

Riforma fiscale

Riduzione dell'aliquota IVA su oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione: effetti sul regime del margine

di Paolo Scarioni (*) e Mauro Cassoni (**)

Il disegno di Legge delega per la riforma fiscale dispone che il Governo, nel recepire la Direttiva UE 2022/542, modifichi l'attuale normativa IVA, prevedendo l'applicazione di un'aliquota ridotta per l'importazione e la cessione di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione (aliquota attesa nella misura del 5%). Mediante un confronto tra il sistema attuale e quello potenzialmente implementabile a partire dal 2025, è possibile analizzare l'impatto che la riduzione di aliquota avrà sull'applicazione del regime del margine da parte degli operatori del settore; tale regime, infatti, nei casi in cui sia possibile optare per il regime ordinario, non verrà presumibilmente più adottato (in quanto meno conveniente).

1. Premessa

L'art. 7 del disegno di Legge delega per la riforma del sistema fiscale (1), rubricato "Principi e criteri direttivi per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto", al comma 1, lett. e), dispone che nell'esercizio della delega il Governo dovrà "ridurre l'aliquota dell'IVA all'importazione di opere d'arte, recependo la Direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio, del 5 aprile 2022, ed estendendo l'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione".

Va subito osservato, al riguardo, a scanso di equivoci, che il riferimento alle (sole) "opere d'arte" nella prima parte della disposizione - quella riferita all'importazione - non significa che l'aliquota ridotta non potrà essere estesa anche all'importazione di "oggetti di antiquariato e da collezione".

Infatti, va ricordato che, ai sensi del paragrafo 2 dell'art. 94 della Direttiva 2006/112/CE (come modificato dalla Direttiva UE 2022/542), "l'aliquota applicabile all'importazione di beni è quella applicata nel territorio dello Stato membro per la **cessione dello stesso bene**": ora, è evidente che, se la volontà del legislatore delegante è quella di applicare un'aliquota ridotta alle "cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione", la medesima aliquota dovrà applicarsi anche all'importazione di tutti i predetti oggetti.

Del resto, già oggi sia l'importazione di oggetti d'arte, sia l'importazione di oggetti di antiquariato e da collezione fruiscono entrambe dell'**aliquota IVA ridotta del 10%** (cfr. Tabella A, Parte III, n. 127-septiesdecies, del D.P.R. n. 633/1972) (2).

Premesso quanto sopra, le modifiche apportate dalla Direttiva UE 2022/542 alla Direttiva

(*) Partner - Studio Tributario Associato Scarioni Angelucci.

(**) Senior Associate - Studio Tributario Associato Scarioni Angelucci.

(1) Atto Camera n. 1038, presentato il 23 marzo 2023.

(2) Si può osservare ulteriormente che l'art. 81 della Diretti-

va 2006/112/CE (come modificato dalla Direttiva UE 2022/542) adotta la formulazione "per le cessioni di oggetti d'arte di cui all'allegato III, punto 26)", sebbene il punto 26) dell'allegato III si riferisca indistintamente alle "cessioni di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato": tale circostanza fornisce un'ulte-

2006/112/CE, che interessano ai nostri fini, sono qui di seguito riportate:

1) l'**aggiornamento dell'elenco di beni e servizi** a cui gli Stati membri possono applicare aliquote IVA ridotte o esenzioni con diritto a detrazione dell'IVA, contenuto nell'allegato III della Direttiva 2006/112/CE. In particolare, è previsto l'inserimento, all'interno del citato allegato, delle operazioni relative alle "cessioni di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato elencati nell'allegato IX, parti A, B e C" (cfr. punto 26));

2) la sostituzione dell'art. 98 della Direttiva 2006/112/CE: la riformulazione di detto articolo permette agli Stati membri di applicare un **massimo di due aliquote ridotte, non inferiori al 5%** della base imponibile, con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi elencate nell'allegato III della Direttiva 2006/112/CE, fino a un massimo di 24 voci del predetto allegato (3);

3) l'aggiunta dell'art. 98-*bis*, ai sensi del quale "le aliquote ridotte (...) non si applicano alle cessioni di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato cui si applica il regime speciale di cui al titolo XII, capo 4", ossia il c.d. **regime del margine**;

4) la sostituzione del paragrafo 1 dell'art. 316, il quale statuisce ora quanto segue: "A condizione che non sia stata applicata un'**aliquota ridotta** agli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato in questione ceduti al soggetto passivo-rivenditore o importati da quest'ultimo, gli Stati membri accordano ai soggetti passivi-rivenditori il diritto di optare per l'applicazione del regime del margine alle operazioni seguenti:

- la cessione di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato che hanno essi stessi **importato**;
- la cessione di oggetti d'arte che sono stati loro **ceduti dall'autore** o dai suoi aventi diritto;
- la cessione di oggetti d'arte che sono stati loro **ceduti da un soggetto passivo diverso da un soggetto passivo-rivenditore**".

L'intento del legislatore italiano è, quindi, quello di cogliere l'opportunità offerta dalla Direttiva del 2022 per poter applicare un'aliquota IVA ridotta sia alle importazioni sia alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, al fine di fornire un **vantaggio competitivo all'I-**

talìa, anche in confronto agli altri Paesi dell'UE, e dare così impulso al commercio di opere d'arte (4); la citata Direttiva stabilisce, tuttavia, che la percentuale dell'imposta non possa essere inferiore al **5% della base imponibile**, ponendo, altresì, delle limitazioni all'utilizzo del regime del margine, ove lo Stato membro decida, appunto, di applicare un'aliquota ridotta alle transazioni aventi ad oggetto tali beni.

L'obiettivo del presente lavoro è proprio quello di indagare gli effetti che potrebbero derivare, in conseguenza della riduzione dell'aliquota IVA, sul regime del margine disciplinato dagli artt. 36 e ss. del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 (5): si tratterà, più precisamente, di accertare se e quando permanga la **possibilità** o la **convenienza** per un soggetto passivo-rivenditore ad operare nel **regime del margine**.

Occorre, quindi, preliminarmente, ricordare i principali profili di questo regime speciale.

2. Regime del margine

La cessione di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione (indicati nella Tabella allegata ad D.L. n. 41/1995), da parte di gallerie e case d'asta (o di altri soggetti che per professione abituale commerciano in opere d'arte), beneficia di uno speciale regime IVA, "regime del margine" (6), che si caratterizza, in sintesi, per i seguenti aspetti:

- l'imposta relativa alla vendita del bene da parte della galleria o della casa d'aste viene calcolata sulla **differenza tra il prezzo di vendita e il costo d'acquisto**, anziché sull'intero corrispettivo di vendita;
- la galleria d'arte e la casa d'aste non possono detrarre l'**IVA relativa all'acquisto** del bene;
- stessa sorte tocca al **terzo acquirente**, che non può detrarre l'imposta sugli acquisti dalle gallerie d'arte o dalle case d'asta (l'emissione della fattura di vendita avviene senza separata indicazione dell'imposta);
- resta ferma la possibilità di optare, per ogni singola transazione, per l'applicazione dell'**imposta nei modi ordinari** (sono escluse da tale facoltà le case d'asta).

riore conferma che la locuzione "opere d'arte", contenuta nella previsione di delega, rappresenta un'espressione sintetica (forse un poco imprecisa) che indica indifferentemente sia gli oggetti d'arte, sia gli oggetti da collezione e da antiquariato.

(3) Cfr. art. 1, punto 6, della Direttiva UE 2022/542.

(4) Cfr. M. Pirrelli, "La UE apre all'IVA ridotta per la filiera dell'arte, opportunità da cogliere", in *Il Sole - 24 Ore* del 9 mar-

zo 2023.

(5) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 marzo 1995, n. 85.

(6) Per completezza, si ricorda che il suddetto regime trova applicazione anche con riferimento ai beni mobili usati suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione.