

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Medicina estética - Isenção alínea 1) art.º 9º CIVA

Processo: 25844, com despacho de 2024-03-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente 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 códigos de atividade: CAE 85591 - "Formação profissional"; CAE 86906 - "Outras actividades de saúde humana, n.e."

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 2023.11.23. 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 todos os bens.

II - O PEDIDO

3. A Requerente tem como objecto social "atividades de prática clínica especializada, nas áreas da medicina intensiva, medicina estética e anti envelhecimento, medicina interna, medicina desportiva, cuidados de saúde em geral, investigação e formação profissional e outras atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares".

4. De acordo com o que refere tenciona focar-se na "prestação de serviços de medicina estética, consultas de medicina estética com tratamentos e procedimentos medico-estéticos, nomeadamente, tratamento da ruga dinâmica e hiperhidrose axilar e palmar com toxina botulínica, preenchimento/Hidratação profunda com acido hialurónico, redensificação da derme com bioestimuladores, peelings profundos, mesoterapia facial e corporal (redensificação da pele e remoção de gordura localizada), e Laser Médico, com a aplicação de material médico e produtos farmacêuticos e/ou médicos de uso médico".

5. Mais refere que todos os procedimentos referidos anteriormente serão prestados, exclusivamente, por um médico especialista, em consultório médico adequado à prática clínica e em contexto de consulta médica. Os produtos e as substâncias farmacêuticas de uso médico serão adquiridos pela Requerente (e não pelo utente), tendo de suportar o IVA liquidado.

6. Tendo em conta que a aplicação dos produtos e a realização do procedimento médico serão efetuados em contexto de consulta médica, vem a Requerente solicitar esclarecimento sobre:

- i) se pode aplicar a isenção do artigo 9.º do CIVA a todos os serviços prestados;
- ii) se deve fazer a discriminação entre a consulta e o procedimento (aplicação da substancia ou realização do tratamento estético) sendo, neste caso, a consulta médica

isenta de IVA ao abrigo do artigo 9.º do CIVA e os procedimentos estéticos sujeitos a IVA à taxa normal (23%), podendo exercer o direito à dedução, do IVA dos produtos utilizados nos tratamentos.

III - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DAS PRESTAÇÕES DE CUIDADOS DE SAÚDE

7. 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".

8. 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".

9. 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.

10. 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.

11. De acordo com o TJUE, as isenções, designadamente as previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA, 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).

12. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, nomeadamente no que respeita 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 esta disposição comunitária tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador (pessoa singular ou coletiva), 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.

13. 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).

14. Com efeito importa ter em conta a finalidade dos serviços prestados tendo em vista determinar a eventual tributação ou isenção dos mesmos (cfr. se extrai do acórdão de

20 de novembro de 2003, proferido no processo C-307/01).

15. No que respeita à medicina estética, refira-se a posição do TJUE, no acórdão de C-91/12, segundo a qual, as prestações de serviços de cirurgia de tratamentos de natureza estética podem estar abrangidas pelo conceito de serviços de assistência, na aceção da alínea c), do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, quando tenham por finalidade tratar ou prestar assistência a pessoas que, na sequência de uma doença, de uma lesão ou de uma deficiência física congénita, precisam de uma intervenção de natureza estética.

Em contrapartida, quando a intervenção se destina a fins puramente cosméticos, não pode estar abrangida por este conceito, sendo afastada a isenção.

16. São, assim, 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, no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador dos serviços.

17. Estão fora do conceito estrito definido pelo TJUE as prestações de serviços que não visem a assistência ao indivíduo ainda que aquelas possam, num contexto mais lato, contribuir para a segurança e o bem-estar do próprio.

IV - CONCLUSÃO

18. Face a todo o exposto, conclui-se que 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, no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador dos serviços.

19. Estão fora do conceito estrito definido pelo TJUE e, portanto, fora do âmbito de aplicação da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, as prestações de serviços efetuadas por médicos que não se insiram naquele conceito, ainda que aquelas possam, num contexto mais lato, contribuir para a segurança e o bem-estar dos utentes.

20. Deste modo, respondendo concretamente às questões colocadas pela Requerente no presente pedido de informação vinculativa, informa-se que as consultas e procedimentos de medicina estética, a que se faz referência no ponto 4 da presente informação, nomeadamente intervenções com a aplicação de toxina botulínica (1), ácido hialurónico (2), "peelings" (3), mesoterapia facial e corporal "(redensificação da pele e remoção de gordura localizada)" e laser médico (4), não visam, na aceção do TJUE, tratar ou prestar assistência a pessoas, na sequência de uma doença, de uma lesão ou de uma deficiência física congénita.

Assim, visando fins meramente estéticos, tais serviços não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção prevista neste artigo.

21. Tais operações configuram a realização de prestações de serviços nas quais não

existe qualquer separação entre a realização da consulta e a aplicação de substâncias/medicamentos e/ou tratamentos estéticos, não sendo, portanto, admissível a sua individualização nas faturas.

A este respeito, o TJUE já declarou em vários arestos, nomeadamente no Acórdão de 17 de janeiro de 2013, proferido no processo C-224/11 (caso BGZ Leasing sp. Z o.o) que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indivisível, que seria artificial separar.

22. Deste modo, as operações em análise no presente pedido de informação vinculativa constituem operações sujeitas a imposto e dele não isentas, sendo sujeitas a tributação do IVA à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Conforme pesquisa na internet:

(1) "A toxina botulínica, por vezes referida como "botox", é um composto injetável que na medicina estética permite eliminar ou reduzir as rugas faciais, concedendo um aspeto mais jovial e fresco ao rosto, otimizando a beleza do paciente."

(2) "() o Ácido Hialurónico pode ter várias aplicações diferentes, ainda que a mais comum seja para fins estéticos."

"Na Medicina, é utilizado na vertente estética (hidratação e preenchimento) mas também como tratamento de algumas patologias (das articulações, por exemplo)."

(3) "O peeling é um procedimento cosmético que envolve a aplicação de exfoliantes químicos na pele para estimular a regeneração celular. A maioria destes agentes químicos dissolve a queratina, que é a principal proteína encontrada na camada mais superficial da epiderme. O peeling remove as células mortas, regenera a pele, e aumenta a produção de colagénio e elastina. Contribui para a eliminação de quaisquer irregularidades, unifica o tom de pele, ilumina a tez, suaviza a pele e melhora a elasticidade."

(4) "O Laser Médico é uma tecnologia que é amplamente utilizada na Medicina Estética para tratar diversos problemas de pele. Funciona através da emissão de luz altamente concentrada que é absorvida pelos pigmentos na pele, levando à destruição do tecido alvo.

Dependendo do tipo de laser utilizado, pode ser usado para tratar rugas, cicatrizes, manchas, vasos sanguíneos dilatados, acne, pelos indesejados e muito mais".