

Il mercato dell'arte tra regole IVA e “diritto di seguito”

di Gian Marco Committeri (*) e Chiara Lo Re (**)

Nel mercato dell'arte non è sempre agevole identificare il trattamento fiscale delle prestazioni che intercorrono tra i vari soggetti, posto che non si tratta sempre di “operatori professionali”. Le incertezze riguardano sia il regime applicabile ai fini delle imposte dirette che le conseguenze ai fini IVA. Un'adeguata conoscenza e applicazione delle regole in materia di IVA potrebbe altresì dare un contributo alla corretta percezione del compenso noto come “diritto di seguito” da parte della SIAE in relazione al quale si continuano a manifestare perplessità circa la qualificazione del c.d. mercato primario (non soggetto all'applicazione del compenso).

1. Premessa

Nel **mercato delle opere d'arte** si trovano ad operare soggetti professionali ed amatori, mercanti ed appassionati dell'arte, artisti affermati ed altri all'inizio della loro attività. Molti artisti vendono le proprie opere attraverso “canali” informali e molti altri, invece, si avvalgono di operatori professionali (tipicamente gallerie d'arte e case d'asta) con cui vengono stipulati accordi non sempre di univoca interpretazione. Lo stesso fanno i proprietari delle opere diversi dagli autori quando intendono cedere un'opera. In questo contesto, pertanto, non è sempre agevole identificare le prestazioni che intercorrono tra i vari operatori e stabilire il relativo, corretto, trattamento fiscale. Le **incertezze** riguardano sia il regime applicabile ai fini delle **imposte dirette** che le conseguenze ai fini **IVA**.

Finalità del presente contributo è quella di fornire un quadro il più possibile esaustivo del regime IVA applicabile al mercato dell'arte, auspicando che il settore possa trovare una omogeneizzazione dei comportamenti che, allo stato, non appare ancora aver raggiunto livelli adeguati (1).

Peraltro, un'adeguata conoscenza e applicazione delle regole in materia di IVA si ritiene possa dare un contributo alla corretta percezione del “**diritto di seguito**” da parte della Società Italiana degli Autori ed Editori (SIAE) (2). Il “diritto di seguito” (“DDS”) è il diritto degli autori delle arti figurative a partecipare all'incremento di valore delle opere prodotte e si applica, al ricorrere delle condizioni, alle transazioni in cui intervengono operatori professionali del mercato dell'arte (3). Nonostante fosse già disciplinato nella normativa in tema di diritto d'autore del

(*) ACP Studio - Alonzo Committeri & Partners - *Equity Partner*.

(**) ACP Studio - Alonzo Committeri & Partners - *Associate*.

(1) Per quanto riguarda le tematiche relative all'imposizione diretta si rinvia a S. Spiniello - M. Bisogno, “Compravendite di opere d'arte tra privati: il difficile confine tra speculazione e collezionismo”, in *il fisco*, n. 36/2017, pag. 3431 e S. Trettel, “La compravendita (tramite internet) da parte di ‘collezionisti’ non crea materia imponibile”, in *il fisco*, n. 30/2016, pag. 3188.

(2) Non si ignora il fatto che il “diritto di seguito” è altro rispetto alle tematiche fiscali ed ha una regolamentazione sua propria; tuttavia, l'assenza di una normativa secondaria di dettaglio o di prassi operative consolidate ne rende complessa l'applicazione con il rischio di distorsioni ed il proliferare di contenziosi.

(3) Mentre le opere dell'ingegno in generale sono caratterizzate dalla loro massima riproducibilità, oggi resa moltiplicabile pressoché all'infinito dall'evoluzione tecnologica, nel caso delle

1941 è stato concretamente introdotto con la Direttiva 2001/84/CE del 27 settembre 2001 che ha definito le regole per il recepimento dell'istituto da parte degli Stati membri in modo uniforme con la finalità di non produrre distorsioni nel mercato dell'arte (4).

2. Regime IVA applicabile alle cessioni di opere d'arte

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di opere d'arte effettuate nel territorio dello Stato da parte di soggetti passivi sono soggette all'applicazione dell'IVA; sono altresì soggetti ad applicazione dell'IVA anche i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione (5).

Al fine di individuare l'**aliquota IVA applicabile** alle cessioni di opera d'arte, occorre innanzitutto far riferimento alla figura del **soggetto venditore**.

Le cessioni di opere d'arte sono, infatti, soggette ad aliquote IVA differenti:

- aliquota **ridotta del 10%** nei casi in cui le cessioni siano effettuate direttamente **dall'autore dell'opera**, suoi eredi o legatari (n. 127-*septiesdecies* della Tabella A, Parte III allegata al D.P.R. n. 633/1972);

- aliquota **ordinaria del 22%**, nei casi in cui le cessioni siano effettuate **da soggetti diversi** dall'autore dell'opera, suoi eredi o legatari.

L'**obbligo di fatturazione** da parte del cedente (titolare di partita IVA) sorge nel momento in cui l'operazione può considerarsi effettuata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero:

i) nel momento della consegna o spedizione dell'opera d'arte;

ii) per le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, nel momento in cui si producono tali effetti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla data della consegna o della spedizione;

iii) per i passaggi dal committente al commissionario di beni venduti in esecuzione di contratti di commissione, all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario.

