

Risposta n. 304/2023

OGGETTO: Richiamo e sostituzione di impianti difettosi: operazioni escluse dall'IVA per assenza del presupposto oggettivo ex articoli 2 e 3 del D.P.R. n. 633 del 1972. documentazione di accompagnamento dei beni e procedura di smaltimento/distruzione – D.P.R. n. 441 del 1997.

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società [...] operante nel settore degli "impianti ed apparecchiature per [...]". Più in dettaglio, opera nel trattamento [...].

Tra il 2011 ed il 2013 l'istante ha commercializzato dei modelli di impianti di [...], denominati [...], fabbricati per suo conto dalla società [BETA]. Tali impianti erano stati fatturati come cessione imponibile ai fini IVA sia a soggetti privati (clienti), sia ai propri

"Dealers" (rivenditori), che a loro volta hanno rivenduto i beni ai propri clienti soggetti privati.

L'istante ha definito contrattualmente il prezzo corrisposto dai propri clienti all'atto dell'acquisto incorporando eventuali prestazioni manutentive/sostitutive a suo carico del prodotto difettoso/pericoloso o di parti di esso. Le condizioni generali di vendita degli Impianti [...] non prevedono coperture mediante garanzie ulteriori (commerciali) rispetto a quelle normativamente previste (cd. garanzia legale). Tuttavia, pur spirato il termine di garanzia legale o commerciale, residuano a carico dell'istante gli oneri e le responsabilità gravanti sui produttori di immettere sul mercato prodotti sicuri.

In merito ai prodotti venduti tra il 2011 ed il 2013, alcuni modelli di Impianti [...] hanno evidenziato l'esistenza di alcuni difetti strutturali da cui possono derivare potenziali pericoli legati all'utilizzo dell'impianto da parte del consumatore.

La società ha, pertanto, tempestivamente posto in essere una campagna di richiamo/prelievo con contestuale sostituzione degli Impianti [...] con nuovi impianti dello stesso tipo, senza alcun esborso per il cliente e per il Dealer, inviando opportuna comunicazione (c.d. [...]) al Ministero competente. Il coinvolgimento del Dealer nella Campagna di Richiamo e Sostituzione, si è reso necessario per ragioni di *privacy* e commerciali, che non consentono a [ALFA] l'intervento diretto nei confronti dei clienti del Dealer, acquirenti degli Impianti [...].

L'istante intende, quindi, conoscere la corretta procedura da seguire nei rapporti tra la stessa e i clienti/Dealer per effettuare il richiamo/sostituzione degli impianti difettosi, con particolare riferimento alla normativa IVA e quella relativa alla documentazione di accompagnamento dei beni.

Chiede, inoltre, delucidazioni in merito alla procedura di smaltimento/distruzione degli impianti difettosi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, con riferimento al primo quesito, l'istante ritiene che le operazioni di richiamo e sostituzione degli impianti si configurino quali cessioni "fuori dal campo di applicazione dell'IVA", poiché le stesse sono effettuate in esecuzione di un preciso obbligo giuridico; non sussiste, infatti, alcun corrispettivo da certificare con fattura, dato che il prezzo di vendita, già assoggettato al tributo, ricomprende eventuali prodotti in sostituzione.

L'istante ritiene, poi, che le operazioni di ritiro e di consegna (sia effettuate direttamente, sia attraverso i rivenditori) possano essere tracciate attraverso l'emissione di documenti di accompagnamento dei beni viaggianti (DDT).

In particolare, l'istante è dell'avviso che *«l'operazione di prelievo/restituzione dell'Impianto [...] e la contestuale operazione di sostituzione con Impianto Nuovo dovrebbe essere regolata, (...), con le seguenti modalità operative:*

i) prelievo/ritiro da parte di [ALFA] degli Impianti [...] dai Clienti e contestuale consegna e installazione degli Impianti Nuovi in loro favore

- L'operazione sarebbe esclusa dall'ambito di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto oggettivo;

- Attesa l'irrilevanza ai fini IVA, l'operazione di consegna e installazione non soggiacerà all'obbligo di fatturazione da parte di [ALFA] che pertanto non soggiacerà all'obbligo di emissione di alcuna fattura nei confronti dei Clienti;

- *L'operazione di prelievo/ritiro e quella di consegna/installazione saranno documentate dall'emissione di documenti di accompagnamento dei beni viaggianti (DDT) di cui al decreto DDT. Pertanto, [ALFA] emetterà:*

a) un DDT di accompagnamento per ciascun Impianto [...] prelevato/restituito dai Clienti recante la causale "Resa prodotto [...] n. [...] per successivo smaltimento/distruzione nell'ambito della campagna di richiamo e sostituzione del [...]"

b) un DDT per ciascun Impianto Nuovo sostituito/installato presso i propri Clienti recante causale "Consegna e installazione Nuovo Impianto n. [...] nell'ambito della campagna di richiamo e sostituzione del [...]"

ii) consegna in conto deposito presso i Dealers da parte di [ALFA] degli Impianti Nuovi, successivo prelievo/ritiro da parte dei Dealers degli Impianti [...] dai propri clienti con contestuale sostituzione e installazione degli Impianti Nuovi;

- *L'operazione di consegna di ciascun Impianto Nuovo in conto deposito presso il Dealer verrebbe documentata dalla emissione di un DDT da parte di [ALFA] recante la causale "Consegna in conto deposito presso il rivenditore [...] Impianto Nuovo n. [...] nell'ambito della campagna di richiamo e sostituzione del [...]"*;

- *Attesa l'irrilevanza ai fini IVA, [ALFA] non soggiacerà all'obbligo di emissione di alcuna fattura alla data del prelievo da parte dei Dealers, dal conto deposito, degli Impianti Nuovi per la sostituzione da effettuare presso i propri clienti;*

- *L'operazione di sostituzione e installazione da parte del Dealer ai propri clienti non soggiacerà all'obbligo di fatturazione da parte del Dealer che pertanto non emetterà alcuna fattura nei confronti dei clienti;*

- Le operazioni di prelievo e svincolo dal conto deposito dell'Impianto Nuovo, quella di prelievo/ritiro dai clienti degli Impianto [...] e quella di consegna/installazione presso i clienti da parte dei Dealer saranno documentate dall' emissione di più DDT. Pertanto, il Dealer emetterà:

a. un DDT per ciascun Impianto [...] prelevato/restituito dai Clienti recante la causale "Resa Impianto [...] n. [...] per successivo smaltimento/distruzione a cura del produttore [...] nell'ambito della campagna di richiamo e sostituzione del [...]" con luogo di destinazione il deposito di raccolta di tali impianti;

b. un DDT per ciascun Impianto Nuovo (prelevato dal conto deposito) che verrà sostituito/installato presso i propri clienti recante causale "Consegna e installazione Nuovo Impianto n. [...] nell'ambito della campagna di richiamo e sostituzione del [...]"».

Con riferimento al secondo quesito, l'istante è dell'avviso che per superare le presunzioni di cessione/acquisto di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441, possa attuare la procedura di smaltimento/distruzione dei beni disciplinata dall'articolo 2 comma 4 dello stesso decreto. Il dubbio verte sul valore da attribuire ai beni da distruggere ai fini dell'applicazione della predetta disposizione, che prevede una procedura semplificata se i beni distrutti sono di importo inferiore a 10.000 euro. In particolare, la società istante si chiede se gli impianti da distruggere debbano essere valorizzati al costo di acquisto/produzione oppure al valore normale/di mercato, e se la soglia massima di 10.000 euro debba essere commisurata al valore complessivo degli impianti oggetto di ogni singola operazione di smaltimento, o all'ammontare complessivo delle operazioni di smaltimento annue.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi descritti dalla società istante, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione, con la conseguenza che, resta salvo ogni potere di controllo da parte degli organi competenti.

Tanto premesso, con riferimento al primo quesito (rilevanza ai fini IVA delle operazioni di richiamo/sostituzione degli impianti difettosi), l'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (di seguito decreto IVA) dispone che, *«costituiscono cessione di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere»*.

Il successivo articolo 3 stabilisce che, *«costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito ed in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte»*.

Ai fini di cui trattasi, giova richiamare i chiarimenti resi con la Risoluzione Ministeriale 11 novembre 1975 n 502563, in base ai quali *«le sostituzioni dell'intero prodotto o di parti difettosi non costituiscono cessioni o prestazioni imponibili ai fini dell'Iva, nella considerazione che le stesse sono effettuate in esecuzione di un'obbligazione prevista contrattualmente e per la quale non sussiste un corrispettivo in quanto il prezzo di vendita del bene, già assoggettato al tributo è comprensivo anche di eventuali cessioni in sostituzione o prestazioni»*.

Con la circolare del Ministero delle Finanze 23 febbraio 1994 n. 13, è stato, inoltre, chiarito che, se i beni in sostituzione sono destinati ad altro Paese membro non si realizza una cessione intracomunitaria e, ai fini degli obblighi *Intrastat*, «*non sussiste l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi, neppure agli effetti statistici, per i beni inviati o ricevuti in esecuzione di obblighi di garanzia a nulla influenzando la restituzione o meno dei beni da sostituire*».

Con riferimento al fatto che il richiamo/sostituzione degli impianti sia eseguito quando i termini di garanzia sono già decorsi, con la circolare 27 febbraio 1984 n. 345753 è stato chiarito, in sintesi, che le operazioni di adeguamento eseguite sia sugli apparecchi per i quali è operante la garanzia, sia per quelli fuori garanzia «*...non sono da assoggettare all'IVA trattandosi di prestazioni dovute...*».

