

Risposta n. 323/2023

OGGETTO: Disciplina IVA delle operazioni di riparazione e sostituzione di prodotti (e/o loro componenti) in garanzia.

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

QUESITO

La Società "Alfa" (di seguito anche, la "Società" o "l'Istante"), è una società stabilita in uno Stato extra-UE, registrata ai fini IVA in Italia, che realizza in Italia la vendita di apparecchiature informatiche (ad esempio, *computer*) ai distributori affiliati del Gruppo i quali, a loro volta, vendono le apparecchiature ad altri distributori o commercianti, i quali, infine, le rivendono ai clienti finali italiani, persone fisiche o giuridiche.

I prodotti sono coperti da una garanzia legale di conformità a favore dei clienti finali, per un periodo di due anni a decorrere dalla data di acquisto. Sebbene la

distribuzione dei beni sia effettuata dai distributori locali affiliati al Gruppo predetto, Alfa è l'unico soggetto responsabile della garanzia.

In base a tale garanzia, la Società è tenuta a riparare gratuitamente qualsiasi prodotto difettoso o a sostituirlo completamente. I costi degli interventi sono inclusi nel prezzo iniziale di vendita del prodotto acquistato e nessun costo aggiuntivo è addebitato ai clienti finali.

Dal 2023 la Società intende adottare, per l'adempimento delle obbligazioni di garanzia descritte, una procedura che coinvolge (i) un centro di riparazione (di seguito "Centro di riparazione") e (ii) un centro di logistica (di seguito "Centro di Logistica").

Il primo (il Centro di riparazione) è un'entità stabilita e registrata ai fini IVA in Italia, ove il personale eseguirà una diagnosi tecnica dell'apparecchiatura difettosa ed effettuerà le eventuali riparazioni.

Il secondo (il Centro di logistica) è un'entità stabilita e registrata ai fini IVA nello Stato UE "X" e sarà responsabile della spedizione dei pezzi di ricambio, ai fini della riparazione, e delle apparecchiature, ai fini della sostituzione, da tale Stato in Italia.

Nella sostanza il Centro di riparazione situato in Italia eseguirà le riparazioni o sostituzioni necessarie mediante l'utilizzo di pezzi spediti dal centro di logistica situato nel predetto Stato "X".

Il procedimento di riparazione/sostituzione degli apparecchi si svolgerà come segue:

1. il cliente finale presenterà una richiesta di riparazione del bene in garanzia attraverso il servizio clienti;

2. la richiesta di riparazione verrà esaminata internamente: sulla base della documentazione fornita dal cliente finale e del codice identificativo della macchina (ID), il centro di riparazione verificherà se il prodotto è stato effettivamente venduto dall'Istante e se è in garanzia;

3. se il prodotto è in garanzia, il cliente finale lo consegnerà al deposito locale dedicato (per esempio, un negozio) oppure il prodotto verrà ritirato da un corriere;

4. il prodotto difettoso verrà quindi spedito ad un Centro di riparazione, situato in Italia, dove il personale verificherà la natura del difetto.

Se la riparazione del prodotto sarà possibile:

- il prodotto difettoso verrà riparato e restituito al cliente finale italiano;
- le parti difettose non recuperate dal cliente finale italiano verranno spedite presso un Centro di Logistica situato nel Paese membro "X".

Se la riparazione del prodotto non sarà tecnicamente possibile od economicamente ingiustificata:

- il prodotto difettoso verrà sostituito con un nuovo articolo identico - o, se ciò non è possibile, con un prodotto della stessa gamma - e spedito al cliente finale italiano;
- il prodotto difettoso non ritirato dal cliente finale italiano verrà spedito presso un Centro di Logistica nel menzionato Paese UE "X".

La Società puntualizza che né il Centro di riparazione né il Centro di Logistica acquisteranno mai la proprietà dei pezzi di ricambio e/o dei prodotti sostituiti e che essa sarà la proprietaria dei pezzi di ricambio inviati dallo Stato "X" all'Italia per la riparazione dei prodotti difettosi, dei nuovi articoli inviati dal predetto Stato UE all'Italia per la

sostituzione integrale dei prodotti difettosi, dei pezzi difettosi smontati e dei prodotti non più riparabili che dall'Italia verranno restituiti al Centro di Logistica dopo l'intervento.

In merito al trattamento IVA da applicare ai trasferimenti nei quali si estrinseca la procedura, l'Istante pone i seguenti quesiti:

1. La spedizione, da parte della Società di pezzi di ricambio, dal menzionato Centro di logistica situato nello Stato UE "X" al Centro di Riparazione in Italia, al fine di riparare i prodotti in garanzia, deve considerarsi un'operazione fuori dal campo di applicazione dell'IVA? Oppure, deve considerarsi un acquisto intracomunitario di beni in Italia, soggetto all'IVA e che dà diritto alla piena detrazione dell'IVA?

