

# SP

SISTEMA  
PENALE

**FASCICOLO**

**10/2023**

**COMITATO EDITORIALE** Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Cerasa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Maserà, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

**COMITATO SCIENTIFICO (REVISORI)** Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Teresa Bene, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Francesca Biondi, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Alessandra Galluccio, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Nicola Triggiani, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Maria Chiara Ubiali, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

**REDAZIONE** Francesco Lazzeri, Giulia Mentasti (coordinatori), Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Giulia Mentasti, Cecilia Pagella, Tommaso Trincherà

*Sistema penale (SP)* è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili). La licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

**Peer review** I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

**Modalità di citazione** Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen.* (o *SP*), 1/2022, p. 5 ss.

## COLLEZIONISTA, SPECULATORE E MERCANTE D'ARTE: LE IPOTESI DI OMESSA DICHIARAZIONE E DICHIARAZIONE INFEDELE

di Novelio Furin ed Emanuele Riva

*La compravendita di opere d'arte può dar luogo ad obblighi di dichiarazione ed imposizione fiscale. Ciò accade, in particolare, quando il contribuente sia qualificato come mercante d'arte o come speculatore: non è tassata, invece, la cessione di opere da parte di chi sia mero collezionista. Dopo aver considerato i criteri discretivi tra i possibili inquadramenti tributari, il contribuente approfondisce le fattispecie di dichiarazione infedele (art. 4 D. Lgs. 74/2000) e di omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs. 74/2000), soffermandosi sulle criticità relative all'elemento soggettivo e, quindi, sulla compatibilità tra dolo specifico e dolo eventuale. La complessità del quadro normativo e giurisprudenziale offre lo spunto per una riflessione sull'effettiva conoscibilità della norma e sulla prevedibilità della sanzione penale.*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I regimi fiscali. Il mercante d'arte e i redditi d'impresa. – 3. Segue. Lo speculatore occasionale ed il collezionista c.d. puro. – 4. Gli indici oggettivi di distinzione tra mercante, speculatore e collezionista. In particolare: la durata del periodo di detenzione dell'opera. – 5. Gli indici della mancanza di altre fonti di reddito e dell'esistenza di uno stato di necessità familiare. – 6. L'indice della valutazione del volume d'affari complessivo generato dalle compravendite. – 7. L'indice dell'organizzazione dell'attività: la disponibilità di beni strumentali, lo svolgimento di attività promozionali e il ricorso a canali di finanziamento. – 8. L'indice soggettivo-teleologico della passione per l'arte. – 9. La configurabilità delle fattispecie di omessa dichiarazione e dichiarazione infedele. Elemento oggettivo. – 10. Elemento soggettivo. La rilevanza dell'errore di diritto tributario. – 11. Segue. Dolo eventuale e dolo specifico. – 12. La prova dell'elemento soggettivo. – 13. Metodi e problemi di accertamento dell'imposta evasa. – 14. Una riflessione conclusiva.

### 1. Premessa.

Una recente ordinanza della Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione<sup>1</sup> affronta alcuni degli aspetti più attuali ed interessanti del rapporto tra mondo dell'arte e mondo del diritto<sup>2</sup>. Il Supremo Collegio ha confermato la sentenza

<sup>1</sup> Si tratta dell'ordinanza della Suprema Corte di Cassazione civile, Sez. tributaria, n. 6874 del 8 marzo 2023.

<sup>2</sup> Per alcuni approfondimenti sul tema: A. CORRADO, S. F. D'URSO, *L'arte contemporanea nella realtà giuridica*, Giappichelli, 2021; F. BOSETTI (a cura di), *Arte e diritto privato – teoria generale e problemi applicativi*, Pacini Giuridica, 2021; S. FAVRETTO, *Quando l'arte incontra il diritto – autenticità e inquietudini del mercato*, Giappichelli,

della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, relativa alla legittimità di un avviso di accertamento emesso nei confronti del ricorrente. L'avviso di accertamento impugnato, in particolare, aveva accertato l'esistenza di entrate (qualificabili come redditi d'impresa) generate dalla cessione abituale di opere d'arte: alla base del provvedimento emesso dall'Amministrazione tributaria, v'era la considerazione che il contribuente fosse non già un mero collezionista, ma dovesse essere piuttosto qualificato come commerciante di opere d'arte<sup>3</sup>. E proprio ricoprendo tale qualifica, egli non avrebbe, quindi, dichiarato e sottoposto a tassazione i redditi provenienti dalla cessione delle opere d'arte che aveva collezionato. La pronuncia della Suprema Corte – che pure affronta l'argomento in chiave civilistica e tributaria – offre l'occasione per una riflessione sui possibili profili penali della vicenda: v'è da chiedersi, in particolare, se il collezionista - che venga qualificato come mercante d'arte - possa incorrere in taluna delle ipotesi di reato previste dal D. Lgs. 74/2000, qualora egli non dichiarasse i redditi relativi all'attività di cessione delle opere. Il riferimento è, quindi, ai delitti di omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs. 74/2000) e di dichiarazione infedele (art. 4 D. Lgs. 74/2000). Un esempio può aiutare ad inquadrare il tema: si pensi ad un contribuente che, per diverso tempo, acquisti e venda numerose opere d'arte di valore; supponiamo che egli, nel corso degli anni, non abbia mai dichiarato, in sede fiscale, i corrispettivi derivanti dalla cessione delle opere, ritenendo di essere un semplice collezionista. Può accadere, però, che l'Amministrazione tributaria ritenga – come nel caso deciso dalla Suprema Corte – di qualificare il contribuente come mercante d'arte: ciò significa che egli avrebbe dovuto dichiarare e sottoporre a tassazione i proventi, come redditi d'impresa<sup>4</sup>. In casi

---

2022; F. E. SALAMONE, *Argomenti di diritto penale dei beni culturali*, Giappichelli, 2017; G. NEGRI CLEMENTI, S. STABILE, *Il diritto dell'arte*, Skira, 2013; G. LIBERATI BUCCIANI (a cura di), *L'opera d'arte nel mercato*, Giappichelli, 2019; G. CALABI, S. HECKER, R. SARRO, A. BUSANI, *Le opere d'arte e le collezioni*, CEDAM – Wolters Kluwers, 2020.

<sup>3</sup> Cass. Civ., ordinanza 8 marzo 2023, n. 6874.

<sup>4</sup> Una vicenda simile è stata oggetto di una recente sentenza del Tribunale di Vicenza, Sez. penale, n. 1653/2022 (inedita). La pronuncia di merito è nata da una verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza. I militari, infatti, hanno individuato diverse movimentazioni di denaro riferibili all'imputato. Tali movimentazioni, tuttavia, non hanno trovato riscontro nella documentazione contabile acquisita nel corso della medesima attività di accertamento. Ben presto, l'attività investigativa acclarava che tali entrate erano relative a proventi della vendita di opere d'arte. A seguito di ulteriore approfondimento, è emerso che la persona sottoposta a verifica fiscale disponeva di due immobili, adibiti a magazzino, ove erano stipate numerose opere d'arte. Va precisato che tali immobili erano formalmente intestati (o, comunque, concessi in locazione) non all'imputato, ma ad altra persona (anche per il tramite di una società a responsabilità limitata, in realtà inattiva): alla luce delle indagini svolte, tuttavia, il Giudicante ha ritenuto che detti immobili siano sempre rimasti, di fatto, nella disponibilità dell'imputato. I depositi sono stati, quindi, sottoposti a perquisizione. Le operazioni condotte dalla Guardia di Finanza hanno consentito di individuare «circa 893 opere (...) principalmente di arte contemporanea, salvo qualche opera di antiquariato o archeologica, e una sessantina di opere di avanguardia russa». È importante evidenziare che dette opere erano accompagnate da un catalogo, che riportava non soltanto il prezzo pagato per l'acquisto dell'opera, ma anche una stima relativamente aggiornata dei manufatti. In sintesi, l'attività di verifica condotta dalla polizia tributaria consentiva di cristallizzare i seguenti elementi: la persona sottoposta alla verifica fiscale aveva acquistato e venduto un gran numero di opere d'arte; tale attività di compravendita si era protratta per diversi anni ed aveva generato entrate quantificabili «in oltre 3,5 milioni di euro»; l'indagato, inoltre, disponeva stabilmente di due immobili ove erano stipate circa un migliaio di opere, tutte catalogate e stimate. Alcune delle attività

come questo, possono essere contestati al contribuente i reati di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione? La risposta al quesito presuppone l'analisi di diversi nodi problematici, che possono essere così individuati: i) la distinzione, ai fini fiscali (e, di conseguenza, anche penalistici) tra le figure del mercante d'arte professionale, dello speculatore d'arte occasionale e del mero collezionista d'arte; ii) la validità ed attendibilità degli indici e criteri elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza per distinguere le tre figure appena menzionate; iii) la struttura del fatto tipico nei delitti di omessa dichiarazione e dichiarazione infedele; iv) l'elemento soggettivo del reato e la configurabilità del dolo eventuale nelle ipotesi di cui agli artt. 4 e 5 D. Lgs. 74/2000; v) i criteri di accertamento dell'esatto ammontare dell'imposta evasa. Il presente contributo propone un approfondimento di tali profili.

## 2. I regimi fiscali. Il mercante d'arte e i redditi d'impresa.

Nell'ottica della presente trattazione, un primo (preliminare, ma essenziale) interrogativo cui rispondere è se, ed eventualmente come, debbano essere tassati i proventi della cessione di opere d'arte. Orbene, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza citata, ha osservato in proposito che «*il testo unico delle imposte sui redditi non prevede una normativa specifica sulla tassazione delle compravendite di opere d'arte effettuate dai privati*»; infatti, il riferimento all'«*acquisto e la vendita di oggetti d'arte, di antiquariato e in genere da collezione*», un tempo previsto dall'art. 76 del DPR 597/1973, non è stato replicato nel «nuovo» TUIR (DPR 917/1986)<sup>5</sup>. A fronte di tale scelta (o, forse, lacuna) legislativa, dottrina e giurisprudenza hanno individuato tre possibili inquadramenti fiscali, tra loro alternativi, applicabili a chi compravende opere d'arte<sup>6</sup>. Secondo un'impostazione ormai consolidata, possono distinguersi tre figure: quella del mercante d'arte, quella dello speculatore occasionale e quella del collezionista c.d. puro. I tre regimi meritano un approfondimento.

---

predette (ivi compresa la locazione dei due immobili) erano state poste in essere anche grazie all'aiuto della moglie dell'imputato e di un altro collaboratore, i quali fungevano da prestanome. Tutto ciò non era mai stato dichiarato, in sede tributaria, dall'indagato. Alla luce del quadro appena descritto, l'autorità procedente ha ritenuto che l'attività posta in essere dall'imputato «*integrasse un'attività rilevante ex art. 55 T.U.I.R. e, quindi, costituisse un'attività rilevante per l'imposizione fiscale*». Per meglio comprendere tale conclusione, è opportuno soffermarsi preliminarmente sul regime fiscale o, più esattamente, sui regimi fiscali astrattamente applicabili a colui che faccia compravendita di opere d'arte. Nel caso di specie, l'imputato è stato ritenuto responsabile dei reati di cui agli artt. 4 e 5 D. Lgs 74/00, con condanna alla pena di due anni di reclusione (pena sospesa) e con applicazione della confisca della somma di € 2.282.623,00. Sono, invece, stati assolti la moglie ed un collaboratore dell'imputato, per carenza di elemento soggettivo.

<sup>5</sup> A. GAETA, L. LOVECCHIO, *Opere d'arte con fiscalità variabile tra mercanti, collezionisti e occasionali*, in *IlSole24ore – Norme e Tributi*, 24 luglio 2022.

<sup>6</sup> Sullo stesso tema, volendo: N. FURIN, *Il rapporto tra collezionismo e tasse attraverso alcuni casi giurisprudenziali*, in *Exibart*, 19 agosto 2020; G. CALABI, M. CERRATO, *Vediamo se lei è collezionista o speculatore*, in *Il Giornale dell'arte*, n. 439/2023.

Poniamo l'attenzione, anzitutto, sulla figura del mercante o commerciante di settore. Tale qualifica è stata riconosciuta – in dottrina – a colui che «*investe professionalmente ed abitualmente nell'acquisto di opere d'arte, al fine di realizzare un profitto*»<sup>7</sup>.

