1995

Quali opere d’arte vanno dichiarate ?

L’elenco contenuto nella Tabella allegata al D.L. n 41/1995 risulta utile ad individuare quali sono le opere d’arte

OGGETTI D'ARTE, D'ANTIQUARIATO O DA COLLEZIONE

a) «Oggetti d'arte»:

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

b) «Oggetti da collezione»:

- francobolli, marche da bollo, marche postali, buste primo giorno di emissione, interi postali e simili, obliterati o non obliterati ma non aventi corso né destinati ad aver corso (codice NC 9704 00 00);
- collezioni ed esemplari per collezioni di zoologia, di botanica, di mineralogia, di anatomia, o aventi interesse storico, archeologico, paleontologico, etnografico o numismatico (codice NC 9705 00 00);

c) «Oggetti di antiquariato»: i beni diversi dagli oggetti d'arte e da collezione, aventi più di cento anni di età (codice 9706 00 00).

Quali opere d’arte vanno dichiarate ?

Durante la videoconferenza del 21 gennaio 2014, l’Agenzia delle Entrate ha precisato la nozione di attività estera oggetto di monitoraggio, chiarendo che il mobilio contenuto nelle case estere del contribuente: *«va indicato nel quadro RW nel caso in cui si tratti di un "investimento" ossia di un bene di considerevole valore economico tale da poterlo equiparare a un'opera d'arte e in quanto tale suscettibile, anche solo potenzialmente, di produrre reddito imponibile in Italia ai sensi dell'art. 67 del TUIR (per effetto, ad esempio, del suo noleggio per l'allestimento di un'esposizione d'arte)»*

In sintesi, per l’Agenzia delle Entrate, il requisito economico sembrerebbe un indicatore utile ai fini della compilazione del quadro RW.

Valorizzazione dell'opera d'arte ai fini compilativi

Le istruzioni al quadro RW (pag. 46) riportano quanto segue: *«Per le altre attività patrimoniali detenute all'estero, diverse dagli immobili, per le quali non è dovuta l'IVIE, il contribuente deve indicare il costo di acquisto, ovvero il valore di mercato all'inizio di ciascun periodo di imposta (o al primo giorno di detenzione) e al termine dello stesso (o al termine del periodo di detenzione)».*

Si ricorda che nel caso in cui gli importi fossero espressi in valuta, occorre applicare le usuali regole di conversione previste per il monitoraggio fiscale, ovvero utilizzando il cambio indicato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili.

Le opere d'arte non sono soggette ad IVAFE, ed il quadro RW va compilato anche se al 31/12 il contribuente non ne è più in possesso.

Esempio di compilazione quadro RW

RW1	Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
	1	2	3	4	5	6	7	8
	1		17		100	4	5000 ,00	5000 ,00

Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFE)	IVAFE	Mesi (IVIE)	IVIE
9	10	11	12	13
,00		,00		,00

Credito d'imposta	IVAFE dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio
14	15	16	17	18	19	20
,00	,00	,00	,00	5		X

Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo	Codice fiscale altri cointestatari		
21	22	23	24

Codice 5 di colonna 18 indicazione che l'attività non produce reddito o è infruttifera.

E gli NFT ?

A seguito delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2023 agli articoli 67 del TUIR ed all'articolo 4 del L. n. 167/90, le cripto-attività sono soggette a tassazione quali redditi diversi e soggiacciono all'obbligo di monitoraggio.

La bozza di circolare in consultazione:

- ricomprende tra i redditi diversi le cessioni di NFT già emessi;
- fa rilevare la detenzione di NFT (in quanto cripto-attività) a fini della compilazione del quadro RW (perché potenzialmente suscettibili di produrre reddito);
- «prescindendo dalla circostanza che siano detenute in Italia o all'estero»;
- fermo restando il caso di esonero qualora siano detenute per il tramite di un intermediario residente ed i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.

E se lo opere d'arte sono detenute in un trust ?

In base alla lettera della norma, sono tenuti alla compilazione del quadro RW anche i titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, lettera pp («*la persona fisica o le persone fisiche, diverse dal cliente, nell'interesse della quale o delle quali, in ultima istanza, il rapporto continuativo è instaurato, la prestazione professionale è resa o l'operazione è eseguita*») e dall'art. 20 del d.lgs. n. 231/07 per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

La Cm n. 34/E del 2022 ritiene applicabile il comma 4 dell'art. 20 ai trust seppur non espressamente ivi indicati (persona giuridica privata) che individua come titolari effettivi: i fondatori ove in vita; i beneficiari, quando individuati o facilmente individuabili; i titolari di poteri di rappresentanza legale, direzione e amministrazione».

E se lo opere d'arte sono detenute in un trust ?

Per cui obbligo compilativo (Cm. n. 34/E):

- in capo ai titolari effettivi in caso di trust interposti;
- in capo al trust residente in Italia e non fittiziamente interposto;
- in capo ai beneficiari residenti di un trust estero, anche qualora siano individuati per "classi" (ad es., gli eredi legittimi del disponente);
- non è tenuto il trustee laddove amministra i beni segregati nel trust e ne disponga secondo il regolamento del trust o le norme di legge e non nel proprio interesse (ie ha un mero potere dispositivo in esecuzione di un mandato per conto del soggetto intestatario):

Detenzione all'estero per il tramite di fiduciaria italiana

Le attività patrimoniali (quindi non solo quelle finanziarie) affidate in gestione o in amministrazione ad un intermediario residente, che si occupa della riscossione dei flussi finanziari e reddituali derivanti da tali attività non devono essere indicati nel quadro RW.

E' questo il caso, ai «tempi» dello scudo, del rimpatrio giuridico.

E' altresì possibile stipulare con una fiduciaria un mandato di amministrazione senza intestazione e senza consegna, per effetto del quale il bene continua rimanere all'estero e si formalizza un accordo tra:

Detenzione all'estero per il tramite di fiduciaria italiana

- fiduciante, che si obbliga a informare la fiduciaria in caso di atti dispositivi del bene, nonché a canalizzare i proventi su un conto intestato alla fiduciaria;
- fiduciaria, che si obbliga a ricevere eventuali flussi finanziari derivanti dallo sfruttamento o vendita dell'opera;
- depositario (lo stesso fiduciante, una banca, un gestore di un caveaux specializzato) che s'impegna a comunicare alla fiduciaria ogni movimento in uscita ed in entrata del bene in custodia, nonché a confermare alla fine di ogni anno che il bene è ancora sotto la sua custodia.

Lo schema consente di evitare la compilazione del quadro RW. La natura del bene, rilevabile dal codice 17 della colonna 3, per altro rivelerebbe una certa capacità patrimoniale del contribuente che per alcuni soggetti potrebbe rappresentare uno scenario non gradito.

Sanzioni

Sanzioni (art. 5, comma, 2):

Sanzione dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati, raddoppiata nei casi in cui i beni non dichiarati sono detenuti in *«Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, (…) e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, (…)»*

Nel caso in cui la dichiarazione si presentata entro novanta giorni dal termine, si applica la sanzione di euro 258.

Paesi black list sanzione di cui all'art 12, comma 2, del DL 78/2009 (presunzione di imponibilità dei redditi non dichiarati).