

IL REGIME DEL MARGINE

Fonti normative

Artt. 36 – 40 del DL 23.2.1995 n. 41

Art. 311 e seguenti della Direttiva 28.11.2006 n. 112

Introduzione

Il regime del margine è il regime speciale, ai fini IVA, utilizzato per la rivendita di:

- beni usati;
- oggetti d'arte;
- oggetti di antiquariato;
- oggetti da collezione.

Si tratta di un regime nato allo scopo di evitare possibili doppie imposizioni fiscali ai fini IVA, in riferimento a beni che sono fuoriusciti dal circuito commerciale, e che vengono reintrodotti in tale circuito, quali beni usati, ma ancora funzionanti e come tali potenzialmente ancora cedibili da parte di un operatore economico (ossia un soggetto passivo).

Applicando il regime del margine, il calcolo dell'IVA dovuta non avviene secondo i criteri ordinari, dal momento che l'imposta viene determinata in relazione alla differenza di valore tra il prezzo di vendita del bene e il costo di acquisizione dello stesso (aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie).

In particolare, sono stati previsti, tre differenti metodi di calcolo della base imponibile (ai quali corrispondono differenti obblighi):

- il metodo **analitico**;
- il metodo **forfettario**;
- il metodo **globale**.

Requisiti soggettivi

Applicano il regime del margine tutti i contribuenti, soggetti passivi, che abbiano acquistato i beni da un privato o da un soggetto passivo che non abbia potuto portare in detrazione l'IVA e che:

- per professione abituale esercitano il commercio all'ingrosso, al dettaglio o in forma ambulante, di cui all'art. 36, co. 1 del Decreto Legge 41/1995;
- commercino gli stessi beni non per professione abituale, ma occasionalmente, in base a quanto previsto dall'art. 36, co. 9 del Decreto Legge 41/1995.

Requisiti oggettivi

Affinché un bene possa essere assoggettato alla disciplina del margine è necessario che lo stesso sia già stato in precedenza assoggettato ad imposizione IVA a titolo definitivo nell'operazione commerciale originaria, e che venga ora reimmesso all'interno di un nuovo circuito commerciale come bene usato ma ancora funzionante e atto ad essere compravenduto.

Elenco dei beni ai quali è possibile applicare il regime del margine (tabella allegata all'art. 36, co. 1 del DL 41/1995)

Beni per i quali è applicabile il regime del margine	
Oggetti d'arte	Quadri "collages" e quadretti simili (" <i>tableautins</i> "), 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 dell'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto
Oggetti da collezione	Francobolli, marche da bollo, marche postali, buste primo giorno di emissione, interi postali e simili, oblitterati o non oblitterati 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)
Oggetti di antiquariato	Beni diversi dagli oggetti d'arte e da collezione, aventi più di cento anni di età (codice 9706 00 00)

Sono inoltre assoggettabili al regime speciale del margine i beni mobili usati, suscettibili di reimpiego previa riparazione.

Per quanto riguarda gli autoveicoli usati, questi costituiscono beni usati se considerati tali a norma dell'articolo 38, co. 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29

ottobre 1993, n. 427 (*“i mezzi di trasporto non si considerano nuovi alla duplice condizione che abbiano percorso oltre seimila chilometri e la cessione sia effettuata decorso il termine di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti, ovvero navigato per oltre cento ore, ovvero volato per oltre quaranta ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti”*).

Il metodo analitico

L'applicazione del regime del margine prevede come metodo “naturale” di calcolo della base imponibile, quello c.d. “**analitico**”.

Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta rilevano pertanto esclusivamente le operazioni che hanno generato margini positivi, mentre quelle da cui sono derivati margini negativi non devono essere prese in considerazione.

Metodo di calcolo

Per ogni singola operazione devono essere presi in considerazione e confrontati il prezzo di vendita ed il costo di acquisto e delle eventuali riparazioni e spese accessorie (strettamente correlate), da cui:

- se il prezzo di vendita è maggiore dei costi di acquisto e di riparazione, si genera un margine positivo, sul quale si procede con il calcolo dell'imposta dovuta;
- se il prezzo di vendita è minore dei costi di acquisto e di riparazione, si genera un margine negativo, per cui non si procede con il calcolo dell'imposta dovuta.