L'attività di compravendita posta in essere dal mercante d'arte costituisce attività d'impresa: di conseguenza, i relativi proventi debbono essere sottoposti a tassazione sui redditi ai sensi dell'art. 55 TUIR<sup>8</sup>. Tale norma definisce, infatti, i cc.dd. redditi d'impresa come «*quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali*». Lo stesso articolo di legge specifica poi che «*per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c.*»<sup>9</sup>. Dalla norma del TUIR appena riportata si evince che, per aversi attività d'impresa ai fini fiscali, l'esercizio delle attività di cui all'art. 2195 c.c. deve essere posto in essere con abitualità<sup>10</sup>, non richiedendosi, invece, che esista sempre un'organizzazione al servizio dell'attività medesima<sup>11</sup>. Il principio appena affermato è di non poco conto: si riconosce, infatti, come la nozione di impresa vigente agli effetti fiscali sia in parte diversa da quella vigente agli effetti civilistici, dettata in riferimento all'obbligo di iscrizione al registro delle imprese<sup>12</sup>. Detto altrimenti, la medesima attività di compravendita di opere d'arte – posta in essere con abitualità – può costituire impresa per l'ordinamento tributario e non, invece, per quello civile<sup>13</sup>. E, come presto si vedrà, la dissociazione tra nozione civilistica e nozione

<sup>7</sup> AA.VV., *Il trattamento fiscale della cessione di opere d'arte contemporanea*, in *Rivista del Notariato*, n. 3/2020, pp. 615 e segg.

<sup>8</sup> Sul tema: M. POLANO, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, CEDAM, 1984; ma anche: G. TABET (a cura di), *Il reddito d'impresa*, CEDAM, 1997.

<sup>9</sup> L'art. 55 TUIR ulteriormente precisa che: «*Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.; b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa. 3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo*».

<sup>10</sup> Il punto è stato oggetto di una Sentenza relativamente recente della Suprema Corte di Cassazione civile, pronunciata proprio nell'ambito di un caso di compravendita di opere d'arte: nell'occasione, il Supremo Collegio ha ribadito che «*l'esercizio delle attività di cui all'art. 2195 c.c., tra le quali rientrano quelle ausiliarie del mediatore e del procacciatore d'affari, determina sempre la sussistenza di un'impresa commerciale, indipendentemente dall'assetto organizzativo scelto, ma è necessario che sussista il requisito dell'abitualità*». Così, Cass. Civ., sentenza del 4 dicembre 2019, n. 31643. Considerazioni simili in: Cass. Civ., sentenza del 8 settembre 2005, n. 27605. Per una nota alla sentenza: F. BONTEMPO, *Impresa commerciale, non c'è coincidenza tra nozione civilistica e quella fiscale*, in *Fisco Oggi – Rivista online dell'Agenzia delle Entrate*, 17 gennaio 2006.

<sup>11</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, XII ediz., UTET, 2019, p. 72. L'Autore richiama, sul punto: Cass. Civ., sentenza del 20 aprile 1993 n. 4651.

<sup>12</sup> Il codice civile, in particolare, fa riferimento, all'art. 2195, ad: «*attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti*».

<sup>13</sup> Si tratta di una conclusione ben illustrata in una recentissima sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte, ove si afferma che «*la nozione di esercizio di imprese, rilevante in materia tributaria non coincide con quella civilistica, giacché l'art. 55 [TUIR] intende come tale l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate dall'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa, e prescinde, quindi, dal requisito organizzativo, che costituisce, invece, elemento qualificante e imprescindibile per la*



tributaria di impresa può avere ricadute anche sulla configurabilità dei reati fiscali. Ma restando, per ora, sui profili tributari della questione, deve darsi atto che la compravendita professionale di beni culturali è soggetta anche ad imposizione indiretta, rientrando nel campo d'applicazione IVA<sup>14</sup>. Insomma, chi sia qualificato come mercante di opere d'arte risulta soggetto, per tale attività, ad obblighi dichiarativi e impositivi in campo IRPEF<sup>15</sup> e IVA. Tale approdo è di particolare rilievo perché costituisce il punto di partenza, logico e giuridico, sul quale può innestarsi l'eventuale contestazione di reati tributari. Come si è detto, però, la compravendita di opere può inquadrarsi in altre fattispecie tributarie.

### 3. Segue. Lo speculatore occasionale ed il collezionista c.d. puro.

L'attività di compravendita di opere artistiche potrebbe non essere posta in essere con stabilità, ma soltanto sporadicamente. Nell'ambito di questa ipotesi, si collocano due categorie rilevanti ai fini tributari. La prima è quella dello speculatore occasionale o mercante occasionale; la seconda è quella del collezionista puro<sup>16</sup>. Tradizionalmente, si individua lo speculatore in colui che acquista opere d'arte come investimento economico, al fine, quindi, di attendere che le stesse crescano nel prezzo e così rivenderle, ottenendo un'operazione complessivamente redditizia. Secondo

---

*configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici*: Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Piemonte - Asti, sentenza del 17 febbraio 2023, n. 59. Ma, sul punto, anche: Cass. Civ., ordinanza del 8 marzo 2023, n. 6874.

<sup>14</sup> Il mercante "professionale" di opere artistiche è soggetto alla disciplina IVA prevista dal DPR 633/1972, con applicazione dell'aliquota del 22%. Alternativamente, nelle ipotesi previste dalla legge, è prevista l'applicazione di un regime di imposizione IVA maggiormente favorevole: si tratta, in particolare, del c.d. regime del margine, come disciplinato dagli articoli da 36 a 40-bis del decreto legge 41/1995. Sul punto: Cass. Civ., ordinanza del 8 marzo 2023, n. 6874; in dottrina: F. BROCARDI, *L'IVA sull'arte. Il regime del margine e altri misteri*, in *Artribune*, 14 novembre 2015; M. BODO, op. cit., p. 1; AA.VV., *Il trattamento fiscale della cessione di opere d'arte contemporanea cit.*, pagg. 615 e segg.

<sup>15</sup> A completamento del quadro descritto, va chiarito che, quanto al regime fiscale, gli oggetti d'arte debbono qualificarsi, per il mercante professionale, come beni-merce, vale a dire come beni al cui scambio è diretta l'attività d'impresa. Essi, pertanto, sono idonei a generare ricavi (se venduti) e devono essere iscritti nell'attivo circolante dell'azienda, eventualmente figurando, nel bilancio, come rimanenze di magazzino: S. FACCHINETTI, F. OLIVETI, A. TRABALLI, E. VIAL, *Arte e fisco*, Maggioli, 2020, p. 127; M. BODO, *Le opere d'arte nel reddito d'impresa*, in *BusinessJus*, 2014. La disciplina appena vista si applica solo all'ipotesi in cui il commercio di beni d'arte sia l'attività oggetto dell'impresa (l'attività, quindi, esclusiva o comunque prevalente). Diverso, invece, è il caso in cui l'acquisto e cessione di opere avvenga sì nell'ambito di un'attività imprenditoriale, senza però che ciò costituisca l'oggetto principale dell'attività d'impresa. Per quanto interessa in questa sede, è sufficiente precisare che, in tale diversa ipotesi, i beni artistici acquistati debbono essere inquadrati come immobilizzazioni. Va osservato, però, che - secondo dottrina e giurisprudenza maggioritarie - tali oggetti d'arte non possono considerarsi quali beni strumentali per l'attività d'impresa e, conseguentemente, non possono essere dedotti dal reddito imponibile: sul punto, S. FACCHINETTI, F. OLIVETI, A. TRABALLI, E. VIAL, op. cit., p. 128; Cass. Civ., sentenza del 22 giugno 2006, n. 22021.

<sup>16</sup> Sulla distinzione tra dette figure, si veda anche: E. ARTUSO, I. BISINELLA, *Note sulla fiscalità diretta di cessioni di opere d'arte tra "collezionista", "mercante" e "speculatore occasionale"*, in *Rivista di Diritto tributario - supplemento online*, 11 dicembre 2019.

l'impostazione maggioritaria, lo speculatore consegue, con la propria attività di compravendita, un reddito, imponibile ai fini IRPEF. Difettando, però, in questo caso il requisito della stabilità-abitualità, la fattispecie non deve ricondursi alla disciplina dell'art. 55 TUIR e al reddito d'impresa: piuttosto, i ricavi generati dal mercante occasionale vanno considerati redditi diversi, ex art. 67 TUIR<sup>17</sup>.

Ancora differente è la situazione del collezionista puro. Quest'ultima figura deve riconoscersi in colui che, occasionalmente e non stabilmente, acquista e vende opere d'arte per puro diletto personale. Detto altrimenti, e come è stato meglio affermato, egli agisce al fine della «*fruizione privata delle opere*»<sup>18</sup>. Il collezionista non pone in essere, quindi, né un'attività professionale, né un'attività speculativa: insomma, egli non genera redditi ai fini fiscali. Di conseguenza, le eventuali e occasionali entrate derivanti dalla cessione di manufatti artistici non rientrano nell'obbligo di dichiarazione fiscale.

Riassumendo la disamina che precede, le entrate riconducibili alla vendita di manufatti d'arte possono essere, alternativamente: imponibili IRPEF e IVA (se il venditore è mercante abituale); imponibili solo IRPEF (se il venditore è speculatore occasionale); oppure non imponibili (se il venditore è collezionista c.d. puro). È evidente, quindi, che, a seconda della qualificazione tributaria del soggetto che pone in essere l'operazione, valgono obblighi dichiarativi e impositivi del tutto diversi. Quanto qui preme evidenziare è che, qualora detti obblighi non risultino osservati dal contribuente, può darsi luogo all'applicazione delle sanzioni previste dall'ordinamento tributario, nonché delle sanzioni penali previste dal D. Lgs. 74/2000.

Appare evidente, quindi, che la prima e preliminare operazione da compiersi è quella di stabilire, caso per caso, a quale delle tre categorie appartenga il contribuente considerato. Per fare ciò, dottrina e giurisprudenza hanno elaborato alcuni criteri che consentono di definire se colui che vende opere d'arte debba inquadrarsi come mercante professionale, come speculatore occasionale o come semplice collezionista.

#### **4. Gli indici oggettivi di distinzione tra mercante, speculatore e collezionista. In particolare: la durata del periodo di detenzione dell'opera.**

I criteri cui si è appena fatto cenno meritano un'analisi attenta, poiché – come si intuisce – è dall'applicazione di detti indici (e dal conseguente inquadramento fiscale del contribuente) che può discendere un'eventuale responsabilità penale ex artt. 4 o 5 D. Lgs. 74/2000. Ebbene, un primo indice di distinzione tra professionista e collezionista è quello della durata del periodo di detenzione delle opere, valutando la distanza temporale che

---

<sup>17</sup> Sul punto: Commissione Tributaria regionale Lombardia – Milano, sentenza del 3 marzo 2022, n. 769. Quanto alla disciplina dei cc.dd. redditi diversi, si rinvia a: F. TESAURO, op. cit., pp. 81 e segg. In ogni caso, l'attività dello speculatore non rientra nel campo d'applicazione IVA.

<sup>18</sup> AA.VV., *Il trattamento fiscale della cessione di opere d'arte contemporanea*, cit., pagg. 615 e segg. Gli Autori, a loro volta, richiamano sul punto: E. ARTUSO, I. BISINELLA, *Note sulla fiscalità diretta di cessioni di opere d'arte*, cit.



intercorre tra l'acquisto e la successiva vendita dell'opera d'arte<sup>19</sup>. Secondo tale impostazione, un lasso di tempo breve tra acquisto e vendita dell'opera sarebbe sintomatico del carattere speculativo dell'attività di compravendita; al contrario, un periodo più lungo di detenzione dell'opera sarebbe tipico di chi è mosso da un'attitudine estetico-contemplativa: è il caso, insomma, del collezionista puro<sup>20</sup>. Tuttavia, osservando il mercato dell'arte, ci si accorge di come tale sistema di distinzione si riveli incerto ed ambiguo. È incerto, in quanto non è chiaro quale arco temporale debba considerarsi *lungo* e quale, invece *breve*: di conseguenza, residua sempre un ampio margine di discrezionalità in capo all'Amministrazione tributaria o all'organo giudicante.

