

Édition provisoire

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

MME JULIANE KOKOTT

présentées le 22 octobre 2020 (1)

Affaire C-581/19

FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL LDA

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira

(demande de décision préjudicielle formée par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) [Portugal])

« Procédure préjudicielle – Directive 2006/112/CE – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Pluralité de prestations – Qualification en tant qu'opération unique – Prestation complexe – Prestation accessoire à la prestation principale – Deux prestations indépendantes – Exonération de TVA – Prestation de soins à la personne »

I. Introduction

1. En vertu de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, chaque opération fait l'objet d'une taxation au titre de la TVA. Toutefois, il arrive parfois que les différentes opérations soient si liées entre elles (« opération constituée par un faisceau d'éléments et d'actes ») qu'il n'apparaît pas clairement si chacune d'entre elles doit encore être considérée comme une opération unique et indépendante. La présente procédure porte sur la question, importante pour la pratique, de savoir, en cas de pluralité de prestations, quand il faut supposer qu'il s'agit d'une prestation complexe unique, d'une prestation accessoire non indépendante ou de plusieurs prestations devant être considérées comme indépendantes.

2. Dans la présente affaire, l'exploitante d'une salle de sport proposait, à côté d'un service d'entraînement physique (« fitness »), un service de conseils nutritionnels. Elle a classé les prestations de services d'entraînement physique comme soumises à la TVA, mais elle a en revanche classé les prestations de services de conseils nutritionnels comme exonérées. Selon l'exploitante, le service de conseils nutritionnels serait une prestation de soins à la personne, indépendante et exonérée de la TVA. Or, ce postulat serait d'emblée inopérant dans l'hypothèse où la combinaison du service d'entraînement physique et de celui de conseils nutritionnels fonderait une prestation de services unique ou dans celle où le service de conseils nutritionnels serait une prestation non indépendante de celle du service d'entraînement physique. Dans ce cas,

une exonération de TVA de l'opération serait en principe exclue. En revanche, dans le cas d'une prestation indépendante, il conviendrait d'examiner si un conseil nutritionnel est effectivement une prestation de soins à la personne au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

3. Même si la Cour a été saisie à plusieurs reprises de questions similaires (2), selon la juridiction de renvoi, il ne pourrait pas encore être déduit de la jurisprudence actuelle de la Cour des critères précis pour apprécier de tels bouquets de prestations. La présente procédure offre donc à la Cour également la possibilité de préciser les critères du traitement au titre de TVA d'un bouquet de prestation, autrement dit d'une « opération constituée par un faisceau d'éléments et d'actes ». Cela pourrait rendre plus facile aux juridictions nationales spécialisées de décider elles-mêmes, de manière juridiquement sûre et autonome, s'il existe une prestation complexe unique, une prestation accessoire non indépendante ou deux prestations (principales) devant être traitées séparément.

II. Cadre juridique

A. Droit de l'Union

4. Le cadre juridique en droit de l'Union de la présente affaire est fixé par les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») (3).

5. L'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA dispose :

« À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix ».

6. L'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA prévoit une exonération de TVA en faveur des « 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 ».

B. Droit portugais

7. L'article 9 du code portugais de la TVA (4) transpose l'article 132 de la directive TVA. Son premier paragraphe (5) exonère les prestations de services effectuées dans l'exercice des professions de médecin, de dentiste, de sage-femme, d'infirmière et autres professions paramédicales.

III. Antécédents du litige

8. Frenetikexito – Unipessoal Lda (ci-après la « requérante ») est une société ayant son siège au Portugal. L'activité commerciale de la requérante englobe plusieurs branches. D'une part, elle exploite des salles de sport et met en œuvre des programmes d'entraînement physique. À côté de cela, elle propose, entre autres, des conseils nutritionnels. Les conseils nutritionnels sont donnés, un jour dans la semaine, dans les locaux de la salle de sport, par un professionnel certifié à cet effet.

9. Les clients des salles de sport peuvent réserver, en option, en plus de leurs plans d'entraînement, un conseil nutritionnel. Une fois réservé, le client doit payer le conseil nutritionnel, indépendamment de ce qu'il l'utilise effectivement. Dans la facture totale, la requérante fait apparaître séparément les contreparties à régler respectivement pour l'entraînement physique et pour le conseil nutritionnel. Selon les indications données par la République portugaise, 60 % du

montant mensuel total de la contrepartie correspond à l'entraînement physique et 40 % au conseil nutritionnel. Par ailleurs, la requérante propose, en tant que prestation indépendante sans entraînement physique, à des clients externes, le conseil nutritionnel.

10. S'agissant des services dans le domaine du conseil nutritionnel, la requérante applique, tant en ce qui concerne les clients des salles de sport que les clients externes, l'exonération de la TVA pour les prestations médicales en vertu de l'article 9, paragraphe 1, du code de la TVA. Selon elle, les prestations de services dans le domaine de l'entraînement physique et celles dans le domaine des conseils nutritionnels seraient autonomes et devraient donc être appréciées différemment au regard de la TVA. En revanche, l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière nationale, Portugal, ci-après l'« administration fiscale ») classe le conseil nutritionnel dans la catégorie d'une simple prestation non indépendante, accessoire à l'entraînement physique. Ce dernier n'est pas exonéré de la TVA. Selon l'administration fiscale, cela devrait alors logiquement s'appliquer aussi au conseil nutritionnel. En effet, l'appréciation au regard de la TVA d'une prestation accessoire non indépendante dépendrait uniquement de la prestation principale.

