

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9º.
- Assunto: Isenções - Prestações de Serviços Médicos – Refacturação – Redébito - Localização de operações.
- Processo: nº 1163, por despacho de 2010-11-02, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ....A...», presta-se a seguinte informação.

### I - SITUAÇÃO APRESENTADA

1. A requerente desenvolve a sua actividade no âmbito da gestão de contratos de saúde de diversas seguradoras (seus clientes) e inclui a gestão e manutenção da rede de prestadores de cuidados de saúde, a prestação de serviços de gestão e regularização de sinistros e a prestação de serviços administrativos e de consultadoria ao nível da análise dos indicadores de performance.
2. No âmbito da sua actividade, estabeleceu uma parceria com uma sociedade residente em Espanha, H... , que irá prestar serviços de gestão e manutenção da rede de prestadores de serviços de cuidados de saúde daquele país "médicos e estabelecimentos hospitalares espanhóis".
3. De acordo com a referida parceria, os médicos e estabelecimentos hospitalares espanhóis que prestem serviços de saúde a beneficiários de seguros de saúde geridos pela requerente, facturam esses serviços à H... , e esta, por sua vez, refactura à requerente.
4. Em fase posterior, os valores referidos anteriormente são refacturados pela requerente aos seus clientes.
5. Adicionalmente, a H... factura à requerente os serviços prestados, relativamente à gestão e manutenção da rede de prestadores de serviços de cuidados de saúde em Espanha e posteriormente a requerente factura com IVA aos seus clientes os honorários relativos a tais serviços.
6. Face à situação exposta, a requerente solicita confirmação para o seguinte entendimento:
  - i) relativamente aos serviços (médicos e de estabelecimentos hospitalares) que lhe são refacturados pela H..., se os mesmos estão sujeitos a IVA ao abrigo do nº 6 do artº 6º do Código do IVA, sendo, no entanto, isentos ao abrigo dos números 1 e 2 do artº 9º do mesmo Código, não havendo assim, lugar a autoliquidação de IVA,
  - ii) por sua vez, se à refacturação desses mesmos serviços aos seus clientes portugueses, são igualmente aplicáveis as isenções de IVA previstas nos referidos nºs 1 e 2 do artº 9º do CIVA.

## **II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA ISENÇÃO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS**

**7.** O artº 9º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), enumera determinadas operações, as quais, por serem consideradas de interesse geral ou social e com fins de relevante importância, ficam abrangidas pela isenção prevista neste artigo, pretendendo-se assim desonerar, quer administrativamente, quer financeiramente, tais actividades.

**8.** De acordo com o nº 1 do artº 9º do CIVA, estão isentas do imposto, "*As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas.*"

**9.** O nº 2 do mesmo artigo, prevê ainda estarem isentas de imposto, "*As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares*".

**10.** Esta isenção abrange as prestações de serviços médicos e sanitários (actos de saúde), que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando doenças ou quaisquer outras anomalias de saúde e as operações com elas conexas efectuadas pelos estabelecimentos expressos na referida norma ou por estabelecimentos similares.

**11.** Tal isenção refere-se, ainda, ao exercício objectivo das actividades descritas e não à forma jurídica que o caracteriza. São, pois, isentas também as actividades descritas ainda que desenvolvidas no âmbito das sociedades.

**12.** A aceção de que a isenção prevista no nº 1 do artigo 9º do CIVA, tanto é aplicável às pessoas singulares como às pessoas colectivas, decorre necessariamente da interpretação dessa disposição imposta pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Tal disposição interna tem por base a actual alínea c) do nº 1 do artº 132º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, correspondente à anterior alínea c) do nº 1 da parte A do artigo 13º da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977 ("Sexta Directiva"): Conforme Acórdão de 10 de Setembro de 2002, proferido no processo C - 141/00 (caso Kugler, Colet. P. I-6833, nº 26) a respeito dessa disposição comunitária afirma que a mesma tem um carácter objectivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem mencionar a forma jurídica do prestador, pelo que basta tratar-se de prestações de serviços médicas ou paramédicas e que estas sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

**13.** Ora, nos termos da alínea c) do nº 1 do artº 132º da Directiva do IVA, os Estados membros devem isentar do imposto "as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado membro em causa." Ainda a propósito desta norma, o acórdão de 27 de Abril de 2006, proferido nos processos C-443/04 e C-444/04 (casos Solleveld e o., Colect. P. I-?, nºs 29 e 37), o Tribunal de Justiça das Comunidades europeias, salientou que compete a cada Estado membro definir no seu direito interno as profissões paramédicas cujos serviços são isentos do IVA, dado que tal norma concede aos Estados membros um poder de apreciação a esse respeito, sendo certo,

porém, que a isenção se deve aplicar apenas aos serviços efectuados por prestadores com as qualificações profissionais exigidas.

**14.** De acordo com a alínea b) nº 1 do artº 132º da referida Directiva, está igualmente previsto que os Estados membros isentem as seguintes operações: "A hospitalização e a assistência médica e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos".

**15.** Resulta, ainda, da Jurisprudência da União Europeia que a exigência de uma aplicação correcta e simples das isenções não permite aos Estados membros prejudicarem os objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva (como referido, actual Directiva 2006/112/CE) nem os princípios de direito comunitário, em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal.

#### **CONCEITO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS / DÉBITO DE DESPESAS**

**16.** Nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 1º do Código do IVA (CIVA), estão sujeitas a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, vindo, por sua vez, os artigos 3º e 4º do Código, respectivamente, explicitar os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

**17.** No que diz respeito ao conceito de prestação de serviços a título oneroso, o TJUE já referiu que o mesmo se reporta a uma relação jurídica entre o prestador e o destinatário da mesma no âmbito da qual sejam trocadas prestações recíprocas, em que exista umnexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efectiva de um serviço passível de ser individualizado ( proc. 102/86, caso Apple and Pear Development Council).

**18.** No direito nacional, de acordo o disposto no nº 1 do artº 4º do CIVA, o conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da actividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importação de bens ou aquisições intracomunitárias. Daqui resulta que a noção de prestação de serviços abrange, regra geral, os débitos relativos ao reembolso de despesas.

**19.** De acordo com a alínea c) do nº 6 do artº 16º do CIVA, são excluídas do valor tributável *"as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, registados em contas de terceiros apropriadas."* Fora destas circunstâncias, o débito de quaisquer encargos suportados e, não obstante esse débito corresponder a um mero reembolso, dá lugar a liquidação de IVA, por se considerar uma prestação de serviços face ao disposto no artº 4º do CIVA.

**20.** Havendo liquidação do imposto, tem vindo a ser entendimento destes Serviços, que o enquadramento do respectivo débito deve ser o seguinte: - Se for efectuado sem qualquer discriminação a respectiva tributação é feita à taxa normal. - Se o débito for efectuado de forma discriminada, segundo a

natureza de cada um dos componentes da despesa, há lugar a tributação, à taxa a que nos termos do artº 18º, nº 1, do CIVA, corresponder a cada uma das componentes debitadas.

**21.** No entanto, no caso de se tratar de operações isentas, nomeadamente ao abrigo do artº 9º do CIVA e se o débito for de igual valor ao que foi debitado pelo fornecedor/prestador, o respectivo débito dessas despesas beneficia, igualmente, da referida isenção.

### **QUALIFICAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS / REGRAS DE LOCALIZAÇÃO**

**22.** A ampla previsão normativa constante do nº 1 do artº 4º do CIVA inclui no âmbito de incidência do IVA, todas as operações efectuadas a título oneroso, perspectivadas como "prestações de serviços". Assim, o valor dos serviços de saúde prestados a beneficiários dos seguros de saúde geridos pela requerente e a esta debitados pela sociedade residente em Espanha, H..., bem como o redébito, por igual montante, desses serviços aos seus clientes, inserem-se no âmbito dos seus objectivos no que respeita ao exercício da actividade. Deste modo, relativamente à sua qualificação em sede de IVA, estas constituem, efectivamente, operações onerosas, abrangidas pela incidência objectiva do IVA, de harmonia com o disposto no referido artigo.

**23.** Identificadas as prestações de serviços que constituem a base da tributação, resta determinar o lugar das prestações, bem como a questão de saber se essas prestações estão isentas da liquidação de IVA de acordo com as disposições que definem o âmbito da isenção.

**24.** De acordo com a regra geral de localização das prestações de serviços, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, prevista no n.º 6 do artigo 6.º, do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), as prestações de serviços consideram-se efectuadas e tributáveis em território nacional:

- Quando o adquirente seja um sujeito passivo, devidamente registado, para efeitos de IVA, e tenha utilizado o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição do serviço cuja sede da sua actividade, estabelecimento estável ou, na falta, o domicílio, para o qual são prestados, se situe no território nacional - alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA;

- Quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja sujeito passivo, e o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, estabelecimento estável ou, na falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados - alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA. Todavia, esta regra comporta várias excepções descritas nos n.º 7 a 12, do mesmo artigo 6.º, tendo cada uma delas regras próprias de localização.

**25.** Na situação descrita, tratando-se do débito de uma prestação de serviços efectuada pela sociedade H..., residente em Espanha, à requerente, sujeito passivo nacional, essa prestação de serviços, uma vez que não é objecto de nenhuma regra de localização específica, é considerada efectuada em território nacional, por aplicação da regra geral prevista na alínea a) do nº 6 do artº 6º do CIVA.

**26.** Sendo a operação em causa sujeita a IVA em Portugal, pode, contudo, aproveitar das isenções de IVA anteriormente referidas, desde que correspondam no direito interno nacional às normas que estão contidas no artº 9º do CIVA, nºs 1 e 2.

**27.** Salienta-se, no entanto, que conforme estabelece a alínea e) do nº 5, do artº 36º do CIVA, existe a obrigatoriedade em mencionar o motivo justificativo da não liquidação do imposto.

### III - CONCLUSÕES

**28.** À luz das considerações precedentes, verifica-se que o entendimento que é formulado pela requerente no presente pedido se encontra correcto, caso se apresente de acordo com as disposições legais anteriormente referidas.

**29.** A este respeito, há que referir que as regras de interpretação das isenções previstas no artº 132º, nº 1, alíneas b) e c), da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro, são aplicáveis às condições específicas que são exigidas para se beneficiar dessas isenções e, em particular, às condições relativas à qualidade ou à identidade do operador económico que efectua prestações abrangidas pela isenção.

**30.** Nestes termos, os serviços e cuidados de saúde prestados a beneficiários de seguros de saúde geridos pela requerente, por médicos e estabelecimentos hospitalares espanhóis, são facturados, inicialmente, à empresa Espanhola, H ...., sujeito passivo naquele país, aí beneficiando da isenção de imposto, em conformidade com a legislação comunitária anteriormente referida.

**31.** Podemos assim concluir que:

31.1 A refacturação desses mesmos serviços pela sociedade H... à requerente, pelo mesmo montante, para efeitos do direito nacional, configura uma prestação de serviços, nos termos do nº 1 do artº 4º do CIVA, em que, a requerente, como destinatária dos mesmos é, efectivamente, abrangida pela regra geral de localização, prevista na alínea a) do nº 6 do artº 6º do CIVA, ou seja, os serviços são submetidos a tributação em território nacional. No entanto, dado o princípio da igualdade de tratamento que se traduz no princípio da neutralidade fiscal, estando, efectivamente, em causa débitos referentes a prestações de serviços abrangidas pelas isenções previstas nos nºs 1 e 2 do artº 9º do CIVA, aproveitam do enquadramento na referida isenção, não havendo assim, lugar à liquidação de imposto.

31.2 Por sua vez, o redébito pelos mesmos montantes, efectuado aos beneficiários dos seguros de saúde geridos pela requerente, não obstante, ser igualmente enquadrável no conceito de prestação de serviços, abrangido pelo nº 1 do artº 4º do CIVA, beneficia, igualmente, da isenção prevista nos nºs 1 e 2 do artº 9º do mesmo código. 33. Num e noutro caso, existe, no entanto, a obrigatoriedade de mencionar o motivo da não liquidação do imposto, conforme alínea e) do nº 5 do artº 36º do CIVA.