Ma non è tutto. A ben vedere, infatti, il criterio del periodo di detenzione è anche ambiguo. Da un lato, infatti, si afferma che un periodo ampio di detenzione sarebbe tipico dell'attività del collezionista puro, il quale, non essendo animato da intento speculativo, trattiene per sé l'opera più a lungo, per affezione o piacere estetico. D'altro lato, però, va considerato che proprio l'attività speculativa può talvolta sfruttare i lunghi periodi, traendo così il massimo profitto dalla vendita di un'opera che, negli anni, ha incrementato il suo valore di mercato<sup>21</sup>. Sulla base di quanto s'è detto, quindi, pare potersi affermare che il criterio del periodo di detenzione dell'opera d'arte non è, a ben vedere, dirimente e non costituisce indice sicuro del carattere professionale o speculativo dell'attività<sup>22</sup>. Quanto detto trova conforto in una recente sentenza di merito, pronunciata dal Tribunale di Vicenza: il Giudice penale vicentino ha affermato, infatti, che «*la distanza temporale tra l'acquisto delle opere (...) e la loro successiva vendita (...) non pare assumere valore dirimente per escludere la logica lucrativa dell'attività: nel mondo dell'arte, infatti, il fattore temporale può giovare all'apprezzamento di un'opera*»<sup>23</sup>. Alla luce di queste considerazioni, al criterio della durata del periodo di detenzione dell'opera andrebbe,

<sup>19</sup> Il criterio nasce da un dato storico. Fino al 1986, infatti, la distinzione tra mercante d'arte e speculatore occasionale poteva basarsi sul criterio della speculatività dell'operazione, la cui disciplina era desunta dall'art. 76 del DPR 597/1973. Detta norma, in particolare, configurava una presunzione assoluta di speculatività, assoggettando ad imposizione fiscale tutte «*le plusvalenze derivanti dalla vendita di oggetti d'arte, qualora il periodo di tempo intercorrente tra l'acquisto e la vendita fosse stato non superiore ai due anni*». Una norma simile, però, non è stata replicata nella successiva legislazione fiscale. Eppure, come si è visto, il criterio della durata del periodo di detenzione dell'opera resta, ancor oggi, un indice piuttosto diffuso – in giurisprudenza – per stabilire la natura commerciale dell'operazione posta in essere. In argomento: E. ARTUSO, I. BISINELLA, *Note sulla fiscalità diretta di cessioni di opere d'arte*, cit.

<sup>20</sup> Proprio la recente ordinanza della Suprema Corte indica, tra gli elementi su cui fondare la diversa qualificazione del contribuente, quello della durata del possesso dei manufatti artistici: Cass. Civ., ordinanza del 8 marzo 2023, n. 6874.

<sup>21</sup> Tale aspetto ben emerge nella sentenza della Suprema Corte, Sezione Penale, del 10 febbraio 2017, n. 14858, ove si legge che risulta «*pure non provato che il [soggetto] avesse esercitato l'attività di mercante d'arte piuttosto che essere stato un collezionista, il quale occasionalmente ne aveva ceduta alcuna lucrando l'aumento di valore intervenuto nel tempo*».

<sup>22</sup> Quanto detto trova conforto in una recente sentenza di merito, pronunciata dal Tribunale di Vicenza. Il Giudice penale vicentino ha affermato, infatti, che «*la distanza temporale tra l'acquisto delle opere (...) e la loro successiva vendita (...) non pare assumere valore dirimente per escludere la logica lucrativa dell'attività: nel mondo dell'arte, infatti, il fattore temporale può giovare all'apprezzamento di un'opera*»: Tribunale di Vicenza, sentenza n. 1563/2022, inedita.

<sup>23</sup> Tribunale di Vicenza, sentenza n. 1563/2022, inedita.

allora, preferito il criterio della durata del periodo di esercizio dell'attività di compravendita di opere d'arte. In quest'ottica, non interessa tanto il lasso di tempo che intercorre tra acquisto e successiva vendita dell'opera, quanto, piuttosto, la durata, la ripetitività nel tempo e la frequenza delle operazioni di compravendita di opere artistiche. Sul punto, può richiamarsi la recente ordinanza della Suprema Corte di Cassazione, proprio laddove chiarisce che, per riconoscersi la qualità di imprenditore, occorre che *«l'attività sia svolta con caratteri di stabilità e regolarità e che si protragga per un apprezzabile periodo di tempo, pur se non necessariamente con rigorosa continuità»*<sup>24</sup>. Eppure, nemmeno così interpretato, il criterio temporale sembra davvero univoco e significativo. Infatti, anche il mero collezionista, che intenda semplicemente dismettere la propria collezione, per necessità o per disaffezione<sup>25</sup>, potrebbe impiegare diverso tempo, perché non è facile vendere "in blocco" un numero significativo di opere. Ed è certo che, in simili ipotesi, pur vendendo opere per diversi anni, il contribuente resterebbe comunque inquadrabile come collezionista, non essendo animato da una logica lucrativa. L'esempio dimostra che, in definitiva, nemmeno la durata dell'attività nel tempo non è indice sicuro di imprenditorialità.

##### **5. Gli indici della mancanza di altre fonti di reddito e dell'esistenza di uno stato di necessità familiare.**

Per affermare la natura lucrativa dell'attività viene valutata, talvolta, la mancanza di altre fonti di reddito in capo al contribuente. Ciò perché, qualora le vendite di opere costituiscano l'unica fonte di sostentamento del soggetto, è logico ritenere che egli agisca professionalmente, con finalità lucrativa. Va, tuttavia, evidenziato che la validità di tale criterio viene smentita da diverse pronunce, con le quali il contribuente, già imprenditore in altri settori di mercato, viene riconosciuto imprenditore anche con riferimento all'attività di compravendita di manufatti artistici: è evidente che, in questi casi, il soggetto dispone di altre fonti di reddito, eppure ciò non sembra impedire che l'attività di compravendita delle opere sia qualificata come attività d'impresa.

Altro indice discretivo, per certi versi connesso al precedente, è quello che si basa sulla sussistenza di uno stato di crisi economica o necessità familiare: si esclude, cioè, il carattere d'impresa in tutte quelle ipotesi in cui le vendite sono poste in essere per far fronte ad un periodo di momentanea illiquidità. Com'è evidente, si tratta di un criterio non esclusivo: a ben vedere, infatti, l'esistenza di uno stato di necessità non esclude, di per sé solo, che le vendite di opere siano imponibili *ex art. 55 TUIR*; viceversa, il fatto che il soggetto non versi in condizioni economiche difficili non significa, di per sé solo, che l'attività abbia natura lucrativa. Si tratta, piuttosto, di un criterio ausiliario e complementare, che può aiutare a comprendere se il soggetto agisca con intento speculativo oppure per necessità. Ad ogni modo, secondo la giurisprudenza prevalente,

<sup>24</sup> Cass. Civ., ordinanza del 8 marzo 2023, n. 6874.

<sup>25</sup> È il caso, non infrequente nel mondo dell'arte, di chi dismetta anche solo una parte della collezione, ad esempio per focalizzarsi su un determinato ramo artistico.

la momentanea crisi economica familiare esclude la natura lucrativa dell'operazione soltanto laddove siano soddisfatti alcuni stringenti requisiti. In primo luogo - e preliminarmente - si deve accertare la sussistenza di un effettivo stato di difficoltà economico-finanziaria: necessità che, in questo campo, viene interpretata anche come mera illiquidità o crisi aziendale (in quest'ultimo caso, ovviamente, si suppone che il soggetto sia imprenditore)<sup>26</sup>. In secondo luogo, per coerenza rispetto a tale situazione di illiquidità, si deve accertare che il soggetto abbia soltanto venduto le proprie opere d'arte e non ne abbia, invece, acquistate di nuove<sup>27</sup>. Se, infatti, il soggetto ha disponibilità economica per effettuare ulteriori acquisti in opere d'arte, ciò significa che non versa in stato di illiquidità o che, perlomeno, la mancanza di liquidità non è tale da costituire l'unico motivo per cui vengono cedute in vendita le opere artistiche<sup>28</sup>. In terzo luogo, come ulteriore corollario di quanto detto in precedenza, è necessario verificare che le entrate derivanti dalla cessione delle opere d'arte siano effettivamente impiegate per far fronte allo stato di crisi economica in cui versa il collezionista<sup>29</sup>. Ciò perché, come si è detto, l'esistenza di una condizione di bisogno familiare è criterio che esclude la natura lucrativa o speculativa delle cessioni di opere d'arte: in altri termini, il contribuente vende le proprie opere perché costretto dalla condizione di difficoltà economica in cui versa. Se è, dunque, questa la ragione per cui egli vende, è allora evidente che il ricavato delle cessioni dovrà essere destinato alla risoluzione del momento di difficoltà economica. Se, invece, le entrate dovessero essere destinate anche ad altre operazioni economiche, ciò rivelerebbe che le vendite di opere d'arte non sono esclusivamente motivate dalle necessità familiari. Infine, si impone di verificare se il periodo in cui si sono vendute le opere d'arte coincide effettivamente con il periodo di crisi: anche tale coincidenza temporale è necessaria per dimostrare che le cessioni di opere d'arte sono ascrivibili alla necessità di recuperare liquidità<sup>30</sup>.

---

<sup>26</sup> Il tema della crisi di liquidità è di particolare interesse in ottica penalistica. Con riferimento alle ipotesi delittuose previste dal D. Lgs. 74/2000 è discusso, infatti, se l'illiquidità costituisca una causa di giustificazione del reato ovvero possa essere valutata come circostanza attenuante. Sul tema: S. SERVIDIO, *La grave crisi di liquidità non legittima l'inadempienza*, in *Fisco Oggi – Rivista online dell'agenzia delle entrate*, 20 dicembre 2023.

<sup>27</sup> Sul punto: Commissione tributaria regionale della Lombardia, sentenza del 3 marzo 2022, n. 769.

<sup>28</sup> Si tratta di un profilo ben illustrato nella sentenza del Tribunale di Vicenza, sentenza n. 1563/2022, inedita. Qui, infatti, si precisa che l'imputato «parallelamente all'attività di vendita (...) ha continuato ad acquistare numerose opere d'arte» e che proprio tale circostanza concorre «ad escludere che il motivo che ha spinto [l'imputato] a vendere le proprie opere lo stato di necessità riconducibile alla crisi delle sue attività imprenditoriali».

<sup>29</sup> Si tratta, anche in questo caso, di un principio fatto proprio del Tribunale di Vicenza, sentenza n. 1563/2022, inedita. In particolare, ivi si afferma che lo stato di necessità familiare «non può che evocare una condizione di bisogno talmente grave da costringere il "collezionista" ad alienare contro la propria volontà le sue opere pur di farvi fronte, non disponendo di alternative». Nella sentenza, ancora, si spiega che «risulta quindi difficile conciliare [la situazione di necessità familiare] con il fatto che l'imputato non abbia destinato l'intero ricavato delle cessioni di opere d'arte alla risoluzione della situazione di crisi».

