

IVA e serviços de nutrição prestados nos ginásios

Clotilde Celorico Palma

3 de Junho de 2022

IVA e serviços de nutrição

- **Notas introdutórias**
- **Enquadramento legal**
- **Interpretação do Tribunal de Justiça da UE (TJUE)**
- **Decisões dos tribunais nacionais**
- **Interpretação da AT**
- **Que caminho seguir?**
- **Conclusões**

IVA e serviços de nutrição

- Estamos perante o imposto mais harmonizado da União Europeia, encontrando-se harmonizado na União Europeia existindo um **sistema comum** deste tributo nos 27 Estados membros actualmente acolhido na denominada Directiva IVA.
- **O Direito da União Europeia tem supremacia sobre o Direito interno.**
- **A interpretação que o Tribunal de Justiça da UE (TJUE) faz é muito importante sendo obrigatória quando não existem dúvidas sobre a sua aplicação para todos os aplicadores da lei – Juízes, Fiscalistas, AT.**

IVA e serviços de nutrição

- Estamos perante um imposto geral sobre o consumo com uma matriz comunitária que pretende respeitar o **princípio fundamental da neutralidade** de acordo com o qual, nomeadamente, operações e prestadores similares devem ser tratados de forma similar.

IVA e serviços de nutrição

- As isenções de interesse geral na área da saúde estão contempladas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA.
- A alínea c) manda exonerar de imposto “*as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa*”.

IVA e serviços de nutrição

- O **objectivo** subjacente à concessão destas isenções é o de **não onerar as prestações de serviços de saúde**, assegurando que o benefício da assistência médica não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resulta da tributação em IVA, i.e, em **reduzir os custos médicos para os utentes e promover os cuidados de saúde.**

IVA e serviços de nutrição

- O normativo que acabámos de citar da Directiva IVA foi entre nós transposto no n.º 1 do artigo 9.º, do Código do IVA, com a epígrafe «Isenções nas operações internas», que determina o seguinte:
 - *“Estão isentas do imposto:*
 - *1) As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e **outras profissões paramédicas [...]**”*

IVA e serviços de nutrição

- As isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do CIVA, em conformidade com as regras da Directiva IVA e com a interpretação que das mesmas tem vindo a ser feita pelo TJUE e tal como a AT tem vindo a reconhecer, abrangem as **actividades que tenham por objectivo diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.**
- Aplicam-se independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou colectiva, bem como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas actividades e do facto de se recorrer ou não a subcontratação para o efeito.
- **Interessa sim o escopo terapêutico e o facto de estarem em causa actividades principais com tal fim, bem como serviços acessórios necessários e indispensáveis para o efeito.**

IVA e serviços de nutrição

- É jurisprudência assente que as isenções previstas na Directiva **constituem conceitos autónomos do Direito da União** que têm por objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado membro para outro.

IVA e serviços de nutrição

- O TJUE tem afirmado, em relação a esta disposição, que **“é a finalidade de uma prestação médica que determina se esta deve estar isenta do IVA.”**
- Deste modo, segundo o Tribunal, as “prestações de serviços de assistência”, são aquelas que **“tenham como finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde”**. Quer isto dizer que **a prestação em causa, para poder ser isenta ao abrigo da alínea c), tem de prosseguir um objectivo terapêutico, incluindo quer o diagnóstico quer o tratamento .**

IVA e serviços de nutrição

- Como o Tribunal de Justiça já declarou, o conceito de “assistência médica” que figura no artigo 132.º, n.º1, alínea b), da Directiva IVA, e o de “prestações de serviços de assistência” pessoal, que figura no mesmo número, alínea c), visam ambos **prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde incluindo as prestações que tenham por objectivo proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas.**
- A noção de “assistência médica” que se encontra prevista na alínea b) inclui, tal como a alínea c) do mesmo número, *“as prestações médicas efectuadas com o objectivo de proteger, incluindo manter ou restabelecer a saúde das pessoas”*. Por outras palavras, **abrangerá tanto as prestações de assistência médica curativa como as de assistência preventiva.**

IVA e serviços de nutrição

- Mesmo nos casos em que as pessoas que se submetem a exames ou a outras intervenções médicas de carácter preventivo não sofrem de nenhuma doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações nos conceitos de “assistência médica” e de “prestações de serviços de assistência” pessoal é conforme com o **objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde**, que é comum tanto à isenção prevista no artigo 13.º A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, como à prevista no mesmo número, alínea c).

IVA e serviços de nutrição

- **Em conformidade com a interpretação que o TJUE tem feito das regras vindas de enunciar da Directiva IVA, regra geral, a partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e facturado, deve, como tal, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir materialmente a utilizá-lo.**

IVA e serviços de nutrição

- **Em IVA as operações acessórias, não autonomizáveis, que não constituem um fim em si mesmas, seguem o tratamento da operação principal.**
- A AT vinha insistindo que os serviços de nutrição prestados nos ginásios eram acessórios dos de práticas desportivas, não devendo ser isentos.
- **Esta questão ficou resolvida no Caso *Frenetikexito*, tendo o TJUE concluído no caso concreto que as prestações de serviços seriam autónomas.**

IVA e serviços de nutrição

- Tratamento dado pela AT Ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 2962, com despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, de 18 de Abril de 2012 - ***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.***
- 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.***
- Tal significa que as prestações de serviços, ainda que efetuadas por paramédicos, que não tenham tal objetivo terapêutico (***promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação***), estão excluídas do âmbito de aplicação da isenção.

