

**Edizione di giovedì 7 gennaio 2016**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

[Nuovi interpelli operativi](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

## **IVA**

[Territorialità delle prestazioni di intermediazione su beni mobili](#)

di **Marco Peirolo**

## **ADEMPIMENTI**

[Periodicità dei Modelli INTRASTAT](#)

di **Luca Mambrin**

## **LAVORO E PREVIDENZA**

[Il nuovo contratto di lavoro nello sport](#)

di **Guido Martinelli**

## **IVA**

[Il punto sul reverse charge nelle cessioni di oro](#)

di **Sandro Cerato**

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***Nuovi interpelli operativi***

di **Alessandro Bonuzzi**

Con il **provvedimento n.27 del 4 gennaio 2016**, l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni operative che consentono, per i tributi di competenza della stessa Agenzia, l'agevole esercizio del diritto di interpello disciplinato dal novellato articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e dagli articoli da 2 a 8 D.Lgs. 156/2015.

Si ricorda, infatti, che l'articolo 8, comma 1, del citato decreto delegato demanda ad appositi provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali la definizione delle regole concernenti le modalità di presentazione delle istanze, l'individuazione degli uffici cui le medesime istanze sono trasmesse e di quelli da cui pervengono le risposte, le modalità di comunicazione delle medesime risposte e ogni altra eventuale regola riguardante la procedura.

Il provvedimento in commento individua:

- al punto 2, l'ufficio competente alla ricezione dell'istanza;
- al punto 3, le relative modalità di presentazione;
- al punto 4, l'iter istruttorio da seguire per regolarizzare eventuali carenze sanabili;
- al punto 5, le modalità di comunicazione della risposta dell'Agenzia.

In via generale, **le istanze di interpello devono essere presentate alla Direzione Regionale competente**. Ai fini dell'individuazione della competenza, per le istanze relative ai tributi erariali, rileva il **domicilio fiscale dell'istante**. Diversamente, le istanze riguardanti l'imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali nonché le istanze ordinarie aventi ad oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale vanno trasmesse alla Direzione Regionale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello.

Tali regole sono derogate quando l'istante è un **contribuente di grandi dimensioni**. Questi soggetti, infatti, presentano gli interpelli:

- alla Direzione Centrale Normativa con riferimento a quelli riguardanti i tributi erariali;
- alla Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità immobiliare con riferimento a quelli concernenti l'imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali nonché alle istanze ordinarie aventi ad oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale.

Un'altra eccezione riguarda l'interpello **antiabuso** di cui alla lettera c del comma 1 dell'articolo

11 L. 212/2000. Per questa fattispecie, è previsto che, in via transitoria fino al 31 dicembre 2017, le istanze devono essere trasmesse direttamente alla Direzione Centrale Normativa.

Peraltro, l'**inoltro** dell'istanza alla Direzione Centrale competente è comunque previsto da parte della Direzione Regionale quando quest'ultima ritiene che il caso oggetto di interpello merita di essere pubblicato in una risoluzione oppure è particolarmente complesso o di soluzione incerta. In queste ipotesi, la risposta è fornita direttamente dalla Direzione Centrale la quale provvede, ove sussistono i presupposti, alla relativa pubblicazione. L'inoltro non ha effetto sul decorso dei termini per la risposta al contribuente.

Resta fermo che se l'istanza d'interpello viene presentata ad un ufficio diverso da quello competente, la stessa viene trasmessa tempestivamente all'ufficio competente. In tal caso, il termine per la risposta inizia a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente. Della data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente è data notizia al contribuente.

Rimane altresì invariato che l'istanza d'interpello deve essere redatta in forma libera, esente da bollo e sottoscritta e presentata dal contribuente.

In merito alle **modalità di presentazione**, il provvedimento precisa che **si intendono tali la consegna a mano**, la spedizione a mezzo **plico raccomandato** con avviso di ricevimento, la presentazione per via telematica attraverso l'impiego della **pec** ovvero attraverso l'utilizzo di un apposito **servizio telematico**. A riguardo, viene indicato (punto 7.2) che sul sito internet dell'Agenzia delle entrate sarà pubblicata la comunicazione relativa alla decorrenza della possibilità di presentare le istanze di interpello utilizzando tale servizio telematico.

