

MARCO BODO*

IL REGIME IVA NELLE COMPRAVENDITE DEGLI OGGETTI D'ARTE

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Requisiti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione del "regime del margine" – 3. Metodi di calcolo del margine – 4. Il "regime del margine" nelle compravendite di oggetti d'arte.

1. Premessa.

Al fine di evitare la doppia tassazione su beni per i quali il rivenditore non ha potuto portare in detrazione l'IVA, il DL 23.2.95 n. 41 (conv. L. 22.3.95 n. 85) ha recepito la direttiva 14.2.94 n. 94/5/CE (c.d. VII direttiva CEE) ed ha introdotto nel nostro sistema fiscale un regime speciale di applicazione dell'IVA per il commercio di beni mobili usati, degli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, acquistati presso privati in Italia o in altro Stato membro.

Con questo regime l'IVA viene calcolata sulla differenza tra il prezzo di vendita dei beni e quello di acquisto maggiorato dei costi accessori di riparazione, pertanto la base imponibile sulla quale va applicata l'aliquota IVA prevista per la cessione del bene non è determinata come normalmente avviene per le altre cessioni, sull'intero prezzo di vendita, ma solo sull'utile (il margine appunto) che risulta a favore del cedente dopo la rivendita del bene sul quale l'IVA era già stata scontata in via definitiva.

* Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti.

2. Requisiti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione del "regime del margine".

Il regime speciale del margine viene applicato dai soggetti che esercitano il commercio di beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione (all'ingrosso o al dettaglio):

- indicati nella tabella allegata al DL 41/95;
- per i quali non sia stata operata la rivalsa dell'IVA all'atto dell'acquisto.

I beni oggetto del regime in questione sono, in particolare, i beni mobili usati suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione e gli oggetti d'arte di antiquariato e da collezione, indicati nella tabella allegata al DL 41/95 (di cui tratteremo in seguito).

I beni sopra indicati devono essere stati acquistati da "privati" in Italia o in altro Stato membro, considerandosi come tali anche i soggetti passivi che non hanno potuto detrarre l'IVA all'atto dell'acquisto o dell'importazione (ex artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 del DPR 633/72), i soggetti che beneficiano, nel proprio Stato membro di appartenenza, del regime di franchigia previsto per le piccole imprese o i soggetti che hanno assoggettato la cessione al regime del margine.

Nello specifico, tale regime si applica:

- a. ai rivenditori al dettaglio, all'ingrosso, in forma ambulante che, per professione abituale, commerciano i beni sopra indicati, nonché alle imprese ed ai professionisti che ne effettuano occasionalmente la cessione;
- b. alle agenzie di vendite all'asta, per le cessioni effettuate anche in esecuzione di rapporti di commissione o di rappresentanza di soggetti non operanti nell'esercizio d'impresa (o di arte e professione).

3. Metodi di calcolo del margine.

Con il regime del margine il tradizionale metodo di calcolo dell'Iva "imposta da imposta" viene sostituito con il metodo "base da base", in base al quale l'IVA è applicata solo sulla differenza tra il prezzo di vendita del bene e il suo costo di acquisto al lordo dell'imposta (c.d. margine).

Per quanto concerne la concreta applicazione di tale tipologia di determinazione dell'imposta è necessario determinare il margine seguendo le diverse modalità previste dalla Legge.

L'IVA relativa alla rivendita si applica sul "margine", ossia:

- a. sulla differenza positiva tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto, aumentato delle spese di riparazione e accessorie (regime ordinario o analitico);
- b. forfettariamente sul prezzo di vendita (regime forfetario o percentuale);
- c. sulla differenza globale tra l'ammontare complessivo degli acquisti e delle cessioni effettuate nel periodo mensile o trimestrale di riferimento (regime globale).

Il regime ordinario (o analitico) si applica a tutti i soggetti passivi che effettuano, con carattere abituale, cessioni di beni rientranti nell'ambito oggettivo di applicazione della disciplina del margine, salvo che abbiano optato per il regime IVA ordinario (di cui ai Titoli I e II del DPR 633/72), nonché ai soggetti passivi, imprenditori e professionisti, che effettuano occasionalmente cessioni di beni rientranti nell'ambito oggettivo di applicazione della disciplina del margine, salvo che abbiano optato per il regime IVA ordinario.

Tale metodologia si applica anche ai rivenditori di oggetti d'arte, d'antiquariato o collezione, purché abbiano esercitato l'opzione per tale regime e purché tali beni siano stati:

- importati da Paesi terzi;
- ovvero, acquistati direttamente dall'autore o dai suoi eredi/legatari;

I rivenditori di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione che importano tali beni o li acquistano dall'autore stesso o dai suoi eredi/legatari e i soggetti che rientrano nel regime forfettario o globale del margine, ma che intendono optare per il regime ordinario del margine, devono darne comunicazione nella dichiarazione IVA relativa all'anno a decorrere dal quale il contribuente intende esercitare l'opzione.

Applicando questa metodologia di calcolo l'IVA si applica sul margine di ogni singola cessione.

Se il margine risulta essere positivo, l'imposta dovuta dovrà essere scorporata dal margine calcolato, mentre se il margine risultasse negativo non dovrà essere conteggiata nessuna imposta.

L'IVA sugli acquisti, anche intracomunitari, e sulle importazioni dei beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, nonché sulle riparazioni e sulle spese accessorie è indetraibile (Se il rivenditore, al momento della cessione, tuttavia, ha scelto di determinare l'IVA nei modi ordinari è consentita la detrazione dell'imposta eventualmente assolta all'atto dell'acquisto/importazione).

Coloro che rientrano nel regime ordinario del margine, ma:

- manca il prezzo di acquisto dei beni oggetto della cessione o è privo di rilevanza, ovvero non è determinabile;
 - esercitano il commercio al dettaglio esclusivamente in forma ambulante;
 - esercitano il commercio di prodotti editoriali non di antiquariato anche in forma non ambulante;
- determinano il margine forfetariamente sul prezzo di vendita.

Con il metodo di calcolo percentuale l'IVA si applica sul margine, determinato forfetariamente sul prezzo di vendita:

- margine = prezzo di vendita x 60%, se riguarda la cessione di oggetti d'arte, non d'antiquariato, il cui prezzo di acquisto manca o è privo di rilevanza o non è determinabile;
- margine = prezzo di vendita x 50%, se si tratta di cessioni:
 - effettuate da ambulanti;
 - di francobolli da collezione e di collezioni di francobolli;
 - di parti, pezzi di ricambio e componenti derivanti dalla demolizione di mezzi di trasporto e di apparecchiature elettromeccaniche;
- margine = prezzo di vendita x 25%, se la cessione riguarda prodotti editoriali di antiquariato effettuata da ambulanti, ovvero prodotti editoriali non di antiquariato effettuata da rivenditori sia in forma ambulante sia con sede fissa.

Anche in questo caso l'IVA sugli acquisti, anche intracomunitari, e sulle importazioni dei beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, nonché sulle riparazioni e sulle spese accessorie è indetraibile.

Il regime del margine globale, disciplinato dall'art. 36 co. 6 del DL 41/95, si applica esclusivamente nei confronti di coloro che svolgono attività di commercio in forma non ambulante di veicoli usati, francobolli, monete e altri oggetti da collezione o che effettuano cessioni di confezioni di materie tessili e prodotti di abbigliamento, compresi quelli accessori, beni, anche di genere diverso, acquistati per masse come compendio unitario e con prezzo indistinto, qualsiasi altro bene di costo unitario inferiore a 516,46 euro.

I soggetti che effettuano occasionalmente cessioni di beni usati, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, in quanto non oggetto dell'attività propria di commercio, sono esclusi dalla determinazione del margine globale. Detti soggetti possono, infatti, applicare solo il regime ordinario (o analitico) del margine, con eventuale opzione per l'IVA "normale", ovvero il regime forfetario, se ne ricorrono le condizioni.

4. Il “regime del margine” nelle compravendite degli oggetti d’arte.

Come ampiamente detto in precedenza, il regime del margine è applicabile anche alla cessione di oggetti d’arte, di antiquariato e da collezione.

L’individuazione puntuale di tali beni è riscontrabile nella tabella allegata al D.L. n. 41 del 1995 riportata in seguito.

Tabella allegata al D.L. n. 41 del 1995

a) «Oggetti d'arte»:

- quadri «collages» e quadretti simili («tableautins»), pitture e disegni, eseguiti interamente a mano dall'artista, ad eccezione dei piani di architetti, di ingegneri e degli altri progetti e disegni industriali, commerciali, topografici e simili, degli oggetti manufatturati decorati a mano, delle tele dipinte per scenari di teatro, sfondi di studi d'arte o per usi simili (codice NC 9701);

- incisioni, stampe e litografie originali, precisamente gli esemplari ottenuti in numero limitato direttamente in nero o a colori da una o più matrici interamente lavorate a mano dall'artista, qualunque sia la tecnica o la

materia usata, escluso qualsiasi procedimento meccanico e fotomeccanico (codice NC 9702 00 00);

