

Risposta n. 13

OGGETTO: Consulenza giuridica - Articolo 17, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - definizione di "materia prima" e "semilavorato in oro" - inversione contabile

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA] (di seguito associazione istante), [...], in rappresentanza delle imprese orafe, argentiere e gioielliere associate, chiede, in sintesi, di conoscere quale sia la corretta definizione di "materia prima" e "semilavorato in oro" le cui cessioni sono assoggettate, ai fini IVA, al meccanismo dell'inversione contabile o "reverse charge", ai sensi dell'articolo 17, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA). In particolare, secondo l'istante «la difficoltà interpretativa risulta particolarmente evidente per quanto riguarda le cessioni di polveri d'oro e di paste contenenti polvere d'oro che vengono impiegate quali materiali nei processi di saldatura dei gioielli».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi l'associazione istante ritiene che «Il regime di inversione contabile di

cui all'art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 si applica al materiale d'oro ed ai semilavorati in oro purché entrambi di purezza pari o superiore a 325 millesimi. Per materiale d'oro si intende quanto ricompreso nell'art. 1, comma 1, lett. c), punti 1), 2), 4) e 5) del D.P.R. n. 150/2002 [Regolamento recante norme per l'applicazione del D.Lgs. 22 maggio 1999, n. 251, sulla disciplina dei titoli e dei marchi di identificazione dei metalli preziosi, n.d.a.] ovverosia l'oro od una sua lega nelle seguenti forme:

I) lingotti, pani, verghe, bottoni, granuli ed in genere ogni prodotto ricavato da fusione;

II) laminati e trafilati, in lamine, barre, fili ed in genere ogni prodotto predisposto ad ogni processo di trasformazione;

III) polveri prodotte con processi di natura chimica o elettrochimica o meccanica;

IV) leghe brasanti.

Per semilavorati si intende quanto previsto all'art. 1, comma 1, lett. c), punto 3) del D.P.R. n. 150/2002 ovverosia i prodotti, di qualsiasi forma e dimensione, di processi tecnologici di qualsiasi natura meccanici e non, che pur presentando una struttura finita o semifinita non risultano diretti ad uno specifico uso o funzione per il consumatore finale non soggetto passivo di imposta, ma sono destinati ad essere intimamente inseriti in oggetti compositi, garantiti nel loro complesso dal produttore che opera il montaggio e/o la successiva lavorazione. I semilavorati sono dunque prodotti che necessitano di un ulteriore stadio di lavorazione o trasformazione al fine di giungere alla possibilità di utilizzo da parte del consumatore finale non soggetto passivo di imposta. Fra le ulteriori lavorazioni da eseguirsi, che non conferiscono comunque la natura di prodotto finito al manufatto, sono da ricomprendersi le operazioni di assemblaggio e incastonatura. Nel "materiale d'oro" va ricompresa l'oreficeria usata destinata alla fusione ed affinazione, già oggetto della risoluzione n. 92 del 12/12/2013. In particolare, a seguito del decreto legislativo 25 maggio 2017 n.

92 che ha regolamentato l'attività dei "compro oro", le cessioni di oreficeria usata destinata alla fusione ed affinazione messe in atto dagli stessi compro oro nei confronti di operatori professionali in oro, sono classificabili oggettivamente quali cessioni di "materiale d'oro" e come tali, a loro volta, soggetti alla disciplina di cui all'art.17 co.5 D.P.R. 633/72».

Secondo l'istante, infine, «non pare molto condivisibile la scelta fatta dall'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 161/E del 2005, di escludere dal regime di "reverse charge" le montature di anelli e le chiusure per collane e bracciali, sulla base della motivazione per cui l'assemblaggio o l'incastonatura non sono vere e proprie lavorazioni, perché non comportano una trasformazione del prodotto. Ciò genera un ulteriore confine incerto fra lavorazioni.

Appare pertanto preferibile chiarire esplicitamente che, fra le ulteriori lavorazioni da eseguirsi perché un semilavorato giunga al consumatore finale come prodotto finito, siano da ricomprendersi sia l'assemblaggio che l'incastonatura».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La Legge 17 gennaio 2000, n. 7, in attuazione della Direttiva 98/80/CE del 12 ottobre 1998, ha introdotto nel mercato dell'oro un regime speciale IVA.

In particolare, per le cessioni e le operazioni finanziarie riguardanti l'"oro da investimento" è prevista l'esenzione IVA (cfr. articolo 10, comma 11, del decreto IVA), salva l'opzione per l'imponibilità; le cessioni d'oro diverso da quello da investimento, il c.d. "oro industriale", sono soggette al regime dell'inversione contabile. L'articolo 17, comma 5, del decreto IVA dispone, infatti, 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. La*

fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25».

Tanto premesso, nel caso di specie, l'associazione istante chiede di chiarire se le cessioni di "polveri d'oro" e di "paste contenenti polvere d'oro" siano riconducibili alle cessioni di materiale d'oro diverso da quello d'investimento cui si applica il meccanismo del *reverse charge*, e se sia condivisibile la definizione di "materia prima" e "semilavorato" proposta ai fini che qui interessano.

In merito all'esatta nozione di "*materiale d'oro*" e di "*prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi*", premessa la natura non fiscale di detta nozione, con le risoluzioni 26 ottobre 2001, n. 168/E, 28 novembre 2002, n. 375/E ed 11 novembre 2005, n. 161/E - prendendo a riferimento quanto detto dall'Ufficio Italiano Cambi (U.I.C.) e dalla Banca d'Italia - si è 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 di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), della legge n. 7 del 2000.

