

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

4 marzo 2021 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Prestazioni sottoposte all’IVA – Esenzioni – Articolo 132, paragrafo 1, lettera c) – Prestazioni di cure mediche nel contesto dell’esercizio di professioni mediche e paramediche – Monitoraggio e consulenza nutrizionale – Attività sportive, di mantenimento e benessere – Nozioni di “prestazione complessa unica”, di “prestazione accessoria alla prestazione principale” e di “indipendenza delle prestazioni” – Criteri»

Nella causa C?581/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunale arbitrale in materia tributaria (centro di arbitrato amministrativo – CAAD), Portogallo], con decisione del 22 luglio 2019, pervenuta in cancelleria il 30 luglio 2019, nel procedimento

**Frenetikexito – Unipessoal Lda**

contro

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, N. Wahl (relatore), F. Biltgen, L.S. Rossi e J. Passer, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Frenetikexito – Unipessoal Lda, da R. Monteiro, advogado;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino e P. Barros da Costa, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e B. Rechená, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 22 ottobre 2020,

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e dell'articolo 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 (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Frenetikexito – Unipessoal Lda e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorità tributaria e doganale, Portogallo) in merito ad avvisi di accertamento di pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per servizi di monitoraggio e consulenza nutrizionale e servizi relativi ad attività sportive, di benessere e di cultura fisici.

## **Contesto normativo**

### ***Diritto dell'Unione***

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, sono soggette all'IVA:

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

4 Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, gli Stati membri esentano:

«l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti».

5 In forza dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della stessa direttiva, gli Stati membri esentano:

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

### ***Diritto portoghese***

6 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice dell'imposta sul valore aggiunto), sono esenti da IVA:

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

## **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

7 La Frenetikexito è una società commerciale che esercita, in particolare, un'attività di gestione e di sfruttamento di stabilimenti sportivi, attività di benessere e cultura fisiche, nonché attività che promuovono e incentivano la salute umana, come il monitoraggio e la consulenza nutrizionale o la valutazione fisica.

8 Dopo essersi registrata presso l'Entidade Reguladora da Saúde (ente di regolamentazione in materia di sanità, Portogallo), la ricorrente nel procedimento principale ha fornito, nel corso degli anni 2014 e 2015, servizi di monitoraggio nutrizionale nei suoi locali mediante una nutrizionista qualificata e certificata a tal fine. Tale nutrizionista, assunta dalla ricorrente nel procedimento principale, era disponibile per fornire i suoi servizi un giorno alla settimana. L'IVA non è stata

fatturata per tali servizi.

9 La ricorrente nel procedimento principale proponeva nei suoi stabilimenti programmi diversi. Taluni programmi includevano unicamente servizi di benessere fisico e di fitness, mentre altri programmi includevano inoltre un monitoraggio nutrizionale. Ciascun cliente era in grado di scegliere il programma desiderato e di fare uso o meno di tutti i servizi messi a sua disposizione nell'ambito del programma scelto. Pertanto, dal momento che il cliente aveva sottoscritto il servizio di monitoraggio nutrizionale, tale servizio gli veniva fatturato, a prescindere dal fatto che ne avesse beneficiato o meno, e a prescindere dal numero di consultazioni di cui aveva beneficiato.

10 Inoltre, i servizi di monitoraggio nutrizionale potevano essere sottoscritti separatamente da qualsiasi altro servizio, mediante il pagamento di un determinato importo, che dipendeva dall'appartenenza o meno del cliente ad una sede della ricorrente nel procedimento principale.

11 La ricorrente nel procedimento principale operava, nelle fatture da essa emesse, una distinzione tra gli importi collegati al servizio di benessere e di cultura fisici e quelli connessi al servizio di monitoraggio nutrizionale. Non vi era corrispondenza tra i servizi di monitoraggio nutrizionale fatturati e le visite in nutrizione.