<sup>30</sup> Sul punto, può richiamarsi la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, n. 279 del 22 febbraio 2016. Ivi si considera, infatti, che il contribuente ha attraversato, nel biennio 2007-2008, «una grave crisi causata, fra l'altro, dal fallimento di tre importanti clienti e manifestatasi in gravi perdite di esercizio»: in coincidenza con tale crisi, l'imprenditore ha «alienato alcuni immobili di sua proprietà» ed ha «venduto le opere d'arte in questione». La Commissione tributaria evidenzia che le opere d'arte sono state «vendute solamente nel

## 6. L'indice della valutazione del volume d'affari complessivo generato dalle compravendite.

Il volume d'affari complessivo generato dalla compravendita di opere d'arte è un criterio fondamentale per la demarcazione del confine tra imprenditore di settore e mero collezionista: ciò, almeno, stando alla giurisprudenza sviluppatasi in materia<sup>31</sup>. Ed, in effetti, si tratta di un indice senza dubbio suggestivo per riconoscere la natura professionale-imprenditoriale dell'attività. Va, tuttavia, considerata un'ipotesi "limite", che si verifica quando il volume delle entrate sia effettivamente ingente, ma ciò a fronte dell'alienazione di una sola opera. Va considerato, infatti, che, nel mondo dell'arte, è frequente la vendita di manufatti in cambio di somme di denaro davvero considerevoli: è noto a tutti che una sola opera può valere diversi milioni di euro<sup>32</sup>. È evidente, quindi, che, anche dinnanzi ad un solo atto traslativo, il volume d'affari potrebbe essere ingente: ci si deve domandare se, in queste ipotesi, sia quindi dirimente far ricorso all'indice del volume d'affari per riconoscere l'esistenza di un'attività imprenditoriale. Il nodo critico può essere risolto traendo spunto dalla giurisprudenza sviluppatasi sul tema. Una prima indicazione utile si trova nella sentenza n. 323 del 2 giugno 1994, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di Venezia. Qui, infatti, si precisa che la vendita occasionale di beni d'arte da parte del privato non costituisce necessariamente attività commerciale e ciò è vero, soprattutto, qualora detta vendita «consista in un solo affare». Apparentemente diverso è il concetto espresso nell'ordinanza della Suprema Corte n. 6874 dell'8 marzo 2023. Nell'occasione, gli Ermellini hanno statuito che la qualità di imprenditore non può escludersi «in colui il quale compia un unico affare, di non trascurabile rilevanza economica». Ebbene, apparentemente i due arresti sembrano stabilire principi diversi: tuttavia, proseguendo nella lettura della sentenza di Cassazione appena citata, tale conflitto (lo si ripete: soltanto apparente) viene in realtà superato, grazie ad una importante puntualizzazione. Scrive, infatti, il Supremo Collegio che anche un solo affare può essere sintomo della natura imprenditoriale dell'attività di commercio d'opere, purché – però – detto affare sia stato concluso «a seguito dello svolgimento di un'attività che abbia richiesto una pluralità di azioni»<sup>33</sup>. In altri termini, la Suprema Corte

---

*periodo oggetto di accertamento» e non risulta che egli «abbia venduto opere d'arte prima del 2007 e dopo il 2008». Sulla base di tale rilievo, il Giudice tributario di secondo grado ha ritenuto che «l'appellante si sia limitato ad alienare parte del proprio patrimonio al solo fine di porre rimedio ad una situazione di crisi economica che lo aveva colpito». Considerazioni simili in: Commissione Tributaria Regionale Piemonte Torino Sez. III, sentenza n. 1412 del 18.9.2018*

<sup>31</sup> Si veda, in tale senso: Commissione tributaria regionale Veneto - Venezia, sentenza n. 619/2019. La stessa ordinanza della Corte di Cassazione n. 6874 del 2023 menziona più volte il criterio del volume d'affari, facendo riferimento agli importi «elevati» o «notevoli» che avrebbero caratterizzato l'attività di cessione di opere d'arte.

<sup>32</sup> Per un caso peculiare, si rinvia in proposito a: M. BUCOLO, *Venduta all'asta da Christie's un'opera d'arte digitale per 69 milioni di dollari. Tutta la storia*, in *Artribune*, 12 marzo 2021.

<sup>33</sup> Cass. Civ., ordinanza del 8 marzo 2023, n. 6874.

sembra intendere che l'unico affare – per quanto redditizio – non consente di ravvisare l'esistenza di un'attività d'impresa: a tal fine, è, infatti, sempre necessario che sussista un connotato di abitudine, stabilità o, comunque, di organizzazione dell'attività<sup>34</sup>. Detto principio può essere esteso: quello del volume d'affari complessivo è un indice senz'altro utile e significativo, ma non può essere letto da solo, poiché esso, in realtà, non dà conto del carattere di stabilità o ripetitività dell'attività. In definitiva, il solo criterio del volume economico complessivo non consente di stabilire se l'attività rientri, o meno, nell'alveo applicativo dell'art. 55 TUIR.

### **7. L'indice dell'organizzazione dell'attività: la disponibilità di beni strumentali, lo svolgimento di attività promozionali e il ricorso a canali di finanziamento.**

Uno dei criteri forse più solidi per individuare il commerciante d'arte può allora essere quello dell'eventuale disponibilità di un'organizzazione, più o meno complessa, al servizio dell'attività stessa (ad esempio: automezzi, personale, immobili). Sul punto va subito fatta una puntualizzazione. S'è detto in precedenza che la nozione tributaria di impresa non richiede che, per svolgere l'attività, si disponga di un'organizzazione: ciò che conta, infatti, è che la medesima attività abbia carattere di stabilità. Ciò nondimeno, l'esistenza di una organizzazione rileva (non tanto come requisito, quanto) come indizio o elemento sintomatico del carattere professionale dell'attività posta in essere. Ora, l'organizzazione dell'attività può manifestarsi, in quest'ottica, con due modalità diverse, entrambe valide come criterio di qualificazione del contribuente. La prima modalità di organizzazione dell'attività è quella più intuibile e consiste nella predisposizione di personale, mezzi o beni al servizio dell'attività medesima: per esemplificare, si può pensare ad un "collezionista" che sia proprietario di capannoni ove siano stipate le opere<sup>35</sup>, che disponga di automezzi adibiti al trasporto di manufatti artistici o che, ancora, si avvalga dell'opera di altre persone, remunerandole a tal fine. C'è, però, anche un secondo concetto di organizzazione dell'attività, che qui rileva. Si tratta delle ipotesi in cui le compravendite di beni d'arte sono accompagnate da operazioni accessorie, come ad esempio il ricorso a canali di finanziamento per l'acquisto delle opere, oppure lo sfruttamento di strumenti promozionali o pubblicitari per la vendita delle stesse. Ma non solo. L'organizzazione dell'attività può esplicarsi anche attraverso attività di promozione degli artisti, attraverso la pubblicazione di siti e pagine *web* dedicate, oppure mediante l'organizzazione di mostre o esposizioni: tali iniziative, infatti, possono essere funzionali all'accrescimento del prezzo delle opere dell'artista, rivelando così l'intento lucrativo di chi agisce. E quanto osservato sembra condiviso dalla giurisprudenza della Suprema Corte, ove si afferma che l'attività di impresa va

---

<sup>34</sup> Frequente, in giurisprudenza, è il riferimento al compimento di una «serie di atti intermedi volti ad incrementare il valore del bene in funzione della successiva vendita»: così Commissione Tributaria di II grado Trentino-A. Adige Trento, Sentenza del 11 giugno 2019, n. 59.

<sup>35</sup> Un esempio, in tal senso, si trova nella sentenza del Tribunale di Vicenza, n. 1653/2022 (inedita).

riconosciuta anche valutando l'«attività di promozione degli autori delle opere, svolta al fine di accrescerne il valore»<sup>36</sup>.

## 8. L'indice soggettivo-teleologico della passione per l'arte.

Va ora osservato, per completezza, che per distinguere il mero collezionista dal mercante o speculatore d'arte, è frequente il ricorso ad un criterio che potremmo definire soggettivistico-teleologico. Detta impostazione è ricorrente soprattutto in dottrina, per evidenti finalità didascaliche: in quest'ottica, la distinzione tra le due figure è basata sull'intento (potremmo dire, sull'*animus*) che ispira il soggetto che compravende opere artistiche. L'intento è lucrativo o speculativo nel caso del mercante o speculatore; è, invece, estetico o contemplativo nel caso del mero collezionista. Bisogna domandarsi, però, se tale criterio soggettivo possa valere anche quale indice spendibile in sede giudiziaria, per accertare se l'attività di compravendita di opere d'arte abbia, o meno, impostazione imprenditoriale<sup>37</sup>. Il criterio anzi detto (benché utile sul piano dogmatico – didascalico) non sembra costituire un indice davvero utilizzabile o attendibile per qualificare un soggetto come mercante d'arte oppure come semplice collezionista. Ciò perché l'accertamento dell'*animus* che ispira l'attività di compravendita di opere d'arte presupporrebbe un'analisi tendenzialmente intimistico-psicologica, un processo alle intenzioni dell'agente. È di tutta evidenza, però, che per potersi procedere ad un accertamento di tal fatta è necessario ricorrere ad elementi e indizi oggettivi, certi, riscontrabili nella realtà empirico-fenomenologica esterna alla mera *voluntas* del contribuente. Bisognerebbe chiedersi, allora, quali possano essere gli elementi e indizi oggettivi che consentano di stabilire, al banco delle prove, se il soggetto agisce da speculatore o, invece, da collezionista. Se non fosse che, a ben vedere, gli indizi oggettivi cui si fa riferimento coinciderebbero, in buona sostanza, con i criteri che si sono visti nei paragrafi che precedono. Si ritiene, quindi, che la distinzione basata sull'atteggiamento psicologico del soggetto, sebbene assai efficace in chiave didascalica o illustrativa, si rivela in fin dei conti poco utile nel momento dell'accertamento processuale.

## 9. La configurabilità delle fattispecie di omessa dichiarazione e dichiarazione infedele. Elemento oggettivo.

Si sono visti, fin qui, i possibili inquadramenti a fini tributari di colui il quale venda opere d'arte: ci si è soffermati, in particolare, sui criteri che consentono di collocare

---

<sup>36</sup> Cass. civ., Sez. I, sentenza del 13 agosto 2004, n. 15769.

<sup>37</sup> Si può osservare, peraltro, che l'attenzione all'*animus* psicologico dell'acquirente o venditore di beni artistici è, invero, frequente anche in giurisprudenza. Si tratta, del resto, di un argomento impiegato in sede giudiziaria per avvalorare la tesi di volta in volta sostenuta dalla parte: in particolare, si fa leva sulla passione per l'arte del soggetto per dimostrare che lo stesso ha agito quale mero collezionista (con intento estetico – contemplativo) e che, pertanto, egli non è soggetto ad imposta sulla vendita delle opere.



il contribuente nell'una o nell'altra categoria. Prima di addentrarci nei profili più strettamente penalistici della trattazione, preme evidenziare un dato: come si è visto, la distinzione tra mercante, speculatore e collezionista poggia su valutazioni normative e fattuali problematiche e dibattute. Eppure, sono proprio tali valutazioni a costituire la premessa essenziale per l'eventuale contestazione dei reati di cui agli artt. 4 e 5 del D. Lgs. 74/2000. Ciò perché, come si intuisce, è dall'inquadramento fiscale dell'attività che deriva l'eventuale obbligo di dichiarazione, la violazione del quale può integrare le fattispecie penali poc'anzi richiamate. È giunto il momento, quindi, di soffermarsi sulle due fattispecie incriminatrici.

È opportuno premettere che l'art. 4 D. Lgs. 74/2000 (rubricato: dichiarazione infedele) punisce con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi «*chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo*». La fattispecie appena richiamata prevede una soglia di punibilità del fatto. In particolare, la dichiarazione infedele è penalmente rilevante se «*l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 100.000*» ovvero se «*l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni*»<sup>38</sup>.

L'art. 5 del D. Lgs. 74/2000 punisce, invece, le ipotesi di omessa dichiarazione. Precisamente, la fattispecie sanziona – per quanto qui interessa – «*chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila*»<sup>39</sup>.

Ora, sul piano dell'elemento oggettivo del reato ed, in particolare, con riferimento al fatto tipico, le due norme non sembrano porre particolari problemi applicativi nelle ipotesi qui considerate. Non v'è dubbio, infatti, che il soggetto, una volta qualificato come speculatore o come mercante d'arte, debba dichiarare i redditi derivanti dalla cessione delle opere: qualora egli ometta di presentare la dichiarazione ovvero, pur presentando la dichiarazione, ometta di indicare compiutamente i proventi della vendita di beni d'arte, la sua condotta integrerà il fatto tipico contemplato, rispettivamente, dall'art. 5 e dall'art. 4 del D. Lgs. 74/2000<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Le soglie sono aggiornate alle modifiche apportate dal D. L. 26 ottobre 2019, n. 124. In merito a tale riforma, si rinvia a: S. FINOCCHIARO, *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)*, in *Sistema Penale*, 18 novembre 2019 e S. FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sistema Penale*, 7 gennaio 2020; I. IORIO, C. VINCI, M. GAGLIARDI, *Reati tributari*, IPSOA, 2020; M. VILLANO, *La tutela sanzionatoria dell'interesse fiscale*, CEDAM – Wolters Kluwers, 2020.

<sup>39</sup> Anche in questo caso, la norma è aggiornata alle modifiche apportate dal D. L. 26 ottobre 2019, n. 124.

