

Risposta n. 95/2024

OGGETTO: Aliquota IVA lettiere vegetali per gatti a composizione mista

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

QUESITO

Alpha S.p.A. (di seguito anche "Alpha", "l'Istante" o "la Società") è un'azienda italiana attiva nel settore dell'alimentazione per animali domestici (c.d. *pet-food*) e, nell'ambito della propria attività, intende acquistare da produttori italiani e commercializzare nel territorio nazionale una particolare tipologia di lettiera vegetale per gatti denominata "X".

La lettiera si presenta sotto forma di granuli, non omogenei per dimensione, di colore dal bianco avorio al giallo pallido, ed è composta prevalentemente da tutolo di mais (86%) e altri additivi vegetali. Si tratta, in particolare, di un prodotto biodegradabile

e compostabile, idoneo ad assorbire i liquidi organici dei gatti e a coprire odori sgradevoli.

In data ... la Società, al fine di conoscere la corretta aliquota applicabile alla cessione di dette lettiere, ha presentato istanza di accertamento tecnico all'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli (di seguito, "ADM"). L'ADM, dopo aver effettuato analisi chimiche sul campione del prodotto fornito dall'Istante, ha emesso il proprio parere di classifica, recante prot. XXX/RU, ritenendo che il prodotto in oggetto possa essere classificato, nel rispetto delle Regole Generali per l'Interpretazione della Nomenclatura Combinata (in particolare, Regole 1, 3b e 6), nell'ambito del Capitolo 23 della Tariffa Doganale "Residui e cascami delle industrie alimentari; alimenti preparati per gli animali" e, in particolare, al Codice NC 2302 10 10: "*Crusche, staccature ed altri residui, anche agglomerati in forma di pellets, della vagliatura, della mollitura o di altre lavorazioni dei cereali e dei legumi: - di granturco: -- aventi tenore, in peso, di amido inferiore o uguale a 35%*". L'ADM, pertanto, ha attribuito al bene la voce doganale 2302 10 10, che prevede l'applicazione di dazio 0 e aliquota IVA al 4%.

L'Istante specifica che in materia di classificazione doganale, in virtù delle regole generali di interpretazione della Nomenclatura Combinata e di una costante giurisprudenza unionale, i c.d. prodotti misti devono essere classificati non soltanto sulla base delle loro caratteristiche e proprietà oggettive, ma anche sulla base della loro funzione e destinazione d'uso, fondamentale ai fini dell'individuazione della corretta aliquota IVA.

La Società cita a sostegno l'articolo 98 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio (di seguito, "Direttiva IVA") il quale prevede che, nell'ambito della facoltà concessa

agli Stati membri di applicare una o due aliquote diverse, le stesse possono applicarsi "unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III". Il citato allegato III, punto 1, è stato recepito nell'ordinamento nazionale dall'art. 16, comma 2, del Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA"), il quale individua 18 categorie di beni che possono beneficiare di aliquote agevolate o super agevolate, nessuna delle quali suscettibili di ricomprendere le lettiere vegetali per gatti.

Alpha cita, altresì, la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che ha chiarito come, ai fini dell'agevolazione IVA, possano essere considerati "alimenti" soltanto "*i prodotti che apportino all'organismo umano sostanze nutritive necessarie al mantenimento in vita, al funzionamento e allo sviluppo di tale organismo*" (Corte di Giustizia UE, 1° ottobre 2020, C-331/19).

L'Istante ritiene, inoltre, che l'elenzazione dei prodotti di cui all'Allegato III debba essere intesa restrittivamente, poiché rappresenta una deroga al principio dell'applicazione dell'aliquota ordinaria. La Società, pertanto, è dell'idea che una lettiera per gatti non possa essere ricompresa nella nozione di alimento.

In tal senso si è espressa recentemente anche la Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 24441 del 10 agosto 2023, con la quale i giudici di legittimità hanno chiarito che se il componente principale di un prodotto è un bene soggetto ad aliquota IVA agevolata ma la merce non rientra tra le eccezioni previste dall'allegato III, punto 1, della Direttiva IVA e dall'art. 16, comma 2, del Decreto IVA, lo stesso deve scontare l'aliquota nella misura ordinaria del 22%. Di conseguenza, la S.C. ha concluso ritenendo che le

lettiere per gatti composte da materiale organico non siano meritevoli di tutela fiscale, essendo destinate unicamente alla raccolta delle deiezioni degli animali domestici.

Considerato il quadro normativo e giurisprudenziale delineato, l'Istante ritiene che la pronuncia appena citata, che ha valenza generale, impatti sulle istruzioni fornite dalla Scrivente con la Circolare 32/E del 2010 per l'individuazione della corretta aliquota IVA da applicare alle cessioni di beni.

Il criterio di attribuzione della voce doganale utilizzato dall'ADM, per la Società, giunge a un risultato non coerente con l'allegato III, punto 1, della Direttiva IVA e con l'articolo 16, comma 2, del Decreto IVA, i quali riconoscono aliquote IVA agevolate soltanto ai beni ivi tassativamente elencati e meritevoli di tutela fiscale.

L'Istante, tuttavia, ritiene che l'applicazione dell'aliquota IVA del 22% alle cessioni del prodotto in esame ponga la Società in posizione deteriore rispetto alle aziende concorrenti che, avendo depositato istanza di Interpello prima dell'intervenuta pronuncia della Cassazione, applicano aliquote ridotte alla cessione delle lettiere per gatti, in conformità con le risposte rese dalla Scrivente Agenzia delle Entrate.

Ciò, a parere dell'Interpellante, crea importanti ed evidenti effetti distorsivi del mercato e contrasta con i principi espressi dalla Corte di Giustizia UE e, di recente, dalla Suprema Corte di legittimità, la quale, come detto, ha chiarito che le lettiere vegetali per gatti, pur se composte da materiale organico generalmente destinato all'uso alimentare, hanno una destinazione d'uso incompatibile con la nozione di alimento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'Istante, alle cessioni delle lettiere vegetali per gatti deve applicarsi, sulla scorta anche della menzionata giurisprudenza di Cassazione, l'aliquota IVA ordinaria del 22%.

Tuttavia, la Società pone l'accento sulla disparità di trattamento che l'applicazione dell'aliquota ordinaria creerebbe tra aziende operanti nello stesso settore, tra le quali alcune applicano aliquote ridotte alle cessioni in esame.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che la fattispecie prospettata inerisce all'individuazione della corretta aliquota IVA da applicare a una specifica tipologia di lettiera per animali domestici composta prevalentemente di tutolo di mais (86%), sulla scorta del parere tecnico ottenuto dall'Interpellante in merito alla classificazione merceologica presso la competente Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli (ADM).

Ciò premesso, l'articolo 98 della Direttiva IVA dispone che "*gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III. [...] Quando applicano le aliquote ridotte previste al paragrafo 1 alle categorie relative a beni, gli Stati membri possono far ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione la categoria in questione*".

L'Allegato III della Direttiva IVA, rubricato "elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98", al punto 1 cita i "*prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale,*

animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari".

In Italia, la normativa unionale è stata recepita dall'articolo 16 del Decreto IVA, il quale al comma 1 dispone che "*l'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del ventidue per cento della base imponibile dell'operazione. L'aliquota è ridotta al quattro, al cinque e al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati, rispettivamente, nella parte II, nella parte II-bis e nella parte III dell'allegata tabella A, salvo il disposto dell'articolo 34*". Tra i beni elencati nelle parti II, II-bis e III della Tabella che possono godere delle aliquote ridotte del 4%, 5% e 10%, tuttavia, non si rinvengono le lettiere a composizione vegetale per uso animale.

Con la circolare 32/E del 14 giugno 2010 è stato chiarito che "*al fine dell'individuazione dei beni cui possono applicarsi tali trattamenti fiscali (i.e. l'applicazione di aliquote ridotte), la Tabella opera un rinvio alle voci della Tariffa dei dazi doganali di importazione, in vigore fino al 31 dicembre 1987, successivamente superata dalla Nomenclatura combinata contenuta nella Tariffa attualmente in uso. Il trattamento fiscale dei suddetti beni, agli effetti della corretta applicazione della aliquota IVA, richiede di procedere preliminarmente ad un esatto accertamento tecnico del prodotto, teso ad acclarare la complessiva ed effettiva composizione e qualificazione merceologica ai fini doganali*".

