

numero 5

settembre - ottobre 2021

RIVISTA

DELLA

GUARDIA DI FINANZA

Fondata nel 1952

Bimestrale a carattere giuridico, economico e tecnico-professionale

in questo numero:

- **Provvedimenti emergenziali 2020 e funzione del bilancio (se ancora esiste)**
Alberto Quagli
- **Trust e legittimazione passiva tributaria**
Arturo Maniaci e Alessia Busca
- **Il valore economico dei marchi**
Luca Fornaciari e Francesco Ferrari
- **DAC 6: analisi degli elementi distintivi alla luce dei primi chiarimenti forniti dall' Agenzia delle Entrate**
Stefano Grilli e Silvia Barba



ABBONAMENTI (6 NUMERI)

Ordinario: € 35,00;

Ridotto: € 19,90 (per tutti i militari, gli appartenenti alle forze di polizia e all'Amministrazione finanziaria in servizio ed in congedo);

Eestero: Gli importi dell'abbonamento vengono maggiorati di € 7,75.

Per gli abbonati militari del Corpo in servizio l'importo dell'abbonamento viene trattenuto dallo stipendio (nel mese di dicembre). Per gli altri abbonati i versamenti devono essere effettuati, entro il 30 dicembre, su c/c postale n. 98596802 (IBAN: IT2310760103200000098596802) oppure su c/c bancario (IBAN: IT88G0100503341000000004040) entrambi intestati a: Ente Editoriale per il Corpo della Guardia di Finanza, Viale XXI Aprile, 51 - 00162 Roma. Specificare nella causale: "Abbonamento alla Rivista della Guardia di Finanza", l'annualità di riferimento, il cognome e nome e, se già abbonato, il numero di abbonamento.

In caso di nuovo abbonamento inserire anche l'indirizzo di spedizione. Si prega di segnalare l'avvenuto pagamento all'indirizzo di posta elettronica: redazione.rivista@gdf.it.

L'abbonamento consente di richiedere precedenti articoli di eventuale interesse che saranno forniti - ove possibile - in formato elettronico. I dati forniti vengono utilizzati esclusivamente per l'invio della pubblicazione e non sono ceduti a terzi per altro motivo.

L'abbonamento decorre dal numero di gennaio di ogni anno e si rinnova tacitamente qualora non venga disdetto entro il 30 settembre (farà fede la data del timbro postale).

Una copia arretrata (nei limiti della disponibilità): € 7,50 più spese postali. Non si accettano rimesse in contanti.

I fascicoli non ricevuti devono essere richiesti entro tre mesi dalla data di pubblicazione.

Cambio di indirizzo

Servizio gratuito, con espressa richiesta via e-mail o a mezzo fax.

Disdette

Dovranno essere inoltrate entro il 30 settembre di ogni anno. La restituzione dei fascicoli non è considerata disdetta.

INTERVENTI ISTITUZIONALI

Il Presidente del Consiglio all'Accademia dei Lincei
di *Mario Draghi* 1095

Il Governatore della Banca d'Italia
all'Associazione Bancaria Italiana
Documenti a cura di *Giorgio Toschi e Marco Lainati* 1105

DOTTRINA GIURIDICA

Provvedimenti emergenziali 2020
e funzione del bilancio (se ancora esiste)
di *Alberto Quagli* 1125

Trust e legittimazione passiva tributaria
di *Arturo Maniaci e Alessia Busca* 1145

L'economia senza etica è un corpo senza anima
di *Tito Lucrezio Rizzo* 1167

DOTTRINA ECONOMICO-FINANZIARIA

Il valore economico dei marchi
di *Luca Fornaciari e Francesco Ferrari* 1193

DAC 6: analisi degli elementi distintivi
alla luce dei primi chiarimenti forniti
dall'Agenzia delle Entrate
di *Stefano Grilli e Silvia Barba* 1223

Gestione e trasmissione delle opere
e delle collezioni d'arte:
profili giuridici e tributari
di *Nicolò Giordana e Noemi Alkayali* 1267

TECNICA PROFESSIONALE

L'escrow agreement
quale possibile strumento di sottrazione fraudolenta
al pagamento delle imposte
di *Vittorio Francavilla e Andrea Girella* 1299

Accertamenti induttivi e lavoro sommerso:
tra prassi e giurisprudenza
di *Temistocle Bussino* 1327

RUBRICHE

Dritto Penale dell'Economia
a cura di *Bruno Assumma* 1365

Legislazione e Giurisprudenza Comunitaria
a cura di *Giuseppe Arbore e Paolo Consiglio* 1371

Legislazione e Giurisprudenza Nazionale
a cura di *Roberto Manna* 1377

Tutela della Spesa Pubblica
a cura di *Vincenzo Domenico Amendola e Massimo Rossi* 1383

Rassegna Bibliografica 1389

Recensioni 1391

Gestione e trasmissione delle opere e delle collezioni d'arte: profili giuridici e tributari

di Nicolò Giordana* e Noemi Alkayali**

1. L'arte come *independent asset class* – 2. Profili amministrativistici della circolazione internazionale dei beni culturali – 3. La gestione della collezione – 3.1 Gli obblighi di monitoraggio delle opere d'arte detenute all'estero – 3.2 I sistemi alternativi alla gestione in proprio – 4. La trasmissione delle opere d'arte – 4.1 I trasferimenti *inter vivos* delle opere d'arte – 4.2 La circolazione *mortis causa* della collezione.

Negli anni sempre più persone hanno guardato con interesse al mondo dell'arte e, corollario di tale interesse, è stata la crescita del mercato legato a questi assets. In questo dinamismo economico, l'Italia da un lato mira alla protezione del suo ricchissimo patrimonio, ma dall'altro è chiamata a adeguarsi ai tempi per evitare la “fuga di collezioni”. Nel presente elaborato, dopo un breve inquadramento del fenomeno, esaminiamo – senza pretesa di esaustività – i profili di diritto amministrativo, civile e tributario afferente la gestione e la trasmissione delle opere d'arte e delle collezioni.

Over the years, more and more people have looked with interest to the Art and, because of that, the market linked to these assets has been the grow. In this economic dynamism, on the one hand Italy aims to protect its very rich heritage, but on the other hand it is called to adapt to the times to avoid the “flight of collections”. In this paper, after a brief overview of the market phenomenon, we examine – without claiming to be exhaustive – the administrative, civil and tax law profiles relating to the management and transmission of works of art and collections.

* Avvocato in Torino.

** Dottore in Giurisprudenza.

1. L'ARTE COME *INDEPENDENT ASSET CLASS*

L'attuale panorama internazionale, unitamente allo sviluppo che negli ultimi tempi ha avuto il mercato dell'arte, ha portato alcuni collezionisti ad avere nelle proprie mani un patrimonio considerevole e ad incentivare nuovi soggetti ad investire in questo peculiare contesto. Le opere d'arte si sono quindi dimostrate essere beni rifugio ed *asset class* indipendenti ed alternativi rispetto a quelli tradizionali, capaci di garantire ai portafogli finanziari degli investitori un ottimo rapporto rischio/rendimento (1).

Così, sul piano soggettivo, assistiamo ad un marcato incremento di figure che abbandonano la primaria veste del collezionista "esteta" per abbracciare quella dell'investitore. A quest'ultimo ci si può riferire per indicare un soggetto, sia fisico che giuridico, il cui scopo non è né quello proprio del collezionista puro, ossia possedere per il gusto del possesso materiale, né quello del mercante d'arte, che invece pone alla base dei suoi acquisti un'attività d'impresa. L'investitore percorre una via mediana: è un collezionista accorto che acquista un bene per un gusto collezionistico e in un'ottica di eventuale rivendibilità.

Tali soggetti ambiscono ad un mercato fluido e spurio da avverse politiche di protezionismo nazionale il cui risultato è spesso meramente quello di intricare la circolazione giuridica e materiale delle opere d'arte. Il dinamismo del sistema contemporaneo dell'arte si trova costretto entro le maglie di una forzata convivenza con la pervicacia di un immobilismo statale (s'intende: quello italiano) che non accetta una realtà ormai inevitabile: il regime normativo della circolazione dei beni culturali, lungi dal voler suffragare la fuga di opere rilevanti dal nostro Paese, deve necessariamente accogliere le sfaccettature economico-speculative che il mercato dell'arte, per la verità, ha già iniziato a fare sue dall'inizio degli anni sessanta.

(1) A prova di quanto affermato sono i *report* redatti in più occasioni da investitori professionali (*Art Basel-UBS ed Hiscox Online Art Trade*) che ravvisano una costante crescita di questo tipo di investimenti.

Prima di addentrarsi nella disamina degli istituti di nostro interesse, è necessario fissare un dato incontrovertibile: parlare di opere d'arte non significa *tour court* riferirsi a beni culturali. Spesso le qualifiche coincidono ma, giuridicamente, è opportuno fare le apposite distinzioni in ragione del fisiologico riverbero che queste hanno sotto i profili di gestione e trasmissione delle collezioni. Invero, se da un lato i beni culturali sono “beni” e, in quanto tali, soggetti alla disciplina codicistica afferente i beni (art. 810 ss. c.c.), la proprietà (art. 832 ss. c.c.), il possesso (art. 1140 ss. c.c.) ed ai diversi negozi giuridici che interesseranno le fattispecie concretamente in essere, sul piano della legislazione amministrativa di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 – c.d. “Codice dei Beni Culturali e del Paesaggio” (di seguito il “CBC”) – tali “beni” sopportano gli effetti di regole stringenti in materia di tutela, conservazione e valorizzazione del patrimonio culturale. Tale apparato normativo ossequia così ad una chiara esigenza di bilanciamento degli interessi in gioco, in ragione del fatto che l'interesse pubblico, costituzionalmente tutelato dall'art. 9 Cost., necessita di preservare la ricchezza culturale del nostro Paese, giustificando pertanto l'apposizione di limiti e controlli all'esercizio dell'autonomia privata. Nella presente trattazione, per chiare esigenze redazionali, siamo costretti a focalizzare la nostra attenzione su una “porzione” del comparto giuridico *de quo* e, in particolare, analizzeremo la disciplina afferente i fenomeni di gestione e trasmissione delle collezioni d'arte.

