

Roma, 9 dicembre 2024

***OGGETTO: Aliquota IVA delle lettiere per animali***

Sono pervenute alcune richieste di chiarimenti in merito all'aliquota IVA applicabile alle cessioni aventi ad oggetto lettiere per animali a composizione vegetale.

In linea generale, l'articolo 98 della direttiva 2006/112/CE ("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»*.

La citata previsione unionale è stata recepita dall'articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche il "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»*.

Per quanto riguarda l'individuazione dell'aliquota IVA applicabile alle cessioni di un determinato prodotto, con la Circolare n. 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».*

Ciò premesso, considerato che le lettiera non sono riconducibili ad alcuna voce della Tabella A allegata al Decreto IVA, in ossequio alle indicazioni rese con la citata Circolare n. 32/E del 2010, alcune società produttrici di lettiera a composizione vegetale hanno presentato istanza di accertamento tecnico all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (di seguito, "ADM").

Pur avendo effettuato l'accertamento tecnico in relazione a prodotti aventi la stessa destinazione funzionale (*i.e.* lettiera destinate ad assorbire le deiezioni degli animali), ADM è addivenuta, di volta in volta a differenti classificazioni doganali dei prodotti di cui trattasi, attribuendo rilevanza dirimente, ai fini della suddetta classificazione, alla composizione e alle caratteristiche dei materiali di cui tali lettiera sono composte.

Sulla base dell'accertamento tecnico effettuato da ADM, la scrivente ha conseguentemente riconosciuto l'applicazione di aliquote IVA differenti relativamente ad un bene (*i.e.* lettiera) che, nonostante la diversa composizione, ha la medesima destinazione d'uso.

Sul punto, è di recente emersa nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e in quella nazionale di legittimità un'interpretazione evolutiva, secondo la quale i prodotti devono essere classificati non soltanto tenendo conto delle loro caratteristiche e proprietà oggettive, ma anche considerando la relativa funzione e destinazione d'uso.

In particolare, con la sentenza del 1° ottobre 2020 resa nella causa C-331/19, la CGUE ha precisato che *«[...] qualsiasi prodotto destinato al consumo umano che apporti all'organismo umano sostanze nutritive necessarie al mantenimento in vita, al funzionamento e allo sviluppo di tale organismo rientra nella categoria di cui all'allegato III, punto 1, della direttiva IVA, anche se il consumo di tale prodotto mira anche a produrre altri effetti. Per contro, un prodotto che non contenga sostanze nutritive o ne contenga in una quantità del tutto trascurabile e il cui consumo serva unicamente a produrre effetti diversi da quelli necessari al mantenimento in vita, al funzionamento o allo sviluppo dell'organismo umano non può rientrare in tale categoria. [...] Tale interpretazione è altresì corroborata dall'obiettivo perseguito dall'allegato III della direttiva IVA di assoggettare ad un'aliquota IVA ridotta i beni essenziali al fine di renderli più accessibili al consumatore finale».*

Sempre in merito ai criteri di classificazione doganale dei prodotti, nella sentenza del 26 maggio 2016 resa nella causa C-198/15, la CGUE ha altresì evidenziato che *«secondo giurisprudenza costante, per garantire la certezza del diritto e facilitare i controlli, il criterio decisivo per la classificazione doganale delle merci dev'essere ricercato, in generale, nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo delle voci della NC e delle note premesse alle sezioni o ai capitoli [...]. Occorre precisare, in proposito, che le note esplicative della NC, elaborate dalla Commissione, forniscono un rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci doganali, senza però essere giuridicamente vincolanti [...]. Di conseguenza, il tenore letterale delle note esplicative deve essere conforme alle disposizioni della NC e non può modificarne la portata».*

Inoltre, come ribadito nella sentenza della Corte di Giustizia, Causa C-233/15 del 28 aprile 2016 *«[...] la destinazione di un prodotto può costituire un criterio oggettivo di classificazione sempreché sia inerente a detto prodotto, ove l'inerenza deve potersi valutare in funzione delle caratteristiche e delle proprietà*

