

62019CJ0581

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

4 mars 2021 ( \*1 )

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 2, paragraphe 1, sous c) – Prestations soumises à la TVA – Exonérations – Article 132, paragraphe 1, sous c) – Prestations de soins dans le cadre de l’exercice des professions médicales et paramédicales – Suivi et conseil nutritionnels – Activités sportives, de bien-être et de culture physiques – Notions de “prestation complexe unique”, de “prestation accessoire à la prestation principale” et d’“indépendance des prestations” – Critères »

Dans l’affaire C?581/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d’arbitrage administratif – CAAD), Portugal], par décision du 22 juillet 2019, parvenue à la Cour le 30 juillet 2019, dans la procédure

Frenetikexito – Unipessoal Lda

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (troisième chambre),

composée de Mme A. Prechal, présidente de chambre, MM. N. Wahl (rapporteur), F. Biltgen, Mme L. S. Rossi et M. J. Passer, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

–

pour Frenetikexito – Unipessoal Lda, par Me R. Monteiro, advogado,

–

pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes et R. Campos Laires ainsi que par Mmes S. Jaulino et P. Barros da Costa, en qualité d’agents,

–

pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios et M. B. Rechená, en qualité d’agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 22 octobre 2020,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur 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, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Frenetikexito – Unipessoal Lda à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) au sujet d'avis de rappel de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour des services de suivi et de conseil nutritionnels et des services portant sur des activités sportives, de bien-être et de culture physiques.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, sont soumises à la TVA :

« les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

4

Selon l'article 132, paragraphe 1, sous b), de cette directive, les États membres exonèrent :

« l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus ».

5

En vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de ladite directive, les États membres exonèrent :

« 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 ».

Le droit portugais

6

Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée), sont exonérées de la TVA :

« Les prestations de services effectuées dans l'exercice des professions de médecin, de dentiste, de sage-femme, d'infirmier et d'autres professions paramédicales ».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

7

Frenetikexito est une société commerciale exerçant, notamment, une activité de gestion et d'exploitation d'établissements sportifs, des activités de bien-être et de culture physiques ainsi que des activités promouvant et favorisant la santé humaine, comme le suivi et le conseil nutritionnels ou l'évaluation physique.

8

Après s'être enregistrée auprès de l'Entidade Reguladora da Saúde (entité régulatrice en matière de santé, Portugal), la requérante au principal a fourni, au cours des années 2014 et 2015, des services de suivi nutritionnel dans ses locaux par l'intermédiaire d'une nutritionniste qualifiée et certifiée à cet effet. Cette nutritionniste, embauchée par la requérante au principal, était disponible pour fournir ses services un jour par semaine. La TVA n'a pas été facturée pour ces services.

9

La requérante au principal proposait dans ses établissements des programmes différents. Certains programmes incluaient uniquement des services de bien-être et de culture physiques alors que d'autres programmes incluaient, en outre, un suivi nutritionnel. Chaque client était en mesure de choisir le programme souhaité et de faire usage, ou non, de tous les services mis à sa disposition dans le cadre du programme choisi. Ainsi, dès lors que le client avait souscrit au service de suivi nutritionnel, celui-ci lui était facturé, qu'il en ait bénéficié ou non, et quel que soit le nombre de consultations dont il avait bénéficié.

10

En outre, les services de suivi nutritionnel pouvaient être souscrits séparément de tout autre service, moyennant le paiement d'un certain montant, qui était fonction de l'appartenance ou non du client à un établissement de la requérante au principal.

11

La requérante au principal opérait, dans les factures qu'elle émettait, une distinction entre les montants liés au service de bien-être et de culture physiques et ceux liés au service de suivi nutritionnel. Il n'y avait pas de correspondance entre les services de suivi nutritionnel facturés et les consultations en nutrition.

12

Dans le cadre d'un contrôle, l'autorité fiscale et douanière a constaté que, pour les exercices fiscaux relatifs aux années 2014 et 2015, les clients de la requérante au principal avaient payé le service de suivi nutritionnel même s'ils n'en bénéficiaient pas. Elle a, dès lors, conclu que la prestation de ce service revêtait un caractère accessoire par rapport à la prestation du service de bien-être et de culture physiques. De ce fait, l'autorité fiscale et douanière a décidé de lui appliquer le traitement fiscal de la prestation principale et de procéder à un rappel de TVA assorti des intérêts compensatoires correspondants, à hauteur d'un montant global de 13253,05 euros.

