Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

20 de dezembro de 2017*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 90.º, n.º 1 — Redução do preço nas condições determinadas pelos Estados-Membros — Redução do valor tributável — Princípios definidos no acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) — Descontos concedidos às empresas de seguros de saúde privados»

No processo C-462/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por decisão de 22 de junho de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de agosto de 2016, no processo

Finanzamt Bingen-Alzey

contra

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, E. Levits, A. Borg Barthet (relator), M. Berger e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: E. Tanchev,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

– em representação da Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, por A. Funke, Steuerberater, e H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt,

– em representação do Governo alemão, por T. Henze e R. Kanitz, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo do Reino Unido, por D. Robertson, na qualidade de agente, assistido por P. Mantle, barrister,

– em representação da Comissão Europeia, por B.-R. Killmann e R. Lyal, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 11 de julho de 2017,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Bingen-Alzey (Administração Fiscal de Bringen-Alzey, Alemanha) (a seguir «Administração Fiscal») à empresa farmacêutica Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG a respeito da determinação do montante do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido por esta última a título do exercício fiscal de 2011.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA:

«Nas entregas de bens e [nas] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

4 O artigo 78.º da referida diretiva dispõe:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA;

[…]»

5 O artigo 79.º da mesma diretiva prevê:

«O valor tributável não inclui os seguintes elementos:

a) As reduções de preço resultantes de desconto por pagamento antecipado;

b) Os abatimentos e bónus concedidos ao adquirente ou ao destinatário, no momento em que a operação se realiza;

c) As quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem.

O sujeito passivo deve justificar o montante efetivo dos encargos referidos na alínea c) do primeiro parágrafo e não pode proceder à dedução do IVA que eventualmente tenha incidido sobre eles.»

6 Nos termos do artigo 90.º desta diretiva:

«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»

Direito alemão

7 O § 10, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios), na sua versão publicada em 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), dispõe:

«O volume de negócios é calculado com base na contraprestação recebida a título das entregas de bens e demais prestações (§ 1, n.º 1, ponto 1, primeiro período) e das aquisições intracomunitárias (§ 1, n.º 1, ponto 5). Contraprestação é tudo o que o beneficiário da prestação gasta para obter a prestação, deduzindo, porém, o imposto sobre o volume de negócios. É igualmente integrado na contraprestação o valor que uma pessoa que não seja o beneficiário da prestação pagar ao empresário a título da prestação. […]»

8 O § 17, n.º 1, da Lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, intitulado «Alteração do valor tributável», enuncia:

«Quando o valor tributável de uma operação tributável for alterado na aceção do § 1, n.º 1, ponto 1, o empresário que efetuou essa operação deve retificar o montante do imposto devido a este título. […]»

9 No que se refere à cobertura do seguro de saúde pelos organismos públicos de segurança social, o § 2 do Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Código da Segurança Social, livro V), na sua versão de 22 de dezembro de 2010 (BGBl. 2010 I, p. 2309, a seguir «SGB V»), prevê:

«(1) Os organismos públicos de segurança social põem à disposição dos seus segurados as prestações previstas no capítulo III, respeitando o princípio da boa gestão (§ 12), na medida em que estas prestações não sejam da responsabilidade dos segurados. Os métodos de tratamento, os medicamentos e os remédios de medicinas particulares não estão excluídos. A qualidade e a eficácia das prestações devem corresponder ao estado geralmente aceite dos conhecimentos médicos e tomar em consideração os progressos da medicina.

(2) Os segurados recebem as prestações sob a forma de prestações em espécie ou de prestações de serviços, sob reserva das derrogações previstas no presente livro V ou no livro IX. Mediante pedido, as prestações podem também ser fornecidas sob a forma de uma participação num "Orçamento pessoal multidisciplinar"; são aplicáveis as disposições conjugadas no §17, n.os 2 a 4, do livro IX e do Regulamento relativo ao Orçamento, bem como do § 159 do livro IX. O fornecimento das prestações em espécie e das prestações de serviços é objeto de convenções que os organismos públicos de segurança social celebram com os autores das prestações a título das disposições do capítulo IV.»

