

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 22 de septiembre de 2022 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98 — Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios — Anexo III, punto 14 — Concepto de “derecho de utilizar instalaciones deportivas” — Gimnasios — Acompañamiento individual o grupal»

En el asunto C-330/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica), mediante resolución de 20 de mayo de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de mayo de 2021, en el procedimiento entre

**The Escape Center BVBA**

y

**Belgische Staat,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. N. Jääskinen, Presidente de Sala, y por los Sres. M. Safjan y M. Gavalec (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de The Escape Center BVBA, por el Sr. H. Vandeborgh, advocaat;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. P. Cottin y J.-C. Halleux y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. K. Bulterman y A. Hanje, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. M. Pere, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. P. Carlin y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto

sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 98, apartado 2, en relación con el punto 14 del anexo III 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; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre The Escape Center BVBA, que explota un gimnasio, y el Belgische Staat (Estado belga) en relación con la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las actividades de dicha sociedad.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

3 Con arreglo al artículo 96 de la Directiva del IVA, los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro, que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

4 El artículo 97 de esta Directiva dispone que el tipo normal no podrá ser inferior al 15 %.

5 El artículo 98, apartados 1 y 2, de dicha Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

6 El anexo III de la Directiva del IVA, que contiene la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetos a los tipos reducidos de IVA a que se refiere su artículo 98, incluye, en su punto 14:

«Derecho de utilizar instalaciones deportivas».

### ***Derecho belga***

7 Según el artículo 37, apartado 1, de la Ley, de 3 de julio de 1969, por la que se establece el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, el rey fijará los tipos de este impuesto y clasificará los bienes y servicios según dichos tipos teniendo en cuenta la normativa adoptada en la materia por la Unión Europea.

8 El artículo 1 del Real Decreto n.º 20, de 20 de julio de 1970, por el que se fijan los tipos del impuesto sobre el valor añadido y se clasifican los bienes y servicios según dichos tipos, dispone que el tipo normal del IVA aplicable a los bienes y servicios contemplados en el citado Código se fija en el 21 % y que, como excepción a este principio, el impuesto se percibirá al tipo reducido del 6 % por lo que respecta a los bienes y servicios que se relacionan en la tabla A del anexo del mencionado Real Decreto. No obstante, dicho artículo establece que ese tipo reducido no podrá aplicarse cuando los servicios relativos a la tabla A formen parte accesoria de un contrato complejo que tenga primordialmente por objeto otros servicios.

9 En virtud de la rúbrica XXVIII de la tabla A del anexo del mencionado Real Decreto, está sujeta al tipo del 6 % «la concesión del derecho de acceder a establecimientos culturales, deportivos y de ocio y la concesión del derecho a utilizarlos».

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

10 The Escape Center, sociedad con ánimo de lucro y sujeta al IVA por la actividad de «gimnasios», proporciona acceso a sus locales en los que las personas mejoran su condición física y desarrollan la musculatura mediante el uso de aparatos. El uso de aparatos de gimnasia se realiza, bien de forma individual, bien en grupo, sin acompañamiento o con acompañamiento limitado. También ofrece entrenamiento personal y clases grupales.

11 En sus actividades, esta sociedad siempre había declarado un IVA del 21 %. Sin embargo, habida cuenta de cierta jurisprudencia nacional en materia de IVA, establecida en un asunto en el que ella no había sido parte, consideró que al conjunto de sus actividades se le aplicaba el tipo del IVA reducido del 6 % y no el tipo normal del IVA del 21 %.

12 En consecuencia, The Escape Center solicitó la devolución de la diferencia del 15 % del IVA, esto es 48 622,64 euros, correspondiente al período comprendido entre 2015 y el primer trimestre de 2018. Al no compartir este punto de vista, el 25 de marzo de 2019 la Administración tributaria envió un certificado de regularización que dicha sociedad impugnó ante el tribunal remitente, el Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica).

