

Circolare del 22/06/1995 n. 177 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

I.V.A. - Regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione. Applicazione decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, e successive modificazioni, apportate con decreto-legge 10 giugno 1995, n. 226.

Sintesi:

Sintesi: Il decreto-legge 23/2/1995, n.41, convertito con modificazioni, dalla legge 22/3/1995, n.85, recependo il disposto della direttiva del Consiglio dei Ministri dell'Unione Europea 14/2/1994, n.94/5/ce, detta una organica disciplina ai fini I.V.A. del commercio dei beni mobili usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. Il presente regime speciale mira ad evitare fenomeni di reiterata imposizione per i beni che dopo la prima uscita dal circuito commerciale vengono ceduti ad un soggetto passivo di imposta per la successiva rivendita. Conseguentemente per le fattispecie indicate si prevede che sia assoggettato al tributo la sola differenza tra prezzo di vendita e quello d'acquisto, maggiorato delle spese di riparazione e di quelle accessorie.

Testo:

1 - Premessa

Il decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, al Titolo III, Capo IV, Sezione II, articoli da 36 a 40, detta una organica disciplina ai fini I.V.A. per il commercio di beni mobili usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. La materia ha subito talune modifiche con il successivo decreto-legge 10 giugno 1995, n. 226.

Tale disciplina, che introduce un vero e proprio regime speciale I.V.A., detto anche "regime del margine", recepisce la direttiva n. 94/5/CE approvata dal Consiglio dei Ministri dell'Unione Europea il 14 febbraio 1994, nel quadro della realizzazione di un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto previsto dall'art. 32 della direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977.

L'esigenza che ha visto nascere la direttiva 94/5/CE e' quella di evitare fenomeni di doppia o reiterata imposizione per i beni che dopo la prima uscita dal circuito commerciale vengono ceduti ad un soggetto passivo d'imposta per la successiva rivendita, con conseguente ulteriore imposizione ai fini I.V.A. in relazione al prezzo di vendita da questi praticato.

Il presente regime speciale prevede, per le fattispecie indicate, che sia assoggettato al tributo il solo utile lordo realizzato dal rivenditore, cioe' la differenza (cosiddetto "margine") fra il prezzo di vendita e quello d'acquisto maggiorato delle spese di riparazione e di quelle accessorie, con le modalita' di seguito piu' dettagliatamente descritte.

Nell'ambito del regime speciale sono individuabili tre differenti modalita' di applicazione dello stesso:

- 1) regime ordinario (o analitico);
- 2) regime forfetario (o percentuale);
- 3) regime globale.

Torna altresì utile premettere che per i soggetti interessati all'applicazione del regime di cui trattasi restano immutati tutti gli adempimenti cui erano eventualmente tenuti, relativi agli obblighi di certificazione dei corrispettivi (scontrino e ricevuta fiscale) e di emissione di documento di accompagnamento dei beni viaggianti, nonché quelli previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 non espressamente derogati dal provvedimento in esame.

2. Requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali per l'applicazione del regime.

L'art. 36, comma 1, definisce l'ambito soggettivo, oggettivo e territoriale del regime speciale e detta le modalita' di calcolo del margine per la determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione del tributo.

Sotto il profilo soggettivo, sono interessati i contribuenti che esercitano per professione abituale il commercio all'ingrosso, al dettaglio o in forma ambulante di beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, in relazione ai quali non hanno subito, all'atto dell'acquisto, la rivalsa dell'imposta, sebbene in taluni casi il tributo possa aver concorso alla determinazione del prezzo pagato.

Ai sensi del comma 9 dello stesso art. 36 sono interessati al regime speciale di cui trattasi, anche se con qualche limitazione, i soggetti che effettuano cessioni dei suddetti beni non nel quadro dell'esercizio abituale di attivita' di commercio degli stessi. La disposizione e' rivolta pertanto ad imprese, professionisti ed enti soggetti passivi d'imposta che occasionalmente effettuano la cessione dei beni indicati al comma 1 dell'art. 36.

La legge in esame non ha recepito dalla direttiva comunitaria la disposizione che riconosce ai singoli Stati la facolta' di estendere

l'applicazione del regime particolare alle vendite all'asta. Queste, pertanto, restano ancora regolate dall'articolo 74, comma 8, del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

Sotto il profilo oggettivo i beni interessati dalla disciplina in esame sono:

- beni mobili usati suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione;
- oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione indicati nella tabella allegata al provvedimento in esame (all.1).

Sotto l'aspetto territoriale i suddetti beni devono essere stati acquistati nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione Europea. Possono essere attratti nel particolare regime gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione importati da paesi terzi qualora vi sia una espressa manifestazione di opzione della quale si dira' dettagliatamente in seguito.

Si ritiene utile ribadire che il commercio dei beni di cui sopra e' soggetto alla disciplina in commento sempreche' gli stessi siano stati precedentemente acquistati presso privati, e cioe' presso soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professione e che pertanto non rivestono la qualifica di soggetti I.V.A.

Il secondo periodo del comma 1 dell'art. 36 stabilisce, al riguardo, che si considerano acquistati presso privati anche:

- a) i beni acquistati presso un soggetto passivo che non ha potuto operare, in relazione all'acquisto dei beni stessi, la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972; infatti, in tal caso, l'operazione di acquisto da parte del rivenditore del bene usato non e' stata assoggettata all'IVA con rilascio della specifica fattura, trattandosi di operazione fuori dal campo di applicazione del tributo, a norma dell'art. 2, comma 3, lettera h). Restano invece escluse dalla previsione normativa tutte le altre ipotesi in relazione alle quali la vigente disciplina dell'imposta sul valore aggiunto limita o preclude la detrazione dell'IVA, quali, ad esempio, quelle previste dall'art. 19, comma 3, e dall'art. 36-bis, comma 2, del medesimo decreto. Infatti le cessioni successive a tali ultime operazioni rientrano nel campo di applicazione del tributo, con conseguente rivalsa dell'IVA nella relativa fattura;
- b) i beni acquistati presso un soggetto passivo d'imposta comunitario in regime di esonero nel proprio Stato (l'articolo 24 della sesta direttiva CEE n. 388 del 17 maggio 1977 prevede che gli Stati membri possono introdurre regimi di franchigia dall'I.V.A. per le piccole imprese);
- c) i beni acquistati presso un soggetto passivo d'imposta che opera anch'esso nel medesimo regime speciale d'imposizione del margine.

Restano, in linea di massima, escluse dal regime del margine le cessioni effettuate da commercianti di beni da essi stessi importati ovvero acquistati al di fuori delle ipotesi precedentemente illustrate.

Tuttavia, i soggetti che effettuano abitualmente il commercio dei beni di cui trattasi possono ricomprendere, previa opzione, nell'ambito oggettivo del regime del margine, ai sensi del comma 2 dell'art. 36, le seguenti operazioni:

- cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, importati;
- cessioni di oggetti d'arte acquistati direttamente presso l'autore ovvero presso i suoi eredi o legatari, se soggetti passivi d'imposta.

L'opzione, ai sensi del comma 8 dell'art. 36, deve essere comunicata all'Ufficio I.V.A. competente nella dichiarazione relativa all'anno precedente oppure, in caso di avvio dell'attivita', nell'apposita dichiarazione di inizio della stessa. L'opzione ha effetto dal 1 gennaio dell'anno in corso se esercitata in sede di dichiarazione annuale, oppure, nell'ipotesi di inizio dell'attivita', a decorrere dalla relativa data. La scelta compiuta e' vincolante, secondo la dizione del citato comma 8 dell'art. 36, almeno per il biennio successivo all'anno in cui e' stata esercitata e perdura fino ad espressa revoca. Si precisa che la revoca e' esercitabile sempre in dichiarazione annuale, ed ha efficacia a decorrere dal 1 gennaio dell'anno in cui viene manifestata.

Per l'anno 1995, atteso che il regime si rende applicabile a partire dal 1 aprile, data successiva al termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA, l'eventuale opzione deve essere manifestata utilizzando i modelli anagrafici previsti per la comunicazione di inizio di attivita' e di variazione dati, mediante specifica indicazione nel quadro H del modello AA7/6 o AA9/6.

3 - Applicazione dell'imposta nei modi ordinari per singole operazioni.

Il comma 3 dell'art. 36 consente, ai soggetti che applicano il regime del margine determinato in modo analitico o forfetario, di scegliere, per ogni singola cessione, l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, a norma dei titoli I e II del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale scelta deve essere portata a conoscenza del competente Ufficio I.V.A. con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui l'operazione, interessata dalla scelta, e' stata effettuata. In sostanza il rivenditore, al momento della cessione di un determinato bene, gode del beneficio di una facolta' alternativa, che

eserciterà secondo valutazioni di convenienza: o effettuare la cessione nell'ambito del regime del margine ovvero applicare il regime ordinario emettendo 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. In tale ultima ipotesi il soggetto ha titolo per 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. Al fine di usufruire della detrazione è necessario, però, eseguire la registrazione della fattura o della bolletta doganale inerente all'acquisto del bene, nonché dei documenti relativi alle eventuali spese di riparazione ed accessorie, con le modalità e nei termini, previsti dall'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972, decorrenti dalla data di cessione del bene. La detrazione è comunque esercitata con riferimento alla liquidazione periodica in cui è computata la cessione del bene medesimo, come stabilito dal comma 4 dell'art. 36.

4 - Determinazione del margine e fatturazione delle operazioni

Le regole dettate per la determinazione del margine assumono particolare rilevanza in relazione alle finalità perseguite dalla direttiva 94/5/CE, tese, come accennato, ad evitare la doppia tassazione dei beni usati, degli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. Per detti beni, infatti, il rivenditore all'atto dell'acquisto ha corrisposto un prezzo normalmente comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto anche se questa non ha formato oggetto di specifica rivalsa, come già chiarito nei paragrafi precedenti. In tale situazione, ove si assoggettasse ad I.V.A. l'intero corrispettivo della rivendita, si opererebbe una duplicazione dell'imposta nell'ipotesi in cui la stessa sia già compresa nel prezzo di acquisto.

Per la determinazione dell'imposta commisurata al margine conseguito dagli operatori economici interessati, il provvedimento in esame prevede, come accennato, differenti metodologie, ciascuna delle quali è caratterizzata dalla natura dei beni oggetto di rivendita o dalle peculiari modalità di esercizio del loro commercio ovvero da talune particolarità riferite al prezzo di acquisto. Da queste caratteristiche consegue che il margine può essere determinato, nelle varie ipotesi, mediante l'applicazione del regime ordinario (o analitico), di quello forfetario o di quello globale.

Le disposizioni che disciplinano le modalità di fatturazione sono contenute nel comma 1 dell'art. 38. La regola fondamentale è quella per cui i soggetti che applicano il regime del margine, sia che questo venga determinato in relazione alle singole operazioni, anche forfetariamente, sia che venga calcolato globalmente per periodo d'imposta in relazione a tutti gli acquisti e le vendite dei beni interessati dal particolare regime, non possono, qualora emettano la fattura, esporre in essa l'imposta distintamente dal corrispettivo, ma devono espressamente indicare nella stessa che trattasi di operazione soggetta al regime del margine di cui all'art. 36 del D.L. n. 41 del 1995.

Le attività interessate dal regime del margine vengono svolte, prevalentemente, dai soggetti rientranti nelle previsioni di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972, per i quali, come è noto, l'obbligo di emissione della fattura consegue all'esplicita richiesta del cliente.

Sussiste, invece, l'obbligo di emissione della fattura nell'ipotesi disciplinata dal comma 3 dell'art. 36, ossia nel caso in cui per un'operazione riconducibile nel regime del margine si scelga di applicare l'imposta nei modi ordinari. In tale ipotesi la fattura emessa dovrà recare l'espressa indicazione dell'imposta applicata sull'intero corrispettivo.

4.1. Metodo ordinario o analitico

4.1.1. Applicazione del metodo ordinario o analitico di determinazione del margine.

L'articolo 36, comma 1, del provvedimento in esame dispone che per il commercio dei beni mobili usati, degli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione l'imposta relativa alla rivendita è commisurata alla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie. I costi riferibili all'acquisto del bene ed alle prestazioni di riparazione, nonché a quelle accessorie, devono essere computati al lordo dell'imposta, anche se l'I.V.A. risulta separatamente addebitata al rivenditore (come ad esempio nel caso di oggetti d'arte acquistati presso l'autore ovvero presso i suoi eredi o aventi causa soggetti passivi d'imposta, o importati, per le cui cessioni il rivenditore abbia optato per l'applicazione dell'imposta col regime del margine).

Tale differenza viene, in sostanza, algebricamente determinata nel modo seguente:

corrispettivo praticato per la rivendita, al lordo dell'imposta, diminuito del prezzo di acquisto del bene, al lordo dell'eventuale imposta addebitata al rivenditore, e delle spese di riparazione e di quelle accessorie, al lordo dell'imposta addebitata al rivenditore. Il risultato costituisce il margine lordo.

Se il risultato è costituito da un margine di segno positivo, la quota imponibile in esso compresa, sulla quale va calcolata l'imposta dovuta,

verrà determinata mediante l'adozione di uno dei procedimenti di scorporo indicati nell'articolo 27, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento all'aliquota propria del bene oggetto della rivendita.

Se invece il margine risulta di segno negativo, per tale operazione non si renderà dovuta alcuna imposta e in sede di liquidazione il margine sarà considerato pari a zero.

