

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Consultas, tratamentos e procedimentos médico-estéticos.
- Processo: 26831, com despacho de 2024-10-28, 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, em sede de IVA, da realização de consultas, tratamentos e procedimentos médico-estéticos que visam o bem-estar físico, mental e social dos utentes.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

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, a atividade que tem por base o CAE 86210 - "Actividades de prática médica de clínica geral, em ambulatório"
2. Em sede de IVA, tendo indicado que efetua exclusivamente operações que não conferem direito à dedução, tem enquadramento na isenção do imposto prevista no artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), desde 2024.07.15.

II - O PEDIDO

3. A Requerente refere que tem como objecto a atividade de prática médica de clínica especializada e clínica geral, em ambulatório e que essa prática inclui consultas, tratamentos e procedimentos médico-estéticos que visam "(...) o completo bem-estar físico, mental e social do paciente, atos realizados única e exclusivamente por médico especialista, em consultório devidamente equipado e adequado à prática clínica".
4. Face ao que expõe vem solicitar esclarecimento sobre o enquadramento dos "(...) atos realizados mediante a finalidade terapêutica descrita", designadamente se os mesmos merecem acolhimento na isenção do artigo 9.º do CIVA.

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

5. 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".

6. 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".

7. 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.

8. 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.

9. 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).

10. 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 caráter 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.

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. 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).

13. 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.

14. 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.

15. 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

16. 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.

17. Neste sentido, e no que respeita à prática de medicina estética, beneficiam da isenção do imposto apenas os serviços de cirurgia ou os tratamentos de natureza estética 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.

18. Estão, assim, 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, como seja a prestação de serviços que visem fins puramente cosméticos, ainda que estes possam, num contexto mais lato, contribuir para o bem-estar físico, mental e social dos utentes.

19. Respondendo concretamente à questão colocada pela Requerente no presente pedido de informação vinculativa, informa-se, que, as "consultas, tratamentos e procedimentos médico-estéticos que visam "(...) o completo bem-estar físico, mental e social do paciente, atos realizados única e exclusivamente por médico especialista, em consultório devidamente equipado e adequado à prática clínica" 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.

20. Afigurando-se, assim, que tais operações visam fins meramente estéticos, as mesmas não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção prevista neste artigo.

21. 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.

22. Por último, e à margem do solicitado, chama-se a atenção de que, caso a Requerente esteja a praticar exclusivamente operações que conferem direito à dedução (operações tributadas, como as operações em análise na presente informação) ou, caso esteja a praticar simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito (operações enquadráveis no artigo 9.º do CIVA) encontra-se, em qualquer das circunstâncias, incorretamente enquadrada na isenção do artigo 9.º do CIVA.

23. Deve, assim, proceder à alteração do enquadramento em sede de IVA mediante a apresentação de uma declaração de alterações a entregar nos termos dos artigos 32.º e 35.º ambos do CIVA.