Nei casi in cui l'istanza non contenga

- l'indicazione del tipo di istanza (ossia se ordinaria, probatoria, antiabuso o disapplicativa),
- le specifiche disposizioni di cui si chiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione,
- l'esposizione della soluzione proposta,
- l'indicazione del domicilio o del recapito dell'istante,
- la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante,

l'omissione è sanabile. A tal fine, l'ufficio competente notifica o comunica al contribuente l'**invito** a regolarizzarla entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza. Nella particolare circostanza in cui l'irregolarità consiste nella mancata indicazione del recapito del contribuente, l'invito a regolarizzare è notificato o comunicato presso i recapiti risultanti dai registri ufficiali di posta elettronica certificata o dall'anagrafe tributaria.

In seguito, il contribuente deve provvedere alla **regolarizzazione** entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito, con le stesse modalità consentite per la presentazione dell'istanza di

interpello. I termini per la risposta iniziano a decorrere dalla ricezione dei dati carenti da parte dell'ufficio richiedente. Qualora la regolarizzazione non venga effettuata nel termine predetto l'istanza è dichiarata inammissibile.

Quando l'ufficio notifica o comunica una richiesta di documentazione integrativa, l'istante è tenuto a trasmettere all'ufficio richiedente, con le modalità di presentazione consentite, tutti i documenti richiesti, preferibilmente su supporto informatico, o, in alternativa, a esplicitare i motivi della mancata esibizione.

E qui si innesta un'ipotesi di **rinuncia automatica** all'interpello, nel senso che il provvedimento precisa che *“L'ufficio procedente prende atto della rinuncia all'interpello ed effettua la relativa notificazione o comunicazione senza indugio quando la **documentazione richiesta non è trasmessa entro un anno dalla data della relativa richiesta**”*.

A questa si aggiunge un'ipotesi di **rinuncia espressa**. Infatti, *“resta ferma la possibilità per i contribuenti di presentare con le modalità consentite la rinuncia espressa all'interpello all'ufficio competente”*.

In ultima analisi, per quanto riguarda le modalità di comunicazione della **risposta** dell'Agenzia, il provvedimento in commento precisa che le notificazioni e le comunicazioni dirette

- ai contribuenti obbligati a dotarsi di un indirizzo **pec**
- nonché ai contribuenti che, pur non essendo obbligati, forniscono nell'istanza un indirizzo di detta posta elettronica certificata,

sono **preferibilmente** effettuate attraverso tale canale.

## IVA

---

### ***Territorialità delle prestazioni di intermediazione su beni mobili***

di **Marco Peirola**

Dal 1° gennaio 2010, le prestazioni di intermediazione rese tra soggetti passivi d'imposta, se effettuate **in nome e per conto del committente**, rientrano nella regola territoriale generale di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, prevista per le prestazioni di servizi "generiche" e sono, quindi, da includere nei modelli INTRASTAT se l'operazione intermediata è imponibile ai fini IVA.

Al contrario, le prestazioni di intermediazione rese **in nome proprio dall'intermediario per conto del committente** sono riconducibili allo schema del **mandato senza rappresentanza**, sicché il rapporto tra mandante e mandatario assume la stessa natura del servizio ricevuto dal mandatario, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, se tale ultimo servizio rientra nella regola generale di territorialità, fondata sulla tassazione nel Paese del committente, il relativo riaddebito operato dall'intermediario va dichiarato nei modelli INTRASTAT. Viceversa, se la prestazione acquistata dall'intermediario non rientra nella regola generale di territorialità, il successivo riaddebito effettuato nei confronti del committente non va dichiarato negli elenchi riepilogativi (circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 36, Parte II, risposta 25).

In merito alle intermediazioni in nome per conto del committente, ipotizzando che l'agente sia stabilito in **altro Paese UE**, gli obblighi IVA del committente nazionale vanno adempiuti applicando la **procedura di integrazione e di registrazione** prevista dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, ai quali fa espresso rinvio l'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972. In particolare, se l'operazione intermediata è una **cessione interna o intracomunitaria**, il committente deve:

- numerare la fattura emessa dall'agente ed integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta;
- annotare la fattura integrata, distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione;
- annotare la fattura integrata, distintamente, nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Se, invece, l'operazione intermediata è una **cessione all'esportazione** o una **cessione "estero su estero"**, cioè effettuata al di fuori dell'Unione europea, la procedura di integrazione e di registrazione deve essere effettuata applicando il **regime di non imponibilità** previsto dall'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972. Come precisato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 12 novembre 2008, n. 437, confermata dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011, n. 37 (§ 5), la non imponibilità trova applicazione anche per le intermediazioni relative a **cessioni all'esportazione di beni a partire da un altro Paese UE**.

Nell'ipotesi in cui l'agente sia stabilito in un **Paese extra-UE**, il committente, anziché integrare e registrare la fattura estera, deve **emettere autofattura** entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione intermediata (art. 21, comma 4, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972), che va numerata e annotata:

- nel registro delle fatture emesse entro il termine di emissione, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;
- nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitata la detrazione.

Resta inteso che se l'operazione intermediata è una **cessione all'esportazione** (anche a partire da un altro Paese UE) o una **cessione "estero su estero"**, in luogo dell'imponibilità si applica, come detto, il **regime di non imponibilità** previsto dall'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972.

In proposito, la R.M. 17 novembre 1984, n. 426768 ha precisato che, ove sussista il requisito della territorialità, la non imponibilità prevista per i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, esportazione e transito rimane subordinata, come già chiarito con le R.M. n. 420248 del 30 giugno 1980 e n. 371951 del 1° ottobre 1981, alla condizione che le prestazioni stesse siano direttamente riferibili a beni che, **al momento dell'effettuazione dell'operazione**, abbiano **già ricevuto una delle suddette destinazioni doganali**.

In pratica, dal 1° gennaio 1993, occorre essere in possesso della **prova documentale dell'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione europea**, di regola costituita dal messaggio elettronico che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi, salvo casi giustificati da circostanze particolari, nel giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni lasciano il territorio doganale comunitario. A tal fine, occorre richiedere allo spedizioniere doganale una copia del DAE (Documento Accompagnamento Esportazione), nel quale è riportato il codice MRN (*Movement Reference Number*) attraverso il quale il fornitore può verificare l'uscita della merce con la consultazione nella sezione "Servizi online – Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (MRN)" del sito internet dell'Agenzia delle Dogane.

## ADEMPIMENTI

---

### ***Periodicità dei Modelli INTRASTAT***

di Luca Mambrin

Il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del **22 febbraio 2010** disciplina e stabilisce **modalità e termini** per la presentazione degli **elenchi riepilogativi delle cessioni intra di beni e dei servizi** resi a soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro UE e degli **elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni e servizi ricevuti** da soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro UE.

In particolare ai sensi dell'art. 1 del Decreto i soggetti passivi Iva che effettuano **operazioni o acquisti nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altro Stato Ue** devono presentare:

- **Mod. INTRA-1** per le cessioni intracomunitarie di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli art. 7-quater e 7-quinquies del D.P.R. 633/72;
- **Mod. INTRA-2** per gli acquisti intracomunitari di beni e le prestazioni di servizi generiche di cui all'art. 7-ter del D.P.R. 633/72.

In merito alla **periodicità di presentazione** dei modelli Intra, premesso che se per un mese o un trimestre non è stata compiuta **nessuna operazione non esiste alcun obbligo dichiarativo e che la periodicità annuale non è più prevista**, gli elenchi vanno presentati:

- in caso di **periodicità mensile?** entro il **25 del mese successivo** a quello di riferimento;
- in caso di **periodicità trimestrale?** entro il **25 del mese successivo al trimestre di riferimento**.

L'art. **2 comma 1 del D.M. 22/02/2010** prevede che ciascun elenco riepilogativo debba presentato con periodicità:

- **trimestrale**, dai contribuenti che hanno realizzato, nei **quattro trimestri precedenti** e per **ciascuna categoria di operazioni** (acquisti, cessioni, prestazioni di servizi rese e prestazioni di servizi ricevute), un ammontare totale trimestrale **non superiore a 50.000 euro**;
- **mensile**, dai contribuenti che hanno effettuato operazioni, **nel trimestre di riferimento** e/o in uno dei **quattro trimestri precedenti**, un ammontare **superiore a 50.000 euro**.

Il successivo **comma 4** prevede poi che i soggetti che presentano un elenco riepilogativo con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, **superano la soglia di euro 50.000** devono presentare l'elenco riepilogativo con **periodicità mensile a partire dal mese successivo a quello in cui tale soglia è superata**.

Come precisato poi anche nella C.M. 14/E/2010 il superamento o meno della soglia di 50.000 euro deve essere accertato **distintamente** per l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese, da un lato, e per l'elenco degli acquisti di beni e delle prestazioni di servizi ricevute, dall'altro. È quindi possibile che il medesimo soggetto sia tenuto, per esempio, **ad una periodicità trimestrale per l'elenco relativo agli acquisti di beni e servizi** ed una **periodicità mensile per l'elenco relativo alle cessioni di beni e servizi**. Inoltre, va tenuto presente che, nel caso di superamento della soglia di 50.000 euro per una singola categoria di operazioni (cioè solo per le cessioni intracomunitarie di beni ovvero solo per i servizi resi a soggetti passivi comunitari, ovvero solo per gli acquisti intracomunitari di beni o solo per i servizi ricevuti da soggetti passivi intracomunitari), **scatta l'obbligo di presentazione mensile per l'intero elenco di cessioni o di acquisti**.

Dunque, le singole categorie di operazioni relativi ai beni ed ai servizi **non si sommano**, ma sono considerate singolarmente; tuttavia, il superamento della soglia per una singola categoria comporta l'applicazione della periodicità mensile anche per l'altra categoria.

Si vedano i seguenti esempi:

- se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato **cessioni intracomunitarie di beni pari a 60.000 euro** e, nel medesimo periodo, ha **prestato servizi per 10.000 euro**, sarà tenuto a presentare **mensilmente** l'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni e dei servizi intracomunitari resi;
- se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato **acquisti intracomunitari di beni pari a 30.000 euro** e, nel medesimo periodo, **ha ricevuto prestazioni di servizi per 55.000 euro**, sarà tenuto a presentare **mensilmente** l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni e dei servizi intracomunitari ricevuti.

Quindi se il limite di 50.000 euro è stato **superato anche in uno solo dei quattro trimestri dell'anno precedente**, il contribuente sarà tenuto ad una periodicità mensile **per almeno quattro trimestri consecutivi** (art. 2, comma 1, lett. a, DM 22.2.2010); potrà ritornare a presentare trimestralmente gli elenchi, se non supererà la soglia di 50.000 euro per almeno quattro trimestri consecutivi.

I requisiti di periodicità devono essere quindi costantemente monitorati: come detto infatti se il soggetto obbligato che presenta un elenco riepilogativo trimestralmente **nel corso di un trimestre supera la soglia dei 50.000 euro** (da considerare sempre per ogni singola categoria di operazioni), deve passare alla periodicità mensile a partire **dal mese successivo a quello in cui il limite viene superato**: in questo caso, per i periodi mensili già trascorsi, vanno presentati gli elenchi riepilogativi **opportunamente contrassegnati**.

Quindi, come precisato anche nelle C.M. 14/E/2010 e 36/E/2010 nel caso in cui il limite venga superato:

- **nel mese di gennaio**, il soggetto obbligato dovrà presentare un elenco trimestrale



entro il **25 febbraio**, contrassegnando nel frontespizio la casella “**primo mese del trimestre**”;

- **nel mese di febbraio**, dovrà presentare entro il **25 marzo** un elenco trimestrale contenente i dati relativi a gennaio e febbraio, contrassegnando nel frontespizio la casella “**primo e secondo mese del trimestre**”;
- **nel mese di marzo**, dovrà presentare un elenco trimestrale contenente i dati di gennaio, febbraio e marzo entro il **26 aprile**, contrassegnando la casella “**trimestre completo**”.

I soggetti passivi che hanno **iniziato l'attività da meno di quattro trimestri** presenteranno gli elenchi con cadenza trimestrale, sempre che, nei trimestri già trascorsi e in quello in corso, non sia stato superato per ciascuna categoria il limite di 50.000 euro.

## LAVORO E PREVIDENZA

---

### ***Il nuovo contratto di lavoro nello sport***

di **Guido Martinelli**

**Il 22 dicembre scorso** la Confederazione Italiana dello Sport-Confcommercio imprese per l'Italia, e la SLC-CGIL, la FISASCAT –CISL e la UILCOM- UIL, hanno **sottoscritto il [nuovo CCNL per i dipendenti del mondo sportivo](#)**.

Tale accordo sostituisce, modificandolo in maniera sostanziale, il precedente accordo sottoscritto dalla Federazione Imprenditori impianti sportivi, sigla anch'essa operante nell'ambito della Confcommercio e da tempo scaduto.

La Confederazione italiana dello sport, unendo in un unico soggetto le esperienze di un ente di promozione sportiva riconosciuto dal Coni (portando, come tale, il contributo del mondo dello sport dilettantistico, come tale senza scopo di lucro) e quelle di un soggetto esponenziale degli interessi di coloro i quali, invece, hanno investito nello sport in una logica imprenditoriale (la Federazione degli imprenditori degli impianti sportivi) porta ad un importante elemento di sintesi della volontà dei soggetti datoriali. Per mero scrupolo si evidenzia solo il dato della scarsa rappresentatività dell'ente firmatario tra i sodalizi potenzialmente interessanti ai contenuti del contratto.

Importante appare l'individuazione della

**sfera di applicazione del contratto:** “

*i rapporti di lavoro a tempo indeterminato e, per quanto compatibile con le disposizioni di legge, i rapporti di lavoro a tempo determinato, tra le imprese e gli enti, anche di carattere associativo, che abbiano come finalità la gestione di atleti e/o l'utilizzo di un impianto o di aree destinate allo svolgimento della pratica sportiva, del fitness e del benessere ed il relativo personale dipendente” e che siano posti fuori dal campo di applicazione: “*

*della disciplina dei rapporti tra società sportive e sportivi professionisti regolati in modo specifico dalla legge 23 marzo 1981 n. 91”. Vengono poi indicati, in maniera esaustiva “*

*gli impianti, i siti e le relative pratiche sportive rientranti nel campo di applicazione” del contratto.*

**Attenzione particolare è stata data alle qualifiche professionali di natura strettamente sportiva**, dando così risposte contrattuali a un tema sempre più bisognoso di definizioni e declaratorie coerenti e pienamente aderenti alle regole che sono alla base della normativa nazionale europea ed internazionale in materia. In tale contesto si è voluto dare specifico risalto al Sistema Nazionale di Qualifiche dei Tecnici Sportivi (SNaQ) elaborato dal CONI e dalla Scuola dello Sport.

Se, da un lato, tale documento costituisce un elemento positivo di chiarezza per le molteplici

posizioni di “lavoro” esistenti nell’ambito dello sport dilettantistico, è altrettanto vero che appare comunque privo di quel salto di “qualità” che il settore avrebbe titolo a pretendere.

Ad esempio,  
**silenzio assoluto sulle prestazioni d’opera nel settore dello sport dilettantistico** fino ad oggi, in posizione, quasi totalizzante, retribuite con i compensi defiscalizzati  
**di cui all’art. 67 primo comma lett. m) del Tuir.**

Essendo un “reddito diverso”, per espressa previsione legislativa, solo se non costituisce rapporto di lavoro subordinato, ne deriva che i lavoratori “dipendenti” ai quali potrà trovare applicazione il CCNL saranno solo quelli a cui non vengono riconosciuti i compensi sportivi. Pertanto, anche alla luce delle ridotte agevolazioni previdenziali previste nella legge di stabilità 2016, il perdurare della ambiguità applicativa di detta norma agevolativa rischia di ridurre, e di molto, l’utilizzo dello strumento negoziale in esame.

Deve ritenersi, pertanto, che il giudizio non possa che essere positivo se lo si considerasse un punto di partenza per indispensabili ulteriori approfondimenti, negativo se le posizioni rimanessero ferme al risultato ottenuto.

Non vi è dubbio che approcciarsi al mondo sportivo, sotto il profilo della contrattazione collettiva, con l’ottica sindacale della “fabbrica” appare sbagliato sia sotto il profilo della legislazione vigente in materia che della Giurisprudenza in essere.

Basti ricordare la legge 91/81 sul professionismo sportivo che, dopo aver effettuato la controversa scelta di presumere, per l’atleta professionista il rapporto di lavoro subordinato ha, poi, previsto, all’art. 4, che al contratto in esame non trovino applicazione molti istituti tipici di detto rapporto.

In questo basti pensare che l’art. 5 della citata legge prevede espressamente  
**la possibilità di contratti a termine** di durata massima quinquennale anche per tutti i lavoratori che rientrano in detta fattispecie, che, invece, il nuovo CCNL prevede  
**solo in proporzione al numero dei lavoratori assunti a tempo indeterminato.**

Perplexità nascono, infine,  
**dalla possibilità, non colta, prevista dall’art. 2 del decreto legislativo 81/2015, di prevedere la possibilità di contratti di collaborazione coordinata e continuativa** per i quali non scatti la presunzione di applicazione delle modalità del rapporto di lavoro subordinato in presenza del coordinamento datoriale sui modi e i luoghi di svolgimento della prestazione.

*Per approfondire le problematiche relative ai contratti nello sport vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:*

## IVA

---

### ***Il punto sul reverse charge nelle cessioni di oro***

di **Sandro Cerato**

Le disposizioni IVA riguardanti l'oro si distinguono innanzitutto in base alle qualità possedute dallo stesso, ovverosia se questo appartiene alla **categoria dell'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, oppure a **quella dell'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.

Più nello specifico, secondo la **risoluzione 92/E/2013**, si possono configurare queste situazioni:

- nel caso di **cessioni di oro da "investimento"** si applica il regime di esenzione dall'imposta, ai sensi dell'articolo 10, n. 11), del DPR 633/1972, 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, da parte di coloro che *"producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento"*;
- nel caso di **cessioni di oro industriale** effettuate a favore di soggetti passivi si applica il regime di imponibilità, con assolvimento dell'imposta mediante reverse charge;
- nel caso di **cessioni di prodotti d'oro finiti**, quali gioielli o altri prodotti da inserire in quanto tali nel circuito commerciale, si applica il regime 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 merito all'applicazione del reverse charge alle cessioni di oro, il documento di prassi sopra citato stabilisce 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"*.

Secondo il documento di prassi citato, per l'applicazione del reverse charge, **ciò che rileva è il concreto reinserimento di tali beni nel processo di lavorazione industriale** e non solo la scelta in ordine all'effettuazione di tale azione. La condizione necessaria risulta essere quindi il reale svolgimento dell'attività di fusione e trasformazione industriale del metallo.

Sul punto si ritiene opportuno prendere a riferimento la **sentenza 2058/2015 della CTR della Puglia** che, nel considerare il reverse charge quale strumento “anti-frode”, in quanto **meccanismo finalizzato a contrastare il fenomeno della frode fiscale** in particolari settori ritenuti ad alto rischio di evasione, precisa che la fattura è emessa dal cedente, ma senza addebito d'imposta, la quale deve essere applicata dall'acquirente; in tal modo, il debitore d'imposta è soltanto il cessionario/committente, anziché il prestatore/cedente.

La pronuncia ritiene che, **ai fini dell'applicazione del cosiddetto regime del “reverse charge”** di cui al richiamato art. 17, occorra valorizzare non già il momento dell'acquisto, bensì quello di cessione di materiale d'oro, giacché a questo fa riferimento, il più volte richiamato dalla stessa sentenza, art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972. **Occorre, cioè aver riguardo alla destinazione finale dell'oggetto venduto**, indipendentemente dalla sua natura di oro usato, semilavorato o dalla sua esatta qualificazione merceologica, nonché all'attività del soggetto cessionario, che deve essere esclusivamente finalizzata al processo di fusione e affinazione chimica del materiale prezioso e non anche alla commercializzazione dell'usato.