

Il regime IVA del margine sui beni usati: funzionamento, condizioni oggettive e vantaggi

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 20 Settembre 2014

l'applicazione del regime del margine presenta a volte dubbi; ecco una piccola guida alla gestione: il regime analitico del margine, il metodo forfettario del margine, il metodo globale del margine, il regime del margine e la cessione di auto...

Il regime del margine - Aspetti generali

Il regime del margine è sorto, adottando il sistema di deduzioni IVA «base da base», per applicare l'imposta sulle cessioni di beni usati. Esso è stato introdotto nell'ordinamento italiano, in recepimento delle norme comunitarie, dal D.L. 23.2.1995, n. 41, convertito con modificazioni dalla L. 22.5.1995, n. n. 85 (artt. da 36 a 40). Dal 2001, poi, per effetto dell'art. 40-bis introdotto dall'art. 45 della L. 21.11.2000, n. 342, la stessa disciplina si applica anche alle agenzie di vendita all'asta. Nel presente contributo si cercherà di metterne in luce le principali caratteristiche di funzionamento, le condizioni oggettive e i vantaggi a esso associati.



Quali sono i beni interessati dal regime IVA del margine

I beni rientranti entro questo particolare regime IVA sono:

1. **beni mobili usati**, che provengono da acquisti originari effettuati da:
 - soggetti privati residenti in Italia o in un altro Stato UE;
 - soggetti passivi (imprenditori o professionisti) che non abbiano detratto l'IVA all'acquisto e all'importazione;

- operatori residenti in un altro Stato UE che beneficiano nel loro Paese della franchigia accordata alle piccole imprese;
 - soggetti IVA che operano nel regime del margine e abbiano assoggettato la cessione del bene al regime speciale.
2. **oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione** (quadri, oggetti manifatturati decorati a mano, incisioni, stampe e litografie originali, sculture, arazzi, fotografie eseguite dell'artista, francobolli, marche da bollo, marche postali, collezioni ed esemplari per collezioni di zoologia, di botanica, di mineralogia, di anatomia, o aventi interesse storico, etc.);

L'aliquota IVA applicata

Ai sensi della voce n. 127-*septiesdecies*, Tabella A, parte III, del decreto IVA, è prevista l'aliquota ridotta del 10% nelle seguenti ipotesi:

1. importazioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, chiunque sia l'importatore (privato, rivenditore di mobili d'arte, casa d'asta etc.). L'aliquota ridotta si applica solo alle importazioni, mentre sulle successive rivendite interne di tali beni torna applicabile l'aliquota ordinaria;
2. cessioni interne degli oggetti d'arte indicati nella tabella allegata al D.L. n. 41/1995, quando vengono effettuate direttamente dagli autori delle opere, ovvero dai loro eredi o legatari.

Negli altri casi (quando, cioè, le vendite sono effettuate da commercianti, antiquari, etc.) si sconta sempre l'IVA con l'aliquota ordinaria.

Alcune precisazioni

Per quanto riguarda le importazioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, gli uffici doganali devono eseguire un duplice controllo:

1. per i beni per i quali non è previsto il rilascio di apposita certificazione da parte del Ministero per i Beni e le Attività Culturali, occorre procedere in base alle disposizioni comunitarie in materia doganale e verificare il codice di Nomenclatura Combinata;
2. per i beni che hanno l'attestazione di interesse culturale si deve verificare che gli stessi rientrino nelle categorie previste dalla tabella allegata al D.L. n. 41 del 1995.

I beni usati devono essere rivenduti così come sono stati acquistati oppure dopo essere stati riparati, anche se hanno ricevuto una diversa utilizzazione, purché non siano stati modificati completamente e strutturalmente in modo tale da perdere le caratteristiche tipologiche, ovvero non siano utilizzati come materia prima o semilavorato per produrre altri beni.

