

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

4 de março de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Prestações sujeitas a IVA — Isenções — Artigo 132.º, n.º 1, alínea c) — Prestações de serviços de assistência no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas — Acompanhamento e aconselhamento nutricional — Atividades desportivas, de manutenção e bem-estar físico — Conceitos de “prestação complexa única”, de “prestação acessória à prestação principal” e de “independência das prestações” — Critérios»

No processo C-581/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD, Portugal), por Decisão de 22 de julho de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de julho de 2019, no processo

Frenetikexito — Unipessoal Lda

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, N. Wahl (relator), F. Biltgen, L. S. Rossi e J. Passer, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Frenetikexito — Unipessoal Lda, por R. Monteiro, advogado,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino e P. Barros da Costa, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e B. Rechena, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 22 de outubro de 2020,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Frenetikexito — Unipessoal Lda à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) a propósito de notificações de pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) respeitantes a serviços de acompanhamento e aconselhamento nutricional e de serviços relativos a atividades desportivas, de manutenção e bem-estar físico.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, estão sujeitas ao IVA:

«[a]s prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 Segundo o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva, os Estados-Membros isentam:

«[a] hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos».

5 Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva, os Estados-Membros isentam:

«[a]s prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa».

Direito português

6 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, estão isentas do IVA:

«[a]s prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

7 A Frenetikexito é uma sociedade comercial que exerce, designadamente, uma atividade de gestão e exploração de instituições desportivas, atividades de manutenção e bem-estar físico, bem como atividades de promoção e apoio à saúde humana, como o acompanhamento e o aconselhamento nutricional ou a avaliação física.

8 Após se ter registado na Entidade Reguladora da Saúde (Portugal), a recorrente no processo principal prestou, em 2014 e 2015, serviços de acompanhamento nutricional nas suas instalações através de uma nutricionista habilitada e certificada para esse efeito. Esta nutricionista, contratada pela recorrente no processo principal, estava disponível para prestar os seus serviços um dia por semana. O IVA não foi cobrado por esses serviços.

9 A recorrente no processo principal propunha diferentes planos nas suas instalações. Alguns planos incluíam unicamente serviços de manutenção e bem-estar físico, enquanto outros incluíam, além disso, um acompanhamento nutricional. Cada cliente podia escolher o plano pretendido e utilizar, ou não, todos os serviços colocados à sua disposição no âmbito do plano escolhido. Assim, o serviço de acompanhamento nutricional, quando subscrito pelo cliente, era cobrado, independentemente de o cliente usufruir do mesmo e independentemente do número de consultas efetuadas por aquele.

10 Além disso, poderiam ser contratados serviços de acompanhamento nutricional de forma avulsa e separada de qualquer outro serviço, mediante o pagamento de um determinado valor, que variava em função de o cliente ser ou não sócio da recorrente no processo principal.

11 Nas faturas emitidas, a recorrente no processo principal discriminava os valores respeitantes ao serviço de manutenção e bem-estar físico e ao serviço de acompanhamento nutricional. Não havia correspondência entre os serviços de acompanhamento nutricional cobrados e as consultas de nutrição.

12 No âmbito de uma inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que, em relação aos exercícios fiscais relativos aos anos de 2014 e 2015, os clientes da recorrente no processo principal tinham pagado o serviço de acompanhamento nutricional ainda que dele não tivessem usufruído. Concluiu, portanto, que a prestação desse serviço revestia um carácter acessório em relação à prestação do serviço de manutenção e bem-estar físico. Consequentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu aplicar-lhe o tratamento fiscal da prestação principal e proceder a uma liquidação oficiosa de IVA e correspondentes juros compensatórios, no montante global de 13 253,05 euros.

13 Não tendo a recorrente no processo principal pagado esses montantes, foram instaurados os processos executivos com vista à sua cobrança, no âmbito dos quais esta celebrou um acordo de pagamento em prestações. No entanto, considerando que os serviços de manutenção e bem-estar físico e os serviços de acompanhamento nutricional que prestava eram independentes, a recorrente no processo principal interpôs no órgão jurisdicional de reenvio um recurso destinado a obter a declaração de ilegalidade da liquidação oficiosa em causa.