In caso di margine positivo occorre procedere con la determinazione del margine lordo:

$\text{MARGINE LORDO} = \text{PREZZO VENDITA} - (\text{COSTO DI ACQUISTO} + \text{COSTI DI RIPARAZIONE} + \text{SPESE ACCESSORIE})$

Ottenuto il margine lordo, occorre procedere con lo scorporo dell'IVA in base alle diverse aliquote a cui è assoggettato il bene ceduto (normalmente la medesima della cessione originaria). Pertanto il calcolo da effettuare sarà il seguente:

- $\text{MARGINE LORDO}/1,04$, nel caso di beni assoggettati ad aliquota del 4%;
- $\text{MARGINE LORDO}/1,10$, nel caso di beni assoggettati ad aliquota del 10%;
- $\text{MARGINE LORDO}/1,22$, nel caso di beni assoggettati ad aliquota del 22%.

L'importo che ne deriva corrisponde all'imposta da versare, secondo le modalità e le scadenze ordinarie.

Obblighi amministrativi e contabili

La fattura emessa dai soggetti che adottano il regime del margine per la cessione del bene usato deve contenere l'importo lordo, senza l'indicazione dell'IVA, con indicazione del riferimento al regime speciale adottato (art. 38 co. 1 del DL 41/1995).

In base all'art. 21 co. 6 lett. d) del DPR 633/1972, a seconda dei casi, dovrà essere riportata una delle seguenti diciture: “regime del margine - beni usati”, “regime del margine - oggetti d'arte” o “regime del margine - oggetti di antiquariato o da collezione”.

In particolare, la e-fattura trasmessa via SdI dovrà riportare, in luogo dell'imposta, il codice natura “N5 regime del margine / IVA non esposta in fattura”.

Sono applicabili, ricorrendone i presupposti, le disposizioni di cui all'art. 22 del DPR 633/1972 che consentono di non emettere la fattura se non richiesta dal cliente (art. 38 co. 1 del DL 41/1995).

Per quanto concerne gli obblighi contabili, l'art. 38 del DL 41/1995 distingue tra commerciante occasionale e commerciante abituale.

Nel caso del commerciante abituale, la norma prevede che venga tenuto il registro di carico e scarico, ai sensi dell'art. 39 del DPR 633/1972.

Quanto al registro delle fatture o dei corrispettivi di cui, rispettivamente, agli articoli 23 e 24 del DPR 633/1972 e al registro degli acquisti di cui all'art. 25 del DPR 633/1972, vanno richiamate le precisazioni contenute nella

C.M. 3.5.1996 n. 108 (§11.1), secondo cui: *“I contribuenti che applicano il regime del margine con il metodo analitico o con quello globale non sono obbligati ad annotare i documenti relativi agli acquisti ed alle spese accessorie e di riparazione, rilevanti ai fini della disciplina speciale, nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tali contribuenti non hanno neppure l'obbligo di annotare i documenti emessi, in relazione alle cessioni effettuate, nei registri delle fatture o dei corrispettivi di cui rispettivamente agli artt. 23 e 24 del cennato D.P.R. n. 633 del 1972.”*¹.

I registri di cui all'art. 23 o 24 del DPR 633/72 sono in ogni caso necessari ai fini dell'annotazione, entro i termini previsti per le liquidazioni periodiche, dei margini complessivi del periodo, distinti per aliquota².

Il commerciante occasionale non ha obbligo di utilizzo del registro di carico e scarico e deve annotare ogni singola operazione nei registri normalmente utilizzati per la tenuta ordinaria della contabilità, con la particolarità che le operazioni che sottostanno al regime del margine devono essere separatamente indicate.

Il metodo forfettario

Il metodo forfettario, disciplinato dall'art. 36 co. 5 del DL 41/1995, è applicabile per specifiche categorie di beni, i cui i prezzi di vendita non sono agevolmente rilevabili.

Il principio di funzionamento per la determinazione della base imponibile ai fini IVA consiste nell'applicare una percentuale di forfetizzazione al prezzo di vendita del bene.