È frequente, nel settore, che gli artisti cedano le proprie opere non direttamente bensì attraverso l'opera di **intermediari professionali** che vendono le opere d'arte agli acquirenti finali operando (nei rapporti con l'autore) attraverso schemi giuridici che possono fondamentalmente ricondursi a quello del **mandato** che, come è noto, può essere con o senza rappresentanza (6).

Sembra, anzitutto, potersi assumere con un significativo grado di ragionevolezza che le prestazioni degli **autori aventi rapporti con gli operatori professionali** del mercato dell'arte (tipicamente le gallerie d'arte) siano da inquadrarsi tra quelle "professionali" e, quindi, soggette ad IVA. Appare infatti ragionevole assumere che un autore che abbia accesso al canale di

opere delle arti figurative - quadri, disegni e sculture, ma anche arazzi, ceramiche, opere in vetro, fotografie, manoscritti originali e, entro certi limiti, anche creazioni di *design* - la possibilità di riproduzione dell'originale è sostanzialmente assente. L'opera d'arte originale può circolare esclusivamente con il supporto fisico che la racchiude, a causa del rapporto indissolubile che, all'atto del processo creativo, si stabilisce tra l'espressione artistica e la materia, nella quale essa è fissata. Questa condizione, tipica delle opere d'arte, si pone a fondamento del diritto di seguito, la cui finalità è proprio quella di consentire all'artista di seguire la fortuna delle opere da lui create anche dopo averle vendute o comunque cedute ad altri e, quindi, di partecipare all'eventuale incremento del loro valore, che nel corso del tempo e in relazione alla fama raggiunta potrà risultare anche esponenziale, come la storia ed il mercato ci insegnano. In considerazione di questa ragione, il legislatore ha attribuito al diritto di seguito le seguenti caratteristiche che lo distinguono - in parte - dagli altri diritti patrimoniali posti a tutela delle opere dell'ingegno di carattere creativo:

1) non può formare oggetto di alienazione, né di rinuncia, nemmeno in via preventiva;

2) non è soggetto a preventiva autorizzazione da parte dell'artista, ma è costituito come diritto ad un compenso, la cui misura è fissata per legge.

(4) A seguito della Direttiva citata, il D.Lgs. 13 febbraio 2006, n. 118 ha introdotto nuovamente il diritto di seguito in

Italia a far data dal 9 aprile 2006, modificando gli artt. 144-155, 172 e 182-*bis* della Legge sul diritto di autore. Quindi, il D.P.R. 29 dicembre 2007, n. 275 ha modificato gli artt. 44-48 del Regolamento esecutivo della Legge n. 633/1941, entrando in vigore il 5 marzo 2008. Infine, il D.M. del 23 aprile 2008 ha fissato la provvigione spettante a SIAE a copertura dei costi per la gestione del servizio (attualmente pari al 17%).

(5) Sono soggetti ad applicazione dell'IVA, in quanto rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 2, comma 2, n. 3, del D.P.R. n. 633/1972, anche i passaggi dal mandante al mandatario o dal mandatario al mandante nell'ambito di un mandato senza rappresentanza.

(6) Il mandato è il contratto col quale una parte (mandatario) si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra (mandante). Nel mandato con rappresentanza (art. 1704 c.c.) il mandatario agisce in nome e per conto del mandante e gli effetti giuridici degli atti compiuti dal mandatario ricadono nella sfera giuridica del mandante, mentre nel mandato senza rappresentanza (art. 1705 c.c.), il mandatario agisce in nome proprio e per conto (ma non in nome) del mandante; il mandatario acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi e gli effetti giuridici degli atti compiuti non ricadono (direttamente) nella sfera giuridica del mandante, ma il mandatario ha l'obbligo di trasmetterli nella sfera giuridica del mandante.

vendita “professionale” debba essere considerato a tutti gli effetti (e quindi anche ai fini tributari) un **soggetto esercente l'attività artistica** (7). Si ricorda, infatti, che, al fine di individuare il presupposto soggettivo di applicazione dell'IVA, l'art. 5 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che “per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo”. L'autore che abbia rapporti costanti con le gallerie d'arte, e magari anche un rapporto di esclusività con una di esse, difficilmente potrà sostenere di svolgere l'attività in modo non abituale (8).

Medesima “presunzione”, invece, non può evidentemente applicarsi alle ipotesi in cui i **soggetti cedenti siano diversi dagli autori**. In tali circostanze, l'intervento di operatori professionali (tipicamente le gallerie d'arte, ma anche le case d'asta) non risulta elemento determinante essendo invece sicuramente necessaria una indagine ulteriore circa l'abituale svolgimento di tale attività da parte del soggetto (9).

Una volta appurato che il soggetto cedente sia un soggetto passivo IVA, se questo vende l'opera d'arte con l'intermediazione di un operatore professionale in virtù di un **mandato senza rappresentanza alla vendita**:

- il cedente/mandante emette una fattura per l'importo corrispondente al prezzo di vendita dell'opera d'arte pattuito con l'operatore professionale/mandatario, diminuito della provvigione spettante a quest'ultimo;

- l'operatore professionale/mandatario emette una fattura al terzo acquirente per il prezzo di vendita dell'opera d'arte.

Così ad esempio, se l'opera d'arte viene venduta ad euro 5.000 da soggetto diverso dall'autore e all'operatore professionale/mandatario viene riconosciuta una provvigione del 10%:

- il cedente/mandante emette una fattura nei confronti dell'operatore professionale/mandata-

rio per euro 4.500 (al netto della commissione pari ad euro 500) sui quali applica l'IVA al 22% per un totale di euro 5.490;

- l'operatore professionale/mandatario emette una fattura nei confronti del terzo acquirente per euro 5.000 sui quali applica l'imposta del 22% per un totale di euro 6.100.

Con il mandato senza rappresentanza, quindi, opera una *fictio iuris* che presuppone l'esistenza, ai soli fini dell'IVA, di un **doppio trasferimento del bene** oggetto del rapporto di mandato: dal cedente/mandante all'operatore professionale/mandatario e da quest'ultimo al terzo acquirente. In sostanza, il passaggio “interno” dell'opera d'arte dal mandante al mandatario viene qualificato come una cessione “assimilata”, ancorché, di fatto, non vi sia alcuna materiale *traditio* del bene intermediato tra i due soggetti contraenti. Questa *fictio iuris* ha valenza esclusivamente tributaria e limitatamente ai fini IVA, senza determinare un effettivo acquisto dell'opera d'arte da parte dell'operatore professionale che interviene nella transazione (10).

Si precisa che tale meccanismo funziona solo se entrambi gli operatori (committente e commissionario) siano soggetti passivi d'imposta e non opera quando il **committente** è un **privato**. Infatti, in tali situazioni, mentre il passaggio dal mandante al mandatario rappresenta un'operazione esclusa dal campo IVA, il successivo trasferimento dal mandatario al terzo acquirente configura un'operazione rilevante agli effetti del tributo. Ne consegue che il primo passaggio (mandante-mandatario) non è soggetto ad IVA, mentre il successivo passaggio dal mandatario al terzo acquirente rappresenta un'operazione rilevante agli effetti del tributo: tuttavia, ai sensi della risoluzione n. 67/E del 23 maggio 2000, venendo meno il particolare meccanismo previsto dalla normativa di cui all'art. 2, comma 2, numero 3), del D.P.R. n. 633/1972, la percentuale trattenuta a titolo di commissione dal mandata-

(7) Sul punto, ovviamente, una conferma espressa da parte della Agenzia delle entrate sarebbe utile.

(8) Ovviamente potranno rilevare anche altri aspetti come la produzione di cataloghi o la partecipazione a mostre e/o rassegne, ossia elementi che mal si attagliano ad un autore semplicemente “occasionale”.

(9) Certamente l'operatore professionale non potrà ignorare la “natura” del soggetto cedente qualora intrattenga rapporti continuativi e significativi con lo stesso, atteso che non può escludersi il rischio di applicazione delle sanzioni previste per l'omessa regolarizzazione dell'operazione (art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997). Secondo l'Amministrazione finanziaria, i presupposti dell'abitudine e professionalità dell'attività svolta “sussistono ogni qualvolta un soggetto ponga in essere con re-

golarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo”, con esclusione delle sole ipotesi in cui gli stessi siano posti in essere in via meramente occasionale (R.M. n. 550326 del 29 novembre 1988); i presupposti dell'abitudine e professionalità dell'attività svolta prescindono inoltre da termini temporali e dalla qualificazione del rapporto instaurato tra le parti, potendo gli stessi venire ad esistenza anche qualora l'esercizio di fatto dell'attività economica organizzata emerga, caso per caso, da circostanze obiettive (R.M. n. 460687 del 14 luglio 1987).

(10) Questo assetto assume particolare importanza ai fini dell'applicazione del regime c.d. del “margine” - di cui si dirà *infra* - che presuppone, invece, un acquisto (ed una successiva rivendita) del bene da parte dell'operatore.

rio dovrà costituire oggetto di apposita fatturazione nei confronti del mandante ai sensi del successivo art. 3, trattandosi di una prestazione di servizio proveniente da un contratto di mandato.

Quando, invece, il cedente vende l'opera d'arte con l'intermediazione di un operatore professionale in virtù di un **mandato con rappresentanza alla vendita**:

- il cedente/mandante, soggetto passivo IVA, emette direttamente al terzo acquirente la fattura per l'importo corrispondente al prezzo di vendita dell'opera d'arte (riprendendo l'esempio precedente, euro 5.000 sui quali applica l'imposta del 22% per un totale di euro 6.100);

- l'operatore professionale/mandatario emette la fattura al cedente/mandante per la propria provvigione (euro 500 sui quali applica l'IVA al 22% per un totale di euro 610).

Accanto al regime IVA ordinario sopra rappresentato esiste il c.d. Regime del Margine che può spesso trovare applicazione nelle transazioni che avvengono nel mercato dell'arte.

