HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

4 martie 2021 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Prestații supuse TVA-ului – Scutiri – Articolul 132 alineatul (1) litera (c) – Prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale – Monitorizare și consiliere nutriționale – Activități sportive, de menținere a bunăstării și a condiției fizice – Noțiunile de «prestație complexă unică», de «prestație accesorie prestației principale» și de «independență a prestațiilor» – Criterii”

În cauza C-581/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ – CAAD), Portugalia], prin decizia din 22 iulie 2019, primită de Curte la 30 iulie 2019, în procedura

Frenetikexito – Unipessoal Lda

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal, președintă de cameră, domnii N. Wahl (raportor) și F. Biltgen, doamna L. S. Rossi și domnul J. Passer, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Frenetikexito – Unipessoal Lda, de R. Monteiro, advogado;

– pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino și P. Barros da Costa, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și B. Rechena, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 22 octombrie 2020,

* Limba de procedură: portugheza.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) și a articolului 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Frenetikexito – Unipessoal Lda, pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu decizia de impunere privind plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) stabilită suplimentar pentru servicii de monitorizare și de consiliere nutriționale și pentru servicii privind activități sportive, de menținere a bunăstării și a condiției fizice.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, sunt supuse TVA-ului:

„prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

4 Potrivit articolului 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă, statele membre scutesc:

„spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător.”

5 În temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată, statele membre scutesc:

„prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză.”

Dreptul portughez

6 Potrivit articolului 9 alineatul 1 din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată), sunt scutite de TVA:

„Prestările de servicii efectuate în exercitarea profesiilor de medic, dentist, moașă, infirmier și a altor profesii paramedicale.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

7 Frenetikexito este o societate comercială care desfășoară, printre altele, activități de gestionare și exploatare a unor unități sportive, activități de menținere a bunăstării și a condiției fizice, precum și activități de promovare și de favorizare a sănătății umane, cum ar fi monitorizarea și consilierea nutriționale sau evaluarea condiției fizice.

8 După ce s-a înregistrat la Entidade Reguladora da Saúde (autoritate de reglementare în materie de sănătate, Portugalia), reclamanta din litigiul principal a furnizat, în cursul anilor 2014 și 2015, servicii de monitorizare nutrițională în unitățile sale prin intermediul unei nutriționiste calificate și certificate în acest scop. Nutriționista menționată, angajată de reclamanta din litigiul principal, era disponibilă pentru furnizarea serviciilor sale o zi pe săptămână. TVA-ul nu a fost facturat pentru aceste servicii.

9 Reclamanta din litigiul principal propunea în unitățile sale diferite programe. Anumite programe includeau numai servicii de menținere a bunăstării și a condiției fizice, în timp ce alte programe includeau, în plus, o monitorizare nutrițională. Fiecare client era în măsură să aleagă programul dorit și să utilizeze sau nu toate serviciile puse la dispoziția sa în cadrul programului ales. Astfel, dacă clientul subscrisese la serviciul de monitorizare nutrițională, acesta îi era facturat, indiferent dacă a beneficiat sau nu de el și indiferent de numărul de consultații de care beneficiase.

10 În plus, serviciile de monitorizare nutrițională puteau fi subscrise separat de orice alt serviciu, în schimbul plății unei anumite sume, care era stabilită în funcție de afilierea sau neafilierea clientului la o unitate a reclamantei din litigiul principal.

11 Reclamanta din litigiul principal efectua, în facturile pe care le emitea, o distincție între cuantumurile legate de serviciul de menținere a bunăstării și a condiției fizice și cele legate de serviciul de monitorizare nutrițională. Nu exista o corespondență între serviciile de monitorizare nutrițională facturate și consultațiile de nutriție.

12 În cadrul unui control, autoritatea fiscală și vamală a constatat că, pentru exercițiile fiscale aferente anilor 2014 și 2015, clienții reclamantei din litigiul principal au plătit serviciul de monitorizare nutrițională chiar dacă nu beneficiau de acesta. Prin urmare, ea a concluzionat că prestarea serviciului respectiv avea un caracter accesoriu în raport cu prestarea serviciului de menținere a bunăstării și a condiției fizice. Pentru acest motiv, autoritatea fiscală și vamală a decis să îi aplice tratamentul fiscal al prestației principale și să procedeze la emiterea unei decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar, însoțit de dobânzile compensatorii corespunzătoare, în cuantum total de 13 253,05 euro.

13 Întrucât reclamanta din litigiul principal nu a plătit aceste sume, procedurile de executare aplicabile au fost inițiate în vederea recuperării lor, în cadrul cărora aceasta a încheiat un acord de plată eșalonat. Cu toate acestea, apreciind că serviciile de menținere a bunăstării și a condiției fizice și serviciile de monitorizare nutrițională pe care aceasta le furniza erau independente, reclamanta din litigiul principal a sesizat instanța de trimitere cu o acțiune având ca obiect constatarea nelegalității deciziei de impunere în discuție.

14 În aceste împrejurări, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD), Portugalia] a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care, precum în speță, o societate:
   a) desfășoară cu titlu principal activități de menținere a bunăstării și a condiției fizice și, cu titlu secundar, activități de îngrijire a sănătății umane, care includ servicii de nutriție, consiliere în materie de nutriție și de evaluare a condiției fizice, precum și realizarea de masaje;
   b) pune la dispoziția clienților săi programe care includ numai servicii de fitness și programe care includ servicii de fitness și de nutriție,

trebuie să se considere, în scopul dispozițiilor articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva [2006/112], că activitatea de îngrijire a sănătății umane, în special serviciul de nutriție, constituie o activitate accesorie în raport cu activitatea de menținere a condiției fizice și a bunăstării fizice, astfel încât prestația auxiliară trebuie să fie supusă aceluiași tratament fiscal ca prestația principală sau că, dimpotrivă, activitatea de îngrijire a sănătății umane, în special serviciul de

nutriție, și activitatea de menținere a condiției fizice și a bunăstării fizice constituie activități independente și autonome, astfel încât trebuie să li se aplice tratamentul fiscal prevăzut pentru fiecare dintre aceste activități?

2) În scopul aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva [2006/112], este necesar ca serviciile prevăzute de această dispoziție să fie prestate efectiv sau, pentru aplicarea scutirii menționate, este suficientă simpla punere la dispoziție a acestor servicii, astfel încât utilizarea lor să depindă exclusiv de voința clientului?"

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

15 În observațiile sale scrise, guvernul portughez susține că cererea de decizie preliminară este inadmisibilă, întrucât instanța de trimitere nu a furnizat corespunzător cerințelor legale informațiile necesare pentru a oferi un răspuns pertinent și util, astfel cum impune articolul 94 litera (a) din Regulamentul de procedură al Curții.

16 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să fie utilă instanței naționale presupune ca aceasta să respecte cu strictețe cerințele privind conținutul unei cereri de decizie preliminară și care figurează explicit la articolul 94 din Regulamentul de procedură (Hotărârea din 19 aprilie 2018, Consorzio Italian Management și Catania Multiservizi, C-152/17, EU:C:2018:264, punctul 21 și jurisprudența citată).

17 Astfel, este printre altele indispensabil, după cum prevede articolul 94 litera (a) din Regulamentul de procedură, ca decizia de trimitere să cuprindă o expunere sumară a faptelor pertinente, astfel cum au fost constatate de instanța de trimitere, sau cel puțin o expunere a circumstanțelor factuale pe care se întemeiază întrebările (Hotărârea din 3 decembrie 2019, Iccrea Banca, C-414/18, EU:C:2019:1036, punctul 28 și jurisprudența citată), precum și enunțarea motivelor care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea sau validitatea anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, și a legăturii pe care instanța de trimitere o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului principal (Ordonanța din 5 iunie 2019, Wilo Salmson France, C-10/19, nepublicată, EU:C:2019:464, punctul 15).

18 În speță, decizia de trimitere conține circumstanțe factuale suficiente pentru înțelegerea atât a întrebărilor adresate, cât și a întinderii acestora, astfel încât Curtea poate furniza instanței de trimitere toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi pot permite să soluționeze litigiul principal. Prin urmare, cele două întrebări preliminare sunt admisibile.

Cu privire la întrebările preliminare

19 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile articolului 2 alineatul (1) litera (c) coroborate cu cele ale articolului 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că un serviciu de monitorizare nutrițională furnizat de un profesionist certificat și autorizat în cadrul unor unități sportive și, eventual, în cadrul unor programe care includ și servicii de menținere a bunăstării și a condiției fizice constituie o prestare de servicii independentă. Aceasta solicită de asemenea Curții să stabilească dacă beneficiul scutirii de TVA prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată presupune prestarea efectivă a serviciului, în speță un serviciu de monitorizare nutrițională care corespunde celui definit de instanța de trimitere, sau dacă punerea la dispoziție a unui astfel de serviciu este suficientă în acest scop.

20 Trebuie să se constate de la bun început că instanța de trimitere, prin adresarea întrebărilor sale, pare să fi pornit de la premisa potrivit căreia unul dintre tipurile de servicii furnizate în cauza principală, și anume serviciul de monitorizare nutrițională, era susceptibil să intre în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

21 Trebuie, așadar, cu titlu introductiv, să se verifice exactitatea acestei premise, susținută de reclamanta din litigiul principal, dar contestată de guvernul portughez și nuanțată de Comisia Europeană.

22 Potrivit unei jurisprudențe constante, termenii folosiți pentru a desemna scutirile care figurează la articolul 132 din Directiva 2006/112 sunt de strictă interpretare. Interpretarea acestor termeni trebuie să fie însă conformă cu obiectivele urmărite prin aceste scutiri și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 28 și jurisprudența citată).

23 În speță, dispoziția în cauză trebuie interpretată în lumina contextului în care se înscrie, a finalităților și a economiei Directivei 2006/112, ținând cont în special de *ratio legis* a scutirii prevăzute (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punctul 61 și jurisprudența citată). Astfel, termenii articolului 132 alineatul (1) litera (c) din această directivă, și anume „prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză”, nu se referă la prestațiile efectuate în mediul spitalicesc, în centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară, scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată, ci la prestațiile medicale și paramedicale realizate în afara unui astfel de cadru, atât la domiciliul privat al prestatorului, cât și la domiciliul pacientului sau în orice alt loc (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 36, și Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 36).

24 În plus, trebuie arătat că noțiunea de „îngrijiri medicale” care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 și cea de „prestare de îngrijiri medicale” care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din această directivă vizează, amândouă, prestații care au ca obiect diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliilor de sănătate (Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctele 37 și 38, precum și Hotărârea din 18 septembrie 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, punctul 20 și jurisprudența citată).

25 Prin urmare, „prestarea de îngrijiri medicale”, în sensul dispoziției menționate, trebuie să aibă în mod imperativ o finalitate terapeutică, din moment ce aceasta din urmă este cea care determină dacă o prestație medicală trebuie să fie scutită de TVA [a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 martie 2020, X (Scutire de TVA pentru consultații telefonice), C-48/19, EU:C:2020:169, punctul 27 și jurisprudența citată], chiar dacă nu rezultă de aici în mod necesar că această finalitate trebuie interpretată într-un mod deosebit de restrâns (Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 40 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 26).

26 Astfel, prestațiile de natură medicală sau paramedicală efectuate în scopul de a proteja sănătatea persoanelor, inclusiv în scopul de a o menține sau de a o restabili, beneficiază de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 [Hotărârea din 5 martie 2020, X (Scutire de TVA pentru consultații telefonice), C-48/19, EU:C:2020:169, punctul 29 și jurisprudența citată].

27 Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 presupune, așadar, îndeplinirea a două condiții, prima, referitoare la finalitatea prestației în cauză, astfel cum este amintită la punctele 24-26 din prezenta hotărâre, iar a doua, prin care se urmărește ca această prestație să intervină în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză.

28 În ceea ce privește această a doua condiție, trebuie să se determine, astfel cum arată guvernul portughez și Comisia, dacă un serviciu de monitorizare nutrițională precum cel în discuție în litigiul principal, furnizat de un profesionist certificat și autorizat în acest scop în cadrul unor unități sportive și eventual în cadrul unor programe care includ și servicii de menținere a bunăstării și a condiției fizice, este definit de dreptul statului membru în cauză (Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții, C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 23, precum și jurisprudența citată) ca fiind furnizat în exercitarea unei profesiuni medicale sau paramedicale. Din elementele care figurează în decizia de trimitere, lămurite prin observațiile guvernului portughez, reiese că serviciul în discuție consta în activitatea unei persoane care avea o calificare profesională ce o abilita să efectueze activități paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

29 Presupunând că aceasta este într-adevăr situația, trebuie să se țină seama de finalitatea unei prestații precum cea în discuție în litigiul principal, ceea ce corespunde primei condiții prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. În această privință, trebuie avut în vedere, pentru examinarea acestei finalități, că scutirile prevăzute la articolul 132 din directiva menționată fac parte din capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX din directiva amintită. Astfel, o activitate nu poate fi scutită, prin derogare de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 23, și Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 49), dacă nu răspunde finalității de interes general menționate, comună tuturor scutirilor prevăzute la acest articol 132.

30 În această privință, este cert că un serviciu de monitorizare nutrițională furnizat în cadrul unei unități sportive poate, pe termen mediu și lung sau analizat dintr-o perspectivă largă, să fie un instrument de prevenire a anumitor boli, precum obezitatea. Trebuie să se constate însă că acest lucru este valabil pentru practicarea sportului însăși, al cărei rol este recunoscut, de exemplu, în limitarea apariției bolilor cardiovasculare. Un astfel de serviciu are, așadar, în principiu, o finalitate sanitară, dar nu, sau nu în mod necesar, o finalitate terapeutică.

31 În consecință, în lipsa unei indicații că este furnizat în scopul prevenirii, al diagnosticării, al tratării unei boli și al restabilirii sănătății și, prin urmare, cu o finalitate terapeutică, în sensul jurisprudenței citate la punctele 24 și 26 din prezenta hotărâre, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, un serviciu de monitorizare nutrițională precum cel furnizat în cauza principală nu îndeplinește criteriul activității de interes general, comun tuturor scutirilor prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112, și, în consecință, nu intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din această directivă, astfel încât el este, în principiu, supus TVA-ului.

32 Această interpretare nu contravine principiului neutralității fiscale, care se opune în special ca două livrări de bunuri sau două prestări de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului, care îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia și care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2020, Weg Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 48 și jurisprudența citată), întrucât, având în vedere obiectivul urmărit la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, serviciile de monitorizare nutrițională furnizate cu un obiectiv terapeutic și

serviciile de monitorizare nutrițională lipsite de un astfel de obiectiv nu pot fi considerate identice sau asemănătoare din punctul de vedere al consumatorului și nu răspund acelorași nevoi ale acestuia din urmă.

33 Orice altă interpretare ar avea drept consecință extinderea domeniului de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 dincolo de *ratio legis* pe care o reflectă modul de redactare a acestei dispoziții, precum și titlul capitolului 2 din titlul IX din directiva menționată. Astfel, orice serviciu efectuat în exercitarea unei profesiuni medicale sau paramedicale care are ca efect, chiar în mod foarte indirect sau vag, prevenirea anumitor patologii ar intra sub incidența scutirii prevăzute de această dispoziție, ceea ce nu ar corespunde intenției legiuitorului Uniunii și cerinței privind interpretarea strictă a unei asemenea scutiri, amintită la punctul 22 din prezenta hotărâre. Astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 61 din concluziile sale, o simplă legătură incertă cu o patologie, fără un risc concret asupra sănătății, nu poate fi suficientă în această privință.

