



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

6 ottobre 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 90, paragrafo 1 – Riduzione della base imponibile in caso di riduzione di prezzo dopo il momento in cui l'operazione è stata effettuata – Contributi versati da un'azienda farmaceutica all'ente statale di assicurazione malattia – Articolo 273 – Formalità amministrative imposte dalla normativa nazionale per l'esercizio del diritto alla riduzione – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità»

Nella causa C-717/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Fővárosi Törvényszék (già il Fővárosi Bíróság) (Corte di Budapest-Capitale, già Tribunale di Budapest, Ungheria), con decisione del 16 settembre 2019, pervenuta in cancelleria il 27 settembre 2019, nel procedimento

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Kumin, presidente di sezione, P.G. Xuereb (relatore) e I. Ziemele, giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la **Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe**, da Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd;
- per il governo ungherese, da Z. Fehér Miklós e G. Koós, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e L. Havas, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: l'ungherese.

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, e dell'articolo 273 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 la Boehringer Ingelheim RCV GmbH Co. KG Magyarországi Fióktelepe (in prosieguo: la «Boehringer Ingelheim») e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (in prosieguo: la «direzione dei ricorsi») in merito alla decisione con cui quest'ultima ha rifiutato di riconoscere il diritto della Boehringer Ingelheim di detrarre dalla sua base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) i contributi da essa versati al Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (ente gestore del fondo nazionale di assicurazione malattia, Ungheria) (in prosieguo: l'«ente statale di assicurazione malattia» o il «NEAK»).

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 90 della stessa direttiva dispone quanto segue:
«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».
- 5 L'articolo 273 di detta direttiva così dispone:
«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Diritto ungherese

- 6 L'articolo 65 dell'általános forgalmi adórol szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007 relativa all'imposta sul valore aggiunto) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.); in prosieguo: la «legge sull'IVA»], prevede quanto segue:

«Salvo se diversamente previsto nella presente legge, nel caso di cessione di beni o prestazione di servizi la base imponibile comprende il corrispettivo in denaro versato o da versare all'avente diritto da parte dell'acquirente del bene, del destinatario del servizio o di un terzo, compresa qualunque sovvenzione, indipendentemente dalla forma, direttamente connessa al prezzo della cessione o della prestazione di servizi».

- 7 L'articolo 77 di tale legge così dispone:

«1. In caso di cessione di beni, prestazione di servizi o di acquisto intracomunitario di beni, la modifica o l'estinzione del contratto – ivi comprese l'inesistenza o l'invalidità del contratto – sono cause di riduzione a posteriori della base imponibile per l'importo corrispondente all'acconto o al corrispettivo che sono stati o devono essere restituiti in tutto o in parte.

(...)

4. Se, dopo l'esecuzione della cessione di beni o della prestazione di servizi, il soggetto passivo, nel rispetto delle condizioni specificate nella sua politica commerciale, rimborsa una somma di denaro a fini promozionali a una persona, soggetto passivo o meno, la quale non ha acquistato direttamente da tale soggetto passivo il bene o il servizio che dà diritto al rimborso, il soggetto passivo che effettua il rimborso può ridurre a posteriori la base imponibile corrispondente alla cessione di beni o alla prestazione di servizi oggetto del rimborso (operazione che dà diritto alla riduzione della base imponibile), a condizione che:

- a) la cessione di beni o la prestazione di servizi effettuata direttamente al beneficiario del rimborso (operazione che dà diritto al rimborso) sia un'operazione imponibile effettuata nel territorio nazionale, e che
- b) la somma da rimborsare sia inferiore al prodotto risultante dalla moltiplicazione del numero di operazioni che danno diritto al rimborso per il prezzo unitario più basso, maggiorato dell'imposta, dei beni ceduti o dei servizi forniti, nell'ambito dell'iniziativa promozionale di cui trattasi e rispetto a tutte le operazioni che danno diritto alla riduzione della base imponibile.

5. Nel contesto dell'applicazione del paragrafo 4, l'importo rimborsato si considera comprensivo dell'importo dell'imposta».

- 8 L'articolo 78, paragrafi 3 e 4, della suddetta legge stabilisce quanto segue:
- «3. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 77, paragrafo 4, occorre che il soggetto passivo che effettua il rimborso disponga di:
- a) una copia della fattura intestata alla persona che ha diritto al rimborso che certifichi la realizzazione dell'operazione che vi dà diritto e che dimostri inequivocabilmente che l'operazione di cui trattasi è un'operazione imponibile effettuata nel territorio nazionale e
 - b) un documento giustificativo del bonifico o di un pagamento in contanti, che certifichi in modo inequivocabile che il soggetto passivo ha restituito la somma specificata nell'ambito della sua politica commerciale alla persona che ha diritto al rimborso.
4. Il documento giustificativo di cui al paragrafo 3, lettera b), contiene i seguenti elementi:
- a) nome, indirizzo e, nel caso in cui si tratti di un soggetto passivo, numero di identificazione fiscale della persona che ha diritto al rimborso;
 - b) informazioni sul diritto alla detrazione in relazione all'operazione in questione, sulla base della dichiarazione dell'avente diritto al rimborso».