Occorre precisare che ai sensi dell'articolo 36, comma 4, le spese accessorie e quelle di riparazione, costituendo spese aggiuntive al costo di acquisto del bene oggetto della rivendita, non danno diritto alla detrazione della relativa imposta. In relazione a dette prestazioni, la norma non concede al rivenditore che opera nel regime del margine la facoltà di scegliere se esercitare la detrazione dell'I.V.A. addebitatagli in via di rivalsa o se imputare l'intero corrispettivo dell'operazione, comprensivo dell'imposta, tra i costi da considerare ai fini della determinazione del margine. Ciò in quanto il regime del margine si caratterizza per la indetraibilità dell'I.V.A. assolta sugli acquisti.

Per spese accessorie e di riparazione debbono intendersi i costi sostenuti dal rivenditore che abbiano una specifica inerenza o alla fase di acquisizione del bene o a quella successiva di riattazione dello stesso. Tra i primi possono comprendersi, ad esempio, gli oneri tributari nonché quelli di intermediazione relativi all'acquisto, le spese peritali, quelle notarili, di agenzia, di trasporto, ecc. Tra i secondi sono da comprendere tutte le spese di riparazione e di restauro del bene.

La disposizione in esame si renderà applicabile anche nell'ipotesi in cui la riparazione del bene lo renda suscettibile di diversa utilizzazione, purché non se ne modifichino le caratteristiche tipologiche. È il caso, ad esempio, della credenza che in fase di riparazione viene trasformata in una libreria.

Il regime del margine non si applica invece alle cessioni di beni ottenuti utilizzando, quali materie prime e semilavorate, materiali ricavati da altri beni usati. È il caso, ad esempio, della realizzazione di un mobile mediante utilizzo del legno ricavato da una o più porte, ovvero quello della rigenerazione di prodotti (ad esempio di pneumatici o di batterie usati).

Non sono comprese tra i costi da computare per la determinazione del margine le spese generali sostenute per l'esercizio dell'attività, le quali, non essendo riferibili ai singoli beni o alle singole operazioni di rivendita, danno luogo alla detrazione della relativa imposta secondo le regole generali di cui ai titoli I e II del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Non sono egualmente comprese tra i predetti costi le spese non direttamente connesse alla riattazione di beni destinati alla rivendita in quanto sostenute per la normale utilizzazione dei beni stessi (ad esempio le spese di riparazione di un veicolo industriale sostenute da un soggetto passivo che lo utilizza nell'esercizio dell'attività senza farne normale oggetto di commercio).

È appena il caso di precisare che le spese accessorie di cui all'art. 36, comma 1, sono quelle che afferiscono alla fase di acquisizione del bene, e non anche quelle connesse alla loro cessione.

Non vengono espressamente considerate, ai fini della loro rilevanza per la determinazione del costo e quindi del margine, le prestazioni accessorie e le riparazioni eseguite dal rivenditore utilizzando la propria struttura di impresa. Pertanto le stesse, in quanto configurano ipotesi di autoconsumo interno di prestazioni di servizi, non devono essere fatturate, in base ai principi generali che regolano l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ai quali fa rinvio l'art. 40, comma 2, del provvedimento in esame. L'ipotesi di irrilevanza, ovviamente, non si verifica nel caso in cui le suddette prestazioni vengano rese nell'esercizio di attività separata, di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 633 del 1972. le prestazioni interne, salva l'eccezione ora indicata, non influenzano, quindi, la determinazione del margine e l'imposta assolta per rivalsa sugli acquisti di beni prelevati dal proprio magazzino o comunque acquistati per la realizzazione delle prestazioni accessorie e di riparazione formerà oggetto di detrazione secondo le regole generali dettate dal citato D.P.R. n. 633 del 1972.

4.1.2. Modalità di registrazione delle operazioni.

Ai sensi dell'art. 38, comma 2, i contribuenti che effettuano in via abituale le operazioni di cui al comma 1 dell'art. 36, ossia quelle alle quali è applicabile il sistema analitico di determinazione del margine, devono istituire un apposito registro, strutturato alla stregua di un libro di carico e scarico, tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, i predetti contribuenti devono provvedere ad annotare in detto registro gli acquisti e le cessioni dei singoli beni cui si applica il sistema analitico, con specificazione: delle date di acquisto e di cessione, della natura, quantità e qualità dei beni, del prezzo di acquisto, al lordo dell'eventuale imposta, del corrispettivo, comprensivo dell'imposta, relativo alla cessione.

Giova precisare che nel registro in discorso devono essere annotati anche i costi, al lordo dell'eventuale imposta, afferenti alle riparazioni

effettuate sui beni acquistati, in vista della loro rivendita, e le spese accessorie relative agli acquisti stessi, di cui si e' detto in precedenza. Cio' in quanto, come gia' precisato, ai fini della determinazione del margine, e quindi della base imponibile, il prezzo di acquisto di ogni bene deve essere aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie. Ne deriva la necessita' che le cennate spese emergano dal registro di cui trattasi, che deve logicamente contenere tutti gli elementi necessari alla determinazione analitica del margine. In detto registro va, infine, indicato il margine conseguito, ossia la differenza tra il corrispettivo di vendita e il prezzo d'acquisto del bene eventualmente maggiorato delle spese sopra evidenziate.

Le annotazioni relative alle cessioni devono essere eseguite negli stessi termini previsti, per l'annotazione dei corrispettivi, dall'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, ossia entro il primo giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono effettuate.

Le annotazioni relative agli acquisti dei beni devono invece essere eseguite entro quindici giorni dall'acquisto stesso, ma comunque non oltre la data di registrazione della corrispondente cessione.

In sede di registrazione ogni acquisto dev'essere comunque imputato con riferimento al giorno di effettuazione.

Entro i termini previsti, per le liquidazioni mensili e trimestrali, dagli articoli 27 e 33 del D.P.R. n. 633 del 1972, il contribuente deve effettuare una ricognizione dei singoli margini positivi conseguiti nel periodo, ovverosia di quelli che evidenziano la realizzazione di un utile lordo. I margini positivi riferiti a ciascun bene devono essere sommati tra di loro, operando nel contempo una distinzione in relazione alle diverse aliquote applicabili alle cessioni; successivamente i detti margini positivi devono essere registrati, con annotazione separata, nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, per poi confluire nella liquidazione d'imposta, da effettuarsi secondo le regole ordinarie e nei richiamati termini fissati dagli articoli 27 e 33 del predetto decreto n. 633.

I soggetti diversi da quelli che pongono in essere le operazioni indicate nell'art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972, tenuti alla emissione di fattura per ciascuna operazione effettuata e alla relativa annotazione nel registro previsto dal successivo art. 23, che esercitano anche il commercio di beni rientranti nel regime del margine e che quindi restano obbligati alla emissione del suddetto documento anche per le relative operazioni, possono annotare l'ammontare complessivo dei margini conseguiti in relazione alle operazioni effettuate in ciascun periodo di imposta nello stesso registro sopra richiamato, entro il termine di esecuzione della liquidazione dell'imposta, evitando cosi' la tenuta del registro previsto dall'art. 24 del medesimo decreto n. 633 del 1972.

Correlativamente, i soggetti operanti nel regime del margine che optano, in relazione a talune operazioni, per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, e che sono obbligati alla emissione della fattura ai sensi dell'art. 38, comma 1, sono tenuti alla registrazione del documento emesso nel registro previsto dall'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tuttavia, i detti soggetti, se operano nell'ambito del commercio al minuto o di attivita' ad esso assimilate, possono annotare le fatture come sopra emesse nel registro di cui all'art. 24 del citato D.P.R. n. 633 del 1972, indicando l'importo globale delle operazioni effettuate in ciascun giorno e i numeri delle relative fatture nei termini previsti dal medesimo articolo.

Le sopracennate regole, e in particolare quelle concernenti le annotazioni nel registro del tipo carico-scarico, non si applicano alle ipotesi di cessioni di beni che, anche se rientranti nella disciplina speciale in argomento, sono effettuate occasionalmente da soggetti che non esercitano per professione abituale il commercio di beni cui si applica il particolare regime del margine. In tali ipotesi gli elementi necessari per l'individuazione del margine, e il margine risultante, devono essere distintamente indicati con le modalita' e nei termini stabiliti per le liquidazioni periodiche, nel registro usualmente utilizzato dal cedente nell'esercizio della propria attivita', ossia in quello di cui all'art. 23 o di cui all'art. 24 del citato D.P.R. n. 633 del 1972. Ovviamente dei margini positivi come sopra evidenziati occorre tener conto ai fini delle liquidazioni periodiche dell'imposta.

4.2. Metodo forfetario o percentuale

4.2.1. - Applicazione del metodo forfetario o percentuale di determinazione del margine

Il comma 5 dello stesso articolo 36 individua, talune fattispecie per le quali il margine viene determinato forfetariamente.

Trattasi di ipotesi per le quali, risultando particolarmente difficoltoso calcolare il margine con la procedura esposta nel paragrafo 4.1.1., il legislatore ha determinato in via presuntiva l'ammontare del margine che viene calcolato in misura percentuale rispetto al prezzo di vendita; cio' sia al fine di evitare che il margine sia costituito dall'intero prezzo di

vendita, sia al fine di semplificare gli adempimenti previsti dal particolare regime in esame.

Resta inteso che l'ammontare del margine determinato in modo forfetario deve ritenersi assorbente di tutti i costi che influenzerebbero la determinazione analitica del margine. Pertanto nel particolare regime in esame non e' detraibile l'imposta assolta per rivalsa dal soggetto per le prestazioni accessorie e di riparazione ricevute, dovendo ritenersi che di detti costi si sia tenuto conto in sede di determinazione della percentuale di abbattimento del prezzo di vendita.

In particolare alla lettera a) del comma 5 si dispone che l'ammontare del margine e' pari al 60% del prezzo di vendita per le cessioni di oggetti d'arte il cui prezzo di acquisto manca o e' privo di rilevanza ovvero non e' determinabile.

La irrilevanza del prezzo d'acquisto puo' essere ravvisata nelle ipotesi in cui questo risulti simbolico rispetto al valore dell'oggetti d'arte. Il prezzo indeterminabile puo' ravvisarsi nelle ipotesi in cui le modalita' di acquisto siano state tali da non consentirne l'attribuzione al singolo oggetto d'arte: si pensi al caso in cui il rivenditore abbia corrisposto un prezzo unico per una universalita' di beni.

Con la lettera b) si disciplina la determinazione del margine per i soli soggetti che effettuano attivita' di commercio al dettaglio esclusivamente in forma ambulante. Per essi e' stabilito che il margine e' pari al 50% del prezzo di vendita dei beni, esclusi i prodotti editoriali di antiquariato, per i quali la percentuale e' ridotta al 25%. Dette percentuali di forfetizzazione non sono applicabili ad operatori diversi da quelli espressamente indicati nella norma.

Pertanto i soggetti che cedono beni usati, oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, sia in forma ambulante che con sede fissa, sono tenuti, al pari degli altri rivenditori dei beni interessati dalla disciplina in esame, alla applicazione degli altri metodi (ordinario o globale) previsti dall'articolo in commento.

Con la lettera b-bis), introdotta dall'art. 3, comma 1, del decreto-legge 10 giugno 1995, n. 226, si stabilisce che il margine e' pari al 25% del prezzo di vendita per i prodotti editoriali, esclusi quelli d'antiquariato, anche se commercializzati in forma non ambulante. Dal combinato disposto delle lettere b) e b-bis) della norma in commento si ricava, in definitiva, che il sistema forfetario trova sempre applicazione con percentuale pari al 25%, per le cessioni di prodotti editoriali non aventi carattere di antiquariato. Qualora siano invece ceduti prodotti d'antiquariato, il sistema forfetario trova invece applicazione, ferma restando la percentuale del 25%, solo ove l'operazione sia effettuata da un soggetto che esercita il commercio in forma esclusivamente ambulante.

4.2.2. - Modalita' di registrazione delle operazioni.

Per i contribuenti che determinano il margine in maniera forfetaria, ai sensi del comma 5 dell'art. 36, sono previste modalita' di annotazione semplificate. In virtu' dell'art. 38, comma 3, infatti, essi non sono tenuti all'istituzione del registro speciale, ma devono semplicemente annotare i corrispettivi delle operazioni effettuate, rientranti nel sistema del margine forfetario, nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, ma separatamente da quelli relativi ad altre operazioni eventualmente effettuate.

I termini per eseguire le annotazioni sono quelli previsti dallo stesso art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, richiamati, tra l'altro, dal comma 2 dell'art. 38 in relazione alla registrazione delle cessioni interessate dal regime analitico del margine. L'annotazione dovra' quindi essere eseguita entro il primo giorno non festivo successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con imputazione, in ogni caso, al periodo d'imposta in cui e' compreso il giorno di effettuazione della cessione.

Si precisa che nel caso in esame non ricorre l'obbligo di registrazione degli acquisti ma soltanto l'obbligo di numerare e conservare i documenti (fatture, quietanze, etc.)

4.3. - Metodo globale

4.3.1. - Applicazione del metodo globale di determinazione del margine.

Una particolare semplificazione per la determinazione del margine e' prevista dalla disposizione recata dal comma 6 dell'art. 36.

Tale semplificazione consiste nella determinazione dell'ammontare del margine imponibile non relativamente a ciascuna operazione effettuata, ma con riferimento alle cessioni nonche' agli acquisti di beni posti in essere in ciascun periodo mensile o trimestrale globalmente considerati. L'imposta dovuta per ciascun periodo e' commisurata al margine globale costituito dalla differenza tra l'ammontare complessivo delle cessioni e quello degli acquisti aumentato delle spese di riparazione ed accessorie, effettuati nei periodi di riferimento.

L'adozione del sistema del margine globale e' prevista esclusivamente per gli operatori che svolgono, in forma non ambulante, il commercio di taluni beni usati, tassativamente individuati dalla disposizione in esame. Trattasi di veicoli, di francobolli, di monete o altri oggetti da collezione, di parti

e pezzi di ricambio o componenti derivanti dalla demolizione dei mazzi di trasporto o di apparecchiature elettromeccaniche (lavatrici, frigoriferi, televisori, macchine da cucire, etc.) di abiti e biancheria, di prodotti di abbigliamento, (quali scarpe, borse, pellicce), di beni il cui acquisto sia stato effettuato non singolarmente ma per masse o a peso, e comunque con prezzo di acquisto non determinato per singolo bene, di prodotti editoriali d'antiquariato non ceduti in forma esclusivamente ambulante, nonché di qualsiasi tipo di bene con prezzo di acquisto inferiore ad un milione di lire.

Peraltro, in virtù della modifica introdotta con l'art. 3, comma 1, del citato decreto-legge 10 giugno 1995, i soggetti che sarebbero tenuti all'adozione del regime in discorso possono optare per il sistema ordinario del margine. Tale opzione, che si riferisce all'intera attività e non a singole operazioni, dev'essere manifestata secondo le modalità indicate nel comma 8 dell'art. 36 (vedi paragrafo 2).

Si fa presente che per l'anno 1995, atteso che il termine per la presentazione della dichiarazione IVA è già scaduto, l'opzione in discorso deve essere manifestata utilizzando i modelli anagrafici previsti per la comunicazione di inizio di attività e di variazione dati, mediante specifica indicazione nel quadro H del modello AA7/6 o AA9/6.

In ogni caso, ai soggetti che applicano il regime del margine globale non è consentita l'opzione di cui al comma 3 dello stesso art. 36, che prevede la possibilità di applicare l'imposta nei modi ordinari secondo le disposizioni di cui ai titoli I e II del D.P.R. n. 633 del 1972. Nel caso in cui i beni in esame vengano esportati verso paesi extracomunitari, ovvero ceduti a soggetti residenti nello Stato della Città del Vaticano o nella Repubblica di San Marino, ovvero agli organismi di cui all'art. 72 del D.P.R. n. 633 (ambasciate, consolati, Comunità europee, ONU, Istituto Universitario Europeo e Scuola europea di Varese, ecc.), il relativo costo precedentemente sopportato non influenza la determinazione del margine e conseguentemente, al momento di effettuazione dell'esportazione o della cessione ai suddetti soggetti, dovrà essere operata una corrispondente rettifica in diminuzione dell'ammontare degli acquisti relativi al periodo. Corre l'obbligo di precisare che l'assimilazione alle cessioni all'esportazione prevista dal citato art. 72 per le cessioni di beni effettuate nei confronti dei soggetti ivi indicati, salvo che per quelle effettuate nei confronti dei Comandi militari degli Stati membri della NATO, opera, ai sensi dell'art. 13 del provvedimento in esame, solo per i beni con prezzo di vendita superiore a un milione di lire, il cui acquisto sia stato autorizzato dal Ministero degli Affari Esteri secondo le indicazioni contenute nella circolare n. 38 del 1 giugno 1973 della soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle II.II. sugli Affari.

Analoga rettifica in diminuzione degli acquisti deve essere operata nell'ipotesi in cui un bene, il cui costo d'acquisto sia stato contabilizzato ai fini della determinazione del margine, venga successivamente ceduto quale materiale di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, e quindi senza applicazione dell'imposta. Torna utile sottolineare che mentre il margine calcolato a norma del comma 1 dell'art. 36 è rilevante per la determinazione della imposta solo se è costituito da differenza positiva, non essendo, come già detto, consentita la contabilizzazione di un eventuale margine negativo, il margine determinato con il metodo globale, se negativo (in quanto l'ammontare degli acquisti del periodo supera quello delle vendite), è comunque computato nella liquidazione relativa al periodo mensile o trimestrale successivo. È appena il caso di precisare che l'eccedenza di che trattasi, da computare in diminuzione nel periodo successivo, costituisce credito di margine e non di imposta.

Può verificarsi nella pratica l'ipotesi che il commerciante di beni usati sia obbligato anche all'osservanza delle disposizioni relative alla determinazione del margine nel modo ordinario o forfetario, qualora contemporaneamente ceda beni non rientranti nel regime del margine globale. In tali casi, ferme restando le regole relative alla fatturazione, comuni a tutti i sistemi di determinazione del margine, dovranno essere osservati, per quanto concerne le annotazioni, gli adempimenti specificamente previsti per i diversi regimi applicati.

4.3.2. Modalità di registrazione delle operazioni.

I contribuenti interessati all'applicazione del regime di determinazione globale del margine, che si caratterizza, come accennato, per essere fondato sul computo, per ciascun periodo mensile o trimestrale di imposta, della differenza tra il totale dei corrispettivi delle cessioni effettuate e il totale dei costi relativi agli acquisti, sono obbligati a tenere, con le modalità previste dall'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, due registri separati.

In un registro vanno annotati gli acquisti dei beni assoggettati alla particolare disciplina, in relazione ai quali devono essere indicati, oltre alla relativa data, la natura, la quantità, la qualità e il costo d'acquisto.

In ipotesi di acquisto per masse di beni appartenenti a categorie

merceologiche diverse, nell'ambito dello stesso genere, e' sufficiente annotare la quantita' globale con la indicazione del genere. Vanno invece eseguite separate annotazioni, con le rispettive quantita', nel caso in cui si acquistino per masse beni appartenenti a generi diversi (es. acquisto per masse di vestiti, scarpe e borse, appartenenti al genere dell'abbigliamento, oppure di sedie, tavoli e armadi, appartenenti al genere mobilia).

Nell'altro registro devono essere annotate le cessioni, con indicazione della data, della natura, della qualita' e della quantita' dei beni ceduti e dei relativi corrispettivi conseguiti al lordo dell'imposta, distinti per aliquota.

I termini per l'effettuazione delle annotazioni sono gli stessi previsti dall'art. 38, comma 2, relativi alla procedura analitica di calcolo del margine, gia' indicati nel precedente paragrafo 4.1.2; tuttavia, considerata la peculiare modalita' di determinazione del margine globale, l'obbligo di registrare le spese di riparazione ed accessorie puo' essere assolto anche successivamente alla data di annotazione della rivendita dei beni, ma comunque entro il termine di quindici giorni previsto dal citato comma 2, decorrente dalla data di ricevimento della fattura.