Secondo la normativa di settore e la prassi dell'Amministrazione finanziaria sarebbero, dunque, non rilevanti ai fini IVA le operazioni di richiamo/sostituzione di prodotti difettosi, sia entro i termini di garanzia sia fuori garanzia, allorché siano rispettate le seguenti condizioni:

- l'intervento deve avvenire in adempimento di specifici obblighi normativi a carico del produttore obbligato, anche al di fuori della garanzia, a sostituire il prodotto difettoso con uno identico, non pericoloso ed idoneo all'uso;

- nel prezzo di vendita originario del prodotto devono essere ricompresi gli oneri e le spese inerenti le operazioni di sostituzione per tali circostanze.

Pertanto, stante la normativa e la prassi citata, si è dell'avviso che le operazioni di richiamo/restituzione da parte dell'istante degli impianti [...] verso i clienti (anche attraverso il *Dealer*) e la contestuale consegna ed installazione degli impianti nuovi in

loro favore, siano operazioni escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo *ex* articoli 2 e 3 del decreto IVA; in base a quanto indicato nell'istanza, infatti, nel caso in esame sembrano verificate le condizioni che, nei termini anzidetti, consentono di considerare fuori campo IVA le operazioni di cui trattasi:

- il prezzo della cessione iniziale dei prodotti oggetto della campagna di richiamo, già assoggettato all'IVA, risulta comprensivo dell'eventuale cessione in sostituzione o riparazione degli stessi, non configurandosi, dunque, una cessione di bene o prestazione di servizi autonoma rispetto alla cessione originaria del prodotto;

- la campagna di richiamo dei prodotti difettosi è effettuata dalla società istante in adempimento degli obblighi gravanti sui produttori di immettere sul mercato prodotti sicuri (cfr. artt. 104 e 107 del decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 204, "Codice del consumo").

Pertanto, trattandosi di operazioni escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA, le medesime non devono essere documentate tramite emissione della fattura ai sensi dell'articolo 21 del decreto IVA.

Ai fini del superamento della presunzione di cessione, di cui all'articolo 1, comma 1, del dPR n 441 del 1997 - secondo cui, *«si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa»* - la movimentazione degli impianti (i ritiri, consegne in conto deposito e consegne definitive), deve comunque, essere tracciata attraverso i documenti di trasporto, emessi con le condivisibili modalità dettagliatamente

descritte dall'istante, cui si rinvia, ivi riportando - ove la sostituzione dei beni sia ancora in garanzia - l'ulteriore indicazione " sostituzione in garanzia".

Con riferimento al secondo quesito (corretta procedura di smaltimento/ distruzione degli impianti difettosi), il comma 2 del citato articolo 1 del dPR n. 441 del 1997, dispone che la presunzione di cessione *«non opera se è dimostrato che i beni stessi:*

a) sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti;

[...]».

A tal fine il successivo articolo 2, comma 4, del medesimo dPR prevede che *«La distruzione dei beni o la trasformazione in beni di altro tipo e di più modesto valore economico è provata:*

a) da comunicazione scritta da inviare agli uffici di cui al comma 2, lettera a) [Agenzia delle entrate o Guardia di Finanza territorialmente competenti in relazione al luogo in cui avviene la distruzione, ndr.], nei termini e con le modalità ivi previsti, indicando luogo, data e ora in cui verranno poste in essere le operazioni, le modalità di distruzione o di trasformazione, la natura, qualità e quantità, nonché l'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni da distruggere o da trasformare e l'eventuale valore residuale che si otterrà a seguito della distruzione o trasformazione dei beni stessi. Tale comunicazione non è inviata qualora la distruzione venga disposta da un organo della pubblica amministrazione;

b) dal verbale redatto da pubblici funzionari, da ufficiali della Guardia di finanza o da notai che hanno presenziato alla distruzione o alla trasformazione dei beni, ovvero, nel caso in cui l'ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati non sia superiore a euro 10.000, da dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4 gennaio

1968, n. 15. Dal verbale e dalla dichiarazione devono risultare data, ora e luogo in cui avvengono le operazioni, nonché natura, qualità, quantità e ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati 6;

c) da documento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, progressivamente numerato, relativo al trasporto dei beni eventualmente risultanti dalla distruzione o trasformazione».

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha fornito dettagliate e precise istruzioni con la circolare n. 193 del 23 luglio 1998 (cfr. punto 1.3.3), cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento.

Ciò detto, al fine di verificare il limite dei 10.000 euro di cui alla citata lettera b), entro il quale la distruzione dei beni può essere provata anche da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, occorre fare riferimento a quanto previsto dalla precedente lettera a), secondo cui, ai fini della comunicazione, l'ammontare complessivo dei beni da distruggere è calcolato *«sulla base del prezzo di acquisto»*. Detto limite, infine, va riferito al costo dei beni distrutti in ogni singola operazione di smaltimento, non essendo un limite annuale.

Firma su delega della Direttrice centrale

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**