

Risposta n. 42/2023

OGGETTO: IVA – Cessione di metalli preziosi contenuti in materiali industriali di proprietà di fornitori extra-comunitari ed estratti da raffinerie italiane – Luogo di effettuazione dell'operazione – Art. 7-bis D.P.R. n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante, ALFA Ltd, costituita nel Regno Unito il XXXX ed ivi stabilita, la propria filiale avente sede in Singapore, nonché le altre società, ed in particolare la BETA con sede nel Regno Unito, e la GAMMA, con sede a New York, tutte indicate indistintamente con il termine "ALFA", commerciano in materie prime e non hanno in Italia né una sede né una stabile organizzazione. ALFA, direttamente o tramite controllate, sta valutando la possibilità di sottoscrivere accordi specifici con controparti industriali italiane operanti nell'ambito di metalli preziosi, secondo quanto appresso illustrato.

FASE 1: Acquisto di metalli preziosi

Alcuni operatori extracomunitari (ad esempio statunitensi) indicati in seguito con il termine "fornitori", dispongono di materiale industriale di varia natura (ceneri, fanghi o verghe metalliche) al cui interno sono contenuti percentuali di metalli preziosi (oro, argento, platino, palladio e rodio). Le quantità di metalli preziosi sono generalmente molto basse e alcune fra le principali società specializzate nell'affinazione dei preziosi hanno stabilimenti in Italia.

La società istante vorrebbe acquistare dai "fornitori" l'intero quantitativo dei metalli preziosi contenuto nei materiali che i medesimi invieranno in Italia per essere ivi affinati da società specializzate.

La bozza del contratto standard che disciplinerà i rapporti tra ALFA e i "fornitori" è stata prodotta con documentazione integrativa acquisita con nota prot. N.XX del XXXX.

In base agli accordi previsti, il momento di trasferimento della proprietà dell'intero quantitativo di preziosi contenuto nei materiali coinciderà con quello del pagamento del prezzo, fissato fra l'istante ed i "fornitori". Secondo quanto riportato anche nella documentazione integrativa citata, il prezzo sarà determinato moltiplicando i valori unitari (prezzo corrente o fixing del giorno in cui il trasferimento viene contrattualizzato) per le quantità contenute nei materiali, le quali saranno determinate in via provvisoria attraverso le analisi effettuate nel paese di origine, dunque prima della spedizione in Italia, e successivamente corrette per tener conto delle eventuali differenze rinvenute a seguito della lavorazione da parte dell'affinatore italiano.

Il pagamento del prezzo (e conseguentemente il trasferimento della proprietà dei preziosi dal "fornitore" all'istante) verrà eseguito da ALFA al "fornitore" dopo la conferma dell'avvenuta ricezione del materiale da parte del soggetto incaricato del trasporto in Italia, in una o più tranches in base alle richieste del fornitore. L'istante, nella documentazione integrativa, ribadisce che la volontà delle parti rimane comunque quella di perfezionare il trasferimento della proprietà prima della partenza della nave verso l'Italia.

Nel momento in cui la proprietà dei metalli preziosi verrà trasferita dal "fornitore" ad ALFA, pertanto, non saranno ancora note le esatte quantità dei diversi metalli contenuti nel materiale, che saranno determinate solo al momento del successivo trattamento presso l'affinatore italiano.

FASE 2: Lavorazione

I materiali verranno inviati in Italia ad una società specializzata nell'affinazione dei metalli preziosi scelta da ALFA.

Al fine di effettuare la lavorazione per separare i preziosi dagli altri materiali, la raffineria procederà a richiedere alla dogana competente l'autorizzazione alla temporanea importazione nell'ambito del perfezionamento attivo, per conto del "fornitore", che è il soggetto a cui saranno fatturati i servizi di raffinazione svolti dal prestatore italiano.

I materiali da trattare arriveranno in Italia con una fattura pro forma, emessa dal "fornitore" americano nei confronti della raffineria, che riporta il valore normale dei medesimi, dando evidenza sia del valore stimato dei preziosi in essi contenuto che di quello dei materiali residui.

La suddetta società affinatrice provvederà, utilizzando le procedure concordate con ALFA e con il "fornitore", alla quantificazione ed alla successiva separazione (affinazione) dei diversi metalli contenuti nei materiali grezzi. I metalli preziosi risultanti saranno di proprietà di ALFA, mentre i metalli comuni residui saranno restituiti al "fornitore" extracomunitario.

FASE 3: Riesportazione o cessione dei preziosi

Al termine della lavorazione da parte della raffineria italiana, ALFA potrà scegliere fra le seguenti tre possibili alternative contrattuali:

> vendere in tutto o in parte uno o più metalli preziosi alla raffineria stessa (sarebbe, questo, l'unico caso in cui la raffineria si troverà a dover versare uno specifico corrispettivo all'istante) nazionalizzando i quantitativi trattenuti;

> chiedere alla raffineria medesima di accreditare il quantitativo equivalente dei preziosi in propri conti metallo non allocati accesi presso banche non italiane;

> chiedere alla raffineria medesima di inviare i preziosi presso un proprio magazzino estero (sito in Svizzera o in Gran Bretagna).

I metalli comuni ottenuti dalla lavorazione verranno restituiti dalla raffineria al "fornitore", committente del servizio di lavorazione, ovvero saranno acquistati dalla raffineria stessa.

Alla luce delle informazioni fornite, l'istante chiede:

1) se la cessione dei metalli preziosi tra il "fornitore" americano o comunque extracomunitario e ALFA medesima, perfezionatasi fuori dal territorio nazionale, possa essere considerata non rilevante ai fini IVA in Italia;

2) una volta terminata la lavorazione dei materiali grezzi contenenti metalli preziosi, quale sia il corretto trattamento ai fini IVA delle possibili operazioni aventi ad oggetto i metalli preziosi stessi, ossia:

- a) la cessione dei preziosi da ALFA alla raffineria;
- b) l'accredito dei quantitativi equivalenti di metalli preziosi in conti metallo non allocati accesi dall'istante presso società estere;
- c) l'esportazione, a cura della raffineria, del metallo prezioso in un deposito estero dell'istante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In base a quanto esposto, l'istante ritiene, con riferimento al primo quesito, che la proprietà dei metalli preziosi sia acquistata da ALFA quando il materiale che li contiene è situato ancora fuori dai confini nazionali ed europei (normalmente negli Stati Uniti) e, in particolare, prima che inizi il trasporto dei beni (materiali da affinare) verso l'Italia.

Secondo l'istante, pertanto, la cessione in esame è irrilevante in Italia, ai fini IVA, dal momento che i materiali grezzi, e quindi i preziosi in essi contenuti, sono localizzati negli Stati Uniti (o in altro paese extraeuropeo) al momento del passaggio di proprietà, ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento al secondo quesito, l'istante rappresenta che la raffineria scelta per la lavorazione del materiale attiverà la procedura doganale di temporanea importazione per conto del "fornitore" (non comunitario).

Nell'ipotesi in cui ALFA, al termine della lavorazione, decida di far inviare i preziosi affinati all'estero, la raffineria dovrà presentare alle competenti autorità doganali

apposita "bolletta doganale di riesportazione", di cui all'articolo 188 del DPR n. 43 del 1973, con le modalità ivi prescritte. In tale evenienza, a parere dell'istante, la raffineria non emetterà alcuna fattura non imponibile, non configurandosi alcun trasferimento del diritto di proprietà e tenuto conto, peraltro, che i quantitativi di preziosi sono esattamente quelli contenuti nel materiale originariamente introdotto in Italia vincolato al regime del perfezionamento attivo.

In presenza di accordo tra l'affinatore e il "fornitore", la medesima procedura sarà attivata anche con riferimento ai materiali residui e ai metalli comuni di proprietà del "fornitore" stesso.

Nella differente ipotesi in cui ALFA, al termine della lavorazione, ceda alla raffineria, in tutto o in parte, i preziosi risultanti dalla lavorazione, ovvero chiedi l'accredito presso propri conti metallo non allocati accesi presso banche estere, l'istante illustra, in particolare nella citata documentazione integrativa, le operazioni che la raffineria medesima dovrà porre in essere:

- immettere in libera pratica i metalli preziosi affinati acquistati da ALFA, nazionalizzandoli con apposita bolletta doganale e provvedendo al versamento dell'IVA e degli eventuali dazi in dogana, ove dovuti dalla raffineria stessa. Con riferimento all'oro fino e all'argento fino in grani nazionalizzati, l'Agenzia delle Dogane demanda l'assolvimento dell'imposta all'importatore (affinatore) con il meccanismo del reverse-charge. La bolletta di importazione andrà annotata dall'affinatore nel registro ex art. 25 del DPR n. 633/72, nonché nel registro ex art. 23 per le operazioni in reverse-charge.

- formalizzare ai fini IVA la cessione fra ALFA e la stessa, mediante l'emissione di una autofattura, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. n.633 del 1972, indicando l'ammontare del corrispettivo pattuito.

L'istante rappresenta che tale autofattura è rilevante ai fini Iva per la sola parte del corrispettivo che eccede l'imponibile indicato dall'ufficio doganale nella bolletta di nazionalizzazione, mentre non è rilevante per la parte restante (altrimenti vi sarebbe una duplicazione di imposta, essendo l'IVA già stata assolta all'atto dell'importazione definitiva). Nel caso in cui nella stessa nazionalizzazione saranno presenti più metalli preziosi, il confronto e le eventuali differenze con la relativa bolletta doganale di importazione verranno determinate distintamente per ogni metallo.

Tali maggiori imponibili saranno assoggettati ad Iva con l'aliquota propria in base alla natura dei diversi metalli (attualmente ad aliquota ordinaria).

Nell'autofattura, oltre all'aliquota e all'imposta, saranno evidenziati gli estremi della bolletta di temporanea importazione con cui i beni sono entrati nel territorio nazionale.

Se l'autofattura sarà emessa con modalità elettronica, dovrà essere utilizzato il "tipo documento" TD19, ovvero, se non emessa elettronicamente, dal 2022 (n.d.r.: *rectius* dal 1 luglio 2022) confluirà nell' "esterometro" in formato XML da inviare telematicamente entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello dell'operazione.

L'affinatore registrerà l'autofattura in reverse charge con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

Pertanto, con riferimento alla cessione di metallo prezioso, ALFA ritiene di non essere tenuto ad identificarsi ai fini IVA in Italia, poiché tutti gli obblighi e tutte le imposte/dazi sono a carico del cessionario (raffineria italiana).

L'istante rammenta, infine, che la Direzione Centrale Normativa Settore Imposte Indirette - Ufficio IVA, nel 2013, ha fornito una risposta ad un interpello inerente una fattispecie analoga (rif. XXXX), ma che la stessa, per espressa previsione di legge, non può essere utilizzata da altri soggetti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riguardo alla complessa fattispecie esposta, si premette che esula dal presente parere (in quanto non di competenza della scrivente Agenzia) ogni valutazione in ordine alla correttezza delle procedure doganali che, per completezza di esposizione, sono state illustrate dall'istante, né la risposta attiene agli adempimenti che dovranno essere posti in essere da soggetti diversi da ALFA, dal momento che detti profili non sono personalmente riferibili al soggetto istante e non rientrano, pertanto, nell'area dell'interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n.212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

Sempre in via preliminare, si fa presente che il parere è reso sulla base degli elementi indicati nell'istanza di interpello e nella nota di risposta alla richiesta di documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e completezza. Il presente parere non esplica, pertanto, effetti ulteriori rispetto ai quesiti espressamente formulati dall'istante.

Ciò premesso, con il primo quesito, l'istante chiede se - nella peculiare fattispecie descritta, alla luce delle clausole contrattuali che regolano la complessa operazione illustrata - la cessione dei metalli preziosi (tale essendo lo specifico oggetto del rapporto contrattuale) tra il "fornitore" americano (o comunque extracomunitario) e ALFA possa essere considerata non rilevante ai fini IVA in Italia in quanto perfezionatasi al di fuori del territorio dello Stato

Al riguardo, giova preliminarmente evidenziare che, ai fini della territorialità, l'art. 7-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, al comma 1, a proposito delle cessioni di beni mobili materiali, stabilisce che tali operazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso. Il criterio fondamentale nella determinazione della territorialità relativamente alle cessioni di beni è quindi il luogo d'esistenza fisica dei beni stessi, ossia il luogo dove questi si trovano al momento in cui si considera effettuata la cessione che, ai sensi dell'art 6, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, coincide con il momento della stipulazione del contratto con riferimento ai beni immobili e con il momento della consegna o spedizione con riguardo ai beni mobili, salvo che nei casi di cessione i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente (che, in particolare, si considerano effettuate nel momento in cui si producono i predetti effetti e, comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione).

Inoltre, per i beni mobili, oltre all'esistenza fisica nel territorio dello Stato è necessario che il bene sia "nazionale, comunitario o vincolato al regime della temporanea importazione". Pertanto, il regime doganale attribuito al bene è di fondamentale

importanza per stabilire se una cessione sia territorialmente rilevante ai fini IVA (cfr. circolare n. 26/411138 del 3 agosto 1979).

La Direttiva n. 2006/112/CE (di seguito anche "Direttiva IVA") definisce il luogo della cessione prescindendo dalla natura (interna, intracomunitaria o all'esportazione) dell'operazione.

Le norme di riferimento sono gli articoli 31 e 32 della Direttiva IVA, in base ai quali il luogo impositivo è distinto a seconda che la cessione sia con o senza trasporto/spedizione: se il bene non viene spedito o trasportato, assume rilevanza il luogo dove il bene si trova al momento della cessione (art. 31); se, invece, il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, rileva il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente (art. 32).

Tuttavia, come sopra evidenziato, anche ai fini della territorialità assume valenza preliminare l'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione in quanto è a tale momento che occorre riferirsi per determinare dove il bene si trova e se si tratta di "bene nazionale, comunitario o vincolato al regime della temporanea importazione".

Tale individuazione deve essere effettuata, con riferimento alla fattispecie oggetto della presente istanza, avuto riguardo alla complessiva regolamentazione dell'assetto di interessi tra le parti, agli accordi pattuiti fra l'istante e il "fornitore" ed alle relative regole.

Nel caso di specie, giova rilevare che, ancorché nella bozza di contratto si faccia riferimento ad un effetto traslativo prima che inizi il trasporto dei beni (materiali da affinare) verso l'Italia, tale conclusione deve essere interpretata alla luce dei principi interpretativi affermati dalla Corte di Giustizia a proposito del momento rilevante ai fini

della effettuazione di un'operazione IVA, in seno alla complessiva regolamentazione dei rapporti tra le parti, risultante dalla lettura dei documenti prodotti dall'Istante

Al riguardo va rilevato che quando inizia il trasporto, il bene "metallo prezioso", oggetto del contratto, non è ancora specificamente individuato. ALFA, infatti, da un lato fa espresso riferimento al pagamento del prezzo, che verrà eseguito dalla stessa al "fornitore" in uno o più tranches in base alle richieste del fornitore, dopo la conferma dell'avvenuta ricezione del materiale da parte del soggetto incaricato del trasporto in Italia, mentre, dall'altro, specifica chiaramente che in tale momento non sono ancora note le esatte quantità dei diversi metalli preziosi contenuti nel materiale da inviare.

Secondo quanto rappresentato nella documentazione integrativa, il prezzo, infatti, viene determinato moltiplicando dei valori unitari (prezzo corrente o *fixing* del giorno in cui il trasferimento viene contrattualizzato) per le quantità di preziosi contenute nei materiali, *determinate* provvisoriamente (*rectius*: stimate) attraverso l'analisi effettuata nel paese di origine, mentre, solo in seguito al trattamento svolto presso l'affinatore italiano, le effettive quantità dei metalli saranno rese note alle parti.

La bozza di contratto standard prevede che, per ciascuna transazione, sia fissato un pagamento intermedio ("*Interim Payment*"), stabilito in funzione di determinate quantità di preziosi convenute tra le parti, che non possono eccedere le quantità acquistate ("*Component Ounces*"), ed un pagamento finale ("*Final Payment*"), determinato per differenza rispetto al primo sulla base delle quantità effettive di preziosi rilevate a seguito del trattamento di affinazione eseguito dalla raffineria.

Sono previsti, altresì, diversi aggiustamenti di prezzo nelle ipotesi in cui le quantità definitive di preziosi affinati siano maggiori o minori rispetto a quelle stimate inizialmente dalle parti.

Al riguardo, giova evidenziare che secondo l'orientamento ormai consolidato della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in merito all'individuazione del fatto generatore dell'imposta da cui dipende, di regola, l'esigibilità dell'IVA, nel caso di pagamenti di acconti anteriori alla cessione del bene o alla prestazione di servizi, affinché l'operazione possa considerarsi effettuata e, conseguentemente, l'IVA possa considerarsi esigibile, occorre che *"tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire gli elementi della futura cessione o della futura prestazione di servizi, siano già conosciuti e, dunque, in particolare, che i beni o i servizi siano specificamente individuati"* (cfr. sentenze 21 febbraio 2006, causa C-419/02, BUPAHospitals; 16 dicembre 2010, causa C-270/09, Macdonald Resorts; 19 dicembre 2012, causa C-549/11, Orfey Bulgaria).

Alla luce dei principi esposti dalla Corte di Giustizia, dunque, è necessario che il fatto generatore, pur non ancora attuale al momento del pagamento, sia comunque già delineato. In particolare, nella sentenza C-419/02 del 21 febbraio 2006, la Corte ha chiarito che: *"sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi e non i pagamenti effettuati quale corrispettivo di queste ultime. A fortiori, non si possono assoggettare all'IVA gli acconti versati per cessioni di beni o per prestazioni di servizi non ancora chiaramente individuate"*.

Peraltro, dall'analisi delle clausole contenute nel citato contratto, emergono altresì ulteriori previsioni contrattuali non coerenti con l'assunto secondo cui l'operazione si realizza prima che inizi il trasporto dei beni (*i.e.* materiali da affinare) verso l'Italia.

Al riguardo, la stessa bozza di contratto prevede una specifica regolamentazione dei rapporti tra le parti nelle ipotesi di perdita o distruzione accidentale dei materiali compresi in ciascun lotto, verificatesi durante il trasporto, ispirate al principio della persistenza, in capo al Venditore, dei rischi e dei benefici; in questi casi, infatti, tutti i diritti del Compratore cesseranno ed il "fornitore" sarà tenuto a restituire al Compratore il prezzo già pagato ("*Interim payment*"), aggiornato sulla base delle quotazioni correnti dei preziosi, e a risarcire eventuali costi addizionali connessi all'acquisto dei preziosi. Sempre in questa direzione depone la previsione - in termini di obblighi di riacquisto da parte del venditore del contenuto dei metalli preziosi - in presenza di materiali nocivi.

Nel contratto è altresì stabilito che i rischi per la perdita o il danneggiamento del contenuto dei metalli preziosi sono a carico del Venditore fino al momento della consegna dei materiali alla raffineria designata. Il venditore garantisce apposita copertura assicurativa per tutti i rischi di perdita o danneggiamento verificatisi durante il possesso del lotto dei materiali e durante il trasporto dello stesso.

Da un punto di vista sostanziale, dunque, si ritiene che anche le condizioni contrattuali che disciplinano il rischio di perdita o distruzione accidentale dei materiali depongano per un differimento del momento traslativo, ai fini IVA, all'atto dell'estrazione dei metalli preziosi.

Tale conclusione appare, infine, coerente con il principio sancito dalla Sentenza del 2 ottobre 2014, resa nella causa "Fonderie 2A" C-446/13, in cui la Corte, dopo aver ribadito che l'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE, rifuso nell'art. 32 citato della Direttiva IVA, (in forza del quale il luogo di una cessione di beni si reputa situato nel «*luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o*

del trasporto a destinazione dell'acquirente»), non opera alcuna distinzione tra cessioni «intracomunitarie» e cessioni «interne», ha chiarito che: "... un fornitore di beni, nella situazione della ricorrente nel procedimento principale, quando spedisce questi ultimi a un prestatore incaricato di lavori di rifinitura, non trasferisce all'acquirente il potere di disporre dei beni di cui trattasi come proprietario. Una siffatta spedizione mira unicamente a rendere i beni di cui trattasi conformi agli obblighi contrattuali del fornitore affinché possa aver luogo la successiva cessione all'acquirente.

A tal riguardo, occorre anche ricordare che l'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva implica la sussistenza di un nesso temporale e sostanziale sufficiente tra la cessione dei beni di cui trattasi e la spedizione dei medesimi nonché una continuità nello svolgimento dell'operazione (v. sentenza X, C_{84/09}, EU:C:2010:693, punto 33).

Orbene, un siffatto nesso e una siffatta continuità mancano se la spedizione dei beni da parte del fornitore al prestatore è finalizzata a trasformarli prima della loro cessione all'acquirente per renderli conformi agli impegni contrattuali tra il fornitore e l'acquirente. Ciò posto, il luogo della cessione, ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, si reputa situato nel luogo in cui si trovano i beni divenuti conformi agli impegni contrattuali tra queste due parti."

Tanto premesso, alla luce dei principi interpretativi desumibili dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sopra richiamata, sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, la cessione di oro e di altri metalli preziosi dal fornitore americano a ALFA è rilevante ai fini IVA in Italia, ai sensi dell'art 7 bis del DPR n. 633 del 1972.

Ciò posto, trattandosi di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, né dotati di stabile organizzazione, secondo quanto previsto dall'art.17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, gli adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto devono essere assolti in Italia, nei modi ordinari, dal fornitore americano attraverso la nomina di un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato.

Qualora, invece, la cessione abbia ad oggetto oro industriale, ai sensi del quinto comma dell'art.17 del D.P.R. n. 633 del 1972, il debitore d'imposta è sempre il cessionario, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente sede o stabile organizzazione in Italia e indipendentemente dal fatto che il cedente abbia la sede o la stabile organizzazione o sia identificato ai fini IVA in Italia (i.e. reverse-charge oggettivo).

La disciplina prevista per il commercio dell'oro industriale si applica anche alle cessioni ed alle importazioni di argento in lingotti o grani, di purezza pari o superiore a 900/1000. Per l'argento che non abbia tale forma o tale purezza, l'imposta viene addebitata in via ordinaria dal cedente del bene (cfr. art.3, comma 10, Legge n.7 del 17 gennaio 2000, nonché Risoluzione n. 92 del 12 dicembre 2013).

Ne deriva che in tal caso ALFA dovrà nominare un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato ed assolvere gli obblighi in materia di IVA attraverso l'emissione di autofattura (cfr. Risoluzione n.28/E del 28 marzo 2012). Nel caso specifico, infatti, non occorre che il fornitore - soggetto extraUE - si identifichi in Italia (*rectius*, nomini in Italia il proprio rappresentante fiscale) per emettere la relativa fattura senza addebito dell'imposta, da integrare a cura del cessionario (secondo quanto letteralmente disposto dal citato quinto comma dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633 del 1972), potendo

l'obbligo essere assolto direttamente dal rappresentante fiscale del cessionario mediante un'autofattura.

Per quanto riguarda il quesito di cui al punto 2), concernente il trattamento fiscale, ai fini IVA, delle diverse operazioni aventi ad oggetto i metalli risultanti all'esito della lavorazione dei materiali grezzi da parte della raffineria italiana, si fa presente, preliminarmente, che le diverse alternative sono rappresentate dalla società istante in termini ipotetici e generici e sottendono rapporti contrattuali tra la raffineria e ALFA o altri soggetti, non ben definiti nei loro aspetti essenziali.

Le stesse quindi, oltre a non essere adeguatamente documentate, appaiono prive del carattere di concretezza e personalità.

In particolare, con specifico riferimento all'ipotesi sub b) (in cui ALFA chiede alla raffineria di procedere con l'accredito dei quantitativi equivalenti di metalli preziosi in conti metallo non allocati accessi dall'istante presso società estere), il quesito deve considerarsi inammissibile in quanto non sono forniti i minimi elementi indispensabili per l'individuazione della fattispecie; in particolare non viene indicato il titolo giuridico in forza del quale, nei confronti della società estera accreditaria, la raffineria procede all'accredito virtuale dei suddetti quantitativi equivalenti, né il titolo in forza del quale la stessa raffineria dispone di beni di ALFA, non previamente trasferiti nella sua proprietà, né viene indicato cosa accade del quantitativo fisico di metalli preziosi estratto dalla stessa raffineria.

In assenza di tali elementi essenziali non è possibile determinare il trattamento IVA della relativa previsione senza che la mancata risposta produca gli effetti del silenzio di cui all'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Per quanto concerne invece le ipotesi sub a) e c), fermo restando che i seguenti chiarimenti sono resi sulla scorta della sommaria e non esaustiva rappresentazione di parte, restando quindi impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione dei singoli casi concreti in relazione ai diversi scenari prospettati, si fa presente quanto segue.

a) Nell'ipotesi in cui ALFA decida di cedere alla raffineria, in tutto o in parte, i preziosi risultanti dalla lavorazione, diversi dall'oro industriale e dall'argento assimilato all'oro industriale, si applicherà la disciplina di cui all'articolo 17, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, a norma del quale gli obblighi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sono adempiuti dai cessionari o committenti. Pertanto, spetterà alla raffineria italiana assolvere agli obblighi in materia di imposta in Italia mediante emissione di autofattura. Per completezza, si ricorda che l'articolo 13, comma 2, lettera e), del citato d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che la base imponibile per le cessioni di beni vincolati al regime della temporanea importazione è costituita "*dal corrispettivo della cessione diminuito del valore accertato dall'Ufficio doganale all'atto della temporanea importazione*".

Inoltre, qualora la cessione abbia ad oggetto oro industriale e argento assimilato, ai fini dell'assolvimento dell'IVA, si applicherà il sistema dell'inversione contabile ai sensi del quinto comma dell'art.17 del D.P.R. n. 633 del 1972.

c) Nell'ipotesi in cui ALFA, al termine del processo di affinamento, decida di far inviare i preziosi affinati in un proprio deposito all'estero, fermo restando che non è chiaro sulla base di quale titolo giuridico la raffineria provvede al suddetto invio, si è dell'avviso che, in mancanza del presupposto del trasferimento della proprietà

ad altro soggetto, l'operazione non assuma rilevanza agli effetti dell'IVA e configuri un'esportazione esclusivamente ai fini doganali.

(firmato digitalmente)