Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

20 dicembre 2017 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 90, paragrafo 1 – Riduzione di prezzo alle condizioni determinate dagli Stati membri – Riduzione della base imponibile – Principi definiti nella sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Sconti concessi alle casse malattia private»

Nella causa C-462/16,

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 22 giugno 2016, pervenuta in cancelleria il 17 agosto 2016, nel procedimento

**Finanzamt Bingen-Alzey**

contro

**Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,**

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J. L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, E. Levits, A. Borg Barthet (relatore), M. Berger e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, da A. Funke, Steuerberater, e H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt;

– per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;

– per il governo del Regno Unito, da D. Robertson, in qualità di agente, assistito da P. Mantle, barrister;

– per la Commissione europea, da B.-R. Killmann e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 luglio 2017,

* Lingua processuale: il tedesco.

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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, il Finanzamt Bingen-Alzey (amministrazione tributaria di Bingen-Alzey, Germania) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») e, dall'altro, l'azienda farmaceutica Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, in merito alla determinazione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta da quest'ultima per l'esercizio 2011.

### *Contesto normativo*

#### *Diritto dell'Unione*

3 Ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA:

«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».

4 L'articolo 78 di detta direttiva così dispone:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;

(…)».

5 L'articolo 79 della medesima direttiva così dispone:

«Non sono compresi nella base imponibile gli elementi seguenti:

a) gli sconti sul prezzo per pagamento anticipato;

b) i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti nel momento in cui si effettua l'operazione;

c) le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario quale rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi, e che figurano nella sua contabilità in conti provvisori.

Il soggetto passivo deve giustificare l'importo effettivo delle spese di cui al primo comma, lettera c) e non può procedere alla detrazione dell'IVA che avesse eventualmente gravato su di esse».

6 Ai sensi dell'articolo 90 di tale direttiva:

«1. 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.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».

*Normativa tedesca*

7 L'articolo 10, paragrafo 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul fatturato), nella versione pubblicata il 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), stabilisce quanto segue:

«La cifra d'affari è determinata in base al corrispettivo percepito per le cessioni, le altre prestazioni (articolo 1, paragrafo 1, punto 1, primo periodo) e gli acquisti intracomunitari (articolo 1, paragrafo 1, punto 5). Il corrispettivo comprende tutto quello che il destinatario della prestazione spende per ottenere che essa sia fornita, ma dopo deduzione dell'imposta sulla cifra d'affari. Nel corrispettivo rientra altresì ciò che una persona diversa dal beneficiario della prestazione versa all'imprenditore per il bene o il servizio fornito (…)».

8 L'articolo 17, paragrafo 1, della legge tedesca relativa all'imposta sul fatturato, intitolato «Modifica della base imponibile», 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. (…)».

9 Per quanto concerne l'assicurazione malattia da parte delle casse di assicurazione malattia obbligatoria, l'articolo 2 del Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (codice di previdenza sociale, libro quinto), nella versione del 22 dicembre 2010 (BGBl. 2010 I, pag. 2309; in prosieguo: il «SGB V»), così dispone:

«1. Le casse 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. I metodi di trattamento, i medicinali e le terapie mediche particolari non sono esclusi. La qualità e l'efficacia delle prestazioni devono corrispondere allo stato generalmente riconosciuto delle conoscenze mediche e prendere in considerazione i progressi della medicina.

2. Gli assicurati ricevono le prestazioni sotto forma di prestazioni in natura o di prestazioni di servizio, fatte salve le deroghe previste nel presente libro V o nel libro IX. Su richiesta, le prestazioni possono essere fornite anche sotto forma di partecipazione a un "Budget Personale multiramo"; si applica il combinato disposto dell'articolo 17, paragrafi da 2 a 4, del libro IX e del regolamento relativo al bilancio nonché dell'articolo 159 del libro IX. La realizzazione delle prestazioni in natura e delle prestazioni di servizio è oggetto di convenzioni che le casse malattie concludono con gli esecutori delle prestazioni in forza delle disposizioni del capo IV».

10 Ai sensi dell'articolo 130a, paragrafo 1, SGB V:

«Per i prodotti farmaceutici forniti a loro carico a partire dal 1º gennaio 2003, le casse malattia ricevono dalle farmacie uno sconto del 6% del prezzo di vendita, al netto dell'IVA, dell'azienda farmaceutica. Le aziende farmaceutiche sono tenute a rimborsare alle farmacie l'importo

corrispondente. Laddove si tratti di grossisti a norma del paragrafo 5, le aziende farmaceutiche sono tenute a rimborsare loro lo sconto. Lo sconto deve essere rimborsato alle farmacie e ai grossisti entro dieci giorni dalla presentazione della domanda. (…)».

11 Riguardo ai soggetti coperti da un'assicurazione sanitaria privata, l'articolo 192 del Versicherungsvertragsgesetz (legge relativa al contratto di assicurazione), nella versione del 23 novembre 2007 (BGBl. 2007 I, pag. 2631), intitolato «Prestazioni contrattuali dell'assicuratore», prevede quanto segue:

«(1) Nell'assicurazione delle spese mediche, l'assicuratore è tenuto, nei limiti stabiliti, a rimborsare le spese di un trattamento medico che la malattia o le conseguenze di un incidente richiede e di tutte le altre prestazioni convenute, incluse quelle connesse alla gravidanza e al parto nonché a visite mediche preventive di individuazione di malattie in forza di programmi attuati dalla legge.

(…)».

12 Per quanto concerne le persone aventi diritto al rimborso delle loro spese mediche ai sensi della normativa sulla funzione pubblica, l'articolo 80 del Bundesbeamtengesetz (legge tedesca sui funzionari federali), nella versione del 14 novembre 2011 (BGBl. 2011 I, pag. 2219), rubricato «Interventi in caso di malattia, cure mediche e nascita», così dispone:

«(1) Beneficiano di interventi

1. i funzionari aventi diritto al corrispettivo o in congedo parentale,

(…)

(2) In linea di principio, solo le spese effettuate che risultino necessarie ed economicamente ragionevoli possono essere oggetto di intervento

1. in caso di malattia e di cure mediche

(…)

(3) gli interventi sono concessi sotto forma di rimborso di almeno il 50% delle spese che possono essere oggetto di intervento.

(…)».

13 Ai sensi dell'articolo 1 del Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (legge relativa agli sconti sui medicinali), nella versione del 22 dicembre 2010 (BGBl. 2010 I, pag. 2262):

«Le aziende farmaceutiche devono concedere alle casse malattia private e agli [organismi che si fanno carico di tali spese in forza della normativa sulla funzione pubblica], in relazione ai prodotti farmaceutici rilasciati unicamente dietro prescrizione medica, di cui questi ultimi abbiano rimborsato, in tutto o in parte, il prezzo agli assicurati, sconti di prezzo in funzione del tasso di rimborso, nelle stesse proporzioni di quelle previste all'articolo 130a, paragrafi 1, 1a, 2, 3, 3a e 3b, del SGB V. (…)».

### *Procedimento principale e questione pregiudiziale*

14 La Boehringer Ingelheim Pharma fabbrica prodotti farmaceutici e, tramite grossisti, li fornisce a farmacie, assoggettandoli ad imposta.

15 Le farmacie distribuiscono i medicinali ai soggetti coperti dall'assicurazione malattia obbligatoria (pubblica) sulla base di un contratto quadro con l'associazione nazionale delle casse malattia. I medicinali vengono consegnati alle casse malattia e da queste vengono messi a disposizione dei rispettivi assicurati. Le farmacie concedono alle casse malattia uno sconto sul prezzo dei medicinali. La Boehringer Ingelheim Pharma, in quanto azienda farmaceutica, deve rimborsare tale riduzione alle farmacie o, qualora intervengano, ai grossisti. L'amministrazione finanziaria considera detto sconto, ai fini dell'IVA, come minor corrispettivo.

16 Per contro, i medicinali destinati a contraenti di assicurazioni malattia private vengono erogati dalle farmacie sulla base di singoli contratti con tali soggetti. La compagnia di assicurazione malattia privata non acquista i medicinali, ma si limita a rimborsare ai propri assicurati, qualora lo richiedano, le spese che questi hanno sostenuto. In tal caso, la Boehringer Ingelheim Pharma deve concedere alla compagnia di assicurazione malattia uno sconto sul prezzo del medicinale. L'amministrazione tributaria non riconosce ai fini dell'IVA tale sconto come minor ricavo.

17 Nel 2012 la Boehringer Ingelheim Pharma ha presentato una dichiarazione IVA annuale per l'esercizio 2011, menzionando, in particolare, le operazioni imponibili e le corrispondenti basi imponibili.

18 In tale dichiarazione, la Boehringer Ingelheim Pharma, per le operazioni concernenti i medicinali acquistati dagli assicurati coperti da un'assicurazione malattia privata, ha rettificato la base imponibile procedendo alla detrazione dei rimborsi che essa doveva versare.

19 L'amministrazione tributaria ha considerato che non sussisteva alcun motivo che giustificasse la riduzione della base imponibile della Boehringer Ingelheim Pharma per quanto concerne i rimborsi alle casse malattia private. Pertanto, essa ha fissato l'IVA dovuta in funzione della base imponibile non ridotta.

20 Dinanzi al Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunale tributario della Renania-Palatinato, Germania), la Boehringer Ingelheim Pharma ha proposto ricorso avverso la decisione dell'amministrazione tributaria concernente i rimborsi alle casse malattia private.

21 Essa ha affermato che la cassa malattia obbligatoria o la cassa malattia privata si situavano al termine della catena di operazioni, sicché la base imponibile doveva essere ridotta in entrambi i casi. A suo parere, è irrilevante che siano stati concessi rimborsi o sconti di prezzo, dato che, ai fini IVA, questi ultimi devono essere trattati in modo uniforme.

22 Il Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunale tributario della Renania-Palatinato) ha accolto il ricorso della Boehringer Ingelheim Pharma, dichiarando che non occorreva effettuare la distinzione adottata dall'amministrazione tributaria tra le riduzioni di prezzo concesse alle casse malattia obbligatorie per i medicinali acquistati e i rimborsi effettuati durante l'acquisto di detti prodotti nell'ambito del regime di assicurazione malattia privata.

23 Dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), l'amministrazione tributaria ha proposto un ricorso per cassazione avverso la sentenza del Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunale tributario della Renania-Palatinato).

24 Il giudice del rinvio ricorda che, qualora un fabbricante di un prodotto che, non essendo contrattualmente legato al consumatore finale, ma essendo il primo anello di una catena di operazioni che conduce fino a quest'ultimo, conceda al predetto consumatore finale uno sconto, la base imponibile ai fini dell'IVA deve essere ridotta, secondo la giurisprudenza della Corte, in misura pari allo sconto stesso (v., in tal senso, sentenze del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punti 28 e 31, nonché del 16 gennaio 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punto 29).

25 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). Il motivo invocato dalla Corte in tale sentenza è che l'agenzia di viaggi non fa parte di una catena di prestazioni che va dal tour operator al consumatore finale.

26 Secondo il giudice del rinvio, la giurisprudenza della Corte dev'essere intesa nel senso che le riduzioni di prezzo concesse da un'azienda a terzi cui l'azienda stessa non sia contrattualmente legata riducono la base imponibile ai fini dell'IVA della prestazione svolta dal fornitore solo se una catena di operazioni conduce dall'azienda in questione al terzo avente diritto allo sconto. Nel caso di specie, gli sconti a favore di casse malattia private non ridurrebbero quindi la base imponibile ai fini dell'IVA dovuta per le distribuzioni effettuate dalla Boehringer Ingelheim Pharma, dato che le casse malattia private beneficiarie dello sconto non fanno parte della catena di prestazioni che va da detta impresa al consumatore finale.

27 Tuttavia, il giudice del rinvio ritiene incompatibile con il principio generale della parità di trattamento di cui all'articolo 20 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea il fatto che, diversamente dagli sconti praticati nell'ambito dell'assicurazione malattia obbligatoria, gli sconti a favore di casse malattia private non riducono la base imponibile, pur essendo le aziende farmaceutiche coloro che sopportano entrambe le riduzioni allo stesso modo. Si tratta di situazioni comparabili e il giudice del rinvio si chiede, pertanto, quale sia la ragione che giustifica oggettivamente tale disparità di trattamento.

28 Esso ricorda altresì che, mentre la violazione del principio di neutralità fiscale può essere contemplata solo tra operatori economici concorrenti, la violazione del principio generale della parità di trattamento può essere contraddistinta, in materia tributaria, da altri tipi di discriminazioni, che incidono su operatori economici che non sono necessariamente concorrenti, ma versano nondimeno in una situazione comparabile per altri rapporti (sentenze del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punto 49, nonché del 25 aprile 2013, Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punto 17). Ne consegue che il principio di parità di trattamento in materia tributaria non coincide con il principio di neutralità fiscale (sentenza del 25 aprile 2013, Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punto 18).

29 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, sulla base della giurisprudenza della Corte (sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punti 28 e 31) e tenuto conto del principio di diritto dell'Unione della parità di trattamento, un'azienda farmaceutica che commercializzi medicinali sia autorizzata a ridurre la base imponibile ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA, laddove:

– fornisca tali medicinali, tramite grossisti, a farmacie;

– le farmacie li distribuiscano, assoggettandoli ad imposta, a utenti coperti da assicurazione malattia privata;

– l'assicuratore delle spese di malattia (la compagnia di assicurazione malattia privata) rimborsi ai propri assicurati le spese per l'acquisto dei medicinali, e

– l'azienda farmaceutica sia tenuta, per legge, al pagamento di un "bonus" alla compagnia di assicurazione malattia privata».

### *Sulla questione pregiudiziale*

30 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se, alla luce dei principi definiti dalla Corte nella sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punti 28 e 31), riguardante la determinazione della base imponibile dell'IVA, e tenuto conto del principio di diritto dell'Unione della parità di trattamento, l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che lo sconto concesso, in forza di una legge nazionale, da un'azienda farmaceutica a una cassa malattia privata comporta, ai sensi di tale articolo, 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 assicurazione malattia privata, la quale rimborsi ai propri assicurati le spese per l'acquisto dei medicinali.

31 Per rispondere a tale questione, giova anzitutto ricordare che, in forza dell'articolo 73 della direttiva IVA, per le forniture di beni e le prestazioni di servizi, 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.

32 Occorre altresì rammentare, poi, che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, che riguarda i casi di annullamento, di recesso, di risoluzione, di mancato pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non venga percepita dal soggetto passivo. Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva IVA, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

33 Infine, la Corte ha dichiarato che uno dei principi fondamentali sul quale si basa il sistema dell'IVA è la neutralità, nel senso 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 del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 20).

34 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che l'azienda farmaceutica è tenuta, in forza della normativa nazionale, a concedere alle casse malattia private, per i medicinali forniti unicamente dietro prescrizione medica di cui queste ultime abbiano, in tutto o in parte, rimborsato il prezzo agli assicurati, sconti di prezzo in funzione del tasso di rimborso, nelle stesse proporzioni di quelle previste per le casse malattia obbligatorie. L'amministrazione tributaria non riconosce tale sconto come riduzione della base imponibile.

35 In tal modo, in ragione della citata normativa, la Boehringer Ingelheim Pharma ha potuto disporre di una somma corrispondente al prezzo di vendita dei suddetti prodotti alle farmacie, ridotto in misura pari a detto sconto. Non sarebbe quindi compatibile con la direttiva IVA il fatto che la base imponibile sulla quale è calcolata l'IVA dovuta dall'azienda farmaceutica, in quanto soggetto passivo, fosse più elevata dell'importo che essa ha alla fine riscosso. Se così fosse, non verrebbe rispettato il principio della neutralità dell'IVA nei confronti dei soggetti passivi, tra cui rientra l'azienda farmaceutica (v., in tal senso, sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 28).

36 Di conseguenza, la base imponibile applicabile alla Boehringer Ingelheim Pharma in quanto soggetto passivo deve essere costituita dall'importo corrispondente al prezzo cui essa ha venduto i medicinali alle farmacie, ridotto in misura pari allo sconto effettuato alle casse malattia private, qualora queste ultime abbiano rimborsato ai propri assicurati le spese che questi hanno sostenuto per l'acquisto di tali prodotti.

37 È vero che la Corte, al punto 31 della sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), ha dichiarato che l'articolo 11 C, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), che corrisponde all'articolo 90 della direttiva IVA, si riferisce all'ipotesi normale di rapporti contrattuali instaurati direttamente tra due parti contraenti, che subiscono una modifica successiva.

38 Tuttavia, al riguardo, occorre rilevare, in primo luogo, che, nello stesso punto 31 della citata sentenza, la Corte ha precisato che detta disposizione costituisce l'espressione del principio di neutralità e, di conseguenza, la sua applicazione non può pregiudicare la realizzazione di tale principio (v., in tal senso, sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 31).