3. Regime del Margine

Gli operatori del mercato dell'arte che intervengono nella cessione dell'opera d'arte, in presenza di determinate condizioni, possono applicare un regime IVA speciale, noto come "Regime del Margine", introdotto dalla Direttiva CEE 14 febbraio 1994, n. 94/5/CE, e recepito nel nostro ordinamento dagli artt. da 36 a 40-*bis* del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41. Presupposto necessario per l'applicazione del Regime del Margine è che l'**operatore professionale** abbia acquisito la **proprietà dell'opera d'arte** che sarà successivamente rivenduta; tale regime speciale non può, quindi, trovare applicazione nell'ipotesi in cui l'operatore professionale interviene nella vendita in virtù di un mandato senza rappresentanza poiché, come visto in precedenza, si verifica solo ai fini IVA la *factio iuris* del doppio trasferimento del bene, non realizzandosi, da un

punto di vista civilistico, il trasferimento della proprietà in capo al mandatario.

Si tratta di un regime **facoltativo** la cui *ratio* è quella di evitare fenomeni di doppia o reiterata imposizione per i beni che, dopo la prima uscita dal circuito commerciale (per l'acquisto da parte di un privato o comunque da un soggetto passivo che non abbia potuto detrarre l'IVA per effetto di limitazioni alla detrazione) venga trasferito ad un soggetto passivo d'imposta per la successiva rivendita (*i.e.* case d'asta, gallerie d'arte e, in generale, qualsiasi commerciante di opere d'arte), con conseguente ulteriore imposizione ai fini IVA in relazione al prezzo di vendita da questi praticato.

In tale situazione, dovendo il soggetto passivo (ad es. la galleria d'arte) assoggettare ad IVA l'intero corrispettivo della rivendita, si darebbe luogo ad una duplicazione d'imposta stante che il privato o il soggetto passivo che aveva acquistato il bene maggiorato di IVA non aveva potuto detrarre.

Con il Regime del Margine, invece, l'IVA viene applicata al solo utile lordo realizzato dall'operatore professionale, cioè alla differenza (*rectius*: il margine) tra il prezzo di vendita dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, maggiorato delle spese di riparazione e di quelle accessorie.

La fattura dovrà riportare la dicitura "regime del margine - oggetti d'arte" con l'indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale; non sarà quindi possibile indicare l'ammontare dell'imposta separatamente dal corrispettivo e questo per la evidente ragione che il calcolo dell'IVA dovuta dipende da elementi che prescindono dalla cessione al consumatore finale.

Il Regime del Margine viene applicato dai soggetti che esercitano per **professione abituale** il **commercio di beni mobili usati**, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché degli **oggetti d'arte** (11), d'antiquariato e da collezione indicati nella Tabella allegata al D.L. n. 41/1995, **acquistati presso**

(11) Tra gli oggetti d'arte indicati nella Tabella allegata al D.L. n. 41/1995 rientrano: "quadri 'collages' e quadretti simili ('tableautins'), 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 fotomecca-

nico (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

privati nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione Europea.

Ai sensi dell'art. 36, comma 1, del D.L. n. 41/1995, si considerano acquistati presso privati anche:

- a) i beni acquistati da un soggetto passivo che non ha potuto operare, in relazione all'acquisto o all'importazione dei beni stessi, la detrazione dell'IVA;
- b) i beni acquistati da un soggetto passivo d'imposta comunitario in regime di franchigia nel proprio Stato;
- c) i beni acquistati da un soggetto passivo d'imposta che abbia assoggettato l'operazione al regime del margine.

I soggetti che effettuano abitualmente il commercio dei beni di cui trattasi possono ricomprendere, previa opzione, nell'ambito oggettivo del Regime del Margine, anche le cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, importati o acquistati direttamente presso l'autore, i suoi eredi o legatari, se soggetti passivi d'imposta (12).

Il Regime del Margine prevede **tre diversi metodi di calcolo** della base imponibile sulla quale applicare l'IVA (ai quali corrispondono differenti obblighi formali, in particolare contabili, a carico dell'operatore professionale): il **metodo analitico**, il **metodo forfettario** e il **metodo globale**.

Si precisa che i soggetti che applicano il Regime del Margine determinato con il metodo analitico o forfettario possono scegliere, per ogni singola cessione, di applicare l'IVA nei modi ordinari, a norma dei Titoli I e II del D.P.R. 26 otto-

bre 1972, n. 633. Tale scelta deve essere portata a conoscenza dell'Ufficio competente con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui l'operazione, interessata dalla scelta, è stata effettuata. In sostanza, l'operatore, al momento della cessione dell'opera d'arte, ha una facoltà alternativa, che eserciterà secondo una valutazione di convenienza: o effettuare la cessione nell'ambito del regime del margine ovvero applicare il regime ordinario emettendo così la fattura con esposizione dell'IVA (13).

3.1. Metodo analitico

Con il metodo analitico, il **marginale lordo** viene determinato per ogni cessione come differenza tra il **prezzo dovuto dal cessionario** del bene e quello relativo all'**acquisto del bene**, comprensivo delle spese di riparazione e di quelle accessorie (14).

