

RISOLUZIONE N. 11/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 17 gennaio 2014

***OGGETTO: Interpello – Articolo 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 – IVA -
cessioni di acqua di sorgente - aliquota applicabile***

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello, formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui sono stati chiesti chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini IVA della fattispecie di seguito esposta.

QUESITO

ALFA S.p.A., parallelamente alla commercializzazione dell'acqua minerale in bottiglia, ha di recente avviato la vendita, attraverso i consueti canali distributivi, di acqua destinata al consumo umano in bottiglia (acqua di sorgente o acqua da tavola). Pertanto, chiede chiarimenti in merito all'aliquota IVA applicabile a tale prodotto.

SOLUZIONE PROSPETTATA

A livello normativo, esiste una distinzione tra acque minerali naturali e acque destinate al consumo umano. Queste ultime trovano la loro definizione nel d.lgs. n. 31 del 2001, mentre le acque minerali sono definite dal d.lgs. n. 176 del 2011. Tale ultima disposizione definisce, all'art. 20, anche le acque di sorgente, riconducendole alle acque destinate al consumo umano. Le acque minerali naturali, a differenza di quelle destinate al consumo umano, sono acque pure e presentano particolari caratteristiche chimiche che le rendono benefiche per la salute.

L'interpellante ritiene che l'aliquota IVA ordinaria applicabile a tale fattispecie, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.l. n. 261 del 1990, trovi giustificazione proprio in ragione delle particolari caratteristiche di queste acque. Invece, l'acqua destinata al consumo umano (compresa l'acqua di sorgente) - che non può considerarsi come sotto-categoria dell'acqua minerale naturale - è riconducibile alla comune "acqua potabile" messa in commercio e perciò può scontare l'aliquota IVA del 10 per cento di cui al n. 81 della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

A parere della società istante, ai fini della interpretazione della disciplina in parola, non avrebbero alcuna incidenza le modalità attraverso le quali viene effettuata la distribuzione delle acque in questione (bottiglia, condotte idriche, ecc.) o il loro utilizzo (domestico, consumo umano, ecc.). Infatti, comparando la disciplina dettata, ai fini dell'aliquota IVA applicabile, al punto 103 e al punto 127-bis della Tabella in questione (per la parte riguardante, rispettivamente, il commercio e la somministrazione di gas, ove si fa riferimento esplicito all'immissione nelle reti di distribuzione e a particolari utilizzi), perviene alla conclusione che se l'intento del legislatore fosse stato quello di mantenere l'applicazione dell'aliquota ridotta alla sola "acqua potabile" distribuita tramite le condotte idriche cittadine, la dicitura riportata al punto 81 sarebbe stata necessariamente maggiormente circostanziata.

In definitiva, tenuto conto anche della prassi commerciale riguardante la fornitura di acqua potabile in “boccioni” ad uffici o ad altri luoghi aperti al pubblico, che applica l’aliquota del 10 per cento, l’istante ritiene che sia corretto assoggettare la vendita di acque destinate al consumo umano, diverse dalle acque minerali, all’aliquota IVA ridotta del 10 per cento, a prescindere dal recipiente utilizzato per la commercializzazione.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Il n. 81) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l’applicazione dell’aliquota agevolata del 10 per cento per le cessioni di “acqua, acque minerali (v. d. ex 22.01)”.

L’articolo 5, comma 3, del d.l. 15 settembre 1990, n. 261, tuttavia, ha stabilito che alle cessioni e alle importazioni di acque minerali si applichi l’aliquota ordinaria (attualmente 22 per cento).

Il d.lgs. 8 ottobre 2011, n.176, che ha dato attuazione alla Direttiva 2009/54/CE sull’utilizzazione e la commercializzazione delle acque minerali naturali, contiene un’accurata definizione delle acque minerali naturali (articolo 2) e delle acque di sorgente (articolo 20).

In particolare, sono considerate “acque minerali naturali” le acque che, avendo origine da una falda o giacimento sotterraneo, provengono da una o più sorgenti naturali o perforate e che hanno caratteristiche igieniche particolari ed eventualmente proprietà favorevoli alla salute.