2. La spedizione, da parte del cliente finale italiano (in Italia), dei beni difettosi di cui egli rimane proprietario, verso un Centro di Riparazione in Italia, non comporta nessuna particolare conseguenza ai fini IVA per l'Istante in quanto si tratta di un semplice movimento fisico, sul territorio italiano, il cui unico scopo è, per la Società, quello di soddisfare ai propri obblighi legali di garanzia?

3. La spedizione, da parte del cliente finale italiano (in Italia), di beni difettosi di cui egli rimane proprietario, verso un Centro di Riparazione nello Stato UE "X" così come la spedizione del prodotto una volta riparato dal medesimo Stato in Italia, devono essere entrambe considerate, per l'Istante in Italia, come un semplice movimento fisico, posto al di fuori del campo di applicazione dell'IVA in quanto l'unico scopo è, per Alfa, quello di soddisfare ai propri obblighi legali di garanzia?

4. La spedizione, da parte dell'Istante, di prodotti nuovi ed identici, dal predetto Stato UE "X" ad un Centro di Riparazione in Italia, deve essere considerata, per la Società, come un semplice movimento fisico, al di fuori del campo di applicazione

dell'IVA, in quanto l'unico scopo è, per Alfa, quello di soddisfare ai propri obblighi legali di garanzia?

5. La spedizione, dall'Italia verso il menzionato Stato UE "X", di parti difettose smontate e di prodotti irreparabili di cui Alfa non è proprietaria, dopo le operazioni di sostituzione/riparazione effettuate, è da considerarsi, per la Società, un semplice movimento fisico di beni al di fuori del campo di applicazione dell'IVA, in quanto l'unico scopo è, per l'Istante, quello di soddisfare ai propri obblighi legali di garanzia?

L'Istante riferisce che analoghi quesiti sono stati posti alle amministrazioni finanziarie di due Stati membri (X e Y), nell'ambito delle rispettive procedure di interpello, e ha prodotto le risposte da queste ricevute.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante propone le seguenti osservazioni sui diversi aspetti della fattispecie oggetto dell'istanza.

In relazione al **quesito sub 1**, relativo alla riparazione dei beni in garanzia effettuata mediante spedizione, da parte di Alfa, dei pezzi di ricambio, dallo Stato UE "X" verso un Centro di riparazione in Italia, la Società rileva che né il d.l. n. 331/93 (che disciplina le operazioni intracomunitarie ai fini IVA), né il d.p.r. n. 633/72 (che disciplina il trattamento IVA delle prestazioni di servizi di riparazione effettuate senza corrispettivo), indicano il trattamento IVA specificamente applicabile ai movimenti intracomunitari di beni (pezzi di ricambio) effettuati a titolo gratuito al fine della riparazione di un bene in garanzia.

Il d.p.r. n. 633/72 indicherebbe, infatti, il solo trattamento IVA dei servizi di riparazione effettuati a titolo gratuito escludendoli dal campo di applicazione dell'IVA poiché svolti in esecuzione di un obbligo contrattuale (garanzia di conformità) e in considerazione del fatto che il prezzo di vendita dei beni è comprensivo anche di eventuali servizi di riparazione/sostituzione.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito, al riguardo, che *"la riparazione in garanzia effettuata a favore dell'acquirente non è soggetta ad IVA in quanto costituisce l'esecuzione di un servizio dovuto in base al contratto, per il quale non è previsto alcun corrispettivo, in quanto il prezzo di vendita del bene, già soggetto ad IVA, comprende anche tali servizi"* (Ministero delle Finanze, Risoluzione n. 502563, 11/11/1975 e Ministero delle Finanze, Risoluzione n. 490292, 29/03/1991).

Questo stesso trattamento sarebbe da applicarsi anche laddove le prestazioni di servizio di riparazione includano la "cessione" a titolo gratuito di pezzi di ricambio posto che la cessione dei pezzi di ricambio non potrebbe essere trattata separatamente dall'intervento stesso di riparazione in garanzia, in quanto ne costituirebbe una parte integrante. Inoltre, la sostituzione dei pezzi di ricambio resa nell'ambito dell'obbligo di garanzia sarebbe già remunerata al momento della fornitura principale dei beni e, di conseguenza, non sarebbe autonomamente soggetta ad IVA.

