

Risposta n. 333/2021

OGGETTO: Aliquota IVA cessione integratori alimentari

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

QUESITO

XXXXXXXX (di seguito, anche Società o istante), è una società italiana la cui attività principale è la fabbricazione di medicinali ed altri preparati farmaceutici.

Tra i prodotti commercializzati dalla Società vi sono i seguenti:

- *ALFA* (Prodotto 1)

Il Prodotto 1 è un integratore alimentare, fonte di calcio, sotto forma di un liquido di colore bianco al gusto di ciliegia. L'integratore in commento viene assunto al fine di soddisfare l'adeguata quantità giornaliera di calcio, come completamento della dieta, integrando la normale dose di calcio presente nel tessuto osseo, dove è necessario per il mantenimento della sua normale struttura, e nel tessuto muscolare, dove ne assicura la regolare funzione contrattile.

Nello specifico, il prodotto è confezionato in un astuccio di cartone al cui interno sono presenti 30 stick predosati da 10 ml ciascuno e un foglio illustrativo. Sull'astuccio sono riportati gli ingredienti, le indicazioni e le avvertenze.

La società, con richiesta di parere tecnico presentata alla Direzione Dogane,

Ufficio tariffa e classificazione, ha interrogato l'Autorità competente (di seguito anche "ADM") in merito alla corretta classificazione doganale da attribuire al Prodotto 1.

Quest'ultima, con parere prot. *nnnn*, rilasciato in data *gg/mm/aaaa*, ha ritenuto di poter classificare lo stesso nell'ambito del Capitolo 21: *"Preparazioni alimentari diverse"*, alla voce 2106 *"Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove"* e, più specificamente, al codice NC 21069092. In quest'ultima voce vengono classificate *"altre preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove, diverse dai concentrati di proteine e sostanze proteiche testurizzate (voce 210610) e non contenenti materie grasse provenienti dal latte, né saccarosio, né isoglucosio, né glucosio, né amido o fecola, o contenenti in peso meno di 1,5% di materie grasse provenienti dal latte, meno di 5% di saccarosio o di isoglucosio, meno di 5% di glucosio o di amido o fecola"*.

A tal riguardo, l'ADM ha motivato tale decisione evidenziando come il punto 16) delle Note Esplicative del Sistema Armonizzato relative alla voce 2106 chiarisca che *"sono comprese in questa voce anche le preparazioni indicate spesso sotto il nome di "complementi alimentari", a base di estratti di piante, di concentrati di frutta, di miele, di fruttosio, ecc., addizionate di vitamine e talvolta di quantità molto piccole di ferro. Queste preparazioni vengono spesso presentate in confezioni con l'indicazione che le stesse sono destinate a mantenere l'organismo in buona salute"*

· *BETA* (Prodotto 2)

Il prodotto 2 è un integratore alimentare destinato ai bambini dai quattro anni in su che, integrando giornalmente il fabbisogno di vitamina D3, contribuisce alla normale attività del sistema immunitario ed al mantenimento della normale funzione muscolare e delle ossa.

Nello specifico, il prodotto è confezionato in un astuccio di cartone al cui interno sono presenti due blister da 15 caramelle ciascuno e un foglio illustrativo.

Sull'astuccio sono riportati gli ingredienti, le indicazioni e le avvertenze.

La società, con richiesta di parere tecnico presentata alla Direzione Dogane,

Ufficio tariffa e classificazione, ha interrogato l'ADM in merito alla corretta classificazione doganale da attribuire al Prodotto 2.

Quest'ultima, con parere prot. *nnnn*, rilasciato in data *gg/mm/aaaa*, ha ritenuto di poter classificare lo stesso nell'ambito del Capitolo 21: "*Preparazioni alimentari diverse*", alla voce 2106 "*Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove*" e, più specificatamente, al codice NC 21069092. In quest'ultima voce vengono classificate le "*altre preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove, diverse dai concentrati di proteine e sostanze proteiche testurizzate (voce 210610) e non contenenti materie grasse provenienti dal latte, né saccarosio, né isoglucosio, né glucosio, né amido o fecola, o contenenti in peso meno di 1,5% di materie grasse provenienti dal latte, meno di 5% di saccarosio o di isoglucosio, meno di 5% di glucosio o di amido o fecola*".

A tal riguardo, l'ADM ha motivato tale decisione evidenziando come il punto 16) delle Note Esplicative del Sistema Armonizzato relative alla voce 2106 chiarisca che "*sono comprese in questa voce anche le preparazioni indicate spesso sotto il nome di "complementi alimentari", a base di estratti di piante, di concentrati di frutta, di miele, di fruttosio, ecc., addizionate di vitamine e talvolta di quantità molto piccole di ferro. Queste preparazioni vengono spesso presentate in confezioni con l'indicazione che le stesse sono destinate a mantenere l'organismo in buona salute*".