In particolare, in riferimento alla corretta percentuale da applicare ai beni usati, la norma citata (art. 36 co. 5 del DL 41/95) riporta i seguenti valori:

- **60%** del prezzo di vendita, per le cessioni di **oggetti d'arte** dei quali il prezzo di acquisto **manca** o è privo di rilevanza, ovvero non è determinabile;
- **50%** del prezzo di vendita, per i soggetti che esercitano attività di commercio al dettaglio esclusivamente in forma **ambulante**; la percentuale è ridotta in ogni caso al **25%** se trattasi di prodotti editoriali di **antiquariato**;
- **25%** del prezzo di vendita per le cessioni di prodotti editoriali diversi da quelli di antiquariato.
- **50%** del prezzo di vendita per le cessioni di **prodotti editoriali di antiquariato**, **francobolli** da collezione e di collezioni di francobolli nonché di parti, pezzi di ricambio o componenti derivanti da demolizioni di **mezzi di trasporto** o di apparecchiature elettromeccaniche.

Inoltre, qualora venga esercitata l'attività di **commercio ambulante di beni usati**, l'adozione del regime forfettario diventa obbligatoria, ed occorre applicare la percentuale di forfetizzazione del 50% a tutti i beni (fatta eccezione per quelli editoriali di antiquariato).

Metodo di calcolo

Per ogni singola operazione deve essere applicata la percentuale prevista al prezzo di vendita.

$$\text{MARGINE LORDO} = \text{PREZZO VENDITA} \times \text{PERCENTUALE DI FORFETIZZAZIONE}$$

Ottenuto il margine lordo, occorre procedere con lo scorporo dell'IVA secondo le diverse aliquote ai cui è assoggettato il bene ceduto (normalmente la medesima della cessione originaria). Pertanto lo scorporo viene determinato nel modo seguente:

- $\text{MARGINE LORDO} / 1,04$, nel caso di beni assoggettati ad aliquota del 4%;

¹ Nella C.M. 3.5.1996 n. 108, al § 11.1, si precisa quanto segue: *“I contribuenti che applicano il regime del margine con il metodo analitico o con quello globale non sono obbligati ad annotare i documenti relativi agli acquisti ed alle spese accessorie e di riparazione, rilevanti ai fini della disciplina speciale, nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tali contribuenti non hanno neppure l'obbligo di annotare i documenti emessi, in relazione alle cessioni effettuate, nei registri delle fatture o dei corrispettivi di cui rispettivamente agli artt. 23 e 24 del cennato D.P.R. n. 633 del 1972.*

L'unica prescrizione rinvenibile, infatti, nell'art. 38 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, riguarda la necessaria annotazione dei documenti relativi agli acquisti ed alle cessioni negli speciali registri del margine. I contribuenti che utilizzano il metodo analitico di determinazione del margine devono tuttavia tenere il registro di cui all'art. 24 del DPR n. 633 del 1972 (o quello di cui all'art. 23 del medesimo DPR n. 633), nel quale devono, entro i termini previsti per le liquidazioni periodiche, annotare i margini complessivi del periodo, distinti per aliquota.”

² Si veda la nota precedente.

- MARGINE LORDO/1,10, nel caso di beni assoggettati ad aliquota del 10%;
- MARGINE LORDO/1,22, nel caso di beni assoggettati ad aliquota del 22%.

L'importo che ne deriva corrisponde all'imposta da versare, secondo le modalità e le scadenze ordinarie.

Obblighi amministrativi e contabili

La fattura emessa dai soggetti che adottano il regime del margine per la cessione del bene usato deve contenere l'importo lordo, senza l'indicazione dell'IVA, con indicazione del riferimento al regime speciale adottato (art. 38 co. 1 del DL 41/1995).

Anche in questo caso il commerciante deve emettere la fattura per la cessione del bene usato per l'importo lordo, senza l'indicazione dell'IVA, riportando il riferimento alla normativa speciale adottata (con indicazione del codice Natura "N5" nel file XML della e-fattura).

Sono applicabili, ricorrendone i presupposti, le disposizioni di cui all'art. 22 del DPR 633/1972 che consentono di non emettere la fattura se non richiesta dal cliente (art. 38 co. 1 del DL 41/1995).

Per quanto concerne gli obblighi contabili, il co. 3 dell'art. 38 del DL 41/1995 prevede che vengano tenuti due comportamenti obbligatori, senza distinzione alcuna tra commerciante abituale ed occasionale. Occorre:

- 1) riportare i corrispettivi incassati nell'apposito registro di cui all'art. 24 del DPR 633/1972;
- 2) numerare e conservare le fatture di acquisto dei beni destinati alla rivendita, ai sensi dell'art. 39 del DPR 633/1972.

