

ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE REGIONALE PER LA LOMBARDIA
INTERPELLO EX ART. 11 L. 212/2000

Proposto dalla società 8853 S.p.A., con sede in Via A. Saffi, n. 15, 20123, Milano, indirizzo pec 8853@legalmail.it, c.f. 10684110157, in persona del suo legale rappresentante pro-tempore Sig.ra Vera Marzorati, c.f. MRZVRE19A56D231C ai fini del presente procedimento rappresentata dall'Avv. Aldo Torrisi, c.f. TRR LDA 63M10 F205 O, indirizzo pec aldo.torrisi@odcecmilano.it, n. fax 02 6575267, ed elettivamente domiciliata nel suo studio in Milano, Via Sandro Sandri, 2, come da procura in calce al presente atto.

Oggetto: ambito di applicazione dell'art. 17 comma 5° DPR 633/1972 - precisazione dei rispettivi ambiti tra la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 375 del 2002 e la circolare n. 161 del 2005.

Premessa.

La scrivente società svolge attività di banco metalli preziosi, specializzata nella fusione e successiva affinazione chimica per il recupero del materiale prezioso contenuto nei beni acquistati. A seguito di tale attività la scrivente società produce, per la rivendita, altresì lingotti in metallo prezioso per investimento, gettoni in metallo prezioso per concorsi a premio, leghe dentali in metalli preziosi nonché altri semilavorati per oreficerie non commerciabili quali prodotti finiti. La società esponente infine commercia monete auree da investimento. Mentre non produce o commercializza né può produrre o commercializzare, non essendo previsto nel suo oggetto sociale, gioielleria né parti o pezzi staccati di gioielleria da assemblare, né prodotti di oreficeria commerciabile quale prodotto finito, essendo del tutto estranea a tale attività.

1) Operazioni con Reverse Charge relativamente all'ORO.

L'[art. 17](#), comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, dispone quale regola generale che l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili.

Tuttavia la stessa norma al comma 5 dispone che, in deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di **materiale d'oro** e per quelle **di prodotti semilavorati** di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato (c.d. reverse charge ossia emissione della fattura senza Iva da parte del venditore e la successiva integrazione con Iva da parte dell'acquirente e annotazione nei registri iva vendite e iva acquisti).

L'art. 17 dunque circoscrive l'ambito di applicazione del cosiddetto reverse charge alle ipotesi di:

- a) cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'[art. 10](#), n. 11), D.P.R. n. 633;
- b) cessioni di **materiale d'oro** e cessioni di prodotti **semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi**.

2) Rivendita da parte di Commercianti in oro di materiale d'oro da rottamare: risoluzione Ag. Entrate n. 375/E del 2002.

A seguito dello sviluppo del mercato del cosiddetto "compro oro", i commercianti all'ingrosso e/o al dettaglio di preziosi, acquistano da privati oggetti d'oro e d'argento usati, per poi rivenderli, sotto forma di rottami di gioielli d'oro, verghe aurifere o, comunque, **oggetti destinati alla fusione**, a soggetti che, operano nel settore dell'affinazione e del recupero dei metalli preziosi. Tali ultimi soggetti, **come la scrivente società, operano nel settore del recupero di materiali preziosi ma non svolgono, né possono svolgere, attività di produzione e commercializzazione di gioielleria od oreficeria sotto forma di prodotti finiti.**

Ci si è chiesto in proposito se fosse applicabile alle suddette rivendite il meccanismo del *reverse charge* di cui all'[art. 17](#), comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, senza, per questo, incorrere in sanzione (previsione sanzionatoria di cui all'[art. 6](#), comma 8, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471: acquisto di beni con fattura irregolare).

In particolare è stato necessario chiarire se **gli oggetti in oro ceduti come sopra indicato per la fusione**, rientrassero o meno, richiamando il dato testuale del [art.](#)

[17](#), comma 5, nella nozione di **"materiale d'oro"** diverso da quello d'investimento e di **"prodotti semilavorati** di purezza pari o superiore a 325 millesimi".

Con risoluzione **n. 375/E del 2002** l'Agenzia Entrate **ha risposto positivamente** proprio al predetto quesito in sintesi come segue.

In merito all'esatta nozione di **"materiale d'oro"** e di **"prodotti semilavorati** di purezza pari o superiore a 325 millesimi", l'Agenzia Entrate, nella predetta risoluzione, ha ritenuto che con tale espressione il legislatore abbia inteso fare riferimento **all'oro nella sua funzione prevalentemente industriale, ossia di materia prima destinata alla lavorazione**, distinta, quindi, dall'oro da investimento. L'Agenzia ha altresì ricordato che l'Ufficio italiano cambi (Uic), a sua volta, è stato del parere che rientrano nella nozione di **"materiale d'oro"** tutte le forme **di oro grezzo destinate ad una successiva lavorazione**, e che la caratteristica di un **"semilavorato"** è costituita dall'essere un prodotto privo di uno specifico uso e funzione, e cioè **dall'impossibilità di utilizzare ex se il materiale** o la lega d'oro, essendo necessario **un ulteriore stadio** di lavorazione o trasformazione che ne consenta l'utilizzo da parte del consumatore finale.

