

Causa C-802/19

**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98,
paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia**

Data di deposito:

31 ottobre 2019

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)

Data della decisione di rinvio:

6 giugno 2019

Ricorrente e ricorrente in cassazione:

Ditta Z

Resistente e resistente in cassazione:

Finanzamt Y

Oggetto del procedimento

Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112 – Sconto concesso da una farmacia nei Paesi Bassi ai soggetti coperti da assicurazione malattia obbligatoria in Germania nell'ambito delle sue forniture di medicinali alle casse di assicurazione malattia tedesche – Riduzione della base imponibile dell'imposta per effetto dello sconto

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se, in virtù della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs Ltd., 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.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare articolo 2, paragrafo 1, articolo 13, paragrafo 1, articoli 20, 90 e 138

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Nell'anno oggetto della controversia (2013), la ricorrente ha fornito medicinali soggetti a prescrizione medica dai Paesi Bassi alla Germania, in primo luogo, a soggetti coperti da assicurazione malattia obbligatoria e, in secondo luogo, a soggetti coperti da assicurazione malattia privata. In entrambi i casi, in risposta a richieste relative ai singoli casi di malattia, ha effettuato pagamenti definiti come rimborso spese (in prosieguo: «rimborsi»).
- 2 Le cessioni ai soggetti coperti da assicurazione malattia obbligatoria, le sole ad essere oggetto della presente controversia, sono state fatturate dalla ricorrente alle casse di assicurazione malattia obbligatoria. Queste pagavano in base a disposizioni della legislazione in materia previdenziale. Dal 1° ottobre 2013, la ricorrente ha ritenuto, per tali cessioni, che il luogo della cessione si trovi nei Paesi Bassi, di poter ivi beneficiare di un'esenzione fiscale per le cessioni intracomunitarie e che le casse di assicurazione malattia obbligatoria siano tenute a pagare l'imposta sugli acquisti intracomunitari nei Paesi Bassi. Ha inoltre sostenuto che i rimborsi da essa pagati avrebbero ridotto la base imponibile per l'imposta sul valore aggiunto.
- 3 Il Finanzamt (Ufficio delle imposte tedesco) non ha seguito l'opinione della ricorrente e ha emesso un avviso di accertamento fiscale contro il quale la ricorrente ha presentato opposizione e proposto ricorso senza successo. La ricorrente contesta il rigetto del suo ricorso con il ricorso per cassazione (Revision), nel quale essa sostiene in particolare che, conformemente alla sentenza della Corte di giustizia del 24 ottobre 1996, C-317/94, Elida Gibbs (EU:C:1996:400), essa avrebbe diritto a un adeguamento dell'imposta sulla base di una riduzione del corrispettivo.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

Sulla prima questione pregiudiziale

- 4 Nel rispondere alla prima questione, va osservato che la controversia riguarda una catena di due cessioni, solo la prima delle quali rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta.
- 5 La prima cessione è stata effettuata dalla ricorrente alle casse di assicurazione malattia obbligatoria. Si trattava di cessioni intracomunitarie che, in virtù della spedizione della merce dai Paesi Bassi in Germania, erano esenti da imposta per la ricorrente ai sensi dell'articolo 138 della direttiva 2006/112 e del provvedimento di trasposizione adottato in tal senso nei Paesi Bassi. Ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, le casse di assicurazione malattia pubbliche non sono considerate soggetti passivi. Tuttavia, trattandosi di persone giuridiche ai sensi della legislazione nazionale, le cessioni erano esentate anche nei Paesi Bassi ai sensi dell'articolo 138 della direttiva 2006/112. In base a ciò, le casse di assicurazione malattia obbligatoria erano tenute al versamento dell'imposta all'acquisto, in quanto persona giuridica ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), in combinato disposto con l'articolo 20, della direttiva 2006/112, ma non avevano alcun diritto alla detrazione in quanto non erano soggetti passivi.
- 6 Alla cessione da parte della ricorrente alle casse di assicurazione malattia obbligatoria seguiva una seconda cessione da parte delle casse di assicurazione malattia obbligatoria ai soggetti coperti da assicurazione malattia presso di esse. Il rapporto giuridico su cui si basa tale cessione è disciplinato dalla normativa tedesca in materia previdenziale. Le casse di assicurazione malattia obbligatoria adempiono all'obbligo di prestare assistenza sanitaria nei confronti del soggetto assicurato dispensando i medicinali prescritti dal medico.
- 7 Questa seconda cessione non rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112. Da un lato, questa avveniva a titolo gratuito, poiché i soggetti coperti da assicurazione malattia obbligatoria non pagavano alcun corrispettivo per le singole cessioni di medicinali. I contributi versati da loro stessi e dai loro datori di lavoro all'assicurazione malattia obbligatoria costituiscono la remunerazione per il rapporto assicurativo in quanto tale, ma non la remunerazione per i servizi prestati in base ad esso. Dall'altro lato, le cessioni effettuate dalle casse di assicurazione malattia obbligatoria ai sensi dell'articolo 13 della direttiva 2006/112 non sono avvenute nei confronti di soggetti passivi.
- 8 Non è incompatibile con la sussistenza di due cessioni (dalla ricorrente alla cassa di assicurazione malattia obbligatoria e da quest'ultima ai soggetti coperti da assicurazione malattia) il fatto che la ricorrente abbia spedito la merce direttamente ai soggetti assicurati; la Corte di giustizia si è già pronunciata in

diverse occasioni in tal senso (v., ad es., sentenza del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).

- 9 La controversia riguarda la questione se la ricorrente, in virtù dello sconto concesso all'acquirente della seconda cessione, possa richiedere una riduzione della base imponibile della prima cessione alle casse di assicurazione malattia obbligatoria. È pacifico che uno sconto siffatto, in via di principio, comporta una riduzione della base imponibile. Tuttavia, occorre chiarire se ciò valga anche nel caso in cui la seconda cessione non rientri nel campo di applicazione dell'imposta. Ai fini della soluzione di tale questione, non è necessario distinguere se la farmacia rifornisca dall'estero o dal territorio nazionale, come nel caso di specie.
- 10 Una delle condizioni per la riduzione potrebbe essere che tutte le operazioni della catena in questione rientrino nel campo di applicazione dell'imposta. Ciò potrebbe essere confermato dal fatto che la Corte di giustizia ha giustificato la riduzione della base imponibile in caso di rimborso concesso all'acquirente di una cessione successiva, affermando che il principio fondamentale della 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 (sentenza Elida Gibbs, EU:C:1996:400, punto 20, e sentenza del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, punto 33). Secondo il giudice nazionale, la lunghezza di tale circuito di produzione e distribuzione è determinata dalle operazioni che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta.
- 11 Nella sua sentenza Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) sulla concessione di sconti alle casse malattia private, la Corte è partita dal fatto che esisteva una catena di vendita rientrante nell'ambito di applicazione dell'imposta, in cui le farmacie effettuavano l'ultima cessione nella catena di operazioni e «distribui[yano] [i medicinali] agli utenti coperti da assicurazione malattia privata», ricevendo per ciò un corrispettivo. In tale contesto, lo sconto riduceva le spese delle casse malattia private e quindi le spese del soggetto che doveva sostenere i costi dell'acquisto del farmaco assoggettato a imposta. Nella presente fattispecie non sono stati dedotti elementi di prova al riguardo: la concessione di sconti ai soggetti coperti da assicurazione malattia obbligatoria non ha alcun effetto sulle spese a carico delle casse di assicurazione malattia obbligatoria.

Sulla seconda questione pregiudiziale

- 12 La seconda questione pregiudiziale, che si pone solo in caso di risposta affermativa alla prima questione, potrebbe essere risolta in senso negativo già in quanto, nella sua sentenza del 19 ottobre 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776), la Corte di giustizia ha abolito il divieto di sconti per la fornitura di medicinali soltanto per le farmacie estere, cosicché esso resta invariato per le farmacie nazionali. Già riguardo al divieto di sconti per le farmacie nazionali, la questione della disparità di trattamento tra farmacie estere e

nazionali, per ciò che concerne le conseguenze relative all'imposta sul valore aggiunto di tali sconti, potrebbe essere superflua.

- 13 Se la Corte la considerasse irrilevante, ciò inciderebbe sulla portata dell'articolo 90 della direttiva 2006/112.
- 14 Contro una riduzione della base imponibile ai sensi dell'articolo 90 della direttiva 2006/112 a favore della ricorrente depongono due ordini di ragioni. Da un lato, essa non ha effettuato operazioni imponibili all'interno del paese in relazione alle cessioni che possono beneficiare di una riduzione dell'imposta. Dato che i beni oggetto di cessioni verso l'estero nei confronti delle casse di assicurazione malattia obbligatoria sono state spediti dai Paesi Bassi, non vi è alcuna operazione imponibile in Germania, la cui base imponibile potesse essere ridotta. D'altro canto, le operazioni effettuate nei Paesi Bassi nei confronti delle casse di assicurazione obbligatoria sono ivi esenti da imposta in quanto cessioni intracomunitarie.
- 15 Nondimeno, potrebbe doversi dare risposta affermativa alla seconda questione pregiudiziale poiché, secondo la concezione della direttiva 2006/112, i Paesi Bassi e la Germania appartengono a un mercato unico ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Su tale base, una cessione dai Paesi Bassi in Germania, in realtà, non dovrebbe essere trattata in modo diverso da una cessione interna.
- 16 Tuttavia, nell'anno controverso, il mercato interno tra gli Stati membri dell'Unione era stato realizzato solo in modo incompleto, poiché persisteva (e continua a persistere) il potere impositivo dei singoli Stati membri. Pertanto, le cessioni da uno Stato membro a un altro tra soggetti passivi – o, come nel caso di specie, da soggetti passivi a persone giuridiche – sono soggette a disposizioni speciali, che comportano un'esenzione fiscale in quanto cessione intracomunitaria nello Stato membro di partenza (in questo caso: i Paesi Bassi) ai sensi dell'articolo 138 della direttiva 2006/112 e un assoggettamento ad imposta in quanto acquisto intracomunitario, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), in combinato disposto con l'articolo 20 della direttiva 2006/112, nello Stato membro di destinazione (in questo caso: la Germania).
- 17 L'insieme di queste due fattispecie costituisce l'operazione intracomunitaria che sposta l'imposizione dallo Stato membro di partenza allo Stato membro di destinazione. In proposito, la Corte ha già stabilito che la cessione intracomunitaria e l'acquisto intracomunitario rappresentano in realtà «un'unica e medesima operazione economica» (sentenza del 27 settembre 2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, punti 23 e seguente), essendo elementi costitutivi di un'«operazione intracomunitaria» (sentenza Teleos, EU:C:2007:548, punti 37 e 41), che mira al «trasferimento del gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti» (sentenze Teleos, EU:C:2007:548, punto 36, del 27 settembre 2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 22, e Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punto 22, del 22 aprile 2010, X e fiscale

eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, punto 30, e del 7 dicembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punto 37).

- 18 Alla luce della suddetta disciplina relativa al mercato interno, si pone la questione se, benché la ricorrente non abbia effettuato operazioni imponibili in Germania per le cessioni di cui trattasi nel caso di specie, non si debba comunque agire come se una tale operazione esistesse. La cessione intracomunitaria esente da imposta nei Paesi Bassi dovrebbe quindi essere equiparata, riguardo alla spedizione dei beni in Germania, a un'operazione ivi imponibile.
- 19 Ciò sarebbe giustificato dalla parità di trattamento del mercato unico e delle operazioni nazionali. In un vero mercato unico, le cessioni effettuate dalla ricorrente dovrebbero essere trattate come cessioni nazionali, con la conseguenza che una riduzione del corrispettivo dovrebbe comportare un adeguamento dell'imposta. Sarebbe quindi irrilevante che l'imposta sulla cessione da parte della ricorrente non sia a carico di essa, bensì delle casse di assicurazione malattia obbligatoria nel quadro della tassazione dell'acquisto.
- 20 La sentenza del 15 ottobre 2002, Commissione/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punti 64 e seguente) non chiarisce questo punto, poiché il giudice del rinvio ritiene che in essa la Corte non si sia pronunciata sulla possibilità di riduzione del corrispettivo nello Stato membro di destinazione (nella presente fattispecie: la Germania).