Questa conclusione sarebbe stata indirettamente confermata dall'amministrazione finanziaria italiana che, sia pure con riferimento ai modelli Intrastat, ha indicato che non vi è alcun obbligo di presentazione di tali modelli, neppure a fini statistici, per i beni spediti o ricevuti in regime di garanzia, a prescindere dalla restituzione o meno dei beni da sostituire (C.M. 23-VII-15-464/1994).

In sostanza, dunque, il trasferimento da parte di Alfa di pezzi di ricambio dallo Stato UE "X" verso un Centro di riparazione in Italia ai fini della riparazione del bene in garanzia non dovrebbe costituire un acquisto intracomunitario di beni in Italia soggetto all'IVA.

Tuttavia, la Società fa presente che l'amministrazione fiscale dello Stato membro "X", anch'essa interrogata sul tema, avrebbe interpretato l'operazione come un acquisto intracomunitario di beni in Italia in quanto trattasi di trasferimento intracomunitario di beni propri dell'impresa (trasferimento a sé stessa), esente da IVA nel proprio territorio.

L'interpretazione delle menzionate autorità tributarie sarebbe coerente con l'interpretazione fornita dall'amministrazione fiscale dello Stato UE "Y", anch'essa interpellata sulla questione.

L'Istante ritiene, dunque, che sulla base degli elementi trasmessi e data l'armonizzazione delle norme IVA applicabili in tutti gli Stati membri della UE, un'interpretazione in linea con quella delle autorità fiscali interpellate sarebbe la più opportuna.

In relazione al **quesito sub 2**, relativo alla spedizione, da parte del cliente finale italiano (in Italia) di un bene difettoso al Centro di Riparazione situato in Italia al fine di stabilire la natura del danno e l'intervento di riparazione o sostituzione da effettuarsi, la società ritiene carente, nel trasferimento del bene al Centro di riparazione da parte del cliente finale, la condizione di onerosità necessaria per caratterizzare una cessione soggetta ad IVA.

Pertanto, l'operazione dovrebbe essere considerata fuori dal campo di applicazione dell'IVA quale mera movimentazione fisica, senza conseguenze IVA per Alfa in Italia.

In relazione al **quesito sub 3**, relativo alla spedizione, da parte del cliente finale italiano, di un bene difettoso al Centro di riparazione situato nello Stato membro "X" per effettuare la riparazione, seguito dalla spedizione del bene riparato dal predetto Stato all'Italia, successivamente all'intervento, l'Istante osserva quanto segue.

Laddove le riparazioni da effettuarsi siano troppo complesse/tecniche, è necessario che i prodotti difettosi del cliente italiano vengano inviati nel menzionato Paese UE "X" per essere riparati in un centro di livello superiore.

In tal caso, il cliente finale italiano affida all'Istante i propri beni in Italia e la Società si occupa del loro trasporto nello Stato membro "X". Una volta riparati, i prodotti sono rispediti da Alfa al cliente finale in Italia.

Anche in questo caso, il cliente italiano non trasferisce ad Alfa la proprietà dei beni difettosi - che rimangono proprietà del cliente per tutta la durata del trasporto e della riparazione - e risulta assente un corrispettivo; a parere della Società, dunque, l'operazione non potrebbe essere qualificata come imponibile ai fini IVA.

Secondo quanto riportato dalla Società anche le amministrazioni fiscali Degli Stati membri X e Y condividerebbero l'interpretazione descritta.

In relazione al **quesito sub 4**, relativo alla spedizione, ad opera di Alfa, di un prodotto nuovo, dallo Stato UE "X" al cliente finale in Italia, a titolo gratuito, effettuata nell'ambito della sostituzione completa di un prodotto difettoso in garanzia, la Società

ritiene che detto segmento dell'operazione dovrebbe essere considerato fuori campo IVA per difetto di onerosità.

Secondo quanto riportato dalla Società anche su tale aspetto le amministrazioni fiscali in precedenza menzionate condividerebbero l'interpretazione descritta.

Infine, la Società chiede, con il **quesito sub 5**, chiarimenti sulla spedizione, da essa effettuata, dall'Italia allo Stato membro "X", delle parti difettose smontate o dei prodotti difettosi non riparabili che non vengono recuperati dal cliente italiano dopo l'intervento di riparazione/sostituzione.

Al riguardo, la Società evidenzia come, dopo la riparazione di beni in garanzia, alcune parti difettose smontate o i prodotti difettosi che non è stato possibile riparare e che il cliente finale italiano non ha interesse a ritirare/tenere rimangono presso il Centro di riparazione il quale provvede a spedirli dall'Italia al Centro di logistica sito nello Stato membro "X". Le parti o i prodotti difettosi divengono di proprietà dell'Istante in base al contratto di garanzia.