11. C'est la raison pour laquelle, à l'issue d'une procédure de contrôle fiscal, l'administration fiscale a modifié les avis d'imposition relatifs à la TVA des années litigieuses 2014 et 2015. La requérante a exercé un recours contre ces avis modifiés d'imposition devant une juridiction arbitrale.

IV. Procédure préjudicielle

12. Par décision du 22 juillet 2019, le Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa (Portugal) (Centre d'arbitrage administratif) – CAAD] a posé à la Cour les deux questions suivantes :

« 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 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/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, 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/CE 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 ? »

13. Lors de la procédure devant la Cour, l'administration fiscale, la république portugaise et la Commission européenne ont présenté des observations écrites.

V. **Appréciation juridique**

A. **Sur la première question**

14. Dans le cadre de la première question, la juridiction de renvoi souhaite en substance savoir s'il convient de voir dans la combinaison d'entraînement physique et de conseil nutritionnel une pluralité de prestations dont chacune nécessite, en tant que telle, sa propre appréciation au regard au regard de la TVA.

15. En principe, chaque livraison ou prestation de services doit être considérée comme une opération indépendante (1). Il ne ressort d'une lecture d'ensemble de la jurisprudence existante de la Cour que de rares exceptions dans lesquelles il peut être dérogé à ce principe. J'analyserai ces cas de figure (2) afin d'examiner ensuite si une telle exception existe dans la présente affaire (3).

1. ***Principe : caractère indépendant de chaque prestation***

16. Dans sa jurisprudence constante, la Cour part du principe que, aux fins de la TVA, chaque prestation doit, en règle générale, être considérée comme une prestation distincte et indépendante (6). Elle le déduit de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa (7), et de l'article 2 (8) de la directive TVA.

17. Par ailleurs, la directive TVA prévoit un système différencié de dispositions relatives au lieu de la prestation, à l'exonération et au taux d'imposition. Si des prestations qui doivent, en tant que telles, être examinées de manière différente étaient globalement soumises à un traitement unique aux fins de la TVA uniquement parce qu'il existe entre elles un certain lien géographique, temporel ou matériel, cela contournerait ce système différencié.

18. Il s'ensuit déjà que, en principe, chaque prestation doit être soumise à une appréciation au regard de la TVA. Cela s'applique quand bien même il existe entre plusieurs prestations un certain lien parce qu'elle servent un unique objectif économique (9).

19. De même, l'articulation contractuelle respective ne présente pas de pertinence (10). En effet, l'appréciation d'une opération au regard de la TVA ne saurait dépendre des possibilités d'aménagement contractuel qui sont offertes par chaque droit civil national. Par conséquent, lorsque plusieurs prestations – tel que c'est en partie le cas dans la présente affaire – sont fournies sur la base d'un unique contrat de droit civil, cela ne remet pas en cause l'indépendance de ces prestations au regard de la TVA (11).

2. ***Exceptions au principe de l'indépendance de chaque prestation***

20. Toutefois, le principe d'indépendance de chaque prestation n'est pas absolu. En effet, dans l'intérêt de la fonctionnalité du système de la TVA, il ne faut pas que les opérations soient artificiellement décomposées (12). Le traitement aux fins de la TVA des bouquets de prestations se situe dans la zone de tension entre, d'une part, le principe de l'indépendance des prestations et, d'autre part, l'interdiction d'artificiellement décomposer des opérations uniques.

21. Dans ce contexte, la Cour a développé deux exceptions au principe d'indépendance de la prestation, à savoir, d'une part, les prestations complexes uniques (a) et, d'autre part, les prestations accessoires non indépendantes (b). De plus, la directive TVA elle-même prévoit l'exception des opérations étroitement liées.

a) ***La première exception : Prestation complexe unique***

22. Dans une prestation complexe unique, plusieurs éléments constituent une prestation sui generis. En vertu de la jurisprudence de la Cour, une telle prestation existe lorsque la prestation de l'assujéti consiste en deux ou plusieurs éléments ou actes qui sont si étroitement liés qu'ils forment, *objectivement*, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (13). Pour déterminer si tel est le cas, la Cour recherche les éléments caractéristiques de l'opération (14)(15), du « point de vue du consommateur moyen » (16).

23. Ce qui est donc décisif est de savoir si le consommateur moyen (c'est-à-dire le bénéficiaire moyen de la prestation) considère la prestation reçue comme une pluralité de prestations distinctes ou comme une unique prestation. Le critère déterminant à cet égard est la perception du public, c'est-à-dire ce qui est généralement entendu par là. En se basant sur le « consommateur moyen », la Cour se sert d'une catégorisation qu'elle utilise également dans d'autres domaines du droit (17).

24. Dans sa jurisprudence, la Cour a développé différents indices aux fins de l'appréciation au regard de la TVA des bouquets de prestations. Ces indices sont le caractère indissociable des éléments de la prestation (points 25 et suivants), l'accès séparé aux prestations (point 29), la finalité économique de la prestation (points 30 et 31) et la facturation séparée (points 32 et 33).

