

Riduzione dell'imponibile IVA di un'operazione non imputabile a una diversa

Lo sconto al cliente può ridurre la base imponibile solo se univocamente connesso a un'operazione rientrante nel campo di applicazione dell'IVA

/ Federico BARIDON

Il caso trattato dalla Corte di Giustizia Ue nella causa [C-802/19](#) riguarda uno schema di **scontistica transnazionale** da parte di una farmacia *Firma Z* stabilita nei Paesi Bassi, a beneficio di persone fisiche residenti in Germania e titolari di polizze di assicurazione sanitaria obbligatoria o privata.

Nella fattispecie, Firma Z vende prodotti farmaceutici in Germania attraverso due **scemi operativi**:

- un'operazione a catena riguardante i titolari di polizza di assicurazione obbligatoria, nella quale Firma Z effettua una prima cessione intraunionale dai Paesi Bassi alla società di assicurazione stabilita in Germania – operazione territorialmente rilevante nei Paesi Bassi e ivi non imponibile – seguita da una cessione nazionale da quest'ultima ai suoi assicurati – operazione territorialmente rilevante in Germania e ivi fuori campo IVA;

- una vendita a distanza nei confronti di titolari di una polizza di assicurazione privata residenti in Germania, soggetta ad IVA in Germania.

In Germania, Firma Z concede un **"rimborso"** sia ai titolari di assicurazione obbligatoria che ai titolari di assicurazione privata, a condizione che sia completato un questionario riguardante la loro patologia.

L'**art. 90** della direttiva 2006/112/Ce prevede, in caso di riduzione di prezzo dopo il momento di effettuazione dell'operazione, che la base imponibile ai fini IVA possa essere ridotta alla "condizione stabilita dagli Stati Membri".

La società Firma Z sostiene che i rimborsi concessi ai titolari di polizze di assicurazione obbligatoria possano comportare una riduzione della base imponibile IVA in Germania in relazione alle cessioni nei confronti dei titolari di polizze di assicurazione private, con un conseguente **diritto al rimborso** di una quota dell'IVA ivi assolta.

A sostegno della tesi di Firma Z, le sentenze della Corte di Giustizia europea relative alle cause [C-317/94](#) (*Eli-da Gibbs*) e [C-300/12](#) (*Ibero Tours*), riguardanti delle **operazioni a catena**, riconoscono che uno sconto concesso dal produttore al consumatore finale possa effet-

tivamente comportare una riduzione della base imponibile IVA sebbene questi due soggetti non abbiano alcun legale contrattuale diretto. Lo stesso principio trova conferma nella sentenza relativa alla causa [C-462/16](#) (*Boehringer Ingelheim Pharma*) riguardante il caso di uno sconto imposto dalla legge ad un'azienda farmaceutica a beneficio di un'assicurazione nell'ambito di una catena di operazioni culminanti con la vendita dei farmaci a consumatori finali.

Pur riconoscendo astrattamente la rilevanza **ai fini IVA** di un eventuale sconto concesso nell'ambito di una catena di operazioni rientranti nel campo di tale imposta, la Corte limita la sua analisi al primo schema operativo riguardante la società Firma Z, cioè le vendite a catena nei confronti dei titolari di polizze di assicurazione obbligatoria; in questo caso infatti, una sola delle operazioni – cioè la cessione intraunionale nei confronti dell'assicurazione stabilita in Germania – rientra nel campo IVA, mentre la seconda operazione non vi rientra in virtù di una specifica norma locale.

Pertanto, essendo il rimborso direttamente imputabile alla seconda operazione, cioè quella coinvolgente il cliente finale ed estranea al campo dell'IVA, la Corte constata l'**inesistenza** di una base imponibile che possa essere oggetto di riduzione ai sensi dell'art. 90 della direttiva 2006/112/Ce e la conseguente illegittimità dell'attribuzione dello sconto alle vendite realizzate da Firma Z, a maggior ragione a quelle realizzate a distanza nei confronti dei titolari di polizza di assicurazione privata.

Questa sentenza molto specifica della Corte di Giustizia europea non rappresenta un **disconoscimento** di carattere generale degli schemi di scontistica nell'ambito di operazioni internazionali; la necessità di un nesso diretto fra il diritto al rimborso dell'imposta e le operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA rappresenta peraltro un principio-cardine di funzionamento del sistema, e presenta delle analogie con il criterio di "inerenza" così come più volte definito dalla Corte di Giustizia Europea (*ex pluribus* cause *Sveda UAB* [C-126/14](#), e *SkF* [C-29/08](#)).