

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. 1) do art. 9.º; 18.º, n.º 1, al. c); n.º 5 do Art. 36.º

Assunto: Enquadramento - Consultas médicas, de nutrição, de auto-ajuda e das consultas jurídicas, prestadas através de uma plataforma eletrónica, e respetiva faturação.

Processo: **nº 16277**, por despacho de 2019-12-20, 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. A Requerente refere que tem por objeto a prestação de consultas de nutrição, venda de suplementos alimentares e consultoria a outros profissionais de nutrição, tendo nos seus quadros uma nutricionista, com formação académica adequada para a realização de consultas de nutrição, aconselhamento, coach e prescrição de suplementos alimentares, sendo que as consultas de nutrição irão passar a ser realizadas através de uma plataforma on-line que está a ser construída, que permitirá o agendamento das consultas pelo próprio utente e irá gerir o decorrer da própria consulta e a sua cobrança.

2. Acrescenta a Requerente que esta plataforma será também usada por outros profissionais para a prestação de outras consultas, tais como consultas médicas, consultas jurídicas, consultas de auto-ajuda e outras; refere, ainda, que irá emitir fatura ao utente pela consulta prestada, ao passo que o profissional que presta a consulta irá emitir, mensalmente, uma fatura ou documento equivalente pelos serviços prestados ao valor que for contratado entre estas duas partes, e que apenas irá contratar profissionais habilitados para o exercício da profissão.

3. Pretende, assim, a Requerente saber se as consultas de nutrição, prestadas através desta plataforma, mantém a isenção prevista no Art. 9.º, al. 1) do Código do IVA (CIVA), tal como foi o entendimento preconizado na ficha doutrinária atinente ao processo n.º 9215, de 19/08/2015, aplicando, nas faturas que emitir aos utentes, o mesmo regime de IVA que é aplicável ao prestador de serviços, estendendo-se o mesmo entendimento às isenções do Art. 9.º e à aplicação da taxa reduzida da Lista I anexa ao CIVA, designadamente à verba 2.11, ou seja, se havendo um intermediário (prestador de serviços), a consulta por si cobrada é considerada como uma consulta no âmbito de uma profissão ou como uma prestação de serviços do uso da plataforma.

II - Questão prévia

4. Como resulta do ponto antecedente, a Requerente estende a questão a às isenções do Art. 9.º e às verbas que compõem a Lista I anexa ao CIVA (cfr. 2.º § da 2ª página do pedido), sem concretizar os factos que lhes estão

subjacentes, o que, para além de não ser exequível face à extensão do elenco do Art. 9.º e da Lista I, é inviabilizado pelo n.º 1 do Art. 68.º da LGT, visto que apenas pode haver recurso à Informação Vinculativa para a qualificação de certos factos material, subjetiva e concretamente delimitados, e não para factos ou questões genéricas.

5. Deste modo, esta Informação Vinculativa apenas terá por âmbito o enquadramento das consultas médicas, das consultas de nutrição, das consultas de auto-ajuda e das consultas jurídicas, prestadas pela Requerente através de uma plataforma, e respetiva faturação.

III - Enquadramento em sede de IVA:

6. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 02/02/2016, que se encontra registado pela atividade principal de «Comércio a retalho por correspondência ou via internet» - CAE 47910, e pelas atividades secundárias de «Outras atividade de consultoria, científicas, técnicas e similares, n.e.» - CAE 74900, e de «Outras atividades de saúde humana, n.e.» - CAE 86906, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução parcial o método pro rata.

III.i. - Enquadramento das operações em apreço

7. 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.

8. O que significa que as operações desenvolvidas pelo Requerente (consultas de nutrição, consultas médicas, consultas jurídicas e consultas de auto-ajuda, através de uma plataforma on-line) 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 no que tange às duas primeiras operações.

9. Assim, começa por determinar o Art. 132.º, n.º 1, al. c) da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11) 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 Tribunal de Justiça da União Europeia (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) tratarem-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].

