

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 4 de marzo de 2021 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Prestaciones sujetas al IVA — Exenciones — Artículo 132, apartado 1, letra c) — Asistencia en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias — Seguimiento y asesoramiento nutricionales — Actividades deportivas, de mantenimiento y bienestar físico — Conceptos de “prestación compleja única”, “prestación accesoria a la prestación principal” e “independencia de las prestaciones” — Criterios»

En el asunto C-581/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal], mediante resolución de 22 de julio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de julio de 2019, en el procedimiento entre

**Frenetikexito — Unipessoal Lda**

y

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. N. Wahl (Ponente) y F. Biltgen, la Sra. L. S. Rossi y el Sr. J. Passer, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Frenetikexito — Unipessoal Lda, por el Sr. R. Monteiro, abogado;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Campos Laires y por las Sras. S. Jaulino y P. Barros da Costa, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. B. Rechen, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 22 de octubre de 2020;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Frenetikexito — Unipessoal Lda y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal) en relación con una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a servicios de seguimiento y asesoramiento nutricionales y a servicios relativos a actividades deportivas y de mantenimiento y bienestar físico.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, estarán sujetas al IVA: «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 Según el artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, los Estados miembros eximirán:

«las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos».

5 Con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, los Estados miembros eximirán:

«la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate».

### ***Derecho portugués***

6 A tenor del artículo 9, apartado 1, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido), estarán exentas del IVA:

«las prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de las profesiones de médico, dentista, matró, enfermero u otras profesiones sanitarias».

## **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

7 Frenetikexito es una sociedad mercantil que, en particular, gestiona y explota establecimientos deportivos y desarrolla actividades de mantenimiento y bienestar físico y actividades sanitarias como el seguimiento y asesoramiento nutricionales o el examen de la condición física.

8 Tras registrarse en la Entidade Reguladora da Saúde (Autoridad Reguladora de Sanidad, Portugal), la demandante en el litigio principal prestó, en 2014 y 2015, servicios de seguimiento nutricional en sus instalaciones mediante una nutricionista cualificada y certificada al efecto. Esta nutricionista, contratada por la demandante en el litigio principal, prestaba sus servicios un día a la semana. Por estos servicios no se facturó el IVA.

9 La demandante en el litigio principal ofrecía en sus establecimientos distintos programas. Algunos programas incluían únicamente servicios de mantenimiento y bienestar físico, mientras que otros programas incluían además seguimiento nutricional. Los clientes podían elegir el programa deseado y utilizar o no todos los servicios puestos a su disposición en el marco del programa elegido. Así, si el cliente había contratado el servicio de seguimiento nutricional, le era facturado este servicio, se hubiese hecho el seguimiento o no y con independencia del número de consultas.

10 Además, los servicios de seguimiento nutricional podían contratarse al margen de cualquier otro servicio, abonando cierto importe, que dependía de que el cliente estuviera vinculado a algún establecimiento de la demandante en el litigio principal o no.

11 En las facturas que emitía, la demandante en el litigio principal distinguía entre los importes relacionados con el servicio de mantenimiento y bienestar físico y los relacionados con el servicio de seguimiento nutricional. No existía ninguna correspondencia entre los servicios de seguimiento nutricional facturados y las consultas sobre nutrición.

12 Con ocasión de una inspección, la Autoridad Tributaria y Aduanera comprobó que, en los ejercicios fiscales correspondientes a 2014 y 2015, los clientes de la demandante en el litigio principal habían abonado el servicio de seguimiento nutricional, aunque no se hubiese hecho el seguimiento. En consecuencia, llegó a la conclusión de que la prestación de dicho servicio era accesoria a la prestación del servicio de mantenimiento y bienestar físico. Por ello, la Autoridad Tributaria y Aduanera decidió aplicarle el tratamiento fiscal de la prestación principal y girarle una liquidación complementaria de IVA más los intereses compensatorios correspondientes, por un importe total de 13 253,05 euros.

13 Como la demandante en el litigio principal no abonó dichas cuantías, se iniciaron los procedimientos de ejecución aplicables para su cobro, en cuyo marco aquella celebró un acuerdo de pago fraccionado. No obstante, al considerar que los servicios de mantenimiento y bienestar físico y los servicios de seguimiento nutricional que prestaba eran independientes, la demandante en el litigio principal interpuso un recurso ante el tribunal remitente solicitando que se declarara la ilegalidad de la liquidación complementaria controvertida.

14 En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Cuando, como sucede en el presente asunto, una sociedad:

a) desarrolla, con carácter principal, actividades de mantenimiento y bienestar físico y, con carácter secundario, actividades sanitarias, que incluyen los servicios de nutrición, consultas sobre nutrición y de evaluación de la condición física, así como la realización de masajes;

b) pone a disposición de sus clientes planes que incluyen únicamente servicios de entrenamiento deportivo y planes que, además de los servicios de entrenamiento deportivo,

incluyen servicios de nutrición,

a efectos de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [2006/112], ¿ha de considerarse que la actividad sanitaria, en particular el servicio de nutrición, es accesoria de la actividad de mantenimiento y bienestar físico, debiendo de este modo recibir la prestación accesoria el mismo tratamiento fiscal que la prestación principal, o, por el contrario, ha de considerarse que la actividad sanitaria, en particular el servicio de nutrición, y la actividad de mantenimiento y bienestar físico son distintas e independientes, de forma que les serán aplicables los respectivos tratamientos fiscales previstos para cada una de estas actividades?

2) ¿Es necesario, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva [2006/112], que los servicios enunciados en dicho precepto sean efectivamente prestados, o bien basta para que se aplique dicha exención la mera puesta a disposición de tales servicios, de forma que la utilización de estos dependa únicamente de la voluntad del cliente?»

### **Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial**

15 En sus observaciones escritas, el Gobierno portugués sostiene que la petición de decisión prejudicial es inadmisibile, ya que el tribunal remitente no ha facilitado de modo suficiente con arreglo a Derecho la información necesaria para dar una respuesta pertinente y útil, como exige el artículo 94, letra a), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

16 Es preciso recordar al respecto que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige que este respete escrupulosamente los requisitos relativos al contenido de la petición de decisión prejudicial expresamente mencionados en el artículo 94 del Reglamento del Procedimiento (sentencia de 19 de abril de 2018, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi*, C-152/17, EU:C:2018:264, apartado 21 y jurisprudencia citada).

17 Así, es indispensable, en particular, como dispone el artículo 94, letra a), del Reglamento de Procedimiento, que la petición de decisión prejudicial contenga una exposición concisa de los hechos pertinentes, según se hayan constatado por el órgano jurisdiccional remitente, o al menos una exposición de los datos fácticos en que se basan las cuestiones prejudiciales (sentencia de 3 de diciembre de 2019, *Iccrea Banca*, C-414/18, EU:C:2019:1036, apartado 28 y jurisprudencia citada), y la exposición de las razones que han llevado al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación o la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión, así como de la relación que a su juicio existe entre dichas disposiciones y la normativa nacional aplicable en el litigio principal (auto de 5 de junio de 2019, *Wilo Salmson France*, C-10/19, no publicado, EU:C:2019:464, apartado 15).

18 En el caso de autos, la resolución de remisión contiene datos fácticos suficientes para entender tanto las cuestiones prejudiciales planteadas como su alcance, de modo que el Tribunal de Justicia puede proporcionar al tribunal remitente todos los elementos interpretativos del Derecho de la Unión que puedan permitirle resolver el litigio principal. Por tanto, las dos cuestiones prejudiciales son admisibles.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

19 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que un servicio

de seguimiento nutricional prestado en establecimientos deportivos por un profesional certificado y habilitado, y, en su caso, en el marco de programas que también incluyan servicios de mantenimiento y bienestar físico, constituye una prestación de servicios independiente. Asimismo, pregunta al Tribunal de Justicia si la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva exige la prestación efectiva del servicio —en el caso de autos, un servicio de seguimiento nutricional correspondiente al definido por el tribunal remitente— o si basta para ello la puesta a disposición de tal servicio.

20 Conviene señalar, de entrada, que el tribunal remitente, al plantear sus cuestiones prejudiciales, parece partir de la premisa de que uno de los tipos de servicios prestados en el litigio principal, concretamente el servicio de seguimiento nutricional, pudiera incluirse en el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

21 Por tanto, es preciso comprobar, con carácter preliminar, la exactitud de dicha premisa, defendida por la demandante en el litigio principal pero negada por el Gobierno portugués y matizada por la Comisión Europea.

22 Según jurisprudencia reiterada, los términos empleados para definir las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en sentido estricto. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por esas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en dicho artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de sus efectos (sentencia de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, apartado 28 y jurisprudencia citada).