Sulla scorta di quanto sopra evidenziato, l'istante chiede conferma che ai suddetti prodotti si possa applicare l'aliquota IVA ridotta, nella misura pari al 10%, ai sensi della tabella A, parte III, punto 80), allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'istante afferma che in linea generale, affinché un prodotto possa beneficiare dell'aliquota IVA ridotta del 10% è necessario che lo stesso sia indicato all'interno di una delle voci della Tabella, la quale fa sovente rimando ai capitoli della Nomenclatura Combinata dell'Unione Europea (nel seguito "NC") al fine di individuare la categoria merceologica cui il prodotto in questione deve appartenere.

Pertanto, ai fini della presente istanza di interpello, risulta fondamentale

individuare la corretta classificazione dei Prodotti, individuando la voce della NC più appropriata.

Secondo quanto indicato dal legislatore europeo e dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (nel seguito "CGUE"), gli integratori alimentari sono generalmente classificabili nelle sottovoci appartenenti alla voce 2106 della NC.

Nello specifico, infatti, l'istante osserva che il regolamento di esecuzione (UE) n. 198/2014 della Commissione, del 28 febbraio 2014, relativo alla classificazione di talune merci nella NC, ha chiarito come un integratore alimentare, "*presentato sotto forma di compresse, condizionato per la vendita al dettaglio in una scatola di plastica, contenente 30 compresse*", rientrasse nella voce di NC 2106 90 92, la stessa attribuita dall'ADM ai Prodotti.

Il succitato regolamento ha precisato che "*dal momento che il prodotto è una preparazione alimentare presentata sotto forma di dosi prestabilite e destinata all'utilizzo come integratore alimentare, i requisiti della nota complementare 5 del capitolo 21 sono soddisfatti*".

Tale impostazione risulta confermata dal più recente regolamento di esecuzione UE 2017/268 della Commissione del 14 febbraio 2017, nel quale, con riferimento ad un altro integratore alimentare, ossia a "*un prodotto costituito da compresse bianche composte da [...] carbonato di sodio, citrato di sodio, leucina*", è stato precisato che lo stesso è da classificarsi nella voce di NC 2106 in quanto "*il prodotto non può essere considerato un prodotto chimico del capitolo 38, poiché contiene sostanze aventi valore nutritivo dei tipi utilizzati nella preparazione di alimenti*" (non è prevista alcuna soglia per il valore nutritivo). "*Le preparazioni composte da un edulcorante dovrebbero essere classificate nella voce 2106*".

Ai fini di completezza, inoltre, si rappresenta che anche la CGUE si è espressa a favore dell'inclusione degli integratori alimentari alla voce di NC 2106.

In particolare, nei procedimenti riuniti C-410/08 a C-412/08 (caso Swiss Caps), richiamate le "Comunicazioni e informazioni della Commissione europea relative alle

Note esplicative della nomenclatura combinata del 4 marzo 2015" del capitolo 21, aventi ad oggetto la possibile applicazione dell'aliquota IVA relativa a "*scatole di capsule di gelatina molle Omega3 non condizionate per la vendita al minuto*", nonché "*capsule da 580 mg di germe di grano, la cui confezione consisteva in granulato di amido*", e "*capsule di nigella non condizionate per la vendita al minuto*", i giudici del rinvio, non convinti della classificazione delle merci interessate nelle voci 1515 e 1517 della NC, hanno classificato i suddetti prodotti alla voce 2106, escludendo, inoltre, la classificazione in altri capitoli, quali il 30.

A tal riguardo, infatti, la Corte, ha precisato che:

- la circostanza che alle materie prime che compongono le preparazioni alimentari di cui trattasi nelle cause in esame, ovvero gli oli animali e vegetali, si riferissero in parte le voci 1515 e 1517 della NC non ostava alla loro classificazione nella voce di NC 2106, in quanto il loro condizionamento in una capsula determina, allo stesso modo del loro contenuto, le caratteristiche e proprietà oggettive delle medesime;

- la voce più specifica ha la priorità sulle voci di portata più generale. Pertanto, le merci di cui trattasi nelle cause principali rientrano nella voce 2106 della NC, in quanto quest'ultima, nel contesto delle cause principali, è più specifica rispetto alle voci 1515 e 1517 della NC;

- una classificazione dei prodotti nella voce 3004 della NC non può essere presa in considerazione in quanto, in virtù del criterio relativo alla destinazione del prodotto, come emergeva dagli accertamenti del giudice del rinvio, i prodotti in questione non perseguivano scopi terapeutici o profilattici, come richiede la lettera stessa della voce 3004 della NC.