Per comprendere fattualmente quale normativa applicare, nel contesto che ci riguarda, il primo passo da compiere è determinare se una *res* possa essere qualificata o meno come “bene culturale”. All'uopo ci corre in aiuto il CBC che, agli artt. 2, comma 2, 10 e 11, ancora tale qualità (di bene culturale, appunto) ai concetti di materialità (2) e di “interesse storico ed artistico”.

In ordine al primo, è da escludersi la possibilità che beni culturali immateriali possano essere destinatari della tutela approntata dal CBC, nel senso che il valore culturale di tali beni giammai può essere scardinato dal

(2) G. MORBIDELLI, *Commento all'art. 10*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dei beni culturali e del paesaggio*, Milano, 2019, p. 138.

supporto materiale che ne funge da veicolo e che diventa elemento essenziale ai fini della salvaguardia del medesimo (3). Il secondo, *i.e.* l'interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico, è espressione del rapporto valoriale sussistente tra l'uso della cosa con eventi "della storia, della civiltà e del costume anche locale" (4) che attribuiscono al bene il valore culturale.

Unitamente a ciò, al fine di parlare di bene di interesse culturale e *de facto* giustificare l'apposizione di vincoli che regolano la sua gestione, è necessario considerare anche l'elemento temporale: lo stesso Legislatore ritiene che, salvo eccezioni di legge, per essere qualificato come "culturale" il bene debba: a) essere di un autore non più vivente; b) la cui esecuzione risalga ad oltre settanta anni. Ciò detto, la maturità richiesta all'opera muta però anche tenuto conto della diversa tipologia di cose artistiche (5).

Fermi i tre "cardini" testé ricordati, l'art. 10 CBC elenca le singole categorie di *cose* a cui dev'essere attribuita la qualità di bene culturale. In primo luogo, è prevista una presunzione legale di interesse culturale per tutti quei beni che appartengono ad un soggetto pubblico e a persone giuridiche private senza scopo di lucro. Per tali opere è richiesto un interesse culturale c.d. semplice, proprio in ragione della anzidetta presunzione, che opera sino a quando non sia attivato il procedimento di verifica di cui all'art. 12 CBC. Dall'esito di tale verifica ne deriva l'attribuzione definitiva della qualità di "bene culturale" (6) alla *res* ovvero l'eventuale sua sdemanializzazione.

(3) Sul punto, cfr. Corte Cost. 6 marzo 1990, n. 118. Eccezione isolata è invece rappresentata dall'art. 51 CBC che dispone il divieto della destinazione d'uso degli studi d'artista o la rimozione dell'insieme della mobilia e delle rimanenze dell'attività artistica dell'autore, laddove rispondano a tale funzione da più di vent'anni e abbiano la tradizionale forma a lucernario, ovvero sia intervenuta la dichiarazione di interesse di cui all'art. 13 del CBC.

(4) *Ibidem*, Corte Cost. *cit.*

(5) A mero titolo esemplificativo, si noti che l'art. 11 CBC dispone che per gli esemplari di opere cinematografiche, audiovisive o di sequenze di immagini in movimento la soglia è di venticinque anni, mentre "i beni e gli strumenti i interesse per la storia della scienza e della tecnica" acquisiscono portata culturale dopo i cinquant'anni.

(6) Corte Cass. sez.un. sent. 5 ottobre 2016, n. 19878.

Sempre l'art. 10, al terzo alinea, individua quali beni culturali le opere dichiarate di interesse ai sensi del successivo art. 13. Nelle ipotesi così individuate, l'interesse richiesto assume gradazioni qualificate secondo le prescrizioni della disposizione stessa e, dunque, la discrezionalità dell'Amministrazione dichiarante risulta più o meno vincolata con riguardo alle cose cui ci si riferisce. Così, è richiesto un "interesse particolarmente importante" per i beni immobili e mobili appartenenti a soggetti diversi da quelli indicati al comma 1; un "eccezionale interesse culturale" per le raccolte librerie di proprietà di privati; un "interesse particolarmente importante" per tutte le opere portatrici di un riferimento o testimonianza alla storia del Paese, sia essa riferita alla cultura latamente intesa o alla politica, alla scienza, al progresso tecnico ed industriale; un "interesse eccezionale" per le collezioni o serie di oggetti (7).

2. PROFILI AMMINISTRATIVISTICI DELLA CIRCOLAZIONE INTERNAZIONALE DEI BENI CULTURALI

Necessariamente prodromica all'affrontare la disciplina relativa la gestione e la trasmissione delle opere d'arte è la discussione che ci accingiamo a compiere sui vincoli imposti dalla normativa vigente in punto beni culturali ed afferente la circolazione internazionale di tali beni.

Invero, gli intenti protezionistici del Legislatore italiano, di cui si accennava in apertura, si ritrovano qui acuiti nell'intento di annichilire il rischio di una fuga di opere, caducando *de facto* il patrimonio culturale nazionale. Tale missione è stata espressamente codificata nell'art. 64-bis CBC che enuncia i principi cui soggiace il controllo sulla circolazione internazionale, dacché esso è appunto "finalizzato a preservare l'integrità del patrimonio culturale in tutte le sue componenti" nel perseguimento di un "preminente interesse nazionale".

(7) In tale ipotesi, si considerano beni culturali le cose la cui esecuzione risalga a più di cinquant'anni.

Ciò premesso, la disciplina della circolazione internazionale è tripartita tra beni: a) per i quali è vietata l'uscita definitiva (artt. 10, comma 1, 2, 3 e art. 65 comma 2); b) la cui mobilità è oggetto di autorizzazione (art. 65, comma 3); c) la cui uscita è libera (art. 65, comma 4).

Quanto alla prima categoria di beni, *nulla quaestio*: essi sono considerati dorsale fondamentale del patrimonio culturale demaniale ed il loro espatrio è consentito unicamente se temporaneo e per le finalità elencate tassativamente dalla legge (artt. 66 e 67 CBC).

La seconda categoria di beni comprende le cose che presentano interesse culturale, sono opere di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre settant'anni, il cui valore sia superiore ad euro tredicimilacinquecento, nonché gli archivi ed i singoli documenti, appartenenti a privati, che presentino interesse culturale e le cose rientranti nelle categorie di cui all'art. 11, comma 1, lett. f), g) e h) CBC. Il loro trasferimento dev'essere notificato al competente Ufficio esportazione presentando il bene fisicamente. In tal modo, l'uscita di questi beni è subordinata al rilascio di un attestato di libera circolazione, ossia un atto amministrativo che formalizza le valutazioni effettuate dall'Amministrazione in ordine all'opportunità di espatrio definitivo del bene, avuto riguardo alla sua rilevanza culturale.

Attraverso tale notifica si dà avvio ad un procedimento amministrativo finalizzato ad: a) accertare la congruità del valore indicato; b) notiziare ai competenti Uffici del Ministero la richiesta, onde consentire ai medesimi di segnalare "ogni elemento conoscitivo utile in ordine agli oggetti presentati per l'uscita definitiva" ed eventualmente proporre l'acquisto coattivo del bene che si intende far circolare (e non alienare); c) valutare la sussistenza degli interessi di cui all'art. 10 CBC, nel rispetto degli indirizzi stabiliti con Decreto dal Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo del 6 dicembre 2017, n. 537 (il "Decreto") ed elaborati sulla base di quelli previamente vigenti con la Circolare del Ministero della Pubblica Istruzione del 13 maggio 1974, c.d. "Circolare Argan".

Nel possesso della documentazione, l'Ufficio ha quaranta giorni per decidere sul diniego o sul rilascio dell'attestato di libera circolazione. In caso di diniego, ferma la possibilità di ricorrere all'Autorità precedente

entro trenta giorni dal provvedimento, il naturale effetto è l'avvio del procedimento di dichiarazione di interesse culturale di cui all'art. 14 CBC.

Premessa la sintesi descrittiva delle disposizioni concernenti il rilascio dell'attestato di libera circolazione, vale la pena soffermarsi sulle criticità che emergono dalla prassi amministrativa.

In primo luogo, il termine di quaranta giorni imposto all'Ufficio esportazione per decidere in ordine all'attestato parrebbe essere un punto di equilibrio ragionevole tra l'esigenza di esperire le attività istruttorie necessarie e la volontà del privato di poter eventualmente disporre del proprio bene. Eppure, l'apparente bilanciamento viene vanificato dalla natura ordinatoria, e non perentoria, di detto termine (8). In altri termini, non si può desumere dal mancato rispetto del termine dei quaranta giorni la formazione di un silenzio-assenso: la volontà dell'Amministrazione di rilasciare o negare l'attestato di libera circolazione dev'essere manifestata in modo espresso e laddove ciò richieda indebite lungaggini potranno eventualmente integrarsi i presupposti per un'azione avverso il silenzio-inadempimento con richiesta di risarcimento dei danni, ferma la loro prova.