9 L'articolo 195 dell'adózási rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (legge n. CL del 2017 che istituisce il codice del processo tributario) prevede quanto segue:

«L'autorità tributaria decide, senza effettuare alcun controllo, sulla dichiarazione di rettifica del contribuente entro un termine di quindici giorni dalla presentazione di quest'ultima qualora l'unico motivo di tale dichiarazione di rettifica sia che la disposizione che prevede l'obbligo fiscale è incostituzionale o contraria a un atto vincolante dell'Unione europea o, se si tratta di un regolamento comunale, a qualsiasi altra norma giuridica, purché la decisione della Corte costituzionale, della Kúria (Corte suprema dell'Ungheria) o della Corte di giustizia dell'Unione europea che si pronuncia su tale questione non sia stata ancora pubblicata al momento della presentazione della dichiarazione di rettifica, o che la suddetta dichiarazione di rettifica non sia conforme al contenuto della decisione pubblicata».

10 L'articolo 17, paragrafo 4, della biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (legge n. XCVIII del 2006 sulle disposizioni generali relative alla fornitura affidabile ed economicamente sostenibile di medicinali e dispositivi medici e sul commercio dei medicinali; in prosieguo: la «Gyftv») dispone quanto segue:

«È vietata qualsiasi pubblicità per i medicinali e i preparati che possono essere somministrati in farmacia solo dietro prescrizione medica o sono stati ammessi nell'elenco dei prodotti sovvenzionati dalla previdenza sociale, nonché per i dispositivi medici che sono coperti dalla previdenza sociale dietro prescrizione medica».

11 L'articolo 26, paragrafi 2, 5 e 6, della Gyftv così dispone:

«2. Al fine di rispettare il quadro di bilancio, l'ente [statale] di assicurazione malattia può, conformemente al seguente paragrafo 5, stipulare un contratto di presa in carico in relazione a medicinali che sono già sovvenzionati o che sono stati ammessi nell'elenco dei medicinali

sovvenzionati, alla loro classe di sovvenzionamento, alle loro indicazioni, nonché a medicinali sovvenzionati per ragioni di equità.

(...)

5. Il contributo obbligatorio previsto dai contratti di presa in carico può essere determinato:

- a) in percentuale della sovvenzione del prezzo di acquisto pagato per ciascuna unità quantitativa venduta a un prezzo di acquisto sovvenzionato,
- b) sulla base della differenza tra l'importo totale delle sovvenzioni del prezzo di acquisto pagate per uno o più prodotti durante il periodo di validità del contratto, e il massimale stabilito nel contratto medesimo,

(...)

- e) sulla base della differenza tra i dosaggi effettivamente prescritti e il dosaggio di riferimento previsto nel contratto rispetto al rapporto costo-efficacia, conformemente al riassunto delle caratteristiche del medicinale considerato.

6. In caso di preparati, le disposizioni del paragrafo 5 possono essere cumulativamente applicabili».

12 Ai sensi dell'articolo 28, paragrafo 1, della Gyftv:

«Per sovvenzionare i medicinali ammessi nell'elenco dei medicinali sovvenzionati dalla previdenza sociale, l'ente [statale] di assicurazione malattia può utilizzare i seguenti strumenti di sovvenzione:

(...)

c) contratti di presa in carico;

(...)».

13 L'articolo 30/A, della kötelező egészségbiztosítás ellátásáról 1997. évi LXXXIII. törvény (legge n. LXXXIII del 1997 sui servizi del sistema obbligatorio di assicurazione malattia) disponeva quanto segue:

«L'ente [statale] di assicurazione malattia può stipulare un contratto con il titolare di un'autorizzazione all'immissione in commercio ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 1, della [Gyftv], nonché con i fornitori di dispositivi o di cure mediche, relativo al prezzo, alla quantità e ai requisiti di qualità dei prodotti e delle cure che possono essere immessi in commercio a un prezzo di acquisto sovvenzionato, nonché ad altri aspetti che le parti ritengono importanti».