IVA e serviços de nutrição

- Assim, para a AT os serviços dos nutricionistas directamente relacionados com a "*promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação*", são (eram???) isentos nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.

IVA e serviços de nutrição

- **Caso Frenetikexito**, decisão de 4 de Março de 2021 do TJUE, Processo C-581/19 /**Advogada Geral** - *“Só são abrangidas pelo conceito de prestações de serviços de assistência as prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou problemas de saúde. É, portanto, condição que estas tenham uma **finalidade terapêutica**.”*
- 61. **Isso não acontece num acompanhamento nutricional geral.** É certo que o Tribunal de Justiça concebe a finalidade terapêutica de forma ampla, aceitando também medidas de prevenção destinadas a proteger ou a manter a saúde. **Estas devem, todavia, destinar-se a impedir, evitar ou prevenir uma doença, uma lesão ou anomalias de saúde, ou detetar doenças latentes ou incipientes. Uma relação incerta, sem risco concreto de prejuízo para a saúde, é tão insuficiente neste caso quanto uma finalidade puramente estética. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a prestação de serviços de acompanhamento visa a prevenção de determinadas doenças e o seu tratamento, ou se visa apenas o bem-estar geral ou a aparência.”**

IVA e serviços de nutrição

- **Caso Frenetikexito/Advogada Geral - 64.** *Nestes termos, proponho ao Tribunal de Justiça que decida do seguinte modo:*
- 1) *Quando um sujeito passivo fornece prestações de serviços nas áreas da nutrição, do fitness e do bem-estar físico, como no caso em apreço, estão em causa prestações distintas e independentes umas das outras na aceção da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.*
- 2) *Um acompanhamento nutricional, como o que está aqui em causa, só é, em todo o caso, uma prestação de serviços de assistência isenta na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 se se destinar a uma finalidade terapêutica, **o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.***

IVA e serviços de nutrição

- **Caso Frenetikexito/TJUE - 30** *A este respeito, é pacífico que um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva pode, a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade. Todavia, cumpre notar que o mesmo se aplica à própria prática desportiva, cujo papel é reconhecido, a título de exemplo, para limitar a ocorrência de doenças cardiovasculares. Tal serviço apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica.*
- **31** *Por conseguinte, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica, na aceção da jurisprudência referida nos n.ºs 24 e 26 do presente acórdão, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional, como o prestado no processo principal, não preenche o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, não é abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA.*

IVA e serviços de nutrição

- **Caso Frenetikexito/TJUE - 34** Tendo em conta o que precede, há que concluir que, **sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio**, um serviço de acompanhamento nutricional prestado em condições como as que estão em causa no processo principal não é suscetível de entrar no âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Consequentemente, não há que responder à segunda questão.
- A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, **um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.**

IVA e serviços de nutrição

- **Entendimento dos Tribunais nacionais:**

A maioria das decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral, antes do recente Ofício da AT, conclui que estamos perante um acto terapêutico isento de IVA nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, interpretando bem a jurisprudência do TJUE emanada do Caso *Frenetikexito*.

IVA e serviços de nutrição

- **Entendimento dos Tribunais nacionais:**
- O **Supremo Tribunal Administrativo/STA** pronunciou-se, em sede de recurso de uniformização, sobre duas situações peculiares e, a nosso ver, distintas entre si, tendo, em Acórdão uniformizador proferido em 20 de Outubro de 2021 (Recurso 077/20.2BALS), concluído que *“Os serviços de acompanhamento nutricional prestados, através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito, por entidade **que se dedica a título principal** à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios e **como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva não têm finalidade terapêutica** e, por isso, não beneficiam da isenção a que alude o artigo 9.º, 1), do Código do IVA.”*

IVA e serviços de nutrição

- **Entendimento dos Tribunais nacionais:**
- O que o Acórdão do STA vem excluir da natureza terapêutica são serviços de nutrição, que, como no caso do Acórdão Recorrido, se parecem reconduzir a **serviços acessórios à actividade principal da prática desportiva**, uma vez que, “... *a disponibilização dos serviços de nutrição não prevenia nem respondia a nenhum problema de saúde dos utentes em particular, mas aos objetivos que os clientes da Requerente tinham ao aderir aos próprios serviços de ginásio, em especial a perda de peso.*”
- **Ora, cada caso é um caso, pelo que importa cuidadosamente aferir em cada situação se estamos perante serviços de nutricionismo com carácter terapêutico.**
- **Não se poderá aplicar a jurisprudência deste Acórdão do STA a todas aquelas situações em que, comprovadamente, os serviços de nutrição prestados nos ginásios, sendo autónomos dos serviços de prática desportiva, se revistam de fins terapêuticos, consubstanciando-se em prestações de serviços que tenham por objectivo prevenir, diagnosticar, tratar e, se possível, curar doenças ou anomalias de saúde.**