In secondo luogo, si è accennato prima che il Ministero, con il Decreto, ha enunciato gli indirizzi di carattere generale cui gli Uffici si devono attenere per svolgere le funzioni di accertamento e di valutazione deputate alla decisione. L'intento è evidentemente quello di definire criteri di giudizio più meticolosi ed in grado di incardinare la discrezionalità amministrativa entro una prassi unitaria e coordinata, fissando tanto quali requisiti della cosa devono essere considerati rilevanti, tanto a quali criteri valutativi debba attenersi il personale deputato alla valutazione degli elementi pertinenti.

Ciò detto, la polivalenza semantica di alcuni criteri individuati dal Decreto non solo non è servita a moderare il potere decisionale degli Uffici,

(8) L'art. 20 della Legge n. 241 del 1990, che disciplina l'istituto del silenzio assenso nel procedimento amministrativo, è stato novellato a seguito del D.L. 14 marzo 2005, n. 35 (convertito nella Legge 14 maggio 2005, n. 80), prevedendo espressamente che il silenzio assenso non si applica agli atti e procedimenti riguardanti il patrimonio culturale e paesaggistico per il quale il provvedimento dovrà, quindi, essere sempre espresso e formale.

ma al contrario ha consentito un'estensione di discrezionalità valutativa sino addirittura a far perdere di centralità il legame testimoniale-identitario tra l'opera e la cultura nazionale. A titolo esemplificativo, alcune decisioni capitoline hanno precisato che il criterio della rarità dell'opera può essere ritenuto sussistente avendo riguardo alla mera appartenenza territoriale della medesima e valutando, conseguentemente, il valore della testimonianza di culture straniere rinvenibile nell'opera (9).

A ciò si aggiunga che il procedimento amministrativo si realizza a livello periferico (dinanzi agli Uffici Esportazione) conducendo ad una inevitabile frammentazione della prassi decisionale: tale aspetto, unitamente alla tendenza della discrezionalità amministrativa ad esprimersi entro sfaccettature dominicali eccessivamente inclini al *favor* pubblicistico, può condurre ad esiti vincolanti e rischia di restringere indebitamente gli interessi dei privati collezionisti o investitori ad acquistare e far circolare il proprio patrimonio artistico.

A conclusioni parzialmente diverse può giungersi esaminando il regime dell'autocertificazione prescritto per la terza categoria di beni. La Legge 4 agosto 2017, n. 124 (10) ha inteso semplificare la circolazione internazionale delle opere d'arte che presentano caratteristiche al di sotto delle soglie valoriali e temporali introdotte dalla riforma normativa. La novella ha interessato: a) le cose realizzate da autori non più viventi da oltre cinquanta o meno di settant'anni; b) le cose realizzate da autori non più viventi da oltre settant'anni, con un valore inferiore ai tredicimila-cinquecento euro e che non rientrano nelle categorie dei reperti archeologici,

(9) TAR Lazio, 7 aprile 2017, n. 4395; TAR Lazio, 17 settembre 2012, n. 7833: “non rileva la circostanza che non vi sia alcun collegamento dell'opera con i valori identitari della nazione italiana, poiché tale elemento non è condizione imprescindibile per poter ritenere l'opera rilevante per il patrimonio culturale nazionale, ben potendo l'opera essere sottratta alla esportazione perché rilevante come strumento di conoscenza anche delle culture straniere”.

(10) Per completezza di trattazione si segnala che il D.M. 31 luglio 2020, n. 367 ha soppresso la sospensione imposta dal D.M. 9 luglio 2018, n. 305 dell'entrata in vigore della disciplina dell'autocertificazione introdotta a seguito del D.M. 17 maggio 2018, n. 246, in attuazione della Legge n. 124 del 2017.

incunaboli, manoscritti, archivi e delle cose derivanti dalla scorporazione di monumenti. In ambo i casi deve trattarsi di cose che non siano state destinatarie del provvedimento di dichiarazione di interesse di cui all'art. 13 CBC. L'esportazione di tali beni presuppone un semplice adempimento formale a carico del privato e consistente in un'autocertificazione (11) a mezzo della quale egli dichiara che le cose uscenti non richiedono l'autorizzazione di cui all'art. 68 CBC stante la sussistenza dei requisiti *ex lege* susesposti (12).

Dalla presentazione della domanda, il competente Ufficio esportazione avrà sessanta giorni di tempo per vagliare l'eventuale interesse "eccezionale per l'integrità e la completezza del patrimonio culturale della Nazione", vincolando *di tal guisa* il bene entro i confini dello Stato con l'emissione del provvedimento di cui all'art. 14 CBC. A differenza di quanto osservato per l'attestato di libera circolazione occorre precisare che: a) la valutazione circa l'opportunità di conferire un vincolo spetta ad un organo centrale del Ministero, b) mancano indirizzi generali in punto criteri e requisiti da individuare per la sussistenza dell'interesse qualificato.

(11) L'autocertificazione dev'essere redatta conformemente ai Modelli E1 (per i beni artistici) e E2 (per i beni librari) e presentata *on line* mediante il Sistema informatico degli Uffici Esportazione (c.d. SUE). Si auspica che l'introduzione di un canale telematico contribuisca ad accelerare i procedimenti di verifica sulle dichiarazioni di non assoggettabilità all'attestato di libera circolazione, nonché alla progressiva formazione di un'anagrafe della circolazione internazionale.

(12) La documentazione da presentare atto a sorreggere la veridicità della dichiarazione nella parte in cui si dichiara il valore sotto-soglia è stata meglio precisata dal D.M. 17 maggio 2018, n. 246 – Condizioni, modalità e procedure per la circolazione internazionale dei beni culturali, il cui art. 7, comma 2, differenzia la tipologia della documentazione a seconda che il bene: (i) sia stato oggetto nel triennio precedente alla domanda di una compravendita all'asta o tramite un mercante d'arte: è richiesto il deposito delle fotografie e la fattura da cui risulti il prezzo di aggiudicazione ovvero il prezzo della vendita della cosa; (ii) sia stato oggetto nel triennio precedente alla domanda di una vendita tra privati: è sufficiente una copia del contratto o di una dichiarazione congiunta delle parti davanti ad un pubblico ufficiale; (iii) debba essere esportato per essere venduto all'asta, occorre una foto del catalogo d'asta o del mandato a vendere da cui risulti che la stima massima è inferiore ai tredicimilacinquecento euro o una dichiarazione sottoscritta dalla casa d'asta.

Leggendo la riforma apportata dalla Legge n. 124 del 2017 possiamo comprendere l'intenzione del Legislatore di voler semplificare i vincoli giuridici legati al mercato dell'arte adattando la disciplina, tacciata dai più come eccessivamente rigida, alle dinamiche delle operazioni che caratterizzano il generale contesto economico. È senz'altro di gran pregio l'obiettivo di avvicinare la prassi normativa italiana ad esempi a noi vicini di Paesi ben più virtuosi, sebbene si debba considerare che l'*iter* di adattamento è ancora lungo e lungi dall'essere concluso, quantomeno in riferimento alle soglie di valore. La semplificazione necessita infatti di qualche perfezionamento, tenuto conto che la maggior parte dei Paesi europei si è adeguata alle soglie di valore enunciate nel Regolamento CE n. 116/2009, che non solo distingue per categorie, ma suggerisce valori ben più alti di quelli adottati, forse per eccessivo spirito di prudenza, dal nostro Ordinamento. Invero, il Legislatore eurounitario ha previsto la libera circolazione per le opere fotografiche di valore inferiore a euro quindicimila, per i libri il cui valore non superi euro cinquantamila e per i quadri valutati al di sotto di euro centocinquantamila. Deve indurre a riflettere la circostanza che gli altri Paesi europei abbiano deciso di avvicinarsi il più possibile a tali prescrizioni semplificando le procedure in essere, così consentendo un inevitabile loro arricchimento sul piano del patrimonio culturale, realizzando un armonioso connubio tra le esigenze di preservare le funzioni di tutela sul demanio artistico e le istanze proprietarie dei privati collezionisti ed investitori che prediligono interfacciarsi con le normative di altri Stati membri per custodire il proprio capitale artistico.

Un cenno conclusivo merita porlo all'esportazione di beni culturali al di fuori del territorio dell'Unione europea. L'ipotesi è regolata all'interno delle disposizioni della Sezione II, Capo V, Titolo II CBC che, già dall'art. 73 CBC, richiamano, quali fonti sovranazionali cui lo Stato italiano deve conformarsi, il Regolamento CE 116/2009 – relativo all'esportazione dei beni culturali – e la Direttiva UE 2014/60/UE – afferente alla restituzione dei beni culturali usciti illecitamente dal territorio di uno Stato membro. Segnatamente, l'esportazione *extra moenia* richiede il rilascio della licenza di esportazione unitamente all'attestato di libera circolazione da parte del-

l'Ufficio esportazione la cui validità è annuale. Con riferimento alla poc' anzi citata Direttiva, ai fini del presente elaborato, è sufficiente porre in luce il proponimento di una reciproca collaborazione tra gli Stati membri in ipotesi di fuoriuscita *lato sensu* non autorizzata dai confini nazionali. Questo è chiaro nell'art. 76 CBC che, a partire dalla rubrica "Assistenza e collaborazione a favore degli Stati membri dell'Unione europea", impone al Ministero competente da un lato di attivarsi prontamente ricercando e localizzando gli eventuali beni culturali fuoriusciti *sine titulo* su impulso dello Stato che abbia subito l'illegittima spoliatura artistica, dall'altro lato di notificare allo Stato interessato l'eventuale ritrovamento di un'opera per la quale sussistano indizi precisi e concordanti afferenti la sua illecita esportazione. Gli artt. 77 e 78 CBC assegnano poi al Paese membro procedente il diritto di esperire un'azione di restituzione avanti l'Autorità giudiziaria del luogo presso cui si trova il bene. Tale diritto subisce due contrazioni di tipo prescrittivo: la prima è la possibilità di esercitare l'azione entro tre anni dal momento in cui sia giunta notizia della localizzazione del bene culturale e dell'identità del possessore o detentore, la seconda è il termine massimo entro cui poter esercitare l'azione di restituzione indipendentemente dal rispetto del primo termine prescrittivo: trent'anni dall'uscita del bene dal territorio.

