

Asunto C-581/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

30 de julio de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal)

Fecha de la resolución de remisión:

22 de julio de 2019

Parte instante:FRENETIKEXITO — UNIPessoal L.^{da}**Parte instada:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera)

Objeto del procedimiento principal

El litigio tiene por objeto determinar si el servicio de nutrición prestado por la parte instante es accesorio del servicio de entrenamiento deportivo, de manera que ambos conforman una prestación única, o si, por el contrario, se trata de prestaciones distintas e independientes. Si se estima que el servicio de nutrición prestado por la parte instante es accesorio del servicio de entrenamiento deportivo, dicho servicio de nutrición recibirá el mismo tratamiento fiscal que el servicio de entrenamiento deportivo, quedando, por tanto, sujeto al IVA. Si, por el contrario, se considera que tal servicio constituye efectivamente una prestación distinta e independiente, le será aplicable el tratamiento fiscal de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, es decir, estará exento del IVA.

En este último caso (servicio de nutrición independiente), será preciso examinar si para aplicar la eventual exención del IVA prevista en el artículo 9, punto 1, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del Impuesto sobre el

Valor Añadido; en lo sucesivo, «CIVA») es necesario que se preste efectivamente el servicio, o bien basta con la mera puesta a disposición del mismo.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

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; artículo 267 TFUE.

Cuestiones prejudiciales

- 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/CE, de 28 [de noviembre de 2006], ¿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/CE, de 28 [de noviembre de 2006], 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?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

«Artículo 2

1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:
 - a) [...]
 - b) [...]
 - c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

«Artículo 132

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:
 - a) [...]
 - b) [...]
 - c) 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.»

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (CIVA)

«Artículo 9

Exenciones sobre operaciones internas

Estarán exentas del impuesto:

- 1) las prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de las profesiones de médico, dentista, matron, enfermero u otras profesiones sanitarias.»

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 A FRENETIKEXITO — UNIPessoal, L.^{da}, sociedad con domicilio social en Espinho, Portugal (en lo sucesivo, «parte instante»), presentó una solicitud para que se constituyera un tribunal arbitral en materia tributaria y una solicitud de procedimiento arbitral, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2, apartado 1, letra a), y 10, apartado 1, letra a), del Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) [Decreto Legislativo n.º 10/2011, de 20 de enero (régimen jurídico del arbitraje tributario) (en lo sucesivo, «RJAT»)], con objeto de que se declarase la ilegalidad y, en consecuencia, se anulasen las liquidaciones de oficio del IVA relativas a los períodos de 201406T a 201512T, incrementadas con los correspondientes intereses de demora, por un importe total de 13 253,05 euros, y que se condenase a la Autoridade Tributária (Autoridad Tributaria; en lo sucesivo, «AT» o «parte

instada») a reembolsar las cantidades ingresadas, solicitando además el pago de intereses de demora.

- 2 La parte instante ejerce la actividad de gestión y explotación de instituciones deportivas, actividades de mantenimiento y bienestar físico; vende al por menor o a través de Internet productos de estética, alimenticios y dietéticos, en particular productos de nutrición, suplementos alimenticios y aguas, prendas de vestir, productos de decoración y bisutería, productos de promoción comercial; actividades sanitarias, que incluyen los servicios de nutrición, consultas sobre nutrición y de evaluación de la condición física, así como la realización de masajes.
- 3 En los años 2014 y 2015, a través de un profesional debidamente autorizado y certificado a estos efectos, prestó servicios de nutrición/dietética en sus instalaciones, sin cobrar el IVA.
- 4 La nutricionista contratada por la parte instante estaba disponible para atender a los clientes un día a la semana.
- 5 La parte instante se registró en la Entidade Reguladora da Saúde (Autoridad Reguladora de Sanidad) en agosto de 2014, registro que se mantuvo, por lo menos, a lo largo de 2015.
- 6 La parte instante ofrecía planes que incluían únicamente servicios de entrenamiento deportivo y planes que incluían, además, un seguimiento nutricional, siendo el cliente quien debía escoger el plan deseado y decidir si utilizar todos los servicios que estaban a su disposición a través del plan escogido.
- 7 Cuando el cliente contrataba el servicio de nutrición, este se cobraba independientemente de si el cliente lo utilizaba y del número de consultas que este efectuara.
- 8 Era posible contratar servicios de nutrición de forma individual e independiente de cualquier otro servicio, mediante el pago de un importe determinado, que variaba en función de si el cliente era socio o no de la parte instante.
- 9 La parte instante especificaba en las facturas emitidas los respectivos importes correspondientes al servicio de entrenamiento deportivo y al servicio de seguimiento nutricional.
- 10 No existe correlación entre los servicios de nutrición cobrados y las consultas de nutrición.
- 11 Mediante correo electrónico de 24 de julio de 2017, la AT solicitó la presentación de los documentos contables anteriores y posteriores a las regularizaciones de 2014 y 2015 y el plan de amortización de esos mismos años, relativos a la parte instante. Tales documentos fueron remitidos el mismo día a la AT.