12 Nell'ambito di un controllo, l'autorità fiscale e doganale ha constatato che, per gli esercizi fiscali relativi agli anni 2014 e 2015, i clienti della ricorrente nel procedimento principale avevano pagato il servizio di monitoraggio nutrizionale anche se non ne beneficiavano. Essa ha pertanto concluso che la prestazione di tale servizio aveva carattere accessorio rispetto alla prestazione del servizio di benessere e di cultura fisici. Per tale motivo, l'amministrazione fiscale e doganale ha deciso di applicarle il trattamento fiscale della prestazione principale e di procedere ad un accertamento dell'IVA maggiorato dei relativi interessi compensativi, per un importo complessivo pari a EUR 13 253,05.

13 Poiché la ricorrente nel procedimento principale non ha pagato tali somme, sono state avviate le procedure di esecuzione applicabili per il loro recupero, nell'ambito delle quali quest'ultima ha concluso un accordo di pagamento rateizzato. Tuttavia, ritenendo che i servizi di benessere fisico e di fitness e i servizi di monitoraggio nutrizionale da essa forniti fossero indipendenti, la ricorrente nel procedimento principale ha adito il giudice del rinvio con un ricorso diretto a far dichiarare l'illegittimità dell'accertamento in questione.

14 In tali circostanze, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunale arbitrale tributario (Centro di arbitrato amministrativo – CAAD)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se, nell'ipotesi in cui, 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 esecuzione 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 fini delle disposizioni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva [2006/112], 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] 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».

### **Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale**

15 Nelle sue osservazioni scritte, il governo portoghese sostiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale è irricevibile, in quanto il giudice del rinvio non ha fornito a sufficienza di diritto le informazioni necessarie all'apporto di una risposta pertinente e utile, come richiesto dall'articolo 94, lettera a), del regolamento di procedura della Corte.

16 A tal riguardo occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, nell'ambito della cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, la necessità di pervenire a un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile per il giudice nazionale impone che quest'ultimo rispetti scrupolosamente i requisiti riguardanti il contenuto di una domanda di pronuncia pregiudiziale e indicati in maniera esplicita all'articolo 94 del regolamento di procedura della Corte (sentenza del 19 aprile 2018, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi, C?152/17, EU:C:2018:264, punto 21 e la giurisprudenza ivi citata).

17 Pertanto, è segnatamente indispensabile, come enuncia l'articolo 94, lettera a), del regolamento di procedura, che la decisione di rinvio contenga un'esposizione sommaria dei fatti rilevanti quali constatati dal giudice del rinvio o, quantomeno, un'illustrazione delle circostanze di fatto su cui si basano le questioni (sentenza del 3 dicembre 2019, Iccrea Banca, C?414/18, EU:C:2019:1036, punto 28 e giurisprudenza ivi citata), nonché l'esposizione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di talune disposizioni di diritto dell'Unione e del legame che esso stabilisce tra tali disposizioni e la legislazione nazionale applicabile alla controversia principale (ordinanza del 5 giugno 2019, Wilo Salmson France, C?10/19, non pubblicata, EU:C:2019:464, punto 15).

18 Nel caso di specie, la decisione di rinvio contiene dati di fatto sufficienti per la comprensione sia delle questioni sollevate sia della portata di queste ultime, cosicché la Corte può fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che gli consentano di dirimere la controversia principale. Pertanto, le due questioni pregiudiziali sono ricevibili.

### **Sulle questioni pregiudiziali**

19 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il combinato disposto dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che un servizio di monitoraggio nutrizionale fornito da un professionista certificato e abilitato all'interno di stabilimenti sportivi, ed eventualmente nell'ambito di programmi che includono anche servizi di benessere fisico e di fitness, costituisca una prestazione di servizi indipendente. Esso chiede altresì alla Corte se il beneficio dell'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva presupponga la prestazione effettiva del servizio, nella specie un servizio di monitoraggio nutrizionale corrispondente a quello definito dal giudice del rinvio, o se la messa a disposizione di un servizio siffatto sia sufficiente a tal fine.

20 Occorre anzitutto constatare che il giudice del rinvio, sollevando le sue questioni, sembra aver preso le mosse dalla premessa secondo cui uno dei tipi di servizi forniti nel procedimento

principale, ossia il servizio di monitoraggio nutrizionale, poteva rientrare nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

21 Occorre quindi, in via preliminare, verificare l'esattezza di tale premessa, sostenuta dalla ricorrente nella causa principale, ma contestata dal governo portoghese e sfumata dalla Commissione europea.

22 Secondo giurisprudenza costante, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente. Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti da dette esenzioni e rispettare i requisiti derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune dell'IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al menzionato articolo 132 debbano essere interpretati in modo da privare le esenzioni stesse dei loro effetti (sentenza dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

23 Nella specie, la disposizione in parola dev'essere interpretata alla luce del contesto nel quale si inserisce, della finalità e della struttura della direttiva 2006/112, tenendo conto, in particolare, della ratio legis dell'esenzione che essa prevede (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punto 61 e giurisprudenza ivi citata). Pertanto, i termini dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, vale a dire «le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato», riguardano non le prestazioni effettuate in ambito ospedaliero, in centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura, esenti in applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di detta direttiva, bensì le prestazioni mediche e paramediche fornite al di fuori di un siffatto contesto, sia al domicilio privato del prestatore sia al domicilio del paziente o in qualsivoglia altro luogo (v., in tal senso, sentenze del 10 settembre 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punto 36, e del 10 giugno 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punto 36).

24 Occorre inoltre rilevare che la nozione di «cure mediche», contenuta nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, e quella di «prestazioni mediche», contenuta nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della stessa direttiva, si riferiscono entrambe a prestazioni destinate a diagnosticare, trattare e, per quanto possibile, curare malattie o anomalie della salute (sentenze del 10 giugno 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punti 37 e 38, nonché del 18 settembre 2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

25 Pertanto, le «prestazioni mediche», ai sensi di detta disposizione, devono imperativamente avere una finalità terapeutica, dal momento che è tale finalità che determina se una prestazione medica o paramedica debba essere esentata dall'IVA [v., in tal senso, sentenza del 5 marzo 2020, X (Esenzione dall'IVA per consultazioni telefoniche), C-48/19, EU:C:2020:169, punto 27 e giurisprudenza ivi citata], anche se non necessariamente ne consegue che tale finalità debba essere intesa in un'accezione particolarmente stretta (sentenze del 10 giugno 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punto 40 e giurisprudenza citata, nonché del 21 marzo 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punto 26).

26 Ne consegue che le prestazioni di natura medica o paramedica effettuate allo scopo di tutelare, vuoi mantenendola vuoi ristabilendola, la salute delle persone possono beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 [sentenza del 5 marzo 2020, X (Esenzione dall'IVA per le consultazioni telefoniche), C-48/19, EU:C:2020:169, punto 29 e giurisprudenza ivi citata].

27 L'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 presuppone quindi che siano soddisfatte due condizioni, la prima relativa alla finalità della prestazione di cui trattasi, quale ricordata ai punti da 24 a 26 della presente sentenza, e la seconda, relativa alla circostanza che tale prestazione avvenga nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali definite dallo Stato membro interessato.

28 Quanto a tale seconda condizione, occorre determinare, come rilevato dal governo portoghese e dalla Commissione, se un servizio di monitoraggio nutrizionale, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, fornito da un professionista certificato ed autorizzato a tal fine presso stabilimenti sportivi ed eventualmente nell'ambito di programmi che includono anche servizi di benessere fisico e di fitness, sia definito, dal diritto dello Stato membro interessato (sentenza del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a., C-597/17, EU:C:2019:544, punto 23 e giurisprudenza ivi citata), come un servizio fornito nell'esercizio di una professione medica o paramedica. Dagli elementi contenuti nella decisione di rinvio, chiariti dalle osservazioni del governo portoghese, risulta che il servizio in questione era fornito da una persona dotata di una qualifica professionale che la autorizzava ad effettuare attività paramediche quali definite dallo Stato membro interessato, circostanza che spetterà al giudice del rinvio verificare.

29 Supponendo che sia effettivamente così, occorre riferirsi alla finalità di una prestazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, il che corrisponde alla prima condizione posta dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. A tal riguardo, occorre tenere presente, ai fini dell'esame di tale finalità, che le esenzioni previste all'articolo 132 di tale direttiva si inseriscono nel capo 2, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX di detta direttiva. Pertanto, un'attività non può essere esentata, in deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (sentenze del 21 marzo 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punto 23, e del 21 settembre 2017, Commissione/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punto 49), se essa non risponde a tale finalità di interesse generale, comune a tutte le esenzioni previste dal summenzionato articolo 132.

30 A tal riguardo, è pacifico che un servizio di monitoraggio nutrizionale fornito nell'ambito di uno stabilimento sportivo può, a medio e lungo termine o previsto molto ampiamente, essere uno strumento per prevenire talune malattie, come l'obesità. Tuttavia, occorre constatare che lo stesso vale per la pratica sportiva stessa, il cui ruolo è riconosciuto, a titolo illustrativo, per limitare l'insorgenza di malattie cardiovascolari. Un siffatto servizio presenta quindi, in linea di principio, una finalità sanitaria, ma non, o non necessariamente, una finalità terapeutica.

31 Di conseguenza, in mancanza di qualsiasi indicazione che indichi che esso è fornito a fini di prevenzione, diagnosi, trattamento di una malattia e ripristino della salute, e quindi con uno scopo terapeutico, ai sensi della giurisprudenza citata ai punti 24 e 26 della presente sentenza, ciò che spetta al giudice del rinvio accertare, un servizio di monitoraggio nutrizionale, come quello fornito nel procedimento principale, non soddisfa il criterio dell'attività di interesse generale comune a tutte le esenzioni previste dall'articolo 132 della direttiva 2006/112 e, di conseguenza, non rientra nell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, sicché esso è, in linea di principio, soggetto all'IVA.

32 Tale interpretazione non si pone in contrasto con il principio di neutralità fiscale, che osta in particolare a che due cessioni di beni o due prestazioni di servizi identiche o simili dal punto di vista del consumatore e che soddisfano le medesime esigenze di quest'ultimo, e che sono quindi in concorrenza tra loro, siano trattate diversamente dal punto di vista dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 17 dicembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punto 48 e giurisprudenza ivi citata), dal momento che, alla luce dell'obiettivo perseguito dall'articolo 132,

paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, servizi di monitoraggio nutrizionale forniti con un obiettivo terapeutico e servizi di monitoraggio nutrizionale privi di un siffatto obiettivo non possono essere considerati identici o simili dal punto di vista del consumatore e non soddisfano le medesime esigenze di quest'ultimo.

33 Qualsiasi altra interpretazione avrebbe la conseguenza di ampliare l'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 al di là della ratio legis rispecchiata dal tenore letterale di tale disposizione nonché dal titolo del capo 2 del titolo IX di tale direttiva. Infatti, qualsiasi servizio prestato nell'ambito dell'esercizio di una professione medica o paramedica, che abbia, anche in modo molto indiretto o lontano, l'effetto di prevenire talune patologie, rientrerebbe nell'esenzione prevista da tale disposizione, il che non corrisponderebbe all'intenzione del legislatore dell'Unione e all'esigenza di un'interpretazione restrittiva di una siffatta esenzione, ricordata al punto 22 della presente sentenza. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 61 delle sue conclusioni, un nesso semplicemente incerto con una patologia, senza rischio concreto di danno alla salute, non è sufficiente al riguardo.

34 Alla luce di quanto precede, si deve concludere che, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, un servizio di monitoraggio nutrizionale fornito in condizioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale non è tale da rientrare nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Non occorre pertanto risolvere la seconda questione.

35 Per quanto riguarda la prima questione, non si può escludere che, tenuto conto della natura imponibile di un siffatto servizio, il giudice del rinvio consideri che la questione se quest'ultimo sia o meno indipendente dai servizi di benessere fisico e di fitness conservi un interesse al fine di determinare il trattamento fiscale rispettivo di tali servizi.

36 Occorre ricordare, a tal fine, che, mentre nei procedimenti ai sensi dell'articolo 267 TFUE, che si basano su una netta separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte di giustizia, spetta ai giudici nazionali, che hanno competenza esclusiva, segnatamente, per determinare e valutare i fatti, decidere, in particolare, se un servizio di monitoraggio nutrizionale fornito in condizioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale costituisca o meno una prestazione di servizi indipendente dai servizi di benessere fisico e di fitness e effettuare qualsiasi accertamento di fatto definitivo al riguardo (sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punto 35 e giurisprudenza citata), la Corte può fornire a tali giudici tutti gli elementi di interpretazione relativi al diritto dell'Unione che possono essere utili per la decisione della causa di cui sono investiti (sentenza del 17 gennaio 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 33). In tale prospettiva, occorre fare riferimento alle seguenti considerazioni.

37 Risulta dalla giurisprudenza della Corte che, quando un'operazione economica 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 stabilire se ne conseguano una o più prestazioni (v., in tal senso, sentenza del 25 febbraio 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punto 28 e giurisprudenza ivi citata), ove si precisa che, in linea di principio, ogni prestazione deve essere considerata come una prestazione distinta e indipendente, come risulta dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112 [sentenza del 2 luglio 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punto 23 e giurisprudenza ivi citata].

38 Tuttavia, in deroga a tale regola generale, in primo luogo, l'operazione costituita da una sola prestazione sul piano economico non deve essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA. Per questo motivo si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile

la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale [sentenza del 2 luglio 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punto 23 e giurisprudenza citata].

39 A tal fine, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 22 a 33 delle sue conclusioni, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi (sentenze del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, punto 22, e del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punto 30), collocandosi dal punto di vista del consumatore medio (sentenza del 19 luglio 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, punto 21 e giurisprudenza ivi citata). La serie di indizi cui si è fatto ricorso a tal fine comprende svariati elementi, i primi, di ordine intellettuale e di importanza decisiva, intesi a stabilire il carattere indissociabile o meno degli elementi dell'operazione in causa (sentenza del 28 febbraio 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, punto 30) e la sua finalità economica, unica o meno [sentenza del 2 luglio 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punto 34], i secondi, di ordine materiale e privi di importanza decisiva (v., in tal senso, sentenza del 25 febbraio 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punto 31), che possono, eventualmente, sostenere l'analisi dei primi elementi, come l'accesso separato (sentenza del 17 gennaio 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punto 43) o congiunto (sentenza dell'8 dicembre 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punto 33) alle prestazioni in parola o l'esistenza di una fatturazione unica (ordinanza del 19 gennaio 2012, Purple Parking e Airparks Services, C?117/11, non pubblicata, EU:C:2012:29, punto 34 nonché giurisprudenza ivi citata) o distinta (sentenza del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punto 27).

40 In secondo luogo, un'operazione economica costituisce una prestazione unica quando uno o più elementi devono essere considerati costitutivi della prestazione principale mentre, al contrario, altri elementi devono essere considerati come una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale [sentenza del 2 luglio 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punto 29 e giurisprudenza ivi citata].

41 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che il primo criterio da prendere in considerazione a tale riguardo è l'assenza di una finalità autonoma della prestazione dal punto di vista del consumatore medio. In tal senso, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore [sentenza del 2 luglio 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punto 29 e giurisprudenza ivi citata].

42 Il secondo criterio, che costituisce in realtà un indizio del primo, è relativo alla considerazione del valore rispettivo di ciascuna delle prestazioni che costituiscono l'operazione economica, ove l'una risulti minima, se non addirittura marginale, rispetto all'altra (v., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin, C?308/96 e C?94/97, EU:C:1998:496, punto 24).