3. LA GESTIONE DELLA COLLEZIONE

In Italia, dunque, assistiamo ad una contrapposizione di situazioni: nonostante siamo tra i Paesi al mondo con il maggior livello di "ricchezza culturale" e che quindi siamo destinatari dell'interesse di tantissimi collezionisti tanto da poterci considerare uno dei maggiori "fornitori" di opere d'arte, i complessi vincoli che gravano (o che potenzialmente possono gravare) sui singoli manufatti non ergono il nostro Paese a luogo ideale in cui stabilire e mantenere una collezione.

Come abbiamo avuto modo di anticipare, la normativa attualmente applicabile in punto di beni culturali è particolarmente complessa e limitativa,

riverberandosi *de facto* sulla sfera privata del collezionista tanto da condizionarlo, il più spesso delle volte, ad espatriare la sua collezione. Basti pensare al fatto che, essendo la tutela dei beni culturali rimessa alla volontà legislativa dei singoli Stati, indirettamente abbiamo acconsentito a che Paesi meno “onerosi” rispetto al nostro siano divenuti destinatari dei più prestigiosi manufatti: ad esempio ci corre ricordare la Svizzera che negli anni è giunta a possedere il più alto numero di collezioni private e pubbliche *pro capite*.

Se è corretto affermare da un lato che per alcuni collezionisti italiani è ormai divenuta prassi consolidata quella di creare le proprie collezioni fuori dall'Italia, ovvero di trasferirle all'estero, è altrettanto vero che il fenomeno non è passato indifferente all'occhio dell'Autorità fiscale che oggi pone un preciso obbligo di monitoraggio delle opere d'arte detenute al di fuori dell'Italia.

3.1 *Gli obblighi di monitoraggio delle opere d'arte detenute all'estero*

Il principio generale è che le opere d'arte che la persona fisica, residente ai fini fiscali in Italia, detiene all'estero sono oggetto di monitoraggio tramite la compilazione del c.d. “Quadro RW” all'interno della dichiarazione dei redditi.

Facciamo un passo indietro. Da sempre gli investimenti all'estero, le attività estere di natura finanziaria ed i trasferimenti di denaro da e verso l'estero sono oggetto di obbligo di monitoraggio fiscale, ma per lungo tempo la normativa *de qua* è risultata lacunosa con riguardo alla detenzione all'estero di opere d'arte. La stessa Autorità fiscale italiana, con la Circolare 30 gennaio 2002, n. 9/E in materia di “Regolamentazione di investimenti esteri non produttivi di reddito”, chiarì che gli investimenti detenuti all'estero che dovevano essere indicati all'interno del Quadro RW erano unicamente quelli in grado di produrre reddito imponibile in Italia. Per tal ragione l'obbligo dichiarativo si riteneva escluso per le ipotesi di investimenti non fruttiferi, quali la detenzione all'estero di un'opera d'arte che *ex se* non era suscettibile di produrre, in concerto, un reddito in Italia.

Col 2009, nel *framework* che ha regolato il c.d. “scudo fiscale *ter*” (13), abbiamo assistito ad un’inversione di rotta: l’Agenzia delle Entrate, intervenuta sull’art. 4, comma 1, D.L. 28 giugno 1990, n. 167, con la Circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E, ha stabilito che “l’esigenza di rendere più incisivi i presidi posti in ambito internazionale a tutela del corretto assolvimento degli obblighi tributari impone una revisione dell’interpretazione della disposizione recata dall’art. 4 del D.L. 1990, n. 167, nella parte in cui connota gli investimenti all’estero da indicare nel modulo RW come quelli «attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia»”. Muta quindi il significato della locuzione “attività patrimoniali” della norma di riferimento che si estende – a partire dal periodo d’imposta 2009 – ad ogni ipotesi in cui la produzione di redditi rilevanti ai fini fiscali in Italia sia anche soltanto prospettica, astratta ovvero potenziale.

I soggetti obbligati al monitoraggio sono quindi le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia (14) che detengono all’estero investimenti o attività di natura finanziaria e che, nel caso in cui, per esempio, detengano un’opera d’arte all’interno di un immobile estero di loro proprietà (per altro già dichiarato ai fini del monitoraggio IVIE), dovranno indicarla tra gli investimenti detenuti all’estero.

Sul piano sanzionatorio, l’emanazione della Legge europea 6 agosto 2013, n. 97, ha novellato l’impianto preesistente eliminando l’originaria previsione di una confisca dei beni e temperando la sanzione “base” che diviene compresa tra il tre ed il quindici per cento dell’importo non dichiarato nella dichiarazione. Nel caso in cui l’opera sia detenuta all’interno di uno dei Paesi della c.d. “*black list*” la violazione del monitoraggio comporta una sanzione pari al doppio di quella base, questo in ragione del fatto che, ai sensi dell’art. 12 D.L. 1° luglio 2009, n. 78, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o nei territori a regime fiscale pri-

(13) Introdotto dall’art. 13-*bis* del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, in sede di conversione della Legge 3 agosto 2009, n. 102, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal D.L. 3 agosto 2009, n. 103, convertito con modificazioni nella Legge 3 ottobre 2009, n. 141.

(14) Ai sensi e per gli effetti di cui all’art. 2, comma 2, TUIR.

vilegiato, in deroga ad ogni vigente disposizione di legge, ai fini fiscali si presumono costituite mediante redditi sottratti a tassazione.

Giova confermare che, in quanto sanzione a natura tributaria, si ritengono applicabili il ravvedimento operoso, il cumulo giuridico, l'acquiescenza (15) ed il principio di intrasmissibilità della sanzione all'erede (16).

Volendo assumere ora un atteggiamento di maggior pragmaticità, il soggetto obbligato dovrà indicare nel Quadro RW: a) il totale del valore del bene nel caso in cui vanti un diritto di proprietà; b) la metà del valore del bene nel caso in cui vanti un diritto di comproprietà con un altro soggetto; c) il totale del valore del bene nel caso in cui vanti il possesso di altri diritti quali la nuda proprietà o usufrutto e con loro abbia la libera disponibilità del bene stesso.

Circa il valore utile al monitoraggio da attribuire all'opera, i criteri cui occorre riferirsi possono essere differenti, primo tra tutti quello del costo storico maggiorato di oneri accessori (eccezion fatta per gli interessi passivi). Nel caso in cui l'opera sia stata acquistata in asta potrà essere indicato come valore il prezzo di aggiudicazione, mentre nel caso in cui la provenienza dell'opera sia da donazione o lascito ereditario potrà assumersi a valore quello indicato ai fini della donazione o del lascito. Ove sia impossibile determinarne con certezza il costo d'acquisto e non sia quindi determinabile il costo fiscalmente riconosciuto, occorrerà procedere alla stima peritale.

Il Legislatore ha poi previsto, all'art. 4, comma 3, D.L. n. 167 del 1990, l'esenzione dall'obbligo di monitoraggio per tutte le attività patrimoniali che vengono affidate in gestione o amministrazione ad un intermediario finanziario italiano, a condizione che gli eventuali flussi finanziari e redditi derivanti da tali attività siano riscossi attraverso il medesimo intermediario. Da ciò deriva che nel caso in cui il collezionista, residente ai fini fiscali in Italia, conferisca

(15) L'adesione del contribuente all'atto emesso dall'Autorità finanziaria con conseguente rinuncia di impugnazione ovvero istanza di accertamento con adesione.

(16) Sul punto cfr. G. CORASANITI, *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Milano, 2012, p. 841.

un mandato di gestione o amministrazione ad una società fiduciaria italiana in relazione alle proprie opere d'arte detenute all'estero prevedendo che l'incasso di ogni flusso finanziario – compreso il corrispettivo di un'eventuale cessione – avvenga tramite la medesima fiduciaria, tale collezionista beneficerebbe dell'esonero dalla compilazione del Quadro RW.

Proprio per tale ragione molti collezionisti hanno iniziato a servirsi di sistemi alternativi alla gestione in proprio ricorrendo alle società fiduciarie ovvero al più "classico" *trust* (17), quest'ultimo comunque soggetto a particolari obblighi di monitoraggio.

3.2 *I sistemi alternativi alla gestione in proprio*

Come abbiamo avuto modo di riferire poco sopra, l'Ordinamento interno conosce due istituti che, statisticamente, sono tra quelli più impiegati nel contesto di cui si stiamo occupando. È il caso del ricorso alla società fiduciaria o al conferimento di un proprio patrimonio all'interno di un *trust*, quest'ultimo con chiaro fine di segregazione patrimoniale.