23 En el caso de autos, la disposición controvertida debe interpretarse a la luz del contexto en el que se inscribe y de los objetivos y la sistemática de la Directiva 2006/112, atendiendo particularmente a la *ratio legis* de la exención que establece (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, apartado 61 y jurisprudencia citada). Así, los términos del artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, a saber, «la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate», no se refieren a las prestaciones realizadas en el ámbito hospitalario, en centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza, exentos con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, sino a la asistencia médica y sanitaria prestada fuera de dicho ámbito, tanto en las consultas privadas del prestador como en el domicilio del paciente o en otro lugar (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, apartado 36, y de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, apartado 36).

24 Además, es preciso señalar que tanto el concepto de «asistencia sanitaria», recogido en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, como el de «asistencia a personas físicas», enunciado en su letra c), abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud (sentencias de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, apartados 37 y 38, y de 18 de septiembre de 2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, apartado 20 y jurisprudencia citada).

25 Por consiguiente, la «asistencia a personas físicas», en el sentido de esa disposición, debe tener necesariamente una finalidad terapéutica, dado que es esta la que determina si una prestación médica o sanitaria debe estar exenta del IVA [véase, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2020, X (Exención del IVA para las consultas telefónicas), C-48/19, EU:C:2020:169,

apartado 27 y jurisprudencia citada], aun cuando de ello no se desprende necesariamente que esa finalidad deba entenderse en una acepción particularmente restrictiva (sentencias de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, apartado 26).

26 Por lo tanto, los servicios de carácter médico o sanitario prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas pueden quedar cubiertos por la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 [sentencia de 5 de marzo de 2020, X (Exención del IVA para las consultas telefónicas), C-48/19, EU:C:2020:169, apartado 29 y jurisprudencia citada].

27 La exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 exige, pues, que se cumplan dos requisitos: el primero, relativo a la finalidad de la prestación de que se trate, tal como se ha recordado en los apartados 24 a 26 de la presente sentencia, y, el segundo, referido a que esa prestación tenga lugar en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate.

28 En cuanto a este segundo requisito, es preciso determinar, como señalan el Gobierno portugués y la Comisión, si el Derecho del Estado miembro de que se trata define el servicio de seguimiento nutricional —como el controvertido en el litigio principal— prestado en establecimientos deportivos por un profesional certificado y habilitado al efecto, y, en su caso, en el marco de programas que también incluyan servicios de mantenimiento y bienestar físico (sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartado 23 y jurisprudencia citada), como un servicio prestado en el ejercicio de una profesión médica o sanitaria. De los elementos que figuran en la resolución de remisión, aclarados por las observaciones del Gobierno portugués, se desprende que el servicio en cuestión era el de una persona con una cualificación profesional que la habilitaba para realizar actividades sanitarias como las definidas por el Estado miembro de que se trata, extremo que deberá comprobar el tribunal remitente.

29 Suponiendo que así sea, habrá que atenerse a la finalidad de una prestación como la controvertida en el litigio principal, lo que corresponde al primer requisito exigido en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. A este respecto, para examinar esa finalidad es necesario tener presente que las exenciones previstas en el artículo 132 de esta Directiva se establecen en el capítulo 2, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de dicha Directiva. Por consiguiente, no cabe eximir una actividad, como excepción al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencias de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, apartado 23, y de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania, C-616/15, EU:C:2017:721, apartado 49), si no responde a dicha finalidad de interés general, común a todas las exenciones contempladas en el citado artículo 132.

30 Es pacífico al respecto que un servicio de seguimiento nutricional prestado en un establecimiento deportivo puede ser, a medio y largo plazo o considerado en términos amplios, un instrumento de prevención de determinadas enfermedades, como la obesidad. Sin embargo, hay que indicar que lo mismo ocurre con la propia práctica deportiva, cuya función se reconoce, a título de ejemplo, para limitar la aparición de enfermedades cardiovasculares. Por tanto, tal servicio tiene, en principio, finalidad sanitaria, pero no —o no necesariamente— finalidad terapéutica.

31 Por consiguiente, si no se indica que se presta con fines de prevención, diagnóstico, tratamiento de una enfermedad y restablecimiento de la salud y, por tanto, con finalidad

terapéutica, en el sentido de la jurisprudencia citada en los apartados 24 y 26 de la presente sentencia, lo que corresponde comprobar al tribunal remitente, un servicio de seguimiento nutricional, como el prestado en el litigio principal, no cumple el criterio de la actividad de interés general común a todas las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 y, en consecuencia, no se le aplica la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, por lo que, en principio, estará sujeto al IVA.