Il regime analitico del margine

Attraverso il regime del margine l'IVA viene calcolata sulla differenza tra il prezzo di vendita dei beni e quello di acquisto maggiorato dei costi di riparazione e dei costi accessori (regime analitico del margine). La base imponibile sulla quale viene applicata l'aliquota IVA prevista per la cessione del bene non è quindi determinata, come normalmente avviene per le altre cessioni, sull'intero prezzo di vendita, bensì solamente sull'utile (o «margine»), successivamente alla rivendita di un bene che aveva già scontato l'imposta in via definitiva. In sede di determinazione dell'imposta secondo il regime in esame, i valori devono essere assunti al lordo dell'IVA. Se quindi il margine è positivo, cioè se il prezzo di vendita è maggiore di quello relativo all'acquisto maggiorato delle spese, la differenza costituisce la base imponibile sulla quale deve essere dapprima scorporata l'imposta e poi calcolata l'IVA relativa. Se invece il margine è negativo, e quindi il prezzo di realizzo del bene è inferiore ai costi sostenuti per lo stesso, non si realizza alcun guadagno e sulla singola vendita non è dovuta alcuna imposta. Tutti i soggetti che operano nel regime analitico del margine possono optare *ex post* nella dichiarazione annuale IVA per l'applicazione normale dell'imposta per una o più cessioni con le regole previste nei Titoli I e II del D.P.R. n. 633/1972 (ossia con il normale regime IVA). La fuoriuscita dal regime opera in tal caso sono per tali cessioni e quindi deve sempre essere emessa fattura anche nei confronti di privati con indicazione dell'imposta applicata sull'intero corrispettivo, e la detrazione dell'imposta spetta nel mese o trimestre in cui è stata operata la vendita. I soggetti che utilizzano il regime analitico del margine non possono detrarre l'imposta relativa all'acquisto anche intracomunitario e all'importazione dei beni, nonché quella relativa alle prestazioni accessorie e alle riparazioni.

Il metodo forfettario del margine

In base al metodo forfettario del margine, la base imponibile sulla quale calcolare l'IVA dovuta viene determinata mediante l'applicazione dei seguenti rapporti percentuali al prezzo di vendita.

- cessioni di oggetti d'arte dei quali manca il prezzo di acquisto o con prezzo privo di rilevanza ovvero non determinabile: 60%;
- cessioni effettuate da ambulanti, nonché cessioni di francobolli da collezione e di collezioni di francobolli, cessioni di parti, pezzi di ricambio e componenti derivanti dalla demolizione di mezzi di trasporto e di apparecchiature elettromeccaniche e cessioni di libri di antiquariato venduti in sede fissa: 50%;
- cessioni di prodotti editoriali d'antiquariato effettuate da ambulanti e cessioni di prodotti editoriali non d'antiquariato effettuate da chiunque: 25%.

Anche i soggetti che operano in regime forfettario possono optare per l'applicazione dell'IVA secondo le regole ordinarie, analogamente a coloro che operano in regime analitico del margine.

Il metodo globale del margine

Attraverso il metodo globale del margine la base imponibile IVA viene determinata come per il sistema analitico, ma periodicamente e per masse di operazioni. A differenza inoltre di quanto accade nel contesto analitico, i margini negativi di ciascun periodo costituiscono un «credito di costo» che viene computato in aumento degli acquisti nel periodo successivo. Rimane ferma l'indetraibilità dell'IVA per l'acquisto o l'importazione dei beni e per le prestazioni di riparazione e accessorie. Possono utilizzare questo metodo:

- le attività di commercio abituale esercitato dai rivenditori, diverso da quello esercitato in forma ambulante, di veicoli usati e di francobolli, monete e altri oggetti da collezione;
- le cessioni di: parti, pezzi di ricambio o componenti derivanti dalla demolizione dei mezzi di trasporto, o di apparecchiature elettromeccaniche; confezioni di materie tessili e prodotti di abbigliamento, compresi gli accessori; beni anche di generi diversi, acquistati per masse come compendio unitario e con prezzo indistinto; prodotti editoriali di antiquariato; qualsiasi altro bene di costo inferiore a 516,46 euro.

La determinazione del margine globale

Nel regime globale:

- il margine viene determinato globalmente in relazione all'ammontare complessivo delle cessioni e degli acquisti effettuati nel mese o nel trimestre;
- emerge «imposta dovuta» se la differenza tra la massa delle cessioni e quella degli acquisti è positiva;
- se l'ammontare degli acquisti supera quello delle cessioni, l'eccedenza degli acquisti può essere computata in detrazione nel periodo successivo.

Ai soggetti che rientrano nel regime globale è data la possibilità di optare preventivamente per il regime analitico; se però permangono nel regime globale non possono optare per l'applicazione dell'IVA con il sistema normale. Se quindi un determinato soggetto intende passare al sistema ordinario di determinazione dell'IVA, deve prima necessariamente optare per il regime analitico. Sono esclusi dal regime globale del margine i rivenditori occasionali, che non svolgono come esercizio abituale il

commercio dei beni rientranti nel particolare sistema del margine. Anche nel regime del margine globale rimane indetraibile l'IVA pagata sull'acquisto e sulle spese di riparazione e accessorie.

La fatturazione e la certificazione

Chi in generale opera nel regime del margine (analitico, forfettario o globale), se non esercita un'attività esonerata dall'obbligo di fatturazione (come accade per i commercianti al dettaglio) è tenuto a emettere fattura di vendita ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972. Nella fattura non deve essere indicare l'imposta separatamente dal corrispettivo e il prezzo di vendita deve essere riportato globalmente. Sulle fatture deve inoltre essere indicato il regime speciale e la norma di riferimento [*«cessioni in regime speciale del margine di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41. Imposta assolta dal venditore compresa nel corrispettivo»*]. Tale fattura non costituisce titolo per la rivalsa né consente all'acquirente la detrazione dell'IVA anche se quest'ultimo effettua l'acquisto nell'esercizio d'impresa o nell'attività propria dell'impresa. Se il cedente opta per l'applicazione dell'IVA normale per una o più cessioni deve sempre emettere la fattura anche se chi acquista è un privato, oppure anche se il rivenditore è un commerciante al minuto che svolge l'attività in un locale aperto al pubblico. I soggetti che operano nel regime speciale sono in generale tenuti a documentare le operazioni effettuate con scontrino o ricevuta fiscale, con esclusione delle operazioni esonerate previste dall'art. 2 del D.P.R. 21.12.1996, n. 696.

Le importazioni

I beni di provenienza extra-UE assolvono l'imposta in dogana al momento dell'importazione, e pertanto rimangono al di fuori del regime del margine con l'unica eccezione costituita dagli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione importati da soggetti rivenditori, i quali possono optare per l'applicazione dell'IVA con il regime del margine per la successiva rivendita. In questa ipotesi essi scontano l'aliquota IVA all'importazione nella misura ridotta del 10%, mentre per la rivendita devono calcolare il margine con l'aliquota ordinaria. Il regime speciale non è tuttavia applicabile alle cessioni di beni che il soggetto passivo, rivenditore di beni mobili usati, abbia importato in regime normale, assolvendo direttamente l'IVA in dogana (Corte di giustizia UE, sentenza 3.3.2011 in esito alla causa C-203/10). In tal caso l'IVA assolta in dogana può essere detratta dal contribuente senza attendere la successiva vendita dei beni.

