

Affaire C-581/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

30 juillet 2019

Jurisdiction de renvoi :

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

Date de la décision de renvoi :

22 juillet 2019

Partie demanderesse :

FRENETIKEXITO – UNIPessoal LDA

Partie défenderesse :

Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD : Arbitrage fiscal

[omissis]

Domaine : TVA – Gymnases. Services de nutrition. Renvoi préjudiciel.

DÉCISION ARBITRALE

I. ANTÉCÉDENTS DU LITIGE

FRENETIKEXITO [omissis] – UNIPessoal LDA, société dont le siège est situé [omissis] [à] Espinho, [Portugal], [omissis] (ci-après la « requérante »), a introduit une demande de constitution d'un tribunal [omissis] [arbitral] en matière fiscale ainsi qu'une demande de décision [arbitrale], en vertu des dispositions des articles 2, paragraphe 1, sous a), et 10, paragraphe 1, sous a), du Decreto-Lei n° 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (décret-loi n° 10/2011, du 20 janvier 2011, portant adoption du régime juridique de l'arbitrage en matière fiscale) (ci-après le « RJAT »), afin de faire constater l'illégalité et, partant, d'obtenir l'annulation tant des avis de rappel de la TVA relatifs aux périodes allant de [omissis] [201406T] à 201512T que de la

liquidation des intérêts compensatoires correspondants, à hauteur d'un montant global de 13 253,05 euros, et de faire condamner la partie défenderesse au remboursement des montants versés. La requérante demande également le paiement des dommages-intérêts correspondants.

À l'appui de ses demandes, la requérante formule en substance les allégations suivantes :

- a) La requérante exerce son activité dans le domaine du fitness/clubs de santé et nutrition ;
- b) Au cours des années 2014 et 2015, elle a fourni, par l'intermédiaire d'un professionnel dûment habilité et certifié à cet effet, des services de nutrition/diététique dans ses locaux, en exonération de TVA ;

[Or. 2]

- c) Les services de fitness et de nutrition fournis par la requérante sont indépendants et autonomes entre eux ;
- d) La requérante disposait de plans qui incluait uniquement des services de fitness et de plans qui incluait également un suivi nutritionnel ;
- e) Sur les factures émises, la requérante détaillait les montants relatifs au service de fitness et au service de suivi nutritionnel ;
- f) Les contrôles effectués par l'Autoridade Tributária (ci-après « l'AT ») ont débuté en juillet 2017, bien que l'AT n'ait informé la requérante du [omissis] début de la procédure de contrôle que le 25 octobre 2017 ;
- g) L'absence de clôture de la procédure de contrôle dans le délai de six mois constitue une violation d'une forme substantielle, ce qui entraîne la nullité de tous les actes postérieurs, y compris des avis de rappel attaqués ;
- h) L'AT agit en méconnaissance du renseignement contraignant n° 9215 du 19 août 2015, ce qui constitue une violation des principes de collaboration, de légalité matérielle, de certitude et de sécurité juridiques, d'égalité et d'État de droit ;
- i) Le rapport de contrôle fiscal qui a donné lieu aux avis de rappel contestés est entaché d'un défaut de motivation.

[omissis]

Dans la demande de décision [arbitrale], la requérante a choisi de ne pas désigner d'arbitre, de sorte que, aux termes de l'article 6, paragraphe 1, du RJAT, l'arbitre signataire a été nommé par le conseil déontologique du Centre d'arbitrage

administratif, et la nomination a été acceptée dans les conditions légalement prévues.

Le tribunal arbitral a été constitué le 20 décembre 2018.

[Or. 3] Ayant été invitée, conformément à l'article 17 du RJAT et aux fins de cette disposition, à présenter une réponse, la partie défenderesse s'est exécutée en formulant en substance les allégations suivantes :

- a) L'analyse des informations fournies par la requérante permet de constater que le client paie le service nutritionnel même s'il n'en bénéficie pas, ce qui signifie que le suivi nutritionnel est un service accessoire à la pratique de l'exercice physique ;
- b) Le caractère accessoire du service de suivi nutritionnel se déduit également du nombre réduit de consultations nutritionnelles par rapport aux recettes correspondantes ;
- c) La requérante ne démontre pas l'existence d'une prestation effective de services de nature médicale ;
- d) Étant donné que la prestation du service de nutrition revêt un caractère accessoire par rapport à la prestation du service de fitness, il convient de lui appliquer le traitement fiscal de la prestation principale ;
- e) La requérante fractionne artificiellement le prix, en en soumettant une partie à la TVA et en exonérant l'autre partie de la taxe ;
- f) Ni le rapport de contrôle fiscal ni les avis de rappel contestés ne sont entachés d'un quelconque défaut de motivation ;