10 Nos termos do § 130a, n.º 1, do SGB V:

«Relativamente aos produtos farmacêuticos entregues a partir de 1 de janeiro de 2003 e que fiquem a cargo dos organismos públicos de segurança social, estes recebem das farmácias um desconto de 6% sobre o preço de venda sem IVA. As empresas farmacêuticas são obrigadas a reembolsar esse desconto às farmácias. Na medida em que os grossistas sejam abrangidos pelo disposto no n.º 5, as

empresas farmacêuticas são obrigadas a reembolsar o desconto aos grossistas. O desconto deve ser reembolsado às farmácias e aos grossistas no prazo de dez dias a contar da apresentação do pedido. […]»

11 No que respeita às pessoas cobertas por um seguro de saúde privado, o § 192 do Versicherungsvertragsgesetz (Lei relativa ao contrato de seguro), na sua versão de 23 de novembro de 2007 (BGBl. 2007 I, p. 2631), intitulado «Prestações de natureza contratual do segurador», prevê:

«(1) No seguro das despesas de saúde, o segurador é obrigado, dentro dos limites contratualmente estabelecidos, a reembolsar as despesas de um tratamento médico imposto pela doença ou devido a um acidente, bem como de todas as outras prestações que tiverem sido contratadas, incluindo as relacionadas com a gravidez e o parto, bem como as respeitantes a consultas de despistagem de doenças realizadas a título de programas implementados nos termos da lei.

[…]»

12 No que se refere às pessoas que têm direito ao reembolso das despesas médicas ao abrigo do direito da função pública, o § 80 do Bundesbeamtengesetz (Lei alemã sobre a função pública federal), na sua versão de 14 de novembro de 2011 (BGBl I, p. 2219), intitulado «Intervenções em caso de doença, de prestações de cuidados médicos e de nascimento», dispõe:

«(1) Beneficiam de intervenções

1. Os funcionários públicos que têm direito à remuneração ou que se encontram em situação de licença parental,

[…]

(2) Em princípio, só podem ser objeto de uma intervenção as despesas necessárias e economicamente razoáveis realizadas

1. Em caso de doença e de prestação de cuidados médicos,

[…]

(3) As intervenções são concedidas sob a forma de um reembolso de pelo menos 50% das despesas suscetíveis de uma intervenção.

[…]»

13 Nos termos do § 1 da Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (Lei relativa aos descontos nos medicamentos), na sua versão de 22 de dezembro de 2010 (BGBl. 2010 I, p. 2262):

«As empresas farmacêuticas têm de conceder às empresas de seguros de saúde privados e aos [organismos que pagam estas despesas ao abrigo do direito da função pública], em relação aos produtos farmacêuticos sujeitos a prescrição médica cujo preço estes últimos tenham, total ou parcialmente, reembolsado aos segurados, descontos em função da taxa de reembolso, nas mesmas proporções que as previstas no § 130a, n.os 1, la, 2, 3, 3a e 3b do SGB V. […]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

14 A Boehringer Ingelheim Pharma fabrica produtos farmacêuticos e, no âmbito de entregas de bens tributáveis, fornece-os a farmácias, por intermédio de grossistas.

15 No que diz respeito ao sistema relativo ao seguro de saúde obrigatório (público), as farmácias entregam os produtos farmacêuticos às pessoas seguradas no âmbito de uma convenção-quadro celebrada com a Federação dos Organismos Públicos de Segurança Social. A entrega dos produtos farmacêuticos é efetuada em benefício dos organismos públicos de segurança social, os quais colocam os produtos à disposição dos seus segurados. As farmácias concedem a esses organismos um desconto sobre o preço dos produtos farmacêuticos. A Boehringer Ingelheim Pharma, enquanto empresa farmacêutica, deve reembolsar este desconto às farmácias ou, em caso de intervenção de grossistas, a estes últimos. Para efeitos de IVA, a Administração Fiscal trata estes descontos como uma diminuição da contraprestação.

16 No que se refere, em contrapartida, aos produtos farmacêuticos destinados a pessoas abrangidas por um seguro de saúde privado, as farmácias entregam-nos a estas pessoas ao abrigo de contratos celebrados individualmente. A empresa de seguros de saúde privados não compra os produtos farmacêuticos, limitando-se a reembolsar aos seus segurados, quando estes o solicitem, as despesas suportadas. Neste caso, a Boehringer Ingelheim Pharma deve conceder à empresa de seguro de saúde um desconto sobre o preço do produto farmacêutico. A Administração Fiscal considera que este desconto não constitui uma diminuição da contraprestação para efeitos de IVA.

17 Em 2012, a Boehringer Ingelheim Pharma apresentou uma declaração anual de IVA a título do exercício de 2011, na qual indicava, nomeadamente, as operações tributáveis e os respetivos valores tributáveis.

18 Nessa declaração, a Boehringer Ingelheim Pharma retificou, em relação às operações relativas aos produtos farmacêuticos comprados pelos tomadores de seguros cobertos por um seguro de saúde privado, o valor tributável procedendo à dedução dos reembolsos que devia pagar.

