

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Enquadramento da atividade de medicina estética. Cálculo do volume de negócios tendo em conta o artigo 81.º do CIVA (SP mistos).
- Processo: 27347, com despacho de 2025-01-30, 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, das atividades de medicina geral e medicina estética, bem como sobre o CAE a utilizar no âmbito desta última atividade.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. Por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes verifica-se que, à data do pedido de informação vinculativa, a Requerente exercia, a título principal, a atividade que tem por base o CIRS 7014 - "Médicos de clínica geral" e, a título secundário, a atividade que tem por base o CAE 96022 - "Institutos de beleza".

2. Constituía-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 2024.10.01 (data do início da atividade secundária).

Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) a Requerente indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de todos os bens.

3. É de referir, que, em 2025.01.23, a Requerente apresentou uma declaração de alterações (DOC 9996N01067702), na qual indicou a cessação da atividade que tem por base o CAE 96022 - Institutos de beleza", desde 2024.12.31 e indicou passar a exercer, apenas, operações que não conferem direito à dedução do imposto (artigo 9.º do CIVA).

Face aos elementos indicados e tendo em conta o disposto no n.º 4 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA), a Requerente ficou com enquadramento no artigo 9.º do CIVA, pendente a 2026.01.01.

II - O PEDIDO

4. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que em 2024.01.10 iniciou a atividade de medicina geral e que em 2024.10.01 adicionou à atividade já exercida, a atividade de medicina estética, com o CAE 96022.

5. Vem, contudo, solicitar esclarecimento sobre se o CAE 96022 será o mais indicado para o exercício da atividade de medicina estética, bem como, se pode beneficiar de enquadramento na isenção do artigo 9.º do CIVA no ano de 2025, uma vez que estima

auferir um volume de negócios no valor de 8.000 para a atividade de medicina geral e um volume de negócios no valor de 5.000 para a atividade de medicina estética.

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

6. Tendo em conta a questão em análise importa referir que 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".

7. 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".

8. 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.

9. 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.

10. 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).

11. 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.

12. 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).

13. 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).

14. 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.

15. 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.

16. 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 - ANÁLISE E CONCLUSÃO

17. Face ao 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.

18. 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.

19. Sobre o código de atividade indicado pela Requerente para a atividade secundária - CAE 96022 - "Institutos de beleza" - constante na Classificação Portuguesa das Atividades Económicas Revisão 3, importa referir que o mesmo compreende "(...) as atividades de massagem facial, maquilhagem, manicura, pedicura, limpeza de pele, depilação e similares".

Muito embora não seja da competência desta Direção de Serviços a indicação do CAE a utilizar pelos sujeitos passivos no âmbito das atividades que exercem, afigura-se, que, caso as operações efetuadas pela Requerente no âmbito da atividade secundária se insiram nas operações compreendidas no referido CAE, nada obsta à sua utilização.

20. Deste modo, não tendo a Requerente identificado o tipo de procedimentos ou intervenções efetuados no âmbito da medicina estética, mas pressupondo,

nomeadamente pelo CAE indicado, que os mesmos 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, visando antes 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.

Tratam-se de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, tributadas à taxa normal do IVA prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sem prejuízo de poderem beneficiar de enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA.

21. Note-se, que, tendo em conta o disposto no artigo 81.º do CIVA, segundo o qual "Os sujeitos passivos que pratiquem operações isentas, sem direito a dedução, e desenvolvam simultaneamente uma actividade acessória tributável podem calcular o seu volume de negócios, para efeitos do disposto nos artigos 42.º e 53.º, tomando em conta apenas os resultados relativos à actividade acessória", os sujeitos passivos mistos devem calcular o volume de negócios para efeitos do enquadramento na atividade tributada, tomando em consideração apenas os resultados relativos às operações sujeitas a imposto e dele não isentas, excluindo o volume de negócios obtido no âmbito da atividade isenta de imposto ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.

22. Nesse sentido, considerando, que, no ano de 2025, podem beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA os sujeitos passivos que, durante o ano de 2024, tenham atingido um volume de negócios igual ou inferior a 15.000, na circunstância de na atividade de medicina estética a Requerente não tenha auferido um volume de negócios superior a este montante e reúna as demais condições previstas no n.º 1 desta norma legal, nada obstava a que, caso não tivesse cessado o exercício dessa atividade, beneficiasse, no corrente ano, de enquadramento no regime especial de isenção, mantendo para a atividade de medicina geral a isenção do artigo 9.º do CIVA.

23. Atendendo a que, desde 2024.10.01, a Requerente tinha enquadramento no regime normal de tributação pelo exercício da atividade tributada verifica-se, que, não obstante se encontre enquadrada na isenção do artigo 9.º do CIVA, desde o ano de 2025, tal enquadramento encontra-se pendente a 2026.01.01. Assim e à margem do solicitado, afigura-se de informar o seguinte:

24. Dispõe o n.º 4 do artigo 29.º do CIVA que "Se, por motivos de alteração da actividade, o sujeito passivo passar a praticar exclusivamente operações isentas que não conferem direito à dedução, a dispensa do envio da declaração referida na alínea c) do n.º 1 produz efeitos a partir de 1 de janeiro do ano civil seguinte àquele em que é apresentada a respectiva declaração".

25. Atento ao preceituado na norma legal anteriormente referida, atendendo a que a Requerente tinha enquadramento no regime normal de tributação e que, a partir de 2025, passou a desenvolver, exclusivamente, operações isentas sem direito à dedução (artigo 9.º do CIVA), fica dispensada do envio da declaração periódica do IVA apenas a partir de 1 de janeiro de 2026.

Tal significa, que embora possa beneficiar da isenção prevista no artigo 9.º do CIVA desde 2025, devendo a partir dessa data agir em conformidade com tal enquadramento, ou seja, não liquidar e não deduzir, fica obrigada à apresentação das declarações periódicas do IVA respeitantes a todos os períodos de imposto do ano de 2025.

26. Esta obrigatoriedade do envio das declarações periódicas é, assim, meramente declarativa, não significando a obrigatoriedade de liquidação do imposto no âmbito da atividade exercida, pelo que, existindo a prática exclusiva de operações isentas que não

conferem o direito à dedução, não há imposto liquidado, nem imposto dedutível, devendo, contudo, ser preenchido o campo 09 do quadro 06 das declarações, que respeita ao valor das operações isentas que não conferem o direito à dedução.

27. Note-se, que, na última declaração periódica a entregar referente a 2025 devem ser efetuadas as regularizações do imposto, nomeadamente quanto a eventuais bens do ativo imobilizado que tenham estado afetos à atividade tributada e que passaram a estar afetos à atividade isenta [n.º 5 e alínea a) do n.º 6 do artigo 24.º do CIVA] devendo atender-se, relativamente a outros bens, ao disposto na alínea g) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, em conjugação com a alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do mesmo diploma.

28. Finalmente, verificando-se que submeteu, já, a declaração periódica referente ao último trimestre de 2024 e que esta não releva os montantes faturados referentes a operações abrangidas pela isenção prevista no artigo 9.º do CIVA, deve proceder à submissão de declaração periódica de substituição onde deve acrescer o montante de tais operações no campo 9 do respetivo quadro 06.