

IVA

La sostituzione di beni in garanzia inviati all'estero

di **Marco Peirola**

Gli invii di beni, sia in Italia che all'estero, per una sostituzione in garanzia non danno luogo ad una cessione ai fini IVA, né in senso stretto, né come cessioni ad esse assimilate.

Sono, pertanto, esclusi dall'imposta i beni movimentati in esecuzione di un obbligo di garanzia, indipendentemente dalla restituzione dei beni sostituiti.

Tale principio è stato più volte ribadito dall'Amministrazione finanziaria. Con la R.M. 11 novembre 1975, n. 502563, per esempio, si è precisato che ***“le sostituzioni dell'intero prodotto o di parti difettose non costituiscono cessioni o prestazioni imponibili ai fini dell'IVA nella considerazione che le stesse sono effettuate in esecuzione di una 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 tali eventuali cessioni in sostituzione o prestazioni”***.

Ai fini del superamento della **presunzione di cessione**, di cui al D.P.R. n. 441/1997, la sostituzione dei beni in garanzia deve essere corredata dal **documento di trasporto** riportante la causale **“sostituzione in garanzia”**.

Se i beni in sostituzione sono **destinati ad altro Paese membro** non si realizza una cessione intracomunitaria e, ai fini Intrastat, l'Amministrazione ha indicato che **“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” (C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464, § B.15.1).

La stessa conclusione vale per i **beni in riparazione**, la cui movimentazione non assume rilevanza nemmeno agli effetti statistici (punto 3, lett. h), dell'allegato XI alla determinazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 19 febbraio 2015, n. 18978). Dall'art. 41, comma 3, del D.L. n. 331 del 1993, si desume che l'invio dei beni in altro Stato membro per essere assoggettati ad una prestazione di riparazione non dà luogo ad una cessione intracomunitaria e, quindi, non comporta l'obbligo di compilare l'elenco relativo ai beni ai fini fiscali (circolare dell'Agenzia delle entrate 21 giugno 2010, n. 36, Parte II, § 24).

La sostituzione del bene o di una parte difettosa, effettuata nel rapporto diretto con il cliente, non costituisce un'operazione soggetta a Iva, se prevista dalla garanzia contrattuale, anche quando i beni in sostituzione siano **inviati al di fuori dell'Unione europea**.

La nota dell'Agenzia delle Dogane 11 febbraio 1998, n. VII/15-10367 ha operato una distinzione tra la cessione all'esportazione di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 e l'esportazione ai fini doganali.

Agli effetti dell'Iva, assume rilevanza il **rapporto civilistico instaurato tra le parti**; pertanto, affinché si configuri una cessione all'esportazione è indispensabile sia il **trasferimento del diritto di proprietà** o di altro diritto reale di godimento, sia il **pagamento del corrispettivo**, oltre – ovviamente – alla materiale uscita dei beni dal territorio comunitario.

La mancanza di tali presupposti non soddisfa i requisiti previsti dalla normativa in materia di Iva ed, in particolare, l'assenza del corrispettivo non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del *plafond*.

Agli effetti doganali, i beni sostitutivi vanno trasportati/spediti al di fuori dell'Unione emettendo una **fattura pro-forma** o una **lista valorizzata** su carta intestata della società con la causale "**sostituzione in garanzia**".

Tali documenti, che non sono fiscalmente rilevanti, vanno **emessi al solo fine di determinare il valore doganale dei beni per l'esportazione** e, quindi, non vanno annotati in alcun registro, ma conservati come normale corrispondenza commerciale.

Esistono Paesi extra-UE che, ai fini dell'importazione, non accettano la fattura pro-forma o la lista valorizzata. Di conseguenza, le spedizioni accompagnate da pro-forma o da lista valorizzata non verranno sdoganate fino alla presentazione della **fattura commerciale in originale**.

Per gli invii dei beni sostitutivi in questi Paesi occorre, pertanto, emettere la fattura prevista per le spedizioni di beni di valore commerciale destinati alla vendita. In assenza, la consegna della merce subirà ritardi e, in conseguenza del tardivo espletamento della procedura di sdoganamento, le Autorità doganali applicheranno le sanzioni.