Nel caso di cui alla citata risoluzione, i commercianti (c.d. compro oro) cedono ad imprese specializzate nella fusione e recupero dell'oro, i rottami d'oro (si legge: *"rottami di gioielli d'oro, verghe aurifere o, comunque, oggetti destinati alla fusione"*).

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto pertanto che la predetta vendita di rottami d'oro ad un soggetto che non li destina (né può destinarli) al consumo finale, ma li impiega in un processo intermedio di lavorazione e trasformazione, possa essere **assimilata a cessione di "materiale d'oro o semilavorato"** di cui all'art. 17 citato.

In conclusione, se **l'impresa acquirente opera nel settore del recupero dei metalli preziosi e non svolge attività di commercializzazione di gioielli o di oreficeria quale prodotto finito**, l'imposta sugli acquisti di rottami d'oro, destinati ad essere sottoposti al procedimento industriale di fusione e successiva affinazione chimica per il recupero del materiale prezioso ivi contenuto, **deve** essere assolta

mediante la particolare procedura prevista dall'[art. 17](#), comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. reverse charge), nel rispetto degli adempimenti ivi previsti, senza per questo incorrere nella violazione di cui all'[art. 6](#), comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Si ritiene che restando nell'ambito di questa fattispecie, la procedura prevista dall'[art. 17](#), comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. reverse charge) **non sia facoltativa ma risulti obbligatoria.**

3) Cessione di manufatti d'oro non avviati al recupero: risoluzione Ag. Entrate n. 161 del 2005.

Se mediante la **risoluzione n. 375 del 2002** l'Agenzia Entrate ha stabilito chiaramente la disciplina del materiale **d'oro avviato al recupero**, tuttavia occorre fare attenzione ai confini di tale disciplina implicitamente dettati da altra risoluzione ministeriale successiva, **la n. 161 del 2005**, circa **la non applicabilità** del trattamento fiscale previsto dall'[art. 17](#), comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. reverse charge), a determinati manufatti d'oro quali, a titolo esemplificativo, **montature di anelli o chiusure per collane e bracciali.**

Invero nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate **n. 161/E dell'11 novembre 2005** si afferma, che prodotti come le montature di anelli o le chiusure per collane e bracciali hanno completato il loro specifico processo produttivo e debbono essere considerati **prodotti finiti e non materia prima destinata alla lavorazione.** Tanto premesso l'Agenzia Entrate è dell'avviso che per l'acquisto e le importazioni di tali manufatti **non possa trovare applicazione il meccanismo di cui all'[art. 17](#), comma 5 e l'imposta, pertanto, deve essere assolta nei modi ordinari.**

4) Quesito.

Tuttavia nella prassi succede che i c.d. compro oro possano acquistare oggetti di oro **usati o nuovi** che in se potrebbero essere **sia** suscettibili di avvio alla rottamazione, ma volendo **anche** rivenduti quali prodotti finiti o quali parti meramente da assemblare per la costruzione di gioielli. Si prenda appunto l'esempio di acquisto di **una montatura di anello o una chiusura per collana**, che il compro oro potrebbe avviare **sia al recupero** per la rottamazione **sia anche rivendere come tale** ad un artigiano gioielliere il quale **la reimpiega assemblandola** per costruire un gioiello con parti usate. O si pensi anche **al gioiello nuovo o usato** ma ancora

commerciabile che il compro oro potrebbe **rivendere come tale ma anche preferire di avviare alla fusione** in quanto più conveniente perché non più di moda. In sostanza i manufatti d'oro di cui si fa menzione nella risoluzione n. **161/2005** potrebbero **corrispondere** in parte con il materiale menzionato nella risoluzione n. **375/2002**.

Ci si chiede dunque quale sia il criterio di discriminare per distinguere il manufatto d'oro che deve essere considerato prodotto finito e dunque soggetto al regime IVA ordinario e quello che può essere considerato materiale d'oro destinato alla fusione e dunque soggetto al regime IVA dell'inversione contabile.

5) Posizione della scrivente società.

La società esponente ritiene che sia impossibile dare una definizione **oggettiva e preordinata** di ciò che può essere considerato manufatto d'oro destinato necessariamente ed esclusivamente ad essere ceduto quale prodotto finito e ciò che può essere considerato materiale d'oro destinato necessariamente ed esclusivamente alla rottamazione.

In tale contesto l'unico discriminare per poter qualificare il prodotto e per conseguenza applicare la corretta disciplina Iva, può essere **solo quello della destinazione che il cedente intende porre in essere**. In tal senso lo stesso manufatto d'oro che il compro oro vuole destinare alla rottamazione potrà essere qualificato tale se ceduto **a soggetto che può solo destinarlo alla fusione** e recupero mediante rottamazione, indicando nella fattura per esplicito **tale destinazione** così da dover applicare l'art. 17 comma 5 ° del DPR 633/1972. Viceversa se il medesimo compro oro cederà **lo stesso manufatto** ad un soggetto **che può anche** reimpiegarlo assemblandolo quale componente di un gioiello o di un prodotto finito o commercializzarlo come gioiello o prodotto finito (ad esempio un cessionario artigiano gioielliere), allora sarà applicabile l'ordinaria disciplina IVA.