Le acque minerali naturali si distinguono dalle ordinarie acque potabili per la purezza originaria e sua conservazione, per il tenore in minerali, oligoelementi o altri costituenti ed eventualmente per taluni loro effetti. Esse vanno tenute al riparo da ogni rischio di inquinamento.

Tali caratteristiche devono essere valutate sul piano:

- a) geologico ed idrogeologico;
- b) organolettico, fisico, fisico-chimico e chimico;
- c) microbiologico;
- d) se necessario, farmacologico, clinico e fisiologico.

Inoltre, la composizione, la temperatura e le altre caratteristiche essenziali delle acque minerali naturali debbono mantenersi costanti alla sorgente nell'ambito delle variazioni naturali, anche in seguito ad eventuali variazioni di portata.

Sono denominate «acqua di sorgente» le acque destinate al consumo umano, allo stato naturale e imbottigliate alla sorgente, che, avendo origine da una falda o giacimento sotterraneo, provengono da una sorgente con una o più emergenze naturali o perforate.

Anche le caratteristiche delle acque di sorgente sono valutate sulla base dei seguenti criteri:

- a) geologico e idrogeologico;
- b) organolettico, fisico, fisico-chimico e chimico;
- c) microbiologico.

La valutazione di tali caratteristiche, ad esclusione della mineralizzazione della falda, è effettuata secondo i criteri stabiliti per le acque minerali naturali, contenuti nel decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 31, e successive modificazioni. Le acque di sorgente devono comunque soddisfare i requisiti microbiologici previsti dall'articolo 9 per le acque minerali.

L'Agenzia delle Dogane, con parere del 12 settembre 2012, si è espressa in merito al prodotto “acqua di sorgente”, e lo ha classificato nell'ambito del capitolo 22 “*Bevande, liquidi alcolici e aceti*”, voce 2201 “*Acque, comprese le acque minerali naturali o artificiali e le acque gassate, senza aggiunta di zuccheri o di altri dolcificanti né aromatizzanti; ghiaccio o neve*”; codice **NC 22019000** - “*altre*”. Secondo le Note esplicative del Sistema Armonizzato, la voce in esame ricomprende al suo interno sia l’“acqua ordinaria”, cioè tutte le

acque ordinarie naturali, esclusa l'acqua di mare (voce 25.01), eventualmente anche depurate con procedimenti fisici o chimici (eccetto l'acqua distillata, di conducibilità o analogo grado di purezza che rientrano nella voce 28.53) sia le "acque minerali, naturali e artificiali".

Nel suo parere, l'Agenzia delle Dogane ha evidenziato le differenze, da un punto di vista chimico, tra l'acqua di sorgente e le acque minerali, proprio alla luce della normativa sopra richiamata. In particolare, l'Agenzia delle Dogane ha osservato che, sebbene l'acqua di sorgente, *"dal punto di vista microbiologico, presenta caratteristiche di purezza molto simili a quelle delle acque minerali e per questo motivo non necessita di alcun trattamento"*, tuttavia dal *"punto di vista chimico l'acqua di sorgente segue pienamente la legislazione delle acque potabili (D.lgs. 31/2001) secondo la quale è tollerata la presenza di piccole contaminazioni di origine antropica (solventi clorurati, trieline, metalli pesanti come il cromo) assolutamente proibite in un'acqua minerale naturale e che, se presenti anche a livelli di limiti chimici delle acque potabili, farebbero revocare immediatamente lo status di acqua minerale. Tali contaminazioni sono conseguentemente valutate nelle acque di sorgente mediante la relativa legislazione delle acque potabili, che, per limiti e caratteristiche da ricercare è nettamente differente dalla legislazione delle acque minerali naturali.*

Non è possibile, inoltre, per l'acqua di sorgente imbottigliata, riportare in etichetta indicazioni riguardanti le proprie caratteristiche chimiche e chimico fisiche né tantomeno indicazioni riguardanti proprietà favorevoli per la salute o menzioni simili". È con riferimento alle caratteristiche chimiche ed alle limitazioni sopra richiamate che, in sostanza, l'acqua di sorgente è assimilabile all'acqua potabile, sebbene sia un'acqua con caratteristiche di purezza microbiologica più simile alle acque minerali.