*oggettive dello stesso. Peraltro, la destinazione del prodotto è un criterio rilevante solo qualora non possa essere effettuata una classificazione in base alle sole caratteristiche e proprietà oggettive del prodotto (sentenza Skoma-Lux, C-339/09, EU:C:2010:781, punto 47)» (cfr., in tal senso, anche punto 22 della richiamata sentenza della Corte di Giustizia C-198/15).*

La giurisprudenza nazionale ha recepito le indicazioni della giurisprudenza europea.

In particolare, la sezione tributaria della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 29181 del 12 novembre 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 16 novembre 2018).*

In applicazione dei richiamati principi espressi dall'orientamento consolidato della Corte di Giustizia, proprio con riferimento alle lettiere a composizione vegetale, con ordinanza n. 24441 del 10 agosto 2023, la Suprema Corte ha sostenuto che *«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».*

Pertanto, a prescindere dall’apprezzamento dei diversi materiali di cui sono composte le lettiere per animali, occorre avere riguardo alla destinazione funzionale di tale tipologia di prodotto, idonea ad attribuire alle lettiere autonoma rilevanza ai fini dell’individuazione dell’aliquota IVA applicabile.

Atteso che le lettiere in questione in sé considerate non sono espressamente menzionate nell’elenco dei beni che possono fruire dell’aliquota IVA nella misura ridotta di cui all’allegato III della Direttiva 2006/112/CE, né sono riconducibili tra i prodotti indicati nella parte II, II-bis e III della Tabella A allegata al DPR n. 633 del 1972, le relative cessioni devono, dunque, essere assoggettate ad IVA con applicazione dell’aliquota nella misura ordinaria.

Conseguentemente, devono ritenersi superati i chiarimenti resi nelle risposte alle istanze di interpello e nei documenti di prassi che non siano coerenti con le istruzioni fornite con la presente risoluzione (cfr. *ex pluribus*, risposte agli interpelli nn. 105/E del 9 aprile 2019, 291/E del 23 aprile 2021, 268/E del 17 maggio 2022, 379/E e 380/E dell’11 luglio 2023; risoluzione n. 362 dell’11 dicembre 2007).

Per quanto riguarda le operazioni effettuate e registrate in annualità ancora accertabili ai fini IVA, si fa presente quanto segue.

In base all'articolo 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), *«non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.»*

In base alla citata previsione, la tutela del legittimo affidamento del contribuente, espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario interno e unionale, comporta che – qualora il contribuente si sia conformato alle *«indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria»* poi modificate – ferma la debenza dell'imposta, non sono dovuti sanzioni e interessi (cfr. *ex multis* Cass. n. 370 del 9 gennaio 2019; Cass. n. 10499 del 3 maggio 2018).

Ciò posto, riguardo alle operazioni effettuate e registrate in annualità ancora accertabili ai fini IVA, il contribuente è tenuto a:

- emettere una nota di variazione in aumento ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui *«Le disposizioni degli artt. 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo»;*
- presentare la dichiarazione integrativa relativa a ciascun anno solare di effettuazione delle operazioni ancora accertabili, ai sensi dell'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998;
- versare la maggiore imposta dovuta.

Per quanto riguarda le modalità e i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata mediante la nota di variazione in aumento, si rinvia ai chiarimenti già resi nelle risposte n. 267 e n. 531 del 2020, nelle quali è stato, tra l'altro, chiarito che *«(...) al contribuente che abbia ricevuto, oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, una nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, per correggere errori nella qualificazione della operazione originaria, (...), il dies a quo per l'esercizio del predetto diritto deve individuarsi nel momento di emissione della nota di variazione da parte del cedente, e può essere esercitato – alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria - al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972)».*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL VICEDIRETTORE  
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI  
*firmato digitalmente*