19 A Administração Fiscal considerou que não havia motivos que justificassem a redução do valor tributável da Boehringer Ingelheim Pharma no que diz respeito aos reembolsos às empresas de seguros de saúde privados. Fixou assim o IVA nos termos em que este era devido, de acordo com o valor tributável não reduzido.

20 A Boehringer Ingelheim Pharma interpôs no Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Tributário da Renânia-Palatinado, Alemanha), recurso da decisão da Administração Fiscal relativa aos reembolsos às empresas de seguros de saúde privados.

21 Alegou que o organismo público de segurança social ou a empresa de seguros de saúde privados se situavam no final da cadeia de operações, pelo que o valor tributável devia ser reduzido nas duas situações. Em sua opinião, não é relevante que tenham sido concedidos reembolsos ou reduções de preços, devendo estes ser tratados da mesma maneira, do ponto de vista do IVA.

22 O Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Tributário da Renânia-Palatinado) deu provimento ao recurso interposto pela Boehringer Ingelheim Pharma, tendo declarado que não havia que proceder à distinção efetuada pela Administração Fiscal entre as reduções de preços concedidas aos organismos públicos de segurança social para os produtos farmacêuticos comprados e os reembolsos efetuados aquando da compra dos referidos produtos no âmbito do regime do seguro de saúde privado.

23 A Administração Fiscal interpôs para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) um recurso de «Revision» da decisão do Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Tributário da Renânia-Palatinado).

24 O órgão jurisdicional de reenvio recorda que, no caso de um fabricante de um produto que, não estando contratualmente vinculado ao consumidor final, mas é o primeiro elo de uma cadeia de operações que conduz a este último, concede ao referido consumidor uma redução de preço, o valor tributável para efeitos de IVA deve, em aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça, ser

diminuído do valor da referida redução (v., neste sentido, acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.os 28 e 31, e de 16 de janeiro de 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, n.º 29).

25 Salienta, todavia, que o Tribunal de Justiça recusou uma diminuição do valor tributável, no caso de uma agência de viagens que, atuando na qualidade de intermediária, concede ao consumidor final, por sua própria iniciativa e suportando os respetivos custos, uma redução de preço relativamente à prestação principal fornecida pelo organizador de circuitos turísticos (acórdão de 16 de janeiro de 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, n.º 33). Neste último acórdão, o Tribunal de Justiça salientou que a agência de viagens não faz parte de uma cadeia de prestações que vai do organizador de circuitos turísticos ao consumidor final.

26 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a jurisprudência do Tribunal de Justiça deve ser compreendida no sentido de que as reduções de preços que um operador concede a um terceiro ao qual não está contratualmente vinculado só diminuem o valor tributável do IVA devido sobre a prestação fornecida por este operador quando uma cadeia de operações ligue o operador ao terceiro que beneficiou do desconto. No presente caso, os descontos a favor de empresas de seguros de saúde privados não reduzem, portanto, o valor tributável do IVA devido a título das entregas efetuadas pela Boehringer Ingelheim Pharma, uma vez que as empresas de seguros de saúde privados que beneficiam do desconto não fazem parte da cadeia de prestações que vai da referida empresa ao consumidor final.

27 Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio considera que não é conforme com o princípio geral da igualdade de tratamento previsto no artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia que, contrariamente aos descontos concedidos no setor dos seguros de saúde obrigatórios, os descontos concedidos às empresas de seguros de saúde privados não diminuam o valor tributável, apesar de os dois descontos onerarem do mesmo modo a empresa farmacêutica. São situações comparáveis e o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, por conseguinte, que razão pode objetivamente justificar esta desigualdade de tratamento.

28 Recorda igualmente que, enquanto a violação do princípio da neutralidade fiscal apenas pode ser equacionada entre operadores económicos concorrentes, a violação do princípio geral da igualdade de tratamento pode caracterizar-se, em matéria fiscal, por outros tipos de discriminações que afetam operadores económicos que não são necessariamente concorrentes, mas que se encontram numa situação comparável noutros aspetos (acórdãos de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, n.º 49, e de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 17). Daqui resulta que o princípio da igualdade de tratamento, em matéria fiscal, não coincide com o princípio da neutralidade fiscal (acórdão de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 18).

29 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Federal Tributário) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«À luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia [acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.os 28 e 31] e tendo em conta o princípio da igualdade de tratamento consagrado no direito da União, uma empresa farmacêutica que fornece medicamentos tem o direito de reduzir o valor tributável ao abrigo do artigo 90.º da Diretiva [IVA], quando

– fornece os medicamentos às farmácias através de grossistas,

– as farmácias vendem esses medicamentos com imposto aos segurados [por empresas] d[e] seguro[s] de saúde [privados],

– a seguradora que cobre os custos da doença (empresa de seguro[s] de saúde [privados]) reembolsa aos segurados os custos de aquisição dos medicamentos e

– a empresa farmacêutica, por força de uma disposição legal, é obrigada a pagar uma "redução" à empresa de seguro[s] de saúde [privados]?»

Quanto à questão prejudicial

30 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, à luz dos princípios definidos pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.os 28 e 31), respeitantes à determinação do valor tributável do IVA, e atendendo ao princípio da igualdade de tratamento do direito da União, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o desconto concedido, por força de uma lei nacional, por uma empresa farmacêutica a uma empresa de seguros de saúde privados implica, na aceção deste artigo, uma redução do valor tributável a favor desta empresa farmacêutica, quando sejam efetuadas entregas de produtos farmacêuticos por intermédio de grossistas a farmácias que efetuam essas entregas a pessoas cobertas por um seguro de saúde privado, o qual reembolsa aos seus segurados o preço de compra dos produtos farmacêuticos.

31 Para responder a esta questão, há que começar por recordar que, em virtude do artigo 73.º da Diretiva IVA, o valor tributável compreende, nas entregas de bens e nas prestações de serviços, tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.

32 Em seguida, deve igualmente recordar-se que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável e, por conseguinte, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contraprestação efetivamente recebida e que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao que o sujeito passivo recebeu (acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 22 e jurisprudência referida).

33 Por último, o Tribunal de Justiça declarou que um dos princípios de base em que o sistema do IVA assenta é a neutralidade, no sentido de que, no interior de cada país, mercadorias semelhantes suportem uma carga fiscal idêntica, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição (acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 20).

34 No presente caso, resulta da decisão de reenvio que, por força da legislação nacional, a empresa farmacêutica tem de conceder descontos às empresas de seguros de saúde privados, relativamente aos produtos farmacêuticos sujeitos a prescrição médica cujo preço estas reembolsaram total ou parcialmente aos seus segurados, em função da percentagem de reembolso, nas mesmas proporções que as previstas para as empresas de seguro de saúde obrigatório. A Administração Fiscal não reconhece este desconto como uma redução do valor tributável.

35 Assim, em razão da referida legislação, a Boehringer Ingelheim Pharma pôde dispor de um montante que corresponde ao preço de venda destes produtos às farmácias, diminuído do referido desconto. Não seria, pois, conforme com a Diretiva IVA que a matéria coletável com base na qual é calculado o IVA devido pela empresa farmacêutica, enquanto sujeito passivo, fosse mais elevada do que o montante que esta acaba por receber. Se assim fosse, o princípio da neutralidade do IVA em relação aos sujeitos passivos, de que a empresa farmacêutica faz parte, não seria respeitado (v., neste sentido, acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 28).

36 Por conseguinte, o valor tributável aplicável à Boehringer Ingelheim Pharma enquanto sujeito passivo deve ser constituído pelo montante correspondente ao preço a que vendeu os produtos farmacêuticos às farmácias, diminuído do desconto concedido às empresas de seguros de saúde privados quando estas tiverem reembolsado aos seus segurados as despesas que eles suportaram na compra dos referidos produtos.

37 É certo que, no n.º 31 do acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), que corresponde ao artigo 90.º da Diretiva IVA, se refere ao caso habitual das relações contratuais diretamente estabelecidas entre duas partes contratantes, que sofrem uma alteração posterior.

38 No entanto, a este respeito, há que constatar, em primeiro lugar, que, no mesmo n.º 31 desse acórdão, o Tribunal de Justiça precisou que esta disposição constitui a expressão do princípio da neutralidade e, por conseguinte, a sua aplicação não pode prejudicar a realização do referido princípio (v., neste sentido, acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 31).

39 Em segundo lugar, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA não pressupõe uma alteração posterior das relações contratuais, para esta disposição ser aplicável. Com efeito, esta obriga, em princípio, os Estados-Membros a reduzir o valor tributável, sempre que, depois de efetuada uma operação, o sujeito passivo não receba uma parte ou a totalidade da contraprestação. Além disso, nada indica que, no acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), o Tribunal tenha querido limitar o âmbito de aplicação do artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva, que corresponde ao artigo 90.º da Diretiva IVA. Em contrapartida, resulta dos factos que estão na origem do processo em que este acórdão foi proferido que não se verificou nenhuma alteração das relações contratuais. No entanto, o Tribunal declarou que o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva era aplicável (v., neste sentido, acórdão de 29 de maio de 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, n.º 33).

40 Por outro lado, o facto de, no processo principal, o beneficiário direto das entregas dos medicamentos em causa não ser a empresa de seguros de saúde privados que efetua um reembolso aos segurados, mas sim os próprios segurados, não é suscetível de romper a relação direta que existe entre a entrega de bens efetuada e a contraprestação recebida (v., por analogia, acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 35).

41 Com efeito, como o advogado-geral salientou nos n.ºs 44 e 45 das suas conclusões, os pagamentos efetuados no momento da compra dos produtos farmacêuticos devem ser considerados a contraprestação obtida de um terceiro na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA, quando esses terceiros, ou seja, os segurados, pediram o reembolso às empresas de seguros de saúde privados e estas obtiveram, em conformidade com a legislação nacional, o desconto que lhes é devido por parte da empresa farmacêutica. Assim, atendendo às circunstâncias em causa no processo principal, as empresas de seguros de saúde privados devem ser consideradas o consumidor final de uma entrega efetuada por uma empresa farmacêutica sujeita a IVA, pelo que o montante recebido pela Administração Fiscal não pode ser superior ao que foi pago pelo consumidor final (v., neste sentido, acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 24).

42 Por conseguinte, há que concluir que, no processo principal, uma vez que uma parte da contraprestação não é recebida pelo sujeito passivo devido ao desconto que este concede às empresas de seguros de saúde privados, houve efetivamente uma redução de preço depois de efetuada a operação, em conformidade com o disposto no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

43 Além disso, no que respeita ao desconto em causa no processo principal, há que constatar que foi fixado por lei e que é obrigatoriamente concedido pela empresa farmacêutica às empresas de seguros de saúde privados que reembolsaram aos seus segurados as despesas por estes realizadas na compra de produtos farmacêuticos. Como foi constatado no n.º 35 do presente acórdão, nestas condições, a empresa farmacêutica não pôde dispor livremente da totalidade do preço recebido na venda dos seus produtos às farmácias ou aos grossistas (v., neste sentido, acórdão de 19 de julho de 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, n.º 31).

44 A este respeito, no n.º 28 do acórdão de 19 de julho de 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), relativo a uma obrigação legal respeitante a prémios distribuídos num jogo de bingo, o Tribunal de Justiça declarou que, na medida em que a quota-parte do preço de venda dos cartões que é distribuída aos jogadores a título de prémios é fixada previamente e é obrigatória, não se pode considerar que faz parte da contrapartida obtida pelo organizador do jogo pelo serviço que presta.

45 Como o advogado-geral salientou no n.º 42 das suas conclusões, embora, no referido acórdão, a interpretação feita pelo Tribunal de Justiça tenha incidido sobre o artigo 73.º da Diretiva IVA, a interpretação que o mesmo acórdão fornece do conceito de «contraprestação», previsto nesta disposição, pode aplicar-se aos termos «[e]m caso de […] redução do preço», utilizados no artigo 90.º da referida diretiva, na medida em que tanto esta última disposição como o artigo 73.º desta diretiva se referem aos elementos do valor tributável.

46 Atendendo às considerações que precedem, há que responder à questão submetida que, à luz dos princípios definidos pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.ºs 28 e 31), respeitantes à determinação do valor tributável do IVA, e atendendo ao princípio da igualdade de tratamento do direito da União, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o desconto concedido, por força de uma lei nacional, por uma empresa farmacêutica a uma empresa de seguros de saúde privados implica, na aceção do referido artigo, uma redução do valor tributável a favor desta empresa farmacêutica, quando sejam efetuadas entregas de produtos farmacêuticos por intermédio de grossistas a farmácias que efetuam essas entregas a pessoas cobertas por um seguro de saúde privado que reembolsa aos seus segurados o preço de compra dos produtos farmacêuticos.

Quanto às despesas

47 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

À luz dos princípios definidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.os 28 e 31), respeitantes à determinação do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado, e atendendo ao princípio da igualdade de tratamento do direito da União, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o desconto concedido, por força de uma lei nacional, por uma empresa farmacêutica a uma empresa de seguros de saúde privados implica, na aceção do referido artigo, uma redução do valor tributável a favor desta empresa farmacêutica, quando sejam efetuadas entregas de produtos farmacêuticos por intermédio de grossistas a farmácias que efetuam essas entregas a pessoas cobertas por um seguro de saúde privado que reembolsa aos seus segurados o preço de compra dos produtos farmacêuticos.

Assinaturas