14 Nestas circunstâncias, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD, Portugal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nas hipóteses em que, como sucede nos autos, uma sociedade;

a) se dedica, a título principal, a atividades de manutenção e bem-estar físico e, a título secundário, a atividades de saúde humana, entre elas nutrição, consultas de nutrição e de avaliação física, bem como realização de massagens;

b) disponibiliza aos seus clientes planos que incluem apenas serviços de *fitness* e planos que incluem serviços de *fitness* e nutrição,

deverá, para efeito do disposto no artigo 2.º, n.º 1, [alínea] c), da Diretiva [2006/112], considerar-se que a atividade de saúde humana, designadamente nutrição, é acessória da atividade de manutenção e bem-estar físico, devendo, assim, ter a prestação acessória o mesmo tratamento fiscal da prestação principal ou deverá considerar-se, ao invés, que a atividade de saúde humana, designadamente nutrição, e a atividade de manutenção e bem-estar físico são independentes e autónomas entre si, devendo ser-lhes aplicável o tratamento fiscal previsto para cada uma dessas atividades?

2) A aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, [alínea] c), da Diretiva [2006/112] pressupõe que os serviços aí consignados sejam efetivamente prestados ou a mera disponibilização dos mesmos, de forma a que a sua utilização esteja unicamente dependente da vontade do cliente, é suficiente para aplicação desta isenção?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

15 Nas suas observações escritas, o Governo português sustenta que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível, uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio não forneceu de forma juridicamente suficiente as informações necessárias à apresentação de uma resposta pertinente e útil, como exige o artigo 94.º, alínea a), do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

16 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais, a necessidade de se chegar a uma interpretação do direito da União que seja útil ao juiz nacional exige que este respeite escrupulosamente as exigências de conteúdo de um pedido de decisão prejudicial e que figurem expressamente no artigo 94.º do Regulamento de Processo (Acórdão de 19 de abril de 2018, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi*, C-152/17, EU:C:2018:264, n.º 21 e jurisprudência referida).

17 Assim, é indispensável, como enuncia o artigo 94.º, alínea a), do Regulamento de Processo, que a decisão de reenvio contenha uma descrição sumária dos factos pertinentes, conforme apurados pelo órgão jurisdicional de reenvio, ou, no mínimo, uma exposição dos dados factuais em que as questões assentam (Acórdão de 3 de dezembro de 2019, *Iccrea Banca*, C-414/18, EU:C:2019:1036, n.º 28 e jurisprudência referida), e a exposição das razões que conduziram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade de certas disposições do direito da União, bem como o nexo que esse órgão estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal (Despacho de 5 de junho de 2019, *Wilo Salmson France*, C-10/19, não publicado, EU:C:2019:464, n.º 15).

18 No caso em apreço, a decisão de reenvio contém dados factuais suficientes para a compreensão tanto das questões submetidas como do seu alcance, pelo que o Tribunal de Justiça pode fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação do direito da União que lhe permitam decidir o litígio no processo principal. Por conseguinte, as duas questões prejudiciais são admissíveis.

Quanto às questões prejudiciais

19 Com as suas questões, que importa tratar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 devem ser interpretadas no sentido de que um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços independente. Pergunta

igualmente ao Tribunal de Justiça se o direito à isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva pressupõe a prestação efetiva do serviço, neste caso, um serviço de acompanhamento nutricional correspondente ao definido pelo órgão jurisdicional de reenvio, ou se a disponibilização desse serviço é suficiente para esse efeito.

20 Antes de mais, há que observar que o órgão jurisdicional de reenvio, ao colocar as suas questões, parece ter partido da premissa de que um dos tipos de serviços prestados no processo principal, a saber, o serviço de acompanhamento nutricional, era suscetível de ser abrangido pelo âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.

21 Importa, portanto, a título preliminar, verificar a exatidão desta premissa, defendida pela recorrente no processo principal, mas contestada pelo Governo português e atenuada pela Comissão Europeia.

22 Segundo jurisprudência constante, os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados restritamente. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos por essas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA. Assim, esta regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (Acórdão de 8 de outubro de 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 28 e jurisprudência referida).