Si osserva, tuttavia, che il d.lgs. n. 176 del 2011 consente - sia sulle acque minerali naturali (articolo 8) che sulle acque di sorgente (articolo 24) - *"l'eliminazione totale o parziale dell'anidride carbonica libera mediante procedimenti esclusivamente fisici, nonché incorporazione o reincorporazione di*

anidride carbonica”, sicché, da un punto di vista di offerta commerciale, l’acqua di sorgente, così come l’acqua minerale naturale, può essere immessa nel mercato come acqua gassata, ossia addizionata di anidride carbonica.

In base al citato d.lgs. n. 176 del 2011, inoltre, i due prodotti risultano analoghi sotto il profilo giuridico amministrativo, poiché entrambi, infatti, sono sottoposti al riconoscimento da parte del Ministero della Salute (artt. 4 e 5 - art. 21), ad autorizzazione regionale (artt. 6 e 7 - artt. 22 e 23), a limitazioni nell’utilizzo stesso (art. 8 - art.24), nonché all’obbligo di essere trasportati con recipienti destinati al consumo finale (art. 11 - art. 25).

Inoltre, a seguito dell’emanazione del d.lgs n. 176 del 2011, è venuta meno la norma (articolo 10, comma 4, d.lgs. 25 gennaio 1992, n. 105) che limitava la commercializzazione dell’acqua minerale in contenitori di capacità fino a 2 litri, consentendo, invece, l’utilizzazione di contenitori di capacità superiore (ad es. i cd. “boccioni” da 18/20 litri) per la sola acqua di sorgente.

Non risulta, peraltro, conferente il riferimento fatto dall’istante alla disciplina IVA del commercio di gas, in quanto il settore dei prodotti energetici è soggetto anche all’ulteriore imposizione delle accise, il che ha comportato la necessità di stabilire un livello di imposizione IVA compatibile con una tassazione complessiva tollerabile dal mercato.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, si ritiene che l’aliquota agevolata del 10 per cento di cui al n. 81 della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, sia applicabile ai soli corrispettivi dovuti per la erogazione di **acqua** “potabile” e “non potabile”, erogata ai titolari di contratti di fornitura sottoscritti con i Comuni (o con le società autorizzate all’erogazione del servizio), mediante l’allacciamento alle condotte idriche della rete idrica Comunale. Trattasi, in altre parole, del servizio generale di erogazione idrica, il cui corrispettivo - determinato applicando il regime tariffario in uso - è commisurato ai consumi (misurati tramite contatori intestati ai singoli utenti). L’aliquota ridotta consente, infatti, di ridurre i costi a carico della collettività per ottenere un servizio primario quale è l’erogazione dell’acqua, in conformità alla

normativa dettata a livello europeo. In tal senso la stessa Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006, all'articolo 98, precisa che l'aliquota ridotta può essere applicata unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III, tra cui, in particolare al numero 2), è espressamente richiamata la "erogazione di acqua".

Per le ragioni su esposte, il suddetto trattamento fiscale agevolato, di stretta interpretazione, non si può, pertanto, estendere alle cessioni di acqua di sorgente o acqua da tavola, chimicamente simile all'acqua potabile, ma commercializzata al pari delle acque minerali, per le quali, conseguentemente, torna applicabile l'aliquota ordinaria, attualmente del 22 per cento.

Tuttavia, alla luce delle disposizioni contenute nell'articolo 10 dello Statuto del contribuente che tutelano la buona fede del contribuente in presenza di norme di dubbia interpretazione, considerata l'attuale diffusione della commercializzazione di acque da tavola e l'assenza in merito di chiarimenti ufficiali sulla portata della norma in questione, si ritiene che possa trovare applicazione l'esimente di cui all'articolo 6 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e, pertanto, non debbano essere irrogate le sanzioni per il comportamento seguito fino ad ora nell'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento per la commercializzazione dell'acqua di sorgente.

* * *

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 DIRETTORE CENTRALE