13 Dicho tribunal señala que la práctica de la Administración tributaria belga no es uniforme en cuanto al tipo de IVA que se ha de aplicar a las actividades de los operadores que explotan gimnasios. En efecto, algunos inspectores consideran que procede aplicar el tipo normal del 21 % a todas estas actividades, mientras que otros aceptan la aplicación del tipo reducido del 6 % o de un tipo de IVA ponderado, sobre la base del desglose de las distintas actividades sujetas, respectivamente, a estos dos tipos.

14 Además, según el tribunal remitente, la Administración tributaria neerlandesa admite, por su parte, que servicios tales como impartir clases, instrucciones o prestar asesoramiento están comprendidos en el concepto de «ofrecer la oportunidad de hacer deporte», sujeto a un tipo reducido de IVA. Asimismo, dicho tribunal se muestra proclive a apreciar, a la luz de la jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), que se aplica el tipo reducido de IVA al derecho de utilizar instalaciones deportivas, aun cuando en tal marco se preste acompañamiento individual o acompañamiento en grupo.

15 En tales circunstancias, el Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante), al considerar que la resolución del litigio del que conoce requiere la interpretación de las disposiciones de la Directiva

del IVA, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, de la Directiva [del IVA], en relación con su anexo III, punto 14, en el sentido de que el derecho de utilizar instalaciones deportivas queda sujeto únicamente al tipo reducido del IVA, si en tal marco no se presta acompañamiento individual ni acompañamiento en grupo?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

16 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, en relación con el punto 14 de su anexo III, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios consistente en la concesión del derecho de utilizar las instalaciones deportivas de un gimnasio y en proporcionar un acompañamiento individual o grupal puede estar sujeta a un tipo reducido de IVA.

17 Con arreglo al artículo 96 de la Directiva del IVA, cada Estado miembro aplicará el mismo tipo impositivo normal de IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios.

18 Como excepción a este principio, el artículo 98, apartado 1, de dicha Directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. A tenor del artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la citada Directiva, los tipos reducidos de IVA solo podrán aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de esa Directiva.

19 El punto 14 del anexo III de la Directiva del IVA autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA al «derecho de utilizar instalaciones deportivas».

20 La Directiva del IVA no contiene ninguna definición del concepto de «derecho de utilizar instalaciones deportivas» y el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1), no define este concepto. La Directiva del IVA y el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 tampoco contienen remisión alguna al respecto al Derecho de los Estados miembros, de modo que dicho concepto debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartados 53 y 54).

21 Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha interpretado el concepto de «derecho de utilizar instalaciones deportivas» que figura en el punto 14 del anexo III de la Directiva del IVA en el sentido de que se refiere al derecho de utilizar instalaciones destinadas a la práctica del deporte y de la educación física, así como su utilización con este fin (sentencia de 10 de noviembre de 2016, Bařtová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 65).

22 Por consiguiente, el punto 14 del anexo III de esta Directiva puede resultar aplicable a las prestaciones de servicios asociadas a la utilización de tales instalaciones y necesarias para la práctica de deportes y de la educación física (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Bařtová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 66).

23 Como subraya la Comisión, esta apreciación es conforme con la decisión del legislador de la Unión de, mejor que incidir en el ejercicio de un derecho de acceso a los establecimientos deportivos, fomentar la práctica efectiva del deporte y de la educación física. En efecto, la finalidad de este anexo III consiste en hacer menos onerosas y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el IVA, determinadas prestaciones de servicios que se

consideran particularmente necesarias (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 37 y jurisprudencia citada) y, en este contexto, el punto 14 del citado anexo pretende promover la práctica de actividades deportivas y hacer estas accesibles a los particulares (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 64).

24 Si bien no ofrece duda que el acceso a un gimnasio que dé derecho a utilizar las instalaciones deportivas, al igual que el acompañamiento de los nuevos clientes que persiga la utilización responsable de los aparatos de dicho gimnasio, está comprendido en el punto 14 del anexo III de la Directiva del IVA, es preciso señalar que The Escape Center ofrece, además de tal acceso y de ese derecho de uso, acompañamiento personalizado y clases grupales. Por tanto, hay que comprobar si el punto 14 del anexo III de esa Directiva puede aplicarse a todas las prestaciones ofrecidas por dicha sociedad, en la medida en que formen una prestación única.

25 A este respecto, procede recordar que existe «prestación única» cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencias de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, apartado 22, y de 17 de diciembre de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, apartado 25).

26 Así ocurre también cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesorio 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 (sentencias de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 52, y de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 34).

27 A este respecto, es irrelevante que, en otras circunstancias, los elementos que integran tal operación puedan ser suministrados aisladamente y sean considerados, en virtud del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, distintos e independientes (véase, en este sentido, el auto de 19 de enero de 2012, Purple Parking y Airparks Services, C-117/11, no publicado, EU:C:2012:29, apartado 31).

28 Para apreciar si el acompañamiento personalizado y las clases grupales, a los que también da derecho el acceso al gimnasio, constituyen prestaciones accesorias a la concesión de tal acceso o a la utilización de las instalaciones deportivas de dicho gimnasio, el tribunal remitente deberá determinar los elementos característicos de la operación considerada, teniendo en cuenta todas las circunstancias en las que se desarrolla (auto de 19 de enero de 2012, Purple Parking y Airparks Services, C-117/11, no publicado, EU:C:2012:29, apartado 30 y jurisprudencia citada).

29 Si bien corresponde al tribunal remitente realizar tales apreciaciones, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionarle todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que le puedan ser útiles (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 8 de diciembre de 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, apartado 30).

30 En el caso de autos, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en la medida de lo posible, las prestaciones relacionadas con la práctica del deporte y de la educación física deben ser consideradas de manera global (véase, por analogía, la sentencia de 22 de enero de 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14,

EU:C:2015:29, apartado 25 y jurisprudencia citada).

31 A este respecto, hay que indicar, como hace el Gobierno neerlandés, que determinadas actividades físicas practicadas en los gimnasios requieren necesariamente de un marco que posibilite su práctica o solo pueden practicarse en una clase grupal. Por consiguiente, dado que el acceso a un gimnasio permite la práctica de tales actividades físicas, el marco individual y las clases grupales a los que da derecho ese acceso parecen ser elementos ligados que forman, en principio, una sola prestación. En cambio, como pone de relieve el Gobierno finlandés, no ocurrirá así cuando el acompañamiento personalizado o la clase grupal que tengan lugar en un gimnasio no se refieran al marco o al acompañamiento habituales de determinadas actividades físicas, sino fundamentalmente a la enseñanza o al entrenamiento de una disciplina deportiva.

32 Por otra parte, puesto que las fórmulas ofrecidas a los clientes dan acceso tanto a los locales del gimnasio en los que se pueden practicar el deporte y la educación física como a las clases grupales, sin distinción alguna según el tipo de instalación efectivamente utilizada y la eventual participación en las clases grupales, esta circunstancia es un indicio significativo de que existe una prestación única. En este contexto, tener en cuenta la intención de cada visitante respecto a la utilización de las infraestructuras puestas a su disposición o la participación en las clases grupales ofrecidas por el operador sería contrario a los objetivos perseguidos por el sistema del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y la aplicación correcta y sencilla del tipo del IVA reducido en lo relativo a la utilización de las instalaciones deportivas. A este respecto, procede recordar que, para facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA, hay que tomar en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, apartados 32 y 36 y jurisprudencia citada).

33 Así pues, sin perjuicio de la apreciación que finalmente efectúe el tribunal remitente, de los datos con los que cuenta el Tribunal de Justicia, tal como fueron presentados en la petición de decisión prejudicial, parece desprenderse que el acompañamiento personalizado y las clases grupales a los que da derecho el acceso al gimnasio explotado por The Escape Center son accesorios al derecho de utilizar las instalaciones de dicho gimnasio o al uso efectivo de estas.

