

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: transmissões de bens em prestações de serviços de fisioterapia
- Processo: 26932, com despacho de 2024-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - PEDIDO
1. No pedido de informação vinculativa apresentado, a Requerente vem questionar relativamente a dois tipos de bens que utiliza nos tratamentos dos seus clientes. Assim:
 - a. A estimulação elétrica, feita com esponjas reutilizáveis e laváveis. Do ponto de vista de higiene, a _____ pretende vender estas esponjas (elétrodos autocolantes) aos utentes que necessitem desse tratamento.
 - b. Tratamento pélvico, que necessita de uma sonda vaginal, que obrigatoriamente tem de ser adquirido pelo paciente, uma vez que não é possível a reutilização do mesmo para outro paciente.
 2. Tendo em conta que estes materiais são adquiridos pelos utentes para poderem ser sujeitos à realização dos tratamentos, questiona se a faturação da venda destes materiais é isenta de IVA ao abrigo do artigo 9º, n.º 2 do CIVA pois são operações estreitamente conexas com a prestação de serviços de Fisioterapia, ou se devem ser faturados à taxa de IVA respetiva de cada bem, registando também o novo CAE 47740 - Comércio a retalho de produtos médicos e ortopédicos, em estabelecimentos especializados.
- II- ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES FACE AO CÓDIGO DO IVA
3. Consultado o Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente está registada a título principal com a atividade, CAE 86906 - Outras Atividades De Saúde Humana, N.E.", enquadrada, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no regime normal com periodicidade mensal desde _____.
 4. O CAE 86906 "compreende todas as atividades de saúde humana não incluídas nas posições anteriores, nomeadamente, as atividades de fisioterapia, (...) e atividades similares, exercidas em consultórios privados, nos postos médicos das empresas, escolas, lares, no domicílio ou noutros locais (inclui todos os estabelecimentos de saúde, sem internamento não englobados nas subclasses anteriores) (...)".
 5. Quanto às atividades paramédicas e dado que não existe no Código do IVA (CIVA) um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades.
 6. Assim, no âmbito das atividades paramédicas, só os profissionais de saúde devidamente habilitados para o seu exercício nos termos dos Decretos-Lei anteriormente citados, podem beneficiar de enquadramento na isenção prevista no n.º 1

do artigo 9.º do CIVA, sendo esta uma isenção que tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador, 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.

7. No item 7, do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93 encontra-se prevista a atividade de Fisioterapia. 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 objetivo de os ajudar a atingir a máxima funcionalidade e qualidade de vida".

8. Mas, se é claro que a atividade exercida beneficia da isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, o mesmo não acontece com a pretendida aplicação do n.º 2 do referido artigo 9.º relativamente à venda dos bens que pretende utilizar nos tratamentos de

- a. estimulação elétrica, feita com esponjas reutilizáveis e laváveis;
- b. Tratamento pélvico, que necessita de uma sonda vaginal, que obrigatoriamente tem de ser adquirido pelo paciente, uma vez que não é possível a reutilização do mesmo para outro paciente.

9. Postula o artigo 9.º n.º 2 do CIVA que estão isentas do imposto: "2) As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;".

10. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) considera, através de jurisprudência firmada, que uma operação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.

11. Assim, caso algum produto necessário a um tratamento seja consumido no âmbito deste, refletindo-se no seu custo final, deve considerar-se acessório ao respetivo tratamento pois, sem aquele, este não seria possível. O valor do tratamento beneficia da isenção prevista no n.º 1 ou no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA, verificados que estejam os pressupostos enunciados nos pontos 6 e 7 da presente informação.

12. Já a transmissão onerosa de forma avulsa dos referidos produtos, não beneficia da isenção pois não configura serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas. O tratamento esgota-se no momento em que é efetuado e, se os utentes adquirem algum produto, este deve ser tributado à taxa que lhe respeitar pois configura uma transmissão de bens nos termos do artigo 3.º n.º 1 do CIVA.

13. Assim, apenas se efetuar a transmissão avulsa e com carácter de habitualidade dos referidos bens, deve proceder à entrega de uma declaração de alterações, nos termos e forma previstos nos artigos 32.º e 35.º do CIVA, adicionando a atividade, a que corresponde o CAE 47740 - Comércio a retalho de produtos médicos e ortopédicos, em estabelecimentos especializados.

III - CONCLUSÃO

14. Do exposto conclui-se, que a transmissão onerosa de forma avulsa de esponjas reutilizáveis e laváveis e de sondas vaginais configura uma operação tributável em sede do IVA, não havendo lugar à aplicação da isenção prevista no artigo 9.º do CIVA. Neste caso, deve a Requerente, proceder à entrega de declaração de alterações, adicionando a atividade de Comércio a retalho de produtos médicos e ortopédicos, em estabelecimentos especializados (CAE 47740).

15. Já a transmissão dos bens que seja efetuada exclusivamente para a utilização no âmbito de uma prestação de serviços isentos, constituindo como tal e nos termos descritos, uma operação acessória da referida prestação de serviços, fica abrangida pela isenção, ainda que os bens sejam discriminados na faturação dos serviços ou indicados na mesma fatura de forma autonomizada, não sendo, nesta situação, obrigatória a entrega de qualquer declaração cadastral.