



Direzione Centrale Normativa

Roma, 12 dicembre 2013

OGGETTO: Consulenza giuridica - Regime IVA delle cessioni di beni di oro usato destinati al processo di affinazione e trasformazione industriale

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 17, comma quinto, del DPR n. 633 del 1972 è stato esposto il seguente

Quesito

ALFA ha chiesto chiarimenti in merito al corretto assolvimento dell'IVA relativamente alle cessioni di oggetti di oreficeria usati (d'oro e d'argento) effettuate da operatori commerciali ad operatori industriali i quali, anziché utilizzare i beni acquisiti secondo la loro originale utilità, ne opereranno una trasformazione radicale (fusione o altro).

Il quesito fa riferimento, in particolare, agli acquisti di monili d'oro e d'argento effettuati presso i c.d. compro oro/argento da aziende che li destineranno esclusivamente alla lavorazione industriale, da aziende di fabbricazione (titolari di marchio di identificazione ai sensi del D.lgs. 251 del 1999) che li destineranno alla lavorazione industriale al fine della produzione di nuovi oggetti d'oro recanti il marchio di identificazione del produttore, ovvero da aziende che li destineranno in parte alla lavorazione industriale e in parte alla rivendita.

Nonostante i chiarimenti già resi (cfr. risoluzione n. 375/E del 28 novembre 2002), ALFA fa presente che non è ancora del tutto chiaro quando l'operazione sia soggetta al regime dell'inversione contabile, a quello del margine o, infine, al regime ordinario. L'incertezza genera comportamenti difformi da parte degli operatori del settore, sicché si chiedono delle indicazioni sul corretto regime da adottare.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

ALFA ritiene che, come già chiarito con la citata risoluzione n. 375/E del 2002, il trattamento IVA da riservare alle cessioni di oro usato sia determinato dalla destinazione che il cessionario intende riservare ai beni acquisiti qualunque sia il loro stato di usura ovvero il potenziale stato di utilizzo.

Parere dell'Agenzia delle entrate

L'articolo 1 della legge n. 7 del 2000 rubricata "Nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998" ha operato una distinzione tra: oro da "investimento", consistente in lingotti e/o placchette con un peso superiore a un grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi e monete d'oro pari o superiori a 900 millesimi coniate dopo il 1800, con determinate caratteristiche ed oro "diverso da quello da investimento" o "industriale", consistente in materiali d'oro in forma diversa e semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi destinati in ogni caso alla lavorazione industriale.

In merito alla disciplina IVA applicabile alle cessioni di oro, si rileva che:

- alle cessioni di oro da "investimento" si applica, ai sensi dell'articolo 10, n. 11), del DPR n. 633 del 1972, il regime di esenzione dall'imposta, con possibilità di opzione per l'imponibilità. In caso di opzione, l'imposta è assolta secondo il meccanismo del reverse charge di cui all'articolo 17, comma quinto,

del DPR n. 633 del 1972 da parte di coloro che “producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento”;

- alle cessioni di oro “diverso da quello da investimento” ovvero di oro “industriale” effettuate a favore di soggetti passivi si applica il regime di imponibilità, con assolvimento dell'imposta mediante reverse charge, ai sensi del richiamato articolo 17, quarto comma (cfr. circolare 29 dicembre 1999, n. 247, punto 2.4);

- alle cessioni dei prodotti d'oro finiti, quali gioielli o altri prodotti da inserire in quanto tali nel circuito commerciale, è riservato il trattamento di imponibilità con assolvimento dell'imposta secondo le regole ordinarie, ovvero con applicazione del regime del margine nel caso in cui il bene sia usato e sia stato ceduto da un privato.

In particolare, per quanto concerne le modalità di applicazione dell'imposta secondo il meccanismo del reverse charge, l'articolo 17, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972 (inserito ad opera dell'articolo 3, comma 4, della citata legge n. 7 del 2000) dispone che "... 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'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".

Con risoluzione 28 novembre 2002, n. 375/E, la scrivente ha chiarito che i prodotti finiti d'oro usati, ceduti a soggetti passivi che effettuano lavorazione di oro industriale, anche se non qualificabili sotto il profilo merceologico come “oro

industriale” – nell’accezione delineata dalla legge n. 7 del 2000 -, possono essere assimilati, ai fini IVA, a quest’ultimo prodotto, in considerazione dell’univoca destinazione del metallo prezioso alla lavorazione da parte del cessionario. Il meccanismo del "reverse charge" è dunque applicabile da parte dei commercianti all’ingrosso e/o al dettaglio di preziosi, che acquistano (anche da gioiellerie) oggetti d’oro usati per poi rivenderli, sotto forma di rottami d’oro, a soggetti che operano nel settore dell’affinazione e del recupero di metalli preziosi.