<sup>40</sup> Sulle due fattispecie, si rinvia a: I. IORIO, *I reati tributari*, Wolters Kluwers, 2020; G. GAMBONI (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Giuffrè, 2020; F. CAGNOLA, L. SALVINI (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario - Imposte sui redditi, IVA, Accise, Autoriciclaggio, 231 fiscale*, Giappichelli, 2022; A. DI TULLIO D'ELISIIS, *I reati tributari. Commento avente ad oggetto i reati previsti dal d.lgs. 10/03/2000, n. 74*, Key Editore, 2023; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, 2021; E. D. BASSO, A. VIGLIONE, *Diritto penale tributario*,

Senonché, ragionando intorno all'elemento oggettivo del reato, un dubbio da risolvere in effetti ci sarebbe. Bisogna chiedersi, infatti, se il mercante d'arte che ometta del tutto l'indicazione dei redditi derivanti dalla cessione delle opere, commetta una mera dichiarazione infedele o, piuttosto, una omessa dichiarazione. In termini concreti, l'ipotesi si configura qualora il contribuente presenti l'atto fiscale, eventualmente indicando alcuni dei redditi che egli ha percepito, ma ometta di compilare il quadro dichiarativo dedicato ai redditi provenienti dalla cessione di opere d'arte. Il nodo critico può essere sciolto analizzando la struttura dei due reati esaminati, le condotte punite ed il momento consumativo delle fattispecie. L'art 4 D. Lgs. 74/2000 è reato istantaneo, che si consuma al momento della presentazione della dichiarazione infedele: la fattispecie postula, dunque, una condotta attiva, che consiste nella presentazione di un documento (la dichiarazione IVA o dei redditi) consapevolmente mendace o incompleto. Al contrario, l'art. 5 del D. Lgs. 74/2000 deve qualificarsi come delitto omissivo proprio<sup>41</sup>. L'omissione consiste, appunto, nella mancata presentazione della dichiarazione: precisamente, con riferimento a tale ipotesi delittuosa, il *tempus commissi delicti* viene individuato nel momento in cui risultano decorsi novantuno giorni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione del documento dichiarativo<sup>42</sup>. Tali considerazioni evidenziano che, laddove la dichiarazione sia stata presentata<sup>43</sup>, non potrà tendenzialmente configurarsi il reato punito dall'art. 5 D. Lgs. 74/2000 e ciò quand'anche la dichiarazione risulti incompleta<sup>44</sup>. Sul punto, si può richiamare l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione, secondo cui «*la fattispecie di omessa dichiarazione deve essere riservata solo alle ipotesi più radicali, quali l'assoluta inesistenza del documento o la mancata trasmissione all'Ufficio*»<sup>45</sup>.

---

Giappichelli, 2021; I. IORIO, C. VINCI, M. GAGLIARDI, *Reati tributari* cit.; M. VILLANO, *La tutela sanzionatoria dell'interesse fiscale* cit.; F. P. LEDDA, *I reati tributari*, GD Edizioni, 2021; F. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Giuffrè, 2021; G. BELLAGAMBA, G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*, Giuffrè, 2011.

<sup>41</sup> G. L. SOANA, *I reati tributari* cit., p. 251. L'autore, in particolare, rileva che «*trattandosi – secondo la prospettazione prevalente – di reato di pura omissione la condotta si sostanzia e si esaurisce nella mancata presentazione della dichiarazione*».

<sup>42</sup> Cass. Pen., sentenza del 12 giugno 2020, n. 23176. Ivi si afferma, peraltro, che «*la presentazione di dichiarazione dei redditi oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine integra il reato di cui al D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 5 e non quello di cui all'art. 2 decreto medesimo, anche quando all'interno di essa sono indicati elementi passivi fittizi derivanti dall'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti*».

<sup>43</sup> Particolare attenzione merita l'ipotesi in cui la dichiarazione sia presentata ad Ufficio incompetente: giacché in questo caso una dichiarazione effettivamente esiste ed è presentata dal contribuente, si tende ad escludere la configurabilità del delitto di omessa dichiarazione. In questo senso: R. BRICCHETTI, *Dichiarazione omessa o infedele. La fattispecie a condanna monofasica*, in *Fisco*, 2001, p. 7075.

<sup>44</sup> Sul punto deve, tuttavia, precisarsi che può incorrere nel delitto di omessa dichiarazione colui il quale presenti una dichiarazione «*talmente generica, carente ed imprecisa (...) da rendere impossibile all'ufficio ora la costruzione della base imponibile ora la stessa identificazione del contribuente*»: così G. L. SOANA, *I reati tributari* cit., pp. 256-257.

<sup>45</sup> Cass. Pen., sentenza del 14 febbraio 2021, n. 5141. In particolare, la Suprema Corte, richiamando altri precedenti sul punto, chiarisce che «*nell'ipotesi in cui il contribuente non ometta la dichiarazione, ma provveda invece ad effettuarla, qualora indichi un valore diverso rispetto a quanto dovuto, incorre in errore, oppure nella dichiarazione infedele, qualora l'errore sia voluto, ma non nell'omessa dichiarazione, [per] cui "la dichiarazione infedele*

## 10. Elemento soggettivo. La rilevanza dell'errore di diritto tributario.

Come si è detto, però, i profili più problematici da affrontare non attengono tanto all'elemento oggettivo del reato, quanto, piuttosto, a quello soggettivo. Ora, va considerato che entrambe le fattispecie penali considerate sono punite a titolo di dolo specifico: entrambe, infatti, richiedono che l'agente operi «*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*»<sup>46</sup>. Sia concessa una brevissima considerazione preliminare. Per quanto qui interessa, la condotta può ritenersi dolosa solo se il fatto è stato «*dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione*»<sup>47</sup>; detto altrimenti, il rimprovero doloso esige sempre (o, meglio, dovrebbe esigere sempre) l'accertamento di un atteggiamento psicologico tipico descritto dal binomio «*rappresentazione e volontà*»<sup>48</sup> del fatto di reato, sintesi moderna delle elaborazioni sul dolo sviluppate dalla dottrina giuridica tedesca (*Vorstellungstheorie* e *Willenstheorie*)<sup>49</sup>. Orbene, a mente di tali principi, sembra logico affermare che, per ritenersi integrato il dolo richiesto dagli artt. 4 e 5 D. Lgs. 74/00, il soggetto agente debba preliminarmente essere consapevole di dover dichiarare i redditi generati dalla cessione di opere d'arte<sup>50</sup>. Una tale consapevolezza significa, però, che il soggetto agente sia altresì consapevole – ancor più a monte – di essere inquadrato come mercante d'arte o come speculatore occasionale: ciò perché, come si è visto in precedenza, se il contribuente fosse un mero collezionista non dovrebbe dichiarare i proventi delle cessioni di beni artistici. Come si è sottolineato più volte, però, l'inquadramento fiscale di colui che venda opere d'arte è assai complesso e richiede valutazioni ed accertamenti non sempre *ictu oculi* intuitivi e prevedibili. E ciò ha ricadute importanti sulla configurabilità dei reati fiscali in analisi.

Può accadere, infatti, che chi venda opere d'arte possa “sbagliare” (diremmo, in buona fede) il proprio inquadramento fiscale: versando in errore, egli potrebbe non dichiarare i proventi della propria attività legata ai manufatti d'arte non già perché intenzionato ad evadere il fisco ma, semplicemente, perché convinto di nulla dovere all'erario. V'è da chiedersi, allora, se tale atteggiamento psicologico da parte dell'agente

---

*presentata dal contribuente..., anche quando indichi un valore non verosimile, non è equiparabile alla omessa dichiarazione».*

<sup>46</sup> Identica formulazione si trova sia nel testo dell'art. 4 D. Lgs. 74/2000, sia nel successivo art. 5.

<sup>47</sup> Cfr. art. 43 c.p.

<sup>48</sup> A. LANZI (a cura di), *Diritto penale come sistema*, Pacini Giuridica, 2022, pp. 172-177; D. PULITANO', *Diritto Penale*, Giappichelli, 2013 (V ediz.), pp. 307-310. In particolare, l'Autore chiarisce che «per aversi dolo la volontà deve investire l'intero fatto oggetto di rappresentazione, nella sua unità di significato»; M. DONINI, *Teoria del reato. Una introduzione*, CEDAM, 1996, p. 266; in precedenza: L. EUSEBI, *Il dolo come volontà*, Morcelliana, 1993; A. DE MARSICO, *Coscienza e volontà nella nozione del dolo*, Napoli, 1930; G. CERQUETTI, *Il dolo*, Giappichelli, 2010; M. MASUCCI, *Fatto e Valore nella definizione del dolo*, Giappichelli, 2004.

<sup>49</sup> Per un recente ed utile contributo sul tema, si legga: G. GENTILE, *Se io avessi previsto tutto questo – riflessioni storico-dogmatiche sulle formule di Frank*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 30 ottobre 2013.

<sup>50</sup> La consapevolezza dell'obbligo dichiarativo è comunque condizione necessaria ma non sufficiente per ritenersi sussistente il dolo specifico richiesto dai reati tributari: in questo senso, V. DE GIOIA, *Reati tributari: il dolo (omissivo) di evasione*, in *N-Jus*, La Tribuna, 2023.

escluda la sussistenza dell'elemento soggettivo richiesto dalle fattispecie incriminatrici. Più esattamente, si tratta di comprendere se trovi applicazione, in ipotesi, la disciplina di cui agli artt. 47 c.p. e 15 D. Lgs. 74/2000<sup>51</sup>. Sul punto, deve registrarsi un orientamento, ormai consolidato, della Suprema Corte di Cassazione. La posizione del Supremo Collegio è nel senso di ritenere che le norme fiscali costituiscono, rispetto ai reati fiscali, elementi extra-penali integrativi del precetto<sup>52</sup>. Pertanto, l'errore sulle norme di diritto tributario si risolve, in definitiva, in errore sul precetto penale. Ovvio corollario di tale impostazione ermeneutica è che l'errore di inquadramento tributario non esclude il dolo di omessa dichiarazione e di dichiarazione infedele<sup>53</sup>. In altri termini, si fa applicazione del principio di cui all'art. 5 c.p.<sup>54</sup>.

La conclusione appena raggiunta non è, però, sufficiente. È noto, infatti, che l'art. 5 c.p. deve essere letto, oggi, anche alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 364 del 1988<sup>55</sup>: la pronuncia della Consulta impone di verificare la sussistenza di quel «requisito minimo d'imputazione costituito dall'effettiva "possibilità di conoscere la legge penale"»<sup>56</sup>. Detto altrimenti, a fronte della particolare difficoltà di distinzione tra mercante, speculatore e collezionista d'arte, v'è da chiedersi «se esista, in concreto, la possibilità, sia pur eccezionale (di fronte ad un generale, comune errore sul divieto) per il singolo agente di conoscere la legge penale e, pertanto, l'illiceità del fatto»<sup>57</sup>. Il riferimento alla sentenza "364" deve, però, essere completato, precisando che il binomio inevitabilità-scusabilità dell'errore (o dell'ignoranza) della legge penale è invocabile soltanto nell'ipotesi in cui l'agente versi in errore a causa di una obiettiva incertezza o oscurità delle norme di riferimento<sup>58</sup>. E, cioè, l'errore non deve dipendere da un'errata cognizione del precetto

<sup>51</sup> Come noto, tale norma enuncia che: «al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».

<sup>52</sup> Sul punto sono intervenute le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, affermando che «l'errore sulla norma fiscale non integra un errore di fatto ai sensi dell'art. 47 c.p., comma 3, ma costituisce un errore sul precetto penale»: Cass., Sezioni Unite, sentenza del 28 marzo 2013, n. 37424.

<sup>53</sup> Sull'argomento: G. FIANDACA, E. MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*, Zanichelli, 1997, pp. 289-341; G. IZZO, *L'errore sul precetto nella riforma dei reati tributari*, in *Il Fisco*, n. 14/2000, p. 4541.

<sup>54</sup> Più esattamente, la Suprema Corte ha affermato «l'inoperatività dell'errore scusabile, tanto di diritto quanto di fatto, quando lo stesso cada non solo sulla norma extrapenale integratrice del precetto penale, ma anche sulla norma tributaria (nella specie quella di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, riguardante le operazioni di cessione all'esportazione non imponibili), non certo predisposta ai fini della definizione dei reati e quindi non integrante la norma penale di cui al D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 4»: Cass. Pen., sentenza del 13 luglio 2017, n. 44293. Con altra pronuncia, la Suprema Corte ha stabilito che «la mancata conoscenza, da parte dell'operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell'art. 5 c.p.»: Cass. Pen., sentenza del 8 aprile 2019, n. 23810.

<sup>55</sup> Recentemente, sul punto: Corte di Cassazione, sentenza n. 15620 del 3 marzo 2022 e Corte di Cassazione, sentenza n. 37422 del 2 luglio 2021. Per alcune recenti riflessioni sui temi della Sentenza della Corte costituzionale, n. 364/1988, si vedano: G. LATTANZI, *Tra legge e giudice alla ricerca di un equilibrio per la legalità penale*, in *Cassazione Penale*, n. 12/2022, p. 4154; E. LUPO, *Sistema delle fonti, diritto giurisprudenziale e legalità penale*, in *Cassazione Penale*, n. 1/2022, p. 404;

<sup>56</sup> Così: Corte costituzionale, sentenza n. 364 del 1988.

<sup>57</sup> *Ibidem*.

<sup>58</sup> Deve richiamarsi, sul punto, quanto stabilito dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione «all'indomani» della pronuncia del Consulta: «a seguito della sentenza 23 marzo 1988 n. 364 della Corte

dovuta a difficoltà interpretative soggettive<sup>59</sup>. Dall'impostazione descritta, deriva che il mercante d'arte che, per errore, ritenga di non essere tenuto a presentare la dichiarazione, potrà comunque essere chiamato a rispondere dei reati di cui agli artt. 4 e 5 D. Lgs. 74/2000. Ciò vale nella misura in cui si ritenga che un simile errore dipenda da un'errata percezione subiettiva delle norme e non, invece, da un'oggettiva oscurità dell'ordinamento tributario. Al contrario, qualora si ritenesse che «*lo Stato non abbia reso obiettivamente riconoscibili (o "prevedibili")*»<sup>60</sup> le norme relative alla distinzione tra mercante, speculatore e collezionista, potrà eventualmente escludersi quel requisito minimo di imputabilità costituito dalla conoscibilità del precetto penale. Non pare, tuttavia, che, allo stato, la giurisprudenza sia orientata in tal senso.

## 11. Segue. Dolo eventuale e dolo specifico.

Trattando dell'elemento soggettivo dei reati fiscali, bisogna considerare che l'incertezza del quadro tributario spiega effetto anche in un'altra direzione. Assai frequente, infatti, potrebbe essere l'ipotesi in cui il soggetto, pur consapevole della possibilità che la propria attività possa ritenersi fiscalmente rilevante ex art. 55 TUIR, comunque non presenti la dichiarazione oppure ometta l'indicazione dei redditi relativi alla cessione di beni d'arte, con ciò accettando scientemente il rischio che la propria condotta possa integrare il fatto di evasione fiscale sanzionato dagli artt. 4 e 5 D. Lgs. 74 del 2000. È il tema, quindi, del dolo eventuale<sup>61</sup>. Tema che, per quanto interessa in questa

---

*costituzionale, secondo la quale l'ignoranza della legge penale, se incolpevole a cagione della sua inevitabilità, scusa l'autore dell'illecito, vanno stabiliti i limiti di tale inevitabilità. Per il comune cittadino tale condizione è sussistente, ogni qualvolta egli abbia assolto, con il criterio dell'ordinaria diligenza, al cosiddetto "dovere di informazione", attraverso l'espletamento di qualsiasi utile accertamento, per conseguire la conoscenza della legislazione vigente in materia. Tale obbligo è particolarmente rigoroso per tutti coloro che svolgono professionalmente una determinata attività, i quali rispondono dell'illecito anche in virtù di una "culpa levis" nello svolgimento dell'indagine giuridica. Per l'affermazione della scusabilità dell'ignoranza, occorre, cioè, che da un comportamento positivo degli organi amministrativi o da un complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale, l'agente abbia tratto il convincimento della correttezza dell'interpretazione normativa e, conseguentemente, della liceità del comportamento tenuto» (Cass., Sezioni Unite, sentenza del 10 giugno 1994, n. 8154).*

<sup>59</sup> Si richiama, sul punto, la sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 23810 del 8 aprile 2019, con la quale si è sancita «*l'inapplicabilità dell'art. 47 c.p., attesa la pacifica irrilevanza della dichiarazione integrativa ai fini della "sanatoria" di quanto falsamente dichiarato con la dichiarazione originaria, come del resto consegue dalla lettura del disposto del D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 15. Detta disposizione, sotto la rubrica "Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie", recita "1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47 c.p., comma 3, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione". L'interpretazione più corretta della predetta disposizione è nel senso che solo "l'obiettiva incertezza" della norma tributaria integrativa del precetto penale rileva, in quanto la ratio di quanto affermato nella iniziale clausola di riserva ("Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47 c.p., comma 3") è frutto di una precisa scelta del legislatore, che ha inteso ampliare lo spettro dell'ignoranza inevitabile ex art. 5 c.p., sganciandola dall'elemento soggettivo sottesa all'errata cognizione del precetto stesso».*

<sup>60</sup> Corte costituzionale, sentenza n. 364 del 1988.

<sup>61</sup> Recentemente, la Suprema Corte ha richiamato la struttura del dolo eventuale proprio nell'ambito dei delitti fiscali connotati da dolo specifico, precisando che l'atteggiamento psicologico «*si caratterizza per un*



sede, va affrontato nell'ottica di comprendere se la forma eventuale del dolo sia compatibile con l'elemento finalistico (*id est*: con il dolo specifico) richiesto dalle fattispecie incriminatrici menzionate. È noto, infatti, che il dolo specifico postula non soltanto la rappresentazione e volontà del fatto (come si è accennato in precedenza), ma impone anche una direzione finalistica della condotta del soggetto agente<sup>62</sup>. La condotta è, quindi, penalmente rilevante soltanto se, oltre che cosciente e volontaria, essa è anche connotata dalla specifica direzione tipizzata dal legislatore. Così ricostruita, la previsione del dolo specifico potrebbe ritenersi per talune fattispecie incompatibile con il dolo eventuale, poiché si richiederebbe «*un certo grado di intensità dolosa, così escludendo l'attitudine di un approccio doloso solo eventuale a integrare, sul versante soggettivo, il reato*»<sup>63</sup>. Deve darsi atto, tuttavia, che tale ultimo principio non sembra accolto dalla giurisprudenza in tema di reati tributari<sup>64</sup>. L'orientamento prevalente della Suprema Corte di Cassazione sancisce, infatti, la piena idoneità del dolo eventuale ad integrare le fattispecie punite dal D. Lgs. 74/2000<sup>65</sup>. L'interpretazione del Supremo Collegio allarga, così, di non poco le maglie selettive dell'elemento psicologico<sup>66</sup>: anche lo stato di dubbio circa la qualifica di mercante o speculatore d'arte e, quindi, circa l'obbligo di dichiarazione fiscale è, in definitiva, sufficiente per integrare l'elemento soggettivo dei reati di cui agli artt. 4 e 5 D. Lgs. 74/2000, nella misura in cui detto dubbio riveli un'accettazione del rischio di evasione<sup>67</sup>. A ciò si aggiunga che, con altra pronuncia, la Suprema Corte di Cassazione ha sostenuto che il dolo specifico richiesto per

---

*contenuto rappresentativo e volitivo tale da includere in termini di effettività e concretezza anche la specifica finalità richiesta dalla legge ai fini dell'integrazione del reato. Se, infatti, ai fini della configurabilità del dolo eventuale, l'agente deve lucidamente raffigurarsi il fatto lesivo quale conseguenza della sua condotta, e deve inoltre consapevolmente determinarsi ad agire comunque, accettando compiutamente la verifica di tale fatto lesivo, risulta ragionevole concludere che il medesimo agente, nella indicata situazione, pone in essere la sua condotta nella piena consapevolezza che questa potrà realizzare anche la specifica finalità richiesta dalla legge ai fini dell'integrazione del reato, e, quindi, nell'attivarsi accettandola, la fa propria»:* Cass. Pen., sentenza del 19 marzo 2020, n. 12680.

<sup>62</sup> Per alcune recenti riflessioni in tema di dolo specifico, seppure con riferimento ad altra fattispecie: A. AIMI, *La nozione di dolo specifico di profitto al vaglio delle Sezioni Unite*, in *Sistema Penale*, n. 2/2023.

<sup>63</sup> R. GAROFOLI, *Manuale di Diritto Penale – Manuale Superiore*, Nel Diritto, 2022, p. 889. L'affermazione dell'Autore fa riferimento, in particolare, all'ipotesi di abuso d'ufficio.

<sup>64</sup> Si veda, ad esempio: Cass. pen., sentenza 26 agosto 2021, n. 32241. Va precisato, però, che tale orientamento della Giurisprudenza ha suscitato diversi rilievi critici in Dottrina. Per un puntuale approfondimento, si rinvia al commento alla sentenza della Corte di Cassazione del 19 giugno 2018, n. 52411, a cura di M. GRANDE, in *Cassazione Penale*, n. 5-6/2019, pag. 2268.

<sup>65</sup> In questo senso, di recente: Corte di Cassazione, Sez. III, sentenza n. 42606 del 10.11.2022. Per la nota alla sentenza: D. COLOMBO, *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: la Cassazione ribadisce la compatibilità con il dolo eventuale*, in *Giurisprudenza Penale Web*, n. 11/2022. Si veda anche: G.P. DEMURO, *Sul dolo eventuale nel dolo specifico*, in *Diritto penale e processo*, n. 10/2020.

<sup>66</sup> La giurisprudenza di legittimità ha dato atto dell'esistenza di un «*costante l'indirizzo che ravvisa la compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico anche in relazione agli altri delitti previsti dal D. Lgs. n. 74 del 2000 i quali richiedono tale forma di finalizzazione volontaria della condotta, come, ad esempio, nel caso dei reati di dichiarazione infedele (Sez. 3, n. 30492 del 2015, cit.), di omessa dichiarazione (Sez. 3, n. 7000 del 23/11/2017, dep. 2018, Venturini, Rv. 272578-01)*»: così Cass. Pen., sentenza del 19 marzo 2020, n. 12680.

<sup>67</sup> Per un'approfondita riflessione sulle ipotesi in cui il dolo eventuale è «*relativo non all'evento-conseguenza, ma ai presupposti della condotta*», si rinvia a M. DONINI, *Dolo eventuale e formula di frank nella ricettazione. le sezioni unite riscoprono l'elemento psicologico*, in *Cassazione Penale*, nn. 7-8/2010, pag. 2555.



l'integrazione dei reati tributari (nella specie, l'art. 8 D. Lgs. 74/2000) può concorrere con altre finalità, anche extra-tributarie<sup>68</sup>. Ebbene, leggendo insieme gli orientamenti appena richiamati, si comprende che il dolo specifico nei reati tributari non riveste, in fin dei conti, una significativa capacità di limitazione dell'area del penalmente rilevante. Di conseguenza, non sembra che la previsione della forma specifica di dolo consenta di escludere l'applicabilità dei reati di cui agli artt. 4 o 5 D. Lgs. 74/2000, nelle ipotesi in esame. Stando all'orientamento delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione<sup>69</sup>, l'elemento soggettivo può dirsi sicuramente escluso soltanto quando sia provato che il soggetto agente abbia agito unicamente per finalità extra-penali.

Nella trattazione che precede ci si è concessi un'approssimazione, per semplicità espositiva. S'è detto, infatti, che il dolo, ancorché eventuale, deve riferirsi al fatto dell'evasione: ma tale affermazione è imprecisa. Infatti, i reati di cui agli artt. 4 e 5 D. Lgs. 74/2000 contemplano delle soglie di rilevanza del fatto. È opinione prevalente, in dottrina e giurisprudenza, che anche tali soglie costituiscano fatto tipico del reato: il dolo, quindi, deve coprire anche detti elementi<sup>70</sup>. Ciò significa che il mercante d'arte, per incorrere in sanzione penale, non soltanto deve prevedere e volere il fatto di evadere le imposte, ma deve altresì essere consapevole che tale evasione sia di importo superiore a quelli di cui al D. Lgs. 74/2000<sup>71</sup>. Ciò non esclude, tuttavia, la compatibilità delle fattispecie in esame con la forma eventuale del dolo: infatti, come ha affermato la Suprema Corte di Cassazione, «*nel delitto di omessa dichiarazione, previsto dall'art. 5 D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il superamento della soglia rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa ha natura di elemento costitutivo del reato e, come tale, deve formare oggetto di rappresentazione e volizione, anche a titolo di dolo eventuale*»<sup>72</sup>.

## 12. La prova dell'elemento soggettivo.

Si è descritto quello che potremmo definire l'attuale "standard interpretativo" dell'elemento soggettivo nei reati di omessa dichiarazione e dichiarazione infedele: merita, ora, soffermarsi - perché assai utile ai nostri fini - sullo "standard probatorio" del dolo nei medesimi reati tributari<sup>73</sup>. V'è da chiedersi, in particolare, da quali elementi

<sup>68</sup> In questo senso: Cass. Pen., sentenza del 29 ottobre 2018, n. 49190.