34 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se concluzioneze că, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, un serviciu de monitorizare nutrițională furnizat în condiții precum cele în discuție în litigiul principal nu este de natură să intre în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. Prin urmare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

35 În ceea ce privește prima întrebare, nu este exclus ca, având în vedere caracterul impozabil al unui astfel de serviciu, instanța de trimitere să considere că aspectul dacă acesta este sau nu independent de serviciile de menținere a bunăstării și a condiției fizice păstrează un interes pentru a determina tratamentul fiscal al fiecăruia dintre aceste servicii.

36 În acest scop, trebuie amintit că, deși, în cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, revine instanțelor menționate, care sunt singurele competente, printre altele, să constate și să aprecieze faptele, sarcina de a stabili în special dacă un serviciu de monitorizare nutrițională furnizat în condiții precum cele în discuție în litigiul principal constituie sau nu o prestare de servicii independentă de serviciile de menținere a bunăstării și a condiției fizice și de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privință (Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 35 și jurisprudența citată), Curtea poate furniza acestor instanțe toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi considerate utile pentru soluționarea cauzei cu care sunt sesizate (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 33). Din această perspectivă, trebuie menționate următoarele considerații.

37 Reiese din jurisprudența Curții că, în cazurile în care o operațiune economică este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea în discuție pentru a stabili dacă din acestea rezultă una sau mai multe prestații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 28 și jurisprudența citată), cu precizarea că, în general, fiecare prestație trebuie considerată o prestație distinctă și independentă, astfel cum rezultă din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 [Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 23 și jurisprudența citată].

38 Cu toate acestea, prin excepție de la regula generală menționată, în primul rând, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului. Acesta este motivul pentru care există o prestație unică atunci când mai multe elemente sau acte furnizate clientului de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial [Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 23 și jurisprudența citată].

39 În acest scop, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctele 22-33 din concluziile sale, trebuie să se identifice elementele caracteristice ale operațiunii în cauză (Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punctul 22, și Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 30), din punctul de vedere al consumatorului mediu (Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punctul 21 și jurisprudența citată). Seria de indicii la care se recurge în acest scop cuprinde diferite elemente, primele, de ordin intelectual și de importanță decisivă, prin care se urmărește să se stabilească caracterul indisociabil sau disociabil al elementelor operațiunii în cauză (Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 30) și finalitatea sa economică, unică sau nu [Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 34], iar următoarele, de ordin material și neavând o importanță decisivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 31), care vin, eventual, în susținerea analizei primelor elemente, precum accesul separat (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 43) sau comun (Hotărârea din 8 decembrie 2016, Stock'94, C-208/15, EU:C:2016:936, punctul 33) la prestațiile în cauză sau existența unei facturări unice (Ordonanța din 19 ianuarie 2012, Purple Parking și Airparks Services, C-117/11, nepublicată, EU:C:2012:29, punctul 34, precum și jurisprudența citată) sau distincte (Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 27).

40 În al doilea rând, o operațiune economică constituie o prestație unică în situația în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, în timp ce, invers, alte elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații accesorii care au același tratament fiscal precum prestația principală [Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 29 și jurisprudența citată].

41 Reiese din jurisprudența Curții că primul criteriu care trebuie luat în considerare în această privință este lipsa unei finalități autonome a prestației din punctul de vedere al consumatorului mediu. Astfel, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului [Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 29 și jurisprudența citată].

42 Al doilea criteriu, care constituie în realitate un indiciu al primului, ține de luarea în considerare a valorii fiecăreia dintre prestațiile care compun operațiunea economică, una dovedindu-se minimă, și chiar marginală, în raport cu cealaltă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin, C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496, punctul 24).

