

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al 1) do art 9.º; DL 261/93; DL 320/99; DL 261/93; Acórdãos do TJ da UE, cf. Proc 384/98 e Processo C-91/12.
- Assunto: Isenções – Serviços que se consubstanciem na administração direta dos cuidados de saúde ao utente - Prestação de serviços de hidroterapia realizadas por profissionais devidamente credenciados, titulares de cédula profissional aprovada pelo Ministério da Saúde
- Processo: **nº 11801**, por despacho de 2017-07-25, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo:

O presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, da prestação de serviços de hidroterapia.

Sobre o assunto cumpre informar:

O PEDIDO

- 1.** A Requerente exerce a título principal a atividade que tem por base o CAE 93130 - "Atividades de ginásio (fitness)" e, a título secundário, as atividades que têm por base o CAE 96022 - "Institutos de beleza", o CAE 85591 - "Formação profissional", o CAE 86906 - "Outras actividades de saúde humana, n.e." e o CAE 47740 - "Comércio a retalho de produtos médicos e ortopédicos, em estabelecimentos especializados".
- 2.** Trata-se, em sede de IVA, de um sujeito passivo misto, enquadrado no regime de tributação com periodicidade mensal, pelas operações sujeitas a imposto e dele não isentas e que utiliza para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real.
- 3.** No âmbito das atividades que exerce refere que presta serviços de gestão, criação, promoção e exploração de health clubs, gestão, formação e consultoria em desporto, manutenção física e bem-estar, serviço de nutrição e outras atividades de saúde pública, incluindo tratamentos de fisioterapia, e ainda os serviços de estética e beleza, tratamentos de massagem, drenagem, depilação definitiva e luz pulsada, tratamentos de aquatox, crioterapia, mesoterapia, bem como todos os tratamentos relacionados com o cuidado do corpo, da pele e beleza, e ainda o comércio a retalho de produtos médicos e ortopédicos, em estabelecimentos especializados.
- 4.** Nos estabelecimentos que explora como health clubs pretende prestar serviços de hidroterapia através de profissionais devidamente credenciados, ou seja, que detenham licenciatura reconhecida nos termos legais e titularidade de cédula profissional aprovada pelo Ministério da Saúde, contratados para o efeito.
- 5.** Relativamente às prestações destes serviços a Requerente apresenta uma proposta de enquadramento tributário, na qual defende que os mesmos devem ser abrangidos pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do

Código do IVA (CIVA), desde que sejam efetuados por profissionais (fisioterapeutas) que possuam as qualificações profissionais exigidas pelos Decretos-Lei n.ºs 261/93, de 24 de julho e 320/99, de 11 de agosto.

6. Para além dos diplomas legais anteriormente referidos, a Requerente faz alusão ao Boletim do Trabalho e do Emprego, n.º 31, de 2015.08.22 que, no Anexo I "Definição de funções", refere que o fisioterapeuta "Utiliza, sob prescrição médica, de diferentes técnicas e métodos, designadamente exercícios terapêuticos, treino funcional para as atividades da vida diária, técnicas de facilitação neuromuscular, cinesiterapia, drenagem e outros, a fim de evitar a incapacidade quanto possível e obter a máxima recuperação funcional do indivíduo. Pode utilizar outras técnicas, como sejam a hidroterapia, as massagens e a eletroterapia".

7. De acordo com o que esclarece, os procedimentos mais conhecidos e utilizados no âmbito da fisioterapia são: a cinesioterapia, a eletroterapia, a termoterapia, a mecanoterapia, a hidroterapia e a crioterapia. A cinesioterapia consistindo na terapia pelo movimento, e a hidroterapia (também conhecida como fisioterapia aquática ou aquaterapia) consubstanciando-se na cinesioterapia realizada em ambiente aquático (realização de exercícios dentro de uma piscina com água a uma temperatura de cerca de 34 graus).

8. Vem, assim, a Requerente solicitar confirmação de que as prestações de serviços de hidroterapia, realizadas no âmbito da atividade de fisioterapia, que venham a ser por si faturadas diretamente aos utentes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam asseguradas por profissionais habilitados para o exercício dessa atividade, nos termos da legislação aplicável.

ENQUADRAMENTO DOS SERVIÇOS DE FISIOTERAPIA EM SEDE DE IVA

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

10. A citada norma legal tem por base a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), segundo a qual os Estados membros isentam "As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas no Estado membro em causa".

11. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) afirmou em vários arestos, entre outros, no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I-6833, n.º 26), que a mesma tem um caráter 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.

12. De acordo com esta interpretação, a isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA opera independentemente da natureza jurídica do prestador dos serviços, nomeadamente do facto de se tratar de uma pessoa

singular ou coletiva.

13. Quanto às atividades paramédicas e dado que não existe no 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.

14. 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 na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

15. Acresce, ainda, que nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, as profissões de diagnóstico e terapêutica devem compreender a realização das atividades constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, tendo como matriz a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação.

16. No item 7, do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/83 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".

17. Contudo, para a determinação do tipo de cuidados abrangidos pela alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, a que corresponde na ordem jurídica interna a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, importa fazer referência à jurisprudência comunitária, nomeadamente ao Acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo C-384/98 e ao Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12 que considera, no que respeita ao conceito de prestações de serviços médicos, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde.

18. Neste sentido, os serviços relacionados com os cuidados de saúde devem ser entendidos como uma terapêutica necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e, se possível, de cura das doenças ou outros distúrbios de saúde.

19. É, assim, determinante para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, que esteja em causa serviços que se consubstanciem na administração direta dos cuidados de saúde ao utente.

CONCLUSÃO

20. No caso concreto, está em causa a prestação de serviços de hidroterapia que, de acordo com a definição da atividade do fisioterapeuta, dada pelo

Boletim do Trabalho e do Emprego, n.º 31, de 2015.08.22, sob a epígrafe "B - Técnicos", página 2560, é uma técnica suscetível de ser utilizada no âmbito da atividade de fisioterapia.

21. Por todo o exposto, afigura-se que as prestações de serviços de hidroterapia que venham a ser faturadas diretamente pela Requerente aos utentes, podem beneficiar da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que:

i) se verifiquem cumpridas as condições enumeradas no Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho e no Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto;

ii) aquelas prestações de serviços se incluam no conteúdo funcional da profissão de fisioterapeuta, encontrando-se abrangidas pelo item 7 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93;

iii) seja observado o objetivo terapêutico a que se refere o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo 384/98 e no Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12.

22. Caso não se encontrem reunidas aquelas condições, as prestações de serviços de hidroterapia ficam afastadas do campo de aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do CIVA.