

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º

Assunto: Isenções - ATIVIDADES TERMAIS

Processo: nº 4328, por despacho de 2013-01-14, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « Empresa Municipal - Termas de ...», presta-se a seguinte informação.

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. Por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes verifica-se que a requerente está enquadrada no regime normal trimestral para o exercício de "ATIVIDADES TERMAIS" a que corresponde o CAE 86905. Constituindo-se como um sujeito passivo misto, utiliza o método de afetação real para efeitos do exercício do direito à dedução.

2. A requerente é uma empresa pública municipal responsável pela gestão do equipamento designado por Complexo Termal

3. Vem pelo presente pedido de informação vinculativa, expor e requerer a qualificação jurídico-tributária dos serviços complementares (receitados por médico) aos tratamentos termais por si prestados, no ginásio, piscina e spa da empresa.

4. Considera a requerente que os próprios tratamentos termais estão isentos de IVA ao abrigo do n.º 2 do art.º 9.º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e que os serviços complementares àqueles tratamentos, uma vez prestados ao público em geral, estariam sujeitos à taxa normal de IVA, persistindo na requerente apenas a dúvida somente em relação aos serviços prestados naqueles três equipamentos (ginásio, piscina e spa) sempre que se trate de complemento aos tratamentos termais e, desde que, prescritos por um médico.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

5. Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 1 do CIVA.

6. São sujeitos passivos do imposto, segundo a al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA *"as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*

(IRC)."

7. *"São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens."* (artigo 4.º, n.º 1 do CIVA)

8. Porém, estão isentas do imposto, de acordo com o art.º 9.º do CIVA: **"1)** *As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas;* **"2)** *As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;"*

9. Este n.º 2 transpõe para a ordem jurídica interna a al. b) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, que dispõe: *"1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;"*

10. O artigo 132.º, em apreço, corresponde à anterior al. b) do art.º 13.º da Sexta Diretiva «IVA» (Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977) que previa idêntica redação.

11. Por sua vez, a al. c) previa a *"isenção em benefício de certas atividades de interesse geral: Das prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa"*.

12. No acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) - atualmente União Europeia - de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00, conhecido como «caso Kugler», a propósito destas alíneas ficou decidido que têm âmbitos distintos, nomeadamente, esta al. c) tem um carácter objetivo, ou seja, é independente da forma jurídica do prestador - pessoa singular ou coletiva -, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, bastando que sejam preenchidas duas condições: i. Se trate de prestações médicas; ii. E que estas sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

13. O n.º 2 do art.º 9.º do CIVA isenta as prestações de serviços médicos e sanitários (e operações conexas) efetuadas em meio hospitalar e similar sem exigir aquela segunda condição, exigida, recorde-se, no nosso equivalente n.º 1.

14. A questão incide, no essencial, na interpretação do conceito de «prestações de serviços médicos» que figura no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, que se viu corresponde às expressões de «hospitalização e [...] assistência médica» da al. b) do n.º 1 do 132.º da diretiva, assim como «prestações de serviços de assistência» constante da al. c).

15. Quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos por esta noção, o Tribunal de Justiça já decidira a respeito daquela alínea c), num acórdão de 14 de setembro de 2000, D. (C-384/98, n.º 18), que não se admite uma interpretação que inclua intervenções médicas efetuadas com uma finalidade diferente à de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças

ou anomalias de saúde.

16. "A este propósito, deve recordar se que, embora a «assistência médica» e as «prestações de serviços de assistência» pessoal devam ter finalidade terapêutica, daí não decorre necessariamente que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser compreendida numa acepção particularmente restrita" (v. acórdão de 11 de janeiro de 2001, Comissão/França, C 76/99, Colect., p. I 249, n.º 23; de 20 de novembro de 2003, Unterpertinger, C 212/01, Colect., p. I 13859, n.º 40; e L.u.P., n.º 29, e mais recente Future Health Technologies, de 10 de junho de 2010, processo C-86/09).

17. Ou seja, "[...] *as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c),*" da referida diretiva (v., neste sentido, acórdãos, já referido, Unterpertinger, n.os 40 e 41; D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, n.os 58 e 59; e L.u.P., n.º 29).

18. À luz destes considerandos jurisprudenciais, podemos concluir que a «prestação de serviços médicos» deve ter uma finalidade terapêutica, numa acepção abrangente, incluindo o diagnóstico e tratamento de uma doença/anomalia de saúde, bem como os serviços que visem manter ou restabelecer a saúde das pessoas a quem se presta a assistência, uma vez que o alcance da isenção é assegurar que o acesso a esses serviços seja generalizado e ocorra ao menor custo possível.

19. Tal significa que as prestações de serviços que não tenham este fim terapêutico ficam excluídas do âmbito de aplicação da isenção prevista no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, sendo sujeitas a imposto e dele não isentas. **20.** O que é relevante para que esta isenção possa ser aplicada é tratar-se de um verdadeiro serviço médico (no sentido de se tratar de um acto relacionado com a manutenção da qualidade de vida do ser humano), sanitário ou então tratar-se de um serviço conexo efetuado por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.

21. Embora não exista uma definição de «operações com elas estreitamente conexas», importa ter em atenção os limites do art.º 134.º da Diretiva 2006/112/CE, que visa delimitar, como corolário do princípio da neutralidade fiscal, o âmbito objetivo das alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do 132.º, excluindo do benefício da isenção, as entregas de bens e as prestações de serviços nos seguintes casos: "a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas; b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao IVA."

22. Nesta senda, o mesmo é dizer - a contrario sensu - e tendo em conta uma vez mais a matéria emanada da jurisprudência da UE, que pode considerar se que uma operação está estreitamente conexas com as categorias de prestações de serviços indicadas na norma de isenção, quando, por um lado, for indispensável para levar a cabo as operações isentas e, por outro, não se destinar a obter receitas suplementares para quem realiza as prestações isentas, (v. acórdão do TJUE, de 1 de dezembro de 2005, Ygeia, Processos C 394/04 e C 395/04, n.º 35).

23. Pode-se, com um relativo grau de certeza, afirmar que "conexas" são todas aquelas operações realizadas em momento anterior ou posterior aos

serviços, com os quais apresentam uma ligação ou relação, no sentido de concorrerem para a sua realização, podendo ser vistas como acessórias ou instrumentais em relação à prestação principal (v. Filipe Duarte Neves, CIVA Comentado e Anotado, ed. 2012, Vida Económica).

24. Nesta ordem de ideias, o TJUE acolheu, em vários arestos, que depende do seu carácter acessório, na medida em que implica que se tenha de determinar se essa operação constitui para os destinatários um meio que lhes permite beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador, ou se constitui antes para eles um fim em si. Uma prestação pode ser considerada acessória de uma prestação principal quando constituir não um fim em si, mas o meio de beneficiar (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C 308/96 e C 94/97, Colect., p. I 6229, n.º 24, e Dornier, 6 de Novembro de 2003, C 45/01, n.os 33 a 35).

25. Com efeito, a isenção das operações estreitamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica, prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva 2006/112/CE, destina-se a garantir que o benefício da assistência médica e hospitalar não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos dessa assistência se ela própria, ou as operações com ela estreitamente conexas, estiver sujeita a IVA (acórdão Comissão/França, C-76/99, n.º 23).

26. Ainda segundo este acórdão, só as prestações de serviços que se inscrevem logicamente no quadro do fornecimento dos serviços de hospitalização e de assistência médica e que constituem uma etapa indispensável no processo de prestação desses serviços, para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas por estes, são susceptíveis de constituir «operações estreitamente conexas». (v. acórdão do TJUE, de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, processo C 174/11, n.º 61).

27. O que resulta que as operações apenas capazes de melhorar o conforto e o bem estar das pessoas, não são, regra geral, susceptíveis de beneficiar da isenção. Só assim não será se essas operações revestirem um carácter indispensável para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas pelos serviços médicos no âmbito dos quais foram fornecidas (v. acórdão já referido, Ygeia, n.º 29).

28. O carácter indispensável das prestações fornecidas pode ser determinado, por exemplo, pelo conteúdo das receitas médicas passadas aos doentes em causa (v. acórdão já referido, Ygeia, n.º 30).

29. Da legislação nacional, concretamente da atividade termal, o regime jurídico, aprovado pelo Decreto-Lei N.º 142/2004 de 11 de junho, define no art.º 2.º:

- a) «Termas» os locais onde emergem uma ou mais águas minerais naturais adequadas à prática de termalismo;
- b) «Termalismo» o uso da água mineral natural e outros meios complementares para fins de prevenção, terapêutica, reabilitação ou bem-estar;
- d) «Balneário ou estabelecimento termal» a unidade prestadora de cuidados de saúde na qual se realiza o aproveitamento das propriedades terapêuticas de uma água mineral natural para fins de prevenção da doença, terapêutica,

reabilitação e manutenção da saúde, podendo, ainda, praticar-se técnicas complementares e coadjuvantes daqueles fins, bem como serviços de bem-estar termal;

e) «Técnicas complementares» as técnicas utilizadas para a promoção da saúde e prevenção da doença, a terapêutica, a reabilitação da saúde e a melhoria da qualidade de vida, sem recurso à água mineral natural e que contribuem para o aumento de eficácia dos serviços prestados no estabelecimento termal;

f) «Serviços de bem-estar termal» os serviços de melhoria da qualidade de vida que, podendo comportar fins de prevenção da doença, estão ligados à estética, beleza e relaxamento e, paralelamente, são susceptíveis de comportar a aplicação de técnicas termais, com possibilidade de utilização de água mineral natural, podendo ser prestados no estabelecimento termal ou em área funcional e fisicamente distinta deste;

g) «Tratamento termal» o conjunto de ações terapêuticas indicadas e praticadas a um termalista, sempre sujeito à compatibilidade com as indicações terapêuticas que foram atribuídas ou reconhecidas à água mineral natural utilizada para esse efeito;

i) «Hospital termal» o estabelecimento termal com área de internamento;

j) «Termalista» o utilizador dos meios e serviços disponíveis num estabelecimento termal;

III - APRECIÇÃO DO PEDIDO

30. Face ao enquadramento exposto, cabe analisar as situações apresentadas pela requerente que permitem enquadrar a questão principal, nomeadamente:

1. Os tratamentos termais estarem isentos de IVA ao abrigo do n.º 2 do art.º 9.º do CIVA;
2. A prestação de serviços complementares àqueles tratamentos, ao público em geral, no ginásio, piscina e spa.

31. E responder à questão principal da requerente que consiste em:

- Saber se os serviços - receitados por médico - prestados pela requerente no ginásio, piscina e spa como complemento aos tratamentos termais, estão, tal como estes, isentos de IVA ou, ao invés, sujeitos à taxa normal em vigor.

32. Quanto à primeira situação, na Informação n.º 2141, do SIVA, desp. de 86.11.04 - Termas. Serviços médicos e sanitários. Serviços de hotelaria, considerou-se que a prestação de serviços médicos e sanitários efetuada por estabelecimentos termais, está isenta de IVA, bem como as prestações que constituem o prolongamento direto dos cuidados médicos e sanitários prestados aos utentes, por inclusão no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, devendo, no entanto, ficar fora do âmbito da isenção, as prestações de serviço efetuadas pela hotelaria normalmente existente em tais estabelecimentos.

33. Tendo em consideração que o entendimento vigente na altura emanado nesta informação administrativa mantém-se atual face à jurisprudência produzida desde então, que define o âmbito de aplicação da isenção, a prestação principal - prestação de tratamentos termais - é uma operação

isenta.

34. Quanto à segunda situação, as empresas municipais configuram-se como entidades sujeitas a IVA nos termos do supra citado n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

35. O exercício de uma atividade económica por intermédio de uma empresa municipal abrange a possibilidade de o município participar no mercado através, por exemplo, da gestão de equipamentos termais (cf. al. b) do n.º 21 do art.º 21.º, e al. i) do art.º 22.º, ambos da Lei n.º 159/99, de 14 de setembro. Caso em que a iniciativa empresarial municipal se desenvolve para além do interesse público.

36. Como tal, e ponderando o anteriormente explanado, os serviços de disponibilização/utilização de ginásio a particulares/clubes desportivos e, eventualmente, os serviços de aulas de natação, consubstanciam-se em operações sujeitas a imposto e dele não isentas, à taxa de IVA de 23 %, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

37. Finalmente quanto à questão principal, trata-se de saber, em suma, se a prestação de serviços, pela requerente, desde que receitados por médico como complemento aos tratamentos termais no ginásio, piscina e spa, se enquadra num dos dois conceitos previstos no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA:

i. «prestações de serviços médicos» efetuadas por estabelecimentos termais ou «prestações que constituem o prolongamento direto dos cuidados médicos» nos termos utilizados na informação destes Serviços, mencionada no parágrafo 32;

ou ii. «operações com elas estreitamente conexas».

38. Vejamos, o ginásio e a piscina de reabilitação da requerente fazem parte de uma unidade de reabilitação física, na qual poderão ser desenvolvidas «técnicas complementares», enquanto que o spa corresponderá a um «serviço de bem-estar termal» à luz dos conceitos preconizados no regime jurídico da atividade termal supra citado.

39. Para as atividades desenvolvidas nestes espaços serem consideradas como «prestação de serviços médicos», não basta serem ministradas sob prescrição médica, porquanto têm de incluir o diagnóstico e tratamento de uma doença/anomalia de saúde, ou envolver serviços que visem manter ou restabelecer a saúde das pessoas a quem se presta o serviço.

40. Como foi dito anteriormente no ponto 27, as operações apenas susceptíveis de melhorar o conforto e o bem estar das pessoas não podem beneficiar da isenção, exceto, se essas operações revestirem um carácter indispensável para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas pelos serviços médicos no âmbito dos quais foram fornecidas.

41. Com a informação disponível, não se pode concluir pelo carácter indispensável dos serviços complementares prestados naqueles espaços, para atingir as finalidades terapêuticas dos tratamentos termais, de modo a serem considerados como «operações com elas estreitamente conexas».

42. Importa tomar em consideração o contexto em que as prestações são efetuadas a fim de determinar a sua finalidade principal, sendo importante o conteúdo das receitas médicas passadas aos termalistas de modo a determinar se as prestações fornecidas preenchem estas condições.

IV – CONCLUSÃO

43. Face ao que precede, há que responder à questão submetida pela requerente, no sentido de considerar que a isenção do n.º 2 do art.º 9.º do CIVA aplica-se à:

- prestação de serviços complementares aos tratamentos termais em ginásio, piscina e spa, sob prescrição médica, desde que tenham um fim terapêutico que inclua o tratamento de uma doença/anomalia de saúde, ou consistam em manter ou restabelecer a saúde das pessoas, ou de qualquer forma revistam um carácter indispensável às finalidades terapêuticas prosseguidas pelos tratamentos termais, sendo para tal fundamental o conteúdo das receitas médicas para aferir tal objetivo.