Richiamando la sentenza *Swiss Caps* sopra menzionata, la Corte ha ulteriormente evidenziato (cfr. causa C-441/15) che la voce 2106 della NC "*comprende, segnatamente, le preparazioni designate con il nome di complementi alimentari, presentate in imballaggi indicanti che esse sono destinate a mantenere*

l'organismo in buona salute".

In occasione di numerosi documenti di prassi, l'Amministrazione finanziaria (cfr. tra le altre, Risoluzioni del 31 ottobre 2005, n. 153/E, del 10 luglio 2008, n. 290/E e del 14 ottobre 2008, n. 383/E, nonché le risposte agli interpelli nn. 8, 12 e 365 del 2019, e nn. 269 e 270 del 2020), sulla base della classificazione operata dall'ADM nell'ambito della voce di NC 2106, ha riconosciuto l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 % a diversi integratori alimentari. Questi ultimi, infatti, sono stati riconosciuti come riconducibili al punto n. 80, parte III della Tabella, relativo ai *"preparati alimentari non nominati né compresi altrove (v.d. ex 21.07), esclusi gli sciroppi di qualsiasi natura"*, allorché destinati *"ad integrare la comune dieta, fornendo sostanze nutritive quali vitamine, minerali, aminoacidi, acidi grassi essenziali, fibre, estratti di origine vegetale"* (cfr. Risoluzione n. 153/E/2008).

Come riscontrabile dalla portata letterale dalla succitata disposizione, la medesima opera un esplicito collegamento tra tali preparazioni e la voce 2107 della NC.

Tuttavia, l'istante specifica che quest'ultima fa riferimento alla Tariffa Doganale in vigore al 31 dicembre 1987 e che la voce di NC 2107 attualmente corrisponde alla voce di NC 2106 e, cioè, quella attribuita dal legislatore europeo e dalla CGUE agli integratori alimentari, e dall'ADM ai Prodotti, attraverso le risposte alle istanze di accertamento tecnico.

Anche nelle più recenti risposte alle istanze di interpello nn. 269 e 270, pubblicate il 25 agosto del 2020, l'Agenzia delle Entrate ha riproposto le argomentazioni fornite dall'ADM sulla classificazione di alcuni integratori alimentari in tale voce.

Secondo l'istante, negli atti in commento si ribadisce la collocazione degli integratori alimentari alla voce 2106 sulla base di quanto espresso dal già citato punto 16) delle Note Esplicative al Sistema Armonizzato che specifica come le preparazioni in questione includano gli integratori alimentari presentati in confezioni riportanti

l'indicazione che le stesse sono destinate a mantenere l'organismo in buona salute. Le argomentazioni riportate, quindi, risultano analoghe a quelle proposte dall'ADM con riguardo alla classificazione merceologica dei Prodotti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter correttamente applicare, in relazione ai Prodotti, l'aliquota IVA nella misura pari al 10%, ai sensi della tabella A, parte III, punto 80) dedicata a *"preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove (vd. ex 2107), esclusi gli sciroppi di qualsiasi natura"*.

Infatti, date le caratteristiche dei medesimi, si ritengono soddisfatti i requisiti fissati dal legislatore comunitario e dalla CGUE, come richiamati dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, ai fini della loro qualificazione come "integratori alimentari".

I Prodotti, infatti, non sono caratterizzati da alcun profilo terapeutico o profilattico il cui effetto si concentri su precise e specifiche funzioni dell'organismo umano oppure che possa applicarsi nella prevenzione o nella cura di una malattia o di uno stato psicologico, svolgendo in tal modo soltanto la generica funzione di preparazioni alimentari usate come complementi, ossia preparazioni designate con il nome di complementi alimentari, presentate in imballaggi indicanti che esse sono destinate a mantenere l'organismo in buona salute.

Coerentemente, l'ADM ha classificato detti prodotti all'interno della voce della NC 2106, come risulta dai pareri di accertamento tecnico allegati alla presente istanza di interpello.

Sulla scorta di tali considerazioni, l'istante ritiene che ai Prodotti debba applicarsi l'aliquota IVA al 10%, ai sensi del n. 80) della Tabella.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I cd. "integratori alimentari" non sono prodotti che beneficiano automaticamente dell'aliquota IVA ridotta, in quanto questi beni non sono previsti in alcuna delle parti della Tabella A, allegata al Decreto IVA.

L'eventuale applicazione agli stessi di un'aliquota IVA ridotta dunque è decisa caso per caso, in base al parere tecnico reso dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) che ne ha analizzato la relativa composizione.

In altri termini, la cessione degli integratori alimentari è da ritenersi soggetta a un'aliquota IVA ridotta solo nel caso in cui i loro componenti siano riconducibili - in base al parere dell'ADM - ai prodotti indicati nella citata Tabella A, Parti II, II-bis o III, allegate al Decreto IVA, cui consegue l'applicazione dell'aliquota IVA del 4, del 5 o del 10 per cento.

Con diversi documenti di prassi (cfr. risoluzioni 31 ottobre 2005, n. 153/E, 10 luglio 2008, n. 290/E e 14 ottobre 2008, n. 383/E), questi prodotti, in ragione della loro specifica composizione, sono stati classificati dall'ADM nell'ambito della voce 21.06 "Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove" cui è conseguito il riconoscimento da parte della scrivente dell'aliquota IVA del 10 per cento in quanto riconducibili nel n. 80) della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA.

Nel caso di specie, si rileva che per entrambi i prodotti l'ADM ha rilasciato il proprio parere tecnico, rispettivamente, per il Prodotto 1 (*ALFA*) con nota protocollo *nnnn* del *gg/mm/aaaa* mentre per il Prodotto 2 (*BETA*), con nota protocollo *nnnn* del *gg/mm/aaaa*, entrambe allegate all'istanza di interpello presentata.

In entrambi i parere tecnici, di uguale tenore, l'ADM ha ritenuto "*che il prodotto in oggetto possa essere classificato, nel rispetto delle Regole Generali per l'Interpretazione della Nomenclatura Combinata (in particolare Regole 1 e 6), nell'ambito del Capitolo 21: "Preparazioni alimentari diverse", alla voce 2106 "Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove" e, più specificatamente, al codice NC 21069092*".

Con la stessa nota, l'ADM chiarisce che *"Al codice 21069092 vengono, infatti, classificate le "altre preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove, diverse dai concentrati di proteine e sostanze proteiche testurizzate (voce 210610) e non contenenti materie grasse provenienti dal latte, né saccarosio, né isoglucosio, né glucosio, né amido o fecola, o contenenti in peso meno di 1,5% di materie grasse provenienti dal latte, meno di 5% di saccarosio o di isoglucosio, meno di 5% di glucosio o di amido o fecola"*.

A supporto di questa classificazione si riporta, di seguito, anche quanto specificato in merito dalle Note Esplicative al Sistema Armonizzato che ribadiscono la collocazione nella voce 2106 di:

"preparazioni indicate spesso sotto il nome di complementi alimentari, a base di estratti di piante, di concentrati di frutta, di miele, di fruttosio, ecc., addizionate di vitamine e talvolta di quantità molto piccole di composti di ferro. Queste preparazioni vengono spesso presentate in confezioni con l'indicazione che le stesse sono destinate a mantenere l'organismo in buona salute" (punto 16).

La nota complementare 5 al Capitolo 21, inoltre, indica come "altre preparazioni alimentari presentate in dosi, quali capsule, compresse, pastiglie e pillole, destinate ad essere usate come integratori alimentari, sono classificate alla voce 2106, se non nominate o comprese altrove".

Va, altresì, sottolineato che, in base alle caratteristiche suesposte e dichiarate dalla Società interessata, il prodotto non ha uno scopo profilattico o terapeutico e non è destinato alla cura di una specifica malattia e, pertanto, non può essere classificato nel Capitolo 30 della Nomenclatura Combinata tra i "Prodotti farmaceutici".

Infatti, come ben spiegato dalla nota 1 al Capitolo 30, questo non comprende gli alimenti dietetici, gli alimenti arricchiti, gli alimenti per diabetici, complementi alimentari, le bevande toniche e le acque minerali, diversi dalle preparazioni nutritive somministrate per via endovenosa.

Le Note Esplicative al Sistema Armonizzato relative alla voce 3004 ribadiscono,

inoltre, che non sono compresi nella voce 3004 i complementi alimentari che contengono vitamine o sali minerali, destinati a conservare l'organismo in buona salute, ma che non hanno indicazioni relative alla prevenzione o al trattamento di una malattia (vedi anche Nota Complementare 1 Capitolo 30). Questi prodotti, presentati ordinariamente sotto forma di liquidi, possono anche essere presentati sotto forma di polveri o compresse e sono generalmente compresi nella voce 21.06".

Tenuto conto dei suddetti parere dell'ADM, si rileva che il codice NC 2106 corrisponde alla voce 2107 della Tariffa doganale in vigore al 31 dicembre 1987, richiamata nel punto 80) della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA.

Si ritiene, dunque, che sia il prodotto denominato *ALFA*, che il prodotto denominato *BETA*, rientrino tra le "*preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove (vd. ex 2107), esclusi gli sciroppi di qualsiasi natura*", le cui cessioni sono soggette all'aliquota IVA ridotta al 10 per cento, ai sensi del citato n. 80).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)