La partie défenderesse conclut au rejet de la demande de décision [arbitrale] ou, au cas où le tribunal arbitral en jugerait autrement, au renvoi à la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») des deux questions soulevées, qui visent à savoir si : i) les modalités de facturation de la requérante sont une forme de décomposition artificielle de la prestation de services et ii) l'exonération de TVA prévue pour les activités médicales peut être appliquée ou non aux consultations nutritionnelles qui n'ont jamais été fournies.

[omissis] **[Or. 4]** [omissis]

Au cours de la procédure [omissis] [décisionnelle], la question s'est posée de l'éventuelle nécessité de déférer à la Cour la question relative à l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), et de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, nécessité sur laquelle la requérante ne s'est pas prononcée, de sorte qu'elle a été invitée à s'exprimer sur ce point si elle le souhaitait.

La requérante a considéré que le renvoi préjudiciel n'était pas nécessaire.

I. ASPECTS FORMELS

Le tribunal arbitral a été constitué régulièrement et est matériellement compétent.

Aucune cause de nullité n'invalide la procédure.

Les parties ont la personnalité juridique et la capacité d'ester en justice ; elles ont qualité pour agir et sont représentées en bonne et due forme.

Il n'y a pas d'exceptions ou de questions préalables faisant obstacle à l'examen au fond de l'affaire et qu'il convienne d'examiner d'office ; toutefois, il y a lieu d'étudier la question du renvoi préjudiciel sollicité par l'AT.

II. QUESTIONS À TRANCHER

Eu égard aux positions adoptées par les parties et qui sont exposées dans leur argumentation, il convient :

- a) de déterminer s'il y a violation d'une forme substantielle entraînant la nullité de la procédure de contrôle et des avis de rappel attaqués ;
- b) de déterminer si le rapport qui a donné lieu aux avis de rappel contestés est entaché d'un défaut de motivation ;
- c) de déterminer si le service de nutrition fourni par la requérante revêt un caractère accessoire par rapport au service de fitness, en formant une prestation unique, ou si, au contraire, il s'agit de prestations indépendantes et autonomes entre elles ;
- d) de déterminer si l'exonération de TVA prévue à l'article 9, paragraphe 1, du code de la TVA portugais présuppose la fourniture effective du service de nutrition ou si sa simple mise à disposition est suffisante.

III. LES FAITS

a) Faits établis

Aux fins de la décision à rendre dans le cadre de la présente procédure, les faits suivants ont été établis :

1. La requérante est une société commerciale qui se consacre à l'activité de gestion et d'exploitation d'établissements sportifs, à des activités de bien-être et de culture physiques ; à la vente au détail ou en ligne de

produits d'esthétique, alimentaires et diététiques, y compris des produits de nutrition, des compléments alimentaires et des eaux, des vêtements, des produits de décoration et de bijouterie, des produits de merchandising, et à des activités pour la santé humaine, parmi lesquelles la nutrition, les consultations nutritionnelles et d'évaluation physique ainsi que l'exécution de massages [OMISSIS] ;

2. En 2014 et 2015, elle a fourni, par l'intermédiaire d'un professionnel dûment qualifié et certifié à cet effet, des services de nutrition/diététique dans ses locaux, sans facturer la TVA ;

[Or. 5]

3. La nutritionniste embauchée par la requérante était disponible pour les soins un jour par semaine ;
4. La requérante s'est enregistrée auprès de l'Entidade Reguladora da Saúde (ERS, entité régulatrice en matière de santé, Portugal) en août 2014, enregistrement qui a été maintenu au moins pour l'année 2015 ;
5. La requérante disposait de plans qui incluaient uniquement des services de fitness et de plans qui incluaient également un suivi nutritionnel ; il incombait au client d'opter pour le plan souhaité et de choisir d'utiliser ou non tous les services mis à sa disposition dans le cadre du plan choisi ;
6. Le service de nutrition, lorsqu'il était souscrit par le client, était facturé, que le client en ait bénéficié ou non et quel que soit le nombre de consultations qu'il avait effectuées ;
7. Les services de nutrition pouvaient être souscrits séparément de tout autre service, moyennant le paiement d'un certain montant, qui variait selon que le client était membre ou non de la requérante ;
8. Sur les factures qu'elle émettait, la requérante opérait une distinction entre les montants liés au service de fitness et ceux liés au service de suivi nutritionnel ;
9. Il n'y a pas de correspondance entre les services de nutrition facturés et les consultations en nutrition ;
10. Par courrier électronique daté du 24 juillet 2017, l'AT a demandé les bilans avant et après régularisation pour les années 2014 et 2015 ainsi qu'un calendrier d'amortissement pour ces mêmes années, concernant la requérante ; ces documents ont été envoyés le jour même à l'AT ;
11. L'AT a eu accès au SAF-T (Standard Audit File for Tax Purposes) de la requérante pour les années 2014 et 2015 ;