1) ***Caractère indissociable des éléments de la prestation***

25. Le caractère indissociable des éléments de la prestation est caractéristique d'une prestation complexe unique (18). Dans une prestation complexe unique, les différents éléments de la prestation se fondent et se mélangent pour devenir une nouvelle prestation indépendante, de sorte que, dans la perception du public, il n'existe qu'une seule prestation.

26. Cela est illustré de manière claire par l'exemple des opérations de restauration qui sont constituées par différents éléments de prestation – tels que la livraison de produits alimentaires et des prestations de services telles que la préparation de plats ou la mise à disposition de mobilier et de vaisselle (19). Une dissociation entre la livraison de biens et la prestation de services serait en l'occurrence éloignée de la réalité. En effet, le visiteur de restaurant moyen recherche précisément le lien entre les différents éléments pour qu'ils deviennent l'événement « visite au restaurant » et donc une prestation de services (20). Il en va autrement lorsque le client réceptionne des plats à un stand de restauration rapide. Le client type d'un tel stand n'y voit qu'une livraison de produits alimentaires (21) quand bien même la préparation et le service sur un stand de restauration rapide constituent une prestation de services.

27. Du point de vue du consommateur moyen, dans une prestation complexe unique, les différents éléments individuels perdent leur indépendance et s'effacent derrière une nouvelle prestation sui generis. L'objet de l'examen est alors uniquement cette seule prestation dans sa globalité. Une évaluation des différents éléments individuels de la prestation est en réalité sans aucune incidence. Savoir si une prestation complexe unique constitue une livraison de biens au sens de l'article 14, paragraphe 1, ou bien une prestation de services au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA est également uniquement une question de perception du

public.

28. C'est pourquoi il existe une certaine ambiguïté lorsque la Cour énonce parfois que, ce qui importerait pour apprécier une prestation unique, est de savoir si ce sont les éléments de la livraison ou de la prestation de services qui sont prépondérants (22). Cette formulation laisse entendre que doit intervenir un découpage des différents éléments qui seront ensuite mis en balance. Or, elle vise uniquement le point de savoir si une prestation complexe (sui generis) doit, selon la perception du public, être considérée comme une livraison de biens ou comme une prestation de services.

2) *Accès séparé aux prestations*

29. L'accès séparé aux prestations est un indice plaidant contre l'existence d'une prestation complexe unique. Le fait que les prestations soient disponibles indépendamment les unes des autres est, selon la jurisprudence de la Cour, un indice de ce qu'il existe plusieurs prestations indépendantes aux fins de la TVA (23). À l'opposé, cela plaide dans le sens d'une prestation complexe unique lorsque le bénéficiaire de la prestation ne peut pas acquérir un élément de la prestation sans en acquérir un autre (24). Il existe ainsi une prestation complexe unique lorsque les visiteurs d'un parc aquatique ont, avec leur billet d'entrée, accès à toutes les installations du parc indépendamment de l'installation qu'ils utilisent effectivement (25).

3) *Caractère indispensable à la finalité de la prestation des différents éléments de celle-ci*

30. La finalité économique unique de l'opération est également un indice de l'existence d'une prestation complexe unique (26). Si c'est précisément le lien entre plusieurs prestations qui importe au bénéficiaire de la prestation moyen, cela plaide dans le sens d'une prestation complexe unique. En vertu de la jurisprudence de la Cour, il y a une prestation complexe unique lorsque tous les éléments de la prestation sont indispensables pour parvenir à la finalité de la prestation (27).

31. Par exemple, dans la gestion de portefeuille, la banque fournit généralement deux prestations de services : d'une part, l'achat et la vente de valeurs mobilières et, d'autre part, leur gestion. Lorsqu'en l'occurrence les deux éléments de la prestation se conditionnent mutuellement parce que le titulaire du portefeuille a confié la gestion des valeurs mobilières à la banque précisément afin que celle-ci décide du moment le plus avantageux d'acheter et de vendre, il n'existe alors qu'une unique prestation des services (28). Cette dernière a pour objet d'augmenter le portefeuille dont la gestion a été confiée et, contrairement à la simple vente de valeurs mobilières, elle n'est pas exonérée (29).

4) *Facturation séparée comme indice du caractère dissociable des prestations*

32. Lorsque un prix global a été convenu pour l'opération constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, en vertu de la jurisprudence de la Cour, cela aussi doit être considéré comme un indice d'une prestation complexe unique (30). À l'inverse, convenir de prix séparés pour différents éléments de la prestation est aussi seulement un indice de plusieurs prestations autonomes (31). En effet, au cas par cas, une facturation séparée peut aussi reposer simplement sur la méthode interne de calcul du prestataire.

33. S'il n'est pas possible de calculer sans difficulté la contrepartie imputable aux différents éléments individuels de la prestation, cela aussi plaide dans le sens d'une prestation complexe unique. En effet, dans un tel cas, une décomposition apparaîtrait plutôt artificielle. Tel est le cas en ce qui concerne par exemple les services « off-airport park and ride » dans le cadre desquels les clients stationnent leur véhicule sur un parking situé en dehors de l'enceinte d'un aéroport et

l'exploitant de ce parking se charge de les transporter jusqu'à l'aéroport (32). Si la contrepartie dépend uniquement de la durée du stationnement, sans que le transport soit facturé séparément, une telle fixation des prix plaide dans le sens d'une prestation complexe unique (33).

b) *Deuxième exception : prestation accessoire non indépendante*

34. Il peut être dérogé au principe de l'indépendance de chaque prestation lorsqu'une prestation est une simple prestation accessoire, non indépendante, à une prestation principale (34). 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 (35). Par rapport à la prestation principale, la prestation accessoire ne joue qu'un rôle secondaire, raison pour laquelle elle « partage le sort fiscal de la prestation principale » (36). Cela signifie que, aux fins de la TVA, la prestation accessoire doit être traitée exactement de la même manière que la prestation principale.

35. Contrairement à une prestation complexe unique, dans le cas d'un bouquet de prestations, dissocier la prestation accessoire de la prestation principale ne suscite aucune décomposition artificielle. La prestation principale et la prestation accessoire sont clairement dissociables l'une de l'autre. Toutefois, par rapport aux prestations principales dont elles font partie, des prestations accessoires non indépendantes ne présentent qu'un caractère accessoire (37). La prestation accessoire n'a pas une fonction autonome, mais seulement une fonction « auxiliaire ».

36. En ce qui concerne la livraison de biens, leur emballage et leur expédition constituent typiquement des prestations accessoires. Ces prestations de services ne revêtent pas la même importance qu'une prestation principale autonome puisqu'elles ne servent qu'à exécuter le véritable objet du contrat. La même chose vaut aussi par exemple lorsque le prestataire propose, moyennant une contrepartie, différentes modalités possibles de paiement (38).

37. En ce qui concerne de telles prestations accessoires d'ordre mineure, renoncer à une appréciation autonome au regard de la TVA ne peut pas mettre en péril le système différencié de TVA. Dans l'intérêt de la faisabilité, il faut donc partir d'une opération unique. Le principe de neutralité fiscale, en vertu duquel des prestations semblables qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres ne doivent pas être traitées différemment du point de vue de la TVA, n'exige pas non plus, dans ce cas de figure, de décomposer les opérations (39). En effet, lorsque le prestataire de services ne peut fournir la prestation accessoire qu'en lien avec la prestation principale, une situation de concurrence fait défaut.

38. Il se trouve dans la jurisprudence, également en ce qui concerne ce cas de figure, des indices tels que la valeur respective des différentes prestations (1) ou l'absence d'intérêt économique autonome pour le bénéficiaire de la prestation (2).

1) *Valeur plus mineure par rapport à l'autre prestation (principale)*

39. Une égalité de traitement entre la prestation accessoire et la prestation principale ne présente aucun inconvénient pour autant que l'ampleur de la prestation accessoire est effectivement négligeable (40). C'est la raison pour laquelle la Cour fixe la limite par rapport à la prestation indépendante là où la réalisation de la prestation ne reste pas dénuée de répercussion sensible sur le prix global et là où les coûts ne se limitent pas à une part simplement marginale (41).

40. Par exemple, lorsqu'un hôtelier propose à ses hôtes le service d'aller les chercher à l'aéroport local et que le coût de ce service ne représente qu'une part minime par rapport à l'hébergement, cela justifie en règle générale qu'il s'agit d'une prestation purement accessoire. Le

fait d'aller chercher les hôtes à l'aéroport est, en fin de compte, une mission traditionnelle de l'hôtelier qui vise à ce que le client puisse bénéficier dans les meilleures conditions du service principal (42). Les faits peuvent en revanche être appréciés de manière différente lorsqu'il s'agit d'aller chercher le client en un lieu très éloigné ou d'un transfert vers un lieu d'excursion et que la prestation de service de transport a donc une répercussion sensible sur le prix global (43).

2) *Absence d'intérêt économique autonome du bénéficiaire de la prestation*

41. Par ailleurs, ce qui est typique des prestations accessoires non indépendantes est que le bénéficiaire de la prestation n'y a pas un intérêt économique autonome (44). D'un point de vue économique, elles servent uniquement à parfaire et à compléter la prestation principale et elles interviennent donc normalement dans son sillage (45). Du point de vue du consommateur moyen, leur finalité économique ne peut être réalisée qu'en combinaison avec la prestation principale.

42. Afin d'explorer les rapports entre elles de plusieurs prestations, les stipulations contractuelles respectives peuvent fournir un indice important (46). Par exemple, la fourniture d'eau, de chauffage et d'électricité devrait pouvoir être qualifiée de prestation accessoire à la prestation principale « location ». En effet, ces prestations, qui sont habituelles, n'ont d'intérêt pour le bénéficiaire de la prestation qu'en lien avec la mise à disposition des locaux. Le point de savoir si ces prestations accessoires sont – ainsi que cela est habituellement le cas en ce qui concerne l'eau et le chauffage – facturées en fonction de la consommation ne présente à cet égard aucune pertinence (47). En revanche, des prestations accessoires à un bail, non typiques, ne devraient qu'exceptionnellement avoir le caractère de prestations accessoires non indépendantes (48).

43. Le fait que la prestation accessoire non indépendante puisse en théorie aussi être fournie par un tiers – en ce que le locataire se procure par exemple l'électricité directement au près du fournisseur d'électricité – ne fait pas obstacle à l'existence d'une prestation accessoire non indépendante (49). Au contraire, la circonstance qu'un tiers peut en théorie fournir la prestation est inhérent au concept d'opération constituée d'une prestation principale et d'une prestation accessoire (50).

c) ***Troisième exception : l'opération étroitement liée***

44. La dernière exception au principe de l'autonomie de chaque prestation résulte de la directive TVA elle-même. Les « opérations étroitement liées » à une prestation exonérée partagent son exonération afin d'assurer la pleine efficacité des exonérations.

45. L'exonération de l'hospitalisation et des soins médicaux en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA en est un exemple. Pour parvenir à l'objectif thérapeutique, au cas par cas, d'autres prestations, qui se distinguent des soins et de l'hospitalisation proprement dits – telles que par exemple les prestations d'un laboratoire externe –, peuvent être nécessaires (51). Si de telles prestations étaient soumises à la TVA, cela irait à l'encontre de l'objectif de réduire les coûts du système de santé (52). C'est la raison pour laquelle le législateur déclare à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA que les « opérations étroitement liées » aux soins proprement dits sont exonérés de la même manière.

46. La Cour a parfois recours aux notions de prestation principale et de prestation accessoire dans le contexte des opérations étroitement liées (53). D'un point de vue dogmatique, ce n'est pas entièrement correct. Si les opérations étroitement liées constituaient d'emblée une prestation accessoire non indépendante, il ne serait pas nécessaire d'exonérer expressément ces opérations. Elles seraient exonérées ne serait-ce que déjà en raison de leur caractère de prestation accessoire non indépendante.

47. Selon nous, par sa terminologie, la Cour vise uniquement à préciser que, tout comme les prestations accessoires, les opérations étroitement liées ont une fonction « auxiliaire » au sens évoqué ci-dessus quand bien même il s'agit de prestations indépendantes. Contrairement à des prestations accessoires non indépendantes, elles peuvent aussi effectivement être fournies par un autre assujetti que celui qui fournit la prestation exonérée proprement dite (54). L'identité du bénéficiaire de la prestation n'est pas non plus une condition de l'existence d'une opération étroitement liée (55).

3. **Appréciation du conseil nutritionnel presté dans la présente affaire**

48. Lorsque, comme dans la présente affaire, la requérante propose, à côté de l'entraînement physique, également des conseils nutritionnels, les deux prestations de services visent un objectif économique commun : elles sont l'une et l'autre de la même manière de nature à accroître le bien-être physique et les capacités sportives. Avoir recours à l'une renforce l'efficacité de l'autre.

49. Contrairement à ce que pense la République portugaise, il n'en découle pas obligatoirement qu'il faille considérer comme une opération unique les prestations qui sont fournies dans le domaine de l'entraînement physique et dans celui du conseil nutritionnel sur la base – tout au moins principalement – d'un contrat unique. Le simple lien économique entre deux prestations ne suffit pas à supprimer l'indépendance de principe de chaque prestation (voir ci-dessus point 18).

50. Une autre appréciation ne résulte pas dans la présente affaire de ce que le conseil nutritionnel a lieu au sein d'une salle de sport. En effet, en ce qui concerne la combinaison d'entraînement sportif et de conseil nutritionnel, tant une prestation complexe unique (points 51 et suivants) qu'une prestation accessoire non indépendante (points 55 et suivants) sont exclues.

a) **Absence de prestation complexe unique**

51. Une prestation de services complexe unique existe lorsque la prestation de l'assujetti consiste en deux ou plusieurs éléments ou actes qui sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (56). En sont des indices le caractère indissociable des éléments de la prestation (points 25 et suivants), l'accès séparé aux prestations (point 29), le caractère indispensable à la finalité de la prestation des différents éléments de celle-ci (points 30 et 31) et la facturation séparée (points 32 et 33). Ces indices font défaut dans la présente affaire.

52. Même lorsque les clients optent pour l'offre globale d'entraînement physique et de conseil nutritionnel, les différents éléments de la prestation (entraînement physique et nutrition) ne sont pas indissociablement liés. En fin de compte, les prestations sont fournies dans des cadres temporellement et spatialement séparés par des personnels différents. Une appréciation séparée au regard de la TVA n'apparaît donc pas artificielle. En effet, le client moyen d'une salle de sport supposera qu'il s'agit de deux prestations distinctes.

53. Le bénéficiaire de la prestation a aussi accès séparément l'une de l'autre aux prestations d'entraînement physique et de conseil nutritionnel. Chaque client est libre de choisir s'il réservera les deux offres combinées ou chacune séparément. Il n'est pas non plus indispensable de prendre un conseil nutritionnel pour pouvoir accomplir de façon sensée un entraînement physique. Cela ressort ne serait-ce que déjà de ce que la requérante offre le choix entre des plans d'entraînement avec ou sans conseil nutritionnel.

54. Enfin, dans la présente affaire, la facturation séparée permet d'en déduire qu'il s'agit de

prestations indépendantes. Même si une contrepartie mensuelle globale est à régler en cas de réservation ensemble d'entraînement physique et de conseil nutritionnel, il n'en reste pas moins que cela donne lieu à une tarification séparée que la requérante fait apparaître dans la facture.

b) **Absence de prestation accessoire non indépendante**

55. Les critères d'une prestation accessoire non indépendante ne sont pas non plus satisfaits dans la présente affaire. 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 (57). Les indices d'une telle fonction auxiliaire sont la valeur respective des différentes prestations (points 39 et 40) ou l'absence d'intérêt économique autonome du bénéficiaire de la prestation (points 41 et suivants). Ces indices aussi font défaut dans la présente affaire.