L'attività fiduciaria, ovvero l'attività di amministrazione dei beni per conto di terzi svolta da una società italiana sotto forma di impresa – regolata dalla Legge 23 novembre 1939, n. 1966, dal R.D. 22 aprile 1940, n. 531 e dal D.M. 16 gennaio 1995 – è riservata alle società che si dotano di un'apposita

(17) Con riferimento al *trust* occorre prestare attenzione a che non venga ritenuto un semplice schermo formale per cui la reale disponibilità dei beni che ne costituiscono il patrimonio non sia del *trust* ma di altri soggetti quali disponenti o beneficiari. In questo caso si verificherebbe un'interposizione dalla quale dipenderebbe l'inesistenza del vincolo giuridico di segregazione patrimoniale, riconducendo così la titolarità dei beni – ed i relativi obblighi giuridici da questa derivanti – ai soggetti che in realtà manifestano avere la disponibilità di fatto. Per individuare i casi in cui il *trust* viene considerato interposto ci si riferisca alle fattispecie esemplificative individuate dalla Circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E. Analoghe considerazioni debbono poi valere nell'ipotesi in cui il soggetto detenga l'investimento estero ovvero l'attività estera di natura finanziaria per il tramite di fiduciarie estere o soggetti esteri fittiziamente interposti e solo formalmente intestatari. Cfr. Risoluzione 30 aprile 2002, n. 134/E.

autorizzazione rilasciata dal Ministero dello Sviluppo Economico, alla cui vigilanza rimangono sottoposte.

L'effetto del mandato fiduciario è quello di legittimare la fiduciaria ad agire in nome proprio ma per conto del fiduciante sui beni ad essa affidati in amministrazione, senza la spendita del nome di quest'ultimo e senza che il terzo possa obbligare la fiduciaria a spenderne il nome. Tramite il ricorso al mandato fiduciario, il collezionista può compravendere in anonimato opere d'arte ed ottenere così la gestione ed amministrazione riservata della propria opera o collezione, facendo ricadere sulla fiduciaria le incombenze di natura fiscale. Non solo, la fiduciaria può divenire un vero e proprio *Art Advisor* assistendo il cliente nella valutazione dei beni, nelle scelte di allocazione e nelle vendite garantendo al proprietario dell'opera la riservatezza (18).

Ai sensi del D.M. 16 gennaio 1995 la fiduciaria dovrà compiere tutti gli atti previsti ed indicati dalla natura o dall'oggetto del bene amministrato con diligenza e professionalità, nel rispetto delle disposizioni impartite dal fiduciante, agendo nell'esclusivo interesse del fiduciante medesimo ed a questi rispondendo secondo le regole del mandato oneroso. I beni dei fiduciari potranno essere depositati presso banche o società di intermediazione mobiliare (SIM) autorizzate a svolgere il servizio di custodia e amministrazione degli strumenti finanziari.

Il contratto fiduciario deve contenere alcuni requisiti *de minimis* quali l'indicazione dei beni oggetto del mandato fiduciario, la titolarità dei medesimi ed i rapporti giuridici che il fiduciante ha sui beni concessi in amministrazione fiduciaria (proprietà esclusiva o meno, diritti reali di godimento). L'indicazione di ogni singolo bene e dei conseguenti diritti che vengono intestati alla fiduciaria, consentono che dal contratto emerga in modo chiaro l'oggetto dell'amministrazione fiduciaria. Occorrerà, inoltre, che le parti individuino analiticamente i poteri attribuiti laddove la loro specificazione consentirà alla società di movimentare i beni compiendo gli atti ed i negozi aderenti alle istruzioni contenute all'interno del mandato fiduciario.

(18) In questi termini M. CATTANEO, *Amministrazione fiduciaria di opere d'arte e oggetti preziosi, aspetti operativi*, convegno di Assofiduciaria del 5 novembre 2015.

Il fiduciante potrà comunque revocare in ogni momento tanto l'incarico di amministrazione fiduciaria *in se*, quanto l'amministrazione di alcuni dei beni rientranti nell'oggetto del mandato. In tali casi la società dovrà adempiere senza ritardi alla richiesta, fatto salvo il caso in cui abbia assunto, su ordine del fiduciante, obbligazioni che comportino l'irrevocabilità dell'incarico per il tempo correlato a tali obbligazioni e laddove non sia possibile il trasferimento ad altri soggetti degli obblighi assunti (con pieno esonero della fiduciaria sul piano della responsabilità riferita a dette obbligazioni). Di contro anche la fiduciaria potrà rinunciare al mandato.

Affermato che, con riferimento alle opere d'arte, non è concepibile nella pratica l'intestazione dei beni alla fiduciaria, lo schema contrattuale che potrà essere adottato è quello dell'amministrazione di beni nella disponibilità del fiduciante. L'incarico di amministrazione non trasferisce alla fiduciaria né la proprietà, né la detenzione, né la titolarità dei diritti sulle opere d'arte le quali rimangono in capo al fiduciante che è quindi libero di disporre del bene, salvo il rispetto degli obblighi derivanti dall'incarico fiduciario.

Con riferimento al conferimento ad una fiduciaria di un mandato di amministrazione di opere d'arte giova richiamare la Circolare 23 novembre 2009, n. 49/E, a mezzo della quale l'Agenzia delle Entrate ha affermato che: "l'amministrazione dovrà avere ad oggetto l'attuazione di un mandato, cioè il compimento di singoli atti giuridici di amministrazione del bene (...). Attraverso tali atti la fiduciaria compie un'amministrazione avente ad oggetto la conservazione del patrimonio del cliente attraverso l'esercizio dei diritti spettanti a detto patrimonio".

Come abbiamo già avuto modo di affermare, la società fiduciaria dovrà applicare e versare le ritenute alla fonte, le eventuali imposte sostitutive previste dall'Ordinamento tributario nonché effettuare ogni comunicazione nominativa all'Amministrazione finanziaria. Al fine di consentire l'adempimento di tali oneri, il collezionista è obbligato a comunicare alla fiduciaria ogni informazione e documentazione relativa all'opera d'arte utile, nonché ad astenersi dal compiere atti di gestione o amministrazione senza preventiva informazione alla fiduciaria.

Sull'altro versante, come abbiamo detto, l'opera d'arte può essere conferita e gestita a mezzo di *trust* (19), istituto di matrice anglosassone riconosciuto a partire dalla Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985 – ratificata in Italia a seguito della Legge 16 ottobre 1989, n. 364. L'assunzione di incarichi aventi ad oggetto la gestione di *trust*, differentemente dall'incarico fiduciario, non è attività riservata né è sottoposta alla vigilanza di una pubblica Autorità fermo restando, per i *trustee* professionisti, il rispetto degli obblighi derivanti dalla normativa c.d. “antiriciclaggio” di cui al D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 e *s.m.i.*

Il *trust* è un negozio giuridico ad effetto segregativo a mezzo del quale un soggetto, il *settlor*, si spoglia del proprio patrimonio (o parte di esso) conferendolo in *trust*. Nomina un *trustee*, persona fisica o giuridica, che amministrerà il patrimonio in *trust* secondo le indicazioni impartite all'atto di istituzione del vincolo ed eventualmente a vantaggio di un *beneficiary*, individuato o meno, il tutto sotto l'eventuale controllo del *protector*. Le principali caratteristiche dell'istituto, che non trova una normazione interna se non *latu* tributario, sono: a) la segregazione, naturale ed imprescindibile, grazie alla quale le vicende del disponente non si riflettono sui beni conferiti in *trust* o sul rapporto disponente/beni; b) il vincolo fiduciario-affidamentario nei confronti del *trustee*; c) lo scopo del *trust*, che rappresenta l'obiettivo dell'azione del *trustee* ma anche la chiave di volta per il Giudice eventualmente chiamato a valutare tale strumento.

Spesso il ricorso al *trust* non è ben accolto dal disponente in quanto l'unica figura inevitabile per la vita del *trust* è il *trustee* che diventa il solo titolare, con diritto di proprietà pieno ed esclusivo, dell'intero fondo in *trust*. Ciò detto, è chiaro che il *trustee* sarà vincolato, nell'esercizio del suo diritto di proprietà, ai limiti stabiliti all'interno dell'atto istitutivo, temperati secondo le finalità del medesimo *trust*. Invero, i poteri riservati al *trustee* sono moltissimi e delle più disparate specie, seppur riconducibili a due macrocategorie: fiduciari, in quanto discendenti da obbligazioni a natura fiduciaria, e personali.

(19) Per ragioni editoriali non si procederà all'analisi *fundita* della disciplina dei *trust* ma si enucleeranno i tratti di maggiore interesse per l'oggetto del presente contributo.

Tra i primi rinveniamo, quale caso tipico in un *trust* istituito con lo scopo di provvedere al mantenimento di un beneficiario, il potere discrezionale di distribuzione del reddito del *trust* (il *trustee* assume l'obbligazione di verificare le necessità del beneficiario e discrezionalmente potrà attribuire lui un reddito); nei secondi si collocano, invece, tutti quei poteri esercitati anche per soddisfare interessi legali alla stessa qualità di *trustee*. L'unico limite all'esercizio del *trustee* è la finalità non coerente con l'attribuzione del potere che rende nullo l'esercizio del potere stesso.

Tra i differenti scopi di un *trust* vi è quello di tutela e/o trasferimento di opere d'arte. Invero, con atto *inter vivos* o *mortis causa*, un collezionista può conferire la sua collezione nel fondo del *trust* ordinando al *trustee* di valorizzarla e tutelarla ricorrendo ad attività promozionali quali prestiti e mostre, e di implementarla a mezzo acquisto di nuove opere, fermo restando il carattere identificativo della collezione (20). Se da un lato il collezionista con il conferimento in *trust* perde il diritto alle scelte di gestione della propria collezione, dall'altro lato ricorrere a questo istituto garantisce l'anonimato del patrimonio nonché il mantenimento dell'unità della collezione e della sua permanenza nella sfera patrimoniale del collezionista, anche nei passaggi generazionali. Invero, la segregazione di opere d'arte all'interno di un *trust* consente che queste non vengano esposte ai rischi più disparati, tra cui quelli di natura professionale o imprenditoriale, tipici del collezionista in quanto persona fisica.