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'art. 27, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, con riferimento all'aliquota propria del bene oggetto della rivendita (15).

Così, ad esempio, nell'ipotesi in cui:

- il costo complessivo sia di euro 4.000 (di cui: euro 3.000 è il prezzo di acquisto ed euro 1.000 sono le spese di riparazione);
- il prezzo di rivendita sia pari ad euro 11.000;
- il margine lordo positivo corrisponde ad euro 7.000 (11.000 - 4.000).

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;”.

(12) L'opzione per il regime del margine deve essere comunicata all'Ufficio competente nella dichiarazione IVA relativa all'anno precedente (con effetto dal 1° gennaio dell'anno in corso) oppure, in caso di avvio dell'attività, nell'apposita dichiarazione di inizio della stessa (con effetto a decorrere dalla relativa data). La scelta compiuta è vincolante almeno per il biennio successivo all'anno in cui è stata esercitata l'opzione e perdura fino ad espressa revoca. La revoca è esercitabile sempre in dichiarazione annuale, con efficacia a decorrere dal 1° gennaio dell'anno in cui viene manifestata.

(13) In tale ultima ipotesi, l'operatore commerciale avrebbe titolo per recuperare in detrazione, al momento della rivendita dell'opera d'arte, 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; cfr. Ministero delle Finanze, C.M. 22 giugno 1995, n. 177/E/III-7-463.

(14) I costi riferibili all'acquisto del bene e alle prestazioni

di riparazione, nonché a quelle accessorie, devono essere computati al lordo dell'IVA. Ai sensi dell'art. 36, comma 4, del D.L. n. 41/1995, 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'IVA 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'IVA assolta sugli acquisti. 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 IVA secondo le regole generali di cui ai Titoli I e II del D.P.R. n. 633/1972.

(15) La base imponibile sarà, quindi, determinata dividendo il margine lordo per 104, per 110, per 122, a seconda che l'aliquota IVA da applicare sia del 4, del 10 o del 22%.

Una volta stabilito l'ammontare del margine lordo, occorre procedere alla determinazione della base imponibile effettuando lo scorporo dell'IVA dal margine in base all'aliquota IVA applicabile al bene in questione (nell'esempio l'aliquota IVA applicabile è quella del 22%).

Quindi, lo **scorporo** si effettua moltiplicando il margine lordo per 100 e dividendo il valore ottenuto per 122:

- Base imponibile = Margine x 100/122 = 7.000 x 100/122 = 5.737,70;

- IVA = Base imponibile x 22% = 5.737,70 x 22% = 1.262,30.

L'IVA relativa all'operazione sarà pari dunque ad euro 1.262,30.

Se, invece, il margine lordo 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.

Per quanto attiene agli **obblighi contabili**, tali soggetti devono annotare in un apposito registro, strutturato alla stregua di un libro di carico e scarico, tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, gli acquisti e le cessioni dei beni ivi considerati con l'indicazione della data della relativa operazione, della natura, qualità e quantità dei beni acquistati o ceduti, del prezzo di acquisto, al lordo dell'eventuale imposta, e del corrispettivo, comprensivo dell'imposta, relativa alla cessione, nonché della differenza tra tali ultimi importi. Le annotazioni relative alle cessioni devono essere eseguite con le modalità e nei termini di cui all'art. 24, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 (ovvero entro il giorno successivo non festivo a quello di effettuazione dell'operazione); quelle relative agli acquisti, con riferimento alla relativa data, devono essere eseguite entro quindici giorni dall'acquisto, ma comunque non oltre la data di annotazione della rivendita. L'ammontare complessivo delle differenze positive relative alle operazioni di acquisto e rivendita del periodo di riferimento, distinto per aliquota, deve essere annotato separatamente nel registro dei corrispettivi ex art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 (o nel registro delle fatture di cui all'art. 23 del medesimo D.P.R. n.

633/1972), ai fini della liquidazione dell'imposta.

3.2. Metodo forfetario

Con il metodo forfetario, l'ammontare del **margine lordo** è calcolato in misura **percentuale rispetto al prezzo di vendita** (16). Con specifico riguardo alle opere d'arte, l'ammontare del margine è pari al **60%** del prezzo di vendita per le cessioni il cui prezzo di acquisto manca o è privo di rilevanza (17) ovvero non è determinabile (18).

Così, ad esempio, se il prezzo di vendita è pari ad euro 8.000, applicando la percentuale di forfetizzazione del 60% prevista per la cessione di oggetti d'arte, il margine lordo realizzato è pari ad euro 4.800,00 (8.000 x 60% = 4.800,00), di cui il margine netto è pari ad euro 3.934,43 (4.800/1,22) e l'IVA sarà pari ad euro 865,57 (4.800 - 3.934,43).

I soggetti che determinano il margine con il metodo forfetario devono tenere i **registri previsti dalla normativa sull'IVA** (i.e. registri acquisti, fatture emesse e corrispettivi); non sono, invece, tenuti all'istituzione del registro speciale di carico e scarico, dovendo solo 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. 633/1972 (si ritiene che l'annotazione possa altresì essere effettuata nel registro delle fatture qualora non sia istituito quello dei corrispettivi), ma separatamente da quelli relativi ad altre operazioni eventualmente effettuate.

I termini per eseguire le annotazioni sono quelli previsti per la registrazione delle cessioni interessate dal regime analitico del margine (primo giorno non festivo successivo a quello di effettuazione dell'operazione). Non ricorre, invece, l'obbligo di registrazione degli acquisti, ma soltanto l'obbligo di numerare e conservare i documenti (fatture, quietanze, etc.).

3.3. Metodo globale

Con il metodo globale, il margine imponibile viene determinato con riferimento all'**ammontare complessivo degli acquisti e delle cession-**

(16) 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 è detraibile l'imposta assoluta 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.

(17) L'irrilevanza del prezzo d'acquisto può essere ravvisata, ad esempio, nelle ipotesi in cui questo risulti simbolico rispetto al valore dell'oggetto d'arte.

(18) Il prezzo indeterminabile può ravvisarsi nelle ipotesi in cui le modalità 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 universalità di beni.

ni posti in essere in ciascun periodo mensile o trimestrale globalmente considerati.

In particolare, l'IVA è 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 (19). Se l'ammontare degli acquisti supera quello delle vendite, il margine "negativo" può essere computato nella liquidazione relativa al periodo (mensile o trimestrale) successivo (si tratta di un credito di margine e non d'imposta). L'adozione del sistema del margine globale è prevista esclusivamente per gli operatori che svolgono, in forma non ambulante, il commercio di veicoli usati, monete e altri oggetti da collezione, per le cessioni di confezioni di materie tessili e comunque di prodotti di abbigliamento, compresi quelli accessori, di beni, anche di generi diversi, acquistati per masse come compendio unitario e con prezzo indistinto, nonché di qualsiasi altro bene, se di costo inferiore ad euro 516,46. Il metodo, quindi, seppur astrattamente utilizzabile dagli operatori, risulterà di scarsa importanza nello specifico contesto.

4. Regime del Margine applicato dalle Case d'Asta

Il Regime del Margine analitico si applica anche alle cessioni di opere d'arte effettuate dagli esercenti agenzie di vendita all'asta che agiscono in nome proprio e per conto di privati, in base ad un contratto di **commissione per la vendita all'asta delle opere d'arte**. Ai sensi del comma 1 dell'art. 40-*bis* del D.L. n. 41/1995, si considerano effettuate per conto di privati anche le vendite realizzate sulla base di contratti di commissione stipulati con:

- soggetti passivi d'imposta che non hanno potuto detrarre, ai sensi degli artt. 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972, neppure parzialmente, l'imposta afferente all'acquisto o all'importazione del bene;
- soggetti passivi d'imposta che beneficiano nello Stato di appartenenza, qualora membro dell'Unione Europea, del regime di franchigia previsto per le piccole imprese;
- soggetti passivi d'imposta che abbiano già assoggettato l'operazione al Regime del Margine.

Rispetto alla regola generale per cui il mandato senza rappresentanza non configura un "acquisto" in capo al mandatario - necessario per l'applicazione del regime del margine - per le case d'asta il legislatore ha invece previsto una deroga esplicita all'art. 40-*bis* del D.L. n. 41/1995.

Le opere d'arte cedute nel corso delle vendite all'asta, in base a contratti di commissione, devono essere state acquistate nel territorio dello Stato o in quello di uno Stato membro dell'Unione Europea.

L'imposta relativa alla rivendita dell'opera d'arte è commisurata all'ammontare della **differenza tra il prezzo dovuto** dal cessionario del bene e l'importo che l'organizzatore della vendita all'asta corrisponde al cedente. Il prezzo dovuto dal cessionario del bene è comprensivo della **commissione** e delle altre **spese accessorie** allo stesso addebitate dall'organizzatore della vendita all'asta. L'importo che l'organizzatore corrisponde al cedente è, invece, costituito dal prezzo di aggiudicazione in asta del bene al netto della commissione che lo stesso organizzatore della vendita riceve dal cedente in virtù del contratto di mandato.

Quindi, l'importo netto pagato dall'organizzatore al cedente è pari alla **differenza tra il prezzo di aggiudicazione** in asta del bene e l'**importo della commissione** che l'organizzatore deve percepire dal cedente in base a quanto pattuito nel contratto di mandato.

In conformità con il meccanismo di funzionamento del Regime del Margine, il comma 2 dell'art. 40-*bis* del D.L. n. 41/1995 stabilisce che l'IVA afferente alle spese accessorie, sostenute dalla casa d'asta per le vendite poste in essere, è totalmente indetraibile.

Così, ad esempio, nell'ipotesi in cui:

- il prezzo dovuto dal cessionario del bene sia pari ad euro 6.250 (di cui euro 5.000 è il prezzo di aggiudicazione ed euro 1.250 è la commissione d'asta addebitata);
- l'importo pagato dalla Casa d'Asta al cedente, al netto di una commissione del 10% sul prezzo di aggiudicazione, è pari ad euro 4.500 (euro 5.000 meno euro 500 di commissione);
- il margine lordo positivo corrisponde, quindi, ad euro 1.750 (6.250 - 4.500).