<sup>69</sup> Cass., Sezioni Unite, sentenza del 25 ottobre 2000, n. 27. In particolare, il Supremo Collegio ha stabilito che «*il delitto di frode fiscale può concorrere con quello di truffa comunitaria quando lo specifico dolo di evasione della condotta tipica si coniuga con una distinta e autonoma finalità extratributaria, sempre che quest'ultima non sia perseguita dall'agente in via esclusiva*».

<sup>70</sup> Sul punto, anche: G. L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 259.

<sup>71</sup> La Suprema Corte di Cassazione, Sezione Penale, con sentenza del 21 settembre 2021, n. 34881, ha precisato che: «*In tema di reati tributari, la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 5), può essere desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta*».

<sup>72</sup> Cass. Pen., sentenza del 23 novembre 2017, n. 7000.

<sup>73</sup> Sull'argomento, diffusamente: A. TRAVERSARI, *La difesa nel processo per reati tributari*, Giuffrè, 2022; L. COSTANZO, A. MARCHESSELLI, M. TORTORELLI, *Accertamenti tributari*, Giuffrè, 2022. Per una recente sentenza in tema di prova nei reati tributari: Corte di Cassazione, sentenza del 22 dicembre 2020 n. 36915.

possa desumersi, «*oltre ogni ragionevole dubbio*»<sup>74</sup>, che il soggetto era consapevole dei propri obblighi dichiarativi e fiscali e che, agendo con tale consapevolezza, egli ha preveduto e voluto l'evasione<sup>75</sup> (oltre le soglie di rilevanza penale) o, comunque, agendo nel dubbio, ha accettato il rischio della predetta evasione. Ora, in linea di principio, la valutazione della sussistenza dell'elemento soggettivo del reato richiederebbe un certo rigore probatorio<sup>76</sup>: ciò è stato evidenziato anche dalla Suprema Corte di Cassazione, laddove ha affermato che in tema di «*elemento psicologico dell'illecito penalmente rilevante, trattandosi di reato doloso, la sussistenza di tale elemento non può ritenersi di per sé presente, ma deve essere oggetto di specifico accertamento. Di tale prova deve farsi carico la pubblica accusa, non potendo certo esserne onerato l'imputato. La prova del dolo può essere tratta da ogni elemento utile allo scopo, purché il convincimento del giudice derivi da una motivazione logica, coerente e fondata su fatti concreti, senza l'impiego di formule apodittiche*»<sup>77</sup>. Proprio in tema di reati tributari, il Supremo Collegio ha avuto anche occasione di precisare che «*un ruolo decisivo ai fini dell'accertamento del dolo è svolto dagli elementi indiziari*» e che, nell'ipotesi in cui il dolo sia contestato nella sua forma eventuale, deve farsi applicazione dei principi stabiliti in proposito dalla Sezioni Unite, con sentenza n. 38343 del 24/04/2014. Ebbene, alla luce di tale orientamento, il dolo può essere allora accertato, secondo la giurisprudenza, tenendo conto, fra l'altro, di due elementi: i) il comportamento successivo al fatto e ii) il contesto lecito o illecito in cui si è svolta l'azione<sup>78</sup>. Si menzionano proprio questi due profili poiché essi paiono essere quelli più significativi ai nostri fini.

---

<sup>74</sup> Cfr. art. 533 c.p.p. Sul tema: A. CORBO, *Questioni controverse nella giurisprudenza di legittimità*, in *Cassazione Penale*, n. 5/2023. Recentemente, in giurisprudenza: Cass. Pen., sentenza del 15 marzo 2023, n. 15444; Tribunale Taranto, sentenza del 16 gennaio 2023, n.3429. Qui, in particolare, si spiega che il compendio probatorio ed indiziario sul quale si fonda la condanna del reo deve «*consentire l'attribuzione del fatto illecito all'imputato, pur in assenza di una prova diretta di reità, sulla base di un complesso di dati, che, saldandosi logicamente, conducano necessariamente a un giudizio di colpevolezza come esito inevitabile e, conseguentemente, oltre ogni ragionevole dubbio*».

<sup>75</sup> Sul tema si rinvia anche a: G. L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 259. L'Autore, concordemente, precisa che è «*necessaria la presenza della prova che l'omessa dichiarazione sia stata preordinata proprio all'evasione dell'imposta*». F. LOMBARDI, *L'accertamento del dolo specifico nei reati tributari*, *La Tribuna*, 15 marzo 2023; M. FRANCESCO, *I reati tributari tra dolo specifico e accertamento in concreto*, in *Iltributario.it*, 27 giugno 2022.

<sup>76</sup> Si rimanda, sull'argomento, ad un interessante studio relativo all'impiego delle neuroscienze per la prova del dolo: M. T. FILINDEU, *Neuroscienze ed elemento psicologico del reato: considerazioni in tema di dolo*, in *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, n. 2/2021, pag. 603.

<sup>77</sup> Così Cass. Pen., sentenza del 4 marzo 2014, n. 31156 (in riferimento ad altra fattispecie di reato). Per un'interessante nota alla sentenza, si veda: D. GALASSO, *La prova del dolo non può ritenersi sussistente 'in re ipsa'*, in *Diritto & Giustizia*, n. 1/2014, pag. 158.

<sup>78</sup> Come noto, la sentenza delle Sezioni Unite n. 38343 del 24/04/2014 fa riferimento anche ad altri criteri dai quali desumersi l'atteggiamento doloso dell'agente. Essi sono: «*a) la lontananza della condotta tenuta da quella doverosa; b) la personalità e le pregresse esperienze dell'agente; c) la durata e la ripetizione dell'azione; d) il comportamento successivo al fatto; e) il fine della condotta e la compatibilità con esso delle conseguenze collaterali; f) la probabilità di verificazione dell'evento; g) le conseguenze negative anche per l'autore in caso di sua verificazione; h) il contesto lecito o illecito in cui si è svolta l'azione nonché la possibilità di ritenere, alla stregua delle concrete acquisizioni probatorie, che l'agente non si sarebbe trattenuto dalla condotta illecita neppure se avesse avuto contezza della sicura verificazione dell'evento*».

Con riguardo al primo aspetto, deve darsi atto che la Suprema Corte di Cassazione ritiene che *«la prova del dolo specifico in capo al contribuente [possa] desumersi anche dal comportamento successivo al mancato pagamento delle imposte dovute e non dichiarate, dimostrativo della volontà preordinata di non presentare la dichiarazione»*<sup>79</sup>. Non si può non rilevare che, a ben vedere, la condotta postuma non costituisce una prova “logicamente certa” della sussistenza dell’elemento soggettivo doloso in un momento antecedente, ovvero quello del *tempus commissi delicti*. Tuttavia, non si può trascurare l’orientamento della Suprema Corte secondo cui *«la prova dell’esistenza della volontà di non presentare la dichiarazione al fine di evadere le imposte può bene essere desunta anche dal comportamento successivo del contribuente-imputato»*<sup>80</sup>, né si può nascondere che una simile *factio probatoria* possa avere, almeno in termini probabilistici, una certa attendibilità. Ci si è soffermati su tale metodo di accertamento del dolo poiché esso potrebbe rivelarsi di frequente applicazione nell’ipotesi di omessa dichiarazione o dichiarazione infedele da parte del collezionista che sia riqualificato come mercante d’arte. In simili ipotesi, infatti, a prescindere dall’eventuale “buona fede” iniziale o dall’errore di diritto tributario, il collezionista dovrà assicurare massima attenzione (e collaborazione) nel momento successivo a quello di consumazione del reato tributario e ciò per non far “scattare la trappola” della “retrodatazione del dolo”. Peraltro, va osservato – per inciso – che la collaborazione del contribuente potrebbe tradursi anche nell’*«integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo»*, beneficiando così della causa di non punibilità prevista dall’art. 13, comma 2, del D. Lgs. 74/2000<sup>81</sup>.

Un secondo elemento di accertamento del dolo merita attenzione, nell’ottica della presente trattazione. Si tratta della valutazione del contesto lecito o illecito in cui si è svolta l’azione. Anche in questo caso, il metodo indiziario accolto dalla giurisprudenza si basa su una presunzione: non è detto, infatti, che l’illiceità del contesto dimostri, in

<sup>79</sup> Così, Cass. Pen., sentenza del 28 febbraio 2020, n. 16469.

<sup>80</sup> Cass. Pen., sentenza del 27 ottobre 2022, n. 10997. Nella stessa sentenza si legge che *«la prova del dolo specifico in capo al contribuente può desumersi anche dal comportamento successivo del mancato pagamento delle imposte dovute e non dichiarate, dimostrativo della volontà preordinata di non presentare la dichiarazione»*. sul punto viene richiamata anche: Cass. Pen., sentenza del 28 febbraio 2020, n. 16469.

<sup>81</sup> L’art. 13 D. Lgs. 74/2000 prevede, infatti, che *«I reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. 2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. 3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell’applicabilità dell’articolo 13 bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione»*.

modo inequivoco, che il soggetto abbia preveduto e voluto l'evasione fiscale. Anche in questo caso, però, deve ammettersi che la tesi sostenuta dalla Suprema Corte si rivela, quantomeno, suggestiva. L'illiceità del contesto, in termini concreti, viene desunta dalla natura complessivamente fraudolenta<sup>82</sup> o dissimulativa<sup>83</sup> di una certa operazione. Se da un lato, quindi, la giurisprudenza di legittimità ha ampliato le maglie interpretative del dolo specifico dei reati tributari, dall'altro lato la stessa giurisprudenza ha restituito una certa capacità selettiva all'elemento psicologico delle fattispecie<sup>84</sup>, richiedendo un certo rigore nella prova del dolo<sup>85</sup>. Sembra sfumare, invece, tale rigore probatorio quando si tratta di verificare la consapevolezza, in capo al soggetto agente, del superamento delle soglie di punibilità previste dagli artt. 4 e 5 D. Lgs. 74/2000: la Suprema Corte ha recentemente affermato, in ipotesi di dichiarazione infedele, che l'imputato deve agire con la consapevolezza «di indicare elementi falsi», precisando, tuttavia, che «tale consapevolezza [invece] non è necessaria con riferimento al superamento delle soglie di punibilità essendo tale dato automaticamente (e matematicamente) ricavabile dalla condotta»<sup>86</sup>.

---

<sup>82</sup> In ipotesi, recentemente, è intervenuta anche una sentenza della Suprema Corte di Cassazione, ove si precisa che «il dolo specifico che, nei reati tributari di cui agli artt. 5 ed 8 D. Lgs n. 74 del 2000, è integrato» qualora si registri «la macroscopica illegalità dell'attività svolta e la consapevolezza di tale illegalità»: Corte di Cassazione, sentenza n. 19609 del 10.5.2023 (sul punto, la Suprema Corte richiama un ulteriore precedente: Corte di Cassazione, sentenza n. 2570 del 28.8.2018). Per un commento alla recente sentenza del 2023, si legga: P. COMUZZI, *Frodi carosello e dolo di evasione in presenza di amministratori di diritto e di fatto*, in *IlSole24Ore – Norme e Tributi plus*, 19 maggio 2023.

<sup>83</sup> Può richiamarsi, al proposito, la sentenza del Tribunale di Vicenza n. 1653/2022, inedita. Il Giudice di primo grado ha affermato che «il dolo di evasione richiesto dalle norme si ricava dal complessivo disegno dissimulativo posto in essere dall'imputato rispetto alla propria attività di cessione di opere d'arte». Tra gli elementi considerati nella sentenza si registra innanzitutto la circostanza che i magazzini, presso cui erano stoccate le opere, risultavano formalmente intestati ad altra persona, benché gli stessi fossero – di fatto – nella disponibilità dell'imputato. Imputato che, peraltro, si recava assai frequentemente presso tali depositi; inoltre, le opere ivi depositate erano tutte di proprietà dell'imputato: circostanze, queste, che confermano il carattere fittizio dell'intestazione dei magazzini. Un secondo elemento di prova del dolo è, poi, individuato nella circostanza che alcuni ricavi delle vendite di opere d'arte sarebbero stati dirottati sul conto corrente della moglie del medesimo imputato, benché si trattasse di compravendite che – di fatto – venivano gestite direttamente e personalmente dal reo. Il Tribunale berico fa, infine, riferimento al contegno tenuto da un collaboratore dell'indagato nel corso degli accertamenti svolti dalla Guardia di Finanza.

<sup>84</sup> Un'esplicita presa di posizione, in questo senso, si trova in: Corte di Cassazione n. 39482/2022 del 14.09.2022, Sez. IV Penale. Ivi si afferma, in particolare, che: «la prova del dolo nella fattispecie in esame sconta le difficoltà tipiche dell'accertamento di fatti che non sono accadimenti materiali esterni, ma puramente interni e che, in quanto tali, devono essere desunti indirettamente. La ricostruzione della volontà del soggetto è procedimento che passa attraverso la considerazione di tutte le circostanze esteriori che possono essere espressioni di atteggiamenti psichici o comunque accompagnarli e attraverso l'inferire da tali circostanze l'esistenza di una volizione, sulla base delle comuni regole di esperienza, rapportate al caso concreto». Per un sintetico commento alla sentenza: A. VILLANI, L. LOPRIENO, *L'accertamento del dolo specifico nel reato di omessa dichiarazione*, Lecce, 28 ottobre 2022.

<sup>85</sup> Sebbene ancora “resistano” alcune sentenze nelle quali il dolo sembra fatto discendere “presuntivamente” ed automaticamente dalla condotta: in tal senso Corte di Appello di Ancona, sentenza del 13 dicembre 2022, n. 2173, ove si legge che «la sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico normativamente richiesto per la punibilità del reato in oggetto è reso evidente dalla complessiva condotta dell'imputato».

<sup>86</sup> Cass. Pen., sentenza del 8 aprile 2019, n. 23810.

### 13. Metodi e problemi di accertamento dell'imposta evasa.

Resta un ultimo aspetto, che, per completezza, merita di essere affrontato. La contestazione dei reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione presuppone l'accertamento dell'esatto ammontare dell'imposta evasa<sup>87</sup>: ciò risulta essenziale sia per verificare il superamento delle soglie stabilite dal D. Lgs. 74/2000, sia per fornire al Giudice un elemento attendibile per la determinazione della pena ai sensi dell'art. 133 c.p. L'individuazione dell'imposta evasa è, però, in molti casi problematica<sup>88</sup>. Lo è, in particolar modo, qualora l'attività sia riconosciuta come imprenditoriale soltanto in sede di accertamento tributario o in sede giudiziale: in queste ipotesi, infatti, vanno individuati e ricostruiti, *ex post*, quali entrate e quali costi siano imputabili all'attività interessata, nonché i relativi importi. Di conseguenza, l'accertamento dell'imposta evasa richiede due passaggi: il primo consiste nell'individuazione delle voci di entrata effettivamente imputabili all'attività di compravendita di opere d'arte, con esclusione, quindi, dei proventi che derivino da altre fonti o attività. In ordine a tale primo passaggio, deve tenersi in considerazione che l'attività accertativa svolta dall'amministrazione finanziaria può basarsi anche su presunzioni<sup>89</sup>: come si è visto, però, l'importo oggetto di evasione costituisce elemento tipico del fatto punito dagli art. 4 o 5 D. Lgs. 74/2000. Di conseguenza, sul piano del processo penale, l'esatto ammontare dell'imposta è elemento che dovrebbe forse essere puntualmente provato (non in via presuntiva) dalla Pubblica Accusa<sup>90</sup>.

Quanto al secondo passaggio cui si è accennato in precedenza, esso consisterebbe nella riduzione dell'importo sulla base degli eventuali costi accertati. A ben vedere, però, questo aspetto può risultare, di fatto, soltanto eventuale. Ed, infatti, la Suprema Corte di Cassazione ha stabilito che «*per determinare l'ammontare dell'imposta evasa il Giudice è tenuto a considerare eventuali costi non contabilizzati (...) solo in presenza di allegazioni fattuali da cui desumere la certezza o, comunque, il ragionevole dubbio della loro esistenza*»<sup>91</sup>. Tuttavia, calandoci nell'ipotesi del collezionista o mercante d'arte "evasore", andrebbe considerata una circostanza peculiare. Come si è evidenziato in precedenza, l'addebito di responsabilità penale muove, nelle ipotesi che qui si considerano, da una

<sup>87</sup> Sul «concetto penale di imposta evasa», diffusamente: G. L. SOANA, *I reati tributari*, cit., pp. 65-83.

<sup>88</sup> In proposito, deve tenersi a mente il principio stabilito dalla Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16865 del 11 marzo 2021, secondo cui «*spetta esclusivamente al giudice penale il compito di determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta e non versata, suscettibile dapprima di sequestro e, poi, di confisca, in base a una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dal giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria. Inoltre, il giudice penale, mentre non è vincolato dalle valutazioni compiute in sede di accertamento tributario, può tuttavia con adeguata motivazione apprezzare gli elementi induttivi in detta sede valorizzati per trarne elementi probatori, che ritenga idonei a sorreggere il suo convincimento*».

<sup>89</sup> Un esempio in tale senso si trova in: Cass. Civ., ordinanza n. 6874 del 8 marzo 2023. Qui si dà atto della «*presunzione su cui l'Ufficio ha basato l'accertamento, secondo cui gli accreditamenti e i prelievi dal conto corrente corrispondono a componenti positive del reddito sfuggite dall'imposizione*».

<sup>90</sup> Sul tema: F. CAPOROTUNDO, *Presunzioni legali e onere della prova nel processo penale*, in *Giurisprudenza Penale*, n. 1/2017.

<sup>91</sup> Cass. Pen., sentenza del 16 gennaio 2019, n. 8700.



constatazione di fondo, ossia che l'attività posta in essere dall'imputato abbia natura di attività d'impresa. Nel riconoscere tale natura, il Giudice potrebbe dar conto dell'esistenza di una struttura organizzativa, al servizio dell'attività di cessione delle opere d'arte. Nel riconoscere l'esistenza di detta organizzazione, si dovrebbero, allora, computare anche i relativi costi. Detto altrimenti, ciò che costituisce l'impresa ha un suo costo, di acquisto o di gestione. Per esemplificare, quindi, se il tribunale accerta che il mercante d'arte dispone di beni immobili, dovrebbe conseguentemente valutare la deducibilità dell'ammortamento relativo all'acquisto di detti immobili o, comunque, la deducibilità dei costi di gestione degli stessi. Ragionando diversamente, si corre infatti il rischio di cadere in un ragionamento contraddittorio: si corre, cioè, il rischio di affermare la sussistenza di un fatto (l'organizzazione d'impresa) salvo, poi, affermare che non vi è la certezza o, comunque, il ragionevole dubbio che quel medesimo fatto sussista. In questi termini, l'orientamento della Suprema Corte relativo all'allegazione dei costi deducibili in sede fiscale andrebbe in parte ridimensionato, nelle ipotesi in cui l'esistenza dell'impresa, e la relativa "economia", siano dati accertati e ricostruiti, per la prima volta, in sede giudiziale.

#### 14. Una riflessione conclusiva.

All'esito della trattazione, ci sia concessa una breve riflessione conclusiva. Il dato preliminare sul quale si è posta l'attenzione è quello dell'inquadramento tributario dell'attività di cessione di opere d'arte. Come si è visto, la collocazione fiscale del soggetto che compravende manufatti d'arte si basa su criteri non codificati dal legislatore: criteri che, peraltro, non sempre risultano dirimenti o univoci o davvero utili ai fini della distinzione. Certamente, detti indici devono essere apprezzati di volta in volta e congiuntamente, passando in rassegna ognuno di essi. Solo in questo modo, si scongiura il rischio di sopravvalutare circostanze che, a bene vedere, non sono sempre significative. Anche con queste attenzioni, però, il quadro rimane poco intuitivo e poco prevedibile. Come forse si è colto, esiste una figura la cui individuazione è, invero, assai problematica: ci si riferisce allo speculatore occasionale. Rispetto a tale inquadramento, infatti, non vale il criterio della stabilità e ripetitività dell'attività (giacché l'attività è, appunto, occasionale); né sembra dirimente o significativa la valutazione degli indizi tipici dell'attività imprenditoriale organizzata, giacché non si tratta, in effetti, di un'attività d'impresa. Dunque, l'unico criterio che consente di discernere il mero collezionista dallo speculatore occasionale (soggetto ad imposta ex art. 67 TUIR) sembra quello soggettivo-teleologico, indagando quindi il motivo per cui il soggetto acquista l'opera d'arte: si è visto, però, che tale criterio pone non facili problemi di accertamento giudiziale<sup>92</sup>. In definitiva, non resta che prendere atto dell'esistenza di alcune aree oscure

---

<sup>92</sup> Le difficoltà di accertamento probatorio relativo alla qualifica tributaria del soggetto agente ben emergono nella vicenda decisa dalla Suprema Corte, Sezione Penale, con sentenza del 10 febbraio 2017, n. 14858, ove si legge che risulta «pure non provato che il [soggetto] avesse esercitato l'attività di mercante d'arte piuttosto che essere stato un collezionista, il quale occasionalmente ne aveva ceduta alcuna lucrando l'aumento di



che connotano il diritto tributario nelle ipotesi *de quibus*. D'altronde, tale incertezza non deve sorprendere, dal momento che, come si è detto, «il Testo Unico delle Imposte sui Redditi non prevede una normativa specifica sulla tassazione delle compravendite di opere d'arte effettuate dai privati»<sup>93</sup>. Di fronte a tale situazione normativa, con riferimento agli artt. 4 e 5 D. Lgs. 74/00, come integrati dalle norme del TUIR, si pone il sincero dubbio che esista «per l'agente l'oggettiva "possibilità" di conoscere le leggi penali»<sup>94</sup>. O, per lo meno, si pone il dubbio che la contestazione di reati di omessa dichiarazione o dichiarazione infedele sia, nelle ipotesi qui considerate, sufficientemente chiara e prevedibile<sup>95</sup>.

In attesa che il Legislatore, dunque, intervenga a rimediare il *vulnus* normativo<sup>96</sup>, s'impone, nella "quotidianità giudiziaria", un atteggiamento di prudenza. Può accadere, infatti, che la mancata o infedele dichiarazione nasca dalla "innocua" convinzione (magari anche fondata) di essere un mero collezionista d'arte e, quindi, di non dover sottoporre a tassazione i proventi delle cessioni di opere. Tanto più se si considera che, come detto in precedenza, la qualifica tributaria di impresa non coincide con quella civilistica. Per questo, s'impone un atteggiamento prudente (o, se vogliamo, garantista) in tutte quelle ipotesi in cui dall'inquadramento tributario possano scaturire sanzioni penali. E, più precisamente, tale atteggiamento di prudenza deve tradursi nell'esigenza di assicurare, in ogni caso, il massimo rigore probatorio nell'accertamento dell'elemento soggettivo. In altri termini, il dolo dei reati fiscali contestati dovrà ravvisarsi soltanto laddove vi sia la prova inequivoca che il soggetto ha previsto ed ha voluto il fatto di evasione: va evitata, cioè, la tentazione di estendere i confini e mutare la fisionomia del dolo, per non correre il rischio di forgiare, occultamente, ipotesi colpose di omessa dichiarazione o dichiarazione infedele.

---

valore intervenuto nel tempo».

<sup>93</sup> Cass. Civ., ordinanza del 8 marzo 2023, n. 6874.

<sup>94</sup> Corte costituzionale, sentenza n. 364 del 1988.

<sup>95</sup> Cfr. Corte Europea Dei Diritti Dell'uomo, Quarta Sezione, Causa Contrada c. Italia (Ricorso n. 66655/13), 14 aprile 2015. Recentemente: G. SPANGHER, *Certezza del diritto e prevedibilità delle decisioni*, in *Discrimen*, n. 1/2023.

<sup>96</sup> Si veda, ad esempio, il recente disegno di legge-delega n. 1038 del 23 marzo 2023, con il quale si prevede l'introduzione di una specifica disciplina che consenta di individuare i casi in cui le «plusvalenze derivanti dalla vendita, da parte di collezionisti (...) di oggetti da collezione, d'arte e di antiquariato» debbano essere tassate, come "redditi diversi" (ex art. 67 TUIR). Per uno sguardo sulle attuali proposte di riforma, si rimanda a G. CALABI, M. CERRATO, *Vediamo se lei è collezionista o speculatore*, cit.; S. MONTI, *Riforma fiscale: le novità per il mercato dell'arte*, in *Artribune*, 30 marzo 2023.

Editore

ASSOCIAZIONE  
**"PROGETTO GIUSTIZIA  
PENALE"**