

12. SOSTITUZIONE DI PRODOTTI DIFETTOSI: DISCIPLINA IVA

Con la risposta a interpello n. 304 del 24 aprile 2023, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le operazioni di richiamo e sostituzione di beni difettosi sono irrilevanti ai fini Iva, anche qualora avvengano al di fuori della garanzia, a condizione che:

1. l'intervento di sostituzione avvenga in adempimento di specifici obblighi normativi che impongono al produttore di sostituire il prodotto "*con uno identico, non pericoloso ed idoneo all'uso*";
2. nel prezzo originario di vendita siano compresi "*gli oneri e le spese inerenti alle spese di sostituzione per tali circostanze*".

Sempre nella richiamata risposta si conferma, altresì, che se i beni sostituiti sono destinati in altro Paese UE l'operazione non configura una cessione intracomunitaria e non sussiste nemmeno alcun obbligo ai fini Intrastat (circolare n. 13/E/1994).

La sostituzione di prodotti difettosi

Con la risposta a interpello n. 304 del 24 aprile 2023, l'Agenzia delle entrate ha affrontato la disciplina Iva applicabile in caso di sostituzioni di prodotti o di parti difettose, ancorché non coperte da garanzia legale o commerciale.

In particolare, sono state richieste all'Amministrazione finanziaria delucidazioni in merito alla corretta procedura da seguire:

- nei rapporti con 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;
- per lo smaltimento/distruzione degli impianti difettosi.

⇒ Il caso oggetto di interpello 304/E/2023

Nell'istanza di interpello n. 304/E/2023 la società istante rappresenta di aver venduto a clienti privati ed imprese (in quest'ultimo caso tramite *dealers*) alcuni impianti, incorporando nel prezzo di cessione eventuali prestazioni manutentive/sostitutive del prodotto rivelatosi difettoso/pericoloso.

Posto che alcuni modelli di tali impianti hanno evidenziato l'esistenza di alcuni difetti strutturali (da cui potevano derivare potenziali pericoli in capo all'utilizzatore-consumatore), la società ha quindi promosso una campagna di richiamo dei prodotti con contestuale sostituzione degli impianti con nuovi beni dello stesso tipo e senza alcun esborso per il cliente.

N.B.

Il contribuente precisava, altresì, che, seppur spirato il termine di garanzia legale/commerciale e l'assenza di ulteriori garanzie rispetto a quelle normativamente previste, residuerebbero comunque a suo carico gli oneri e le responsabilità gravanti sui produttori di immettere sul mercato prodotti sicuri, coerentemente a quanto prescritto dal "Codice del consumo"(articolo 104, D.Lgs. 206/2005).

⇒ **L'orientamento dell'amministrazione finanziaria**

In risposta alla suddetta istanza di interpello, l'Agenzia delle entrate ha confermato l'irrelevanza, ai fini Iva, delle operazioni di richiamo e sostituzione di beni difettosi (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, D.P.R. 633/1972), nel caso in cui:

- l'intervento avvenga in adempimento di specifici obblighi normativi che impongono al produttore di sostituire il prodotto, anche al di fuori della garanzia, *"con uno identico, non pericoloso ed idoneo all'uso"*;
- siano compresi nel prezzo originario di vendita *"gli oneri e le spese inerenti alle spese di sostituzione per tali circostanze"*.

N.B.

Nel caso oggetto di interpello sono state ravvisate, infatti, le predette condizioni, ragion per cui le cessioni sostitutive dei beni sono da considerarsi fuori campo Iva, tenendo altresì conto che la campagna di richiamo dei prodotti difettosi è stata eseguita in ottemperanza agli obblighi gravanti sui produttori, ai sensi degli articoli 104 e 107 del Codice del consumo (D.Lgs. 204/2005).

⇒ **Precedenti orientamenti di prassi**

È giusto il caso di segnalare che la fattispecie oggetto dell'interpello presenta delle analogie con quella già affrontata nel contesto della circolare n. 345753/E/1984, che aveva esaminato il caso di una società produttrice di apparecchi misuratori fiscali obbligata alla sostituzione gratuita di alcuni componenti elettronici per l'adeguamento degli stessi alle normative vigenti *ratione temporis*.

N.B.

Peraltro, con la risoluzione ministeriale n. 503563/E/1975, il Ministero aveva chiarito che *"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"*.

Inoltre, anche nell'ipotesi in cui, come nel caso oggetto dell'interpello n. 304/E/2023, che il richiamo/sostituzione del bene sia avvenuto in un periodo successivo alla scadenza

dell'obbligo di garanzia, la circolare n. 345753/E/1984 ha chiarito che non sono da assoggettarsi le prestazioni poste in essere in quanto dovute per precisi di obblighi normativi.

Invio dei beni sostituiti in altro Stato membro

Sempre nella risposta a interpello n. 304/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che, qualora i prodotti inviati in sostituzione di altri difettosi siano destinati ad un altro Stato membro, non si realizza una cessione intra UE e non sussiste l'obbligo di presentazione degli elenchi Intrastat "neppure ai fini statistici ... a nulla influendo la restituzione o meno dei beni da sostituire" (circolare n. 13 del 23 febbraio 1994).

⇒ Superamento della presunzione di cessione

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 441/1997 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, laddove tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa.

Ai fini del superamento della predetta presunzione di cessione, nella risposta n. 304/E/2023 è stato specificato che la movimentazione degli impianti (ritiri, consegne in conto deposito e consegne definitive) deve essere tracciata attraverso i documenti di trasporto, riportando – ove la sostituzione dei beni sia ancora in garanzia – l'ulteriore indicazione "sostituzione in garanzia"

N.B.

Nel caso oggetto di interpello, la società produttrice ha correttamente documentato le operazioni di prelievo e ritiro dei beni e quelle di consegna e installazione con appositi documenti di trasporto, tracciando nel modo corretto sia i movimenti da e verso i clienti, sia l'invio dei beni in conto deposito ai "dealers", attraverso l'indicazione che trattavasi di movimentazione nell'ambito di una campagna di richiamo e sostituzione (o, se il bene fosse ancora in garanzia, riportando nel DDT la dicitura "sostituzione in garanzia")

⇒ Procedura di smaltimento/distruzione degli impianti difettosi

Riguardo alla procedura di smaltimento/distruzione degli impianti difettosi, l'articolo 1, comma 2, lettera a), D.P.R. 441/1997 stabilisce che la presunzione di cessione non opera se è dimostrato che i beni sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti. A tal fine, il successivo articolo 2, comma 4, lettera b), del medesimo D.P.R. 441/1997 prevede che la distruzione dei beni o la trasformazione in beni di altro tipo e di più modesto valore economico può essere provata da una "dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15", a condizione che l'ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati non sia superiore a 10.000 euro.

La predetta "dichiarazione sostitutiva di atto notorio" dovrà riportare le seguenti informazioni:

N.B.

- la data, l'ora ed il luogo in cui avvengono le operazioni;
- la natura, la qualità, la quantità e l'ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati

A questo proposito, è stato chiarito dall'Amministrazione finanziaria che il valore di 10.000 euro, quale limite fino al quale la distruzione dei beni può avvenire con dichiarazione sostitutiva di atto notorio:

- deve essere calcolato sulla base del prezzo di acquisto riferito al costo dei beni distrutti.
- deve essere riferito al costo dei beni distrutti in ogni singola operazione di smaltimento, non essendo un limite annuale.