Nel contesto che ci riguarda, il *trust* potrà prevedere la presenza di due *trustee*: uno capace nella gestione degli aspetti finanziari dell'istituto e l'altro, quale *art advisor* che si occupi esclusivamente della gestione e valorizzazione della collezione.

A chiusura merita porre l'accento su un *warning* relativo al conferimento in *trust*: la normativa in materia di prelazione artistica di cui agli artt. 60 ss. CBC. Tale disposizione, infatti, colpisce ogni trasferimento a titolo oneroso di bene culturale.

(20) Nell'atto istitutivo il *settlor* potrà prevedere che le rendite, ovvero i ricavi dalla vendita e dalla gestione delle opere d'arte, possano essere conferiti quale reddito a beneficiari individuati.

Sul punto il Ministero competente ha avuto modo di affermare (21) che ai fini della sottoposizione del conferimento di un bene culturale in *trust* alla disciplina della prelazione artistica è necessario valutare “la causa «concreta» dello strumento giuridico posto in essere, ossia la complessiva operazione economica che si è inteso realizzare attraverso il collegamento di un patrimonio separato ad una ulteriore finalità che (...) può essere «liberale, solutoria, di gestione o di garanzia, a titolo oneroso ecc.»”. Il Ministero ritiene, quindi, che tutte le volte in cui, ricorrendo al *trust*, si persegua direttamente o indirettamente un fine ultimo traslativo a titolo oneroso, sussista la legittimazione dell’Amministrazione pubblica a procedere all’acquisto prelatizio del bene culturale oggetto di conferimento. Di contro, quindi, sussiste in capo al disponente l’obbligo di denunciare gli atti costitutivi di *trust* qualora tra i beni conferendi ve ne siano di riconosciuti d’interesse culturale.

Nell’ipotesi in cui il versamento del bene culturale all’interno del fondo del *trust* si qualifichi come non oneroso, se ne dovrà dare adeguata evidenza nella denuncia di trasferimento – redatta ai sensi dell’art. 59 CBC – al fine di “consentire al Sovrintendente di formarsi cognita causa e un sereno convincimento circa la non assoggettabilità a prelazione dell’operazione economico-giuridico oggetto di denuncia”(22).

4. LA TRASMISSIONE DELLE OPERE D’ARTE

Con “trasmissione delle opere d’arte” possiamo riferirci ad un “contenitore” giuridico all’interno del quale collocare tutta una serie di atti traslativi afferenti i beni d’arte. Nel presente elaborato ci focalizzeremo sugli atti che trasferiscono il bene a titolo definitivo, sia che essi avvengano *inter vivos* che *mortis causa*, trascurando quelli traslativi della detenzione o del possesso,

(21) Cfr. Ministero per i Beni e le Attività Culturali – Ufficio Legislativo, prot. 3438 del 18 febbraio 2009, Ammissibilità dell’acquisto in via di prelazione, *ex art.* 60 ss. D.Lgs. n. 42 del 2004, di beni culturali oggetto di conferimento in sedi di costituzione di *trust*.

(22) *Ivi*.

i cui effetti di trasferimento meramente temporaneo perseguono, nella prassi, ragioni di custodia, restauro, o esibizioni del bene.

Un elemento comune ai trasferimenti *inter vivos* e *mortis causa* è rappresentato dai profili di diritto doganale applicabili alla reintroduzione in Italia di beni esportati *extra-Ue* (o alla fuoriuscita di beni in Paesi *extra-Ue*). Invero, merita essere segnalato che a seguito del Regolamento CE n. 1186/2009, in materia di fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali, è consentita la concessione di franchigie ai dazi all'importazione nell'Unione europea (o all'esportazione dall'Unione): *inter alias* a) per i beni personali di soggetti che trasferiscono la loro residenza abituale da un Paese non membro dell'Unione ad un membro dell'Unione (a condizione che abbiano avuto la residenza abituale al di fuori dell'Ue per un periodo di almeno un anno consecutivo); b) per i beni importati in occasione di un matrimonio [fermo restando anche in questo caso la condizione di residenza abituale *sub a*)]; c) per i beni ricevuti per successione legale o testamentaria da una persona fisica avente la residenza all'interno del territorio doganale dell'Unione; d) per i beni di investimento e quelli strumentali di un'impresa che ha cessato definitivamente l'attività in un Paese *extra-Ue* e si è trasferita nel territorio dell'Unione; e) per gli oggetti a carattere culturale.

Ciò detto, sulla stregua di quanto affermato nei paragrafi che precedono, quale che sia il *genus* del trasferimento, la circolazione di un'opera d'arte involge un problema che, ove trascurato, può determinare l'insorgere di sanzioni: l'eventuale qualificazione della medesima come "bene culturale". Nel caso in cui l'opera si qualifichi "bene culturale", occorrerà, quindi, che il disponente della medesima rispetti le prescrizioni contenute all'interno della normativa speciale ad essi riservata, tanto in punto gestione quanto in punto trasmissione.

4.1 *I trasferimenti inter vivos delle opere d'arte*

I trasferimenti *inter vivos* possono essere ripartiti in due *species*: a) quelli a titolo oneroso, quali la vendita ovvero in conferimento in società; b) quelli

a titolo gratuito, quale la donazione. Nel mezzo si colloca, come abbiamo già avuto modo di dire, il *trust*. La distinzione in punto *specie* riverbera i propri effetti tanto sul piano amministrativo quanto su quello tributario.

Latu amministrativo, dove ricordiamo che ad incardinare l'applicazione della normativa di settore è la qualificazione del bene come culturale o meno, il trasferimento di un bene appartenente a persona fisica ovvero a società, che importa la circolazione del bene culturale stesso, origina la c.d. fase di *denuntiatio*, di cui all'art. 59 CBC, che si attesta essere il perno della disciplina restrittiva attorno alla quale ruota l'istituto della prelazione, *ex* art. 60 CBC, rispetto alla quale è teleologicamente preordinata. Il soggetto privato può, quindi, disporre liberamente dei propri beni culturali – fatto salvo per quelle opere che appartengono a persone giuridiche senza scopo di lucro – salva la denuncia, voluta dal Legislatore con lo scopo precipuo di consentire allo Stato non solo di conoscere la collocazione del bene culturale e l'identità dei soggetti titolari dei diritti che gravano sul medesimo, ma anche, e soprattutto, l'esercizio del diritto pubblico di prelazione (23), di modo che allo Stato sia data la facoltà di acquistare coattivamente il bene al medesimo prezzo pattuito nel contratto e, dunque, di sostituirsi all'avente causa nella vicenda traslativa.

Il principio generale è l'obbligo di denunciare alla Soprintendenza territorialmente competente – avuto riguardo al luogo in cui si trova il bene culturale oggetto di trasferimento – ogni atto che trasferisca, a titolo oneroso o gratuito, la proprietà o la detenzione (24) di un bene culturale. La denuncia (25) ha, quindi, una natura di interpello e segna l'inizio del

(23) A. MANSI, *La tutela dei beni culturali e del paesaggio*, p. 250 ss.

(24) Si vedano *inter alia* i casi di contratti di locazione, deposito, comodato, mandato ad amministrare con obbligo di custodia e manutenzione, preliminare con previsione di anticipata consegna del bene, locazione finanziaria.

(25) La denuncia deve necessariamente contenere: a) i dati identificativi delle parti e la sottoscrizione delle medesime o dei loro rappresentanti legali; b) i dati identificativi dei beni; c) l'indicazione del luogo ove si trovano i beni; d) l'indicazione della natura e delle condizioni dell'atto di trasferimento; e) l'indicazione del domicilio in Italia delle parti ai fini delle eventuali comunicazioni previste.

procedimento amministrativo di natura ablatoria che consente all'Amministrazione pubblica di far valere il suo potere di acquisto in via di prelazione. Essa deve essere presentata entro trenta giorni dalla data dell'atto traslativo oppure, per i casi di successione *mortis causa*, dall'accettazione dell'eredità o dalla presentazione della dichiarazione fiscale di successione (26).

Nel caso in cui i soggetti obbligati non abbiano provveduto alla denuncia ovvero vi abbiano provveduto in forma irregolare, per gli effetti di cui all'art. 164 CBC, il trasferimento si considera nullo e fermo resta la facoltà del Ministero di esercitare la prelazione ai sensi del capoverso dell'art. 61 CBC. Nel caso in cui l'Amministrazione pubblica faccia valere tale nullità (27), la medesima si ritiene opponibile al terzo che, acquirente o detentore, in buona fede o meno, non potrà invocare l'art. 1152 c.c. Inoltre, è doveroso ricordare che l'art. 173 CBC commina al soggetto (obbligato alla denuncia) inadempiente la sanzione, di carattere penale, della "reclusione fino ad un anno e la multa da euro 1.549,50 ad euro 77.469".

