

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 18.º, n.º 1, al. c); al. 1) do Art. 9.º
- Assunto: Operações sujeitas e não isentas e operações sujeitas mas isentas – *Pilates* e Consultas de nutricionismo/dietética através de profissionais legalmente habilitados e credenciados
- Processo: **nº 15818**, por despacho de 2020-06-18, 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 (LGT), cumpre informar:

### I - Descrição do pedido:

**1** - O Requerente refere que explora um espaço no qual vai praticar "aulas de pilates individuais com meros equipamentos", correspondente ao CAE 96040 "Atividades de bem-estar físico" e que sujeita à taxa normal de IVA, pretendendo também prestar serviços de consultas de nutrição por profissionais devidamente credenciados, pelo que solicita informação sobre quais os enquadramentos jurídico-tributários que deve apresentar, designadamente se quanto às consultas de nutrição pode ficar isento nos termos do Art. 9.º, 1) do CIVA, se o CAE correspondente é o 86906 e se, para esse efeito, deve proceder à entrega de Declaração de Alterações adicionando este CAE e alterando o regime de IVA para "Regime Misto".

### II - Enquadramento em sede de IVA:

**2** - De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (doravante SGRC), o Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 07/02/2019, sendo que, à data da submissão do pedido de Informação Vinculativa em apreço (28/05/2019), se encontrava registado pela atividade (principal e única) de "Atividades de bem-estar físico" - CAE 96040, podendo praticar importações, exportações, aquisições intracomunitárias e transmissões intracomunitárias.

**3** - Posteriormente, adicionou uma nova atividade principal "Outras actividades consultoria para os negócios e a gestão" - CAE 70220, indicando como atividades secundárias "Outras atividades de saúde humana, n.e." - CAE 86906, "Actividades contabilidade e auditoria; consultoria fiscal" - CAE 69200, "Formação profissional" - CAE 85591 e "Actividades de bem-estar físico" - CAE 96040, passando a ser um sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, o que significa que a presente Informação se reconduz à validação dos enquadramentos e procedimentos levados a cabo pelo Requerente.

**4** - Ora, resulta dos termos conjugados dos Arts. 1.º, n.º 1, al. a) e 4.º, n.º 1 do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando o Art. 2.º, n.º 1, al. a) do mesmo código que são sujeitos passivos de imposto, entre outras, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de

prestação de serviços.

**5** - O que significa que as operações desenvolvidas pelo Requerente (aulas de pilates com "meros equipamentos" e consultas de nutrição prestadas por profissionais devidamente credenciados) estão sujeitas a IVA, importando aferir se beneficiam de alguma isenção, designadamente a que se encontra prevista na alínea 1) do Art. 9.º do mencionado código quanto às consultas de nutrição, como questiona o Requerente.

**6** - Ora, começa por determinar o Art. 132.º, n.º 1, al. c) da Diretiva IVA que «Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...) c) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa», considerando o TJUE que estas operações assumem um caráter objetivo, ou seja, é indiferente a natureza do prestador (pessoa singular ou coletiva), mas têm que estar reunidos cumulativamente dois requisitos: (i) tratem-se de serviços médicos ou paramédicos e (ii) estes serem prestados por pessoas habilitadas com as qualificações profissionais exigidas para o seu exercício[1], sendo que se consideram como prestações de serviços médicos as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde[2].

**7** - Por sua vez, o correspondente Art. 9.º, al. 1) do CIVA prescreve que «*Estão isentas do imposto: 1) As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*», não constando deste código, à semelhança do que acontece com a Diretiva IVA, o que são consideradas "outras profissões paramédicas".

**8** - Assim, temos que nos socorrer do D.L. n.º 261/93, de 24/07, diploma que regula o exercício das atividades profissionais de saúde designadas por atividades paramédicas e que se encontram elencadas no Anexo deste D.L., sendo que tais atividades compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação (Art. 1.º), constando daquele Anexo, nomeadamente, a atividade (paramédica) de «5 - Dietética. - 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.».

**9** - De referir que aquelas atividades têm que ser obrigatoriamente exercidas por detentor de curso específico ministrado em estabelecimento de ensino oficial ou do ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais, ou equivalente, e titular de carteira profissional ou equivalente emitido ou validado por entidade pública (Art. 2.º), tendo ainda em conta o D.L. 320/99, de 11/08, diploma que regulamenta as profissões técnicas de diagnóstico e terapêutica, nos quais se inclui, entre outros, o "dietista".

**10** - Acresce mencionar que, de acordo com o site da Ordem dos Nutricionistas[3], esta é uma Associação Pública Profissional a quem compete, designadamente, regular o acesso à profissão de nutricionista e o exercício das profissões de nutricionista e dietista, e velar pelo cumprimento das normas legais e regulamentares da profissão.