10. Daqui resulta que, conforme defende a Requerente, a natureza singular ou coletiva do prestador de serviços não releva para efeitos de enquadramento nesta isenção; o que releva é o tipo de serviços prestados e as habilitações de quem efetivamente os presta.

11. Da mesma forma, decorrente do carácter objetivo destas operações, se as prestações de serviços médicos ou paramédicos forem prestadas via plataforma on-line, nos casos em que não é necessária a presença física do utente, desde que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde e sejam prestados por pessoas habilitadas com as qualificações profissionais exigidas para o seu exercício, também beneficiam do mesmo enquadramento.

12. De facto, face ao carácter objetivo deste tipo de isenções, o que assume relevância é o fim terapêutico que subjaz a estas operações e, cumulativamente, a sua prestação por profissionais devidamente habilitados e credenciados para o seu exercício, não sendo determinante a natureza do seu prestador, nem se a sua prestação é presencial ou on-line, desde que não seja necessária a presença do utente/doente.

13. Ora, a referida alínea c) do n.º 1 do Art. 132.º da Diretiva IVA foi transposta para o ordenamento jurídico nacional, tendo dado origem à alínea 1) do Art. 9.º do CIVA, que 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 (...).»*

14. No que concerne às prestações de serviços no âmbito das profissões de médico, de acordo com o Estatuto da Ordem dos Médicos, aprovado pelo D.L. n.º 282/77, de 05/07 (com as alterações posteriores), é a Ordem dos Médicos que atribui o título profissional de médico [Art. 97.º, n.º 1, al. a)] e que regula o acesso e o exercício da atividade médica em território nacional [Art. 3.º, n.º 1, al. a)], sendo que o exercício desta profissão depende de inscrição naquela ordem profissional (Art. 97.º, n.º 1), na qual se podem inscrever, designadamente, os titulares de licenciatura ou mestrado em Medicina, nos termos previsto no n.º 2 do Art. 98.º daquele Estatuto.

15. Deste modo, as consultas médicas efetuadas pela Requerente aos utentes através de plataforma on-line, desde que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde e sejam realizadas por médicos devidamente habilitados e credenciados na Ordem dos Médicos, beneficiam da isenção prevista na al. 1) do Art. 9.º supra transcrita.

16. No que tange às consultas de nutrição prestadas por nutricionistas, não se tratando de médico, odontologista, parteiro ou enfermeiro, importa aferir se aquela profissão cabe no conceito de "outras profissões paramédicas", previsto na al. c) do n.º 1 do Art. 132.º da Diretiva IVA e na al. 1) do Art. 9.º do CIVA.

17. Visto que, nem no CIVA, nem na Diretiva IVA, vem referido o que são consideradas "outras profissões paramédicas", 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.».

18. 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".

19. 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.

20. Desta forma, as consultas de nutrição efetuadas pela Requerente aos utentes através de plataforma on-line, se 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 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, já mencionada.

21. 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.

22. O que significa que todas as prestações de serviços que não se consubstanciarem em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde no âmbito da atividade de dietética, como é o caso do aconselhamento e do coach, ainda que prestadas por nutricionistas e dietistas credenciados pela Ordem dos Nutricionistas, não beneficiam daquela isenção, nem de qualquer outra, sendo tributadas à taxa normal.

23. O mesmo acontece quanto às consultas de auto-ajuda, já que estas não têm um objetivo terapêutico, nem estão estritamente conexas com o mesmo, pelo que, independentemente de serem prestadas por profissionais devidamente habilitados e credenciados, não se verifica, desde logo, um dos requisitos cumulativos para que possa beneficiar de isenção - tratar-se de um serviço médico ou paramédico, pelo que são tributadas à taxa normal [Art. 18.º, n.º 1, al. c)].

24. No que toca às consultas jurídicas, importa notar que a Requerente não se encontra registada no SGRC por "Atividades jurídicas"[4], pelo que, em sede de IVA, deverá, desde logo, proceder à entrega da Declaração de Alterações prevista no Art. 32.º do CIVA, acrescentando esta atividade.