Passando alla prelazione artistica, l'art. 60 indica all'interno dei primi 2 commi la tipologia di atti soggetti a prelazione: il diritto di prelazione può essere esercitato unicamente nei confronti degli atti di trasferimento del diritto di proprietà, rimanendo quindi esclusi gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali diversi dal diritto di proprietà, nonostante alcuni di questi ultimi (*i.e.* quelli che trasferiscono la detenzione del bene, come il pegno e

(26) L'art. 59, cpv, CBC indica dettagliatamente i soggetti su cui incombe l'onere di presentare tale esposto: a) l'alienante o il cedente la detenzione, se si tratta di alienazione a titolo oneroso o gratuito o di trasferimento della detenzione; b) l'acquirente, in caso di trasferimento avvenuto nell'ambito di procedure di vendita forzata o fallimentare ovvero in forza di sentenza che produca gli effetti di un contratto di alienazione non concluso; c) l'erede o il legatario, in caso di successione a causa di morte, soggetti per i quali il termine decorre dall'accettazione dell'eredità o dalla presentazione della dichiarazione ai competenti uffici tributari. Per il legatario, il termine decorre dalla comunicazione notarile prevista dall'art. 623 c.c. salva rinuncia al legato.

(27) Tale nullità, come granitica giurisprudenza afferma (*inter multas* Corte Cass., sez. un., sent. 24 novembre 1989, n. 5070 e Corte Cass., sez. un., sent. 11 marzo 1996, n. 1950), ha natura relativa in quanto eccepibile unicamente dall'Autorità pubblica a tutela dell'esclusivo interesse dello Stato a poter esercitare, ove ne ricorrano i presupposti, il diritto di prelazione.

l'usufrutto) soggiacciono all'obbligo di denuncia. Da un punto di vista letterale l'art. 60 CBC si riferisce alla causa tipica della vendita escludendosi l'applicazione a trasferimenti non onerosi per i quali non troverà applicazione la prelazione: cessione, donazione, divisione, cessione di partecipazioni societarie, fusione, scissione, costituzione di ipoteche.

Ai sensi dell'art. 61 CBC, l'acquisto in via di prelazione è esercitato entro sessanta giorni dalla data in cui vi sia stata la formale conoscenza dell'atto di alienazione tramite la proposizione della denuncia, mentre è irrilevante ogni altra fonte di conoscenza alternativa (28). Ove questa sia stata omessa o presentata oltre i termini, la prelazione è esercitata entro centottanta giorni dal momento in cui il Ministero ha appreso gli elementi costitutivi della denuncia. Tale è l'arco temporale entro il quale opera la condizione legale sospensiva dell'atto di alienazione, la cui pendenza impone al dante causa di astenersi dal consegnare la cosa all'acquirente, indipendentemente dalla circostanza che le parti abbiano avuto premura di dare contezza nell'atto della clausola sospensiva collegata al mancato esercizio della prelazione (29).

In altri termini, l'effetto sarà duplice: a) l'acquirente acquisterà legalmente la proprietà del bene trascorsi i sessanta giorni; b) non potrà consegnare il bene prima dello scadere del termine per la prelazione.

Tale istituto, che rappresenta la *longa manu* dello Stato utile alla prevaricazione dell'interesse pubblicistico di cui all'art. 9 Cost., non opera *sic et simpliciter* visti i correttivi giurisprudenziali che negli anni ha subito (30). E così, l'esercizio della prelazione dev'essere sorretto da una congrua motivazione (31), tesa a comprovare "le specifiche finalità di valorizzazione culturale del bene", onde scansare la possibilità che si abusi in modo distorto

(28) Corte Cass. civ., sent. 8 febbraio 2016, n. 2409.

(29) Corte Cass. civ., sent. 11 maggio 2016, n. 9618; Cons. St., sent. 28 gennaio 2016, n. 322.

(30) Corte Cass. civ., sent. 26 giugno 1990, n. 6496; CEDU, 5 gennaio 2000, *Beyeler c. Italia* sul ricorso n. 33202/96.

(31) TAR Bolzano, sent. 10 settembre 2019 n. 203.

di un potere concesso dalla legge (e che deve essere sempre temperato dal principio di bilanciamento degli interessi in gioco) al solo fine di garantire il pubblico interesse alla preservazione ed al miglior godimento del patrimonio culturale (32). Inoltre, la notifica del provvedimento all'alienante e all'acquirente rappresenta un elemento essenziale per l'esercizio della potestà di prelazione e dev'essere effettuata (33) nel termine perentorio prescritto dalla legge, si tratta di sessanta o centottanta giorni, *di guisa* che sia salvaguardata la certezza dei rapporti giuridici ed il rispetto di un giusto equilibrio tra l'interesse pubblico e quello privato, che non può restare assoggettato a lungaggini ed alee discrezionali dell'Autorità.

A chiusura di questo *excursus* amministrativo merita una considerazione riguardo il conferimento del bene culturale in società. Se è vero, come è, che con tale negozio l'originario proprietario del bene si spoglia dei diritti di proprietà in favore dell'ente, opera la prelazione artistica o no? Nonostante debba segnalarsi come in dottrina la teoria approdi a soluzioni differenti, noi riteniamo che la risposta debba essere negativa in ragione del fatto che dal contratto di società non deriva quella corrispettività diretta ed immediata

(32) Cons. St., sent. 8 aprile 2016, n. 1388.

(33) TAR Perugia, 10 aprile 2013, n. 221: "Affinché l'esercizio del diritto di prelazione per l'acquisto dei beni culturali da parte dell'Amministrazione preposta alla tutela dei beni di interesse storico, artistico e archeologico sia tempestivo occorre che nel termine l'Amministrazione abbia adottato e consegnato il provvedimento all'agente incaricato della notificazione, e quindi svolto ogni attività volta a far entrare nella sfera di conoscibilità del destinatario della notifica il contenuto dell'atto di prelazione, senza che sia necessario che il procedimento di notificazione si sia perfezionato anche per il destinatario", in *Foro Amministrativo – TAR* (II), 2013, fasc. 4, p. 1166; TAR Napoli, 6 settembre 2012, n. 3762, in *Foro amministrativo*, 2012, 9, p. 2482: "L'atto con cui l'Amministrazione preposta alla tutela dei beni di interesse storico, artistico e archeologico esercita il diritto di prelazione per l'acquisto dei beni culturali al medesimo prezzo ha natura ricettizia e va comunicato tanto alla parte venditrice quanto a quella acquirente entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data di acquisita cognizione dell'atto di alienazione. Detto principio va coordinato con il principio secondo il quale il momento in cui la notifica si deve considerare perfezionata per il notificante deve distinguersi da quello in cui si perfeziona per il destinatario, sicché le norme in tema di notificazioni di atti processuali vanno ora interpretate nel senso che la notificazione si perfeziona nei confronti del notificante al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario (ovvero al messo comunale)".

pretesa dalla norma amministrativa utile alla prelazione: è vero che con il conferimento il bene viene vincolato al conseguimento dell'oggetto sociale, ma tra conferimento del socio ed acquisto dei diritti sociali non è ravvisabile la medesima relazione che emana nell'alienazione (onerosa) tra trasferimento del diritto e controprestazione. Nel contratto di società non è tanto ravvisabile una relazione di corrispettività tra i vantaggi delle parti, ma essa è strumentale allo svolgimento dell'attività sociale (34).

Così, la prelazione artistica non può ritenersi applicabile neppure alle ipotesi di trasferimento al terzo delle partecipazioni sociali della società titolare del bene culturale, ovvero alla cessione totalitaria della società, anche di persone, con patrimonio limitato al bene culturale. Con riferimento ai casi di fusione (della società detentrici del bene culturale) è invece bene segnalare che la giurisprudenza interpreta che con l'atto di fusione si realizzi la doppia vicenda dell'estinzione delle società partecipanti e della costituzione della nuova società risultante dalla fusione: in tal caso, *prima facie*, si potrebbe affermare che la fusione realizzi un trasferimento della proprietà tra due soggetti distinti con relativa applicazione dell'art. 59 CBC: in realtà, volendo aderire all'interpretazione dottrinale (35) la fusione è una vicenda modificativa dell'atto costitutivo delle società che partecipano all'operazione che realizza una modifica dei contratti sociali di queste ultime, modifica consistente nella riunificazione soggettiva delle compagini e oggettiva dei patrimoni sociali, da ciò conseguendo che dalla fusione non si creerebbe una nuova società.

Fermo tutto quanto sopra affermato, diverso sarebbe il caso in cui la società limiti concretamente la propria attività all'acquisto del bene: laddove si configurasse una simulazione del negozio societario, dovremmo ritenere che la prelazione artistica operi tanto al momento del conferimento iniziale, quanto in ipotesi di cessione delle partecipazioni al terzo.

(34) Sul punto cfr. A. SCARPA, *Circolazione dei beni culturali di proprietà privata*, in *I nuovi contratti nella prassi civile e commerciale*, VII, p. 345.

(35) A. SERRA, *La trasformazione e la fusione delle società*, in *Trattato di diritto privato*, P. RESCIGNO, Torino, 1995, p. 346 ss.; F. GALGANO, *Diritto commerciale*, Bologna, 1997, p. 445 ss.

Sul piano tributario distinguiamo macroscopicamente tra vendita e donazione. Con riguardo al primo istituto, a seguito dell'entrata in vigore del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, 1° gennaio 1988) le plusvalenze generate dall'alienazione di opere d'arte sono soggette ad imposizione unicamente nei casi in cui la cessione avvenga: a) nell'esercizio di un'impresa commerciale, b) nell'ambito di un'attività commerciale non esercitata abitualmente. In altri termini decade la presunzione assoluta di assoggettamento di cui all'art. 76 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (36). I punti cardine sono quindi due: l'attività e la commercialità o meno della medesima. Sotto il primo profilo l'attività non va confusa con il compimento di atti isolati. Ai fini della configurazione di un comportamento di "attività" è quindi necessaria la pluralità di atti unificati, sul piano funzionale, dall'unicità dello scopo: la realizzazione di un profitto economico. Con riferimento al secondo profilo, possiamo affermare che l'esercizio abituale dell'attività commerciale è caratterizzato da ripetitività, regolarità, stabilità e sistematicità dei comportamenti che hanno rilievo economico per il soggetto agente, laddove l'esercizio non abituale manifesta caratteri di contingenza, eventualità e secondarietà (37). Affinché il reddito sia tassabile occorre, quindi, che derivi da una combinazione di atti di tipo organizzativo di fattori produttivi (capitale e lavoro) e da una cronologia di compravendite collocate in un arco di tempo definibile (38).

Nell'ipotesi in cui le opere d'arte siano detenute e cedute da un *trust*, in ragione della qualifica di ente non commerciale dello stesso, il reddito generato a seguito della cessione non troverebbe imposizione (fermo restando

(36) La normativa previgente prevedeva che la vendita di oggetti d'arte, d'antiquariato, o di collezione in genere, nel caso in cui avvenisse entro i primi due anni dall'acquisto generava per presunzione assoluta plusvalenze imponibili come redditi diversi.

(37) *Inter alia*s Corte Cass., sez. trib., sent. 7 febbraio 2008, n. 2809; Corte Cass., sez. trib., sent. 20 dicembre 2006, n. 27208; Comm. Trib. Centr., sez. XVIII, sent. 3 aprile 2007, n. 2779.

(38) Per un approfondimento cfr. N. GIORDANA, *Art-Tax e collezionismo artistico*, in *diritto.it*, 2017.

quanto sopra affermato) e la stessa disciplina sull'IVA non troverebbe applicazione grazie al fatto che il *trust* non può qualificarsi come soggetto passivo ai fini IVA sulla base del fatto che non svolge attività di impresa. Se le opere fossero invece detenute da una società di capitali o di persone, eccezion fatta per la società semplice, la plusvalenza sarebbe imponible come reddito di impresa in ragione del fatto che, *ex lege*, tutti i redditi conseguiti da società sono redditi di impresa.

Passando al versante della donazione, si deve distinguere a seconda del caso che l'opera donata sia qualificabile come bene culturale oppure no: invero l'art. 59 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, prevede l'imposta di registro in misura fissa – pari ad euro centosessantotto – unicamente per le donazioni di beni culturali come definiti dall'art. 13 della medesima norma (39). In tutti gli altri casi, si pensi alle opere di arte contemporanea che non rientrano nei parametri dei “beni culturali”, trova applicazione l'imposta di registro ordinaria calcolata in misura proporzionale – secondo le aliquote e franchigie note (40) – sul valore di mercato dell'opera donata.

4.2 *La circolazione mortis causa della collezione*

In questo ultimo paragrafo analizziamo i profili tributari legati alla circolazione *mortis causa* dei beni oggetto di una collezione, fermo il richiamo

(39) Sono i beni culturali di cui agli artt. 1, 2 e 5 Legge 1° giugno 1939, n. 1089, e art. 36 D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409.

(40) Determinate dal rapporto di parentela tra beneficiario e donante: (a) quattro per cento per il coniuge ed i parenti in linea retta, da calcolare sul valore eccedente il milione di euro, per ciascun beneficiario; (b) sei per cento per fratelli e sorelle, da calcolare sul valore eccedente cento mila euro, per ciascun beneficiario; (c) sei per cento da calcolare sul valore totale (senza alcuna franchigia), per gli altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta, affini in linea collaterale fino al terzo grado; (d) otto per cento da calcolare sul valore totale (senza alcuna franchigia), per ogni altro soggetto. Si tenga in considerazione che se a beneficiare del trasferimento è una persona portatrice di *handicap* grave l'imposta si applica sulla parte del valore della quota che supera 1.500.000 euro, a prescindere dal grado di parentela tra i soggetti coinvolti.

alla disciplina amministrativistica *ut supra* analizzata. In questo contesto conosciamo il testamento, a mezzo del quale il *de cuius* dispone della sua eredità e degli eventuali legali, ed il *trust*, strumento che manifesta la sua idoneità anche avuto riguardo ai fini successori, che potrà essere disposto anche per testamento.

Di nuovo, anche per la materia successoria è fondamentale comprendere se il bene succeduto sia qualificabile o meno come culturale. In caso affermativo, il Legislatore tributario, con la Circ. Min. 30 marzo 2000, n. 61/E, ha previsto una normativa a “doppio binario” prevedendo benefici tributari in caso di beni culturali e temperando e distinguendo tali benefici a seconda che il bene sia vincolato o meno.

Nel caso in cui il bene sia stato vincolato in un momento anteriore all'apertura della successione, il bene culturale vincolato (per il quale devono essere stati assolti tutti gli obblighi di conservazione e protezione), in applicazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 346 del 1990, viene escluso dall'attivo ereditario ferme le seguenti condizioni: a) il bene deve essere indicato all'interno della dichiarazione di successione; b) il beneficiario dell'esenzione deve presentare all'Amministrazione (Beni culturali) l'inventario dettagliato dei beni che si vogliono tenere esclusi dall'attivo; c) entro i cinque anni dall'apertura della successione, il beneficiario dell'esenzione non potrà cedere il bene (41); d) il beneficiario dell'esenzione non potrà tentare alcun tipo di esportazione non autorizzata del bene escluso dall'attivo ereditario.

Nell'ipotesi in cui il bene culturale non sia stato destinatario di vincolo *ante* successione, ai sensi dell'art. 25 D.Lgs. n. 346 del 1990 beneficerà della riduzione del cinquanta per cento della quota proporzionale corrispondente al valore del bene. Anche in questo caso, al fine di godere del beneficio, occorrerà presentare all'Amministrazione (Beni culturali) l'inventario dettagliato dei beni nei confronti dei quali si intende ottenere la riduzione.

(41) Nell'ipotesi di una collezione, se il beneficiario cede nei primi cinque anni una parte di opere, la decadenza dal beneficio opererà unicamente con riferimento ai beni ceduti. Sul punto cfr. Corte Cass., sent. 31 marzo 2011, n. 7362.

Infine, nel caso in cui le opere d'arte oggetto di legato o eredità non siano qualificabili come beni culturali le imposte di successione vengono applicate secondo il regime ordinario nel rispetto delle aliquote e delle franchigie analoghe a quelle di cui alla nota 40.

Con riferimento al *trust*, nel rapporto tra questo istituto ed il testamento distinguiamo tre ipotesi di clausole testamentarie: a) la dotazione di un *trust* già esistente (c.d. legato a favore di *trust*); b) l'obbligo all'erede di istituire un *trust* a favore di qualcuno o per un determinato scopo (c.d. legato di *trust*); c) l'istituzione di un *trust* (con o in luogo di un erede, c.d. *trust* testamentario). Seppur, per esigenze editoriali, non è possibile affrontare in questa sede un'approfondita analisi delle tre ipotesi, merita comunque segnalare che, nel contesto della trasmissione delle collezioni di opere d'arte, è d'uopo il ricorso al *purpose trust* per scopi filantropici (42).

Concludiamo il presente paragrafo, e con esso la trattazione, segnalando che il Legislatore ha previsto la possibilità di assolvere l'imposta di successione mediante la cessione di beni culturali: l'art. 39, comma 1, D.Lgs. n. 346 del 1990, invero, prevede che tanto l'erede quanto il legatario possano proporre allo Stato, in pagamento totale o parziale dell'imposta di successione, beni culturali vincolati o non vincolati, ovvero opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquant'anni, che siano oggetto di eredità o legato ovvero che si trovassero in tempo anteriore nella proprietà del soggetto proponente. La proposta di cessione viene presentata entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta (o dell'avviso di irrogazione di sanzioni) all'Amministrazione (Beni culturali) ed all'Agenzia delle Entrate. L'Amministrazione, entro sei mesi dal ricevimento della proposta di cessione, emana un Decreto in cui dichiara l'interesse, o meno, dello Stato all'acquisto e accetta, o meno, la proposta fermo lo stabilire, in caso positivo, le condizioni ed il valore della cessione. Tale Decreto viene notificato al soggetto pro-

(42) Esempi ne sono il *National Trust for Places of Historic Interest*; il *Landmark Trust*; il *J. Paul Getty Trust*; e sul versante interno il *Trust per l'arte contemporanea* della Fondazione Carisbo, Fondazione del Monte di Bologna, Ravenna e Bologna Fiere e la *Collezioni Taurisano* di Napoli.

ponente che in caso di responso negativo ha sessanta giorni di tempo per assolvere all'imposta, ed in caso di accettazione della proposta deve inderogabilmente: a) notificare entro due mesi dalla ricezione del Decreto la propria accettazione all'Amministrazione; b) inoltrare entro sessanta giorni dalla dichiarazione di accettazione all'Agenzia delle Entrate copia della dichiarazione di accettazione; c) entro trenta giorni dalla notifica dell'accettazione consegnare i beni all'Amministrazione.

Merita infine essere segnalato che, ai sensi del comma 8 del citato art. 39, nel caso in cui il valore dei beni ceduti sia superiore al debito tributario, il contribuente non avrà diritto al rimborso dell'eccedenza, viceversa, nel caso in cui il valore del bene ceduto sia inferiore all'importo dovuto, entro sessanta giorni dalla notifica dell'accettazione dovrà saldare la differenza.