Al fine della configurazione giuridica dell'operazione, la società analizza le seguenti due fattispecie:

- il trasferimento di proprietà dei prodotti difettosi non avviene in Italia (**quesito 5a**),
- il trasferimento di proprietà dei prodotti difettosi avviene in Italia (**quesito 5b**).

Nella prima situazione (**quesito 5a**), nonostante il contratto di garanzia affermi che i beni "*diventano di proprietà di Alfa*" nel momento in cui non vengono recuperati dai clienti finali italiani in seguito agli interventi di riparazione/sostituzione, la Società non risulterebbe essere effettivamente proprietaria dei beni in quanto il trasferimento ad

Alfa da parte dei clienti finali non avverrebbe in conseguenza di una cessione ma nel contesto dell'esercizio della garanzia.

Quando gli articoli difettosi vengono spediti dall'Italia nello Stato membro "X", dunque, non sarebbe possibile considerare che Alfa stia effettuando una cessione di beni propri all'impresa (trasferimento a sé stessa) assimilata ad una cessione intracomunitaria dall'Italia, non potendo Alfa essere considerata la vera proprietaria dei beni in quel momento.

L'autorità tributaria dello Stato membro "X" parrebbe attestarsi sulla riportata interpretazione.

Nella seconda fattispecie (**quesito 5b**), invece, si verificherebbe un trasferimento di proprietà dei beni ad Alfa in Italia e, pertanto, la spedizione dei prodotti nello Stato membro "X" da parte della stessa potrebbe astrattamente configurare una cessione di beni a sé stessa, assoggettabile all'imposta ai sensi dell'articolo 41 del d.l. n. 331/93.

L'Istante, tuttavia, ritiene che non sussistano, nel caso di specie, i requisiti oggettivi necessari alla configurazione della fattispecie disciplinata dal menzionato articolo 41 e, in particolare, le condizioni secondo le quali:

- (i) i beni spediti dall'Italia devono far parte del patrimonio di Alfa; e
- (ii) i beni devono essere spediti ai fini dell'attività economica dell'impresa.

Infatti, secondo l'Istante, la Società non sarebbe in grado di conoscere, al momento della spedizione nello Stato membro UE "X", l'esatta destinazione futura dei beni in questione né il valore degli stessi, venendo pertanto a mancare le condizioni per la configurabilità della cessione a sé stessa di cui all'articolo 41 *cit.*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva come la presente risposta venga resa sulla base della comprensione della fattispecie come ricavabile dall'istanza presentata, tenendo conto unicamente delle informazioni fornite dalla Società, qui assunte acriticamente.

I dubbi interpretativi proposti dall'Istante riguardano la qualificazione ai fini IVA di talune movimentazioni di beni nel contesto di una complessiva procedura di riparazione/sostituzione in garanzia dei prodotti attivata da parte dei clienti finali.

Le obbligazioni di garanzia delle quali Alfa è responsabile verranno soddisfatte, secondo la struttura organizzativa che Alfa intende mettere in opera dal 2023, mediante l'intervento di soggetti terzi quali un Centro di riparazione e un Centro di logistica, rispettivamente stabiliti in Italia e nello Stato membro "X".

Talune delle clausole contrattuali che regolano i passaggi della proprietà dei beni oggetto dell'operazione (i ricambi, i beni di risulta delle operazioni di riparazione o sostituzione, ecc.) contribuiscono, altresì, a caratterizzare la procedura come definita da Alfa.

Per quanto riguarda la risposta al **quesito sub 1)**, si ritiene di poter aderire all'interpretazione, fatta propria anche dalle amministrazioni fiscali X e Y, che qualifica la spedizione, da parte di Alfa dei pezzi di ricambio, ai fini della riparazione del prodotto difettoso, dallo Stato membro "X" verso un Centro di riparazione in Italia, quale operazione assimilata ad una cessione esente nello Stato Membro di partenza del bene e ad un acquisto intracomunitario in Italia ai sensi dell'articolo 38, comma 3, lettera b) del d.l. n. 331/1993.

Sebbene infatti le movimentazioni avvengano tra le sedi dei soggetti terzi impegnati nell'operazione (dal centro logistico sito nello Stato membro "X" al centro di riparazione italiano) la proprietà dei beni permane in capo ad Alfa nel corso dell'intera operazione e la stessa può qualificarsi come una cessione a sé stessa.

Pur qualificandosi l'operazione alla stregua di una cessione a sé stessa assimilata ad una cessione intracomunitaria, si ritiene che, in aderenza a quanto affermato nella Circolare n. 13 del 1994 (paragrafo 15.1), non sussista l'obbligo di presentazione dei modelli Intrastat, trattandosi di movimentazioni che avvengono nel contesto di una sostituzione o riparazione in garanzia.

Per quanto attiene al **quesito descritto sub 2)**, relativo alla spedizione, da parte del cliente finale italiano, di un bene difettoso al Centro di Riparazione situato in Italia, al fine di stabilire la natura del danno e l'intervento di riparazione o sostituzione da effettuarsi, si condivide la soluzione proposta dall'Istante che esclude l'assoggettabilità ad imposta della medesima movimentazione.

L'assenza di onerosità del trasferimento e la permanenza del diritto di proprietà sul bene in capo al cliente finale depongono, infatti, per l'insussistenza delle condizioni richieste dall'articolo 2, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972 ai fini della configurazione di una operazione soggetta all'imposta.

Anche in ordine al **quesito sub 3)**, riguardante la spedizione, da parte del cliente finale italiano, di un bene difettoso al Centro di riparazione situato nello Stato membro "X" per effettuare la riparazione, seguito dalla spedizione del bene riparato dal predetto Stato all'Italia, successivamente all'intervento, può condividersi la soluzione di esclusione dell'attività dal campo dell'IVA proposta dall'Istante.

Pure per tale segmento della procedura di adempimento dell'obbligazione di garanzia sembra, infatti, che non siano verificate le condizioni contemplate dall'articolo 2 del d.p.r. n. 633/1972, posto che non è dato rinvenire nella spedizione in garanzia alcun carattere di onerosità né alcun trasferimento della proprietà o costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sui beni interessati.

In merito alla questione di cui al **quesito sub 4)**, afferente al trattamento IVA della spedizione, ad opera di Alfa, di un prodotto nuovo, dallo Stato membro "X" al cliente finale in Italia effettuata a titolo gratuito nell'ambito della sostituzione completa di un prodotto difettoso in garanzia, appare condivisibile la soluzione proposta dal contribuente che, in carenza di onerosità della transazione, esclude la stessa dal campo di applicazione dell'imposta.

Alfa, infatti, consegna il bene al cliente finale in ragione della propria obbligazione di garanzia, già parte del prezzo della vendita originaria assoggettata ad imposta, ed in carenza, dunque, di qualsivoglia corrispettività.

La fattispecie delineata nel **quesito sub 5a)** afferisce alla spedizione, ad opera di Alfa dall'Italia allo Stato membro "X", delle parti difettose smontate o dei prodotti difettosi non riparabili che non vengono recuperati dal cliente italiano dopo l'intervento di riparazione/sostituzione.

In ordine a tale fattispecie si osserva come l'articolo 2 del d.p.r. n. 633/1972 indica l'onerosità quale condizione per l'assoggettamento dei trasferimenti di beni all'imposta. Di conseguenza, come peraltro ritenuto anche dalle amministrazioni X e Y, non appare configurabile una operazione di cessione da parte del cliente finale all'Istante per carenza del requisito della onerosità.

La fattispecie oggetto del **quesito sub 5b)** riguarda il trasferimento verso il Centro logistico situato nello Stato membro "X" dal luogo ove il bene si trova al momento della cessione da parte del cliente finale delle parti difettose smontate o dei prodotti difettosi non riparabili, non recuperati dal cliente italiano dopo l'intervento di riparazione/sostituzione.

Le amministrazioni X e Y hanno ritenuto non configurabile una cessione da parte della Società a sé stessa, assimilata ad una cessione intracomunitaria, nel presupposto che il bene, nella fase considerata, essendo difettoso o inservibile, non si troverebbe nelle condizioni di essere reimmesso nel processo produttivo della medesima impresa, eventualità che si concretizzerebbe solo a seguito di interventi svolti presso il luogo di destinazione.

Si evidenzia, tuttavia, come il trasferimento avvenga in ogni caso nell'ambito dell'esercizio dell'impresa e per le esigenze della stessa, finanche nelle circostanze in cui il destino finale dei beni sia la completa dismissione, ritenendosi il processo di smaltimento delle parti di risulta ascrivibile alla attività di impresa.

Appare, pertanto, applicabile anche nella fattispecie da ultimo descritta la previsione di cui all'articolo 41, comma 2, lettera c) del d.l. n. 331/1993. Trattandosi di movimentazioni che avvengono nel contesto di una sostituzione o riparazione in garanzia, resta ferma l'esclusione dall'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi Intrastat di cui al par. 15.1 della circolare n. 13 del 1994.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**