

## IVA

---

### ***Il regime del margine per le esportazioni e le importazioni***

di **Marco Peirola**

Ai sensi dell'art. 37, comma 1, del D.L. n. 41/1995, le esportazioni di beni assoggettate al regime del margine si considerano **non imponibili** ai fini IVA. In pratica, sulla differenza (cd. "margine") fra il prezzo di vendita e quello di acquisto non è dovuta l'imposta.

Le cessioni per le quali la norma in esame dispone che il margine si qualifica come non imponibile sono:

- le cessioni all'esportazione (art. 8 del D.P.R. n. 633/1972);
- le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (art. 8-*bis* del D.P.R. n. 633/1972);
- le cessioni nei confronti di viaggiatori extracomunitari (art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972);
- le cessioni con trasporto/spedizione dei beni nel territorio della Città del Vaticano o della Repubblica di San Marino (art. 71 del D.P.R. n. 633/1972);
- le cessioni nei confronti di organismi internazionali e sovranazionali e di rappresentanze diplomatiche e consolari (art. 72 del D.P.R. n. 633/1972).

L'art. 36, comma 6, del D.L. n. 41/1995 prevede, tuttavia, che, per le cessioni all'esportazione e le operazioni a queste assimilate, effettuate dai rivenditori che adottano il **regime globale del margine**, il costo dei beni esportati **non concorre alla determinazione del margine**; a tal fine, la rettifica in diminuzione degli acquisti deve essere eseguita con riferimento al periodo nel corso del quale è effettuata l'esportazione.

Ciò significa che al momento di effettuazione dell'esportazione o della cessione ad essa equiparata, i dati relativi al bene oggetto di cessione devono essere espunti dal calcolo per masse al fine di calcolare, **in via analitica**, il margine dell'operazione con l'estero.

In base all'art. 37, comma 3, del D.L. n. 41/1995, il margine analitico relativo all'esportazione o all'operazione ad essa assimilata, in quanto non imponibile ai fini IVA, concorre alla determinazione della **percentuale del 10%** ai fini dell'acquisizione dello *status* di **esportatore abituale**.

Passando ad esaminare le **importazioni**, in via di principio, è dovuta l'IVA all'atto dell'introduzione dei beni nel territorio dello Stato, con la conseguente inapplicabilità del regime del margine alla successiva cessione.

Tuttavia, l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 41/1995 prevede un'**eccezione**, consentendo al

rivenditore nazionale di optare per l'applicazione del **regime analitico** di determinazione del margine per le cessioni degli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione importati e per la rivendita degli oggetti d'arte acquistati dall'autore, dai suoi eredi o legatari.

In base all'art. 39 del D.L. n. 41/1995, per le importazioni di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione di cui alla Tabella A-bis, allegata al D.L. n. 41/1995, nonché per le cessioni degli oggetti d'arte effettuate dagli autori, dai loro eredi o legatari, l'aliquota IVA è pari al 10% (si veda anche il n. 127-*septiesdecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972).

In un primo tempo, l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito che l'applicazione dell'aliquota ridotta sulle importazioni dei predetti beni è subordinata al rilascio, da parte dei competenti organi del Ministero per i Beni e le Attività Culturali, di **apposita attestazione** dalla quale risulti, anteriormente all'importazione, il **carattere di oggetto d'arte e d'antiquariato** (C.M. 22 giugno 1995, n. 177, § 6).

In molti casi, tuttavia, gli uffici del Ministero per i Beni e le Attività Culturali non rilasciano la predetta attestazione, ritenendosi non obbligati a tale adempimento, alla luce delle attribuzioni amministrative previste dal Codice dei Beni culturali e del paesaggio, di cui al D.Lgs. n. 42/2004. Infatti, è previsto che la spedizione in Italia da uno Stato membro o l'importazione da un Paese terzo dei beni in esame sono certificati, a domanda, dall'ufficio di esportazione, solo relativamente ai beni di cui all'art. 72 del D.Lgs. n. 42/2004.

In pratica, l'introduzione nel territorio nazionale di oggetti d'arte è disciplinata sotto un duplice aspetto, essendo previsto che, da un lato, ad essa si applica la disciplina che prevede, per l'importazione di tali oggetti, la riduzione al 10% dell'aliquota IVA e che, dall'altro, i medesimi oggetti, qualora possiedano i requisiti per essere classificati nell'ambito dei beni aventi interesse culturale, risultano assoggettati allo speciale regime di tutela previsto dal Codice dei Beni culturali e del paesaggio.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 24 del 17 maggio 2010, ha riesaminato le indicazioni precedentemente rese dall'Amministrazione finanziaria allo scopo di fornire nuove istruzioni operative che consentano l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% con riferimento all'importazione di oggetti d'arte e di antiquariato, non rientranti nelle categorie per le quali non è previsto il rilascio di apposita certificazione, su richiesta degli importatori, da parte del Ministero per i Beni e le Attività Culturali.

In particolare, considerato che i predetti beni, di cui alla tabella allegata al D.L. n. 41/1995, non compresi nelle suddette categorie del Codice dei Beni culturali, sono individuati tramite indicazioni dello specifico **codice della Nomenclatura Combinata della Tariffa Doganale**, ai fini del riconoscimento della loro natura di "oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione" occorre procedere in base alle disposizioni comunitarie in materia doganale.

Infine, si ricorda che gli operatori che applicano il regime del margine hanno diritto di acquistare o importare beni/servizi senza applicazione dell'IVA, se ricorrono i requisiti richiesti

per l'acquisizione dello **status di esportatore abituale** (art. 37, comma 3, del D.L. n. 41/1995). In sostanza, la qualifica in esame, per i soggetti che effettuano anche cessioni dei beni in argomento, si acquisisce a condizione che l'ammontare delle cessioni all'esportazione e di quelle assimilate, aumentato del margine relativo alle operazioni non imponibili afferenti i beni assoggettati al particolare regime, effettuate e registrate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti, sia **superiore al 10% del volume d'affari**, al netto dei corrispettivi relativi:

- alle cessioni dei beni in transito e a quelle dei beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- alle operazioni non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, di cui all'art. 21, comma 6-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972.

Per ragioni di omogeneità, ai fini della determinazione della qualifica di esportatore abituale, nel volume d'affari va compreso, per le cessioni di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, **il solo margine, al netto dell'IVA**. Per tutte le finalità diverse dalla determinazione della suddetta qualifica, nel volume d'affari, ai sensi dell'art. 37, comma 4, del D.L. n. 41/1995, rientra l'**ammontare complessivo dei corrispettivi** dovuti dai cessionari, al netto dell'IVA relativa al margine.