Il citato documento di prassi ha chiarito che la cessione di oggetti d’oro, non più idonei ad essere inseriti nel circuito commerciale e insuscettibili di utilizzazione da parte del consumatore finale, in quanto impiegati in un processo intermedio di lavorazione e trasformazione industriale, è assimilata alla cessione di “materiale d’oro” o “semilavorato”. Ne consegue che per tale cessione l’imposta è assolta mediante il meccanismo dell’inversione contabile, previsto dall’articolo 17, comma quinto, del DPR n. 633 del 1972.

In proposito è il caso di precisare che un bene risulta destinato ‘per vocazione’ ad un processo intermedio di lavorazione non solo qualora sia inidoneo oggettivamente ad essere inserito nel circuito commerciale, perché rotto o difettoso (come nel caso dei rottami), ma anche ogni qual volta - pur essendo un monile sano e non definibile in senso stretto come ‘rottame’ – sia ceduto ad un operatore che effettua su di esso l’attività industriale di trasformazione e affinazione del metallo prezioso e lo lavora alla stregua di oro industriale.

In sostanza, la destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale, che rende applicabile il regime dell’inversione contabile alle relative cessioni, riguarda non solo i rottami in senso stretto, ma qualsiasi bene di oro usato, a prescindere dalle condizioni in cui si trova (sia esso integro ovvero rotto o difettoso, riparabile o meno), in considerazione della destinazione di tali materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semilavorati dell’oro industriale.

Il reinserimento di tali beni nel processo di lavorazione industriale deve risultare in modo univoco e non dipendere dalla scelta dell’industria di

affinazione. E' quindi necessario che il cessionario svolga effettivamente sul bene d'oro usato (che gli è stato ceduto) attività di fusione e trasformazione industriale del metallo, dovendo ritenersi che tale circostanza sia l'unica che consente di assimilare, sotto il profilo del trattamento IVA, l'acquisto dei suddetti beni di oro usato ad un acquisto di oro industriale (semilavorato), soggetto al meccanismo dell'inversione contabile.

E' il caso di evidenziare, in proposito, che i beni d'oro usati possono essere ritenuti per vocazione destinati ad un processo di trasformazione industriale ogniqualvolta il cessionario è un'azienda che effettua esclusivamente l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi, ovvero ogniqualvolta il cessionario è un'azienda di fabbricazione, titolare di marchio di identificazione ai sensi del D.lgs. 251 del 1999, che effettua l'attività di affinazione industriale del metallo prezioso al fine di immettere in produzione nuovi oggetti d'oro recanti il proprio marchio di identificazione.

Diversamente, l'esercizio da parte di un'azienda dell'attività di trasformazione e, contestualmente, di commercializzazione dei beni usati esclude che i beni d'oro usati possano essere ritenuti per vocazione sempre destinati ad un processo di trasformazione industriale. Non si applicheranno quindi in tal caso le disposizioni di cui al citato articolo 17, comma quinto, del DPR 633 del 1972.

In linea con quanto precisato nella risoluzione n. 375 del 2002, pertanto, l'imposta è dovuta con il meccanismo del reverse charge nell'ipotesi in cui la rivendita di beni d'oro usati è finalizzata al processo industriale di fusione e successiva affinazione chimica per il recupero del materiale prezioso ivi contenuto. Tale caso si verifica sia qualora l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi è l'attività esclusiva svolta dall'azienda cessionaria, sia qualora l'attività di lavorazione industriale è strumentale alla produzione di nuovi oggetti d'oro recanti il marchio di identificazione, di cui al D.lgs. 251 del 1999, dell'azienda cessionaria.

Di converso, nell'ipotesi in cui gli oggetti d'oro usati siano acquistati allo scopo di rivenderli e quindi gli stessi siano destinati al loro originario utilizzo

senza che subiscano alcuna trasformazione, si deve applicare il regime del "margine", di cui all'articolo 36 del DL 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, qualora il soggetto "compro oro" abbia acquistato da un privato consumatore o da altro soggetto che ha applicato il medesimo regime fiscale, ovvero il regime IVA ordinario nel caso di acquisto da operatori commerciali che a loro volta non abbiano adottato il regime del margine.

Resta inteso che le precisazioni delineate con riferimento ai beni preziosi in oro valgono anche per i beni preziosi in argento ai sensi dell'articolo 3, comma 10, della citata legge n. 7 del 2000.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE