

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: alínea 1) do artigo 9.º

Assunto: Isenções - Serviços de aconselhamento de nutrição, prestados em health clubs, clubes de fitness e ginásios, faturados aos seus clientes, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável.

Processo: nº 9215, por despacho de 2015-08-19, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

OS FACTOS E O PEDIDO

1.A requerente é uma sociedade comercial, sob a forma de sociedade anónima, que tem como objeto social, entre outros, a exploração e gestão de health clubs, clubes de fitness e ginásios.

2.Pretendendo prestar serviços de aconselhamento nutricional nos estabelecimentos que explora já procedeu, conforme se verifica pela análise à certidão permanente (cujo código facultou), à alteração do seu objeto social, tendo incluído a "prestação de serviços e consultas de nutrição".

3.Com a implementação destes serviços a requerente tem como objetivo garantir uma diminuição do número de cancelamentos das inscrições nos clubes e ginásios que, de acordo com os dados constantes em duas tabelas referentes aos anos de 2013 e 2014, que anexa ao presente pedido, ocorrem em número mais elevado nos meses de verão, resultando numa diferença negativa entre o número de adesões e o de cancelamentos.

4.Assim, perspetivando garantir, através da realização dos serviços de aconselhamento nutricional, o incremento da retenção de clientes, a requerente refere que estes serviços serão prestados através de profissionais contratados para o efeito, devidamente credenciados, ou seja, que detenham uma licenciatura em nutricionismo e se encontrem inscritos na Ordem dos Nutricionistas, ou licenciatura em dietética.

5.Vem, assim, solicitar esclarecimento acerca do enquadramento a conferir, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), aos serviços de aconselhamento de nutrição e dietética, que pretende prestar, nomeadamente se os mesmos beneficiam da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

6.Na proposta de enquadramento jurídico-tributário que apresenta, a requerente faz uma abordagem às normas que considera aplicáveis à questão apresentada, designadamente à alínea 1) do artigo 9.º do CIVA e ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, diploma que contém, em lista anexa,

uma enumeração das atividades que se integram no conceito de profissões paramédicas, e onde se encontra elencada a atividade de Dietética.

7.Faz, ainda, alusão a algumas fichas doutrinárias divulgadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que versam sobre a matéria em questão no presente pedido, bem como à jurisprudência comunitária vertida no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de setembro de 2002, proferido no âmbito do processo C-141/00 (caso Kugler, Colet. P. I-6833, n.º 26), segundo o qual as atividades médicas e paramédicas, ainda que desenvolvidas por sociedades, beneficiam de isenção, desde que sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

8.Face ao referido, considera a requerente que os serviços de nutrição e dietética que irá prestar através de profissionais devidamente credenciados para o efeito, se enquadram na definição dada, no item 5 da Lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, à atividade de dietética, pelo que, é seu entendimento que os mesmos beneficiam da isenção consagrada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

ENQUADRAMENTO LEGAL E ANÁLISE DA SITUAÇÃO

9.Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) estão isentas de imposto as *"prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas"*.

10.No que respeita às atividades paramédicas, dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto (ambos do Ministério da Saúde), uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades.

11.Em conformidade com o estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos os diplomas visam prosseguir a proteção da saúde dos cidadãos, enquanto direito social constitucionalmente consagrado *"(...) através de uma regulamentação das atividades técnicas de diagnóstico e terapêutica que condicione o seu exercício em geral, quer na defesa do direito à saúde, proporcionando a prestação de cuidados por quem detenha habilitação adequada, quer na defesa dos interesses dos profissionais que efetivamente possuam os conhecimentos e as atitudes próprias para o exercício da correspondente profissão"*.

12.Neste sentido determina o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, que as atividades paramédicas são as constantes da lista anexa ao citado diploma, do qual faz parte integrante, e compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação.

13.É, ainda, condição essencial para o exercício destas atividades profissionais de saúde e determinante para a atribuição da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, a verificação de determinadas condições, nomeadamente a titularidade de curso, obtido nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto.

14.A referida lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, prevê no seu item 5, a atividade de Dietética. De acordo com a descrição aí prevista,

esta atividade compreende a *"Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares"*.

15.A atividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício da atividade de *"dietética"* prevista nos Decretos-Lei anteriormente citados, pelo que, tem sido entendimento da AT que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93.

16.Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como, por nutricionistas, quer sejam prestados diretamente ao utente quer sejam prestados a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

17.Esta isenção refere-se ao exercício objetivo das atividades e não à forma jurídica que o caracteriza, encontrando-se, assim, as atividades descritas, isentas ainda que desenvolvidas no âmbito das sociedades. Tal entendimento decorre da interpretação desta disposição legal pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no âmbito do processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I-6833, n.º 26), que resume o caráter objetivo da isenção no preenchimento de duas condições: se trate de serviços médicos ou paramédicos e que estes sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

18.Deste modo, as prestações de serviços de nutrição que venham a ser realizadas pela requerente, sendo por esta faturados diretamente aos utentes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam asseguradas por profissionais (dietistas e nutricionistas) habilitados para o exercício dessa atividade, nos termos da legislação aplicável. Neste caso, nas faturas a emitir aos utentes deve constar a referência à citada isenção.

19.Verifica-se que a requerente se encontra registada com a atividade principal de "Atividades de ginásio (fitness)" - CAE 93130 e com as atividades secundárias de "Atividades de bem-estar físico" - CAE 96040 e de "Comércio a retalho por correspondência ou via internet" - CAE 47910. Em sede de IVA, tem enquadramento no regime normal de tributação, com periodicidade mensal e com dedução integral do imposto.

20.Atendendo a que o exercício da atividade de dietética e nutrição não consta como efetivamente exercida pela requerente, deve a mesma proceder em conformidade com o n.º 1 do artigo 32.º do CIVA que determina que *"Sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de atividade, deve o sujeito passivo entregar a respetiva declaração de alterações"*, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração (n.º 2 do artigo 32.º), podendo utilizar um dos meios previstos no n.º 1 do artigo 35.º do CIVA.

21.Passando a exercer simultaneamente operações sujeitas que conferem direito a dedução do imposto suportado e operações isentas que não

conferem tal direito a requerente passa a considerar-se, para efeitos de IVA, um sujeito passivo misto, devendo esta condição ser assinalada na declaração de alterações a entregar.

22. Para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, deve atender à disciplina do artigo 23.º do CIVA no que respeite aos bens e serviços que utilize simultaneamente nas atividades que exerce (tributadas e isentas), devendo indicar qual o método de dedução a utilizar: método de percentagem de dedução, denominado prorata, ou o método da afetação real.

CONCLUSÃO

23. Face a todo o exposto, conclui-se que os serviços prestados no âmbito do aconselhamento de nutrição, faturados pela requerente aos seus clientes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável (Decretos-Lei n.ºs 261/93 de 24 de julho e 320/99, de 11 de agosto).

24. Para o efeito, a requerente deve adicionar o exercício da nova atividade às que já exerce, mediante a entrega de uma declaração de alterações, nos termos do artigo 35.º do CIVA, nela evidenciando a sua qualidade de sujeito passivo misto, bem como, indicar qual o método que pretende utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto.