

Cauza C-581/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

30 iulie 2019

Instanța de trimitere:

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

Data deciziei de trimitere:

22 iulie 2019

Reclamantă:FRENETIKEXITO — UNIPESOAAL L.^{da}**Pârâtă:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

Obiectul procedurii principale

Obiectul litigiului este de a stabili dacă serviciul de nutriție prestat de reclamantă este un serviciu auxiliar serviciului de antrenament sportiv, astfel încât ambele să constituie o prestație unică sau dacă, dimpotrivă, este vorba despre prestații distincte și independente. În cazul în care se stabilește că serviciul de nutriție prestat de reclamantă este un serviciu auxiliar serviciului de antrenament sportiv, serviciul de nutriție în cauză va beneficia de același tratament fiscal precum serviciul de antrenament sportiv, fiind, prin urmare, supus TVA-ului. Dacă, dimpotrivă, se consideră că acest serviciu constituie efectiv o prestație distinctă și independentă, i se va aplica tratamentul fiscal al prestării de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, și anume, va fi scutit de la plata TVA-ului.

În acest din urmă caz (serviciu de nutriție independent), trebuie să se analizeze dacă pentru aplicarea eventualei scutiri de la plata TVA-ului prevăzute la articolul 9 alineatul 1 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată, denumit în continuare

„CIVA”) este necesară prestarea efectivă a serviciului sau este suficientă simpla punere la dispoziție a acestuia.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

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; articolul 267 TFUE.

Întrebări preliminare

- 1) În cazul în care, precum în speță, o societate
 - a) desfășoară cu titlu principal activități de întreținere și menținere a condiției fizice și, cu titlu secundar, activități de îngrijire a sănătății umane, care includ servicii de nutriție, consultații 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 antrenament sportiv și programe care, pe lângă serviciile de antrenament sportiv, includ servicii de nutriție,

trebuie să se considere, în scopul dispozițiilor articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE din 28 [noiembrie 2006], că activitatea de îngrijire a sănătății umane, în special serviciul de nutriție, constituie o activitate auxiliară activității de întreținere și menținere a condiției fizice, astfel încât prestația auxiliară trebuie să beneficieze de același tratament fiscal ca prestația principală sau că, dimpotrivă, activitatea de îngrijire a sănătății umane, în special serviciul de nutriție, și activitatea de întreținere și menținere a condiției fizice constituie activități distincte și independente, astfel încât trebuie să li se aplice tratamentele fiscale respective prevăzute pentru fiecare dintre aceste activități?

- 2) În scopul aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) [litera] (c) din Directiva 2006/112/CE, din 28 [noiembrie 2006], 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?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

„Articolul 2

- (1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:
- (a) [...]
 - (b) [...]
 - (c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

„Articolul 132

- (1) Statele membre scutesc următoarele tranzacții:
- (a) [...]
 - (b) [...]
 - (c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză.”

Dispozițiile naționale invocate

Codul privind taxa pe valoarea adăugată (CIVA)

„Articolul 9

Scutiri pentru operațiunile interne

Sunt scutite de la plata taxei:

- 1) prestările de servicii efectuate în exercitarea profesiilor de medic, medic dentist, moașă, asistent medical și alte profesii paramedicale”.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 A FRENETIKEXITO - UNIPessoal, L.da, societate cu sediul social în Espinho, Portugalia (denumită în continuare „reclamantă”), a depus o cerere de constituire a unui tribunal arbitral în materie fiscală și o cerere de arbitraj, în conformitate cu dispozițiile articolului 2 alineatul 1 litera a) și ale articolului 10 alineatul 1 litera a) din Decretul legislativ nr. 10/2011 din 20 ianuarie 2011 (regimul juridic al arbitrajului fiscal) (denumit în continuare „RJAT”), având ca obiect constatarea nelegalității și, prin urmare, anularea deconturilor din oficiu privind TVA-ul pentru perioadele cuprinse între 201406T și 201512T, majorate cu dobânzile de întârziere corespunzătoare, cu o valoare totală de 13 253,05 EUR, precum și obligarea Autoridade Tributária [Autoritatea fiscală] (denumită în continuare, „AT” sau „pârâta”) la rambursarea sumelor plătite, solicitând, de asemenea, plata dobânzilor de întârziere.

- 2 Reclamanta desfășoară activitatea de gestionare și exploatare a unor instituții sportive, activități de întreținere și menținere a condiției fizice; vinde cu amănuntul sau prin intermediul internetului produse cosmetice, alimentare și dietetice, în special, produse de nutriție, suplimente alimentare și apă, îmbrăcăminte, decorațiuni și bijuterii, produse de promovare comercială; activități de îngrijire a sănătății umane, care includ servicii de nutriție, consultații în materie de nutriție și de evaluare a condiției fizice, precum și realizarea de masajе.
- 3 În anii 2014 și 2015, prin intermediul unui profesionist autorizat și certificat în mod corespunzător, reclamanta a prestat servicii în domeniul nutriției/dieteticii la sediile sale, fără a percepe TVA.
- 4 Nutriționista angajată de reclamantă era disponibilă pentru a servi clienții o zi pe săptămână.
- 5 Reclamanta s-a înregistrat la Entidade Reguladora da Saúde [Autoritatea de Reglementare a Sănătății] în luna august 2014, înregistrare care s-a menținut cel puțin pe tot parcursul anului 2015.
- 6 Reclamanta oferea programe care includeau exclusiv servicii de antrenament sportiv și programe care includeau și o monitorizare nutrițională, clientul fiind acela care trebuia să aleagă programul dorit și să decidă dacă dorea să utilizeze toate serviciile pe care le avea la dispoziție prin intermediul programului ales.
- 7 În cazul în care clientul contracta serviciul de nutriție, acesta era facturat indiferent dacă clientul îl utiliza și indiferent de numărul de consultații efectuate.
- 8 Se puteau contracta servicii de nutriție în mod individual și independent de orice alt serviciu, prin plata unei anumite sume, care varia în funcție de statutul de afiliat pe care îl avea sau nu clientul în raport cu reclamanta.
- 9 Reclamanta preciza în facturile emise sumele respective corespunzătoare serviciului de antrenament sportiv și serviciului de monitorizare nutrițională.
- 10 Nu există nicio corelație între serviciile de nutriție facturate și consultațiile în materie de nutriție.
- 11 Prin e-mailul din 24 iulie 2017, AT a solicitat prezentarea documentelor contabile anterioare și ulterioare regularizărilor din anii 2014 și 2015 și planul de amortizare pentru anii respectivi, referitoare la reclamantă. Aceste documente au fost trimise în aceeași zi către AT.
- 12 AT a avut acces la documentul SAFT (fișierul standard de audit fiscal) din 2014 și 2015 al reclamantei.
- 13 La 25 octombrie 2017, reclamanta a fost notificată cu privire la inițierea procedurii de inspecție.

- 14 Reclamanta a fost notificată cu privire la deconturile din oficiu privind TVA-ul aferente exercițiilor financiare 2014 și 2015 și dobânzile de întârziere corespunzătoare, în valoare totală de 13 253,05 EUR.
- 15 Reclamanta nu a efectuat plata voluntară a sumelor stabilite prin deconturile din oficiu menționate la punctul anterior și, prin urmare, în legătură cu aceste deconturi au fost inițiate procedurile de executare corespunzătoare în vederea colectării, în cadrul cărora reclamanta a acceptat plata în rate.
- 16 La 9 octombrie 2018, a fost depusă o cerere de constituire a tribunalului arbitral în materie fiscală și de arbitraj.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 17 **Reclamanta** prezintă, pe scurt, argumentele indicate în continuare.
- 18 Aceasta își desfășoară activitatea în domeniul serviciilor din cadrul centrelor de sport/sănătate și nutriție.
- 19 În anii 2014 și 2015, prin intermediul unui profesionist autorizat și certificat în mod corespunzător, reclamanta a prestat servicii în domeniul nutriției/dieteticii la sediile sale, aplicând o scutire de la plata TVA-ului.
- 20 Serviciile de antrenament sportiv și de nutriție prestate de reclamantă sunt distincte și independente.
- 21 Reclamanta oferea programe care includeau exclusiv servicii de antrenament sportiv și programe care includeau și servicii de monitorizare nutrițională.
- 22 Reclamanta preciza în facturile emise sumele respective corespunzătoare serviciului de antrenament sportiv și serviciului de monitorizare nutrițională.
- 23 Deși AT și-a început activitatea de inspecție în luna iulie 2017, până la 25 octombrie 2017, aceasta nu a informat reclamanta cu privire la inițierea procedurii de inspecție.
- 24 Faptul că procedura de inspecție nu s-a încheiat în termen de 6 luni constituie o încălcare a unei norme fundamentale de procedură, ceea ce invalidează toate actele ulterioare, inclusiv deconturile contestate.
- 25 AT acționează într-un mod care contravine dispozițiilor Informaço Vinculativa n.º 9215 (răspuns la consultarea obligatorie nr. 9215) din 19 august 2015, ceea ce constituie o încălcare a principiilor colaborării, justiției materiale, securității juridice, egalității și statului de drept.
- 26 Raportul de inspecție fiscală care propune deconturile contestate este afectat de un viciu de motivare.

