

Processo C-802/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

31 de outubro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

6 de junho de 2019

Demandante e recorrente no recurso de «Revision»:

Empresa Z

Demandado e recorrido no recurso de «Revision»:

Finanzamt Y

Objeto do processo principal

Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112 – Desconto concedido por uma farmácia nos Países Baixos, no âmbito do fornecimento de medicamentos às caixas de seguro de doença alemãs, às pessoas inscritas no regime de seguro obrigatório de doença na Alemanha – Redução do valor tributável do imposto na sequência do desconto

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

- 1) Uma farmácia que fornece medicamentos a uma caixa de seguro obrigatório de doença na Alemanha tem direito à redução do valor tributável do imposto na sequência de um desconto concedido ao segurado, ao abrigo do acórdão

do Tribunal de Justiça da União Europeia no processo Elida Gibbs Ltd. de 24 de outubro de 1996, C-317/94 (EU:C:1996:400)?

- 2) Em caso de resposta afirmativa: o facto de uma farmácia estabelecida no território nacional poder reduzir o valor tributável do imposto, contrariamente a uma farmácia que efetua a partir de outro Estado-Membro fornecimentos intracomunitários isentos à caixa de seguro obrigatório de doença, viola os princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento no mercado interno?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, designadamente os artigos 2.º, n.º 1, 13.º, n.º 1, 20.º, 90.º e 138.º

Exposição sumária da matéria de facto e da tramitação processual

- 1 No ano controvertido (2013), a demandante forneceu medicamentos sujeitos a receita médica a partir dos Países Baixos para a Alemanha, por um lado, a pessoas inscritas no regime de seguro obrigatório de doença e, por outro, a pessoas cobertas por um seguro privado de saúde. Em ambos os casos, a demandante efetuou pagamentos que designava como compensação por despesas (a seguir «descontos») em contrapartida de respostas a perguntas relacionadas com a respetiva doença.
- 2 As entregas às pessoas inscritas no regime obrigatório de seguro de doença, que constituem o único objeto do presente litígio, foram faturadas pela demandada às caixas de seguro obrigatório de doença. Estas efetuavam os pagamentos em conformidade com as disposições em matéria de segurança social. A partir de 1 de outubro de 2013, a demandante passou a considerar que o lugar destas entregas se situava nos Países Baixos e que aí poderiam beneficiar da isenção fiscal para entregas intracomunitárias e que as caixas de seguro obrigatório de doença teriam de tributar as aquisições intracomunitárias no respetivo território nacional. Considerou igualmente que os descontos que tinha pago tinham reduzido o valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado.
- 3 A Administração Tributária não aceitou a tesa da demandante e emitiu um aviso de liquidação do imposto, contra o qual a recorrente interpôs recurso, sem êxito. A demandante interpôs um recurso de «Revision» da decisão que negou provimento ao seu recurso através, no qual alega, em especial, que tem direito a uma retificação fiscal na sequência da diminuição da sua remuneração, em conformidade com o acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de outubro de 1996 no processo C-317/94, Elida Gibbs (EU:C:1996:400).

Exposição sumária da fundamentação do pedido prejudicial

Quanto à primeira questão prejudicial

- 4 Para responder à primeira questão, é necessário ter em consideração que o litígio tem por objeto uma cadeia de duas entregas, apenas a primeira sendo abrangida pelo âmbito de aplicação do imposto.
- 5 A primeira entrega foi efetuada pela demandante às caixas de seguro obrigatório de doença, constituindo uma entrega intracomunitária isenta de impostos para a demandante em virtude do trânsito das mercadorias dos Países Baixos para a Alemanha, em conformidade com o artigo 138.º da Diretiva 2006/112 e da disposição de transposição adotada nos Países Baixos a este respeito. É verdade que, segundo o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, as caixas de seguro obrigatório de doença não são consideradas sujeitos passivos. No entanto, uma vez que são pessoas coletivas segundo o direito nacional, as entregas estavam isentas nos Países Baixos com fundamento no artigo 138.º da Diretiva 2006/112. Neste sentido, as caixas de seguro obrigatório de doença estavam sujeitas a imposto sobre a aquisição, na sua qualidade de pessoas coletivas em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), em conjugação com o artigo 20.º da Diretiva 2006/112, mas não tinham direito à dedução do IVA por não terem a qualidade de sujeitos passivos.
- 6 Após a entrega efetuada pela demandante às caixas de seguro obrigatório de doença, estas efetuavam uma segunda entrega às pessoas cobertas pelos respetivos seguros. A relação jurídica em que se baseia esta entrega é regulada pelo direito alemão em matéria de segurança social. Isto porque, ao entregarem medicamentos sujeitos a receita médica, as caixas de seguro obrigatório de doença cumprem a sua obrigação de prestação de cuidados de saúde em relação ao segurado.
- 7 Esta segunda entrega não está sujeita a imposto em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112. Por um lado, a entrega era efetuada a título gratuito, uma vez que as pessoas inscritas no regime de seguro obrigatório de doença não pagavam nenhuma contrapartida pelas entregas individuais de medicamentos. As contribuições obrigatórias para o seguro de doença pagas por essas pessoas e pelos respetivos empregadores constituem uma contrapartida pela relação de seguro enquanto tal, mas não uma remuneração pelos serviços prestados ao abrigo da mesma. Por outro lado, ao abrigo do artigo 13.º da Diretiva 2006/112, as entregas efetuadas pelas caixas de seguro obrigatório de doença não constituem prestações efetuadas por sujeitos passivos.
- 8 A existência de duas entregas (da demandante à caixa de seguro obrigatório de doença e desta aos segurados) não é posta em causa pelo facto de a demandante ter enviado as mercadorias diretamente aos segurados; o Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre esta questão em várias ocasiões (ver, nomeadamente, o acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).

- 9 O litígio tem por objeto a questão de saber se, em virtude do desconto que concedeu ao adquirente da segunda entrega, a demandante tem direito a uma redução do valor tributável em relação à primeira entrega às caixas de seguro obrigatório de doença. É indiscutível que este tipo de desconto dá em princípio implica uma redução do valor tributável. No entanto, importa esclarecer se o mesmo também se aplica nos casos em que a segunda entrega não é abrangida pelo âmbito de aplicação do imposto. Para responder a esta questão, não é necessário distinguir se a farmácia efetua a entrega a partir do estrangeiro, como no presente caso, ou do território nacional.
- 10 A redução poderia estar sujeita à condição de todas as operações na cadeia em questão serem abrangidas pelo âmbito de aplicação do imposto. Poderia apontar neste sentido o facto de o Tribunal de Justiça ter justificado a redução do valor tributável no caso de um desconto concedido ao adquirente de uma entrega posterior declarando que o princípio de base da neutralidade exige que no interior de cada país mercadorias semelhantes suportem uma carga fiscal idêntica, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição (acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 20, e de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 33). No entender do órgão jurisdicional de reenvio, a extensão do referido circuito de produção e de distribuição é determinada pelas operações que, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, são abrangidas pelo âmbito de aplicação do imposto.
- 11 No seu acórdão Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) sobre a concessão de descontos a empresas de seguros de saúde privados, o Tribunal considerou que existia uma cadeia de operações abrangida pelo âmbito de aplicação do imposto na qual as farmácias realizavam a última entrega na cadeia de operações e «efetua[va]m essas entregas [de medicamentos] a pessoas cobertas por um seguro de saúde privado», pelas quais era paga uma contraprestação. Graças ao desconto, as despesas das empresas de seguros de saúde privados são reduzidas e, por conseguinte, as despesas da pessoa que teve de suportar os custos da aquisição tributável do medicamento. Esta situação não se verifica no presente caso, uma vez que a concessão de descontos às pessoas inscritas no regime de seguro obrigatório de doença não tem efeitos sobre as despesas a pagar pelas caixas de seguro obrigatório de doença.

Quanto à segunda questão prejudicial

- 12 À segunda questão prejudicial, que apenas se coloca em caso de resposta afirmativa à primeira questão, poderia ser dada resposta negativa, tendo em conta que o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 19 de outubro de 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776), apenas anulou a proibição de descontos nas entregas de medicamentos em relação às farmácias localizadas no estrangeiro, o que significa que esta continua a aplicar-se em relação às farmácias nacionais. Atendendo à proibição de descontos a favor das farmácias nacionais, a questão da desigualdade de tratamento entre farmácias estrangeiras e nacionais no

que diz respeito às consequências de uma concessão de descontos em termos de IVA não necessitaria de ser aprofundada.

- 13 Caso o Tribunal considere que isto é irrelevante, seria necessário atender ao significado do artigo 90.º da Diretiva 2006/112.
- 14 Existem duas razões que militam contra a redução do valor tributável a favor da demandante ao abrigo do artigo 90.º da Diretiva 2006/112. Por um lado, a demandante não efetuou operações tributáveis no território nacional no âmbito das entregas em relação às quais pede uma redução do imposto. Uma vez que as entregas efetuadas a favor das caixas de seguro obrigatório de doença foram realizadas a partir dos Países Baixos, na Alemanha não existe uma operação tributável cujo valor tributável pudesse ser reduzido neste país. Por outro lado, as operações efetuadas nos Países Baixos a favor das caixas de seguro obrigatório de doença estão isentas de imposto no referido Estado, uma vez que são consideradas entregas intracomunitárias.
- 15 Não obstante, poderia ser dada resposta afirmativa à segunda questão prejudicial, dado que, segundo a conceção subjacente à Diretiva 2006/112, para efeitos de IVA os Países Baixos e a Alemanha pertencem a um mercado interno. Consequentemente, uma entrega feita a partir dos Países Baixos para a Alemanha não deveria efetivamente ser tratada de maneira diferente de uma entrega no território nacional.
- 16 No entanto, no ano em causa, o mercado interno entre os Estados-Membros da União apenas tinha sido incompletamente realizado, uma vez que os Estados-Membros conservavam a sua soberania fiscal (e continuam a conservá-la). Por conseguinte, as entregas a partir de um Estado-Membro para outro entre sujeitos passivos – ou, como no presente caso, efetuadas por sujeitos passivos a favor de pessoas coletivas – estão sujeitas às disposições especiais ao abrigo das quais as entregas estão isentas enquanto entregas intracomunitárias no Estado-Membro de origem (neste caso, os Países Baixos), ao abrigo do artigo 138.º da Diretiva 2006/112, e a aquisição intracomunitária está sujeita a imposto no Estado-Membro de destino (neste caso, a Alemanha), por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), em conjugação com o artigo 20.º da Diretiva 2006/112.
- 17 Em conjunto, estes dois elementos constituem a operação intracomunitária por força da qual a tributação é transferida do Estado-Membro de origem para o Estado-Membro de destino. O Tribunal já concluiu a este respeito que a entrega intracomunitária e a aquisição intracomunitária constituem «uma só e mesma operação económica» (acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, n.ºs 23 e seguintes) e são um elemento constitutivo de uma «operação intracomunitária» (acórdão Teleos, n.ºs 37 e 41) que visa «a transferência da receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues» (acórdão Teleos, n.º 36, e acórdãos de 27 de setembro de 2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 22, e Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, n.º 22, de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet

Trading, C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, n.º 30, e de 7 de dezembro de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 37).

- 18 À luz da referida regulamentação sobre o mercado interno, coloca-se a questão de saber se, apesar de a demandante não ter realizado operações tributáveis na Alemanha no âmbito das entregas em causa no presente processo, não deveria, porém, ser tratada como se tivesse existido uma operação deste tipo. Neste caso, a entrega intracomunitária isenta nos Países Baixos deveria ser equiparada a uma operação tributável na Alemanha no que respeita à expedição do bem para este país.
- 19 A igualdade de tratamento entre as operações realizadas no mercado interno e as realizadas no território nacional apontaria neste sentido. Num mercado interno genuíno, as entregas efetuadas pela demandante deveriam ser tratadas como entregas internas, pelo que se verificaria uma regularização fiscal em consequência da diminuição da remuneração. Seria assim irrelevante que o imposto sobre a entrega efetuada pela demandante não fosse suportado por esta mas pelas caixas de seguro obrigatório de doença no âmbito da tributação da aquisição.
- 20 O acórdão de 15 de outubro de 2002, Comissão/Alemanha (C-427/98, EU:C:2002:581, n.ºs 64 e seguintes) não fornece esclarecimentos a este respeito, uma vez que, no entender do órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça não se pronunciou sobre a possibilidade de uma diminuição da remuneração no Estado-Membro de destino (neste caso, a Alemanha).