**11** - No que tange ao pilates, de acordo com o Wikipédia «é um método de controle muscular desenvolvido por Joseph Pilates na década de 1920. A maioria dos exercícios é executada com a pessoa deitada. É atualmente uma técnica reconhecida para tratamento e prevenção de problemas na coluna vertebral. Um Estúdio de Pilates é normalmente o local onde se pratica Pilates no chão (Mat Work) e em Grandes e Pequenos Aparelhos (...)»[4].

**12** - Aqui chegados, importa, então, proceder ao enquadramento das operações em questão, começando pelas aulas de pilates individuais "com meros equipamentos", que, não sendo referido pelo Requerente que as mesmas consubstanciam alguma das atividades paramédicas elencadas no Anexo do supra mencionado D.L. n.º 261/93, nem que são efetuadas através de algum dos profissionais paramédicos devidamente habilitados para o efeito e identificados no D.L. 320/99, não beneficiam da isenção prevista na al. 1) do Art. 9.º do CIVA.

**13** - De facto, tratando-se de meras aulas de pilates (com o uso de equipamentos), e pese embora os benefícios para a saúde que as mesmas possam proporcionar aos seus praticantes, ao não serem exercidas com o objetivo de prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde, nem por profissionais paramédicos devidamente habilitados, não se verifica o preenchimento de nenhum dos requisitos (cumulativos) identificados no ponto 6 desta Informação, pelo que são tributados à taxa normal prevista no Art. 18.º, n.º 1, al. c) do mesmo código, em linha com o procedimento do Requerente.

**14** - Já no que tange às consultas de nutrição, se se verificarem os dois requisitos elencados no ponto 6 desta Informação, ou seja, (i) se as mesmas se consubstanciarem em «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», e (ii) forem prestadas por profissionais devidamente habilitados para o seu exercício nos termos do D.L. n.º 261/93 e do D.L. 320/99, credenciados pela Ordem dos Nutricionistas, as ditas consultas beneficiam da isenção prevista na al. 1) do Art. 9.º do CIVA, supra mencionada, como propugna o Requerente.

**15** - Efetivamente, como vimos supra, apenas no caso de as consultas de nutricionismo terem como objetivo prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde, no caso, no âmbito da atividade de dietética, e de serem prestadas por profissionais devidamente habilitados e credenciados para o exercício desta atividade paramédica, no caso, nutricionistas e dietistas credenciados pela Ordem dos Nutricionistas, se considera que estamos perante "prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões paramédicas" para efeitos da referida alínea 1) do Art. 9.º.

**16** - Nesta conformidade, o Requerente passa a desenvolver atividades sujeitas a imposto e dele não isentas (aulas de pilates) e operações sujeitas a imposto e dele isentas (consultas de nutricionismo/dietética através de profissionais devidamente habilitados e credenciados), sendo que as isenções do Art. 9.º do CIVA são isenções incompletas, isto é, não conferem direito à dedução, devendo, enquanto sujeito passivo misto, proceder à dedução do imposto segundo um dos métodos de dedução parcial - pro rata ou afetação real.

**17** - Tal como já mencionámos, o Requerente adicionou algumas atividades e indicou que passou a ser sujeito passivo misto que utiliza o método de afetação real de todos os bens, procedimento que se afigura correto.

### **III - Conclusões:**

**18** - Face ao exposto, concluímos que:

18.1 - no que concerne às aulas de pilates individuais "com meros equipamentos", não referindo o Requerente que as mesmas consubstanciam alguma das atividades paramédicas elencadas no Anexo do supra mencionado D.L. n.º 261/93, nem se são efetuadas através de algum dos profissionais paramédicos devidamente habilitados para o efeito e identificados no D.L. 320/99, não beneficiam da isenção prevista na al. 1) do Art. 9.º do CIVA, sendo tributadas à taxa normal prevista no Art. 18.º, n.º 1, al. c) do mesmo código;

18.2 - no que tange às consultas de nutrição, se cumulativamente: (i) as mesmas se consubstanciarem em «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», e (ii) forem prestadas por profissionais devidamente habilitados para o seu exercício nos termos do D.L. n.º 261/93 e do D.L. 320/99, credenciados pela Ordem dos Nutricionistas, beneficiam da isenção prevista na al. 1) do Art. 9.º do CIVA, supra mencionada;

18.3 - assim sendo, passando a desenvolver atividades sujeitas a imposto e dele não isentas (nomeadamente, aulas de pilates) e operações sujeitas a imposto e dele isentas (consultas de nutricionismo/dietética através de profissionais devidamente habilitados e credenciados, nos termos supra expostos), sendo que as isenções do Art. 9.º do CIVA não conferem direito à dedução, deve o Requerente, enquanto sujeito passivo misto, proceder à dedução do imposto segundo um dos métodos de dedução parcial, tendo adotado o método de afetação real.

---

[1] Cfr. Acórdão de 10/09/2002, Proc. C-141/00

[2] Cfr. Acórdãos de 14/09/2000, Proc. C-384/98 e de 21/03/2013, Proc. C-91/12

[3] <https://www.....dosnutricionistas.pt>

[4] <https://pt.wikipedia.org/wiki/Pilates>