Si ricorda, infatti, che ai sensi dell'art. 38 co. 3 del DL 41/1995, i soggetti passivi che adottano il metodo forfettario *"devono annotare i corrispettivi delle operazioni effettuate nel registro di cui all'articolo 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e, per quanto concerne gli acquisti di beni destinati alla rivendita, numerare e conservare la relativa documentazione, ai sensi dell'articolo 39 dello stesso decreto, con esonero dall'obbligo della loro registrazione."*

Il metodo globale

L'adozione del metodo globale, di cui al comma 6 dell'articolo 36 del DL 41/1995, è riservata esclusivamente a favore dei commercianti abituali – in forma non ambulante - di beni usati (v. tabella sottostante), mentre non è adottabile da quelli occasionali. Resta, tuttavia, ferma la possibilità di optare per l'applicazione del metodo analitico.

Esso *"consiste nella determinazione dell'ammontare del margine imponibile non relativamente a ciascuna operazione effettuata, ma con riferimento alle cessioni nonché agli acquisti di beni posti in essere in ciascun periodo mensile o trimestrale globalmente considerati"* (C.M. 22.6.1995 n. 177, § 4.3.1).

Il regime prevede, dunque, di trattare l'ammontare globale delle cessioni e quello globale degli acquisti nel periodo di riferimento (mese o trimestre), mettendo a confronto il complesso delle operazioni positive e negative.

Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta rileva esclusivamente il margine positivo che ne deriva, mentre qualora risulti un margine negativo, questo verrà rinviato al periodo successivo.

Beni usati per i quali risulta applicabile il metodo globale
Veicoli usati
Monete e altri oggetti da collezione (salvo, evidentemente i francobolli che rientrano tra i beni oggetto del metodo forfettario)
Confezioni di materie tessili e capi di abbigliamento
Beni acquistati per masse a prezzo indistinto
Altri beni di modesto valore (inferiore a 516,46 euro)

Metodo di calcolo

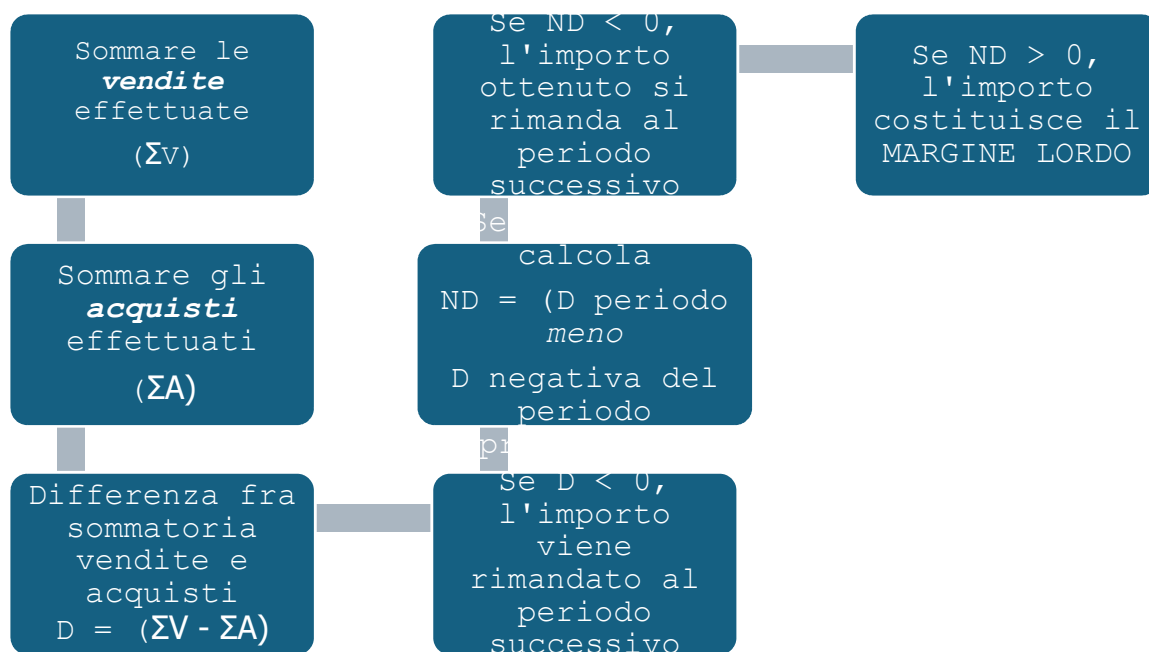
Come accennato, il metodo in esame consiste nel sottrarre dall'ammontare globale complessivo delle cessioni avvenute nel periodo di riferimento (mensile o trimestrale) quello complessivo degli acquisti effettuati nel medesimo periodo.