25. Quanto ao enquadramento destas consultas jurídicas, não constando do elenco das isenções nas operações internas, previsto no Art. 9.º do CIVA, são, regra geral, tributadas à taxa normal, exceto se se enquadrarem em qualquer das verbas previstas na Lista I (taxa reduzida) e Lista II (taxa intermédia) anexas àquele código.

26. Assim, dita a verba 2.11 da Lista I anexa ao CIVA, mencionada pela Requerente, que estão sujeitas à taxa reduzida as *«Prestações de serviços, efetuadas no exercício das profissões de jurista, advogado e solicitador a desempregados e trabalhadores no âmbito de processos judiciais de natureza laboral e a pessoas que beneficiem de assistência judiciária»*.

27. Sendo que, como qualquer das restantes verbas das Listas I e II, esta verba deve ser objeto de interpretação estrita ou literal, por constituir uma derrogação à regra geral de aplicação da taxa normal de IVA.

28. Assim, temos que as consultas jurídicas apenas beneficiam da aplicação da taxa reduzida desde que se encontrem verificados dois requisitos cumulativos de carácter subjetivo:

» um atinente ao tipo de prestador - serem realizadas por juristas, advogados ou solicitadores no exercício das respetivas profissões, e

» outro relativo ao destinatário - serem prestadas a desempregados e trabalhadores somente no âmbito de processos judiciais de natureza laboral, ou a pessoas que beneficiem de assistência judiciária.

29. O que significa que apenas as prestações de serviços praticadas por aqueles profissionais àqueles destinatários beneficiam da aplicação da taxa reduzida, ou seja, diretamente sem intermediário,

30. Ficando de fora desta verba as prestações de serviços realizadas por empresas ou outras entidades àqueles destinatários, ainda que por intermédio de juristas, advogados ou solicitadores no exercício das respetivas profissões, salvo se essa entidade for uma organização associativa que prossiga atividades de natureza sindical em defesa dos interesses dos seus associados e, cumulativamente, os serviços forem prestados a trabalhadores e desempregados, seus associados, no âmbito de processos judiciais de natureza laboral, em conformidade com o Despacho n.º 118/2018.XXI do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 26/03/2018, que consta do Ofício Circulado n.º 30200, de 05/04/2018, da área de Gestão Tributária-IVA[5].

31. Deste modo, não sendo a Requerente uma associação sindical que esteja a defender os interesses dos seus associados, mas antes uma sociedade comercial que, como qualquer outra, visa, em primeira linha, a obtenção do lucro, não pode beneficiar da aplicação da verba 2.11 da Lista I anexa ao CIVA nas consultas jurídicas que presta aos seus clientes, ainda que estas sejam prestadas a desempregados e trabalhadores no âmbito de processos judiciais de natureza laboral, ou ainda a pessoas que beneficiem de assistência judiciária, por intermédio de juristas, advogados ou solicitadores no exercício das respetivas profissões, sendo, assim, de aplicar a taxa normal,

por falta de enquadramento em qualquer das restantes verbas das Listas I e II anexas ao CIVA.

III.ii. Faturação

32. Relativamente à faturação, tal como menciona a Requerente, deve emitir uma fatura ao utente/cliente da plataforma pela consulta obtida, da qual deverá constar todos os elementos previstos no n.º 5 do Art. 36.º do CIVA, nomeadamente, a taxa aplicável e o montante de imposto devido ou o motivo justificativo da não aplicação de imposto [als. d) e e)].

33. Assim, no que concerne às consultas médicas e às consultas de nutrição que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde e sejam realizadas, respetivamente, por médicos e nutricionistas ou dietistas devidamente habilitados e credenciados, na fatura que a Requerente emitir aos utentes da plataforma deve fazer menção à isenção prevista na al. 1) do Art. 9.º do CIVA;

34. Já quanto às consultas que não cumpram estes dois requisitos, bem como às consultas de auto-ajuda e às consultas jurídicas, por serem tributadas à taxa normal de IVA, deve a Requerente indicar, nas faturas que emitir aos utentes, esta taxa e o respetivo montante.