In conclusione si ritiene che in presenza degli stessi oggetti di oro usati o nuovi che potrebbero essere egualmente avviati al recupero ma anche reimpiegati per prodotti finiti o rivenduti quali prodotti finiti, **il discriminare può essere dettato esclusivamente dalla destinazione che intende imprimere il cedente** ovviamente **oggettivamente poi dimostrata** sia da quanto verrà indicato in fattura

sia **dalla tipologia di soggetto cessionario ovvero: soggetto che può solo destinare tale materiale alla rottamazione e alla fusione o soggetto che potrebbe anche utilizzare il materiale per l'assemblaggio o la rivendita di prodotti finiti** quale ad es. un artigiano gioielliere.

Più precisamente, se il compro oro cederà il manufatto, **e ciò a prescindere dal fatto che lo stesso potrebbe in astratto ancora essere rivendibile quale prodotto finito o reimpiegato nel commercio della gioielleria,** ad un soggetto che **può solo avviarlo alla fusione** e recupero, e indicherà in fattura che il manufatto è avviato alla fusione, applicherà necessariamente il regime dell'inversione contabile di cui all'art. 17 comma 5 DPR 633/1972. Se invece il materiale d'oro, **ancorché di per se solo inservibile in quanto non funzionante (si prenda l'esempio di una chiusura per collana in oro usata e rotta) o comunque non più ex se utilizzabile,** viene tuttavia ceduto ad un soggetto che può svolgere **anche attività di produzione e/o commercializzazione di gioielli o che può comunque commercializzarlo come prodotto finito,** allora non potrà trovare applicazione il regime dell'inversione contabile ex art. 17 cit. bensì il regime IVA ordinario poiché la cessione riguarderà un prodotto da considerarsi finito. **Diventando in sintesi discriminante la destinazione finale del materiale in oro e la tipologia di soggetto cessionario.**

Affinché si verifichi il primo caso, tuttavia, si ritiene che **sia condizione necessaria ma anche sufficiente** che il cessionario, **come la società scrivente,** non possa svolgere, oltre alla attività di fusione e successiva affinazione chimica, **alcuna attività di commercio di gioielli o di parti di gioielli quali prodotti finiti, o che comunque non possa rivendere il materiale d'oro acquistato in quanto tale come prodotto finito.** Ciò che dovrebbe essere necessario e sufficiente in sostanza è solo **l'univocità della destinazione del prodotto alla fusione,** in quanto in assenza di univocità e si dovrebbe rientrare nuovamente nella cessione mediante regime IVA ordinario.

In senso opposto alla posizione della società esponente, se invece si ancorasse il discrimine tra prodotto finito e materiale d'oro da rottamare, **alle caratteristiche dell'oggetto ceduto in se ovvero ad un assoluta inservibilità o meno del materiale stesso** si renderebbe estremamente incerta la disciplina IVA applicabile in

quanto si lascerebbe tale determinazione ad una **valutazione meramente soggettiva del cedente. Peraltro non più verificabile una volta che il materiale viene fuso dal soggetto cessionario specializzato.** Si consideri altresì che in genere i compro oro accumulano per la rottamazione vario materiale d'oro in svariati stati e stadi e lo conferiscono alle fonderie a peso e in unica soluzione di volta in volta. Se il cedente dovesse fare ogni volta una cernita pezzo per pezzo e verificare e valutare se è inservibile in assoluto o meno per poi qualificarlo come materiale da rottamare o meno, oltre che andare incontro ad una dipendenza della disciplina Iva applicabile da una mera valutazione soggettiva del cedente, si creerebbe un'incertezza assoluta con problematiche enormi per tutto il settore della rottamazione dell'oro. Mentre la destinazione impressa dal cedente e la tipologia di soggetto cessionario sono un criterio certo e oggettivo che non presta il fianco ad alcuna problematica operativa e rende altrettanto certa e trasparente la corretta disciplina Iva applicabile alle singole fattispecie.

Con Osservanza

Milano, lì 22 marzo 2013

8853 S.p.A.

L'Amministratore Unico

(Sig.ra Vera Marzorati)

Avv. Aldo Torrisi

PROCURA

Ai fini del presente procedimento ed in ogni sua successiva fase e stato, la società 8853 S.p.A. meglio sopra specificata, conferisce procura con ogni più ampio potere e facoltà inerente al mandato, **all'Avv. Aldo Torrisi, eleggendo domicilio presso il suo studio in Milano, Via Sandro Sandri, 2.**

8853 S.p.A.

L'Amministratore Unico

(Sig.ra Vera Marzorati)

Per autentica **Avv. Aldo Torrisi**

Milano, lì 22 marzo 2013