

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º

Assunto: Enquadramento – Atividades paramédicas - "Ortoprotésico" - Momento da entrega da ortótese não coincidente com o momento da avaliação das necessidades do paciente.

Processo: nº **9373**, por despacho de 2015-10-20, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

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

No presente pedido de informação vinculativa a requerente pretende esclarecimento sobre o enquadramento da atividade de ortoprotesia, nomeadamente quando o momento da entrega da ortótese não coincide com o momento da avaliação das necessidades do paciente.

### OS FACTOS E O PEDIDO

**1.** A requerente, que refere ser licenciada em ortoprotesia, e ser mestre em tecnologias biomédicas, encontra-se registada com a atividade que tem por base o CIRS 5019 - "Outros técnicos paramédicos".

**2.** Tendo declarado efetuar operações que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito, enquadra-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto que, pelas operações tributadas, beneficia de enquadramento no regime de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA (CIVA).

**3.** No que respeita à prestação de serviços de ortoprotesia pretende esclarecimento sobre:

i) se toda a prestação de serviços, incluindo a produção, o desenho e a incorporação de dispositivos médicos, tais como ortóteses plantares, ortóteses de membro superior e inferior, ortóteses para coluna, próteses de membro superior, próteses de membro inferior e calçado ortopédico, se encontra abrangida pela 1) do artigo 9.º do CIVA.

ii) a possibilidade de faturar a avaliação das necessidades dos utentes separadamente da conceção do dispositivo médico, mantendo a citada isenção. Esta questão prende-se com a eventualidade de ser feita primeiramente a avaliação e o utente pretender a ortótese apenas um mês depois. Neste caso, tendo a avaliação já ocorrido previamente, refere a requerente não existir necessidade de a repetir.

**4.** Por outro lado, atendendo a que para a produção dos dispositivos médicos adquire grande parte dos materiais necessários em países da União Europeia, solicita esclarecimento sobre como deve considerar essas aquisições e quais as obrigações decorrentes das mesmas.

## **ANÁLISE DA SITUAÇÃO E CONCLUSÃO**

**5.** Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, estão isentas de imposto as prestações de serviços efetuadas no exercício das "profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

**6.** No que respeita 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.

**7.** Estas estão elencadas em lista anexa ao citado Decreto-Lei n.º 261/93 e compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação.

**8.** É ainda condição essencial para o exercício destas atividades profissionais de saúde e determinante para a atribuição da isenção prevista neste artigo, a verificação de determinadas condições, nomeadamente a titularidade de curso, obtido nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto.

**9.** Das atividades elencadas na lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, encontra-se no seu item 12 a atividade de "Ortoprótases". De acordo com a descrição aí prevista esta atividade consiste na "Avaliação de indivíduos com problemas motores ou posturais, com a finalidade de conceber, desenhar e aplicar os dispositivos necessários e mais adequados à correção do aparelho locomotor, ou à sua substituição no caso de amputações, e desenvolvimento de ações visando assegurar a colocação dos dispositivos fabricados e respetivo ajustamento, quando necessário".

**10.** Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, define no n.º 1 do artigo 2.º, as profissões de diagnóstico e terapêutica, constando como tal, a de "Ortoprotésico".

**11.** A atividade exercida pelo ortoprotésico é, assim, uma atividade paramédica que beneficia da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam cumpridas as condições enumeradas nos Decretos-Lei n.ºs 261/93 de 24 de julho e 320/99, de 11 de agosto.

**12.** Atendendo à redação do item 12 da lista anexa ao citado Decreto-Lei n.º 261/93, esta atividade consiste, numa primeira fase, na avaliação do paciente, tendo como fim, a conceção, o desenho e a aplicação dos dispositivos médicos que se mostrem necessários e adequados a cada paciente.

**13.** Tal significa, que o fornecimento desses dispositivos está incluído na prestação de serviços efetuada pelo ortoprotésico.

**14.** Deste modo, e estando em causa o fornecimento das ortopróteses aos seus próprios pacientes, afigura-se que, ainda que ocorra um hiato temporal entre o levantamento das necessidades do paciente e o fornecimento do dispositivo, este deve ser considerado e tratado como fazendo ainda parte da prestação de serviços, e como tal, assim faturado.

**15.** De facto, atento o espírito da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro (Diretiva IVA), segundo o qual uma prestação de serviços não deve ser

artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, não se pode, no caso concreto, individualizar as operações realizadas pelo ortoprotésico no âmbito do serviço prestado ao seu paciente.

**16.** Importa, contudo, referir que, se a requerente vender as ortopróteses fora do âmbito das prestações de serviços efetuadas aos seus pacientes, tais operações, porque extravasam o âmbito de aplicação previsto na alínea 1) do artigo 9.º do Código, são sujeitas a liquidação do IVA à taxa reduzida de 6%, por inclusão na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA.

**17.** No que respeita à aquisição de materiais necessários para a produção dos dispositivos médicos a outros países da União Europeia, tendo em conta que a requerente se encontra enquadrada, em sede de IVA, como sujeito passivo misto, beneficiando quer da isenção do artigo 9.º do CIVA, quer da isenção prevista no artigo 53.º do mesmo diploma, refere-se o seguinte:

**18.** O artigo 5.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) estabelece um regime de derrogação à regra geral de tributação nas transações intracomunitárias que consiste na liquidação do imposto no Estado membro do destino dos bens. Assim, as aquisições intracomunitárias efetuadas por sujeitos passivos isentos ao abrigo do artigo 9.º ou do artigo 53.º, ambos do CIVA, são tributadas no Estado membro de origem, não sendo, conseqüentemente, sujeitas a IVA em território nacional, desde que:

- i) Os bens não sejam meios de transporte novos nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo;
- ii) O valor global das aquisições, líquido do IVA devido ou pago nos Estados membros onde se inicia a expedição ou transporte dos bens, não tenha excedido, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, o montante de € 10 000,00 ou, tratando-se de uma única aquisição, não exceda esse montante.

**19.** Caso seja ultrapassado o referido montante, ou haja opção pelo regime de tributação das aquisições intracomunitárias, nos termos do n.º 3 do artigo 5.º do RITI, a aquisição intracomunitária é tributada em território nacional.

**20.** No caso de ser ultrapassado o limite dos € 10.000,00 deve ser entregue uma declaração de alterações até ao fim do mês seguinte àquele em que tenha sido excedido o valor global das aquisições [alínea a) do n.º 1 do artigo 25.º do RITI] ou antes de se efetuar uma aquisição intracomunitária de bens que exceda esse valor [alínea b) do n.º 1 do artigo 25.º do RITI].

**21.** No caso de opção, deve ser entregue uma declaração de alterações antes de se efetuar a operação.

**22.** Esta alteração implicará em qualquer das situações, a validação do número de identificação fiscal no cadastro VIES (Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias) para efeitos de aquisições intracomunitárias, significando que os fornecedores comunitários, após comunicação do número de identificação fiscal, precedido do prefixo PT, estarão em condições de não liquidar imposto nas transmissões de bens (isenção no país de origem dos bens).

**23.** Por sua vez, o sujeito passivo adquirente fica obrigado a proceder à liquidação do imposto que se mostre devido, na respetiva declaração periódica, que apenas será entregue nos períodos em que haja operações tributáveis - aquisições intracomunitárias, e proceder ao seu pagamento até ao final do mês seguinte àquele em que foi efetuada a aquisição, não

podendo, no entanto, exercer o direito à dedução do imposto.

**24.** Refira-se que a declaração de alterações em nada altera o enquadramento inicial dos sujeitos passivos, ou seja, mantém-se o enquadramento no regime de isenção do artigo 9.º e/ou do artigo 53.º do CIVA, tendo apenas como finalidade dar a conhecer à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que se irá passar a efetuar aquisições intracomunitárias sujeitas a IVA em território nacional.

**25.** No caso aqui em análise, verifica-se que o número de identificação fiscal da requerente não se encontra validado no cadastro VIES para efeitos de aquisições intracomunitárias de bens.

**26.** Assim, atendendo ao enquadramento da requerente em sede de IVA, caso tenha ultrapassado o limite estabelecido no artigo 5.º do RITI para efeitos de aquisições intracomunitárias de bens ou, caso pretenda optar pela tributação dessas aquisições, deve proceder em conformidade com o anteriormente referido.

**27.** Não sendo o caso, qualquer aquisição que a requerente efetue noutro país da União Europeia é sujeita a imposto sobre o valor acrescentado no Estado membro de origem dos bens, pelo que deve informar o seu fornecedor comunitário que a não validação do número de identificação fiscal no cadastro VIES resulta da sua condição de sujeito passivo isento.

**28.** Por último, no que respeita ao enquadramento da requerente como sujeito passivo misto, chama-se a atenção de que o mesmo apenas se justifica na circunstância de efetivamente realizar simultaneamente operações isentas que não conferem direito a dedução (artigo 9.º do CIVA) e operações tributadas que conferem esse direito.