43 In terzo luogo, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 44 delle sue conclusioni, in forza della direttiva 2006/112, le «operazioni strettamente connesse» a una prestazione esente condividono l'esenzione di quest'ultima al fine di garantire la piena efficacia di tale esenzione. Tuttavia, alla luce delle considerazioni esposte ai punti 30 e 31 della presente sentenza, tale terzo tipo di eccezione alla regola generale consistente nel considerare ciascuna prestazione come una prestazione distinta e indipendente non trova applicazione in presenza di un servizio di monitoraggio nutrizionale come quello fornito nel procedimento principale. Occorre quindi escludere l'esame di questo tipo di eccezione.

44 Per quanto riguarda l'applicabilità a prestazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento



principale del primo tipo di eccezione, di cui al punto 38 della presente sentenza, occorre constatare, leggendo la decisione di rinvio, che la ricorrente nel procedimento principale si dedica in particolare all'attività di gestione e di sfruttamento di stabilimenti sportivi nonché ad attività di benessere e di cultura fisica e che essa ha fornito, tramite un professionista debitamente qualificato e certificato a tal fine, servizi di monitoraggio nutrizionale nei suoi locali.

45 Inoltre, dagli elementi forniti dal giudice del rinvio risulta che tali diversi servizi forniti dalla ricorrente nel procedimento principale erano oggetto di fatturazione separata e che era possibile beneficiare degli uni senza ricorrere agli altri.

46 Pertanto, con riserva di una verifica da parte del giudice del rinvio, risulta che servizi di benessere fisico e di fitness, da un lato, e di monitoraggio nutrizionale, dall'altro, quali forniti dalla ricorrente nel procedimento principale, non sono indissolubilmente connessi ai sensi della giurisprudenza ricordata ai punti 38 e 39 della presente sentenza.

47 Occorre quindi ritenere, in linea di principio, che prestazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale non costituiscano una prestazione unica a carattere complesso.

48 Per quanto riguarda l'applicabilità a prestazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale del secondo tipo di eccezione, di cui ai punti da 40 a 42 della presente sentenza, occorre, nel caso di specie, rilevare, da un lato, la finalità autonoma della prestazione di monitoraggio dietetico dal punto di vista del consumatore medio. Anche se tali prestazioni di monitoraggio dietetico fossero dispensate o suscettibili di esserlo negli stessi locali sportivi delle prestazioni di benessere e di cultura fisiche, ciò non toglie che la finalità delle prime non è di ordine sportivo, ma sanitario ed estetico, nonostante il fatto che una disciplina dietetica possa avere l'effetto di contribuire alla prestazione atletica. Dall'altro lato, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle sue conclusioni, nel procedimento principale, secondo la fatturazione della ricorrente, il 40% del corrispettivo mensile complessivo che il cliente doveva pagare era imputabile alla consulenza nutrizionale, ove tale percentuale, manifestamente, non può essere qualificata come minima o, a fortiori, marginale. Prestazioni di monitoraggio dietetico come quelle di cui trattasi nel procedimento principale non possono quindi essere considerate accessorie rispetto a prestazioni principali che sarebbero costituite dalle prestazioni di benessere e di cultura fisiche.

49 Ne consegue che occorre, con riserva di una verifica da parte del giudice del rinvio, considerare prestazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale come distinte e indipendenti le une dalle altre ai fini dell'applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

50 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che la direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che, con riserva di una verifica da parte del giudice del rinvio, un servizio di monitoraggio nutrizionale fornito da un professionista certificato e abilitato all'interno di stabilimenti sportivi, ed eventualmente nell'ambito di programmi che includono anche servizi di benessere e di cultura fisici, costituisce una prestazione di servizi distinta e indipendente e non può rientrare nell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva.

## **Sulle spese**

51 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

**La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che, con riserva di una verifica da parte del giudice del rinvio, un servizio di monitoraggio nutrizionale fornito da un professionista certificato e abilitato all'interno di stabilimenti sportivi, ed eventualmente nell'ambito di programmi che includono anche servizi di benessere e di cultura fisici, costituisce una prestazione di servizi distinta e indipendente e non può rientrare nell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva.**

Firme

\* Lingua processuale: il portoghese.