32 Esta interpretación no infringe el principio de neutralidad fiscal, que se opone, en concreto, a que dos entregas de bienes o prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de este, que compiten por tanto entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 48 y jurisprudencia citada), puesto que, por lo que respecta al objetivo perseguido en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, los servicios de seguimiento nutricional prestados con un objetivo terapéutico y los servicios de seguimiento nutricional carentes de dicho objetivo no pueden considerarse idénticos o similares desde el punto de vista del consumidor ni responden a las mismas necesidades de este.

33 Cualquier otra interpretación ampliaría el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 más allá de la *ratio legis* que traducen el tenor de esa disposición y la rúbrica del capítulo 2 del título IX de dicha Directiva. En efecto, la exención prevista en dicha disposición se aplicaría a cualquier servicio realizado en el ejercicio de una profesión médica o sanitaria, que condujera, incluso muy indirecta o remotamente, a prevenir determinadas patologías, lo que no respondería a la intención del legislador de la Unión ni a la exigencia de interpretación estricta de tal exención, recordada en el apartado 22 de la presente sentencia. Como señaló la Abogada General en el punto 61 de sus conclusiones, no basta una mera relación incierta con una patología, sin riesgo concreto de perjuicio para la salud.

34 Habida cuenta de lo anterior, procede concluir que, sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, un servicio de seguimiento nutricional prestado en condiciones como las controvertidas en el litigio principal no puede incluirse en el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. Por consiguiente, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

35 Por lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, no cabe excluir que, en relación con su carácter imponible, el tribunal remitente considere que la cuestión de si un servicio de este tipo es independiente o no de los servicios de mantenimiento y bienestar físico siga teniendo interés para determinar el respectivo tratamiento fiscal de estos servicios.

36 Es preciso recordar, a tal efecto, que, si bien en un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, corresponde a dichos órganos jurisdiccionales nacionales, que son los únicos competentes, en particular, para comprobar y apreciar los hechos, decidir, en concreto, si un servicio de seguimiento nutricional prestado en condiciones como las controvertidas en el litigio principal constituye o no una prestación de servicios independiente de los servicios de mantenimiento y bienestar físico y formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, C:2018:1038, apartado 35 y la jurisprudencia citada), el Tribunal de Justicia puede proporcionar a dichos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan ser útiles para resolver el asunto del que conocen (sentencia de 17 de enero de 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 33). Desde esta perspectiva, procede poner de manifiesto las siguientes consideraciones.

37 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en los supuestos en los que una operación económica está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate para determinar si de ella resultan una o varias prestaciones (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, apartado 28 y jurisprudencia citada), bien entendido que, por regla general, toda prestación debe considerarse una prestación distinta e independiente, como se desprende del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 [sentencia de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, apartado 23 y jurisprudencia citada].

38 Sin embargo, como excepción a esta regla general, en primer lugar, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Por ello, existe una prestación única cuando varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial [sentencia de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, apartado 23 y jurisprudencia citada].

39 A tal efecto, como puso de manifiesto la Abogada General en los puntos 22 a 33 de sus conclusiones, hay que identificar los elementos característicos de la operación de que se trate (sentencias de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, apartado 22, y de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, apartado 30), situándose en el punto de vista del consumidor medio (sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, apartado 21 y jurisprudencia citada). El conjunto de indicios al que se recurre para ello incluye distintos elementos: los primeros, de carácter intelectual e importancia decisiva, que tienen por objeto acreditar el carácter indisociable o no de los elementos de la operación de que se trata (sentencia de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, apartado 30) y su finalidad económica, única o no [sentencia de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, apartado 34]; los segundos, de carácter material y sin importancia decisiva (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, apartado 31), que respaldan, en su caso, el análisis de los primeros elementos, como el acceso separado (sentencia de 17 de enero de 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 43) o conjunto (sentencia de 8 de diciembre de 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, apartado 33) a las prestaciones controvertidas o la existencia de una facturación única (auto de 19 de enero de 2012, Purple Parking y Airparks Services, C-117/11, no publicado, EU:C:2012:29, apartado 34 y jurisprudencia citada) o diferenciada (sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16,

EU:C:2018:22, apartado 27).