Una volta stabilito l'ammontare del margine lordo, occorre procedere alla determinazione della base imponibile effettuando lo **scorporo dell'I-**

(19) In caso di cessione all'esportazione o di cessione a questa assimilata, non soggetta ad IVA, il costo del bene esportato non concorre alla determinazione del margine globale e la ret-

tifica in diminuzione degli acquisti deve essere eseguita con riferimento al periodo nel corso del quale l'esportazione è effettuata.

VA dal margine in base all'aliquota IVA applicabile al bene in questione (nell'esempio l'aliquota IVA applicabile è quella del 22%). Quindi, lo scorporo si effettua moltiplicando il margine lordo per 100 e dividendo il valore ottenuto per 122:

- Base imponibile = Margine x 100/122 = 1.750,00 x 100/122 = 1.434,43;

- IVA = Base imponibile x 22% = 1.434,43 x 22% = 315,57.

L'IVA relativa all'operazione è pari ad euro 315,57.

Ai fini IVA, le cessioni delle opere d'arte agli esercenti agenzia di vendite all'asta si considerano effettuate all'atto della vendita all'asta delle medesime opere (20).

Tali soggetti sono tenuti al rispetto dei medesimi **obblighi contabili** previsti in caso di applicazione del regime del margine ordinario e devono, quindi, annotare in un apposito registro, strutturato alla stregua di un libro di carico e scarico, tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, gli acquisti e le cessioni dei beni ivi considerati con l'indicazione della data della relativa operazione, della natura, qualità e quantità dei beni acquistati o ceduti, del prezzo di acquisto, al lordo dell'eventuale imposta, e del corrispettivo, comprensivo dell'imposta, relativa alla cessione, nonché della differenza tra tali ultimi importi.

Le **annotazioni** relative alle cessioni devono essere eseguite con le modalità e nei termini di cui all'art. 24, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 (ovvero entro il giorno successivo non festivo a quello di effettuazione dell'operazione); quelle relative agli acquisti, con riferimento alla relativa data, devono essere eseguite entro quindici giorni dall'acquisto, ma comunque non oltre la data di annotazione della rivendita.

L'ammontare complessivo delle differenze positive relative alle operazioni di acquisto e rivendita del periodo di riferimento, distinto per aliquota, deve essere annotato separatamente nel registro dei corrispettivi ex art. 24 del D.P.R. n.

633/1972 (o nel registro delle fatture di cui all'art. 23 del medesimo D.P.R. n. 633/1972), ai fini della liquidazione dell'imposta.

5. Transazioni rilevanti per l'applicazione del "diritto di seguito"

In estrema sintesi, il "diritto di seguito" si applica alle vendite successive alla prima (operata dall'artista nel c.d. mercato primario) che avvengono con l'intervento (in qualità di venditori, acquirenti o intermediari) di soggetti che operano professionalmente nel mercato dell'arte (case d'asta, gallerie d'arte e, in generale, qualsiasi commerciante di opere d'arte) purché il prezzo di vendita, assunto al netto dell'imposta (IVA), non sia inferiore ad euro 3.000 (21). È prevista, inoltre, la c.d. **stock exemption**: il compenso non si applica alle vendite quando il venditore abbia acquistato l'opera direttamente dall'autore meno di tre anni prima ed il prezzo di vendita non sia superiore ad euro 10.000 (22).

Il diritto di seguito dura per tutta la vita dell'autore e per settant'anni dopo la sua morte. Dopo la morte dell'autore, il DDS spetta agli eredi, secondo le norme del Codice civile; in difetto di successori entro il sesto grado, il diritto è devoluto all'Ente nazionale di previdenza e assistenza per i pittori e scultori, musicisti, scrittori ed autori drammatici (ENAP) per i propri fini istituzionali.

Il DDS è a carico del venditore dell'opera (23) e l'ammontare complessivo del compenso non può comunque essere superiore ad euro 12.500. Sulla scorta di quanto precede, quindi, al fine di **comprovare l'esistenza di una cessione dell'opera d'arte** (che non sia evidentemente la prima cessione operata dall'autore) e di quantificare l'eventuale base imponibile del DDS, è ragionevole che gli accertatori richiedano all'operatore professionale l'esibizione:

- del contratto di mandato a vendere (24) relativo a tutte le opere che siano state effettivamente

(20) Art. 6, comma 2, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972.

(21) Per il calcolo del compenso sono previste aliquote decrescenti a scaglioni. Per le vendite a prezzi compresi tra euro 3.000 ed euro 50.000 l'aliquota è fissata al 4%.

(22) La norma prevede che la vendita si presume effettuata oltre i tre anni dall'acquisto salva prova contraria fornita dal venditore (art. 144, comma 3, ultimo periodo, LDA).