Le esportazioni

Relativamente alle cessioni all'esportazione, il margine – cioè la differenza tra il ricavo e il costo – è assoggettato al regime di non imponibilità IVA, e pertanto non soggiace all'imposta. Il margine relativo a

queste operazioni deve essere in ogni caso determinato solamente con il metodo analitico (rimanendo esclusi il margine globale e quello forfettario). Il *plafond* di esportatore abituale è costituito nel regime del margine analitico (art. 36, primo comma, D.L. n. 41/1995) dalla differenza fra il prezzo di vendita ed il prezzo di acquisto, nella quale è compresa una quota di IVA teorica. I soggetti che invece operino nel regime del margine globale (art. 36, sesto comma, D.L. n. 41/1995) devono operare in sede di cessione all'esportazione:

- mediante una rettifica in diminuzione sul registro dei beni usati in acquisto di ammontare uguale a quella di acquisto (sottraendo così il bene al regime del margine globale considerandolo ammesso al regime del margine analitico);
- emettendo la fattura di vendita verso il destinatario extra UE considerandola non imponibile ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

Per questi soggetti la differenza fra il valore di vendita e quello di acquisto - se positiva - genera *plafond* di tipo libero o incondizionato. Se la differenza è pari a zero o negativa, non si genera alcun *plafond* (Circolare n. 8/D del 27.2.2003).

La cessione di auto con IVA parzialmente detratta

Originariamente (in forza dell'art. 30 della L. n. 388/2000) in caso di successiva vendita di veicoli sui quali l'IVA era stata parzialmente detratta la base imponibile della cessione era soggetta a imposta limitatamente al 10% del relativo ammontare e al 50% per i veicoli con propulsori non a combustione interna. Per l'ulteriore rivendita di questi mezzi si applicava il regime del margine. Tale disposizione è divenuta inefficace a seguito della sentenza della CGCE del 13.9.2006, relativa alla causa C-228/05, sicché – allo stato – le cessioni di autovetture risultano sempre imponibili, anche se con base ridotta commisurata alla detrazione operata (automezzi strumentali dell'impresa: 100%; automezzi non strumentali: 40%). Secondo l'art. 13, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, se per l'acquisto di un determinato bene è normativamente prevista la detrazione solamente di una quota forfetaria dell'IVA, la base imponibile della successiva cessione è determinata moltiplicando il corrispettivo per tale percentuale.

La differenza tra beni usati e rottami

Secondo quanto è stato precisato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 21.6.2004, n. 28/E, il regime del margine e quello dei rottami interessano due distinte categorie di beni. Da un lato vi sono infatti le cessioni di beni suscettibili di un successivo riutilizzo nello stato originario, ovvero previa riparazione;

dall'altro, i beni che possono essere riutilizzati solamente sottoponendoli a una ulteriore lavorazione.

Le vendite all'asta

L'art. 40-*bis* del D.L. n. 41/1995 disciplina il regime del margine per gli esercenti agenzie di vendita all'asta, prevedendo in sostanza che questi soggetti applicano il regime del margine quando effettuano cessioni di beni sulla base di contratti di commissione, ossia quando agiscono in nome proprio e per conto di privati o di altri soggetti che non hanno detratto l'IVA. Sono interessati alla disciplina non soltanto i beni mobili usati ma anche gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. I beni devono essere stati acquistati sulla base di un contratto di commissione presso privati residenti in Italia o in un altro Stato UE, ovvero presso soggetti passivi nazionali o comunitari che non abbiano potuto detrarre l'imposta sull'acquisto / importazione, o che beneficino di franchigia in quanto piccole imprese, oppure presso un soggetto IVA che abbia assoggettato l'operazione al regime del margine. Questi beni, indicati nell'allegato 1 della tabella del al D.L. n. 41/1995, scontano l'IVA nella misura ridotta del 10%. Per le cessioni all'asta di tali beni l'imposta relativa alla rivendita viene applicata sulla differenza tra il prezzo dovuto dall'acquirente del bene e l'importo che colui che organizza l'asta corrisponde al committente / cedente. Nel prezzo dovuto dal cessionario sono comprese la commissione e tutte le altre spese accessorie addebitate dall'organizzatore della vendita all'asta al cessionario. Per effetto del regime applicato, le agenzie di vendite all'asta non possono portare in detrazione l'imposta afferente alle spese accessorie alla vendite.

17 settembre 2014 Fabio Carriolo