

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Enquadramento dos serviços efetuados no âmbito do pilates clínico.
- Processo: 25509, com despacho de 2023-12-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo "[ ]" (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal "[ ]", prende-se com o enquadramento dos serviços efetuados no âmbito do pilates clínico.

Sobre o assunto, cumpre informar:

### I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente é uma sociedade por quotas que, desde 2023.04.04 (data do início de atividade) exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 86906 - "Outras atividades de saúde humana, n.e." e, a título secundário, as atividades que têm por base os seguintes códigos de atividade:

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

CAE 96040 - "Actividades de bem-estar físico";

CAE 85510 - "Ensinos desportivo e recreativo".

2. Constitui-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2023.04.04.

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 percentagem de dedução, vulgarmente designada por prorata.

### II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente, que refere ser uma clínica que presta serviços de saúde, vem solicitar esclarecimento sobre:

i) se o pilates clínico pode beneficiar da isenção do imposto ao abrigo do artigo 9.º do CIVA quando realizado por um fisioterapeuta;

ii) se o pilates clínico pode beneficiar da isenção do imposto ao abrigo do artigo 9.º do CIVA quando realizado por um auxiliar de fisioterapia;

iii) se em qualquer das situações é obrigatória uma prescrição médica para tais serviços merecerem acolhimento na isenção do imposto.

### III - ENQUADRAMENTO LEGAL

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

5. Esta disposição legal corresponde ao previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro) que, por sua vez, determina que os Estados membros devem isentar "As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-membro em causa".

6. Importa realçar que a redação da norma comunitária implica que os Estados membros não isentam todas as prestações de serviços efetuadas no âmbito das profissões referidas, mas apenas as prestações de serviços de assistência.

7. Realça-se, também, que, atendendo à matriz comunitária do IVA, os Estados membros estão obrigados, na gestão e administração do imposto, a observar a jurisprudência produzida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) na interpretação das normas da Diretiva IVA.

8. De acordo com o TJUE, as isenções, designadamente as previstas no artigo 132.º da Diretiva, são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo, sem, todavia, inviabilizar os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA. Pode ver-se, a propósito, os Acórdãos C-384/98, de 14 de setembro de 2000 (caso D.) e C-45/01, de 6 de novembro de 2003 (caso Dornier).

9. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, nomeadamente no que se refere ao âmbito de aplicação desta isenção, o TJUE afirmou em vários arestos, entre outros, no acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler) que a mesma visa as prestações de serviços de caráter médico fornecidas fora do meio hospitalar, 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.

10. Considera, ainda, o TJUE que esta disposição comunitária tem um caráter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador (pessoa singular ou coletiva) devendo encontrar-se 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.

11. Quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos pela alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE, definindo o conceito de prestações de serviços médicos, considera como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde (cfr. acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no processo C-384/98, acórdão de 21 de março de 2013, proferido no processo C-91/12 e acórdão de 18 de setembro de 2019, proferido no processo C-700/17).

12. É de salientar, que, embora a jurisprudência do TJUE aborde o alcance da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, num contexto maioritariamente de prestações de serviços médicos, tal entendimento não pode deixar de se aplicar ao conjunto das profissões elencadas na norma

comunitária.

13. Assim, são suscetíveis de enquadramento na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA e, conseqüentemente, de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, os serviços que se insiram no conceito de prestação de serviços médicos definido na jurisprudência comunitária, ou seja, que sejam entendidos como uma terapêutica necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e, se possível, cura das doenças ou outros distúrbios de saúde e sejam assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável.

14. O Código do IVA não oferece uma densificação do conceito de profissão paramédica, pelo que, é feita a aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, segundo o qual "Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm salvo se outro decorrer diretamente da lei".

15. Deste modo, tem sido entendimento da Direção de Serviços do IVA que, para efeitos da definição do conceito de "profissões paramédicas" a que se refere a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, se deve observar o disposto no Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, bem como, no Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos do Ministério da Saúde, uma vez que, na legislação nacional, são estes dois diplomas que definem e regulam o exercício das profissões paramédicas.

16. Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, estas profissões devem compreender a realização das atividades constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, no qual se encontra elencada, no seu item 7, a atividade de Fisioterapia.

17. De acordo com a descrição aí prevista, esta atividade "Centra-se na análise e avaliação do movimento e da postura, baseadas na estrutura e função do corpo, utilizando modalidades educativas e terapêuticas específicas, com base, essencialmente, no movimento, nas terapias manipulativas e em meios físicos e naturais, com a finalidade de promoção da saúde e prevenção da doença, da deficiência, de incapacidade e da inadaptação e de tratar, habilitar ou reabilitar indivíduos com disfunções de natureza física, mental, de desenvolvimento ou outras, incluindo a dor, com o objectivo de os ajudar a atingir a máxima funcionalidade e qualidade de vida".

18. O exercício da atividade de fisioterapia pode, assim, beneficiar, da isenção prevista na alínea 1) do art.º 9.º do CIVA, na medida em que sejam cumpridas as condições enumeradas nos citados Decretos-Lei, nomeadamente que as operações efetuadas se refiram às abrangidas pelo item 7 da lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93 (visando o objetivo terapêutico definido na jurisprudência do TJUE) e sejam efetuadas por profissionais devidamente habilitados para o efeito, nos termos da legislação aplicável.

#### IV - ANÁLISE E CONCLUSÃO

19. Tendo em conta a questão em análise importa referir, que, por consulta, na internet, nomeadamente à página do Instituto Português de Reumatologia em <http://www.ipr.pt/index.aspx?p=MenuPage&MenuId=236> se retira, relativamente aos serviços designados por "Pilates clínico", a seguinte

informação:

"Pilates é um método de controlo muscular desenvolvido por Joseph Pilates na década de 1920. Este método, quando foi desenvolvido, tinha como principal objetivo o treino de força específico para bailarinos e atletas de alta competição. O Pilates Clínico é uma modificação do método inicial feita desde os anos 90 por Fisioterapeutas, tendo bases científicas atuais e reconhecidas internacionalmente.

Consiste num conjunto de exercícios, adaptados dos exercícios originais, divididos em vários graus de dificuldade, por forma a ser mais direcionado para a reabilitação física. Pode ser aplicado individualmente ou em grupo, tendo em vista o problema individual de cada pessoa.

Estes exercícios têm como princípios a manutenção da estabilidade da coluna (centro); um correto alinhamento corporal coordenado com a respiração; a precisão, o controlo e a fluidez de movimentos; e a concentração, de modo a desenvolver a consciência corporal."

20. Face a todo o exposto, tendo em conta a explanação constante nos pontos 4 a 18 da presente informação e considerando, também, que não cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira definir qual o conteúdo funcional das profissões médicas ou paramédicas, informa-se que os serviços efetuados no âmbito do pilates clínico podem merecer enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA somente na circunstância de:

- i) estarem incluídos no conteúdo funcional das profissões paramédicas (fisioterapia);
- ii) serem assegurados por profissionais (fisioterapeutas) habilitados nos termos da legislação aplicável (Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho e Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto);
- iii) estarem incluídos no objetivo terapêutico a que se refere a jurisprudência comunitária, espelhada, nomeadamente, nos acórdãos do TJUE referidos na presente informação, isto é, que sejam entendidos como uma terapêutica necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e, se possível, cura das doenças ou outros distúrbios de saúde.

21. Reunidas que sejam tais condições, a emissão de uma prescrição médica não é, em sede de IVA, condição determinante para efeitos da aplicação da isenção do imposto, prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

22. Contudo, caso os serviços efetuados no âmbito do pilates clínico sejam assegurados por um profissional que não esteja devidamente habilitado para o exercício das atividades médicas ou paramédicas (como seja, o auxiliar de fisioterapia) e não se encontrem reunidos os restantes pressupostos referidos no ponto 20 da presente informação, tais serviços não merecem acolhimento na isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, constituindo uma atividade sujeita a imposto e dele não isenta, passível de tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.