

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

11 marzo 2021(*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 90, paragrafo 1 – Riduzione della base imponibile – Principi definiti nella sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400) – Fornitura di medicinali – Concessione di sconti – Carattere ipotetico della questione pregiudiziale – Irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale»

Nella causa C?802/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 6 giugno 2019, pervenuta in cancelleria il 31 ottobre 2019, nel procedimento

Firma Z

contro

Finanzamt Y,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Kumin, presidente di sezione, T. von Danwitz e P.G. Xuereb (relatore), giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Firma Z, da A. Erdbrügger, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, da J. Möller e S. Eisenberg, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, inizialmente da R. Lyal e R. Pethke, successivamente da R. Pethke, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, e rettifica in GU 2007, L 335, pag. 60), nonché del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Firma Z, un'impresa che esercita, nei Paesi Bassi, un'attività di vendita di medicinali per corrispondenza, e il Finanzamt Y (in prosieguo: l'«Ufficio delle imposte Y», Germania), in merito alla riduzione della base imponibile in caso di sconti sui prezzi dei medicinali per uso umano soggetti a prescrizione e forniti dai Paesi Bassi verso la Germania.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva 2006/112:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:

i) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e che non rientra nelle disposizioni previste agli articoli 33 e 36;

(...)».

4 L'articolo 13, paragrafo 1, della suddetta direttiva così dispone:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili».

5 L'articolo 20 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Si considera "acquisto intracomunitario di beni" l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene.

(...)».

6 L'articolo 33, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così recita:

«In deroga all'articolo 32, è considerato luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) la cessione di beni è effettuata nei confronti di un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA in virtù dell'articolo 3, paragrafo 1, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;
- b) i beni ceduti sono diversi da mezzi di trasporto nuovi e da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto».

7 L'articolo 73 di tale direttiva è così formulato:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

8 Ai sensi dell'articolo 83 della medesima direttiva:

«Per gli acquisti intracomunitari di beni la base imponibile è costituita dagli stessi elementi stabiliti per determinare, conformemente al capo 2, la base imponibile della cessione degli stessi beni nel territorio dello Stato membro. (...)».

9 L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri».

10 L'articolo 138, paragrafo 1, di detta direttiva così dispone:

«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

Diritto tedesco

Normativa in materia di IVA

11 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punti 1 e 5, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), nella versione applicabile al procedimento principale (BGBl. 2005 I, pag. 386) (in prosieguo: l'«UStG»), sono soggetti all'IVA:

«1) le cessioni e le altre prestazioni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un imprenditore nell'ambito della propria attività d'impresa,

(...)

5) l'acquisto intracomunitario effettuato a titolo oneroso all'interno del paese».

12 L'articolo 1a, paragrafo 1, dell'UStG così dispone:

«Sussiste acquisto intracomunitario a titolo oneroso quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

1) un bene, nel contesto di una cessione a un compratore (acquirente), passa dal territorio di uno Stato membro al territorio di un altro Stato membro (...),

2) l'acquirente è

a) un imprenditore che acquista il bene per la propria attività d'impresa, o

b) una persona giuridica che non ha la qualità di imprenditore o che non acquista il bene per la propria attività d'impresa, e

3) la cessione all'acquirente

a) è effettuata dall'imprenditore a titolo oneroso nell'ambito della propria attività d'impresa (...)

(...)».

13 L'articolo 17, paragrafo 1, prima frase, dell'UStG prevede quanto segue:

«Nel caso in cui la base imponibile di un'operazione sia modificata ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, l'imprenditore che ha realizzato l'operazione stessa è tenuto a rettificare in maniera corrispondente l'importo dell'imposta dovuta (...)».

Normativa sull'assicurazione malattia

14 L'articolo 2 del Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (codice di previdenza sociale, libro quinto), nella versione applicabile al procedimento principale (BGBl. 2011 I, pag. 2983), così recita:

«1. Le casse di assicurazione malattia mettono a disposizione dei loro assicurati le prestazioni di cui al capo III, nel rispetto del principio di buona amministrazione (articolo 12), nella misura in cui tali prestazioni non rientrano nella responsabilità propria degli assicurati.