40 En segundo lugar, una operación económica consiste en una prestación única si debe considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal [sentencia de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, apartado 29 y jurisprudencia citada].

41 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el primer criterio que se ha de considerar a este respecto es que, desde el punto de vista del consumidor medio, la prestación no tenga finalidad autónoma. Así, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador [sentencia de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, apartado 29 y jurisprudencia citada].

42 El segundo criterio, que es en realidad un indicio del primero, resulta de la consideración del valor respectivo de las prestaciones que componen la operación económica, una de las cuales resulta mínima, o incluso marginal, en relación con la otra (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496, apartado 24).

43 En tercer lugar, como señaló la Abogada General en el punto 44 de sus conclusiones, en virtud de la Directiva 2006/112, las prestaciones «directamente relacionadas» con una prestación exenta comparten su exención con el fin de que esa exención del impuesto resulte plenamente efectiva. No obstante, en atención a las consideraciones que figuran en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia, este tercer tipo de excepción a la regla general, que consiste en considerar cada prestación como una prestación distinta e independiente, no es aplicable cuando se trata de un servicio de seguimiento nutricional como el prestado en el litigio principal. Por tanto, procede prescindir del examen de este tipo de excepción.

44 Por lo que respecta a la aplicabilidad a prestaciones como las controvertidas en el litigio principal del primer tipo de excepción, mencionado en el apartado 38 de la presente sentencia, hay que señalar, según se desprende de la resolución de remisión, que la demandante en el litigio principal se dedica, en particular, a gestionar y explotar establecimientos deportivos y desarrolla actividades de mantenimiento y bienestar físico y que, mediante un profesional debidamente cualificado y certificado al efecto, ha prestado servicios de seguimiento nutricional en sus instalaciones.

45 Además, de los datos aportados por el tribunal remitente se desprende que los distintos servicios prestados por la demandante en el litigio principal fueron facturados por separado y que era posible disfrutar de unos sin recurrir a los otros.

46 Por consiguiente, sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, resulta que los servicios de mantenimiento y bienestar físico, por una parte, y de seguimiento nutricional, por otra, tal como los ha prestado la demandante en el litigio principal, no están indisolublemente ligados en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 38 y 39 de la presente sentencia.

47 Se ha de considerar, por tanto, que, en principio, prestaciones como las controvertidas en el litigio principal no constituyen una prestación única de carácter complejo.

48 Por lo que respecta a la aplicabilidad a prestaciones como las controvertidas en el litigio

principal del segundo tipo de excepción, mencionado en los apartados 40 a 42 de la presente sentencia, es preciso señalar en el caso de autos, por una parte, la finalidad autónoma de la prestación de seguimiento dietético desde el punto de vista del consumidor medio. Aun cuando esas prestaciones de seguimiento dietético se dispensaban o podían dispensarse en las mismas instalaciones deportivas que las prestaciones de mantenimiento y bienestar físico, no deja de ser cierto que la finalidad de las primeras no tiene carácter deportivo, sino sanitario y estético, a pesar de que una disciplina dietética puede contribuir al rendimiento deportivo. Por otra parte, como señaló la Abogada General en el punto 56 de sus conclusiones, en el litigio principal, según la facturación de la demandante, el 40 % del precio total mensual que había de pagar el cliente correspondía al asesoramiento nutricional, porcentaje que manifiestamente no puede calificarse de mínimo o, *a fortiori*, de marginal. Así pues, prestaciones de seguimiento dietético como las controvertidas en el litigio principal no pueden ser consideradas accesorias respecto de prestaciones principales como las constituidas por las prestaciones de mantenimiento y bienestar físico.

49 De ello se desprende que, sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, procede considerar que prestaciones como las controvertidas en el litigio principal son distintas e independientes entre sí, a efectos de la aplicación del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

50 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, un servicio de seguimiento nutricional prestado en establecimientos deportivos por un profesional certificado y habilitado, y, en su caso, en el marco de programas que también incluyan servicios de mantenimiento y bienestar físico, constituye una prestación de servicios distinta e independiente a la que no se puede aplicar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

## **Costas**

51 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

**La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que, sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, un servicio de seguimiento nutricional prestado en establecimientos deportivos por un profesional certificado y habilitado, y, en su caso, en el marco de programas que también incluyan servicios de mantenimiento y bienestar físico, constituye una prestación de servicios distinta e independiente a la que no se puede aplicar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: portugués.