Dal calcolo possono derivare due risultati differenti:

- se il totale delle vendite del periodo è minore di quello degli acquisti, si genera un marginale negativo, che si rimanda al periodo successivo;
- se il totale delle vendite del periodo è maggiore di quello degli acquisti, si genera un marginale positivo, dal quale è possibile sottrarre l'eventuale margine negativo del periodo precedente. Se il margine che ne deriva è ancora positivo si procede con il calcolo dell'iva dovuta per scorporo, mentre se risulta essere negativo, lo stesso verrà rinviato al periodo successivo.

Operativamente occorre procedere secondo i seguenti passaggi:

1. sommare le vendite effettuate;
2. sommare gli acquisti effettuati;
3. determinare la differenza = somma vendite – somma acquisti;
4. se la differenza è negativa, si rimanda al periodo successivo;
5. se la differenza è positiva, allora: differenza – differenza negativa periodo precedente;
6. se la nuova differenza è negativa, si rimanda al periodo successivo;
7. se la nuova differenza è positiva, allora l'importo ottenuto diventa il margine lordo.



Ottenuto il margine lordo, occorre procedere con lo scorporo dell'IVA secondo le diverse aliquote a cui è assoggettato il bene ceduto (normalmente la medesima della cessione originaria). Pertanto lo scorporo viene determinato nel modo seguente:

- MARGINE LORDO/1,04, nel caso di beni assoggettati ad aliquota del 4%;
- MARGINE LORDO/1,10, nel caso di beni assoggettati ad aliquota del 10%;
- MARGINE LORDO/1,22, nel caso di beni assoggettati ad aliquota del 22%.

L'importo che ne deriva corrisponde all'imposta da versare, secondo le modalità e le scadenze ordinarie.

Obblighi amministrativi e contabili

La fattura emessa dai soggetti che adottano il regime del margine per la cessione del bene usato deve contenere l'importo lordo, senza l'indicazione dell'IVA, con indicazione del riferimento al regime speciale adottato (art. 38 co. 1 del DL 41/1995).

In particolare, la e-fattura trasmessa via SdI dovrà riportare, in luogo dell'imposta, il codice natura "N5 regime del margine / IVA non esposta in fattura".

Sono applicabili, ricorrendone i presupposti, le disposizioni di cui all'art. 22 del DPR 633/1972 che consentono di non emettere la fattura se non richiesta dal cliente (art. 38 co. 1 del DL 41/1995).

Per quanto concerne gli obblighi contabili, la norma prevede che vengano tenuti due registri separati per le operazioni soggette al regime del margine tenuti ai sensi dell'art. 39 del DPR 633/72:

- 1) un registro degli acquisti, in cui le annotazioni devono essere effettuate al lordo dell'imposta sul valore aggiunto;
- 2) un registro delle cessioni, in cui le annotazioni devono essere effettuate al lordo dell'imposta.

Aliquote IVA

Le aliquote dell'imposta che devono essere prese in considerazione, sono quelle ordinarie, tranne che per le seguenti operazioni, per le quali è prevista l'aliquota del 10%:

- importazione di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (francobolli e monete);
- cessioni di oggetti d'arte effettuate dagli autori, loro eredi o legatari.

Operazioni con l'estero

L'articolo 37 del DL 41/1995 disciplina in merito alle operazioni con l'estero effettuate da chi opera in applicazione del regime del margine, prevedendo che:

- in riferimento alle operazioni extracomunitarie, ovvero alle cessioni di cui agli articoli 8, 8-bis 38-quater, 71 e 72 del DPR 633/1972, la differenza positiva (il margine lordo da cui si scorpora l'IVA in caso di operazioni nazionali) è considerata non imponibile;
- per quanto riguarda le operazioni intracomunitarie, gli acquisti dei beni, assoggettati al regime del margine nello Stato membro di provenienza, non sono considerati acquisti intracomunitari, mentre le cessioni degli stessi beni non sono assoggettate alle disposizioni degli articoli 38-bis, 41 e 58, co. 1, del decreto-legge 30.8.1993, n. 331. Con riguardo alla presentazione degli elenchi INTRASTAT, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. 22.6.1995 n. 177: *"in relazione agli scambi di beni soggetti al particolare regime in argomento effettuati tra soggetti passivi di imposta di diversi stati membri, ancorché, come detto, essi non costituiscano operazioni intracomunitarie, sussiste l'obbligo di presentazione, ai soli fini statistici, degli elenchi riepilogativi previsti dall'art. 50 del suddetto decreto-legge n. 331 del 1993"*.

Più in particolare, si analizzano di seguito gli acquisti e le cessioni con l'estero, suddivisi tra le diverse possibili casistiche.

ACQUISTI

Per quanto riguarda gli acquisti di beni usati dall'estero, si evidenziano le possibili situazioni:

1) Acquisto da soggetto passivo comunitario

L'acquisto di un bene usato da un soggetto comunitario, che non applica il regime dei beni usati, impone l'obbligo per l'acquirente italiano di integrare la fattura di acquisto con l'IVA nazionale; la successiva rivendita dello stesso non può rientrare nel regime del margine, ma nel regime ordinario, quindi con iva esposta. Trattandosi inoltre di acquisto intracomunitario, occorre comunque valutare l'eventuale obbligo di compilazione e successivo invio del modello INTRASTAT.

Nel caso invece in cui, il cedente UE effettui la cessione in applicazione del regime del margine nel proprio Stato (che deve essere espressamente indicato nella fattura) l'acquisto del bene non si considera "acquisto intracomunitario" e la successiva rivendita rientra nel regime del margine.

2) Acquisto da soggetto privato comunitario

L'acquisto di un bene usato da un soggetto privato comunitario è assimilato a quello effettuato da un soggetto privato nazionale, per cui rientra nel regime del margine, così come la successiva rivendita.

3) *Acquisto di un bene da un soggetto estero extra-UE*

L'acquisto di beni usati da un soggetto extracomunitario, anche privato, non può confluire nel regime del margine in nessun caso. È lo stesso articolo 36, co. 1 a prevederlo espressamente. Conseguentemente, l'importazione del bene usato sconta l'IVA in dogana, e la successiva rivendita dovrà avvenire in applicazione del regime ordinario, con IVA esposta.

CESSIONI

Per quanto riguarda le vendite di beni usati dall'estero, si evidenziano le possibili situazioni:

1) *Cessione a soggetto passivo comunitario*

La cessione da parte di un soggetto passivo nazionale di un bene usato ad un soggetto passivo comunitario, può rientrare nel regime del margine; in tal caso la cessione non si considera una "cessione intracomunitaria" e sconta l'IVA secondo le regole proprie. Nella fattura occorrerà indicare che si tratta di una vendita in applicazione del regime del margine, con il riferimento normativo relativo.

2) *Cessione a soggetto privato comunitario*

La cessione di un bene usato da parte di un soggetto passivo nazionale ad un soggetto privato comunitario è assimilata alla vendita di un bene usato ad un qualsiasi soggetto privato, per cui l'operazione rientra nel regime del margine. Va sottolineato che, in caso di adozione del regime ordinario, è applicabile la disciplina delle vendite a distanza intracomunitarie di beni e, quindi, le stesse possono essere dichiarate tramite il portale OSS (One Stop Shop), applicando l'imposta sull'intero corrispettivo e non sul margine.

3) *Cessione di un bene ad un soggetto estero extra-comunitario*

La cessione da parte di un soggetto passivo nazionale di beni usati ad un soggetto extra-UE è considerata a tutti gli effetti una esportazione.

Come tale, dal margine positivo realizzato non si deve procedere con lo scorporo dell'IVA, ma lo stesso costituisce margine non imponibile, che concorre alla determinazione del plafond per gli esportatori abituali.

Esercizio delle opzioni

Avvalendosi del quadro VO della dichiarazione annuale IVA i soggetti che adottano il regime del margine possono esercitare le opzioni che di seguito si rappresentano

Applicazione del metodo ordinario IVA

L'art. 36 co. 3 del DL 41/1995 consente, ai soggetti passivi che applicano il regime del margine secondo il metodo analitico o forfetario, di scegliere, per ogni singola cessione, l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

Come chiarito dalla C.M. 22.6.1995 n. 177/E, al momento della cessione di un determinato bene potrà scegliere, in base a una valutazione di convenienza, se beneficiare di tale alternativa.

