

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al 1) do art 9.º; al c) do nº 1 do art. 18º

Assunto: Isenções e Operações sujeitas e não isentas - Serviços médicos e de psicologia clínica prestados, a doentes que sofrem de fibromialgia, através de portal online ou presencialmente - Outros serviços prestados que não merecem acolhimento em qq isenção.

Processo: nº **15544**, por despacho de 2019-10-29, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, cumpre informar:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A Requerente é uma sociedade por quotas que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 86220 - "Actividades de prática médica de clínica especializada, em ambulatório" e, a título secundário, as atividades que têm por base os seguintes CAE:

CAE 86210 - "Actividades de prática médica de clínica geral, em ambulatório";

CAE 86906 - "Outras actividades de saúde humana, n.e.".

2. É detentora da marca comercial "..... Fibromyalgia" que, de acordo com o que refere, será um portal online de acompanhamento e apoio personalizados a doentes que sofrem de fibromialgia.

3. Este projeto é de autoria de um médico reumatologista português, professor catedrático de reumatologia e diretor de serviços de reumatologia, anterior "Presidente". O projeto inclui, além do seu autor, dois médicos e perfaz um total de seis sócios.

4. Os doentes que adiram a ".....Fibromyalgia" serão acompanhados por uma equipa de psicólogos clínicos e uma de médicos, dedicados à prestação de serviços de assistência clínica personalizada, tanto virtuais (telemedicina) como presenciais.

5. Mediante um "pagamento" e/ou mediante um "pagamento", serão disponibilizados a estes doentes determinados serviços, conforme a seguir se transcreve:

«A. Mediante pagamento de registo semestral

A.1. Aconselhamento curto sobre escolhas personalizadas de instrumentos de autotransformação psicológica, isto é, que o utente usa, sob orientação clínica, como guia ou exercícios para induzir modificações positivas na sua relação com a doença e a vida.

A.2. Testes de autodiagnóstico psicológico visando fornecer dados que permitam personalizar as escolhas terapêuticas. Estes testes foram elaborados pela equipa de médicos e psicólogos clínicos de ".....Fibromyalgia" sendo, pois, em si um produto de trabalho de médicos e psicólogos.

A.3. Acesso gratuito a uma multiplicidade de recursos disponíveis no portal, como o sejam - explicação da doença (apresentação em vídeo), plano de exercício físicos (vídeo), exercícios de promoção da felicidade (por vídeos, registos áudio e escritos), textos, técnicas de meditação, exercícios de relaxamento, workshops virtuais, (etc.). Estes recursos foram selecionados, afinados ou produzidos de raiz pelos nossos médicos e psicólogos. Os doentes serão orientados na sua escolha, personalizada, por médicos e psicólogos clínicos.

B. Mediante pagamento de custo específico por uso

B.1. Consultas de telemedicina com psicólogos clínicos e com médicos;

B.2. Consultas presenciais com médicos ou psicólogos clínicos;

B.3. Frequência de em seções de apoio presenciais ministrados por médicos e psicólogos clínicos de "... Fibromyalgia".»

6. Fazendo alusão às alíneas 1) e 2) do artigo 9.º do CIVA a Requerente entende que toda a atividade atrás descrita, e realizada através do portal online intitulado "..... Fibromyalgia", merece enquadramento nas isenções referidas.

7. De facto, considera que as consultas médicas e de psicologia clínica, sejam virtuais ou presenciais, se enquadram na alínea 1) do artigo 9.º e que os outros serviços e recursos que serão disponibilizados aos doentes, se enquadram na sua alínea 2) uma vez que, no seu entender, "representam "prestações de serviços médicos e sanitários" ou representam "operações com elas estreitamente conexas" já que são prestadas por profissionais de saúde e têm sempre o propósito de melhorar a saúde, à luz do paradigma médico, integrado e holístico de saúde e de doença que governa a proposta terapêutica de ".....Fibromyalgia".

8. A Requerente considera que não obstante o portal online não constitua, fisicamente, um estabelecimento hospitalar, uma clínica ou um dispensário é anacrónico e desadequado que, atualmente, não se reconheça a existência de entidades médicas digitais cuja existência é no âmbito online. Nesse sentido, entende ser defensável que se considere o portal online ".....Fibromyalgia" como uma clínica (ou estabelecimento similar) digital.

9. A Requerente vem, assim, solicitar esclarecimento sobre o enquadramento, em sede de IVA, da atividade exercida através do portal online "..... Fibromyalgia", designadamente se tal atividade merece acolhimento na isenção prevista nas alíneas 1) e 2) do artigo 9.º do CIVA.

10. Em anexo envia cópia dos seguintes documentos:

- Ofício do Bastonário da Ordem dos Médicos, de 2019/03/12, Referência ca/2019/4026/N45549, no qual é referido que "(...) sem prejuízo da eventual necessidade de licenciamento da plataforma web ao abrigo da legislação aplicável, nomeadamente garantindo o cumprimento do Regulamento Geral de Proteção de Dados, informamos que, do ponto de vista deontológico, o exercício da telemedicina se encontra previsto nos artigos 46.º e seguintes do Código Deontológico da Ordem dos Médicos, em anexo ao Regulamento n.º 707/2016, publicado no Diário da República n.º 139, Série II de 2016/07/21. (...)"

"(...) caberá aos médicos que utilizem a telemedicina verificar, momento a

momento, se a plataforma utilizada cumpre com os requisitos legais e deontológicos supra referidos e se a consulta por telemedicina está em condições de se realizar por estarem reunidas condições sobreponíveis a uma consulta presencial".

- Capítulo VII (Telemedicina) do Código Deontológico da Ordem dos Médicos, em anexo ao Regulamento n.º 707/2016, publicado no Diário da República n.º 139, Série II de 2016/07/21. Determina o artigo 46.º do Código Deontológico da Ordem dos Médicos, nos seus n.ºs 1, 2 e 3, respetivamente, que:

"A telemedicina deve respeitar a relação médico-doente, mantendo a confiança mútua, a independência de opinião do médico, a autonomia do doente e a confidencialidade".

"Quando o doente pede ou se submete a uma consulta por telemedicina, esta não deve substituir a relação médico-doente e deve realizar-se em condições sobreponíveis a uma consulta presencial.

"O médico que usa os meios da telemedicina e não observa presencialmente o doente, deve avaliar cuidadosamente a informação recebida, só podendo dar opiniões, recomendações ou tomar decisões médicas, se a qualidade da informação recebida for suficiente e relevante".

- Despacho n.º 8445/2014, de 19 de junho de 2014, do Gabinete do Secretário de Estado Adjunto do Ministro da Saúde, publicado no Diário da República n.º 123, Série II de 2014/06/30.

De acordo com o referido Despacho a "Telemedicina, consubstanciada em teleconsultas e telemonitorização, permite a observação, o diagnóstico, o tratamento e a monitorização do utente o mais próximo possível da sua área de residência, trabalho ou mesmo em sua casa".

No sentido de implementar uma Rede de Telemedicina no Serviço Nacional de Saúde é determinado, no n.º 1 do Despacho, que "O acesso à Telemedicina deve ser generalizado, atendo as capacidades tecnológicas das instituições, sendo a sua referenciação de âmbito nacional, sem quaisquer limitações no âmbito do Serviço nacional de Saúde (SNS), de forma a aumentar a acessibilidade aos cuidados de saúde e a rentabilizar a capacidade instalada nas instituições do SNS".

II - ENQUADRAMENTO LEGAL

11. A alínea 1) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

12. A citada norma legal tem por base a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva do IVA), segundo a qual os Estados membros isentam "As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas no Estado membro em causa".

13. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) afirmou em vários arestos, entre outros, no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I-6833, n.º 26), que a mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza

dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador, bastando que sejam preenchidas duas condições: i) tratar-se de serviços médicos ou paramédicos e ii) que estes sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

14. De acordo com esta interpretação, a isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA opera independentemente da natureza jurídica do prestador dos serviços, nomeadamente do facto de se tratar de uma pessoa singular ou coletiva.

15. Por sua vez, a alínea 2) do mesmo artigo isenta do imposto "As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares".

16. A citada norma legal transpõe para a ordem jurídica interna a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, que prevê que os Estados membros devem isentar "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", conjugado com a alínea 7) da parte B do Anexo X da mesma Diretiva, que prevê que Portugal possa aplicar a isenção às operações efetuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º.

17. Estabelecendo um contraponto entre os âmbitos de aplicação das isenções previstas nas alíneas b) e c) do artigo 132.º da Diretiva do IVA, o TJUE evidenciou em diversas ocasiões, de que é exemplo o já mencionado Acórdão de 10 de setembro de 2002 (C-141/00), que embora as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA visem regular as isenções aplicáveis aos serviços de assistência médica, as mesmas têm âmbitos distintos. A alínea b) isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas e a alínea c) isenta as prestações de serviços de caráter médico fornecidas fora daqueles locais, seja no consultório do prestador, no seu domicílio privado, no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar, no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador dos serviços.

18. A redação da alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, bem como a jurisprudência do TJUE permitem afirmar que se inserem no âmbito subjetivo daquela norma, além dos estabelecimentos hospitalares, também outros estabelecimentos, de pessoas singulares ou coletivas, dedicados à assistência médica, ainda que não constituam estabelecimentos hospitalares e não estejam em condições de providenciar o internamento dos pacientes.

19. Na prossecução deste entendimento e tendo em conta que no plano tributário as isenções previstas nas alíneas 1) e 2) do artigo 9.º do CIVA têm natureza e alcance distintos [já que a alínea 1) não é passível de renúncia à isenção, enquanto que a alínea 2) admite essa opção] implicando, portanto, a necessidade de delinear uma fronteira de índole subjetiva entre ambas, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) [sem descurar a jurisprudência expandida pelo TJUE], tem vindo a entender que:

i) A alínea 1) do artigo 9.º do CIVA integra os serviços relacionados com os

cuidados de saúde - médicos e/ou paramédicos - efetuados, normalmente, fora do âmbito hospitalar, por pessoas singulares ou coletivas, desde que tais serviços sejam assegurados por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

O enquadramento nesta isenção não prevê que tais serviços sejam prestados num estabelecimento de carácter complexo ou com uma função especial, no qual seja proporcionado um conjunto de serviços de assistência na área da saúde. De facto, dir-se-á que se enquadra nesta alínea um estabelecimento no qual os profissionais se limitem a efetuar consultas ou intervenções médicas ou paramédicas [ainda que de especialidades distintas e com apoio administrativo comum], num contexto meramente profissional, independentemente da sua forma jurídica e da designação adotada.

ii) A alínea 2) do artigo 9.º do CIVA cinge-se, não só, aos estabelecimentos hospitalares, mas também, a outros estabelecimentos de saúde, como clínicas, dispensários e similares, no pressuposto de que estes últimos, ainda que não disponham de instalações para o internamento dos utentes, detenham um conjunto estruturado e hierarquizado de meios, encadeados e complementares entre si, à semelhança do que sucede nas estruturas organizacionais de tipo hospitalar.

20. Tendo em conta as várias operações que serão efetuadas pela Requerente no âmbito da atividade ".....Fibromyalgia" importa, ainda, quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos pelas alíneas c) e b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA [a que correspondem as alíneas 1) e 2) do artigo 9.º do CIVA], fazer referência à jurisprudência do TJUE expendida em vários arestos, dos quais são exemplo o Acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo C-384/98 e o Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12 que consideram como prestações de serviços médicos as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde.

21. Deste modo, os serviços relacionados com os cuidados de saúde devem ser entendidos como uma terapêutica necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e, se possível, cura das doenças ou outros distúrbios de saúde.

22. É, assim, determinante para a aplicação das isenções previstas nas alíneas 1) e 2) do artigo 9.º do CIVA, que as prestações de serviços visem aquele propósito terapêutico.

23. As prestações de serviços que não se insiram naquele conceito de prestações de serviços médicos ficam afastadas do campo de aplicação da isenção, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do CIVA.

24. Neste sentido, no que se refere à atividade de psicólogo, é entendimento consolidado da AT, desde a publicação do Ofício-Circulado n.º 904, de 29 de maio de 1985, que a mesma beneficia da isenção que se encontra prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, "quando orientada para prestações de serviços que se consubstanciem na elaboração de diagnósticos (por solicitação de médicos) ou na aplicação de tratamentos, abrangendo assim a isenção os atos praticados por psicólogos no âmbito da psicologia clínica".

25. Assim, tendo por base a jurisprudência comunitária sobre o que deve ser entendido como serviços prestados no âmbito da saúde, e conforme

entendimento da AT, a atividade de psicólogo, apenas beneficia da isenção de IVA, nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, enquanto orientada para prestações de serviços que se consubstanciem na elaboração de diagnósticos ou na aplicação de tratamentos (atos praticados por psicólogos no âmbito da psicologia clínica).

III - CONCLUSÃO

26. Atento o anteriormente explanado, e não podendo desconsiderar-se que a relação médico-paciente reveste, normalmente, uma ação pessoal que pressupõe um conhecimento por parte do profissional de saúde da situação clínica do utente deve admitir-se, no caso concreto e tendo em conta, por um lado, a jurisprudência comunitária sobre o que deve ser entendido como serviços prestados no âmbito da saúde e, por outro lado, o teor dos documentos enviados em anexo pela Requerente [parecer do Bastonário da Ordem dos Médicos, de 2019/03/12; Capítulo VII (Telemedicina) do Código Deontológico da Ordem dos Médicos; Despacho n.º 8445/2014, de 19 de junho de 2014, do Gabinete do Secretário de Estado Adjunto do Ministro da Saúde], que os serviços prestados, através do portal online "... Fibromyalgia", "Mediante pagamento de custo específico por uso", que se referem a:

- "Consultas de telemedicina com psicólogos clínicos e com médicos";
- "Consultas presenciais com médicos ou psicólogos clínicos";
- "Frequência em seções de apoio presenciais ministrados por médicos e psicólogos clínicos de "..... Fibromyalgia";

configuram a prestação de cuidados de saúde, enquadráveis na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

27. Já os serviços disponibilizados ao utente mediante um pagamento semestral [pressupondo, desde logo, que não se está perante serviços, nomeadamente consultas, procurados pelo utente em razão de alguma necessidade que sinta nessa matéria, mas que se está perante a "disponibilização" de um serviço com características de aconselhamento, o qual ocorre apenas no caso de o utente o procurar] e que consistem em:

- "Aconselhamento curto sobre escolhas personalizadas de instrumentos de autotransformação psicológica (...)"
- "Testes de autodiagnóstico psicológico (...)"
- "Explicação da doença (apresentação em vídeo)"
- Plano de exercícios físicos (vídeo)"
- "Exercícios de promoção de felicidade (por vídeos, registos áudio e escritos)"
- "Textos";
- "Técnicas de meditação";
- "Exercícios de relaxamento";
- "workshops virtuais",

os mesmos não merecem acolhimento na isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, ainda que sejam efetuados por médicos ou psicólogos.

28. Por último, face a todo o exposto, conclui-se que, pelos serviços médicos e de psicologia clínica, prestados, quer através do portal online "..... Fribromyalgia", quer presencialmente, a Requerente beneficia de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA e não na alínea 2) do mesmo artigo, na medida em que se afigura não dispor de um conjunto estruturado de meios, encadeados e complementares entre si, que permitam estabelecer uma semelhança às estruturas organizacionais de tipo hospitalar ou similar.

29. Exercendo, simultaneamente, operações que não conferem direito à dedução [isentas artigo 9.º do CIVA] e operações que conferem aquele direito, a Requerente constitui-se, para efeitos de IVA como um sujeito passivo misto.

30. Verifica-se que, desde 2019.04.17, a Requerente se constitui como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem direito a dedução, enquadramento no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, desde 2019.04.17. Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) indicou utilizar, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de parte dos bens, bem como o método da percentagem de dedução, denominado de prorata (45%).