34 Procede añadir que, cuando un Estado miembro hace uso de la facultad, reconocida por el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, de aplicar un tipo reducido de IVA a alguna categoría de operaciones que figura en el anexo III de dicha Directiva, tal Estado puede limitar, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, la aplicación de ese tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de la citada categoría (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartado 28, y de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 25 y jurisprudencia citada).

35 Pues bien, el Gobierno belga indica que, mediante el artículo 1 del Real Decreto n.º 20, de 20 de julio de 1970, y la rúbrica XXVIII de la tabla A del anexo de dicho Real Decreto, el legislador belga introdujo esa limitación con el fin de aplicar el tipo reducido del IVA únicamente en lo relativo a la concesión del derecho de acceder a establecimientos deportivos y de utilizarlos, con exclusión de cualquier acompañamiento, personalizado o no, y de cualquier marco en forma de clases. Por tanto, como precisa el comentario administrativo concreto relativo a la explotación de un gimnasio, adoptado el 24 de julio de 1984, en caso de que quien explote un gimnasio enseñe a quienes practiquen en él distintas actividades, los servicios prestados por dicha persona estarán sujetos al tipo normal del IVA.

36 Según dicho Gobierno, esa aplicación selectiva del tipo reducido del IVA cumple con el doble requisito establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y recordado en el

apartado 34 de la presente sentencia, según el cual la normativa nacional, por una parte, debe desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, debe respetar el principio de neutralidad fiscal (sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartado 30, y de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 45).

37 Aunque corresponde al tribunal remitente comprobar si se trata, en el presente asunto, de una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que no parece ser el caso.

38 En efecto, por un lado, las disposiciones de dicho Real Decreto, mencionadas por el Gobierno belga, no parecen determinar con mayor precisión, entre las prestaciones de servicios incluidas en la categoría que figura en el punto 14 del anexo III de la Directiva del IVA, aquellas a las que se aplica el tipo reducido del IVA. Dado que tales disposiciones reproducen, en esencia, el contenido del mencionado punto 14 del anexo III, no se puede considerar que limiten la aplicación del tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trata.

39 Por otro lado, procede señalar que el comentario administrativo concreto relativo a la explotación de un gimnasio, adoptado el 24 de julio de 1984, parece reflejar únicamente una práctica administrativa, sin que el Gobierno belga haya alegado que, con él, haya aplicado el tipo reducido del IVA de forma selectiva. En su petición de decisión prejudicial, el tribunal remitente tampoco cita este comentario administrativo ni expone una práctica administrativa divergente en materia tributaria por lo que respecta al tipo de IVA que deba aplicarse a la actividad de los operadores que explotan gimnasios.

40 En definitiva, incumbe al tribunal remitente comprobar la naturaleza y alcance en Derecho nacional del Real Decreto y del comentario citados.

41 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, en relación con el punto 14 de su anexo III, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios consistente en la concesión del derecho de utilizar las instalaciones deportivas de un gimnasio y en proporcionar un acompañamiento individual o grupal puede estar sujeta a un tipo reducido de IVA cuando ese acompañamiento esté asociado a la utilización de tales instalaciones y sea necesario para la práctica del deporte y de la educación física o cuando el citado acompañamiento sea accesorio al derecho de utilizar dichas instalaciones o al uso efectivo de estas.

## **Costas**

42 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 Octava) declara:

**El artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el punto 14 de su anexo III,**

**debe interpretarse en el sentido de que:**

**una prestación de servicios consistente en la concesión del derecho de utilizar las instalaciones deportivas de un gimnasio y en proporcionar un acompañamiento individual o grupal puede estar sujeta a un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido cuando ese acompañamiento esté asociado a la utilización de tales instalaciones y sea necesario para la práctica del deporte y de la educación física o cuando el citado acompañamiento sea accesorio al derecho de utilizar dichas instalaciones o al uso efectivo de estas.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.