56. Ne serait-ce que déjà la valeur respective des prestations dans le domaine de l'entraînement physique et de celles dans le domaine du conseil nutritionnel dévoile que le conseil nutritionnel ne constitue pas une prestation accessoire négligeable. Ainsi que l'expose la République portugaise, 40 % dans la contrepartie mensuelle globale à payer est imputable au conseil nutritionnel. Le montant à régler pour le conseil nutritionnel ne représente donc pas une part marginale de la contrepartie globale.

57. En outre, le bénéficiaire de la prestation a un intérêt économique autonome au conseil nutritionnel. Ainsi que cela a déjà été exposé, la finalité économique d'une prestation accessoire non indépendante ne peut être réalisée qu'en lien avec la prestation principale dont elle fait partie. Tel n'est pas le cas dans la présente affaire. L'objectif d'une alimentation saine poursuivi par un conseil nutritionnel ne dépend pas de l'entraînement physique. Une alimentation saine et une activité physique suffisante sont de la même manière des éléments d'un style de vie sain, mais, dans la perception du public, elles couvrent des domaines différents de la vie. Le conseil nutritionnel ne fait donc pas que parfaire l'entraînement physique.

4. **Conclusion**

58. En conclusion, les prestations de services que la requérante fournit dans le domaine du conseil nutritionnel sont des prestations indépendantes au sens de la directive TVA qui ne dépendent pas de l'appréciation au regard de la TVA de l'entraînement physique.

B. **Sur la seconde question**

59. Par sa seconde question, la juridiction de renvoi souhaite en substance savoir si l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA a aussi vocation à s'appliquer lorsque le conseil nutritionnel a été payé mais n'a toutefois pas été utilisé. À cet égard, la juridiction de renvoi part manifestement du principe que les conseils nutritionnels de la requérante relèvent de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

60. Conformément à la position de la Commission, cela paraît plutôt douteux. Pour une telle exonération, il faudrait qu'il y ait une prestation de soins à la personne (58). Seules les prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé relèvent de la notion de soins à la personne (59). Ainsi, la condition est une finalité thérapeutique (60).

61. Cette condition fera défaut en ce qui concerne un conseil nutritionnel d'ordre général. Certes, la Cour interprète de manière large la notion de finalité thérapeutique et admet aussi des

mesures préventives qui protègent et maintiennent la santé suffisent (61). Il faut néanmoins que celles-ci visent à empêcher, à éviter ou à prévenir une maladie, une lésion ou des anomalies de santé, ou à détecter des maladies latentes ou naissantes (62). À cet égard, un lien simplement incertain, sans risque concret d'atteinte à la santé (63), suffit tout aussi peu qu'un objectif purement esthétique (64). C'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient de vérifier si une prestation de service de conseil vise la prévention ou la thérapie de certaines maladies ou bien si elle n'est destinée qu'à améliorer le bien-être général ou l'apparence physique (65).

62. Par conséquent, ce ne sera qu'à titre exceptionnel que la question de savoir s'il est nécessaire pour l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA que la prestation ait été effectivement utilisée revêtira une importance. Sur ce point, la Cour a, dans d'autres contextes, jugé que l'appréciation au regard de la TVA d'une prestation de services ne dépend pas du point de savoir si le prestataire de services la met librement à disposition ou la fournit effectivement (66).

63. Il n'est toutefois nullement évident de transposer cette jurisprudence à l'exonération spéciale prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA. En effet, cette exonération présuppose une finalité thérapeutique de la prestation ce qui est toutefois plutôt douteux en ce qui concerne un conseil nutritionnel qui, certes, a été payé, mais n'a pas été utilisé. Cette question peut toutefois être laissée ouverte dans la présente affaire. Elle ne se posera que lorsque la juridiction de renvoi aura dûment constaté si, et pour quelles raisons, le conseil nutritionnel en cause constitue bien une prestation de soins à la personne. Tel n'est pas encore le cas.

VI. Conclusion

64. Nous proposons donc à la Cour de statuer comme suit :

1. Lorsque, comme dans la présente affaire, un assujetti fournit des prestations de services dans les domaines de la nutrition, de l'entraînement physique et du bien-être physique, il s'agit de prestations différentes et indépendantes les unes des autres au sens de la directive 2006/112/CE.

2. Un conseil nutritionnel, tel que celui dans la présente affaire ne peut, en tout état de cause, être une prestation de soins à la personne exonérée au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE que s'il poursuit un objectif thérapeutique. C'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient de le vérifier.

1 Langue originale : l'allemand.

2 Voir, par exemple, arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513) ; du 4 septembre 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660) ; du 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254) ; du 19 décembre 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038) ; du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22) ; du 16 avril 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229) ; du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) ; du 10 mars 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135) ; du 11 juin 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365), du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, C-41/04, C-349/96 et C-231/94, EU:C:2007:195), du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), du 25 février 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93) et du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184).

3 JO 2006, L 347, p. 1.

- 4 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).
- 5 Dans sa version applicable au litige.
- 6 Arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, point 23), du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 22), du 10 novembre 2016, Bařtová (C?432/15, EU:C:2016:855, point 68) et du 10 mars 2011, Bog e. a. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 et C?502/09, EU:C:2011:135, point 53).
- 7 Voir, par exemple, arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, point 23), du 8 décembre 2016, Stock'94 (C?208/15, EU:C:2016:936, point 26) et du 16 avril 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, point 30).
- 8 Voir, par exemple, arrêts du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 22), du 10 mars 2011, Bog e. a. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 et C?502/09, EU:C:2011:135, point 53) et du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, point 20).
- 9 Voir arrêt du 4 septembre 2019, KPC Herning (C?71/18, EU:C:2019:660, point 44), ainsi que, dans le même, arrêt du 17 janvier 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, point 42).
- 10 Arrêt du 4 septembre 2019, KPC Herning (C?71/18, EU:C:2019:660, point 47). Voir arrêt du jeudi 6 mai 2010, Commission/Allemagne (C?58/09, EU:C:2010:253, point 33).
- 11 Voir en ce sens, arrêt du 4 septembre 2019, KPC Herning (C?71/18, EU:C:2019:660, point 47).
- 12 Arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, point 23), du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 22), du 16 avril 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, point 44), du 10 mars 2011, Bog e. a. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 et C?502/09, EU:C:2011:135, point 53) et du 25 février 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, point 29).
- .
- 13 Arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, point 23), du 19 décembre 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, point 33), du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 22), du 10 novembre 2016, Bařtová (C?432/15, EU:C:2016:855, point 70) et du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C?111/05, EU:C:2007:195, point 23).
- 14 Arrêts du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C?111/05, EU:C:2007:195, point 22) et du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, point 20) dans les versions allemandes desquels le terme utilisé est « charakteristischen Merkmale ».
- 15 Voir également arrêts du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 30), du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, point 18) et du 25 février 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, point 29) dans les versions allemandes desquels le terme employé pour « éléments caractéristiques » est « Wesen des Umstazes ».
- 16 Arrêts du 19 juillet 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, point 21), du 2

décembre 2010, Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, point 26) et du 25 février 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, point 29).

17 Voir arrêts du 23 avril 2020, Gömböc (C?237/19, EU:C:2020:296, point 44) portant sur le droit des marques, du 30 janvier 2020, Dr. Willmar Schwabe (C?524/18, EU:C:2020:60, point 40) portant sur la législation alimentaire, et du 20 septembre 2018, OTP Bank et OTP Faktoring (C?51/17, EU:C:2018:750, point 78) portant sur la protection des consommateurs.

18 Arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, point 23), du 4 septembre 2019, KPC Herning (C?71/18, EU:C:2019:660, point 38), du 28 février 2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, point 30) : « une seule prestation économique indissociable », et du 19 décembre 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, point 39).

19 Arrêts du 10 mars 2011, Bog e. a. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 et C?502/09, EU:C:2011:135, point 64) et du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, EU:C:1996:184, points 13 et 14).

20 Arrêts du 10 mars März 2011, Bog e. a. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 et C?502/09, EU:C:2011:135, point 64) et du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, EU:C:1996:184, point 15).

21 Arrêt du 10 mars 2011, Bog e. a. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 et C?502/09, EU:C:2011:135, points 67 et suivants).

22 Arrêts du 10 mars 2011, Bog e. a. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 et C?502/09, EU:C:2011:135, points 74, 76, 81) et du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, EU:C:1996:184, point 14).

23 Arrêts du 16 juillet 2015, Mapfre asistencia et Mapfre warranty (C?584/13, EU:C:2015:488, point 56) et du 17 janvier 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, point 43).

24 Arrêts du 8 décembre 2016, Stock'94 (C?208/15, EU:C:2016:936, point 33) et du 21 février 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, point 32).

25 Arrêt du 21 février 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, point 32).

26 Voir arrêt du 4 septembre 2019, KPC Herning (C?71/18, EU:C:2019:660, point 40).

27 Arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, point 34) et du 9 juillet 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, point 27).

28 Voir arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, point 29).

29 Voir arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, point 46).

30 Ordonnance du 19 janvier 2012, Purple Parking et Airparks Services (C?117/11, non publiée, EU:C:2012:29, point 35), arrêt du 25 février 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, point 31).

31 Arrêts du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 27), du 17 janvier 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, point 44) et du 2 décembre 2010, Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, point 29).

- 32 Ordonnance du 19 janvier 2012, Purple Parking et Airparks Services (C?117/11, non publiée, EU:C:2012:29).
- 33 Ordonnance du 19 janvier 2012, Purple Parking et Airparks Services (C?117/11, non publiée, EU:C:2012:29, points 35 et 41).
- 34 Arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, point 34), du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 23), du 10 novembre 2016, Bařtová (C?432/15, EU:C:2016:855, point 71), du 10 mars 2011, Bog e. a. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 et C?502/09, EU:C:2011:135, point 54), du 21 février 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, point 52), du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, point 21), du 15 mai 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, point 45) et du 25 février 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, point 30).
- 35 Arrêts du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 23), du 10 novembre 2016, Bařtová (C?432/15, EU:C:2016:855, point 71), du 21 février 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, point 52), du 15 mai 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, point 45) et du 25 février 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, point 30).
- 36 Arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, point 29), du 19 juillet 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, point 19), du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, point 21), du 15 mai 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, point 45) et du 25 février 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, point 32).
- 37 Arrêts du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, point 22) et du 2 décembre 2010, Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, point 30).
- 38 Arrêt du 2 décembre 2010, Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, point 27).
- 39 Arrêt du 2 décembre 2010, Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, point 31).
- 40 Arrêt du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, point 29) : « caractère mineure et accessoire ».
- 41 Voir, en lien avec des prestations de voyage, arrêt du 13 octobre 2005, ISt (C?200/04, EU:C:2005:608, point 28).
- 42 Voir, expressément 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 Voir par exemple, conclusions de l'avocat général Léger dans les affaires jointes Madgett et Baldwin (C?308/96 et C?94/97, EU:C:1998:182, point 39).
- 44 Arrêts du 18 octobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C?153/17, EU:C:2018:845, point 33), du 8 décembre 2016, Stock'94 (C?208/15, EU:C:2016:936, point 29) avec référence à l'arrêt du 16 avril 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, point 35).
- 45 Voir par exemple l'arrêt du Bundesfinanzhof du 15 janvier 2009, V R 91/07, DStRE 2009, p. 615 : exonération de la livraison d'électricité liée à une location de longue durée d'un camping.