23 No caso em apreço, a disposição em causa deve ser interpretada à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da Diretiva 2006/112, tendo especialmente em conta a *ratio legis* da isenção que prevê (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, n.º 61 e jurisprudência referida). Assim, os termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, a saber, «[a]s prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa», não visam as prestações efetuadas no meio hospitalar, em centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza, isentas em aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, mas as prestações médicas e paramédicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar (v., neste sentido, Acórdãos de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 36, e de 10 de junho de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 36).

24 Além disso, há que salientar que o conceito de «assistência médica», que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, e de «prestações de serviços de assistência», que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, visam prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (Acórdãos de 10 de junho de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, n.os 37 e 38, e de 18 de setembro de 2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, n.º 20 e jurisprudência referida).

25 Por conseguinte, as «prestações de serviços de assistência», na aceção desta disposição, devem imperativamente ter uma finalidade terapêutica, uma vez que é esta que determina se uma prestação médica ou paramédica deve ser isenta de IVA [v., neste sentido, Acórdão de 5 de março de 2020, X (Isenção de IVA para as consultas telefónicas), C-48/19, EU:C:2020:169, n.º 27 e jurisprudência referida], ainda que daí não decorra necessariamente que esta finalidade deva ser compreendida numa aceção particularmente restrita (Acórdãos de 10 de junho de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 40 e jurisprudência referida, e de 21 de março de 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 26).

26 Assim, as prestações de natureza médica ou paramédica efetuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas podem beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 [Acórdão de 5 de março de 2020, X (Isenção de IVA para as consultas telefónicas), C-48/19, EU:C:2020:169, n.º 29 e jurisprudência referida].

27 A isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 pressupõe, portanto, que estejam preenchidos dois requisitos, o primeiro, relativo à finalidade da prestação em causa, conforme recordada nos n.os 24 a 26 do presente acórdão, e, o segundo, relativo ao facto de essa prestação ocorrer no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.

28 Quanto a este segundo requisito, importa determinar, como salientam o Governo português e a Comissão, se um serviço de acompanhamento nutricional, como o que está em causa no processo principal, prestado por um profissional certificado e habilitado para esse efeito em instituições desportivas e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, é definido, pelo direito do Estado-Membro em causa (Acórdão de 27 de junho de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e o., C-597/17, EU:C:2019:544, n.º 23 e jurisprudência referida), como sendo prestado no exercício de uma profissão médica ou paramédica. Resulta dos elementos constantes da decisão de reenvio, esclarecidos pelas observações do Governo português, que o serviço em questão era prestado por uma pessoa dotada de uma qualificação profissional que a habilita a efetuar atividades paramédicas como definidas pelo Estado-Membro em causa, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

29 Admitindo que seja esse o caso, há que atender à finalidade de uma prestação como a que está em causa no processo principal, o que corresponde ao primeiro requisito estabelecido no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. A este respeito, importa ter em consideração, para examinar essa finalidade, que as isenções previstas no artigo 132.º desta diretiva se inserem no capítulo 2, sob a epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», do título IX da referida diretiva. Assim, uma atividade não pode ser isenta, por derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo (Acórdãos de 21 de março de 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 23, e de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha, C-616/15, EU:C:2017:721, n.º 49), se não cumprir a finalidade de interesse geral, comum ao conjunto das isenções previstas nesse artigo 132.º

30 A este respeito, é pacífico que um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva pode, a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade. Todavia, cumpre notar que o mesmo se aplica à própria prática desportiva, cujo papel é reconhecido, a título de exemplo, para limitar a ocorrência de doenças cardiovasculares. Tal serviço apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica.

31 Por conseguinte, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica, na aceção da jurisprudência referida nos n.os 24 e 26 do presente acórdão, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional, como o prestado no processo principal, não preenche o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, não é abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA.