[Or. 7]

12. La requérante a été informée du début de la procédure de contrôle le 25 octobre 2017 ;
13. La requérante a été informée des avis de rappel de la TVA relatifs aux périodes allant de [201406T] à 201512T et de la liquidation des intérêts compensatoires correspondants, à hauteur d'un montant global de 13 253,05 euros ;
14. La requérante n'a pas procédé au paiement volontaire des avis de rappel mentionnés au point précédent, et les procédures d'exécution applicables ont été engagées en vue de leur recouvrement, dans le cadre desquelles la requérante a conclu un accord de paiement échelonné ;
15. La demande de constitution d'un tribunal arbitral en matière fiscale et de décision arbitrale a été introduite le 9 octobre 2018.

b) Faits non établis

Aucun autre fait pertinent aux fins de la présente procédure n'a été établi.

c) Motivation concernant les faits

La conviction acquise à l'égard des faits considérés comme prouvés a été fondée sur les preuves documentaires jointes par les parties, invoquées en relation avec chacun des points, et dont la conformité à la réalité n'a pas été remise en cause, ainsi que sur les faits allégués et non contestés.

IV. EN DROIT

[Or. 8] La première question à trancher en l'espèce concerne la violation éventuelle d'une forme substantielle entraînant la nullité de la procédure de contrôle et des avis de rappel attaqués.

[omissis] **[Or. 9]** [omissis] **[Or. 10]** [omissis]

Passons maintenant à la deuxième question soulevée par la requérante [omissis], à savoir le défaut de motivation du rapport de contrôle fiscal.

[omissis]**[Or. 11]**¹ [omissis]**[Or. 12]**² [omissis]

¹ [omissis]

² [omissis]

Ces questions ayant été résolues, et avant d'examiner les autres questions à trancher, il convient maintenant de vérifier la nécessité du renvoi préjudiciel demandé par l'AT.

La présente affaire concerne l'application de l'exonération de TVA prévue à l'article 9, paragraphe 1, du code de la TVA au service de nutrition fourni par la requérante.

Aux termes de la disposition précitée, les « *prestations de services effectuées dans l'exercice des professions de médecin, de dentiste, de sage-femme, d'infirmier et d'autres professions paramédicales* » sont exonérées de la TVA.

Afin d'établir si cette exonération est applicable aux services de nutrition en cause en l'espèce, il est nécessaire d'examiner les questions énumérées à la section II, sous c) et d), intitulée « Questions à trancher », et de déterminer : i) si le service de nutrition fourni par la requérante revêt un caractère accessoire par rapport au service de fitness, en formant une prestation unique, ou si, au contraire, ces prestations sont indépendantes et autonomes entre elles, et ii) si l'exonération de TVA prévue à l'article 9, paragraphe 1, du code de la TVA [Or. 13] présuppose la prestation effective du service de nutrition ou si sa simple mise à disposition est suffisante.

À cet égard, il importe de garder à l'esprit les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, et en particulier l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 132, paragraphe 1, sous c).

Ces dispositions sont ainsi rédigées :

« Article 2

1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

- a) [...]
- b) [...]
- c) *les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel* ».

« Article 132

1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

- a) [...]
- b) [...]

c) *les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné* ».

En l'espèce, il s'agit tout d'abord de déterminer si le service de nutrition fourni par la requérante revêt un caractère accessoire par rapport au service de fitness ou si, au contraire, il s'agit d'une prestation autonome et indépendante.

[Or. 14] Dans l'hypothèse où il serait jugé que le service de nutrition, tel qu'il est fourni par la requérante dans les conditions qui ressortent des faits établis, revêt un caractère accessoire par rapport au service de fitness, ce service de nutrition sera soumis au même traitement fiscal que le service de fitness, et sera donc assujéti à la TVA.

Si, en revanche, un tel service est considéré comme une véritable prestation autonome et indépendante, le traitement fiscal des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales lui sera applicable.

À cet égard, et comme la partie défenderesse le souligne à juste titre, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, lorsqu'une opération est constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question, aux fins de déterminer, notamment, si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique³.

Quant au caractère effectivement accessoire ou indépendant du service de nutrition par rapport au service de fitness, lorsque le premier est fourni dans le cadre d'un gymnase, nous sommes d'avis, nonobstant les positions défendues par la requérante et la défenderesse, qu'il n'existe aucune jurisprudence de la Cour qui puisse être considérée comme unanime, puisque la jurisprudence va dans les deux sens, comme il ressort d'ailleurs des écritures mêmes des parties.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où il serait jugé que le service de nutrition revêt un caractère indépendant et n'est pas soumis au même traitement fiscal que celui applicable au service de fitness, il convient d'examiner si l'éventuelle exonération de TVA prévue à l'article 9, paragraphe 1, du code de la TVA présuppose la prestation effective du service ou sa simple mise à disposition.

Là encore, nous estimons que la jurisprudence de la Cour n'est pas univoque et ne permet pas de trancher en faveur de l'une ou l'autre interprétation.

[Or. 15] Cela étant dit, l'article 267 TFUE prévoit ce qui suit :

³ Voir [omissis] arrêt du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649) [omissis].

« La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel :

a) sur l'interprétation des traités,

b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union.

Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question.

Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour.

Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais. »

Dès lors qu'est soulevée une question d'interprétation et d'application du droit de l'Union, les juridictions nationales doivent saisir la Cour de cette question au moyen du renvoi préjudiciel, un tel renvoi n'étant superflu que « lorsque l'interprétation du droit de l'Union résulte de ce que l'on appelle l'acquis jurisprudentiel et que cette consultation n'est plus nécessaire »⁴.

En l'espèce, la question posée soulève à notre sens des doutes fondés quant à l'interprétation de règles du droit de l'Union, en particulier l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE, précitée.

[Or. 16] En outre, étant donné que la décision à rendre sur le fond de l'affaire en l'espèce n'est pas susceptible de recours ordinaire, un tel renvoi est en tout état de cause obligatoire en vertu de l'article 267 TFUE.

En conséquence de quoi, nous formulons les questions suivantes qu'il y a lieu de trancher dans le cadre d'un **renvoi préjudiciel** :

i) Lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, une société :

a) se consacre, à titre principal, à des activités de bien-être et de culture physiques et, à titre secondaire, à des activités pour la santé humaine, parmi lesquelles la nutrition, des consultations en nutrition et d'évaluation physique ainsi que l'exécution de massages ;

⁴ Voir décision du CAAD du 30 novembre 2015 dans l'affaire n° 364/2015-T, accessible à l'adresse suivante : <https://www.caad.org.pt/>

- b) met à disposition de ses clients des plans qui incluent uniquement des services de fitness et des plans qui incluent des services de fitness et de nutrition,

convient-il de considérer, aux fins des dispositions de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, que l'activité pour la santé humaine, à savoir la nutrition, revêt un caractère accessoire par rapport à l'activité de bien-être et de culture physiques, de sorte que la prestation accessoire doit être soumise au même traitement fiscal que la prestation principale ou, au contraire, convient-il de considérer que l'activité pour la santé humaine, à savoir la nutrition, et l'activité de bien-être et de culture physiques sont indépendantes et autonomes entre elles, de sorte qu'il convient de leur appliquer le traitement fiscal prévu pour chacune de ces activités ?

- ii) L'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE présuppose-t-elle que les services qui y sont énumérés soient effectivement fournis, ou leur simple mise à disposition, de telle manière que leur utilisation dépend uniquement de la volonté du client, est-elle suffisante pour que cette exonération s'applique ?

En conséquence, il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur les questions susmentionnées. Nous ordonnons que le greffe de la juridiction de céans adresse la présente demande de décision préjudicielle au greffe de la Cour, en joignant le dossier de l'affaire, y compris des copies de la présente décision et des pièces suivantes, accompagnées des documents correspondants :

- a) demande de décision arbitrale ;
- b) réponse de l'Autoridade Tributária e Aduaneira ;
- c) demande de la partie défenderesse du 28 juin 2019.

Lisbonne, le 22 juillet 2019

L'arbitre

Alberto Amorim Pereira