43 În al treilea rând, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 44 din concluziile sale, în temeiul Directivei 2006/112, „operațiunile strâns legate" de o prestație scutită beneficiază de scutirea acesteia pentru a contribui la eficiența deplină a scutirii respective. Cu toate acestea, având în vedere considerațiile care figurează la punctele 30 și 31 din prezenta hotărâre, acest al treilea tip de excepție de la regula generală care constă în a considera fiecare prestație drept o prestație distinctă și independentă nu își găsește aplicarea în cazul unui serviciu de monitorizare nutrițională precum cel furnizat în cauza principală. Prin urmare, examinarea acestui tip de excepție trebuie exclusă.

44 În ceea ce privește aplicabilitatea, în cazul unor prestații precum cele în discuție în litigiul principal, a primului tip de excepție, menționat la punctul 38 din prezenta hotărâre, trebuie să se constate, pe baza textului deciziei de trimitere, că reclamanta din litigiul principal se consacră printre altele activității de gestionare și de exploatare a unităților sportive, precum și unor activități de menținere a bunăstării și a condiției fizice și că a furnizat, prin intermediul unui profesionist calificat corespunzător și certificat în acest scop, servicii de monitorizare nutrițională în localurile sale.

45 În plus, reiese din elementele furnizate de instanța de trimitere că aceste diferite servicii furnizate de reclamanta din litigiul principal făceau obiectul unei facturări separate și că era posibil să se beneficieze de unele fără a recurge la celelalte.

46 Astfel, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, rezultă că serviciile de menținere a bunăstării și a condiției fizice, pe de o parte, și de monitorizare nutrițională, pe de altă parte, astfel cum sunt furnizate de reclamanta din litigiul principal, nu sunt indisociabil legate în sensul jurisprudenței amintite la punctele 38 și 39 din prezenta hotărâre.

47 Prin urmare, trebuie să se considere, în principiu, că prestații precum cele în discuție în litigiul principal nu constituie o prestație unică cu caracter complex.

48 În ceea ce privește aplicabilitatea celui de al doilea tip de excepție, menționat la punctele 40-42 din prezenta hotărâre, în cazul unor prestații precum cele în discuție în litigiul principal, trebuie, în speță, să se evidențieze, pe de o parte, finalitatea autonomă a serviciului de monitorizare dietetică din punctul de vedere al consumatorului mediu. Chiar dacă astfel de prestații de monitorizare dietetică ar fi furnizate sau ar putea fi furnizate în aceleași localuri sportive ca prestațiile de menținere a bunăstării și a condiției fizice, nu ar fi mai puțin adevărat că finalitatea primelor nu este de ordin sportiv, ci sanitar și estetic, în pofida faptului că o disciplină dietetică poate avea ca efect să contribuie la performanța atletică. Pe de altă parte, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 56 din concluziile sale, în cauza principală, potrivit facturării reclamantei, 40 % din contrapartida lunară globală care trebuia plătită de client era imputabilă consilierului nutrițional, procentaj care în mod vădit nu poate fi calificat drept minim sau, *a fortiori*, drept marginal. Prin urmare, prestațiile de monitorizare dietetică precum cele în discuție în litigiul principal nu pot fi considerate accesorii în raport cu prestațiile principale care ar fi constituite din prestațiile de menținere a bunăstării și a condiției fizice.

49 Rezultă că se impune ca, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, prestațiile precum cele în discuție în litigiul principal să fie considerate distincte și independente unele de altele în scopul aplicării articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

50 Ținând seama de aceste considerații, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, un serviciu de monitorizare nutrițională furnizat de un profesionist certificat și autorizat în cadrul unor unități sportive și, eventual, în cadrul unor programe care includ și servicii de menținere a bunăstării și a condiției fizice constituie o prestare de servicii distinctă și independentă și nu este susceptibilă să intre sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din această directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

51 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, un serviciu de monitorizare nutrițională furnizat de un profesionist certificat și autorizat în cadrul unor unități sportive și, eventual, în cadrul unor programe care includ și

servicii de menținere a bunăstării și a condiției fizice constituie o prestare de servicii distinctă și independentă și nu este susceptibilă să intre sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din această directivă.

Semnături