32 Esta interpretação não viola o princípio da neutralidade fiscal, que se opõe em especial a que duas entregas de bens ou duas prestações de serviços iguais ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste, e que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, n.º 48 e jurisprudência referida), uma vez que, à luz do objetivo prosseguido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, serviços de acompanhamento nutricional prestados com uma finalidade terapêutica e serviços de acompanhamento nutricional desprovidos de tal finalidade não podem ser considerados iguais ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e não satisfazem as mesmas necessidades deste último.

33 Qualquer outra interpretação teria como consequência alargar o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 para além da *ratio legis* que traduzem a redação desta disposição, bem como a epígrafe do capítulo 2 do título IX desta diretiva. Com efeito, qualquer serviço efetuado no âmbito do exercício de uma profissão médica ou paramédica, que tenha por efeito, mesmo de forma muito indireta ou longínqua, prevenir certas patologias, é abrangido pela isenção prevista nessa disposição, o que não corresponde à intenção do legislador da União e à exigência de interpretação estrita dessa isenção, recordada no n.º 22 do presente acórdão. Como salientou a advogada-geral no n.º 61 das suas conclusões, uma ligação incerta com uma patologia, sem risco concreto de prejuízo para a saúde, não é suficiente a este respeito.

34 Tendo em conta o que precede, há que concluir que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado em condições como as que estão em causa no processo principal não é suscetível de entrar no âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Consequentemente, não há que responder à segunda questão.

35 Quanto à primeira questão, não se pode excluir que, à luz da natureza tributável desse serviço, o órgão jurisdicional de reenvio considere que a questão de saber se este é ou não independente dos serviços de manutenção e bem-estar físico tem interesse para determinar o tratamento fiscal respetivo desses serviços.

36 Importa recordar, para esse efeito, que, embora, no âmbito de um processo nos termos do artigo 267.º TFUE, baseado numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, caiba aos referidos órgãos jurisdicionais, que são os únicos competentes, nomeadamente, para verificar e apreciar os factos, determinar, em particular, se um serviço de acompanhamento nutricional prestado em condições como as que estão em causa no processo principal constitui ou não uma prestação de serviços independente dos serviços de manutenção e bem-estar físico e fazer todas as apreciações de facto definitivas quanto a isso (Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, n.º 35 e jurisprudência referida), o Tribunal de Justiça pode fornecer a esses órgãos jurisdicionais todos os elementos de interpretação do direito da União que podem ser úteis para a decisão do processo que lhes foi

submetido (Acórdão de 17 de janeiro de 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, n.º 33). Nesta perspetiva, há que fazer as seguintes considerações.

37 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, quando uma operação económica é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para determinar se dela resulta uma ou mais prestações (v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, n.º 28 e jurisprudência referida), especificando-se que, regra geral, cada prestação deve ser considerada uma prestação distinta e independente, como decorre do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, n.º 23 e jurisprudência referida].

38 Todavia, a título de exceção a esta regra geral, em primeiro lugar, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. É por isso que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria carácter artificial [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, n.º 23 e jurisprudência referida].

39 Para este efeito, como salientou a advogada-geral nos n.os 22 a 33 das suas conclusões, há que identificar os elementos característicos da operação em causa (Acórdãos de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, n.º 22, e de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, n.º 30), da perspetiva do consumidor médio (Acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, n.º 21 e jurisprudência referida). O conjunto de indícios a que se recorre para esse objetivo inclui diferentes elementos, os primeiros, de ordem intelectual e de importância decisiva, destinados a demonstrar a indissociabilidade ou não dos elementos da operação em causa (Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, n.º 30) e o seu objetivo económico, único ou não [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, n.º 34], os segundos, de ordem material e sem importância decisiva (v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, n.º 31), que eventualmente vêm em apoio da análise dos primeiros elementos, como a acessibilidade separada (Acórdão de 17 de janeiro de 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, n.º 43) ou conjunta (Acórdão de 8 de dezembro de 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, n.º 33) das prestações em causa ou a existência de uma faturação única (Despacho de 19 de janeiro de 2012, Purple Parking e Airparks Services, C?117/11, não publicado, EU:C:2012:29, n.º 34 e jurisprudência referida) ou distinta (Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, n.º 27).

40 Em segundo lugar, uma operação económica constitui uma prestação única quando um ou mais elementos devem ser considerados como prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, n.º 29 e jurisprudência referida].