14 L'articolo 11, paragrafo 1, del törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozási igényt kielégítő tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról [szóló] 32/2004. (IV. 26.) ESzCsM rendelet [decreto regolamentare n.°32/2004. (IV. 26.) del Ministero della Salute, degli Affari sociali e della

Famiglia relativo alle modalità di ammissione dei medicinali registrati e dei preparati medici destinati a esigenze particolari nell'elenco dei prodotti sovvenzionati dalla previdenza sociale nonché alla modifica dell'ammissione o del sovvenzionamento] prevede quanto segue:

«Nel caso di contratti di presa in carico di cui all'articolo 26 della Gyftv, l'importo del sovvenzionamento si determina in funzione del numero di pazienti destinati a ricevere un trattamento, tenuto conto della prevalenza e dell'incidenza della patologia interessata, secondo la proposta di un collegio di professionisti della salute».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 15 La Boehringer Ingelheim è la filiale ungherese di un'azienda farmaceutica. La sua attività principale consiste nella commercializzazione di medicinali sovvenzionati a grossisti, i quali li vendono alle farmacie che li distribuiscono successivamente ai pazienti.
- 16 In Ungheria, la commercializzazione al dettaglio dei medicinali avviene, ad eccezione degli ospedali, tramite farmacie. Le farmacie si riforniscono presso distributori all'ingrosso e i grossisti presso società di distribuzione di prodotti farmaceutici, come la Boehringer Ingelheim.
- 17 I medicinali possono essere sovvenzionati dal NEAK, che applica allora un sistema di «sovvenzionamento del prezzo di acquisto». In forza di tale sistema, il NEAK concede una sovvenzione relativa al prezzo di acquisto dei medicinali venduti dietro prescrizione medica e coperti dalla previdenza sociale nell'ambito di trattamenti ambulatoriali. Il pagamento del prezzo del medicinale sovvenzionato si ripartisce poi tra il NEAK e il paziente. Il paziente versa alla farmacia un importo, detto «prezzo sovvenzionato», che corrisponde alla differenza tra il prezzo del medicinale e l'importo della sovvenzione versata dal NEAK. La farmacia viene successivamente rimborsata dal NEAK per l'importo della sovvenzione di cui trattasi. Il prezzo dei medicinali incassato dalle farmacie, che costituisce la base imponibile dell'IVA, ha quindi due componenti, da un lato, la sovvenzione del NEAK e, dall'altro, il «prezzo sovvenzionato» pagato dal paziente. La farmacia deve quindi pagare l'IVA sia sull'importo pagato dal paziente sia sulla somma pagata dal NEAK.
- 18 Il NEAK decide se un medicinale deve essere incluso nell'elenco dei medicinali sovvenzionati, al termine di un esame che tiene conto di diversi aspetti, quali la politica di sanità pubblica, gli aspetti farmaceutici e il rapporto costo-efficacia, e fissa poi l'importo della sovvenzione in funzione del prezzo fissato dal distributore, vale a dire la Boehringer Ingelheim nel procedimento principale.
- 19 Per garantire che i medicinali che distribuisce sul mercato ungherese rimangano sovvenzionati, la Boehringer Ingelheim ha stipulato con il NEAK vari «contratti di presa in carico», per il periodo compreso tra il 1° ottobre 2013 e il 31 dicembre 2017. In forza di tali contratti, la Boehringer Ingelheim si impegna a versare al NEAK, sulla quantità dei medicinali da essa commercializzati, contributi per un importo definito nei contratti, prelevati sul fatturato proveniente dalla vendita di tali medicinali. Più precisamente, l'importo dei contributi era fissato in percentuale dell'importo lordo della sovvenzione del NEAK, sulla base delle confezioni unitarie (scatole) commercializzate a un prezzo sovvenzionato (contributi secondo il sistema dell'importo per scatola), o ancora, in taluni contratti, al 100%, allorché il massimale di sovvenzionamento da parte del NEAK era superato per il prodotto in questione (contributi fondati su un massimale).

- 20 La conclusione di tali contratti non è un obbligo legale, ma garantisce alla Boehringer Ingelheim che i medicinali da essa commercializzati saranno sovvenzionati dal NEAK. Tali contratti consentono altresì al NEAK di assicurare un accesso continuo a terapie nuove e moderne sovvenzionate, garantendo al contempo il mantenimento dell'equilibrio finanziario.
- 21 Il NEAK non ha emesso alcuna fattura riguardo ai contributi versati dalla Boehringer Ingelheim. Esiste tuttavia un certo numero di documenti che consentono di verificare a posteriori l'effettività dei versamenti effettuati dalla Boehringer Ingelheim al NEAK sulla base di tali contratti.
- 22 Il 13 novembre 2018 la Boehringer Ingelheim ha presentato alle autorità tributarie ungheresi una dichiarazione di rettifica dell'IVA per il periodo compreso tra il 1° ottobre 2013 e il 31 dicembre 2017, in applicazione dell'articolo 195 della legge n. CL del 2017 che istituisce il codice del processo tributario. A titolo della sua facoltà di rettifica, la Boehringer Ingelheim, facendo valere i versamenti effettuati al NEAK in forza dei contratti di presa in carico, ha ridotto di 354 687 000 fiorini ungheresi (HUF) (circa EUR 1 milione) l'importo dell'IVA da versare per tale periodo.
- 23 L'autorità tributaria ungherese di primo grado ha respinto la dichiarazione di rettifica della Boehringer Ingelheim e ha quindi rifiutato la riduzione a posteriori della base imponibile dell'IVA.
- 24 La Boehringer Ingelheim ha proposto un ricorso amministrativo contro tale decisione dinanzi alla direzione dei ricorsi. Quest'ultima ha confermato la decisione di primo grado.
- 25 La direzione dei ricorsi ha ritenuto che i versamenti effettuati dalla Boehringer Ingelheim, a favore del NEAK, non soddisfacessero le condizioni di riduzione della base imponibile dell'IVA, previste all'articolo 77, paragrafo 4, della legge sull'IVA. Infatti, secondo la direzione dei ricorsi, da un lato, i versamenti effettuati dalla Boehringer Ingelheim non possono essere considerati un rimborso a posteriori concesso «a fini promozionali», in quanto l'articolo 17, paragrafo 4, della Gyftv vieta la pubblicità dei medicinali ammessi nell'elenco dei prodotti sovvenzionati dalla previdenza sociale. Dall'altro, tali versamenti non sono stati concessi dalla Boehringer Ingelheim «nel rispetto delle condizioni specificate nella sua politica commerciale», dal momento che l'importo dei contributi dovuti in forza dei contratti era stabilito non già dall'azienda farmaceutica, bensì, conformemente a un decreto regolamentare, da un collegio di professionisti della sanità.
- 26 La direzione dei ricorsi ha, inoltre, rilevato che l'articolo 77 della legge sull'IVA riguardava tutte le ipotesi di riduzione della base imponibile previste all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA e che non è dimostrata una violazione del diritto dell'Unione, dal momento che la trasposizione delle disposizioni di tale direttiva nell'ordinamento giuridico nazionale non richiede che le disposizioni del diritto nazionale riprendano testualmente i termini di detta direttiva. La direttiva IVA definirebbe soltanto gli obiettivi regolamentari e lascerebbe al legislatore nazionale il compito di scegliere il modo in cui intende raggiungerli. La direzione dei ricorsi ha altresì sottolineato che la sentenza del 20 dicembre 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), con cui la Corte ha interpretato l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, non era applicabile nel caso di specie, in quanto tale sentenza si fondava su una situazione di fatto diversa da quella su cui si basa il presente caso.

- 27 La Boehringer Ingelheim ha proposto un ricorso contenzioso avverso la decisione dell'autorità tributaria ungherese dinanzi al giudice del rinvio. Essa fa valere, in sostanza, che, in forza dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, l'importo da essa versato al NEAK, prelevato dal suo fatturato, comporta la riduzione della base imponibile dell'IVA, cosicché essa ha diritto al rimborso dell'IVA.
- 28 In primo luogo, il giudice del rinvio si interroga sull'applicabilità, nell'ambito del procedimento principale, della sentenza del 20 dicembre 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), con la quale la Corte ha stabilito che sconti concessi alle casse malattia private tedesche, da parte di un'azienda farmaceutica, comportano una riduzione della base imponibile IVA di tale azienda, 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.
- 29 A tal riguardo, il giudice del rinvio rileva che il sistema di sovvenzionamento ungherese presenta analogie con il sistema di sovvenzionamento dell'assicurazione malattia privata tedesca, con la differenza che, in Ungheria, i contributi sono versati al NEAK, in quanto ente statale di assicurazione malattia, non in forza di una norma giuridica di carattere vincolante, bensì sulla base di un contratto di diritto privato la cui conclusione è facoltativa per le parti. Tuttavia, una volta che tale contratto sia firmato, esso produrrebbe la stessa conseguenza della normativa di cui trattasi nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 20 dicembre 2017 *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), vale a dire che la Boehringer Ingelheim ha potuto disporre soltanto di una somma corrispondente al prezzo di vendita dei suoi prodotti alle farmacie, al netto di tale sconto.
- 30 Il giudice del rinvio ritiene, infatti, basandosi sui punti da 41 a 43 della sentenza del 20 dicembre 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), che, nel caso di specie, il NEAK debba essere considerato il consumatore finale di una fornitura effettuata dalla Boehringer Ingelheim, cosicché l'importo percepito dall'amministrazione tributaria non può essere superiore a quello pagato dal consumatore finale. Pertanto, dal momento che una parte del prezzo dei prodotti non è stata percepita dal soggetto passivo, ossia la Boehringer Ingelheim, a causa del contributo versato da quest'ultima al NEAK, il prezzo di tali prodotti si sarebbe ridotto dopo il momento in cui è stata effettuata l'operazione, ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA. Di conseguenza, la Boehringer Ingelheim non avrebbe potuto disporre liberamente della totalità del prezzo ricevuto al momento della vendita dei suoi prodotti alle farmacie o ai grossisti.
- 31 Il giudice del rinvio rileva che la Corte non si è tuttavia ancora pronunciata sulla questione se la riduzione della base imponibile possa essere operata anche nel caso in cui la concessione dello sconto non sia obbligatoria, in forza di una norma di diritto nazionale, ma avvenga, come nell'ambito del procedimento principale, su base volontaria.
- 32 Inoltre, tale giudice sottolinea che la normativa ungherese ha come conseguenza di privare tutte le aziende farmaceutiche che abbiano concluso contratti di presa in carico, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, della facoltà di ridurre a posteriori la loro base imponibile dell'IVA, per quanto riguarda l'importo versato al NEAK. Dall'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA risulterebbe che la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri. Orbene, la Corte non avrebbe ancora precisato il limite da non superare affinché tali condizioni non costituiscano una restrizione sproporzionata rispetto all'obiettivo della normativa di diritto dell'Unione.

- 33 In secondo luogo, il giudice del rinvio ricorda che, come condizione per la riduzione a posteriori della base imponibile dell'IVA, la normativa ungherese richiede una copia della fattura intestata alla persona che ha diritto al rimborso, che certifichi la realizzazione dell'operazione che vi dà diritto e che dimostri inequivocabilmente che l'operazione di cui trattasi è un'operazione imponibile effettuata nel territorio nazionale, nonché un documento giustificativo del bonifico bancario o del pagamento in contanti.
- 34 Orbene, il giudice del rinvio rileva che, nel caso di specie, il NEAK non ha emesso alcuna fattura a nome della Boehringer Ingelheim, che dispone solo della richiesta di pagamento inviata dal NEAK e di un documento giustificativo bancario attestante il versamento della somma corrispondente. Esso rileva, tuttavia, che il NEAK calcola l'importo del contributo, indicato nella richiesta di pagamento, secondo il metodo definito nei contratti, sulla base del numero di medicinali venduti durante il periodo considerato. Pertanto, anche in assenza di fattura, esisterebbero documenti che testimoniano adeguatamente l'operazione, poiché i dati dei contratti e le cifre delle vendite dei medicinali sono accessibili pubblicamente e la contabilizzazione delle sovvenzioni si basa su registri pubblici e ufficiali. Il giudice del rinvio sottolinea altresì che il NEAK è un ente statale di assicurazione malattia e che, di conseguenza, si può presumere che i dati da esso comunicati nella sua richiesta di pagamento siano conformi alla realtà.
- 35 Il giudice del rinvio ritiene che, sebbene l'articolo 273 della direttiva IVA consenta agli Stati membri di prevedere altri obblighi per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare le evasioni, tali obblighi debbano essere proporzionati all'obiettivo perseguito. Orbene, nel procedimento principale non si configurerebbe il rischio di evasione, né del resto l'autorità fiscale ungherese lo avrebbe evocato, e l'esatta riscossione dell'IVA avrebbe, per parte sua, potuto essere garantita, anche senza fattura, grazie all'esistenza di altri documenti che consentivano di verificare a posteriori la realtà dei contratti di presa in carico e dei versamenti effettuati.
- 36 Tuttavia, la Corte non si sarebbe ancora pronunciata sui requisiti di forma necessari per poter ottenere una riduzione a posteriori della base imponibile dell'IVA e sui documenti da produrre a tal fine.
- 37 È in tale contesto che la Fővárosi Törvényszék (già il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Corte di Budapest-Capitale, già Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest-Capitale, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva [IVA], debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, ai sensi della quale, in forza di un contratto la cui conclusione non è obbligatoria, un'azienda farmaceutica che effettua pagamenti all'ente pubblico statale di assicurazione malattia sulla base del fatturato realizzato con i prodotti farmaceutici e che pertanto non trattiene l'intero corrispettivo di tali prodotti non ha il diritto alla riduzione a posteriori della base imponibile per il solo fatto che i pagamenti non sono effettuati nel modo prestabilito nella sua politica commerciale né hanno fini principalmente promozionali.
 - 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'articolo 273 della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, secondo la quale, per ridurre a posteriori la base imponibile, è richiesta una fattura intestata al titolare del diritto al rimborso che certifichi

l'operazione che dà diritto a tale rimborso, quando, d'altronde, l'operazione che consente la riduzione a posteriori della base imponibile è debitamente documentata e si può verificare successivamente, è basata in parte su dati pubblici e autentici e consente l'esatta riscossione dell'imposta».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 38 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale la quale prevede che un'azienda farmaceutica non possa detrarre dalla sua base imponibile dell'IVA la parte del suo fatturato proveniente dalla vendita di medicinali sovvenzionati dall'ente statale di assicurazione malattia che essa riversa a tale ente, in forza di un contratto concluso tra quest'ultimo e la suddetta azienda, per il fatto che gli importi versati a tale titolo non sono stati determinati sulla base di modalità previamente stabilite da tale azienda nell'ambito della sua politica commerciale e che tali versamenti non sono stati effettuati a fini promozionali.
- 39 Occorre ricordare, in via preliminare, che il principio di base del sistema dell'IVA si fonda sul fatto che quest'ultima mira a gravare unicamente sul consumatore finale e a essere perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute (v., in tal senso, sentenza del 3 maggio 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, punto 25).
- 40 In forza dell'articolo 73 della direttiva IVA, per le cessioni 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.
- 41 Dall'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, riguardante 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, risulta che gli Stati membri devono ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, non viene percepita dal soggetto passivo una parte o la totalità del corrispettivo. Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva IVA, secondo cui 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 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile), C-335/19, EU:C:2020:829, punto 21 e giurisprudenza citata].
- 42 Al punto 46 della sentenza del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), la Corte ha dichiarato che 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.

- 43 Nel caso di specie, la Boehringer Ingelheim vende, sul mercato ungherese, medicinali sovvenzionati dall'ente statale di assicurazione malattia, tramite grossisti, alle farmacie che li rivendono a persone coperte da tale assicurazione dietro pagamento da parte di queste ultime della differenza tra il prezzo del medicinale e l'importo della sovvenzione versata direttamente dall'ente statale di assicurazione malattia alle farmacie. In forza di contratti di diritto privato stipulati con l'ente statale di assicurazione malattia, la Boehringer Ingelheim versa a tale ente, per i medicinali sovvenzionati da essa commercializzati, contributi di importo definito in tali contratti, prelevati dai proventi della vendita di tali medicinali.
- 44 Come rilevato dal giudice del rinvio, concludendo tali contratti, la Boehringer Ingelheim rinuncia a una frazione del corrispettivo versato dal grossista. Non sarebbe quindi conforme alla direttiva IVA il fatto che la base imponibile sulla quale è calcolata l'IVA dovuta dall'azienda farmaceutica, in quanto soggetto passivo, sia 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 (sentenza del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punto 35).
- 45 Occorre aggiungere che il fatto che, nel procedimento principale, il diretto beneficiario delle forniture dei medicinali di cui trattasi non sia l'ente statale di assicurazione malattia che rimborsa a posteriori l'importo della sovvenzione alla farmacia, ma siano gli assicurati stessi che pagano alla farmacia il prezzo sovvenzionato, non è idoneo a interrompere il nesso diretto esistente tra la cessione di tali beni effettuata e il corrispettivo percepito (v., in tal senso, sentenza del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punto 40).
- 46 Infatti, poiché la farmacia deve assolvere l'IVA sull'importo pagato dal paziente ma anche sull'importo che le viene versato dall'ente statale di assicurazione malattia per i medicinali sovvenzionati, si deve ritenere che quest'ultimo sia intervenuto in quanto consumatore finale di una cessione effettuata da un'azienda farmaceutica soggetta all'IVA, cosicché l'importo riscosso dall'amministrazione tributaria non può essere superiore a quello pagato dal consumatore finale (v., in tal senso, sentenza del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punto 41).
- 47 Poiché una parte del corrispettivo ottenuto a seguito della vendita dei medicinali da parte dell'azienda farmaceutica non è stata percepita da quest'ultima a causa del contributo che essa versa all'ente statale di assicurazione malattia, il quale riversa alle farmacie una parte del prezzo di tali medicinali, si deve ritenere che il prezzo di questi ultimi sia stato ridotto dopo il momento in cui si è effettuata l'operazione, ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA.
- 48 Tale interpretazione non è rimessa in discussione dalla circostanza, rilevata dal giudice del rinvio, secondo la quale, contrariamente ai fatti di cui alla causa che ha dato luogo alla sentenza del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), i contributi versati dalla Boehringer Ingelheim all'ente statale di assicurazione malattia sono dovuti non in forza di un obbligo di legge, bensì in forza di contratti conclusi tra essa e tale ente.
- 49 Infatti, non risulta né dal tenore letterale dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA né dalla sentenza del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il suo ambito di applicazione è limitato alle riduzioni di prezzo derivanti da obblighi legali.

- 50 Detta interpretazione non è neppure inficiata dall'argomento del governo ungherese secondo cui, in sostanza, non può esservi «riduzione di prezzo», ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, in quanto non esisterebbe un nesso diretto tra il corrispettivo percepito dalla Boehringer Ingelheim e i contributi da essa versati all'ente statale di assicurazione malattia. Il governo ungherese ritiene al riguardo che i contributi basati su un massimale non possano essere considerati una «riduzione di prezzo», ai sensi di tale disposizione, poiché sono adattati non al corrispettivo dei medicinali forniti nella catena di operazioni, bensì, per un periodo determinato, al massimale dell'importo della sovvenzione concessa dall'ente statale di assicurazione malattia e sono di natura pubblica.
- 51 A tal riguardo, occorre rilevare che, in forza della giurisprudenza citata al precedente punto 41, occorre unicamente che il soggetto passivo non abbia ricevuto in tutto o in parte il corrispettivo dei suoi prodotti. Orbene, nel caso di specie, la Boehringer Ingelheim ha avuto a disposizione non la totalità del corrispettivo dei medicinali venduti, ma soltanto una parte dell'importo finale pagato dai grossisti ai quali essa ha venduto i suoi medicinali, dedotte le somme versate all'ente statale di assicurazione malattia.
- 52 Inoltre, in caso di riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede che la base imponibile sia debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.
- 53 Sebbene tale articolo lasci agli Stati membri un certo margine di discrezionalità allorché essi stabiliscono le misure che permettono di determinare l'importo della riduzione, questi ultimi hanno tuttavia l'obbligo di riconoscere la riduzione della base imponibile nei casi contemplati da detta disposizione (v., in tal senso, sentenza dell'11 giugno 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punto 50 e giurisprudenza citata).
- 54 Orbene, dalla decisione di rinvio risulta che le condizioni per la riduzione a posteriori della base imponibile previste dalla normativa nazionale, in forza delle quali i versamenti, che danno diritto a una siffatta riduzione, devono essere determinati sulla base di modalità previamente stabilite dalla suddetta azienda nell'ambito della sua politica commerciale ed effettuati a fini promozionali, avrebbero la conseguenza di privare tutte le aziende farmaceutiche che abbiano concluso contratti di presa in carico con l'ente statale di assicurazione malattia della possibilità di ridurre la loro base imponibile dell'IVA a posteriori, a titolo dei contributi versati a tale ente, anche se vi è stata effettivamente una riduzione di prezzo dopo il momento in cui l'operazione è stata effettuata ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA. Non si può quindi ritenere che dette condizioni rientrino nel margine di discrezionalità di cui dispongono gli Stati membri in forza di tale norma.
- 55 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale la quale prevede che un'azienda farmaceutica non possa detrarre dalla sua base imponibile dell'IVA la parte del suo fatturato proveniente dalla vendita di medicinali sovvenzionati dall'ente statale di assicurazione malattia che essa riversa a tale ente, in forza di un contratto concluso tra quest'ultimo e detta azienda, per il fatto che gli importi versati a tale titolo non sono stati determinati sulla base delle modalità previamente stabilite dalla suddetta azienda nell'ambito della sua politica commerciale e che tali versamenti non sono stati effettuati a fini promozionali.

Sulla seconda questione

- 56 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 90, paragrafo 1, e l'articolo 273 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che subordina la riduzione a posteriori della base imponibile dell'IVA alla condizione che il soggetto passivo avente diritto al rimborso disponga di una fattura a suo nome che dimostri l'esecuzione della transazione che dà luogo a detto rimborso, anche qualora non sia stata emessa fattura e l'esecuzione di tale transazione possa essere stabilita con altri mezzi.
- 57 Come ricordato al punto 52 della presente sentenza, in caso di riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA dispone che «la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri».
- 58 In virtù dell'articolo 273 della citata direttiva, gli Stati membri possono stabilire gli obblighi che essi ritengono necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare le evasioni, a condizione, in particolare, che tale facoltà non venga utilizzata per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti nel capo 3 della direttiva summenzionata.
- 59 Dato che, al di fuori dei limiti da esse fissati, le disposizioni dell'articolo 90, paragrafo 1, e dell'articolo 273 della direttiva IVA non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono stabilire, tali disposizioni conferiscono a questi ultimi un margine di discrezionalità, segnatamente, per quanto riguarda le formalità che i soggetti passivi devono soddisfare di fronte alle autorità tributarie al fine di procedere a una riduzione della base imponibile (sentenza dell'11 giugno 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punto 35 e giurisprudenza citata).
- 60 Tuttavia, i provvedimenti che gli Stati membri hanno la facoltà di adottare ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA possono derogare, in linea di principio, al rispetto delle regole relative alla base imponibile dell'IVA soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi, infatti, devono incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della direttiva IVA e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione in materia (sentenza del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punto 28).
- 61 Occorre, di conseguenza, che le formalità che i soggetti passivi devono adempiere per esercitare, di fronte alle autorità tributarie, il diritto di procedere a una riduzione della base imponibile dell'IVA siano limitate a quelle che consentono di dimostrare che, successivamente alla conclusione della transazione, una parte o la totalità della controprestazione non potrà più, in modo definitivo, essere percepita. Incombe, al riguardo, ai giudici nazionali verificare che tale limite sia rispettato nel caso delle formalità richieste dallo Stato membro interessato (sentenza dell'11 giugno 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punto 37 e giurisprudenza citata).
- 62 Nel caso di specie, una condizione come quella in discussione nel procedimento principale, la quale subordina la debita riduzione della base imponibile, in caso di riduzione del prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, al possesso, da parte del soggetto passivo, di una copia della fattura a suo nome che dimostri la realizzazione dell'operazione che dà diritto al rimborso, è, in linea di principio, idonea a contribuire sia ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad

evitare le evasioni che ad eliminare il rischio di perdita di entrate fiscali e persegue, dunque, i legittimi obiettivi enunciati all'articolo 273 della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punti 32 e 33).

- 63 Tuttavia, poiché il possesso di una fattura è, nel diritto nazionale, una conditio sine qua non per ottenere una riduzione della base imponibile, la neutralità dell'IVA è lesa quando è impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo ottenere una tale fattura (v., in tal senso, sentenza del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punto 38).
- 64 Dalla decisione di rinvio risulta che la Boehringer Ingelheim non dispone di fatture relative ai versamenti da essa effettuati a favore dell'ente statale di assicurazione malattia, poiché quest'ultimo ha emesso solo richieste di pagamento.
- 65 In un'ipotesi del genere, i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità esigono che lo Stato membro interessato consenta al soggetto passivo di provare, con altri mezzi, dinanzi alle autorità tributarie nazionali, che l'operazione che dà diritto alla riduzione della base imponibile è stata effettivamente realizzata (v., in tal senso, sentenza del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punto 40). Ciò vale a maggior ragione quando, come nel caso di specie, la transazione di cui trattasi ha avuto luogo nei confronti di un ente statale.
- 66 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 90, paragrafo 1, e l'articolo 273 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che subordina la riduzione a posteriori della base imponibile dell'IVA alla condizione che il soggetto passivo avente diritto al rimborso disponga di una fattura a suo nome che dimostri l'esecuzione della transazione che dà luogo a detto rimborso, anche qualora non sia stata emessa fattura e l'esecuzione di tale transazione possa essere stabilita con altri mezzi.

Sulle spese

- 67 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:

- 1) 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 esso osta a una normativa nazionale la quale prevede che un'azienda farmaceutica non possa detrarre dalla sua base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto la parte del suo fatturato proveniente dalla vendita di medicinali sovvenzionati dall'ente statale di assicurazione malattia che essa riversa a tale ente, in forza di un contratto concluso tra quest'ultimo e detta azienda, per il fatto che gli importi versati a tale titolo non sono stati determinati sulla base delle modalità previamente stabilite dalla suddetta azienda nell'ambito della sua politica commerciale e che tali versamenti non sono stati effettuati a fini promozionali.**

- 2) L'articolo 90, paragrafo 1, e l'articolo 273 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che subordina la riduzione a posteriori della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto alla condizione che il soggetto passivo avente diritto al rimborso disponga di una fattura a suo nome che dimostri l'esecuzione della transazione che dà luogo a detto rimborso, anche qualora non sia stata emessa fattura e l'esecuzione di tale transazione possa essere stabilita con altri mezzi.**

Firme