

Causa C-581/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

30 luglio 2019

Giudice del rinvio:

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

Data della decisione di rinvio:

22 luglio 2019

Ricorrente:

FRENETIKEXITO – UNIPessoal LDA

Resistente:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Oggetto del procedimento principale

Determinare se il servizio di nutrizione prestato dalla ricorrente è accessorio del servizio di fitness, costituendo una prestazione unica o se, invece, si tratta di prestazioni tra loro indipendenti e autonome. Nel caso in cui si intenda che il servizio di nutrizione prestato dalla ricorrente è accessorio del servizio di fitness, detto servizio di nutrizione sarà soggetto allo stesso regime fiscale del servizio di fitness, essendo, per tale ragione, soggetto a IVA. Qualora, invece, si intenda che tale servizio costituisce una vera e propria prestazione autonoma e indipendente, ad esso si applicherà il regime fiscale delle prestazioni di servizi di assistenza effettuate nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, ovvero sarà esente da IVA.

In quest'ultimo caso (servizio di nutrizione indipendente), è necessario valutare se l'eventuale esenzione da IVA di cui all'articolo 9, paragrafo 1, del CIVA presuppone l'effettiva prestazione del servizio o la sua mera messa a disposizione.

Oggetto e base giuridica della domanda di pronuncia pregiudiziale

Interpretazione degli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto; articolo 267 TFUE.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se, qualora, come nella fattispecie oggetto del procedimento principale, una società:
 - a) si dedichi, a titolo principale, ad attività di mantenimento e benessere fisico e, a titolo secondario, ad attività inerenti alla salute umana, tra cui nutrizione, consulenze nutrizionali e di valutazione della forma fisica, nonché realizzazione di massaggi;
 - b) metta a disposizione dei suoi clienti programmi che comprendono unicamente servizi di fitness e programmi che comprendono servizi di fitness e nutrizione,

debba ritenersi che, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 2, paragrafo 1, [lettera] c), della direttiva 2006/112/CE, del 28 [novembre 2006], l'attività inerente alla salute umana, segnatamente di nutrizione, sia accessoria dell'attività di mantenimento e benessere fisico, dovendo in tal modo applicarsi alla prestazione accessoria lo stesso regime fiscale della prestazione principale o debba invece ritenersi che l'attività inerente alla salute umana, segnatamente di nutrizione, e l'attività di mantenimento e benessere fisico siano tra loro indipendenti e autonome, dovendo applicarsi ad esse il regime fiscale previsto per ciascuna di tali attività.

- 2) Se l'applicazione dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, [lettera] c), della direttiva 2006/112/CE, del 28 [novembre 2006] presupponga l'effettiva prestazione dei servizi in esso indicati oppure se la mera messa a disposizione dei medesimi, in modo tale che la loro fruizione dipenda unicamente dalla volontà del cliente, sia sufficiente per l'applicazione di tale esenzione.

Norme comunitarie fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

«Articolo 2

1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:
 - a) (...)

b) (...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

«Articolo 132

1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) (...)

b) (...)

c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato».

Disposizioni nazionali fatte valere

Codice dell'imposta sul valore aggiunto (CIVA)

«Articolo 9

Operazioni interne esenti

Sono esenti dall'imposta:

1) le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio delle professioni di medico, odontoiatra, ostetrico, infermiere e altre professioni paramediche».

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, L.^{da}, società con sede a Espinho, Portogallo (in prosiegua: la «ricorrente») presentava domanda di costituzione di tribunale arbitrale in materia tributaria e domanda di pronuncia arbitrale, ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1, lettera a), e 10, paragrafo 1, lettera a), entrambi del Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro (decreto-legge del 20 gennaio 2011, n. 10) (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária; regime giuridico dell'arbitrato in materia tributaria; in prosiegua: il «RJAT»), chiedendo la dichiarazione di illegittimità e conseguente annullamento degli atti tributari di liquidazione d'ufficio dell'IVA riguardanti i periodi dal 201406T al 201512T e corrispondenti interessi compensativi per un importo complessivo pari a EUR 13 253,05, nonché la condanna dell'Autoridade Tributária (amministrazione finanziaria portoghese; in prosiegua: l'«AT» o la «resistente») alla restituzione delle somme pagate, esigendo inoltre il pagamento di interessi a titolo di risarcimento.

- 2 La ricorrente svolge attività di gestione e utilizzazione di strutture sportive, attività di mantenimento e benessere fisico; vendita al dettaglio o online di prodotti di bellezza, alimentari e dietetici, tra cui prodotti per la nutrizione, integratori alimentari e acque, abbigliamento, prodotti per la decorazione e bigiotteria, articoli di merchandising; attività inerenti alla salute umana, tra cui nutrizione, consulenze nutrizionali e di valutazione della forma fisica, nonché la realizzazione di massaggi.
- 3 Nel 2014 e nel 2015 essa aveva prestato, per mezzo di professionista a tal fine debitamente abilitato e certificato, servizi di nutrizione / dietetica nei propri locali, senza applicare l'IVA.
- 4 La nutrizionista contrattata dalla ricorrente era disponibile per occuparsi della clientela un giorno a settimana.
- 5 La ricorrente si era registrata presso la ERS (ente di regolamentazione della salute) nell'agosto del 2014, registrazione confermata, per lo meno, nel 2015.
- 6 La ricorrente proponeva programmi che comprendevano unicamente servizi di fitness e programmi che includevano anche l'accompagnamento nutrizionale, spettando al cliente la scelta del programma desiderato e se utilizzare tutti i servizi messi a sua disposizione attraverso il programma scelto.
- 7 Il servizio di nutrizione, quando sottoscritto dal cliente, era addebitato indipendentemente dal fatto che il cliente ne avesse usufruito e indipendentemente dal numero di sessioni fruite dallo stesso.
- 8 Era possibile fruire dei servizi di nutrizione singolarmente e separatamente dagli altri servizi, mediante il pagamento di un determinato importo, che variava in funzione del fatto che il cliente fosse o meno socio della ricorrente.
- 9 Nelle fatture emesse, la ricorrente aveva indicato specificatamente gli importi relativi al servizio di fitness e al servizio di accompagnamento nutrizionale.
- 10 Non vi è corrispondenza tra i servizi di nutrizione addebitati e le consulenze nutrizionali.
- 11 Con messaggio di posta elettronica del 24 luglio 2017, l'AT chiedeva che le venissero presentati i documenti contabili anteriori e successivi alle regolarizzazioni del 2014 e del 2015 e il piano degli ammortamenti di quegli anni, riguardanti la ricorrente. Tali documenti venivano inviati all'AT il giorno stesso.
- 12 L'AT otteneva accesso al SAFT (Standard Audit File for Tax Purposes) del 2014 e del 2015 della ricorrente.
- 13 L'inizio del procedimento d'ispezione veniva notificato alla ricorrente il 25 ottobre 2017.

- 14 Alla ricorrente venivano notificate le liquidazioni d'ufficio dell'IVA relative ai periodi del 2014 e del 2015 e i corrispondenti interessi compensativi, per un importo complessivo pari a EUR 13 253,05.
- 15 La ricorrente non procedeva al pagamento volontario delle liquidazioni d'ufficio menzionate al punto precedente, dando origine all'instaurazione delle rispettive procedure esecutive per la loro riscossione, nel cui contesto la ricorrente concludeva un accordo per la rateizzazione del pagamento.
- 16 La domanda di costituzione di tribunale arbitrale in materia tributaria e di pronuncia arbitrale veniva presentata il 9 ottobre 2018.

Argomenti delle parti nella causa principale

- 17 La **ricorrente** sostiene in sintesi quanto segue.
- 18 Essa svolge la propria attività nell'area del fitness / health club e nutrizione.
- 19 Nel 2014 e nel 2015 essa aveva prestato, per mezzo di professionista a tal fine debitamente abilitato e certificato, servizi di nutrizione / dietetica nei propri locali, con esenzione dell'IVA
- 20 I servizi di fitness e di nutrizione prestati dalla ricorrente sarebbero tra loro indipendenti e autonomi.
- 21 La ricorrente proponeva piani che comprendevano unicamente servizi di fitness e programmi che includevano anche l'accompagnamento nutrizionale.
- 22 Nelle fatture emesse, la ricorrente aveva indicato specificamente gli importi relativi al servizio di fitness e al servizio di accompagnamento nutrizionale.
- 23 Le ispezioni dell'AT erano cominciate nel luglio del 2017, per quanto l'AT avesse notificato alla ricorrente l'inizio del procedimento d'ispezione solo il 25 ottobre 2017.
- 24 Il fatto che il procedimento d'ispezione non sia stato concluso nel termine di 6 mesi costituisce una violazione delle forme sostanziali, il che determinerebbe l'invalidità di tutti gli atti posteriori, incluse le liquidazioni impugnate.
- 25 La condotta dell'AT non sarebbe conforme all'Informação Vinculativa n. 9215, de 19 de agosto de 2015 (circolare vincolante del 19 agosto 2015, n. 9215), il che costituirebbe una violazione dei principi di cooperazione, di giustizia materiale, di certezza del diritto, di uguaglianza e dello Stato di diritto.
- 26 La relazione dell'ispezione tributaria che è all'origine degli atti di liquidazione impugnati sarebbe viziata per difetto di motivazione.
- 27 La **resistente** ha replicato sostenendo, in sintesi, quanto segue.

- 28 Sulla base dell'analisi degli elementi forniti dalla ricorrente risulta che il cliente paga il servizio nutrizionale anche quando non ne fruisce, ragion per cui l'accompagnamento nutrizionale costituirebbe un servizio accessorio della pratica dell'esercizio fisico.
- 29 Potrebbe concludersi che il servizio di accompagnamento nutrizionale ha carattere accessorio, tenuto conto del numero limitato di consulenze nutrizionali comparato con il rispettivo addebito.
- 30 La ricorrente non proverebbe l'esistenza di una effettiva prestazione di servizi di natura medica.
- 31 Posto che la prestazione del servizio di nutrizione sarebbe accessoria della prestazione del servizio di fitness, ad essa dovrebbe applicarsi il regime fiscale della prestazione principale.
- 32 La ricorrente procederebbe a uno sdoppiamento artificioso del prezzo, assoggettando una parte all'IVA e esentando dall'IVA un'altra parte.
- 33 La relazione dell'ispezione tributaria e gli atti tributari impugnati non sarebbero affetti da mancanza di motivazione.
- 34 Si conclude pertanto che la domanda di pronuncia arbitrale dovrebbe essere respinta oppure, nel caso in cui non si decidesse in tal senso, che siano sottoposte alla Corte di giustizia le due questioni sollevate, al fine di determinare; (i) se la forma di fatturazione dell'ricorrente costituisce una forma di scomposizione artificiosa della prestazione di servizi, e (ii) se l'esenzione dall'IVA prevista per attività mediche possa applicarsi a consulenze nutrizionali che non siano mai state prestate.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

La questione in oggetto verte sull'applicazione dell'esenzione dall'IVA prevista nell'articolo 9, paragrafo 1, del CIVA al servizio di nutrizione prestato dalla ricorrente.

Al fine di accertare se detta esenzione sia applicabile ai servizi di nutrizione in oggetto occorre:

- (i) determinare se il servizio di nutrizione prestato dalla ricorrente sia accessorio del servizio di fitness, formando una prestazione unica o se, invece, si tratti di prestazioni tra loro indipendenti e autonome;
- (ii) determinare se l'esenzione dell'IVA prevista dall'articolo 9, paragrafo 1, del CIVA presupponga l'effettiva prestazione del servizio di nutrizione o se sia sufficiente la mera messa a disposizione di quest'ultimo.

- 35 A tal proposito è necessario tenere presente quanto disposto dalla direttiva 2006/112 e, in particolare, dai suoi articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 132, paragrafo 1, lettera c).
- 36 Nel caso si ritenga che il servizio di nutrizione, nella forma in cui è prestato dalla ricorrente, sia accessorio del servizio di fitness, a tale servizio di nutrizione si applicherà il regime fiscale del servizio di fitness, essendo, per tale ragione, soggetto a IVA.
- 37 Qualora, invece, si ritenga che detto servizio costituisca una vera e propria prestazione autonoma e indipendente, ad esso si applicherà il regime fiscale delle prestazioni di servizi di assistenza effettuate nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, il che significa che sarà esente dall'IVA.
- 38 A tal riguardo, come indicato dalla resistente, la giurisprudenza della Corte di giustizia ha affermato che, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare (...) se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione (sentenza del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649).
- 39 Per quanto concerne l'effettiva natura accessoria o indipendente del servizio di nutrizione rispetto al servizio di fitness, il giudice del rinvio ritiene che, nonostante le posizioni espresse dalla ricorrente e dalla resistente, non esista una giurisprudenza della Corte di giustizia che possa considerarsi uniforme, esistendo giurisprudenza in entrambi i sensi, come d'altra parte emerge dalle memorie stesse delle parti.
- 40 Inoltre, e nel caso in cui si ritenga che il servizio di nutrizione sia indipendente, non dovendo essere assoggettato allo stesso regime fiscale applicabile al servizio di fitness, occorre analizzare se l'eventuale esenzione dall'IVA prevista dall'articolo 9, paragrafo 1, del CIVA presupponga l'effettiva prestazione del servizio o la sua mera messa a disposizione.
- 41 Il giudice del rinvio considera anche in tal caso che la giurisprudenza della Corte di giustizia non sia uniforme nel supportare l'una o l'altra interpretazione.