41 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o primeiro critério a tomar em consideração a este respeito é a inexistência de finalidade autónoma da prestação do ponto de vista do consumidor médio. Assim, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador [Acórdão de 2 de julho de

2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 29 e jurisprudência referida].

42 O segundo critério, que constitui, na realidade, um indício do primeiro, tem que ver com a tomada em consideração do valor respetivo de cada uma das prestações que compõem a operação económica, uma revelando-se mínima, ou mesmo marginal, relativamente à outra (v., neste sentido, Acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, n.º 24).

43 Em terceiro lugar, como salientou a advogada-geral no n.º 44 das suas conclusões, por força da Diretiva 2006/112, as «operações [...] estreitamente relacionadas» com uma prestação isenta beneficiam da sua isenção, a fim de permitir que essa isenção goze de plena eficácia. Todavia, à luz das considerações que figuram nos n.os 30 e 31 do presente acórdão, este terceiro tipo de exceção à regra geral que consiste em considerar cada prestação como uma prestação distinta e independente não é aplicável no caso de um serviço de acompanhamento nutricional como o prestado no processo principal. Por conseguinte, há que dispensar a análise deste tipo de exceção.

44 Quanto à aplicabilidade a prestações como as que estão em causa no processo principal do primeiro tipo de exceção, referido no n.º 38 do presente acórdão, importa constatar, pela leitura da decisão de reenvio, que a recorrente no processo principal se dedica, entre outras, às atividades de gestão e exploração de instituições desportivas, bem como de manutenção e bem-estar físico, e que prestou, por intermédio de um profissional devidamente habilitado e certificado para esse efeito, serviços de acompanhamento nutricional nas suas instalações.

45 Além disso, resulta dos elementos indicados pelo órgão jurisdicional de reenvio que esses diferentes serviços prestados pela recorrente no processo principal eram objeto de faturação separada e que era possível usufruir de uns sem recorrer aos outros.

46 Assim, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que os serviços de manutenção e bem-estar físico, por um lado, e de acompanhamento nutricional, por outro, como prestados pela recorrente no processo principal, não estão indissociavelmente ligados na aceção da jurisprudência recordada nos n.os 38 e 39 do presente acórdão.

47 Por conseguinte, em princípio, há que considerar que prestações como as que estão em causa no processo principal não constituem uma prestação única de carácter complexo.

48 Quanto à aplicabilidade do segundo tipo de exceção, referido nos n.os 40 a 42 do presente acórdão, a prestações como as que estão em causa no processo principal, importa, no caso em apreço, salientar, por um lado, a finalidade autónoma da prestação de acompanhamento dietético do ponto de vista do consumidor médio. Mesmo que tais prestações de acompanhamento dietético fossem realizadas ou suscetíveis de o ser nas mesmas instituições desportivas que as prestações de manutenção e bem-estar físico, não é menos verdade que a finalidade das primeiras não é de ordem desportiva, mas sanitária e estética, não obstante o facto de uma disciplina dietética poder ter por efeito contribuir para a *performance* atlética. Por outro lado, como salientou a advogada-geral no n.º 56 das suas conclusões, no processo principal, de acordo com a faturação da recorrente, 40 % do valor global mensal a pagar pelo cliente era imputado ao aconselhamento nutricional, percentagem que, manifestamente, não pode ser qualificada de mínima ou, *a fortiori*, de marginal. Prestações de acompanhamento dietético como as que estão em causa no processo principal não podem, portanto, ser consideradas acessórias em relação às prestações principais que são constituídas pelas prestações de manutenção e bem-estar físico.

49 Daqui decorre que, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, há que

considerar que prestações como as que estão em causa no processo principal são distintas e independentes umas das outras para efeitos da aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.

50 Tendo em conta estas considerações, há que responder às questões submetidas que a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.

Quanto às despesas

51 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.

Prechal

Wahl

Biltgen

Rossi

Passer

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 4 de março de 2021.

O Secretário

A Presidente da Terceira Secção

A. Calot Escobar

A. Prechal

* Língua do processo: português.