



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 22 de octubre de 2020<sup>1</sup>

**Asunto C-581/19**

**Frenetikexito — Unipessoal Lda  
contra  
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal]]

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Pluralidad de prestaciones — Consideración de prestación única — Prestación compleja — Prestación accesoria a la prestación principal — Dos prestaciones independientes — Exención del impuesto sobre el valor añadido — Asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias»

## I. Introducción

1. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA, el objeto del impuesto sobre el valor añadido es cada prestación individual. Sin embargo, en ocasiones, las distintas prestaciones están tan vinculadas entre sí (formando un conjunto de prestaciones) que no está claro si han de seguir tratándose como prestaciones individuales e independientes. El presente procedimiento trata de la cuestión, relevante a efectos prácticos, de cuándo una pluralidad de prestaciones constituye una única prestación compleja, una prestación accesoria dependiente o varias prestaciones independientes.

2. En el presente asunto, la propietaria de un gimnasio ofrecía, además del entrenamiento deportivo, un servicio de asesoramiento nutricional. Esta consideró que los servicios del ámbito deportivo estaban sujetos al IVA; en cambio, estimó que los servicios de asesoramiento nutricional estaban exentos de dicho impuesto. En su opinión, estos últimos constituyen una prestación de asistencia a personas físicas independiente y exenta del IVA. Sin embargo, tal interpretación queda desvirtuada de antemano si la combinación del entrenamiento deportivo y el asesoramiento nutricional constituye una prestación única o si el segundo se considera una prestación accesoria del primero. En ambos casos, la exención del impuesto quedaría, en principio, excluida. En cambio, si se trata de una prestación independiente procederá examinar si el asesoramiento nutricional constituye realmente un servicio de asistencia a personas físicas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

<sup>1</sup> Lengua original: alemán.

3. Aunque el Tribunal de Justicia ya se ha ocupado en reiteradas ocasiones de cuestiones similares,<sup>2</sup> el órgano jurisdiccional remitente considera que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia hasta ahora no ha establecido criterios claros sobre la forma de valorar tales conjuntos de prestaciones. Así pues, el presente procedimiento ofrece al Tribunal de Justicia la posibilidad de precisar los criterios aplicables al tratamiento a efectos del IVA de tales conjuntos de prestaciones. Con ello se ayudaría a los tribunales especializados nacionales a decidir, con seguridad y autonomía, si tienen ante sí una única prestación compleja, una prestación accesoria dependiente o dos prestaciones (principales) que se han de tratar por separado.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

4. En el presente asunto, el marco jurídico del Derecho de la Unión está formado por las disposiciones 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

5. El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA dispone:

«En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

6. El artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA establece la exención del IVA de «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».

### B. Derecho portugués

7. El artículo 9 de la Ley portuguesa del IVA<sup>4</sup> transpone el artículo 132 de la Directiva del IVA. Su punto 1<sup>5</sup> exime a los servicios prestados en el marco del ejercicio de la profesión de médico, odontólogo, matrona, enfermero y otras profesiones sanitarias.

## III. Hechos

8. Frenetikexito — Unipessoal Lda (en lo sucesivo, «demandante») es una sociedad con domicilio social en Portugal. Su actividad económica incluye varios sectores. Por un lado, explota gimnasios y lleva a cabo programas de entrenamiento. Por otro, ofrece, en particular, asesoramiento nutricional. Esta prestación la lleva a cabo un profesional debidamente autorizado, un día a la semana, en las instalaciones del gimnasio.

2 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513); de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660); de 27 de marzo de 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254); de 19 de diciembre de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038); de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22); de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229); de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597); de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135); de 11 de junio de 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365); de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195); de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649); de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), y de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184).

3 DO 2006, L 347, p. 1.

4 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

5 En la versión aplicable al litigio.

9. Los clientes de los gimnasios tienen la opción de añadir a sus planes de entrenamiento un asesoramiento nutricional. Una vez hecha la reserva, el cliente debe pagar el asesoramiento nutricional, con independencia de si lo llega a utilizar o no. En la facturación global, la demandante especifica los respectivos importes correspondientes al entrenamiento deportivo y al asesoramiento nutricional. Según información de la República Portuguesa, el 60 % de la retribución total mensual de la demandante corresponde al entrenamiento deportivo, y el 40 %, al asesoramiento. La demandante también ofrece el asesoramiento nutricional a clientes externos como servicio independiente, sin el entrenamiento deportivo.

10. A los servicios relacionados con el asesoramiento nutricional, la demandante aplica, tanto para los clientes del gimnasio como para los externos, la exención del IVA que beneficia a las prestaciones sanitarias en virtud del artículo 9, punto 1, de la Ley portuguesa del IVA. En su opinión, los servicios de carácter deportivo y los de asesoramiento nutricional son autónomos y, como tales, deben ser tratados de forma diferente a efectos del IVA. Por el contrario, la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal; en lo sucesivo, «Administración tributaria») considera que el asesoramiento nutricional constituye una mera prestación accesoria al entrenamiento deportivo, el cual no está exento del IVA. En consecuencia, a juicio de la Administración tributaria, el asesoramiento nutricional ha de recibir el mismo tratamiento que el entrenamiento deportivo, pues la consideración de una prestación accesoria y dependiente a efectos del IVA se supedita a la de la prestación principal.

11. Por este motivo, tras concluir un procedimiento de inspección, la Administración tributaria modificó las liquidaciones del IVA relativas a los ejercicios controvertidos de 2014 y 2015. La demandante ha impugnado judicialmente las liquidaciones modificadas.

#### **IV. Procedimiento prejudicial**

12. Mediante resolución de 22 de julio de 2019, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal] remitió al Tribunal de Justicia las dos 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?»

13. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la demandante, la República Portuguesa y la Comisión Europea.

## V. **Apreciación jurídica**

### A. **Sobre la primera cuestión prejudicial**

14. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la combinación de entrenamiento deportivo y de asesoramiento nutricional constituye una pluralidad de prestaciones, cada una de las cuales ha de ser considerada por sí misma a efectos del IVA.

15. En principio, toda entrega de bienes o prestación de servicios constituye una prestación independiente (véase 1). De un análisis global de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia hasta la fecha se deducen solamente unas pocas excepciones en que se permite apartarse de este principio. Es mi propósito esbozar de qué casos se trata (véase 2) y, a continuación, examinar si en el presente asunto estamos ante una de estas excepciones (véase 3).

#### ***1. Principio: independencia de las prestaciones***

16. En reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que, a efectos del IVA, cada prestación debe normalmente considerarse como una prestación distinta e independiente.<sup>6</sup> Así se desprende de los artículos 1, apartado 2, párrafo segundo,<sup>7</sup> y 2<sup>8</sup> de la Directiva del IVA.

17. Además, la Directiva del IVA establece un sistema diferenciado de regímenes en cuanto al lugar de la prestación, las exenciones o el tipo del impuesto. Si las prestaciones, que de por sí deben considerarse de forma independiente, se sometiesen a un mismo tratamiento a efectos del IVA solo por existir entre ellas una relación espacial, temporal o material, se eludiría este sistema diferenciado.

18. De ello se deduce que, en principio, cada prestación individual merece su propia valoración a efectos del IVA. Y esto es así también cuando entre varias prestaciones media una cierta relación por estar todas ellas orientadas a un mismo fin económico.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 23; de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 22; de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 68, y de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 53.

<sup>7</sup> Por ejemplo, sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 23; de 8 de diciembre de 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936), apartado 26, y de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 30.

<sup>8</sup> Por ejemplo, sentencias de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 22; de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 53, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), apartado 20.

<sup>9</sup> Véase la sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), apartado 44; en este mismo sentido, también la sentencia de 17 de enero de 2013, BGZ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), apartado 42.

19. También resulta irrelevante la configuración contractual elegida en cada caso.<sup>10</sup> La valoración de una operación a efectos del IVA no puede depender de las modalidades contractuales que ofrezca el Derecho civil de cada Estado miembro. Por lo tanto, si, como aquí sucede en parte, se realizan diversas prestaciones en virtud de un único contrato de Derecho civil, ello no obsta para la independencia de estas a efectos del IVA.<sup>11</sup>

## **2. Excepciones al principio de independencia de las prestaciones**

20. No obstante, el principio de independencia de las prestaciones no es de carácter absoluto. En efecto, para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA no deben desglosarse artificialmente las operaciones.<sup>12</sup> Por ello, el tratamiento de los conjuntos de prestaciones a efectos del IVA se desarrolla en el área de conflicto que existe entre el principio de independencia de las prestaciones y la prohibición de desglose artificial de operaciones únicas.

21. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado dos excepciones al principio de independencia de las prestaciones: por un lado, las prestaciones únicas complejas [véase la letra a)] y, por otro, las prestaciones accesorias dependientes [letra b)]. Además, en la Directiva del IVA se establece también la excepción de las operaciones directamente relacionadas [letra c)].

### **a) Primera excepción: prestación única compleja**

22. En el caso de una prestación única compleja, diversos componentes constituyen una prestación *sui generis*. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sucede así, en particular, cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que *objetivamente* conforman una sola prestación económica indisociable cuya consideración diferenciada resultaría artificial.<sup>13</sup> El Tribunal de Justicia comprueba si es así averiguando cuáles son los elementos característicos<sup>14</sup> y, por ende, la esencia de la operación<sup>15</sup> desde el punto de vista de un «consumidor medio».<sup>16</sup>

23. En consecuencia, es determinante si el consumidor medio (es decir, el destinatario medio de la prestación) considera la prestación recibida como una pluralidad de prestaciones independientes o como una única prestación. El criterio fundamental a este respecto es la percepción del público, es decir, cómo lo entiende la sociedad en general. Cuando el Tribunal de Justicia atiende al punto de vista del «consumidor medio», recurre a una tipificación que se utiliza también en otras áreas del Derecho.<sup>17</sup>

10 Sentencias de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), apartado 47, y de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 33.

11 En este sentido, sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), apartado 47.

12 Sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 23; de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 22; de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 44; de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 53, y de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 29.

13 Sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 23; de 19 de diciembre de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), apartado 33; de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 22; de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 70, y de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 23.

14 Sentencias de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 22, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), apartado 20.

15 Sentencias de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 30; de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), apartado 18, y de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 29. En estas sentencias se emplea en la lengua original (esto es, en francés) siempre el mismo concepto: *éléments caractéristiques*.

16 Sentencias de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), apartado 21; de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), apartado 26, y de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 29.

17 Véanse las sentencias de 23 de abril de 2020, Gömböc (C-237/19, EU:C:2020:296), apartado 44, en materia de marcas; de 30 de enero de 2020, Dr. Willmar Schwabe (C-524/18, EU:C:2020:60), apartado 40, en materia de alimentos, y de 20 de septiembre de 2018, OTP Bank y OTP Faktoring (C-51/17, EU:C:2018:750), apartado 78, en materia de protección de los consumidores.

24. En su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha desarrollado diversos indicios que permiten reconocer los conjuntos de prestaciones a efectos del IVA. Se trata del carácter indisociable de los elementos de la prestación (véanse los puntos 25 y siguientes de las presentes conclusiones), la posibilidad de acceder por separado a las prestaciones (punto 29), la finalidad económica (puntos 30 y 31) y la facturación separada (puntos 32 y 33).

### 1) *Carácter indisociable de los elementos de la prestación*

25. Una prestación única compleja se caracteriza por el carácter indisociable de sus elementos.<sup>18</sup> En el caso de una prestación única compleja, los distintos elementos de la prestación se fusionan en una nueva prestación autónoma, de manera que a los ojos del público existe una sola.

26. Esto queda patente en el ejemplo de las operaciones de restauración, que se componen de diversos elementos, como la entrega de alimentos, y prestaciones de servicios, como la preparación de comidas o la puesta a disposición de muebles, vajillas y cubiertos.<sup>19</sup> En este caso sería irreal desglosar las prestaciones en una entrega de bienes y una prestación de servicios. Por lo tanto, para el cliente medio de un restaurante la combinación de los distintos elementos que componen la «visita al restaurante» constituye una prestación de servicios.<sup>20</sup> La situación es diferente cuando el cliente simplemente recoge la comida en un puesto de comida ambulante. El cliente típico de un establecimiento de esta clase solo ve en ello una entrega de alimentos,<sup>21</sup> aunque la preparación de estos y el «servicio» que se da en el tal puesto constituyan una prestación de servicios.

27. A los ojos de un consumidor medio, en una prestación única compleja los distintos elementos individuales pierden su carácter diferenciado y se desdibujan en una nueva prestación *sui generis*. En tal caso, el único objeto de examen es esta prestación en su conjunto. No es determinante, en realidad, la ponderación de los distintos elementos de la prestación. Saber si la prestación única compleja constituye una entrega de bienes con arreglo al artículo 14, apartado 1, o una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA, es también una cuestión de percepción del público.

28. Por este motivo, resulta algo confuso cuando el Tribunal de Justicia expone en ciertas ocasiones que para apreciar una prestación única se ha de atender a si «predominan» los elementos de la entrega de bienes o los de la prestación de servicios.<sup>22</sup> Con ello se sugiere que se ha de llevar a cabo una descomposición de los distintos componentes para, a continuación, colocarlos en la balanza. Sin embargo, con esta afirmación se hace únicamente referencia a la cuestión de si, según la apreciación del público, la prestación compleja (*sui generis*) debe considerarse como entrega de bienes o como prestación de servicios.

18 Sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 23; de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), apartado 38; de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160), apartado 30: «una sola prestación económica indisociable», y de 19 de diciembre de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), apartado 39.

19 Sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 64, y de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), apartados 13 y 14.

20 Sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 64, y de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), apartado 15.

21 Sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartados 67 y ss.

22 Sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartados 74, 76 y 81, y de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), apartado 14.

## 2) Posibilidad de acceder por separado a las prestaciones

29. Un indicio contrario a la existencia de una prestación única compleja es la posibilidad de acceder por separado a las prestaciones. El hecho de que estas estén disponibles de forma independiente entre sí indica, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que se trata de varias prestaciones autónomas desde el punto de vista del IVA.<sup>23</sup> En cambio, el hecho de que su destinatario no pueda adquirir uno de sus componentes sin los demás aboga a favor de la presencia de una prestación única compleja.<sup>24</sup> Así pues, existe una prestación única compleja cuando el visitante de un parque acuático, con su billete de entrada, adquiere el acceso a todas las atracciones de la instalación, con independencia de cuáles utilice efectivamente.<sup>25</sup>

## 3) Carácter indispensable de los componentes de la prestación para el objetivo de esta

30. Un indicio a favor de la presencia de una prestación única compleja es también el fin económico único de la operación.<sup>26</sup> Si para el destinatario medio de la prestación es indispensable la combinación de varias prestaciones, esto apunta a favor de una prestación única compleja. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, existe una prestación de este tipo cuando todos sus elementos son indispensables para alcanzar el objetivo de la prestación.<sup>27</sup>

31. Por ejemplo, en el caso de la gestión de carteras, el banco normalmente presta dos clases de servicios: el de compra y venta de títulos-valores y el de su gestión. Si los elementos de la prestación se condicionan recíprocamente, debido a que el titular de los activos ha encargado al banco la gestión de los títulos-valores precisamente para que este decida cuál es el momento más propicio para su compra y su venta, se trata de una sola prestación.<sup>28</sup> Esta tiene por objeto el incremento del patrimonio cuya gestión se ha encomendado y, a diferencia de la mera compraventa de títulos-valores, no está exenta del IVA.<sup>29</sup>

## 4) La facturación separada como indicio del carácter dissociable de las prestaciones

32. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando se acuerda un precio único para un conjunto de operaciones, esto también debe considerarse un indicio de la presencia de una prestación única compleja.<sup>30</sup> A la inversa, sin embargo, la negociación de precios diferentes para los distintos elementos de la prestación no es sino un indicio de varias prestaciones independientes,<sup>31</sup> ya que la fijación de precios separados puede, en algunos casos, deberse únicamente al cálculo interno de quien realiza la prestación.

33. Sin embargo, si no es posible calcular sencillamente la remuneración correspondiente a cada uno de los elementos, probablemente se trate de una prestación única compleja. En efecto, en tal caso su desglose resultaría artificial. Es lo que sucede, por ejemplo, con los servicios de aparcamiento fuera del aeropuerto, en que los clientes dejan sus vehículos en un aparcamiento situado fuera de las

23 Sentencias de 16 de julio de 2015, Mapfre asistencia y Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488), apartado 56, y de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), apartado 43.

24 Sentencias de 8 de diciembre de 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936), apartado 33, y de 21 de febrero de 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), apartado 20.

25 Sentencia de 21 de febrero de 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), apartado 32.

26 Véase la sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), apartado 40.

27 Sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 34, y de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), apartado 27.

28 Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), apartado 29.

29 Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), apartado 46.

30 Auto de 19 de enero de 2012, Purple Parking y Airparks Services (C-117/11, no publicado, EU:C:2012:29), apartado 35, y sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 31.

31 Sentencias de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 27; de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), apartado 44, y de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), apartado 29.

instalaciones aeroportuarias, y la empresa del aparcamiento se hace cargo del transporte al aeropuerto.<sup>32</sup> Si la retribución depende solamente de la duración del estacionamiento, sin que se liquide aparte el transporte, esta estructura de precios aboga a favor de la presencia de una prestación única compleja.<sup>33</sup>

**b) Segunda excepción: prestación accesoria dependiente**

34. Por otro lado, procede aplicar una excepción al principio de independencia de las prestaciones cuando una prestación constituye una mera prestación accesoria dependiente de una prestación principal.<sup>34</sup> Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.<sup>35</sup> En comparación con la prestación principal, a la accesoria se le atribuye una relevancia meramente secundaria, por lo que «comparte el tratamiento fiscal de la prestación principal».<sup>36</sup> Esto significa que, a efectos del IVA, la prestación accesoria debe ser tratada de igual manera que la prestación principal.

35. A diferencia de una prestación única compleja, el desglose de un conjunto de prestaciones en prestación principal y accesoria no resulta artificial, ya que ambas prestaciones son claramente dissociables entre sí. No obstante, las prestaciones accesorias dependientes presentan un carácter puramente secundario en relación con las prestaciones principales a las que corresponden.<sup>37</sup> La función que desempeñan no es autónoma, sino solamente «auxiliar».

36. Son prestaciones accesorias típicas en el caso de entregas de bienes, por ejemplo, el embalaje y la expedición de las mercancías. Estas prestaciones de servicios no adquieren la relevancia de una prestación principal autónoma, pues sirven únicamente para facilitar la consecución del auténtico fin contractual. Lo mismo sucede, por ejemplo, cuando quien realiza la prestación ofrece diversas opciones de pago a título oneroso.<sup>38</sup>

37. En el caso de tales prestaciones accesorias menores, la renuncia a un tratamiento específico a efectos del IVA no compromete el sistema diferenciado de la Directiva del IVA. Por lo tanto, atendiendo a consideraciones prácticas, procede apreciar una única operación. Desde el punto de vista de la neutralidad fiscal, que se opone a que servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta a efectos del IVA, en este tipo de casos tampoco se exige un desglose de las operaciones.<sup>39</sup> No existe una situación de competencia cuando quien realiza la prestación solo puede llevar a cabo la prestación accesoria en función de la prestación principal.

32 Auto de 19 de enero de 2012, Purple Parking y Airparks Services (C-117/11, no publicado, EU:C:2012:29).

33 Auto de 19 de enero de 2012, Purple Parking y Airparks Services (C-117/11, no publicado, EU:C:2012:29), apartados 35 y 41.

34 Sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 34; de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 23; de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 71; de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 54; de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), apartado 52; de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), apartado 21; de 15 de mayo de 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271), apartado 45, y de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 30.

35 Sentencias de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 23; de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 71; de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), apartado 52; de 15 de mayo de 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271), apartado 45, y de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 30.

36 Sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 29; de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), apartado 19; de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), apartado 21; de 15 de mayo de 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271), apartado 45, y de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 32.

37 Sentencias de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), apartado 22, y de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), apartado 30.

38 Sentencia de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), apartado 27.

39 Sentencia de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), apartado 31.

38. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deducen ciertos indicios para este tipo de casos, como la proporción de valor entre las distintas prestaciones (véanse los puntos 39 y 40) o la ausencia de un interés económico autónomo para el destinatario de la prestación (véanse los puntos 41 y siguientes).

*1) Valor insignificante en relación con la otra prestación (principal)*

39. La igualdad de trato entre la prestación principal y la accesoria tampoco plantea dudas cuando la cuantía de la segunda es de escasa entidad.<sup>40</sup> Por este motivo, el Tribunal de Justicia establece el límite con las prestaciones independientes allí donde la realización de la prestación no puede dejar de tener una repercusión considerable en el precio global y sus costes no representan una parte meramente marginal.<sup>41</sup>

40. Por ejemplo, si un hotelero ofrece a sus clientes un servicio de recogida en el aeropuerto local y el coste de este servicio constituye solamente una parte muy reducida respecto al del alojamiento, por lo general se trata de una mera prestación accesoria. En último término, el servicio de recogida está comprendido en el marco de las funciones que tradicionalmente ejercen los hoteleros y que constituyen un medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal.<sup>42</sup> En cambio, procede valorar la situación de otra forma cuando el lugar de recogida está situado a mayor distancia o cuando se trata del traslado al destino de una excursión, de modo que el servicio de transporte tiene una repercusión considerable en el precio global aplicado.<sup>43</sup>

*2) Inexistencia de un interés económico autónomo para el destinatario de la prestación*

41. Es típico también de las prestaciones accesorias dependientes que el destinatario de la prestación no tenga un interés económico autónomo en ellas.<sup>44</sup> Desde el punto de vista económico, sirven solamente para redondear y completar la prestación principal, por lo que habitualmente se presentan supeditadas a ellas.<sup>45</sup> A los ojos del consumidor medio, su finalidad económica solo se cumple en combinación con la prestación principal.

42. Al objeto de aclarar la relación existente entre varias prestaciones, las respectivas condiciones contractuales pueden ofrecer una importante referencia.<sup>46</sup> Por ejemplo, el suministro de agua, calefacción y electricidad podrían calificarse como prestaciones accesorias dependientes de la prestación principal «arrendamiento», pues su destinatario solo tiene interés en tales prestaciones habituales si las recibe en relación con la cesión de los locales arrendados. A este respecto es irrelevante que las prestaciones accesorias (como suele suceder con el agua y la calefacción) se liquiden en función del consumo realizado.<sup>47</sup> En cambio, prestaciones accesorias a un arrendamiento que no sean típicas solo deberían ser prestaciones accesorias dependientes de manera excepcional.<sup>48</sup>

40 Sentencia de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649), apartado 29: «carácter menor o accesorio».

41 Véase, en relación con los servicios de las agencias de viajes, la sentencia de 13 de octubre de 2005, *ISt* (C-200/04, EU:C:2005:608), apartado 28.

42 En este sentido, expresamente 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 Véanse, por ejemplo, las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en los asuntos acumulados *Madgett y Baldwin* (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:182), punto 39.

44 Sentencias de 18 de octubre de 2018, *Volkswagen Financial Services (UK)* (C-153/17, EU:C:2018:845), apartado 33; de 8 de diciembre de 2016, *Stock '94* (C-208/15, EU:C:2016:936), apartado 29, con remisión a la sentencia de 16 de abril de 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 35.

45 Véase, por ejemplo, la sentencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) de 15 de enero de 2009, V R 91/07, DStRE 2009, 615: exención del impuesto para el suministro eléctrico proporcionado junto con el alquiler de plazas de *camping* a largo plazo.

46 Sentencia de 27 de septiembre de 2012, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597), apartado 23.

47 En otro sentido, no obstante, se pronunció la sentencia de 16 de abril de 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 39, si bien probablemente se debió a las particularidades de aquel asunto concreto.

48 Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2012, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597), apartado 28, sobre los locales de uso comercial.

43. El hecho de que la prestación accesoria dependiente en teoría pueda ser realizada también por un tercero (por ejemplo, cuando el arrendatario adquiere directamente la electricidad de la compañía eléctrica) no se opone a la presencia de una prestación accesoria dependiente.<sup>49</sup> Antes bien, la posibilidad de que un tercero realice la prestación es inherente al concepto de una operación consistente en una prestación principal y una accesoria.<sup>50</sup>

**c) Tercera excepción: operaciones directamente relacionadas**

44. La última excepción al principio de independencia de cada prestación se deduce de la propia Directiva del IVA. Las prestaciones «directamente relacionadas» con una prestación exenta comparten su exención con el fin de que las exenciones del impuesto resulten plenamente efectivas.

45. Un ejemplo de ello es la exención de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. Para conseguir el objetivo terapéutico, en algunos casos pueden ser necesarias prestaciones adicionales distintas de los servicios sanitarios y hospitalarios propiamente dichos, como por ejemplo los servicios de un laboratorio externo.<sup>51</sup> Si estas prestaciones adicionales se sujetasen al IVA, se frustraría la finalidad de reducir los costes del sistema sanitario.<sup>52</sup> En consecuencia, en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA el legislador declara que las prestaciones «relacionadas directamente» con la asistencia sanitaria propiamente dicha están exentas del IVA.

46. En algunos casos, cuando se trata de operaciones directamente relacionadas, el Tribunal de Justicia utiliza los términos «prestación principal y accesoria».<sup>53</sup> Desde el punto de vista dogmático, esto no es del todo correcto. Si las prestaciones directamente relacionadas ya tuviesen el carácter de prestaciones accesorias dependientes, no sería precisa su exención específica. Ya estarían exentas del impuesto en virtud de su carácter accesorio.

47. A mi parecer, con esta terminología el Tribunal de Justicia solamente trata de aclarar que las prestaciones directamente relacionadas, al igual que las accesorias en el sentido antes expuesto, son de «naturaleza auxiliar», aunque se trate de prestaciones independientes. Por lo tanto, a diferencia de las prestaciones accesorias dependientes, también pueden ser realizadas de forma efectiva por un sujeto pasivo diferente al que lleva a cabo la prestación de por sí exenta del IVA.<sup>54</sup> Asimismo, no es requisito de una operación directamente relacionada que coincida el destinatario de la prestación.<sup>55</sup>

49 Sentencia de 27 de septiembre de 2012, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597), apartado 26; en la sentencia de 11 de junio de 2009, *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2009:365), apartado 22, el Tribunal de Justicia aparentemente solo examinó la existencia de «una sola prestación económica indisoluble» y, por ende, una única prestación compleja, y acertadamente llegó a una conclusión negativa, atendiendo a la hipotética realización de la prestación por terceros y a la divisibilidad de las prestaciones. No entró a valorar la cuestión de si la limpieza de los espacios comunes podía constituir una prestación accesoria dependiente del arrendamiento de bienes inmuebles.

50 Sentencia de 27 de septiembre de 2012, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597), apartado 26, y auto de 19 de enero de 2012, *Purple Parking y Airparks Services* (C-117/11, no publicado, EU:C:2012:29), apartado 31.

51 Sentencia de 11 de enero de 2001, *Comisión/Francia* (C-76/99, EU:C:2001:12), apartados 27 y ss.

52 Sentencias de 5 de octubre de 2016, *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738), apartado 30; de 26 de febrero de 2015, *VDP Dental Laboratory y otros* (C-144/13 y C-160/13, EU:C:2015:116), apartado 43 y 45, y de 11 de enero de 2001, *Comisión/Francia* (C-76/99, EU:C:2001:12), apartado 23.

53 Sentencias de 4 de mayo de 2017, *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2017:344), apartado 25; de 10 de junio de 2010, *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328), apartado 39; de 25 de marzo de 2010, *Comisión/Países Bajos* (C-79/09, no publicada, EU:C:2010:171), apartado 51, y de 1 de diciembre de 2005, *Ygeia* (C-394/04 y C-395/04, EU:C:2005:734), apartado 18.

54 Sentencia de 14 de junio de 2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343), apartado 31.

55 Sentencia de 14 de junio de 2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343), apartado 32.

### **3. Valoración del asesoramiento nutricional de que aquí se trata**

48. Cuando, como en el presente asunto, la demandante ofrece el asesoramiento nutricional junto al entrenamiento deportivo, ambas prestaciones sirven a un mismo fin económico. Tanto la una como la otra sirven para mejorar el bienestar físico y para incrementar la capacidad de rendimiento deportivo. La utilización de una aumenta la eficacia de la otra.

49. No obstante, en contra de la opinión de Portugal, de ello no se deduce necesariamente que los servicios en el ámbito deportivo y en el nutricional prestados (al menos mayoritariamente) en virtud de una relación contractual única deban considerarse como una operación única. La mera relación económica de dos prestaciones no basta para desvirtuar el principio de independencia de cada una de ellas (véase el punto 18 de las presentes conclusiones).

50. El hecho de que el asesoramiento nutricional tenga lugar en un gimnasio no lleva a una valoración diferente. En efecto, en la combinación del entrenamiento deportivo y del asesoramiento nutricional no existe ni una prestación única compleja (puntos 51 y siguientes) ni una prestación accesoria dependiente (puntos 55 y siguientes).

#### **a) Ausencia de una prestación única compleja**

51. Existe una operación única compleja, en particular, cuando la prestación que realiza el sujeto pasivo está compuesta por dos o varios elementos que se encuentran tan estrechamente ligados entre sí que *objetivamente* conforman una sola prestación económica indisociable cuya consideración diferenciada resultaría artificial.<sup>56</sup> Son indicios que han de tenerse en cuenta a estos efectos el carácter indisociable de los elementos de la prestación (puntos 25 y siguientes de las presentes conclusiones), la posibilidad de acceder por separado a las prestaciones (punto 29), el carácter indispensable de los componentes para el fin de la prestación (puntos 30 y 31) y la facturación separada (puntos 32 y 33). Ninguno de estos indicios apunta en esta dirección en el presente asunto.

52. Aun en el caso de los clientes que optan por el paquete de entrenamiento deportivo y asesoramiento nutricional, los distintos elementos de la prestación (deporte y nutrición) siguen sin estar indisociablemente unidos entre sí. En última instancia, los servicios se prestan en lugares y momentos diferentes y por profesionales distintos. En consecuencia, no parece artificial una consideración diferenciada a efectos del IVA, pues el cliente medio del gimnasio considerará que se trata de dos prestaciones diferentes.

53. Por otro lado, el destinatario de las prestaciones también puede acceder a los servicios deportivos y de asesoramiento nutricional de forma independiente. Cada cliente puede optar por contratar ambas ofertas de forma conjunta o solo una de ellas. Asimismo, el asesoramiento en materia de nutrición no es indispensable para llevar a cabo adecuadamente un entrenamiento deportivo. Prueba de ello es que la demandante ofrece la posibilidad de contratar planes de entrenamiento con o sin dicho asesoramiento.

54. Por último, la facturación por separado de ambos servicios también es indicativa de la presencia de dos prestaciones independientes. Aun cuando se pague un precio mensual global cuando se contratan conjuntamente el entrenamiento y el asesoramiento nutricional, el precio de cada prestación se fija de forma independiente y la demandante así lo expresa en la factura.

<sup>56</sup> Sentencias de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 23; de 19 de diciembre de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), apartado 33; de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 22; de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 70, y de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 23.

### ***b) Inexistencia de una prestación accesoria dependiente***

55. Tampoco se cumplen en este caso los criterios de una prestación accesoria dependiente. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.<sup>57</sup> Son indicios de tal función auxiliar la relación entre el valor de las distintas prestaciones (puntos 39 y 40) y la inexistencia de un interés económico autónomo para el destinatario de la prestación (puntos 41 y siguientes). Estos indicios tampoco se dan en el presente asunto.

56. Que el asesoramiento nutricional no es una prestación accesoria dependiente e insignificante lo demuestra la propia proporción entre el valor de las prestaciones del ámbito deportivo y las del ámbito nutricional. Según expone Portugal, el 40 % de la retribución total mensual corresponde al asesoramiento nutricional. Por lo tanto, el importe que se ha de pagar por dicho asesoramiento no es una mera parte marginal de la retribución total.

57. Además, el destinatario de la prestación tiene un interés económico autónomo en el asesoramiento nutricional. Como ya he expuesto, la finalidad económica de una prestación accesoria dependiente solo se puede alcanzar en combinación con la correspondiente prestación principal, lo cual no ocurre en el presente caso. La finalidad de lograr una alimentación sana perseguida con el asesoramiento nutricional, no depende del entrenamiento deportivo. Tanto una alimentación sana como una actividad física suficiente son componentes de un estilo de vida saludable, pero para la percepción del público pertenecen a ámbitos de la vida diferentes. En consecuencia, el asesoramiento nutricional no se limita a complementar el entrenamiento deportivo.

### **4. Conclusión**

58. En definitiva, los servicios de asesoramiento nutricional prestados por la demandante en el presente asunto constituyen prestaciones independientes a efectos de la Directiva del IVA y se han de valorar a tales efectos al margen de la valoración que corresponda al entrenamiento deportivo.

### **B. Sobre la segunda cuestión prejudicial**

59. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA también es aplicable cuando, pese a haber pagado por el asesoramiento nutricional, no se ha hecho uso de este. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente parece dar por hecho que los servicios de asesoramiento nutricional de la demandante están amparados por la exención contenida en dicha disposición.

<sup>57</sup> Sentencias de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 23; de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 71; de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), apartado 52, y de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 30.

60. Sin embargo, tal como considera la Comisión, esto es ciertamente dudoso. Para que opere dicha exención es necesario que se trate de una prestación de asistencia a personas físicas.<sup>58</sup> Este concepto comprende solamente las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud.<sup>59</sup> Por lo tanto, es necesario que persigan una finalidad terapéutica.<sup>60</sup>

61. Tal finalidad no existe en un asesoramiento general sobre nutrición. Si bien el Tribunal de Justicia interpreta en sentido amplio la finalidad terapéutica y da por buenas también las medidas preventivas dirigidas a proteger y mantener la salud,<sup>61</sup> es preciso que estas pretendan impedir, evitar o prevenir una enfermedad, una lesión o un problema de salud, o detectar enfermedades latentes o incipientes.<sup>62</sup> Una mera relación incierta, sin riesgo concreto de perjuicio para la salud, resulta en este caso tan irrelevante<sup>63</sup> como una finalidad meramente estética.<sup>64</sup> Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si los servicios de asesoramiento están orientados a la prevención o cura de enfermedades concretas o solamente a mejorar el bienestar general o el aspecto.<sup>65</sup>

62. En consecuencia, en el presente asunto, la cuestión de si para la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA es precisa la utilización efectiva de la prestación solo será relevante de manera excepcional. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado en un contexto diferente que la valoración de una prestación de servicios a efectos del IVA no depende de si quien la realiza se limita a ponerla a disposición o si efectivamente la lleva a cabo.<sup>66</sup>

63. No obstante, no está claro en modo alguno que esta jurisprudencia pueda transponerse a la exención específica prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. Esta presupone una finalidad terapéutica de la prestación, finalidad que resulta dudosa cuando se trata de un asesoramiento nutricional pagado, pero no efectivamente recibido. Sin embargo, en el presente asunto no es necesario resolver esta cuestión. Esta se plantearía solamente si el órgano jurisdiccional remitente concluyese motivadamente que el asesoramiento nutricional de que aquí se trata constituye realmente una prestación de asistencia a personas físicas. Sin embargo, no ha sido así.

58 Sentencias de 5 de marzo de 2020, X (Exención del IVA para las consultas telefónicas) (C-48/19, EU:C:2020:169), apartado 17; de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), apartado 19; de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257), apartado 23, y de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 27.

59 Sentencias de 5 de marzo de 2020, X (Exención del IVA para las consultas telefónicas) (C-48/19, EU:C:2020:169), apartado 28; de 18 de septiembre de 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753), apartado 20; de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 20; de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143), apartado 29, y de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595), apartado 48.

60 Sentencias de 5 de marzo de 2020, X (Exención del IVA para las consultas telefónicas) (C-48/19, EU:C:2020:169), apartado 28; de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 22; de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257), apartado 24, y de 20 de noviembre de 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), apartados 40 y 42.

61 Sentencias de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 21; de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198), apartado 28, y de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334), apartado 43.

62 Sentencia de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334), apartado 44.

63 Sentencia de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334), apartado 44.

64 Sentencia de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198), apartado 29.

65 Sentencia de 5 de marzo de 2020, X (Exención del IVA para las consultas telefónicas) (C-48/19, EU:C:2020:169), apartado 26.

66 Sentencias de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 36, y de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), apartado 40.

## VI. Conclusión

64. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva de la siguiente manera:

- «1) Cuando un sujeto pasivo presta servicios en los ámbitos de la nutrición y del entrenamiento y el bienestar físico, como en el presente asunto, se trata de prestaciones diferentes e independientes entre sí a efectos de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
- 2) Un asesoramiento nutricional, como el del presente asunto, solamente constituye una asistencia a personas físicas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 si persigue un fin terapéutico. Incumbe al tribunal remitente comprobar este extremo.»