La requérante au principal n'ayant pas payé ces sommes, les procédures d'exécution applicables ont été engagées en vue de leur recouvrement, dans le cadre desquelles celle-ci a conclu un accord de paiement échelonné. Néanmoins, estimant que les services de bien-être et de culture physiques et les services de suivi nutritionnel qu'elle fournissait étaient indépendants, la requérante au principal a saisi la juridiction de renvoi d'un recours tendant à faire constater l'illégalité du rappel en cause.

C'est dans ces conditions que le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif – CAAD), Portugal] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

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 ;

b)

met à la 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], 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 ?

2)

L'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive [2006/112] 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 ? »

Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

Dans ses observations écrites, le gouvernement portugais soutient que la demande de décision préjudicielle est irrecevable, la juridiction de renvoi n'ayant pas fourni à suffisance de droit les informations nécessaires à l'apport d'une réponse pertinente et utile comme l'exige l'article 94, sous a), du règlement de procédure de la Cour.

16

À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales, la nécessité de parvenir à une interprétation du droit de l'Union qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci respecte scrupuleusement les exigences concernant le contenu d'une demande de décision préjudicielle et figurant de manière explicite à l'article 94 du règlement de procédure (arrêt du 19 avril 2018, *Consorzio Italian Management et Catania Multiservizi*, C-152/17, EU:C:2018:264, point 21 ainsi que jurisprudence citée).

17

Ainsi, il est notamment indispensable, comme l'énonce l'article 94, sous a), du règlement de procédure, que la décision de renvoi contienne un exposé sommaire des faits pertinents tels qu'ils ont été constatés par la juridiction de renvoi ou, à tout le moins, un exposé des données factuelles sur lesquelles les questions sont fondées (arrêt du 3 décembre 2019, *Iccrea Banca*, C-414/18, EU:C:2019:1036, point 28 et jurisprudence citée), ainsi que l'énonciation des raisons qui ont conduit la juridiction de renvoi à s'interroger sur l'interprétation ou la validité de certaines dispositions du droit de l'Union et du lien qu'elle établit entre ces dispositions et la législation nationale applicable au litige au principal (ordonnance du 5 juin 2019, *Wilo Salmson France*, C-10/19, non publiée, EU:C:2019:464, point 15).

18

En l'occurrence, la décision de renvoi contient des données factuelles suffisantes pour la compréhension tant des questions posées que de la portée de celles-ci, de sorte que la Cour peut fournir à la juridiction de renvoi tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent permettre à celle-ci de trancher le litige au principal. Partant, les deux questions préjudicielles sont recevables.

Sur les questions préjudicielles

19

Par ses questions, qu'il convient de traiter ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions combinées de l'article 2, paragraphe 1, sous c), et de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doivent être interprétées en ce sens qu'un service de suivi nutritionnel fourni par un professionnel certifié et habilité au sein d'établissements sportifs, et éventuellement dans le cadre de programmes incluant également des services de bien-être et de culture physiques, constitue une prestation de services indépendante. Elle demande également à la Cour si le bénéfice de l'exonération de la TVA prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive présuppose la prestation effective du service, en l'occurrence un service de suivi nutritionnel correspondant à celui défini par la juridiction de renvoi, ou si la mise à disposition d'un tel service est suffisante à cette fin.

20

Il échet, d'emblée, de constater que la juridiction de renvoi, en posant ses questions, semble être

partie de la prémisse selon laquelle l'un des types de services fournis dans l'affaire au principal, à savoir le service de suivi nutritionnel, était susceptible d'entrer dans le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

21

Il importe donc, à titre liminaire, de vérifier l'exactitude de cette prémisse, défendue par la requérante au principal mais contestée par le gouvernement portugais et nuancée par la Commission européenne.

22

Selon une jurisprudence constante, les termes employés pour désigner les exonérations figurant à l'article 132 de la directive 2006/112 sont d'interprétation stricte. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par ces exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées à cet article 132 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêt du 8 octobre 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, point 28 et jurisprudence citée).

23

En l'occurrence, la disposition en cause doit être interprétée à la lumière du contexte dans lequel elle s'inscrit, des finalités et de l'économie de la directive 2006/112, en tenant particulièrement compte de la ratio legis de l'exonération qu'elle prévoit (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, point 61 et jurisprudence citée). Ainsi, les termes de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive, à savoir « 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 », visent non pas les prestations effectuées dans le milieu hospitalier, dans des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature, exonérées en application de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, mais les prestations médicales et paramédicales fournies en dehors d'un tel cadre, tant au domicile privé du prestataire qu'au domicile du patient ou en tout autre lieu (voir, en ce sens, arrêts du 10 septembre 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, point 36, et du 10 juin 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, point 36).

24

Il convient en outre de relever que la notion de « soins médicaux », figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112, et celle de « prestations de soins à la personne », figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive, visent toutes deux des prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé (arrêts du 10 juin 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, points 37 et 38, ainsi que du 18 septembre 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, point 20 et jurisprudence citée).

25

Dès lors, les « prestations de soins à la personne », au sens de cette disposition, doivent impérativement avoir une finalité thérapeutique, dès lors que c'est celle-ci qui détermine si une prestation médicale ou paramédicale doit être exonérée de la TVA [voir, en ce sens, arrêt du 5 mars 2020, X (Exonération de TVA pour des consultations téléphoniques), C-48/19, EU:C:2020:169, point 27 et jurisprudence citée], même s'il ne s'ensuit pas nécessairement que

cette finalité doit être comprise dans une acception particulièrement étroite (arrêts du 10 juin 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, point 40 et jurisprudence citée, ainsi que du 21 mars 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, point 26).

26

Ainsi, les prestations de nature médicale ou paramédicale effectuées dans le but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 [arrêt du 5 mars 2020, *X* (Exonération de TVA pour des consultations téléphoniques), C-48/19, EU:C:2020:169, point 29 et jurisprudence citée].

27

L'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 suppose donc que deux conditions soient satisfaites, la première, relative à la finalité de la prestation en cause, telle que rappelée aux points 24 à 26 du présent arrêt, et la seconde, tenant à ce que cette prestation intervienne dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné.

28

Quant à cette seconde condition, il importe de déterminer, comme le relèvent le gouvernement portugais et la Commission, si un service de suivi nutritionnel, tel que celui en cause au principal, fourni par un professionnel certifié et habilité à cet effet au sein d'établissements sportifs et éventuellement dans le cadre de programmes incluant également des services de bien-être et de culture physiques, est défini, par le droit de l'État membre concerné (arrêt du 27 juin 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C-597/17, EU:C:2019:544, point 23 ainsi que jurisprudence citée), comme étant fourni dans l'exercice d'une profession médicale ou paramédicale. Il ressort des éléments figurant dans la décision de renvoi, éclairés par les observations du gouvernement portugais, que le service en question était le fait d'une personne dotée d'une qualification professionnelle l'habilitant à effectuer des activités paramédicales telles que définies par l'État membre concerné, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier.

29

À supposer que tel soit bien le cas, il convient de s'attacher à la finalité d'une prestation telle que celle en cause au principal, ce qui correspond à la première condition posée à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112. À cet égard, il importe de garder présent à l'esprit, pour l'examen de cette finalité, que les exonérations prévues à l'article 132 de cette directive s'insèrent dans le chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de ladite directive. Ainsi, une activité ne peut être exonérée, par dérogation au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (arrêts du 21 mars 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, point 23, et du 21 septembre 2017, *Commission/Allemagne*, C-616/15, EU:C:2017:721, point 49), si elle ne répond pas à ladite finalité d'intérêt général, commune à l'ensemble des exonérations visées à cet article 132.

30

À cet égard, il est constant qu'un service de suivi nutritionnel fourni dans le cadre d'un établissement sportif peut, à moyen et à long terme ou envisagé très largement, être un instrument de prévention de certaines maladies, telles que l'obésité. Toutefois, il convient de

constater qu'il en est de même de la pratique sportive elle-même, dont le rôle est reconnu, à titre d'illustration, pour limiter la survenance de maladies cardiovasculaires. Un tel service présente donc, en principe, une finalité sanitaire, mais non pas, ou non pas nécessairement, une finalité thérapeutique.

31

Dès lors, en l'absence d'indication qu'il est fourni à des fins de prévention, de diagnostic, de traitement d'une maladie et de rétablissement de la santé, et donc avec une finalité thérapeutique, au sens de la jurisprudence citée aux points 24 et 26 du présent arrêt, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, un service de suivi nutritionnel, tel que celui fourni dans l'affaire au principal, ne répond pas au critère de l'activité d'intérêt général commun à toutes les exonérations prévues à l'article 132 de la directive 2006/112 et, par conséquent, ne relève pas de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive, de sorte qu'il est, en principe, assujéti à la TVA.

32

Cette interprétation ne contrevient pas au principe de neutralité fiscale, qui s'oppose en particulier à ce que deux livraisons de biens ou deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci, et qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 17 décembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, point 48 et jurisprudence citée), puisque, au regard de l'objectif poursuivi à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, des services de suivi nutritionnel fournis avec un objectif thérapeutique et des services de suivi nutritionnel dénués d'un tel objectif ne sauraient être considérés comme identiques ou semblables du point de vue du consommateur et ne répondent pas aux mêmes besoins de ce dernier.

33

Toute autre interprétation aurait pour conséquence d'élargir le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au-delà de la ratio legis que traduisent le libellé de cette disposition ainsi que l'intitulé du chapitre 2 du titre IX de cette directive. En effet, tout service effectué dans le cadre de l'exercice d'une profession médicale ou paramédicale, ayant, même de façon très indirecte ou lointaine, pour effet de prévenir certaines pathologies, relèverait de l'exonération prévue à cette disposition, ce qui ne correspondrait pas à l'intention du législateur de l'Union et à l'exigence d'interprétation stricte d'une telle exonération, rappelée au point 22 du présent arrêt. Ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé au point 61 de ses conclusions, un lien simplement incertain avec une pathologie, sans risque concret d'atteinte à la santé, ne saurait suffire à cet égard.

34

Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de conclure que, sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, un service de suivi nutritionnel fourni dans des conditions telles que celles en cause au principal n'est pas de nature à entrer dans le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112. Dès lors, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

35

S'agissant de la première question, il ne peut être exclu que, au regard du caractère taxable d'un



tel service, la juridiction de renvoi considère que la question de savoir si celui-ci est ou non indépendant des services de bien-être et de culture physiques conserve un intérêt afin de déterminer le traitement fiscal respectif de ces services.

36

Il importe de rappeler, à cette fin, que, si, dans le cadre d'une procédure visée à l'article 267 TFUE, fondée sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, il appartient auxdites juridictions, qui sont seules compétentes, notamment, pour constater et apprécier les faits, de déterminer, en particulier, si un service de suivi nutritionnel fourni dans des conditions telles que celles en cause au principal constitue ou non une prestation de services indépendante des services de bien-être et de culture physiques et de porter toutes appréciations de fait définitives à cet égard (arrêt du 19 décembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, point 35 et jurisprudence citée), la Cour peut fournir à ces juridictions tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elles sont saisies (arrêt du 17 janvier 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, point 33). Il convient, dans cette perspective, de faire état des considérations suivantes.

37

Il ressort de la jurisprudence de la Cour que, dans les cas où une opération économique 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 afin de déterminer s'il s'en dégage une ou plusieurs prestations (voir, en ce sens, arrêt du 25 février 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, point 28 et jurisprudence citée), étant précisé que, en règle générale, chaque prestation doit être considérée comme une prestation distincte et indépendante, ainsi qu'il découle de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 [arrêt du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, point 23 et jurisprudence citée].

38

Toutefois, par exception à cette règle générale, premièrement, l'opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA. C'est pourquoi il existe une prestation unique lorsque plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti au client sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel [arrêt du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, point 23 et jurisprudence citée].

39

À cette fin, ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé aux points 22 à 33 de ses conclusions, il convient d'identifier les éléments caractéristiques de l'opération en cause (arrêts du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, point 22, et du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, point 30), en se plaçant du point de vue du consommateur moyen (arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, point 21 et jurisprudence citée). Le faisceau d'indices auquel il est recouru dans ce but comprend différents éléments, les premiers, d'ordre intellectuel et d'importance décisive, visant à établir le caractère indissociable ou non des éléments de l'opération en cause (arrêt du 28 février 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, point 30) et sa finalité économique, unique ou non [arrêt du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, point 34], les seconds, d'ordre matériel et n'ayant pas une importance décisive (voir, en ce sens, arrêt du 25 février 1999,

CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, point 31), venant, le cas échéant, au soutien de l'analyse des premiers éléments, tels que l'accès séparé (arrêt du 17 janvier 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, point 43) ou conjoint (arrêt du 8 décembre 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, point 33) aux prestations en cause ou l'existence d'une facturation unique (ordonnance du 19 janvier 2012, Purple Parking et Airparks Services, C?117/11, non publiée, EU:C:2012:29, point 34 ainsi que jurisprudence citée) ou distincte (arrêt du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, point 27).

40

Deuxièmement, une opération économique constitue une prestation unique lorsqu'un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale, alors que, à l'inverse, d'autres éléments doivent être regardés comme une ou des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale [arrêt du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, point 29 et jurisprudence citée].