39 In secondo luogo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA non presuppone una modifica successiva dei rapporti contrattuali perché la norma sia applicabile. Infatti, essa obbliga in via di principio gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo. Inoltre, nulla indica che, nella sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), la Corte abbia inteso limitare l'ambito di applicazione dell'articolo 11, C, paragrafo 1, della sesta direttiva, che corrisponde all'articolo 90 della direttiva IVA. Al contrario, dai fatti della causa che ha dato luogo a tale sentenza risulta che non si era verificata alcuna modifica dei rapporti contrattuali. Tuttavia, la Corte ha dichiarato che l'articolo 11, C, paragrafo 1, della sesta direttiva era applicabile (v., in tal senso, sentenza del 29 maggio 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, punto 33).

40 Inoltre, il fatto che, nel procedimento principale, il diretto beneficiario delle forniture dei medicinali di cui trattasi non sia la cassa malattia privata che effettua un rimborso agli assicurati, bensì gli assicurati stessi, non interrompe il nesso diretto tra la cessione di tali beni e il corrispettivo percepito (v., per analogia, sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punto 35).

41 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 44 e 45 delle sue conclusioni, i pagamenti effettuati al momento dell'acquisto dei medicinali devono essere considerati come corrispettivi versati da terzi ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, quando tali terzi, vale a dire gli assicurati, chiedono il rimborso alle casse malattia private e queste ultime hanno ottenuto, conformemente alla normativa nazionale, lo sconto loro dovuto da parte dell'azienda farmaceutica. Pertanto, tenuto conto delle circostanze oggetto del procedimento principale, le casse malattia private devono essere considerate il consumatore finale di una fornitura effettuata da un'azienda farmaceutica assoggettata ad IVA, di modo che l'importo riscosso dall'amministrazione tributaria non può essere superiore a quello pagato dal consumatore finale (v., in tal senso, sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 24).

42 Di conseguenza, occorre rilevare che, nel procedimento principale, dato che una parte del corrispettivo non è stata riscossa dal soggetto passivo a causa dello sconto che quest'ultimo ha concesso alle casse malattia private, vi è stata effettivamente una riduzione di prezzo dopo il momento in cui si è realizzata l'operazione conformemente all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA.

43 Inoltre, per quanto concerne lo sconto in questione nel procedimento principale, è giocoforza rilevare che quest'ultimo è fissato dalla legge e che esso è obbligatoriamente concesso dall'azienda farmaceutica alle casse malattia private che abbiano rimborsato ai propri assicurati le spese da questi sostenute nell'acquistare medicinali. Come affermato nel punto 35 della presente sentenza, in tali circostanze, l'azienda farmaceutica non ha potuto disporre liberamente della totalità del prezzo ricevuto per la vendita dei suoi prodotti alle farmacie o ai grossisti (v., in tal senso, sentenza del 19 luglio 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, punto 31).

44 In proposito, la Corte, al punto 28 della sentenza del 19 luglio 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), concernente un obbligo di legge relativo ai premi distribuiti in un gioco di bingo, ha dichiarato che, poiché la parte del prezzo di vendita delle cartelle che è distribuita come premio ai giocatori è fissata in anticipo ed è obbligatoria, essa non può essere considerata come facente parte del corrispettivo ottenuto dall'organizzatore del gioco per la prestazione da lui fornita.

45 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, sebbene la Corte, in detta sentenza, abbia incentrato la sua analisi sull'interpretazione dell'articolo 73 della direttiva IVA, l'interpretazione che la stessa sentenza fornisce della nozione di «corrispettivo», prevista in tale disposizione, può applicarsi all'espressione «riduzione di prezzo» utilizzata all'articolo 90 della medesima direttiva, atteso che sia quest'ultima disposizione sia l'articolo 73 di tale direttiva riguardano gli elementi costitutivi della base imponibile.

46 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che, alla luce dei principi definiti dalla Corte nella sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punti 28 e 31), in merito alla determinazione della base imponibile dell'IVA, e tenuto conto del principio di diritto dell'Unione della parità di trattamento, l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che lo sconto concesso, in forza di una legge nazionale, da un'azienda farmaceutica a una cassa malattia privata comporta, ai sensi di tale articolo, 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.

### *Sulle spese*

47 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Quinta Sezione) dichiara:

**Alla luce dei principi definiti dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punti 28 e 31), in merito alla determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, e tenuto conto del principio di diritto dell'Unione della parità di trattamento, 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 lo sconto concesso, in forza di una legge nazionale, da un'azienda farmaceutica a una cassa malattia privata comporta, ai sensi di tale articolo, 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.**

Firme