2. Gli assicurati ricevono le prestazioni sotto forma di prestazioni in natura o di prestazioni di servizi, salvo diversamente disposto nel presente libro o nel nono libro. (...) La fornitura delle prestazioni in natura e sotto forma di servizi è oggetto di convenzioni concluse dalle casse di assicurazione malattia con i prestatori conformemente alle disposizioni del capo IV».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 La Firma Z è una farmacia che, nel corso del 2013, ha fornito dai Paesi Bassi verso la Germania medicinali venduti dietro prescrizione medica. Tali medicinali sono stati spediti, da un lato, a persone coperte dall'assicurazione malattia obbligatoria e, dall'altro, a persone coperte da un'assicurazione malattia privata. A fronte della risposta a un questionario sulla patologia di cui soffrivano, la Firma Z ha pagato agli interessati un determinato importo a titolo di «rimborso».

16 Quando la Firma Z forniva medicinali venduti unicamente dietro prescrizione medica a persone coperte da un'assicurazione malattia privata, essa considerava di aver concluso contratti di vendita relativi a detti medicinali con tali persone e di aver effettuato la cessione direttamente a queste ultime. Essa riteneva, basandosi sulle norme che disciplinano la vendita per

corrispondenza di cui all'articolo 33 della direttiva 2006/112 e al diritto nazionale, che tali cessioni fossero imponibili in Germania. Essa considerava altresì che l'importo del rimborso versato a dette persone comportasse una riduzione della base imponibile ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, dell'UStG. L'imposizione di dette cessioni effettuate a persone coperte da un'assicurazione malattia privata così come quella delle cessioni di prodotti in libera vendita effettuate a tali persone o alle persone coperte dall'assicurazione malattia obbligatoria sulla base di contratti di vendita conclusi direttamente dalla Firma Z con dette persone non sono oggetto del procedimento principale.

17 Quando la Firma Z forniva medicinali venduti unicamente dietro prescrizione medica a persone coperte dall'assicurazione malattia obbligatoria, essa procedeva, da un lato, a un conteggio con le casse malattia obbligatorie in base alla normativa previdenziale e, dall'altro, imputava l'importo del rimborso versato alle persone interessate alla quota che queste ultime dovevano versare per il medicinale ordinato. Per tali forniture, la Firma Z riteneva che, a partire dal 1° ottobre 2013, il luogo di cessione si trovasse nei Paesi Bassi e che essa potesse avvalersi dell'esenzione dall'IVA prevista per le cessioni intracomunitarie. Le casse di assicurazione malattia obbligatoria, dal canto loro, dovevano versare l'IVA su tali acquisti in Germania in applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva 2006/112. Inoltre, la Firma Z ha ritenuto che l'importo del rimborso versato alle persone coperte dall'assicurazione malattia obbligatoria comportasse, conformemente all'articolo 17, paragrafo 1, dell'UStG, una riduzione della base imponibile relativa alle cessioni effettuate in Germania alle persone coperte da un'assicurazione malattia privata e ha proceduto a una rettifica a tale titolo.

18 Non avendo seguito tale approccio, l'Ufficio delle imposte Y ha emesso un avviso di accertamento. A seguito del rigetto dell'opposizione della Firma Z avverso tale avviso, quest'ultima ha proposto ricorso dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania).

19 Il Finanzgericht (Tribunale tributario) ha respinto il suddetto ricorso sostenendo che, poiché la cessione alle casse di assicurazione malattia obbligatoria non era imponibile, non era possibile ridurre la base imponibile. Esso ha dichiarato che non esisteva alcuna base giuridica sulla quale la Firma Z potesse fondare un diritto al rimborso parziale dell'IVA.

20 Ritenendo, in base alla sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), di avere il diritto di procedere a una riduzione della base imponibile dovuta a una diminuzione del proprio corrispettivo, la Firma Z ha proposto, dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), un ricorso per cassazione (Revision) avverso la sentenza del Finanzgericht (Tribunale tributario).

21 Il giudice del rinvio ricorda che, alla luce della sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punti 28 e 31), e della sentenza del 16 gennaio 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, punto 29), qualora un produttore di un prodotto che, non essendo contrattualmente legato al consumatore finale, ma essendo il primo anello di una catena di operazioni che conduce a quest'ultimo, conceda uno sconto al predetto consumatore finale, la base imponibile ai fini dell'IVA, in applicazione della giurisprudenza della Corte, deve essere ridotta dello sconto suddetto.

22 Esso rileva che la Corte ha però negato la riduzione della base imponibile qualora un'agenzia di viaggi, operante in qualità di intermediario, di propria iniziativa e a proprie spese, conceda al consumatore finale una riduzione sul prezzo della prestazione principale fornita dal tour operator (sentenza del 16 gennaio 2014, Ibero Tours, C?300/12, EU:C:2014:8, punto 33).

23 Esso osserva, altresì, che la Corte ha dichiarato che lo sconto concesso, in forza di una legge nazionale, da un'azienda farmaceutica a una cassa malattia privata comporta, ai sensi

dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, una riduzione della base imponibile a favore di tale azienda farmaceutica, qualora i medicinali siano forniti, tramite grossisti, a farmacie che li distribuiscono a utenti coperti da un'assicurazione malattia privata, la quale rimborsa ai propri assicurati il prezzo di acquisto dei medicinali (sentenza del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punto 46).

24 Secondo il giudice del rinvio, è necessario chiarire la nozione di «catena di operazioni» che inizia con la persona che concede lo sconto, nella fattispecie la Firma Z, e termina con chi lo riceve, ossia le persone coperte dall'assicurazione malattia obbligatoria. La questione che si pone sarebbe se tutte le operazioni di tale catena debbano o meno rientrare nell'ambito di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 al fine di poter procedere alla riduzione della base imponibile prevista all'articolo 90, paragrafo 1, di detta direttiva.

25 A tale riguardo, esso ricorda che il principio di neutralità impone che, all'interno di ciascun paese, sulle merci dello stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione (sentenze del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, punto 20, e del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punto 33). Di conseguenza, a suo avviso, la lunghezza di tale circuito di produzione e distribuzione sarebbe determinata dalle operazioni che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA.

26 Inoltre, esso ritiene che, nell'ambito della controversia che ha dato luogo alla sentenza del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), lo sconto avesse avuto l'effetto di diminuire le spese delle casse malattia private e, pertanto, le spese di coloro che dovevano sostenere i costi dell'acquisto di medicinali assoggettati a imposta, il che non avviene nella causa di cui è investito, dato che lo sconto concesso alle persone coperte dall'assicurazione malattia obbligatoria non ha alcuna incidenza sulle spese a carico delle casse malattia obbligatorie.

27 Il giudice del rinvio si interroga altresì sulla parità di trattamento delle operazioni effettuate sul territorio nazionale e di quelle effettuate nel mercato interno.

28 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, in virtù della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), una farmacia che fornisce medicinali a una cassa di assicurazione malattia obbligatoria abbia diritto alla riduzione della base imponibile sulla base di uno sconto concesso agli assicurati.

2) In caso di risposta affermativa: se sia contrario ai principi di neutralità e di parità di trattamento nel mercato interno il fatto che una farmacia nel territorio nazionale possa ridurre la base imponibile, ma ciò non sia possibile per una farmacia che effettui cessioni intracomunitarie in esenzione alla cassa malattia obbligatoria di un altro Stato membro».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

29 Il governo tedesco eccepisce l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale in quanto le questioni sollevate sarebbero irrilevanti ai fini dell'esito del procedimento principale e avrebbero carattere ipotetico.

30 Infatti, il governo tedesco ricorda che è pacifico che le forniture di cui al procedimento principale costituivano cessioni intracomunitarie ed erano, in forza della direttiva 2006/112, esenti dall'IVA nello Stato membro di partenza, vale a dire i Paesi Bassi. Di conseguenza, poiché non

esiste una base imponibile per tali cessioni, una riduzione di tale base in applicazione dell'articolo 90 di tale direttiva non sarebbe possibile. A tale riguardo, il governo tedesco ricorda altresì che, nel procedimento principale, la Firma Z non ha proceduto a una riduzione della base imponibile nell'ambito delle cessioni da essa effettuate alla cassa malattia obbligatoria, ma ha ridotto la base imponibile delle cessioni effettuate alle persone coperte da un'assicurazione malattia privata, benché tale base imponibile non avesse alcun nesso con le cessioni effettuate alla cassa malattia obbligatoria.

31 Pertanto, secondo il governo tedesco, la questione se una riduzione della base imponibile sia possibile riguarderebbe unicamente una situazione connessa alle farmacie stabilite in Germania, in cui la fornitura di medicinali non è esente, ma è imponibile, il che è irrilevante ai fini della soluzione del procedimento principale.

32 In ogni caso, la normativa tedesca vieta alle farmacie stabilite nel territorio nazionale di concedere sconti sui medicinali.

33 Anche la Firma Z ritiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale sia irricevibile in quanto esisterebbe, tra essa e le persone coperte dall'assicurazione sanitaria obbligatoria, un rapporto diretto di fornitura. Di conseguenza, le riduzioni di prezzo ridurrebbero direttamente la base imponibile e le due questioni sollevate dal giudice del rinvio sarebbero irrilevanti, mentre occorrerebbe esaminare la questione preliminare della natura del rapporto tra la Firma Z e tali persone.

34 Occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, nell'ambito della cooperazione tra quest'ultima e i giudici nazionali istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, allorché le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire [sentenza del 24 novembre 2020, *Openbaar Ministerie (Falsità in atti)*, C?510/19, EU:C:2020:953, punto 25 e giurisprudenza ivi citata].

35 Ne consegue che le questioni vertenti sul diritto dell'Unione sono assistite da una presunzione di rilevanza. Il diniego della Corte di statuire su una questione pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile solo quando appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una risposta utile alle questioni che le vengono sottoposte [sentenza del 24 novembre 2020, *Openbaar Ministerie (Falsità in atti)*, C?510/19, EU:C:2020:953, punto 26 e giurisprudenza ivi citata].

36 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il giudice del rinvio nutre dubbi in merito all'interpretazione e all'applicazione dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 per quanto riguarda il diritto di una farmacia stabilita in uno Stato membro alla riduzione della propria base imponibile nel caso in cui, da un lato, essa effettui una fornitura di medicinali, in un altro Stato membro, a una cassa nazionale di assicurazione malattia obbligatoria, poiché tale operazione rientra, in detto Stato membro, nell'ambito di applicazione dell'IVA, e, dall'altro, essa conceda uno sconto a una persona iscritta a tale cassa e alla quale il farmaco è fornito nell'ambito di una seconda cessione che non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA. A tale riguardo, il giudice del rinvio ha esposto, in maniera sufficiente e con precisione, le circostanze di fatto all'origine del procedimento principale nonché il contesto normativo del procedimento principale da cui risulta che le questioni sollevate non sono ipotetiche.

37 Inoltre, per quanto riguarda l'argomento della Firma Z, occorre rilevare che il giudice del rinvio ha indicato che, in particolare alla luce della normativa nazionale sull'assicurazione malattia, esso non nutre dubbi riguardo alla natura dei rapporti di prestazione di cui trattasi. In proposito, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, basato sulla netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni valutazione dei fatti di causa rientra nella competenza del giudice nazionale. In particolare, la Corte può unicamente pronunciarsi sull'interpretazione o sulla validità di un testo dell'Unione europea in base ai fatti che le sono indicati dal giudice nazionale. Per contro, spetta esclusivamente al giudice del rinvio interpretare la normativa nazionale. Spetta altresì al solo giudice nazionale, nell'ambito del procedimento pregiudiziale, definire l'oggetto delle questioni che esso intende sottoporre alla Corte. Quest'ultima non può esaminare, su domanda di una parte in causa nel procedimento principale, questioni che non le siano state proposte dal giudice nazionale (v., in tal senso, ordinanza del 7 ottobre 2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-82/13, EU:C:2013:655, punto 11, nonché sentenza dell'11 giugno 2015, Berlington Hungary e a., C-98/14, EU:C:2015:386, punto 48).

38 Ne consegue, da un lato, che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta, nel caso di specie, presenta un rapporto con l'oggetto del procedimento principale e, dall'altro, che le questioni sollevate non hanno carattere ipotetico, senza che occorra esaminare la questione della natura del rapporto tra la Firma Z e le persone coperte dall'assicurazione malattia obbligatoria.

39 Pertanto, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Sulla prima questione

40 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, alla luce dei principi definiti dalla Corte nella sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che una farmacia stabilita in uno Stato membro possa ridurre la propria base imponibile qualora effettui, a titolo di cessioni intracomunitarie esenti dall'IVA in tale Stato membro, forniture di prodotti farmaceutici a una cassa di assicurazione malattia obbligatoria stabilita in un altro Stato membro e conceda uno sconto alle persone coperte da tale assicurazione.

41 A tale riguardo, l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 prevede che, in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

42 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che, nelle circostanze proprie del provvedimento principale, la vendita dei prodotti farmaceutici di cui trattasi è oggetto di due cessioni, una effettuata dalla farmacia alla cassa di assicurazione malattia obbligatoria e la

seconda da tale cassa alle persone assicurate presso quest'ultima. Da un lato, la prima cessione è una cessione intracomunitaria che, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, è esente nei Paesi Bassi. Pertanto, la cassa malattia obbligatoria, in quanto persona giuridica, ha l'obbligo di versare l'IVA sull'acquisto corrispondente a tale cessione in forza dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), di tale direttiva. Dall'altro lato, la seconda cessione effettuata dalla cassa malattia obbligatoria ai suoi assicurati non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112.

43 Orbene, poiché la Firma Z non dispone di una base imponibile che potrebbe essere oggetto di rettifica, occorre constatare che le condizioni di applicazione dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non sono soddisfatte.

44 Dalle indicazioni contenute nella decisione di rinvio risulta, peraltro, che la Firma Z intendeva beneficiare, in conseguenza di uno sconto concesso a persone coperte dall'assicurazione sanitaria obbligatoria, di una riduzione della propria base imponibile relativa a cessioni a persone assicurate privatamente. Orbene, come hanno giustamente rilevato tanto il giudice del rinvio quanto la Commissione, è esclusa l'imputazione della riduzione della base imponibile relativa a un'operazione al calcolo della base imponibile di un'altra operazione nell'ambito del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

45 Quanto alla sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), occorre ricordare che, in tale sentenza, la Corte ha dichiarato che, qualora un produttore di un prodotto che, non essendo contrattualmente legato al consumatore finale, ma essendo il primo anello di una catena di operazioni che conduce a quest'ultimo, conceda uno sconto al predetto consumatore finale, la base imponibile ai fini dell'IVA, in applicazione della giurisprudenza della Corte, deve essere ridotta dello sconto suddetto (sentenza del 16 gennaio 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punto 29).

46 La Corte ha precisato che, se fosse diversamente, l'amministrazione fiscale riceverebbe a titolo dell'IVA un importo superiore a quello effettivamente pagato dal consumatore finale, e ciò a carico del soggetto passivo (sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 31).

47 Orbene, poiché, come risulta dal punto 43 della presente sentenza, la Firma Z non dispone di una base imponibile che potrebbe essere oggetto di rettifica e le condizioni di applicazione dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non sono pertanto soddisfatte, in tali circostanze non è necessario procedere all'esame dell'esistenza di un'eventuale catena di operazioni ai sensi della sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, (C-317/94, EU:C:1996:400).

48 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che una farmacia stabilita in uno Stato membro non può ridurre la propria base imponibile qualora effettui, a titolo di cessioni intracomunitarie esenti dall'IVA in tale Stato membro, forniture di prodotti farmaceutici a una cassa di assicurazione malattia obbligatoria stabilita in un altro Stato membro e conceda uno sconto alle persone coperte da tale assicurazione.

Sulla seconda questione

49 Alla luce della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

50 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che una farmacia stabilita in uno Stato membro non può ridurre la propria base imponibile qualora effettui, a titolo di cessioni intracomunitarie esenti dall'imposta sul valore aggiunto in tale Stato membro, forniture di prodotti farmaceutici a una cassa di assicurazione malattia obbligatoria stabilita in un altro Stato membro e conceda uno sconto alle persone coperte da tale assicurazione.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.