La Società, in data ..., ha dunque presentato istanza di accertamento tecnico all'ADM e, dopo aver effettuato analisi chimiche sul campione del prodotto fornito dall'Istante, quest'ultima ha emesso il proprio parere di classifica, recante prot. XXX/RU, con il quale ha ritenuto di classificare il prodotto, come sopra detto, nell'ambito

del Capitolo 23 della Tariffa Doganale "Residui e cascami delle industrie alimentari; alimenti preparati per gli animali" e, in particolare, al Codice NC 2302 10 10: "*Crusche, stacciature ed altri residui, anche agglomerati in forma di pellets, della vagliatura, della mollitura o di altre lavorazioni dei cereali e dei legumi: - di granturco: -- aventi tenore, in peso, di amido inferiore o uguale a 35%*". L'ADM, pertanto, ha attribuito al bene la voce doganale 2302 10 10, che prevede l'applicazione di dazio 0 e aliquota IVA al 4%.

Sul punto, tuttavia, occorre richiamare l'orientamento espresso dalla giurisprudenza nazionale di legittimità in merito alla classificazione doganale dei prodotti misti come la lettiera oggetto della fattispecie in esame. In particolare, la sezione tributaria della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 29181 del 2019, ha enunciato il seguente principio di diritto: "*In tema di dazi all'importazione, nel caso di importazione di "prodotti misti" non inclusi in alcuna voce specifica della nomenclatura combinata, la classificazione tariffaria va operata "secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale", ovvero secondo la componente essenziale, da individuarsi in funzione del raggiungimento dello scopo finale cui il prodotto misto è destinato*" (Cfr, ex multis, Cass, Sez. V, n. 29537 del 2018).

Tale principio è stato di recente specificato, con riferimento alle lettiere per gatti a composizione vegetale, nell'Ordinanza n. 24441 del 2023, dove la Corte di legittimità ha affermato il principio di diritto secondo cui "*Rilevato che compito dell'interprete, nell'attribuire una determinata classificazione doganale alle merci importate, è quello, non solo di individuare caratteristiche e proprietà oggettive delle stesse, determinate alla luce della loro destinazione funzionale (che, nel caso di prodotti misti, deve essere fornita in relazione alla materia atta a conferire in modo prevalente la funzionalità cui*

le merci sono destinate), ma altresì, in parallelo, di verificare che la classificazione così attribuita sia coerente con il corretto assoggettamento delle merci all'iva, la circostanza che le lettiere per gatti siano (come nella fattispecie) composte prevalentemente di amido di manioca non ne consente di per sé la classificazione alla v.d. 1108 1400 00 "prodotti della macinazione, malto, amidi, fecole, inulina, glutine di frumento", comportante l'applicazione del dazio di 166 €/1000 kg. e iva al 10%, giacché l'amido non viene in rilievo di per se stesso, segnatamente quale prodotto destinato all'alimentazione umana od animale, ma solo in ragione della funzionalizzazione all'intrinseca destinazione delle lettiere ad assorbire deiezioni ed odori: ragion per cui è invece corretta la classificazione alla v.d. 1404 9000 90 "prodotti vegetali non nominati né compresi altrove", comportante l'applicazione di dazio 0 e iva al 22%, che, valorizzando, in ossequio ai criteri della nomenclatura combinata, natura e funzione delle lettiere, trova altresì conferma nella loro sottoposizione all'iva ordinaria e non agevolata, non costituendo in alcun modo la pur cospicua componente amidacea prodotto alimentare od ingrediente destinato ad essere utilizzato nella preparazione di prodotti alimentari".

Ciò posto, fermo restando che esula dalla competenza della Scrivente ogni valutazione in merito alla correttezza della classificazione doganale del prodotto di cui trattasi, il principio espresso dalla Cassazione nell'ordinanza menzionata appare potenzialmente suscettibile di applicarsi anche nel caso di lettiere composte prevalentemente da tutolo di mais e non da amido di manioca - ovvero di lettiere comunque a prevalente composizione vegetale ma non destinate a uso alimentare, con conseguente applicabilità dell'aliquota ordinaria del 22%.

**IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)**