- 27 **Pârâta** a depus un memoriu în răspuns în care a consemnat, pe scurt, argumentele prezentate în continuare.
- 28 Din analiza elementelor de probă furnizate de reclamantă, rezultă că clientul plătește serviciul de nutriție chiar dacă nu îl utilizează, astfel încât monitorizarea nutrițională constituie un serviciu auxiliar activității fizice.
- 29 Este necesar să se concluzioneze că serviciul de monitorizare nutrițională are un caracter auxiliar având în vedere numărul mic de consultații în materie de nutriție în raport cu încasările efectuate pentru acest serviciu.
- 30 Reclamanta nu a dovedit existența unei prestări efective de servicii medicale.
- 31 Întrucât prestarea serviciului de nutriție este auxiliară prestării serviciului de antrenament sportiv, serviciului respectiv trebuie să i se aplice tratamentul fiscal aplicat acestei prestații principale.
- 32 Reclamanta efectuează o divizare artificială a prețului, supunând TVA o parte din acesta și lăsând cealaltă parte scutită de această taxă.
- 33 Nici raportul de inspecție fiscală, nici deconturile fiscale atacate nu sunt suficient motivate.
- 34 Pârâta încheie prin a solicita ca cererea de arbitraj să fie declarată inadmisibilă sau, dacă aceasta este declarată admisibilă, să fie adresate Curții de Justiție cele două întrebări formulate, prin care se urmărește să se stabilească (i) dacă modalitatea de facturare utilizată constituie o divizare artificială a prestării de servicii și (ii) dacă scutirea de la plata TVA-ului pentru activitățile medicale poate fi aplicată unor servicii de consultanță în materie de nutriție care nu au fost niciodată prestate.

Prezentare succintă a motivării cererii de decizie preliminară

Acțiunea principală privește aplicarea scutirii de la plata TVA-ului prevăzute la articolul 9 alineatul 1 din CIVA serviciului de nutriție furnizat de reclamantă.

Pentru a determina dacă această scutire poate fi aplicată serviciilor de nutriție în cauză, este necesar:

- i) să se stabilească dacă serviciul de nutriție prestat de reclamantă este un serviciu auxiliar serviciului de antrenament sportiv, astfel încât ambele să constituie o prestație unică, sau dacă, dimpotrivă, este vorba despre prestații distincte și independente și
- ii) să se stabilească dacă, în scopul aplicării scutirii de la plata TVA-ului prevăzute la articolul 9 alineatul 1 din CIVA, este necesară prestarea efectivă a serviciului de nutriție sau este suficientă simpla punere la dispoziție a acestuia.

- 35 În acest sens, este necesar să se țină seama de dispozițiile Directivei 2006/112, în special de articolul 2 alineatul (1) litera (c) și de articolul 132 alineatul (1) litera (c) din aceasta.
- 36 În cazul în care se stabilește că serviciul de nutriție prestat de reclamantă este un serviciu auxiliar serviciului de antrenament sportiv, serviciul de nutriție menționat va beneficia de același tratament fiscal precum serviciul de antrenament sportiv, fiind, prin urmare, supus TVA-ului.
- 37 Dacă, dimpotrivă, se consideră că acest serviciu constituie efectiv o prestație distinctă și independentă, i se va aplica tratamentul fiscal al prestării de îngrijiri medicale în cadrul exercitării profesiunilor medicale și paramedicale, și anume, va fi scutit de la plata TVA-ului.
- 38 În acest sens, astfel cum subliniază pârâta, potrivit jurisprudenței Curții, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă cu scopul de a determina, pe de o parte, dacă este vorba despre două sau mai multe prestații distincte sau despre o prestație unică (Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 În ceea ce privește caracterul efectiv auxiliar sau independent al serviciului de nutriție în raport cu serviciul de antrenament sportiv, atunci când primul este prestat într-o sală de sport, instanța de trimitere înțelege că, în pofida punctelor de vedere exprimate, atât de reclamantă, cât și de pârâtă, nu există o jurisprudență a Curții care să poată fi considerată uniformă, întrucât există jurisprudență în ambele direcții, astfel cum rezultă, de altfel, chiar din argumentele prezentate de părți.
- 40 Pe de altă parte, și în cazul în care se consideră că serviciul de nutriție este independent și, în consecință, că nu trebuie să beneficieze de același tratament fiscal aplicabil serviciului de antrenament sportiv, trebuie să se examineze dacă, în scopul eventualei aplicări a scutirii de la plata TVA-ului prevăzute la articolul 9 alineatul 1 din CIVA, este necesară prestarea efectivă a serviciului sau este suficientă simpla punere la dispoziției a acestuia.
- 41 Instanța de trimitere consideră din nou că jurisprudența Curții nu este uniformă atunci când alege o interpretare sau alta.