Nel caso in cui scelga di adottare le regole ordinarie, il rivenditore sarà tenuto a emettere *"obbligatoriamente la fattura, ai sensi dell'art. 38, comma 1, secondo le modalità di cui all'art. 21 del citato D.P.R. n. 633 del 1972"*, potendo *"recuperare in detrazione, al momento della rivendita del bene, l'imposta eventualmente assolta per rivalsa all'atto dell'acquisto o dell'importazione del bene, nonché per le spese accessorie e di riparazione dello stesso"*.

I soggetti passivi che hanno applicato il regime ordinario IVA (ad esempio nel 2024) per una o più operazioni rientranti nel regime speciale del margine devono barrare la **casella 2 del rigo VO9**.

L'Agenzia delle Entrate ricorda, nelle istruzioni alla dichiarazione annuale³ che l'applicazione dell'imposta secondo i criteri ordinari per alcune cessioni (art. 36 co. 3 del DL 41/1995), consente di detrarre l'IVA relativa

³ Si fa riferimento alle istruzioni al modello IVA 2025 riferito al periodo 2024.

agli acquisti “solo con riferimento al momento di effettuazione dell’operazione assoggettata al regime ordinario e previa annotazione nel registro previsto dall’art. 25”.

In questa circostanza, se l’acquisto e la corrispondente cessione sono stati effettuati in periodi d’imposta diversi, “l’ammontare dell’acquisto dovrà essere compreso nel rigo VF18, campo 1, della dichiarazione relativa all’anno in cui questo è stato annotato in quanto non detraibile”, mentre nella dichiarazione “relativa al periodo d’imposta nel quale è stata effettuata la corrispondente cessione in regime ordinario IVA, che costituisce il presupposto per la detrazione dell’imposta dei relativi acquisti, l’ammontare dell’operazione passiva va indicato nel quadro VF sia in corrispondenza della relativa aliquota ai fini della detrazione, sia nel rigo VF24 (imponibile degli acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nell’anno nel quale è stata effettuata la corrispondente cessione) per consentire di sottrarre dal volume degli acquisti il corrispondente importo già esposto nel rigo VF18, campo 1, della precedente dichiarazione”⁴.

Passaggio dal metodo globale al metodo analitico

Il soggetto passivo che ha inteso effettuare il passaggio dal metodo globale di determinazione dell’imposta al metodo analitico (ordinario) deve barrare, nella dichiarazione IVA relativa all’anno di opzione (es. IVA 2025 relativa al 2024, se l’opzione è stata effettuata nel 2024) la **casella 3** del rigo **VO9**.

L’opzione ha effetto fino a revoca e, comunque, fino al compimento del biennio successivo all’anno nel corso del quale è esercitata. I soggetti passivi che intendono comunicare la revoca dell’opzione, devono barrare la **casella 5** del rigo VO9.

Applicazione del metodo analitico

I soggetti passivi che intendono applicare il metodo analitico (ordinario) anche per le cessioni di oggetti d’arte, d’antiquariato o da collezione importati e per la rivendita di oggetti d’arte ceduti dall’autore o dai suoi eredi o legatari, devono barrare la **casella 1** del rigo **VO9** (se l’opzione riguarda l’anno 2024, andrà barrata a casella 1 del rigo VO9 della dichiarazione annuale IVA 2025 riferita al 2024).

L’opzione ha effetto fino a revoca, comunque, fino al compimento del biennio successivo all’anno nel corso del quale è esercitata. I soggetti passivi che intendono comunicare la revoca dell’opzione sono tenuti a barrare la **casella 4** del rigo VO9.

Volume d’affari

Il co. 4 dell’articolo 37 del DL 41/1995 chiarisce che, in riferimento ai soggetti passivi che adottano il regime del margine, la determinazione del volume d’affari tiene conto dell’ammontare imponibile di tutte le operazioni registrate per l’anno ed è costituito dall’ammontare dei corrispettivi al netto dell’imposta relativa al margine.

Compilazione della dichiarazione IVA

I soggetti che si avvalgono del regime del margine di cui all’articolo 36 del DL 41/1995 sono tenuti a compilare l’apposito “Prospetto B”, allegato alla Dichiarazione IVA, destinato a riportare i dati riepilogativi delle operazioni annue effettuate in applicazione del regime speciale.

Le *cessioni* di beni effettuate con l’applicazione del regime speciale del margine devono essere comprese nel quadro VE, ripartite tra le operazioni imponibili e non imponibili.

Gli *acquisti* relativi alle operazioni rientranti nel regime del margine, sostenuti dai soggetti (comprese le agenzie di vendita all’asta) che applicano il metodo analitico e da quelli che applicano il metodo globale, vanno indicati al rigo VF18, campo 1, ad eccezione di quelli effettuati da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi da indicare nel rigo VF19, della dichiarazione relativa all’anno in cui sono stati annotati nei registri previsti dall’art. 38 del DL n. 41/1995, in aggiunta agli importi degli acquisti non imponibili eventualmente effettuati.

⁴ Si vedano ancora le istruzioni al modello IVA 2025 riferito al periodo 2024 e l’art. 36 co. 4 del DL 41/1995.

Le *spese generali*, non essendo riferibili alle operazioni rientranti nel regime speciale, danno luogo, secondo i chiarimenti contenuti nella C.M. 22.6.1995 n. 177/E, alla detrazione della relativa imposta secondo le regole ordinarie. Pertanto, queste ultime andranno indicate nei righi da VF1 a VF13.

PROSPETTO B

PARTE 1 Metodo analitico del margine							
1	Ammontare delle cessioni ed esportazioni di beni usati ecc						
2	Margini lordi (*) relativi ad operazioni imponibili						
3	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)						
4	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [rigo 1 – (rigo 2 + rigo 3)]						
PARTE 2 Metodo globale del margine							
10	Corrispettivi, al lordo dell'IVA, suddivisi per aliquota	4		10		22	
11	Corrispettivi relativi ad operazioni non imponibili						
12	Ammontare degli acquisti e delle spese di riparazione e accessorie che concorrono alla determinazione del margine						
13	Margine negativo dell'anno precedente (da rigo 15 del prospetto relativo al 2023)						
14	Margine complessivo lordo [(somma degli importi di rigo 10) – (rigo 12 + rigo 13)]						
15	Margine negativo da riportare nell'anno successivo [(rigo 12 + rigo 13) – (somma degli importi di rigo 10)]						
16	Margini lordi (*) per aliquote	4		10		22	
17	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)						
18	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [(somma degli importi di rigo 10) + rigo11-(rigo 14 + rigo 17)]						
PARTE 3 Metodo forfetario del margine							
20	Corrispettivi, al lordo dell'IVA, suddivisi per aliquota	4		10		22	
21	Corrispettivi relativi ad operazioni non imponibili						
22	Margini lordi (*) per aliquote	4		10		22	
23	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)						
24	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32						

(*) I margini, al netto dell'IVA, e la relativa imposta devono essere compresi nel quadro VE, suddivisi fra le rispettive aliquote.

L'aliquota iva del 5% per gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione

Il D.L. n. 95/2025 (c.d. *Decreto Omnibus*) ha introdotto, all'articolo 9, e con effetto dal 1° luglio 2025, una nuova aliquota iva ridotta del **5%** applicabile agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione.

La norma è stata introdotta allo scopo di incentivare gli scambi nel settore dell'arte, che ultimamente è risultato essere particolarmente in crisi.

La nuova aliquota va a sostituire le aliquote precedentemente utilizzate del 22% e del 10%, e si pone come **alternativa all'applicazione del regime del margine** (che in ogni caso rimane obbligatorio per gli acquisti da privati).

I beni destinatari dell'aliquota del 5% sono quelli elencati alla Tabella A, parte II-bis, n. 1-*nonies*, D.P.R. 633/1972, quali:

- le opere d'arte originali;
- gli oggetti da collezione;
- gli oggetti d'antiquariato.

La nuova aliquota ridotta si applica alle:

- cessioni interne;
- importazioni;
- acquisti intracomunitari.

L'iva ridotta, corrisposta per l'acquisto delle opere d'arte sopra menzionate, può chiaramente essere portata in detrazione nella liquidazione periodica, dal momento che non confluisce nel regime del margine.