IVA e serviços de nutrição

- **Novo Ofício da AT:** Ofício Circulado n.º 30247, de 13 de Maio de 2022, da Área de Gestão Tributária – IVA - em nosso entendimento, é **bastante ambíguo, não esclarecendo as dúvidas** que têm vindo a surgir relativamente ao enquadramento em IVA das prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutrição realizadas nos ginásios, aumentando potencialmente as situações de litígio.

IVA e serviços de nutrição

Novo Ofício da AT:

- Nos termos do Ofício, no respectivo n.º5, a AT **começa, e bem, por fazer notar que as consultas de nutrição, desde que observadas as condições legais, “podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, visando o objectivo terapêutico, como tal definido pela jurisprudência comunitária.”**
- Prossegue o Ofício citando no seu n.º6 que; *“Não obstante, o enquadramento desta atividade tem sido objeto de controvérsia, nomeadamente quando as prestações de serviços efetuadas por estes profissionais, certificados e habilitados para o efeito, são realizadas em instituições desportivas, **designadamente como forma de melhorar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva.”***
- Para seguidamente vir o Ofício, nos n.ºs 7 e 8, citar o Acórdão do TJUE de 4 de Março de 20221, Caso *Frenetikexito*, Proc. C-581/19, bem como o Acórdão n.º 1/2022 3, do STA.

IVA e serviços de nutrição

Novo Ofício da AT:

- Como vimos, nem no Acórdão do TJUE nem no do STA se conclui de forma generalizada que as prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutrição realizadas em ginásios são todas tributadas em IVA não tendo fins terapêuticos.
- Ora, **estranhamente, parece-nos ser esta a solução a que a AT parece pretender chegar no n.º 9 do Ofício ao concluir que, “9. As prestações de serviços efetuadas por profissional certificado e habilitado para o efeito que correspondam ao acompanhamento e aconselhamento nutricional realizado em ginásios ou em outros estabelecimentos desportivos ou relativamente às quais aquele profissional tenha sido contratado por entidade que se dedica à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas, não se encontram abrangidas pela alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA.”**

IVA e serviços de nutrição

Novo Ofício da AT:

- **Deve então questionar-se qual o alcance deste Ofício.** Face aos objectivos subjacentes à elaboração do Ofício – **garantir clareza, segurança e justiça na interpretação da aplicação desta norma de isenção aos serviços de aconselhamento/consultas de nutrição prestados nos ginásios,** afigura-se-nos surgirem diversas dúvidas, a saber:
 - a) Pretende agora a AT que todas as prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutrição realizadas nos ginásios sejam retiradas da isenção, concluindo-se que não têm fins terapêuticos, assim violando ostensivamente o propósito da aludida regra de isenção tal como foi concebida no Direito da União Europeia e reiterada e claramente interpretada pela jurisprudência do TJUE, bem como o princípio da neutralidade do imposto, passando a tratar de forma distinta as consultas de nutrição atendendo a meros aspectos formais consoante os locais onde são prestadas e a forma como se levam a cabo? Ou,
 - b) Da conjugação de tudo o que se diz no Ofício poderemos concluir que há prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutrição realizadas nos ginásios que podem ser isentas de IVA e ter fins terapêuticos? E nesse caso quais? As que, como enunciado no n.º 5. do Ofício, desde que observadas as condições legais, *“podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, visando o objectivo terapêutico, como tal definido pela jurisprudência comunitária.”?*

IVA e serviços de nutrição

Nossas conclusões:

- A actividade de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestadas em ginásios, quando realizadas por profissionais devidamente habilitados que envolvam a prática de actos de prevenção e/ou de tratamento de patologias relacionadas com a saúde praticados em conformidade com a *Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019)*¹¹, como o aconselhamento nutricional, a elaboração de um plano alimentar personalizado, a análise da composição corporal, do historial clínico e do modo de vida do utente, bem com medições biométricas, só pode ser visto como um acto terapêutico isento de IVA nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.
- Só assim se pode respeitar o entendimento que, como vimos, tem vindo a ser adoptado pelo TJUE na área da saúde em geral, bem como pelos nossos tribunais e pela Administração Tributária, fazendo-se respeitar o princípio da neutralidade em sede deste imposto que, nomeadamente, postula que prestações de serviços idênticas devem ter um tratamento idêntico.

IVA e serviços de nutrição

Nossas conclusões:

- **A AT em todo este percurso tem estado “Mais Papista do que o Papa”, lançando a insegurança e a incerteza em vez de solucinar dúvidas e retirando conclusões que vão contra as regras do IVA ao nível da UE, assim aumentando os litígios com os ginásios.**