Il quarto comma dell'art. 38 non dispone espressamente che il contribuente, in sede di liquidazione periodica, riporti nel registro dei corrispettivi, di cui all'art. 24 del decreto n. 633 del 1972, l'ammontare del margine globale positivamente evidenziatosi nel periodo di riferimento. Ne consegue che il contribuente, ferma restando la facolta' di effettuare, per maggiore chiarezza contabile, la predetta annotazione nel registro dei corrispettivi, in linea di principio puo' effettuare la liquidazione dell'imposta dovuta, in relazione alle operazioni soggette al regime del margine globale effettuate nel periodo, direttamente nel registro speciale delle cessioni afferenti al predetto regime globalizzato. Qualora il contribuente svolga altre attivita' soggette al regime ordinario dell'imposta, nel registro tenuto, in relazione alle attivita' svolte, ai sensi dell'art. 23 o dell'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, dovra' essere riportato il margine globale relativo alle cessioni dei beni in rassegna. Successivamente il contribuente procedera', previo scorporo dal margine dell'imposta relativa, alla liquidazione complessiva dell'IVA dovuta per il periodo di riferimento.

E' opportuno precisare che quantunque la disciplina concernente il regime ordinario faccia espresso riferimento, per quanto concerne gli adempimenti contabili alla tenuta del registro di carico e scarico, tuttavia i soggetti che applicano il regime globale, e pongono in essere occasionalmente anche operazioni soggette al regime ordinario, possono utilizzare gli stessi registri previsti per il regime globale anche per l'assolvimento degli adempimenti di registrazione delle operazioni assoggettate al detto regime, purché risultino distintamente evidenziati i relativi elementi.

All'ultimo periodo del richiamato comma 4 dell'art. 38 il legislatore, in relazione all'ipotesi in cui i beni attratti nel sistema di determinazione globale del margine siano soggetti ad aliquote diverse, ha dettato le regole per discriminare, in sede di liquidazione periodica, gli imponibili ai quali applicare ciascuna delle aliquote.

Nell'ipotesi descritta, il contribuente deve calcolare il rapporto percentuale tra i corrispettivi soggetti ad ognuna delle diverse aliquote e il totale dei corrispettivi annotati per il periodo di riferimento. Ogni aliquota sara' poi applicata ad una porzione del margine globale, evidenziato nel periodo di riferimento, corrispondente alla percentuale, come sopra calcolata, in relazione alle cessioni soggette alla medesima aliquota.

Si ritiene utile proporre un esempio numerico atto ad esplicitare il sopradescritto meccanismo di calcolo.

Si ipotizzi un contribuente tenuto alle liquidazioni mensili che ceda beni, soggetti esclusivamente al regime del margine globale, ai quali siano applicabili le diverse aliquote del 4%, del 10% e del 19%.

Elementi di calcolo:

Ammontare dei costi annotati per il mese: L. 100.000.000
Ammontare dei corrispettivi delle cessioni
annotate per il mese: L. 300.000.000

di cui

soggetti all'aliquota del 4%: L. 70.000.000
soggetti all'aliquota del 10% L. 100.000.000
soggetti all'aliquota del 19% L. 130.000.000

Rapporti percentuali tra l'ammontare dei corrispettivi relativi alle cessioni soggette a ciascuna aliquota e totale dei corrispettivi relativi alle cessioni effettuate nel mese:

		70.000.000			
aliquota 4%	=	-----	=	23,33% x 200.000.000	= 46.660.000
		300.000.000			
		100.000.000			
aliquota 10%	=	-----	=	33,33% x 200.000.000	= 66.660.000
		300.000.000			
		130.000.000			

aliquota 19% = ----- = 43,33% x 200.000.000 = 86.660.000
 300.000.000

Il margine globale relativo al mese, pari a L. 200.000.000 (300.000.000 vendite - 100.000.000 acquisti), va scomposto in relazione alle ricavate percentuali e per ciascuno degli importi così determinati va calcolata la relativa imposta in esso compresa, previa determinazione dell'imponibile mediante l'utilizzazione di uno dei procedimenti di scorporo previsti nell'art. 27, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Percentuali di scorporo

4% : 3,85%
 10% : 9,10%
 19% : 15,95%

		Imponibile		I.V.A.
46.660.000	x	100 --- 104 100	= 44.865.384 x 4%	= 1.794.616
66.660.000	x	100 --- 110 100	= 60.600.000 x 10%	= 6.060.000
86.660.000	x	100 --- 119	= 72.823.529 x 19%	= 13.836.471
			Totale	21.691.087

			IVA dovuta (arrotondata)	21.691.000

4.3.3. - Commercio di veicoli usati

Premesso che per il commercio dei veicoli usati, intendendo per tali quelli indicati nel titolo III, capo I, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, recante il nuovo codice della strada, nonché le imbarcazioni e gli aeromobili, si rende applicabile, come detto, il regime globale, si ritiene opportuno evidenziare talune particolarità che interessano esclusivamente i detti beni.

Per l'individuazione dei veicoli, e più in generale dei mezzi di trasporto che possono essere considerati usati, il legislatore ha fatto riferimento, nell'art. 36, comma 10, alle disposizioni contenute nell'art. 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Peraltro, con successiva modifica, introdotta dall'art. 3, comma 1, lettera e), n. 3, del decreto-legge 10 giugno 1995, n. 226, è stato precisato che i criteri di identificazione dell'usato previsti dal predetto art. 38, comma 4, del decreto-legge n. 331 del 1993, si applicano, con riferimento al regime del margine, solo in relazione agli scambi intracomunitari tra soggetti d'imposta.

Conseguentemente, per gli scambi interni dei veicoli usati valgono, ai fini della loro qualificazione di "beni usati", le disposizioni di carattere generale contenute nell'art. 36, comma 1.

Pertanto, ai soli fini degli scambi intracomunitari, sono da considerare mezzi di trasporto usati le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 Kg e i veicoli a motore di cilindrata superiore a 48 cc o potenza superiore a 7,2 Kw, destinati al trasporto di cose o persone, purché abbiano, rispettivamente, navigato per oltre cento ore, ovvero volato per oltre 40 ore e la cessione sia effettuata dopo tre mesi dalla prima immatricolazione o iscrizione nei pubblici registri, ovvero abbiano percorso oltre 6000 Km e la relativa cessione sia effettuata oltre sei mesi dalla data di prima immatricolazione o di iscrizione nei pubblici registri.

Qualora i mezzi di trasporto usati siano ceduti a contribuenti che ne fanno commercio, è previsto al comma 10 dell'art. 36 che i relativi atti di vendita non sono soggetti al pagamento dell'imposta erariale di trascrizione di cui alla legge 23 dicembre 1977, n. 952, se il trasferimento viene effettuato a mezzo scrittura privata con firma autenticata, o dell'imposta di registro e dell'addizionale regionale di cui al decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, se il trasferimento è effettuato a mezzo atto pubblico. I predetti contribuenti pertanto nella nota di trascrizione, ovvero nell'atto pubblico, dovranno richiedere l'applicazione della disposizione di cui al comma 10 dell'art. 36 al fine di poter usufruire dell'agevolazione ivi prevista.