- opere originali dell'arte statuaria o dell'arte scultoria, di qualsiasi materia, purché siano eseguite interamente dall'artista; fusioni di sculture a tiratura limitata ad otto esemplari, controllata dall'artista o dagli aventi diritto (codice NC 9703 00 00); a titolo eccezionale in casi determinati dagli Stati membri, per fusioni di sculture antecedenti il 1° gennaio 1989, è possibile superare il limite degli otto esemplari;

- arazzi (codice NC 5805 00 00) e tappeti murali (codice NC 6304 00 00) eseguiti a mano da disegni originali forniti da artisti, a condizione che non ne esistano più di otto esemplari;

- esemplari unici di ceramica, interamente eseguiti dall'artista e firmati dal medesimo;

- smalti su rame, interamente eseguiti a mano, nei limiti di otto esemplari numerati e recanti la firma dell'artista o del suo studio, ad esclusione delle minuterie e degli oggetti di oreficeria e di gioielleria;

- fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto;

b) «Oggetti da collezione»:

- francobolli, marche da bollo, marche postali, buste primo giorno di emissione, interi postali e simili, obliterati o non obliterati ma non aventi corso né destinati ad aver corso (codice NC 9704 00 00);

- collezioni ed esemplari per collezioni di zoologia, di botanica, di mineralogia, di anatomia, o aventi interesse storico, archeologico, paleontologico, etnografico o numismatico (codice NC 9705 00 00);

c) «Oggetti di antiquariato»:

- i beni diversi dagli oggetti d'arte e da collezione, aventi più di cento anni di età (codice 9706 00 00).

L'aliquota IVA applicabile ai suddetti beni è quella ridotta del 10% (ex Tabella A, parte III, voce n. 127-septiesdecies, D.P.R. 633/72) se ricorrono le seguenti ipotesi:

- Importazioni di oggetti d'arte e di antiquariato o da collezione, chiunque sia l'importatore (privato, rivenditore di oggetti d'arte, case d'asta, ecc.).
L'aliquota ridotta del 10% si applica solo alle importazioni, mentre sulle successive rivendite interne di tali beni torna applicabile l'aliquota ordinaria;
- Vendite interne degli oggetti d'arte indicati nella tabella sopra riportata, quando vengono effettuate direttamente dagli autori delle opere, ovvero dai loro eredi o legatari.
Negli altri casi infatti (cessione da parte di commercianti, antiquari, ecc.) è sempre applicabile l'IVA con aliquota ordinaria.

Per quanto riguarda le importazioni di oggetti d'arte, infine, si segnala che la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.24/E del 17 maggio 2010 ha fornito alcune note operative in merito alla possibilità di applicare l'aliquota ridotta al 10%.

In particolare l'ufficio doganale dovrà verificare il codice di Nomenclatura Combinata degli oggetti d'arte importati, secondo le regole comunitarie, qualora per tali beni non sia previsto il rilascio da parte del Ministero per i Beni e le Attività Culturali, di una apposita certificazione attestante la qualifica del bene come oggetto d'arte, d'antiquariato o da collezione.

Per i beni relativamente ai quali, anteriormente all'importazione, sia stata rilasciata una apposita certificazione di interesse culturale, dovrà essere verificato che gli stessi rientrino nelle categorie previste dalla Tabella allegata al D.L. n.41 del 1995.

[1] D.P.R. 633/72 - art. 74

[2] IVA - 2012 - Guide e soluzioni - Ipsoa Wolters Kluwer

[3] RENATO PORTALE, Imposta sul valore aggiunto, ed. 2012, Gruppo 24 ore - commento all'art. 74

[4] DAVIDE DE GIORGI, Il Fisco 2/2013 - fascicolo 1, Ambito di applicazione del c.d. regime del margine;

[5] LELIO CACCIAPAGLIA, FRANCESCO D'ALFONSO, Eutekne, IVA indetraibile con il regime del margine, 28/10/2010;

[6] Memenoto pratico IVA - Ipsoa - Francis Lefebvre - regime del margine;

M. BODO, *Il regime IVA nelle compravendite degli oggetti d'arte*, 4 Businessjus 26 (2013)

Unless otherwise noted, this article and its contents are licensed under a

Creative Commons Attribution 3.0 Generic License.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/>

Se non altrimenti indicato, il contenuto di questo articolo è rilasciato secondo i termini della licenza

Creative Commons Attribution 3.0 Generic License.