- 12 La AT tuvo acceso al SAFT (documento normalizado de auditoría fiscal) de 2014 y 2015 de la parte instante.
- 13 El 25 de octubre de 2017 se notificó a la parte instante el inicio del procedimiento de inspección.
- 14 Se notificaron a la parte instante las liquidaciones de oficio del IVA relativas a los ejercicios de 2014 y 2015 y los intereses de demora correspondientes, por un importe total de 13 253,05 euros.
- 15 La parte instante no efectuó en período voluntario el pago de las liquidaciones de oficio referidas en el apartado anterior, por lo que se incoaron, en relación con dichas liquidaciones, los correspondientes procedimientos de recaudación en período ejecutivo, en el marco de los cuales la parte instante se avino a un fraccionamiento del pago.
- 16 El 9 de octubre de 2018 se presentó la solicitud relativa a la constitución del tribunal arbitral en materia tributaria y el procedimiento arbitral.

Principales alegaciones de las partes en el procedimiento principal

- 17 La **parte instante** presenta, en resumen, las alegaciones que se indican a continuación.
- 18 Desarrolla su actividad en el ámbito de los servicios de centros deportivos/de salud y nutrición.
- 19 En los años 2014 y 2015 prestó, a través de un profesional debidamente autorizado y certificado a estos efectos, servicios de nutrición/dietética en sus instalaciones, aplicando una exención del IVA.
- 20 Los servicios de entrenamiento deportivo y de nutrición prestados por la parte instante son distintos e independientes.
- 21 La parte instante ofrecía planes que incluían únicamente servicios de entrenamiento deportivo y planes que incluían, además, un seguimiento nutricional.
- 22 La parte instante especificaba en las facturas emitidas los respectivos importes correspondientes al servicio de entrenamiento deportivo y al servicio de seguimiento nutricional.
- 23 Aunque la AT inició sus actuaciones inspectoras en julio de 2017, hasta el 25 de octubre de 2017 no informó a la parte instante acerca del inicio del procedimiento inspector.

- 24 El hecho de que el procedimiento inspector no finalizase en un plazo de 6 meses constituye un vicio sustancial de forma, lo que invalida todos los actos posteriores, incluidas las liquidaciones impugnadas.
- 25 La AT actúa de manera contraria a lo dispuesto en la Informação Vinculativa n.º 9215 (respuesta a consulta vinculante n.º 9215), de 19 de agosto de 2015, lo que constituye una violación de los principios de colaboración, de justicia material, de seguridad jurídica, de igualdad y de Estado de Derecho.
- 26 El acta de la inspección tributaria que propone las liquidaciones impugnadas adolece de un defecto de motivación.
- 27 La **parte instada** presentó un escrito de contestación en el que consignó, en resumen, las alegaciones que figuran a continuación.
- 28 Del análisis de los elementos de prueba aportados por la parte instante se desprende que el cliente paga el servicio nutricional aunque no lo utilice, de manera que el seguimiento nutricional constituye un servicio accesorio de la práctica del ejercicio físico.
- 29 De ello procede concluir que el servicio de seguimiento nutricional tiene carácter accesorio atendiendo al escaso número de consultas sobre nutrición en comparación con los cobros efectuados por este servicio.
- 30 La parte instante no acredita la existencia de una prestación efectiva de servicios de tipo médico.
- 31 Al ser la prestación del servicio de nutrición accesoria respecto de la prestación del servicio de entrenamiento deportivo, procede aplicar a aquel servicio el tratamiento fiscal de esta prestación principal.
- 32 La parte instante efectúa un desglose artificial del precio, gravando una parte de este con el IVA y dejando la otra parte exenta de este impuesto.
- 33 Ni el acta de inspección tributaria, ni las liquidaciones tributarias impugnadas adolecen de un defecto de motivación.
- 34 La parte instada concluye pidiendo que la solicitud de procedimiento arbitral sea declarada improcedente o, en el supuesto de considerarse procedente, que se planteen al Tribunal de Justicia las dos cuestiones suscitadas, mediante las cuales se pretende dilucidar: i) si la forma de facturación practicada por la parte instante constituye un desglose artificial de la prestación de servicios y ii) si la exención del IVA prevista para las actividades médicas puede aplicarse a servicios de consultas sobre nutrición que nunca se han prestado.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

El procedimiento principal versa sobre la aplicación de la exención del IVA prevista en el artículo 9, punto 1, del CIVA al servicio de nutrición prestado por la parte instante.

A fin de establecer si esta exención puede aplicarse a los servicios de nutrición controvertidos, es preciso:

- i) determinar si el servicio de nutrición prestado por la parte instante es accesorio del servicio de entrenamiento deportivo, de manera que ambos conforman una prestación única, o si, por el contrario, se trata de prestaciones distintas e independientes, y
 - ii) determinar si, a efectos de aplicar la exención del IVA prevista en el artículo 9, punto 1, del CIVA, es necesario que se preste efectivamente el servicio de nutrición, o bien basta con la mera puesta a disposición del mismo.
- 35 A este respecto, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en la Directiva 2006/112, especialmente en sus artículos 2, apartado 1, letra c), y 132, apartado 1, letra c).
- 36 Si se estima que el servicio de nutrición prestado por la parte instante es accesorio del servicio de entrenamiento deportivo, dicho servicio de nutrición recibirá el mismo tratamiento fiscal que el servicio de entrenamiento deportivo, quedando, por tanto, sujeto al IVA.
- 37 Si, por el contrario, se estima que este servicio constituye efectivamente una prestación distinta e independiente, le será aplicable el tratamiento fiscal de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, es decir, estará exento del IVA.
- 38 En este sentido, como señala la parte instada, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única (sentencia de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank*, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Por lo que respecta al carácter efectivo accesorio o independiente del servicio de nutrición en relación con el servicio de entrenamiento deportivo, cuando el primero se presta en un gimnasio, el órgano jurisdiccional remitente entiende, a pesar de las posiciones defendidas por la parte instante y por la parte instada, que no existe una jurisprudencia del Tribunal de Justicia que pueda considerarse uniforme, puesto que existe jurisprudencia en ambos sentidos, como se desprende, por añadidura, de las propias alegaciones formuladas por las partes.

- 40 Por otro lado, y en caso de que se estime que el servicio de nutrición es independiente y, en consecuencia, que no debe recibir el mismo tratamiento fiscal aplicable al servicio de entrenamiento deportivo, procede examinar si, a efectos de aplicar eventualmente la exención del IVA prevista en el artículo 9, punto 1, del CIVA, es necesario que se preste efectivamente el servicio, o bien basta con la mera puesta a disposición del mismo.
- 41 El órgano jurisdiccional remitente considera de nuevo que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no es uniforme a la hora de decantarse por una u otra interpretación.

DOCUMENTO DE TRABAJO