- 46 Arrêt du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, point 23).
- 47 Voir en revanche en sens contraire, arrêt du 16 avril 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229), point 39), étant précisé que cette décision s'explique sans doute par les particularités du cas d'espèce.
- 48 Voir arrêt du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, point 28) portant sur des locaux utilisés à titre professionnel.
- 49 Arrêts du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, point 26) ; dans l'arrêt du 11 juin 2009, RLRE Tellmer Property (C?572/07, EU:C:2009:365, point 22) , la Cour a apparemment uniquement examiné s'il existait une « opération économique indissociable » et donc une prestation complexe unique ce qu'elle a, à juste titre, écarté en raison de la fourniture théorique de prestation par un tiers et du caractère indissociable des prestations. Elle ne s'est pas penchée sur la question de savoir si le nettoyage des parties communes pouvait être une prestation accessoire non indépendante par rapport à la location d'immeubles.
- 50 Arrêt du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, point 26), ordonnance du 19 janvier 2012, Purple Parking et Airparks Services (C?117/11, non publiée, EU:C:2012:29, point 31).
- 51 Arrêt du 11 janvier 2001, Commission/France (C?76/99, EU:C:2001:12, points 27 et suivants).
- 52 Arrêts du 5 octobre 2016, TMD (C?412/15, EU:C:2016:738, point 30), du 26 février 2015, VDP Dental Laboratory e. a. (C?144/13 et C?160/13, EU:C:2015:116, points 43 et 45) et du 11 janvier 2001, Commission/France (C?76/99, EU:C:2001:12, point 23).
- 53 Arrêts du 4 mai 2017, Brockenhurst College (C?699/15, EU:C:2017:344, point 25), du 10 juin 2010, CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, point 39), du 25 mars 2010, Commission/Pays?Bas (C?79/09, non publié, EU:C:2010:171, point 51) et du 1er décembre 2005, Ygeia (C?394/04 et C?395/04, EU:C:2005:734, point 18).
- 54 Arrêt du 14 juin 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, point 31).
- 55 Arrêt du 14 juin 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, point 32).
- 56 Arrêts du 2 juillet 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, point 23), du 19 décembre 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, point 33), du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 22), du 10 novembre 2016, Baštová (C?432/15, EU:C:2016:855, point 70) et du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C?111/05, EU:C:2007:195, point 23).
- 57 Arrêts du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, point 23), du 10 novembre 2016, Baštová (C?432/15, EU:C:2016:855, point 71), du 21 février 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, point 52), du 15 mai 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, point 45) et du 25 février 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, point 30).

- 58 Arrêts du 5 mars 2020, X (Exonération de TVA pour des consultations téléphoniques) (C?48/19, EU:C:2020:169, point 17), du 27 juin 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e. a. (C?597/17, EU:C:2019:544, point 19), du 27 avril 2006, Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen (C?443/04 et C?444/04, EU:C:2006:257, point 23) et du 10 septembre 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, point 27).
- 59 Arrêts du 5 mars 2020, X (Exonération de TVA pour des consultations téléphoniques) (C 48/19, EU:C:2020:169, point 28), du 18 septembre 2019, Peters (C?700/17, EU:C:2019:753, point 20), du 2 juillet 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, point 20), du 13 mars 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, point 29) et du 6 novembre 2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, point 48).
- 60 Arrêts du 5. mars 2020, X (Exonération de TVA pour des consultations téléphoniques) (C?48/19, EU:C:2020:169, point 28), du 2 juillet 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, point 22), du 27 avril 2006, Solleveld et van den Hout?van Eijnsbergen (C?443/04 et C?444/04, EU:C:2006:257, point 24) et du 20 novembre 2003, Unterpertinger (C?212/01, EU:C:2003:625, points 40 et 42).
- 61 Arrêts du 2 juillet 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, point 21), du 21 mars 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, point 28) et du 10 juin 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, point 43).
- 62 Arrêt du 10 juin 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, point 44).
- 63 Arrêt du 10 juin 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, point 44).
- 64 Arrêt du 21 mars 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, point 29).
- 65 Arrêt du 5 mars 2020, X (Exonération de TVA pour des consultations téléphoniques) (C?48/19, EU:C:2020:169, point 26).
- 66 Arrêt du 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, point 36) et du 21 mars 2002, Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, point 40).