In particolare, secondo l'U.I.C., nella nozione di "materiale d'oro" rientrano tutte le forme di oro grezzo destinate ad una successiva lavorazione e la caratteristica di "semilavorato" è costituita dall'essere un prodotto privo di uno specifico uso e funzione, vale a dire dall'impossibilità di utilizzare il materiale essendo necessario un ulteriore stadio di lavorazione o trasformazione che ne consenta l'utilizzo da parte del consumatore finale.

A tal proposito, la Corte di Giustizia nella Sentenza del 26 maggio 2016, causa

C-550/14, nel premettere che *«né l'articolo 198 della direttiva IVA, né altre disposizioni di quest'ultima, né la direttiva 98/80 che sta all'origine del contenuto di detto articolo 198, paragrafo 2, precisano cosa debba intendersi per "materiale d'oro o prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi"...*», e che *«la locuzione "materiale d'oro" può comprendere non solo l'oro allo stato grezzo, ma anche il metallo fino o qualsivoglia materiale composto in parte di oro»*, afferma che *«...se è vero che la locuzione "prodotti semilavorati" designa, nel linguaggio comune, beni già lavorati o trasformati, ma da trasformare ulteriormente, il significato abituale dei suoi termini non consente di determinare allo stesso modo per tutte le versioni linguistiche di quale preciso stadio di trasformazione dei prodotti in questione si tratti, ma soltanto che non sono né prodotti mai stati oggetto di lavorazione o di trasformazione in precedenza né prodotti finiti»*.

La Corte, continua, precisando: *«Quanto, in secondo luogo, al contesto nel quale l'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA s'iscrive, occorre ricordare che detta disposizione consente agli Stati membri di prevedere, nelle situazioni cui si riferisce, un meccanismo di autoliquidazione in base al quale debitore dell'IVA è il soggetto passivo destinatario dell'operazione assoggettata a detta imposta. Tale disposizione integra, pertanto, un'eccezione al principio espresso all'articolo 193 di detta direttiva, secondo il quale l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile. Essa va perciò interpretata in senso stretto, senza tuttavia essere privata di effetto (v., per analogia, sentenza del 13 giugno 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punti 23 e 31 nonché giurisprudenza citata). [...]*»

«È dunque giocoforza constatare che il contesto nel quale l'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA s'iscrive non consente di determinare con certezza l'ambito di applicazione di detta disposizione. Occorre, pertanto, in terzo luogo, concentrarsi sull'obiettivo che essa persegue.

'40 Al riguardo, risulta dal considerando 42 della direttiva IVA che i regimi di

autoliquidazione che gli Stati membri possono decidere di mettere in atto in determinati settori o per taluni tipi di operazioni sono volti a semplificare le regole nonché a contrastare l'elusione e l'evasione fiscale. Questo stesso obiettivo trova espressione nel considerando 55 della direttiva IVA, che riecheggia sotto tale profilo l'ottavo considerando della direttiva 98/80 e secondo il quale, "[a]l fine di prevenire le evasioni fiscali, provvedendo nel contempo ad alleviare l'onere finanziario relativo alla cessione di oro di purezza superiore a un determinato grado, è giustificato consentire agli Stati membri di designare l'acquirente quale debitore dell'imposta".

'41 Orbene, come già rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale, ai paragrafi 49 e 50 delle conclusioni, ciò che aumenta il rischio di frodi fiscali e che, pertanto, giustifica l'applicazione di un meccanismo di autoliquidazione per la cessione di determinati beni, fra cui l'oro, è l'elevato valore di mercato degli stessi rispetto alle dimensioni, che li rendono facilmente trasportabili. Nel commercio dell'oro, quando non si tratta di un prodotto finito, come un gioiello, è il tenore d'oro del bene in questione a determinarne il valore. Di conseguenza, il rischio di frodi fiscali è tanto maggiore quanto più elevato è il tenore d'oro di tale bene.

'42 Ne discende che, alla luce dell'obiettivo principale perseguito dal legislatore dell'Unione, il livello di purezza dell'oro del bene in questione è decisivo per determinare se una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati, che non costituiscono un prodotto finito, rientri o meno nell'ambito di applicazione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA.»

Sulla base delle suesposte considerazioni, è condivisibile, dunque, la posizione dell'istante circa la riconducibilità delle cosiddette "polveri d'oro" e delle "paste contenenti polveri d'oro" - impiegate quali materiali nei processi di saldatura dei gioielli - tra le materie prime e semilavorati cui si applica il regime dell'inversione contabile, sempre che sia garantito il livello di purezza dell'oro richiesto dalla norma (verifica che attiene tuttavia a elementi fattuali che esulano dall'ambito dell'istituto della consulenza).

Quanto all'ulteriore questione concernente la definizione di semilavorato, cui si applica il regime del *reverse charge*, si osserva che ciò che rileva, oltre al requisito necessario della "*purezza pari o superiore a 325 millesimi*", è che la transazione abbia quale oggetto, di fatto, il valore dell'oro contenuto nel "semilavorato", più che il prodotto ex se o altri elementi ivi contenuti.

In tal senso continuano ad essere applicabili i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 161/E del 2005 in merito al trattamento tributario ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle "montature di anelli" e delle "chiusure per collane e bracciali", trattandosi di prodotti che, seppur destinati ad essere assemblati per realizzare a tutti gli effetti un prodotto finito, hanno già una propria definita destinazione d'uso (quale montatura o chiusura) e non sono commercializzati per il valore dell'oro ivi contenuto. Laddove i predetti beni siano, invece, venduti come oreficeria usata da destinare alla fusione ed affinazione, gli stessi possono ricomprendersi tra il "materiale d'oro" soggetto al regime in parola (cfr. risoluzione n. 92/E del 12 dicembre 2013), sempre che sia rispettato il requisito della "*purezza pari o superiore a 325 millesimi*".

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)