41

Il ressort de la jurisprudence de la Cour que le premier critère à prendre en considération à cet égard est l'absence de finalité autonome de la prestation du point de vue du consommateur moyen. Ainsi, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire [arrêt du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, point 29 et jurisprudence citée].

42

Le second critère, qui constitue en réalité un indice du premier, tient à la prise en compte de la valeur respective de chacune des prestations composant l'opération économique, l'une s'avérant minimale, voire marginale, par rapport à l'autre (voir, en ce sens, arrêt du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin, C?308/96 et C?94/97, EU:C:1998:496, point 24).

43

Troisièmement, ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé au point 44 de ses conclusions, en vertu de la directive 2006/112, les « opérations étroitement liées » à une prestation exonérée partagent l'exonération de celle-ci afin d'assurer la pleine efficacité de cette exonération. Toutefois, au regard des considérations figurant aux points 30 et 31 du présent arrêt, ce troisième type d'exception à la règle générale consistant à considérer chaque prestation comme une prestation distincte et indépendante ne trouve pas à s'appliquer en présence d'un service de suivi nutritionnel tel que celui fourni dans l'affaire au principal. Il convient donc de faire l'économie de l'examen de ce type d'exception.

44

S'agissant de l'applicabilité à des prestations telles que celles en cause au principal du premier type d'exception, visé au point 38 du présent arrêt, il convient de constater, à la lecture de la décision de renvoi, que la requérante au principal se consacre notamment à l'activité de gestion et d'exploitation d'établissements sportifs ainsi qu'à des activités de bien-être et de culture physiques et qu'elle a fourni, par l'intermédiaire d'un professionnel dûment qualifié et certifié à cet effet, des services de suivi nutritionnel dans ses locaux.

45

De surcroît, il ressort des éléments fournis par la juridiction de renvoi que ces différents services fournis par la requérante au principal faisaient l'objet d'une facturation séparée et qu'il était possible de bénéficier des uns sans avoir recours aux autres.

46

Ainsi, sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, il apparaît que des services de bien-être et de culture physiques, d'une part, et de suivi nutritionnel, d'autre part, tels que fournis par la requérante au principal, ne sont pas indissociablement liés au sens de la jurisprudence rappelée aux points 38 et 39 du présent arrêt.

47

Il convient donc de considérer, en principe, des prestations telles que celles en cause au principal comme ne constituant pas une prestation unique à caractère complexe.

48

S'agissant de l'applicabilité à des prestations telles que celles en cause au principal du deuxième type d'exception, visé aux points 40 à 42 du présent arrêt, il importe, en l'occurrence, de relever, d'une part, la finalité autonome de la prestation de suivi diététique du point de vue du consommateur moyen. Même si de telles prestations de suivi diététique étaient dispensées ou susceptibles de l'être dans les mêmes locaux sportifs que les prestations de bien-être et de culture physiques, il n'en demeurerait pas moins que la finalité des premières est d'ordre non pas sportif, mais sanitaire et esthétique, nonobstant le fait qu'une discipline diététique peut avoir pour effet de contribuer à la performance athlétique. D'autre part, ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé au point 56 de ses conclusions, dans l'affaire au principal, selon la facturation de la requérante, 40 % de la contrepartie mensuelle globale à payer par le client était imputable au conseil nutritionnel, pourcentage qui, manifestement, ne saurait être qualifié de minime ou, a fortiori, de marginal. Des prestations de suivi diététique telles que celles en cause au principal ne peuvent donc être regardées comme accessoires par rapport à des prestations principales qui seraient constituées par les prestations de bien-être et de culture physiques.

49

Il en découle qu'il convient, sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, de considérer des prestations telles que celles en cause au principal comme distinctes et indépendantes les unes des autres aux fins de l'application de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

50

Compte tenu de ces considérations, il y a lieu de répondre aux questions posées que la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens que, sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, un service de suivi nutritionnel fourni par un professionnel certifié et habilité au sein d'établissements sportifs, et éventuellement dans le cadre de programmes incluant également des services de bien-être et de culture physiques, constitue une prestation de services distincte et indépendante et n'est pas susceptible de relever de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive.

## Sur les dépens

51

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit :

La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens que, sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, un service de suivi nutritionnel fourni par un professionnel certifié et habilité au sein d'établissements sportifs, et éventuellement dans le cadre de programmes incluant également des services de bien-être et de culture physiques, constitue une prestation de services distincte et indépendante et n'est pas susceptible de relever de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive.

Signatures

( \*1 ) Langue de procédure : le portugais.