Giurisprudenza

Servizio di monitoraggio nutrizionale, prestazione indipendente soggetta a Iva

4 Marzo 2021

Fornito in uno stabilimento sportivo, presenta una finalità sanitaria, ma non necessariamente terapeutica e, quindi, non soddisfa il criterio di attività di interesse generale comune alle esenzioni

nutrizione
Image not found or type unknown

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 Iva. Questo il principio espresso dalla Corte di giustizia Ue nella sentenza depositata il 4 marzo 2021, causa C 581/2019.

La fattispecie e le questioni pregiudiziali

La domanda di pronuncia pregiudiziale relativa alla controversia in esame verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva sull'Iva ed è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone una società all'amministrazione fiscale portoghese in relazione ad avvisi di accertamento di pagamento dell'Iva per servizi di monitoraggio e consulenza nutrizionale e servizi relativi ad attività sportive, di benessere e di cultura fisici.

Tale società esercita, in particolare, un'attività di gestione e di sfruttamento di stabilimenti sportivi, attività di benessere, nonché attività che promuovono e incentivano la salute umana, come il monitoraggio e la consulenza nutrizionale. La società ha fornito servizi di monitoraggio nutrizionale nei suoi locali tramite una nutrizionista qualificata e certificata a tal fine. Per tali servizi non è stata fatturata l'Iva.

I predetti servizi potevano essere sottoscritti separatamente da qualsiasi altro servizio, tramite pagamento di un determinato importo

Nelle fatture emesse dalla società veniva operata una distinzione tra gli importi collegati al servizio

di benessere e quelli connessi al servizio di monitoraggio nutrizionale.
Successivamente, l'Amministrazione fiscale ha proceduto all'accertamento dell'Iva che ha ritenuto dovuta e non corrisposta.
La questione è quindi approdata dinanzi alla competente autorità giurisdizionale che ha sottoposto al vaglio pregiudiziale della Corte Ue la seguente questione con cui si chiede, in sostanza, se il combinato disposto dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva n. 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.

Le valutazioni della Corte Ue

La Corte Ue procede all'esame dell'articolo 132 paragrafo 1, lettera c), della direttiva n. 2006/112, al fine di verificare se i servizi di monitoraggio nutrizionale siano riconducibili tra le prestazioni esenti in bae a tale norma.
Tale disposizione deve 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.
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 tale contesto, sia al domicilio privato del prestatore sia al domicilio del paziente o in qualsiasi altro luogo.

La nozione di "cure mediche" contenuta nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva n. 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.
Pertanto, le "prestazioni mediche", ai sensi di tale disposizione devono avere una finalità terapeutica, dal momento che è tale finalità a determinare se una prestazione medica o paramedica debba essere esentata dall'Iva, anche se non necessariamente ne consegue che tale finalità debba essere intesa in un'accezione particolarmente stretta.
Da ciò deriva che le prestazioni di natura medica o paramedica effettuate allo scopo di tutelare la salute delle persone possono beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1,

lettera c), della direttiva n. 2006/112.

L'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva n. 2006/112 presuppone quindi che siano soddisfatte due condizioni, la prima relativa alla finalità della prestazione 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.

In relazione a tale seconda condizione, occorre verificare se un servizio di monitoraggio nutrizionale 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 come un servizio fornito nell'esercizio di una professione medica o paramedica. Da quanto riferito, il servizio veniva 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.

Con riferimento alla finalità della prestazione, la Corte Ue osserva 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, se essa non risponde a tale finalità di interesse generale, comune a tutte le esenzioni previste dall' articolo 132.

A tal proposito, un servizio di monitoraggio nutrizionale fornito nell'ambito di uno stabilimento sportivo può essere uno strumento per prevenire alcune malattie, come l'obesità.

Lo stesso vale per la pratica sportiva il cui ruolo è riconosciuto, per limitare l'insorgenza di malattie cardiovascolari. Un tale servizio presenta quindi, in linea di principio, una finalità sanitaria, ma non necessariamente una finalità terapeutica.

Pertanto, 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, ciò che spetta al giudice del rinvio accertare, un servizio di monitoraggio nutrizionale 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; quindi esso è, in linea di principio, soggetto all'Iva.

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, dal momento che, alla luce dell'obiettivo perseguito dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva n. 2006/112,

servizi di monitoraggio nutrizionale forniti con un obiettivo terapeutico e servizi di monitoraggio nutrizionale privi di tale obiettivo non possono essere considerati identici o simili dal punto di vista del consumatore e non soddisfano le stesse esigenze di quest'ultimo.
Diversamente, 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 alcune patologie, rientrerebbe nell'esenzione prevista da tale disposizione, in contrasto con l'intenzione del legislatore dell'Unione e con l'esigenza di garantire un'interpretazione restrittiva di tale esenzione.
Non si può ritenere pertanto sufficiente, al fine di accordare l'esenzione, la presenza di un nesso semplicemente incerto con una patologia, senza rischio concreto di danno alla salute.

La Corte Ue perviene alla conclusione che, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, un servizio di monitoraggio nutrizionale non rientra nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva n. 2006/112.

Non si può escludere che, tenuto conto della natura imponibile di un tale 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.

Sulla base della giurisprudenza della Corte, 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, tenuto conto 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 n. 2006/112.
Tuttavia, in deroga a tale regola generale, 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 strettamente connessi da formare oggettivamente una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.
A tal fine, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione collocandosi dal punto di vista del consumatore medio.
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.
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 del servizio principale offerto dal prestatore.
Il secondo criterio, che costituisce 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.
Inoltre, in base alla direttiva n. 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, tale eccezione alla regola generale, che consiste nel considerare ciascuna prestazione come una prestazione distinta e indipendente, non trova applicazione in presenza di un servizio di monitoraggio nutrizionale come quello oggetto della fattispecie in esame.
Nel caso di specie, la società si dedica in particolare all'attività di gestione e di sfruttamento di stabilimenti sportivi nonché ad attività di benessere ed ha fornito, tramite un professionista qualificato e certificato a tal fine, servizi di monitoraggio nutrizionale nei suoi locali.
Inoltre, risulta che tali diversi servizi forniti dalla società erano oggetto di fatturazione separata e che era possibile beneficiare degli uni senza ricorrere agli altri.
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, non sono indissolubilmente connessi tra di loro.
In linea di principio, pertanto, prestazioni come quelle relative alla controversia in esame non costituiscono una prestazione unica a carattere complesso.
Prestazioni di monitoraggio dietetico non possono quindi essere considerate accessorie rispetto a prestazioni principali che sarebbero costituite dalle prestazioni di benessere e di cultura fisiche.

Le conclusioni della Corte Ue

Tutto ciò premesso, la Corte Ue perviene alla conclusione che la direttiva n. 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.

Data sentenza;

4 marzo 2021

Numero causa:

C-581/19

Nome delle parti:

Frenetikexito – Unipessoal Lda

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira

di

Marcello Maiorino

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/servizio-monitoraggio-nutrizionale-prestazione-indipendente