È appena il caso di sottolineare, sulla base di quanto espressamente emerge dalla relazione che accompagna il decreto-legge in esame, che le richiamate agevolazioni fiscali sono finalizzate a disincentivare la pratica, diffusa nel settore, del conferimento della procura a vendere, utilizzata per sottrarsi alle imposizioni connesse al trasferimento di proprietà del mezzo.

Con la richiamata modifica introdotta dall'art. 3, comma 1, lettera e), n. 3), del decreto-legge n. 226 del 1995, è stato chiarito che la cennata esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta erariale di trascrizione, e dalla addizionale regionale si applica solamente alle cessioni di mezzi di

trasporto effettuate nei confronti di rivenditori, a prescindere dai requisiti soggettivi del cedente. Quindi l'agevolazione opera anche nel caso in cui il cedente sia un soggetto passivo d'imposta che emette, in relazione all'operazione effettuata, una fattura con IVA evidenziata a titolo di rivalsa.

Sempre per gli stessi commercianti opera, in relazione ai veicoli usati acquistati, l'interruzione dell'obbligo del pagamento delle tasse automobilistiche, ai sensi dell'art. 5, comma 43, della legge 28 febbraio 1983, n. 53, e successive modificazioni, purché l'avvenuto acquisto per la rivendita sia documentato e portato a conoscenza dell'ente cui è affidata la riscossione dei predetti tributi con le modalità indicate nel successivo comma 44, giusta i chiarimenti già forniti con la risoluzione della soppressa Direzione Generale delle Tasse e II.II sugli Affari del 3 maggio 1988, n. 501893.

È appena il caso di precisare infine che i concessionari rivenditori di veicoli usati non possono applicare il regime globale del margine, in quanto non realizzano i relativi presupposti previsti dall'art. 36, comma 1, per le cessioni di vetture da dimostrazione, trattandosi di beni acquistati presso un soggetto passivo che ha emesso fattura con espressa rivalsa d'imposta. Parimenti non possono applicare il regime in argomento anche nei casi di cessioni di vetture di servizio, per le quali sia stata assolta l'IVA al momento del relativo acquisto.

Per quanto concerne le cessioni di parti, pezzi di ricambio e componenti derivanti dalla demolizione di mezzi di trasporto che, salvo opzione, sono soggette al sistema globale, si fa presente che il relativo margine è costituito dall'intero prezzo di vendita, sempreché il contribuente in sede di annotazione del relativo acquisto non sia in grado di discriminare il prezzo pagato, distinguendo la quota di costo riferibile alle parti e componenti le cui cessioni sono soggette al regime globale di cui trattasi da quella relativa alla restante parte del bene acquistato che, in quanto rottame, sarà soggetto, all'atto della rivendita, al regime di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633.

Analoga disciplina si rende naturalmente applicabile per le cessioni di parti, pezzi di ricambio e componenti derivanti dalla demolizione di apparecchiature elettromeccaniche.

5 - Operazioni con l'estero e a queste assimilate. Volume d'affari.

Per le cessioni dei beni in discorso effettuate ai sensi degli articoli 8, 8-bis, 38-quater, 71 e 72 del citato D.P.R. n. 633 del 1972, l'articolo 37 prevede che il margine, come sopra determinato, sia assoggettato al regime di non imponibilità ad IVA. Trattasi, in particolare, delle cessioni all'esportazione effettuate verso Paesi terzi, ivi compresi lo Stato della Città del Vaticano e la Repubblica di San Marino, delle cessioni assimilate alle esportazioni, delle cessioni nei confronti di viaggiatori domiciliati e residenti fuori del territorio comunitario, nonché delle cessioni nei confronti di organismi internazionali e sovranazionali e di rappresentanze diplomatiche e consolari.

Il margine relativo alle suddette operazioni, con esclusione di quelle indicate all'art. 38-quater del D.P.R. n. 633 del 1972, concorre sia alla formazione del plafond per acquisti di beni e servizi in sospensione di imposta, sia alla determinazione della percentuale prevista, per l'acquisizione dello "status" di esportatore agevolato, dal decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17.

In sostanza, lo "status" di esportatore agevolato, 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 beni assoggettati al particolare regime, effettuate e registrate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti, sia superiore al 10 per cento 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.

Va, altresì, precisato che, per ragioni di omogeneità, ai fini della determinazione del menzionato "status", nel volume d'affari va compreso, per le cessioni di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione il solo margine, al netto dell'IVA. Per tutte le finalità diverse dalla determinazione dello "status" di esportatore agevolato, nel volume d'affari, ai sensi dell'articolo 37, comma 4, del provvedimento in esame, rientra l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti dai cessionari, al netto dell'imposta sul valore aggiunto relativa al margine.

È opportuno rammentare che l'utilizzo del plafond è in ogni caso escluso per l'acquisto di beni e servizi per i quali non è ammessa la detrazione dell'IVA e per l'acquisto di beni ammortizzabili.

Di conseguenza la predetta agevolazione non si rende applicabile agli acquisti e alle importazioni afferenti costi che rilevano agli effetti della determinazione del margine.

Per quanto concerne, infine, i rapporti di scambio dei beni di cui

trattasi con soggetti d'imposta residenti in altri stati membri dell'Unione Europea, lo stesso articolo 37 prevede che i relativi acquisti e cessioni effettuati con applicazione del regime del margine, non sono considerate "operazioni intracomunitarie", bensì "operazioni interne" da assoggettare all'imposta nel paese in cui risiede il cedente del bene stesso. Di conseguenza, gli acquisti di beni da parte di operatori economici nazionali, per i quali viene applicata l'imposta in altri stati comunitari in base al regime del margine, ancorché i beni stessi siano spediti o trasportati nel territorio dello Stato, non costituiscono acquisti intracomunitari ai sensi dell'articolo 38 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Analogamente, le cessioni di beni effettuate, con applicazione del regime del margine, da operatori nazionali nei confronti di soggetti residenti in altri stati comunitari non costituiscono cessioni intracomunitarie, ai sensi dell'articolo 41 dello stesso decreto-legge n. 331 del 1993. Per converso, nelle ipotesi in cui il cedente del bene (nazionale o comunitario) non applichi, per effetto dell'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36, comma 3, il particolare regime del margine, le operazioni in discorso sono assoggettate alle disposizioni previste, in materia di IVA per gli scambi intracomunitari, dal cennato decreto-legge n. 331 del 1993, sempreché le operazioni stesse siano effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta nello stato membro. Giova inoltre precisare che alle cessioni di beni soggette al regime del margine non torna applicabile la disposizione di cui all'art. 58 del decreto-legge n. 331 del 1993 che prevede la non imponibilità al tributo delle cessioni interne effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni stessi sono spediti o trasportati in altro stato membro; infine le cessioni dei beni in argomento effettuate nei confronti di soggetti privati residenti in altro stato membro restano in ogni caso soggette alla particolare disciplina del margine in quanto, nella fattispecie, non tornano applicabili né le disposizioni concernenti il regime delle cessioni intracomunitarie, di cui all'art. 41 del D.L. n. 331 del 1993, né quelle previste per le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili di cui all'art. 40, comma 3, del medesimo decreto.

Si ritiene opportuno, infine, precisare che 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.

6 - Aliquota ridotta per oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione.

Con l'articolo 39 viene fissata al 10 per cento l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto applicabile alle importazioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, indicati nell'allegato al provvedimento in esame. Il carattere di oggetto d'arte e d'antiquariato deve risultare, anteriormente all'importazione, da attestazione rilasciata dai competenti organi del Ministero dei Beni Culturali e Ambientali. Alla medesima aliquota ridotta sono assoggettate anche le cessioni di oggetti d'arte effettuate dagli autori ovvero dai loro eredi e legatari, se soggetti passivi di imposta. Si ricorda che la detta aliquota si rende applicabile a tutte le importazioni dei beni in parola, anche se effettuate da soggetti che non operano nel regime speciale in argomento. Quindi, anche i soggetti cui non si rende applicabile il regime in commento, come le case d'asta, potranno effettuare importazioni di detti beni assoggettandole all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento.

7. - Inventario.

Secondo le originarie previsioni dell'articolo 40, le particolari disposizioni commentate nei precedenti paragrafi trovavano applicazione solo in relazione alle cessioni dei beni mobili usati e di quelli d'arte, di antiquariato e da collezione poste in essere a decorrere dal primo aprile del corrente anno, sempreché relative a beni acquistati o importati a decorrere dalla stessa data.

A seguito della modifica apportata al citato art. 40 dall'art. 3, comma 1, lettera f), del decreto-legge 10 giugno 1995, n. 226, il nuovo regime del margine trova applicazione anche per le cessioni di beni acquistati anteriormente alla predetta data, ricorrendo naturalmente i presupposti indicati nell'art. 36, comma 1. Restano conseguentemente esclusi i beni acquistati presso soggetti passivi che hanno emesso le relative fatture con rivalsa di imposta e quelli importati con rilascio di bollette doganali. Nella determinazione del margine relativo alle cessioni di detti beni non vanno computate le spese accessorie e quelle di riparazione, in relazione alle quali si sia operata, anteriormente al 1 aprile 1995, la detrazione dell'imposta assolta per rivalsa.

Per i beni posseduti alla data del 31 marzo 1995 i soggetti rivenditori hanno facoltà di redigere apposito inventario; la redazione dell'inventario comporta che per le cessioni dei beni in esso ricompresi il margine è stabilito in misura equivalente al 25 per cento del prezzo di vendita, se trattasi di prodotti editoriali, ed al 50 per cento, sempre del prezzo di

vendita, per le restanti categorie di beni.

I corrispettivi relativi alle cessioni dei suddetti beni inventariati devono essere annotati nel registro di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972 e delle intervenute cessioni si dovra' prendere nota nell'inventario in riferimento ai corrispondenti beni.

Nell'inventario, ovviamente, possono essere compresi esclusivamente i beni, indicati nel comma 1 dell'art. 36, per il cui commercio si rende applicabile il particolare regime del margine.

L'inventario deve essere redatto evidenziando analiticamente, ovvero per masse ove non sia possibile una descrizione analitica, i beni distinti per categorie merceologiche; deve essere sottoscritto dal titolare, se trattasi di impresa individuale, o dal soggetto che ne ha la rappresentanza legale, se trattasi di societa'. Il documento, cosi' redatto e sottoscritto, deve essere vidimato entro il 23 luglio del corrente anno (l'originario termine, fissato al 23 maggio, e' stato cosi' prorogato dal citato art. 3, lettera f), del decreto-legge n. 226 del 1995) dai notai, ovvero dagli Uffici del pubblico registro delle imprese istituito presso le Camere di Commercio o anche dagli Uffici del registro o dagli Uffici provinciali dell'imposta sul valore aggiunto. Torna altresì utile precisare che relativamente ai beni risultanti dall'inventario, attesa la determinazione forfetaria del margine, non puo' operarsi la detrazione dell'imposta assolta per rivalsa sulle prestazioni di riparazione ed accessorie, afferenti i beni stessi, ricevute successivamente al 31 marzo 1995.

In relazione alle modifiche apportate dal citato decreto-legge n. 226 del 1995, che reca, tra l'altro, nuove regole che interessano la fase di prima applicazione del regime del margine, si ritiene di dover consentire ai soggetti che abbiano già vidimato l'inventario entro l'originario termine del 23 maggio di annullarlo, ovvero di sostituirlo con un altro, recante la seguente indicazione: "il presente inventario sostituisce quello vidimato da ... (ufficio o notaio) in data ...". Nel caso di annullamento, dovra' essere data comunicazione al competente ufficio IVA, mediante lettera raccomandata nella quale dovranno essere indicati i dati relativi alla vidimazione.

Per i beni posseduti al 31 marzo 1995, la mancata redazione dell'inventario comporta che il margine dovra' essere determinato con applicazione del sistema analitico o di quello globale o, eventualmente, anche del sistema forfetario, ma con applicazione delle percentuali stabilite nell'art. 36, comma 5. Nelle ipotesi di applicazione del metodo analitico o di quello globale il costo relativo all'acquisto, purché risultante da idonea documentazione, dovra' essere annotato entro i termini stabiliti per la registrazione della relativa cessione. Ovviamente, in mancanza di un'idonea documentazione relativa al costo di acquisto, il margine sara' costituito dall'intero prezzo di vendita.

Si chiarisce, infine, che l'adempimento relativo all'inventario non riguarda i soggetti che pongono in essere operazioni che, se anche rientranti oggettivamente nel regime del margine, non vengono effettuate nell'ambito di abituale commercio disciplinato dal provvedimento.

8. Sanzioni.

Per quanto concerne le sanzioni si osserva che relativamente alle ipotesi di omissioni o inesattezze delle annotazioni nei registri previsti, nel quadro del nuovo regime, nei commi 2, 3 e 4 dell'articolo 38, si applicano le sanzioni previste dall'art. 42 del D.P.R. n. 633 del 1972 per le corrispondenti violazioni commesse in applicazione del regime normale dell'imposta. Pertanto, nei casi di violazioni che comportano riduzione di imposta dovuta, si rendera' applicabile la pena pecuniaria da due a quattro volte l'imposta stessa. Se le annotazioni sono eseguite con indicazioni inesatte, tali da importare un'imposta inferiore, si applica la medesima sanzione commisurata alla differenza. Le stesse sanzioni si rendono applicabili anche per le omissioni o irregolarita' delle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri stessi nelle ipotesi di variazioni dell'imponibile o dell'imposta.

Gli Uffici in indirizzo e le organizzazioni di categoria interessate sono pregati di fornire la massima diffusione al contenuto della presente circolare.