35. No que toca às faturas emitidas pelos vários profissionais à Requerente, pode, efetivamente, haver lugar ao processamento de faturas globais respeitantes a cada mês ou períodos inferiores, como decorre dos Arts. 29.º, n.º 6 e 36.º, n.º 2, ambos do CIVA, sendo de observar as mesmas regras supra referidas, designadamente quanto a taxa aplicável e o montante de imposto devido ou o motivo justificativo da não aplicação de imposto [als. d) e e) do n.º 5 do Art. 36.º].

IV - Conclusões:

36. Face ao exposto, concluímos que:

36.1.1. atendendo ao carácter objetivo das isenções previstas na al. 1) do Art. 9.º do CIVA, o que assume relevância é o fim terapêutico que subjaz a estas operações e, cumulativamente, a sua prestação por profissionais devidamente habilitados e credenciados para o seu exercício, não sendo determinante a natureza do seu prestador, nem se a sua prestação é presencial ou on-line, desde que não seja necessária a presença do utente/doente, assim:

36.1.1.1. as consultas médicas efetuadas pela Requerente aos utentes através de plataforma on-line, desde que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde e sejam realizadas por médicos devidamente habilitados e credenciados na Ordem dos Médicos, beneficiam da isenção prevista na al. 1) do Art. 9.º;

36.1.1.2 as consultas de nutricionismo efetuadas pela Requerente aos utentes através de plataforma on-line, desde que tenham 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, beneficiam também daquela isenção;

36.1.1.3. as prestações de serviços que não se consubstanciarem em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde no âmbito da atividade de dietética, como é o caso do aconselhamento e do coach, ainda que prestadas por nutricionistas e dietistas credenciados pela Ordem dos Nutricionistas, não beneficiam daquela isenção, nem de qualquer outra, sendo tributadas à taxa normal;

36.1.1.4. as consultas de auto-ajuda efetuadas pela Requerente aos utentes através de plataforma on-line, dado que não têm um objetivo terapêutico, nem estão estritamente conexas com o mesmo, independentemente de serem prestadas por profissionais devidamente habilitados e credenciados, são tributadas à taxa normal [Art. 18.º, n.º 1, al. c)];

36.1.2.1. as consultas jurídicas, para além de a Requerente não se encontra registada no SGRC por esta atividade, são tributadas à taxa normal, sendo apenas tributadas à taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.11 da Lista I anexa ao CIVA no caso de, cumulativamente, serem realizadas por jurisconsultos, advogados ou solicitadores, no exercício das respetivas profissões, a desempregados e trabalhadores somente no âmbito de processos judiciais de natureza laboral, ou a pessoas que beneficiem de assistência judiciária;

36.1.2.2. esta redução de taxa apenas abrange as prestações de serviços diretamente praticadas por aqueles profissionais àqueles destinatários, sem intermediário, a menos que este seja uma organização associativa que prossiga atividades de natureza sindical em defesa dos interesses dos seus associados e, cumulativamente, os serviços forem prestados a trabalhadores e desempregados, seus associados, no âmbito de processos judiciais de natureza laboral;

36.2.1. relativamente à faturação, a Requerente deve emitir uma fatura ao utente/cliente da plataforma pela consulta obtida, da qual deverá constar todos os elementos previstos no n.º 5 do Art. 36.º do CIVA, nomeadamente, a taxa aplicável e o montante de imposto devido ou o motivo justificativo da não aplicação de imposto [als. d) e e)], em conformidade com o enquadramento das operações supra efetuado;

36.2.2. o mesmo acontece no que concerne às faturas emitidas pelos vários profissionais à Requerente, podendo haver lugar ao processamento de faturas globais respeitantes a cada mês ou períodos inferiores, como decorre dos Arts. 29.º, n.º 6 e 36.º, n.º 2, ambos do CIVA.

[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.ordemdosnutricionistas.pt>

[4] Para além de não constar do objeto social referido do 2.º § do pedido de Informação Vinculativa

[5] Disponível no Portal das Finanças