

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Attualità

Riparazioni e sostituzioni in garanzia

13 Dicembre 2005

La prestazione dovuta contrattualmente è già inclusa nel prezzo di vendita del bene. Pertanto, non può essere assoggettata all'imposta, poiché ciò costituirebbe una duplicazione.



L'articolo 3 del Dpr 633/72 individua come uno dei requisiti "oggettivi", ai fini dell'applicazione dell'Iva, le "prestazioni di servizi". Esso afferma che "*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*".

Viene, quindi, stabilito il principio che la prestazione è attratta nell'ambito applicativo dell'imposta se essa è effettuata a fronte del pagamento di un corrispettivo.

Tale principio generale è stato invocato in particolare quando l'Amministrazione finanziaria si è dovuta confrontare con le problematiche connesse alle riparazioni e sostituzioni in garanzia.

Cioè quelle operazioni che vengono garantite in occasione della cessione di un bene e specificatamente per gli autoveicoli.

In tale ultima fattispecie si pose, infatti, la necessità di definire il trattamento ai fini Iva del rapporto tra società costruttrice e società distributrice, tra società distributrice e concessionari, nonché tra quest'ultimi e i clienti finali.

La risoluzione 500655 del 18/4/75 esaminò proprio tali rapporti, considerando l'ipotesi in cui la società costruttrice garantisca contrattualmente la società distributrice dei difetti che dovessero eventualmente manifestarsi.

A sua volta questa concede la medesima garanzia verso i concessionari che la estendono anche ai consumatori finali.

Tale meccanismo produce la conseguenza che la società distributrice indennizza il concessionario dei costi sostenuti (tempi di lavorazione, pezzi sostituiti, eccetera) e la società distributrice viene a sua volta indennizzata dalla società costruttrice.

Ciò premesso, in tale fattispecie, *"la riparazione in garanzia effettuata dal concessionario nei confronti dell'acquirente non è soggetta all'I.V.A. in quanto costituisce l'esecuzione di una prestazione dovuta 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 prestazioni"*.

In pratica, ciò che viene rilevato è che la prestazione in "garanzia" è già considerata nel prezzo di vendita del bene (autoveicolo) e, pertanto, non può essere assoggettata all'imposta, poiché ciò costituirebbe una duplicazione.

Inoltre, la nota di prassi considera fuori campo dell'applicazione dell'Iva anche le somme corrisposte dalla società distributrice al concessionario, a copertura dei costi sostenuti per le prestazioni effettuate, nonché quelle corrisposte dalla casa costruttrice a quella distributrice.

Tali somme, infatti, *"non costituiscono corrispettivi di cessioni di beni o di prestazioni di servizio ma importi versati a titolo di indennizzo o risarcimento"*.

Secondo tale assunto consegue, altresì, che, se la prestazione è svolta da un concessionario diverso da quello che ha venduto originariamente il veicolo, l'addebito alla società distributrice è soggetto all'Iva, mentre il rimborso a quest'ultima da parte della società costruttrice è fuori campo di applicazione della medesima, poiché anche in questo caso trattasi di un semplice indennizzo.

Le considerazioni sopra esposte sono applicabili anche alla semplice sostituzione di un prodotto ovvero di parti di esso, sempre che sia verificata l'ipotesi che tale operazione si originariamente contrattualmente prevista.

Specifica, infatti, la risoluzione 502563 dell'11/11/75 che *"le sostituzioni dell'intero prodotto o di parti difettose, non costituiscono cessioni o prestazioni imponibili ai fini dell'I.V.A. 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"* (vd. anche risoluzione 360323 del 7/4/76).

In seguito, la risoluzione 133428 del 29/3/91 ha ulteriormente rilevato che, nel caso in cui la prestazione comporti anche eventuali cessioni di parti o pezzi, in sostituzione, ciò *"si configura quale operazione accessoria alla prestazione di servizio ai sensi dell'art. 12 del precitato D.P.R. 633/72 e come tale non soggetta autonomamente all'imposta rispetto all'operazione principale"*.

In tal caso si pone, tuttavia, la necessità di dover vincere la presunzione di cessione e di acquisto prevista dall'articolo 53 del Dpr 633/72.

In particolare, con riferimento alla presunzione di cessione (nonché ovviamente di acquisto), le norme relative a tale problematica sono state successivamente dettate nel Dpr 441 del 10/11/1997, e la circolare 193 del 23/7/98 ha rilevato che l'articolo 1 del suddetto decreto *"stabilisce che 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 questi luoghi rientrano le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa"*.

La medesima circolare sottolinea, altresì, che *"la presunzione di cui al comma 1 dell'art. 1 si applica nei confronti di tutti i soggetti d'imposta e riguarda sia i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa sia i beni strumentali"*.

Sulla base della suddetta esigenza, tuttavia, già la citata risoluzione 502563/75 individua una precisa procedura al fine di vincere ogni presunzione possibile (vd. anche risoluzione 611268 del 24/2/1989).

In estrema sintesi, si potrà operare emettendo una nota relativa al bene da sostituirsi o ripararsi, in duplice copia, entro trenta giorni dal ricevimento, provvedendo a spedirne una copia al cliente.

La nota, numerata progressivamente, dovrà contenere tutti i riferimenti possibili del bene e le generalità del cliente.

Essa sarà annotata in apposito registro all'uopo istituito, secondo i dettami dell'articolo 39 del Dpr 633/72.

Nel momento in cui si provvederà alla restituzione del bene riparato o sostituito, verrà emessa una seconda nota accompagnatoria, con i riferimenti di quella di cui in precedenza.

Essa sarà annotata nel registro appositamente istituito.

Obblighi documentali

La problematica relativa alle prestazioni in garanzia pone anche la ulteriore necessità di definire i conseguenti obblighi documentali, soprattutto con particolare riferimento ad alcuni settori commerciali.

In tal senso, va premesso che il decreto ministeriale 3/7/80 stabilì l'obbligo del rilascio della

ricevuta fiscale, tra gli altri, anche per coloro che esercitano l'attività di lavorazione, riparazione e manutenzione di autoveicoli e motoveicoli e loro parti.

A proposito di ciò, la circolare 40 del 3/10/80 precisò che *"l'anzidetto obbligo, riguardando le "operazioni" effettuate dai suddetti soggetti, si riferisce sia alle prestazioni di servizi ovunque da essi rese sia alle eventuali cessioni di beni, parti o pezzi che vengono sostituiti, inerenti alle prestazioni stesse effettuate dalle seguenti categorie di operatori:*

- meccanici, carrozzieri, elettrauto, carburatoristi, radiatoristi, gommisti, stazioni di lavaggio e ingrassaggio, tappezzieri d'auto, ecc".

Ciò premesso va rilevato, tuttavia, quanto stabilito dalla successiva circolare 48 del 23/12/80 che, affrontando la problematica connessa alle prestazioni in garanzia su autoveicoli o motoveicoli, precisò che, nel caso in cui tali prestazioni non siano a fronte di corrispettivi, *"né da parte del cliente né da parte del concessionario venditore del veicolo o della casa costruttrice"*, non è necessario emettere la ricevuta fiscale.

Viceversa, nel caso che il presupposto dell'assenza di corrispettivi non sia verificato, si dovrà procedere all'emissione della ricevuta fiscale, avendo presente quanto segue (circolare 48/80):

1. la prestazione non è addebitata al cliente finale, ma viene rimborsata dal concessionario o dalla società costruttrice: la ricevuta va emessa con l'indicazione *"corrispettivo non pagato: convenzione..."* (sulla importanza, ai fini dell'esercizio di controllo, di tale ultima annotazione, vd. la sentenza della Corte di cassazione n. 14603 dell'1/10/2003).

La risoluzione 334423 dell'11/1/82, in relazione alle prestazioni totalmente in garanzia eseguite dalla officina del concessionario e rimborsate dalla casa costruttrice, ha stabilito la possibilità, nel caso in cui non sia predeterminabile l'importo che sarà realmente riversato al predetto concessionario, di emettere una ricevuta fiscale con determinate caratteristiche, dove dovranno essere barrate le voci già predisposte e, in particolare, quelle relative alle prestazioni in garanzia. *"Nella successiva fattura emessa dal Concessionario nei confronti della Casa fabbricante per l'addebito dei corrispettivi, viene fatta menzione delle ricevute fiscali emesse"*

2. prestazione in parte pagata in parte dal cliente e rimborso da parte della società costruttrice per la parte di prestazione in garanzia: in tal caso, dovrà essere emessa una ricevuta indicando analiticamente le prestazioni e le cessioni effettuate, nonché l'importo complessivo del corrispettivo e *"l'importo addebitato al cliente per la parte non coperta da garanzia"*. In questa ipotesi *"la fattura con la quale verrà addebitata al prestatore della garanzia l'intero o il residuo importo dovrà fare riferimento alla ricevuta fiscale rilasciata al cliente"*

" (circolare 48/1980). Pertanto, in caso di applicazione parziale della garanzia, la ricevuta fiscale dovrà rilevare le prestazioni per le quali quest'ultima esplica i suoi effetti e quelle il cui corrispettivo totale è *"a carico del cliente, comprensivo di Iva"* (risoluzione 334423/82)

3. *"Nel caso infine di prestazioni totalmente a carico del cliente, si rilascia una ricevuta fiscale identica sempre al fac-simile allegato (alla nota di prassi, n.d.r.) compilata solo nella parte relativa alle operazioni fuori garanzia"* (risoluzione 334423/82).

In riferimento ai punti 1. e 2. va, altresì, ricordato quanto stabilito dalla circolare 75 del 7/7/83 e cioè che allo scopo *"di soddisfare particolari esigenze di riservatezza connesse con le prestazioni di servizi rese in adempimento di obbligo di garanzia, nella sola copia rilasciata al cliente potrà non essere indicato il corrispettivo coperto dalla garanzia stessa, utilizzando, a seconda dei casi, o stampati mancanti, nella copia da consegnare al destinatario, della colonna recante l'importo dei corrispettivi, o stampati recanti nella copia stessa una perforazione che consenta all'esercente di staccare la detta colonna degli importi, ovvero stampati carenti, nell'originale, della carbonatura nel solo spazio relativo alla colonna dell'importo dei corrispettivi"*.

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/riparazioni-e-sostituzioni-garanzia>