(23) Tuttavia, l'obbligo di prelevare e di trattenere dal prezzo di vendita il compenso dovuto e di versarlo, nel termine stabilito dal regolamento, alla Società italiana degli autori ed editori (SIAE), è a carico dei soggetti di cui all'art. 144, comma 2 (operatori professionali del mercato dell'arte).

(24) Si ricorda che, ai sensi dell'art. 1, commi 4 e 5, del D.P.R. n. 441/1997, al fine di superare la presunzione di cessione dei beni "a nero" provando che gli stessi sono stati consegnati a terzi in dipendenza di contratti estimatori, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà, "il rapporto di rappresentanza deve risultare da atto pubblico, da scrittura privata registrata, da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, in apposito registro presso l'Ufficio IVA competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato, ovvero da comunicazione effettuata all'Ufficio IVA con le modalità previste dall'art. 35 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633

vendute o, comunque, che risultino depositate presso i locali dell'operatore professionale (25);
 - di apposito registro tenuto e conservato ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 in cui siano annotate anche le movimentazioni delle opere d'arte a titolo non traslativo della proprietà (26);
 - del registro delle fatture di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972;
 - della fattura di vendita all'acquirente finale dell'opera;
 - della fattura/ricevuta del cedente (se soggetto passivo IVA o meno) per la retrocessione della quota parte di prezzo (al netto della commissione);
 - della fattura emessa al cedente per il pagamento della propria commissione.

Per comprovare, invece, che la vendita possa essere **esentata dal DDS** perché si tratta di **opera acquistata direttamente dall'autore nei tre anni precedenti**, sarà evidentemente necessario che la transazione risulti da apposito contratto qualora la stessa non risulti documentata (almeno) dall'emissione di regolare fattura. Resta inteso che, ovviamente, particolare importanza ai fini della verifica della "effettività" della transazione potrà essere riconosciuta al riscontro dei pagamenti, meglio se effettuati con stru-

menti "tracciabili" (come, ad esempio, i bonifici bancari).

Va ricordato che nel mandato senza rappresentanza, schema tipicamente utilizzato nei rapporti tra venditore (artista) e la galleria d'arte o casa d'asta come mandatario non si configura una "prima vendita" nel passaggio tra mandante e mandatario (trattandosi di *fictio iuris* operante ai soli fini IVA) così che la cessione intermedia dall'operatore professionale non darà mai origine al pagamento del DDS (27). Tuttavia, nella prassi non è raro riscontrare una gestione dei rapporti tra artista ed operatore professionale che potrebbe portare i verificatori a contestare la natura del mandato: si pensi ai casi in cui il mandato abbia una durata particolarmente lunga ovvero tra la firma del mandato e la vendita delle opere l'artista incassi somme a vario titolo (contributi alle spese, acconti sulle future spettanze, ecc.). È chiaro che qualora il mandato celi una effettiva acquisizione da parte dell'operatore professionale la successiva rivendita a terzi sarebbe rilevante per l'applicazione del diritto di seguito. Ecco perché potrebbe convenire agli operatori del mercato dell'arte assumere anche con riferimento al DDS le medesime "cautele" cui sono obbligati dalla normativa tributaria (28).

del 1972, sempre che di data anteriore al passaggio dei beni. L'annotazione delle lettere commerciali in appositi registri presso l'Ufficio IVA è consentita solo per il conferimento di incarichi che comportano passaggio di beni. La consegna dei beni a terzi a titolo non traslativo della proprietà risulta in via alternativa: a) dal libro giornale o da altro libro tenuto a norma del Codice civile o da apposito registro tenuto in conformità all'art. 39 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 o da atto registrato presso l'Ufficio del registro, dai quali risultino la natura, qualità, quantità dei beni medesimi e la causale del trasferimento; b) dal documento di trasporto previsto dall'art. 1, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, integrato con la relativa causale, o con altro valido documento di trasferimento; c) da apposita annotazione effettuata, al momento del passaggio dei beni, in uno dei registri previsti dagli artt. 23, 24 e 25 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, contenente, oltre alla natura, qualità e quantità dei beni, i dati necessari per identificare il soggetto destinatario dei beni medesimi e la causale del trasferimento".

(25) Al fine di agevolare gli operatori professionali e di uni-

formare gli adempimenti amministrativi e fiscali connessi alla gestione del mandato a vendere, si ritiene di poter suggerire che la durata massima del mandato sia fissata nel termine di un anno, ovvero nel termine massimo individuato, ai fini dell'IVA, dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 per il differimento degli effetti traslativi della proprietà del bene.

(26) Si ricorda che apposito registro di carico-scarico è previsto espressamente per i soggetti che applicano il regime del margine con il metodo analitico.

(27) La questione non si pone, ovviamente, se il mandato a vendere è rilasciato da soggetto diverso dall'autore posto che in tal caso la vendita al terzo da parte dell'operatore professionale configurerà sempre una operazione soggetta al pagamento del "diritto di seguito".

(28) Si tratta, in sostanza, di "certificare" i movimenti delle opere, di prevedere una durata non superiore ai 12 mesi per i contratti di mandato, di qualificare adeguatamente le eventuali dazioni di denaro all'artista prima del perfezionamento della vendita.