

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

10 novembre 2016 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Nozione di “prestazioni di servizi a titolo oneroso” – Messa a disposizione di un cavallo ad un organizzatore di gare ippiche da parte di un soggetto passivo – Valutazione del corrispettivo – Diritto a detrazione delle spese connesse alla preparazione dei cavalli del soggetto passivo per le corse – Spese generali connesse al complesso dell’attività economica – Allegato III, punto 14 – Aliquota ridotta dell’IVA applicabile al diritto di uso di impianti sportivi – Applicabilità alla gestione di una scuderia per cavalli da corsa – Operazione costituita da una prestazione unica o da più prestazioni indipendenti»

Nella causa C-432/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale presentata alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Suprema Corte amministrativa, Repubblica ceca), con decisione del 23 luglio 2015, pervenuta in cancelleria il 7 agosto 2015, nel procedimento

Odvolací finanční ředitelství

contro

Pavlína Bašťová,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (relatore) e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo ceco, da M. Smolek, J. Vlášil e T. Müller, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da Z. Malášková e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti;

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 14 giugno 2016,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dell'articolo 98 e dell'allegato III, punto 14, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia che oppone l'Odvolací finanční ředitelství (Direzione delle Finanze competente in materia di ricorsi, Repubblica ceca) alla sig.ra Pavlína Baštová, in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) dell'attività di gestione di una scuderia esercitata da quest'ultima.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, così dispone:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

5 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

6 L'articolo 73 della direttiva IVA così recita:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

7 Ai termini dell'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA:

«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III.

(...)».

8 A norma dell'articolo 167 della direttiva IVA:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

9 L'articolo 168 della direttiva IVA così dispone:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)».

10 L'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva IVA è formulato nei seguenti termini:

«Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione di cui agli articoli 168, 169 e 170, sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.

Il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo».

11 L'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98 della direttiva IVA figura all'allegato III di tale direttiva. Il punto 14 di detto elenco menziona il «diritto di uso di impianti sportivi».

Il diritto ceco

12 L'articolo 47, paragrafo 4, della zákon č. 235/2004 Sb. o dani z p?ídané hodnoty (legge n. 235/2004 relativa all'IVA):

«Ai servizi si applica la normale aliquota d'imposta, fatto salvo quanto diversamente stabilito dalla presente legge. Nel caso di servizi di cui all'allegato 2, si applica un'aliquota d'imposta ridotta».

13 L'allegato 2 di tale legge riporta un elenco dei servizi assoggettati all'aliquota di imposta ridotta, in cui figura, segnatamente, l'«uso di impianti coperti e scoperti per l'esercizio di attività sportive».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La sig.ra Baštová è assoggettata all'IVA per la sua attività economica di gestione di una scuderia di cavalli per corse ippiche avente una capacità di 25 posti, in cui ella alleva e allena i propri cavalli nonché due cavalli appartenenti a terzi, che le sono stati affidati per prepararli alle corse. Oltre ai cavalli da corsa, la sig.ra Baštová ospitava nella propria scuderia due cavalli che utilizzava per agriturismo e per l'allenamento di cavalli giovani, nonché giumente e puledri da allevamento, dai quali contava di trarre, in futuro, redditi generati dalla loro partecipazione a corse

o dalla loro vendita.

15 Nel contesto di tale attività, la sig.ra Baštová percepisce due tipi di redditi oggetto della controversia principale. Il primo tipo consiste in premi ottenuti grazie ai risultati dei propri cavalli nelle corse e in percentuali di premi ottenuti quale allenatrice per i risultati dei cavalli di terzi nelle corse. Il secondo tipo di redditi proviene dalla gestione di una scuderia di cavalli da corsa e consiste nei pagamenti corrisposti dai proprietari di cavalli per l'allenamento di questi ultimi ai fini della loro partecipazione a corse nonché per le spese afferenti al nutrimento e alla scuderizzazione dei cavalli stessi.

16 Nella sua dichiarazione dei redditi relativa al quarto trimestre del 2010, la sig.ra Baštová ha rivendicato il diritto di detrarre integralmente l'IVA pagata a monte per le seguenti prestazioni e spese, ossia l'iscrizione e la partecipazione e l'assistenza degli ausiliari durante le corse, l'approvvigionamento in beni di consumo per i cavalli, i loro mangimi e l'attrezzatura da equitazione dei fantini, i servizi veterinari e l'approvvigionamento in farmaci per cavalli, il consumo di energia elettrica nelle scuderie, il consumo di carburante per gli autoveicoli, l'acquisto di una mietitrice per la produzione di fieno e di foraggio nonché l'acquisto di attrezzature per il trattore e i servizi di consulenza in relazione alla gestione della scuderia. Tali prestazioni a monte riguardavano sia i cavalli della sig.ra Baštová sia quelli appartenenti a terzi.

17 Peraltro, nella stessa dichiarazione, la sig.ra Baštová dichiarava l'IVA a valle all'aliquota ridotta del 10% sul servizio di «gestione di una scuderia per cavalli da corsa» fornito ai proprietari terzi dei cavalli.

18 Nell'avviso di accertamento del 26 settembre 2011 il Finanční úřad d'Ostrov (Amministrazione tributaria di Ostrov, Repubblica ceca) non ha riconosciuto alla sig.ra Baštová il diritto di detrarre integralmente l'IVA sulla base del rilievo che ella aveva utilizzato una parte delle operazioni imponibili acquisite a monte per la partecipazione dei cavalli alle corse, il che, ad avviso dell'Amministrazione tributaria di Ostrov, non configurava un'operazione imponibile che conferisse il diritto a detrazione. Tale Amministrazione, inoltre, non ha approvato l'assoggettamento del servizio «gestione di una scuderia per cavalli da corsa» all'aliquota IVA ridotta.

19 La sig.ra Baštová ha adito in appello il Finanční úřad v Plzni (Direzione delle Finanze di Plzeň, Repubblica ceca) il quale, con decisione del 6 giugno 2012, ha riformato la decisione dell'Amministrazione tributaria di Ostrov, ritenendo che alla sig.ra Baštová spettasse il diritto di detrarre l'IVA per la vendita dei suoi propri cavalli, la fornitura di servizi di pubblicità e l'agriturismo. Tale Direzione le ha inoltre riconosciuto il diritto di detrarre l'IVA afferente alle percentuali, percepite in qualità di allenatrice, dei premi vinti come ricompensa della posizione ottenuta dai cavalli dei terzi nelle corse. Tuttavia, alla stessa stregua dell'Amministrazione tributaria di Ostrov, la Direzione delle Finanze di Plzeň non ha riconosciuto alla sig.ra Baštová il diritto di detrarre l'IVA versata per operazioni a monte per i propri cavalli che hanno partecipato alle corse.

20 Dal momento che nel corso del periodo imponibile controverso solo alcune delle attività economiche esercitate dalla sig.ra Baštová conferivano diritto a detrazione, le spetterebbe unicamente un diritto a detrazione parziale. Peraltro, la Direzione delle Finanze di Plzeň ha aderito all'opinione dell'Amministrazione fiscale di Ostrov secondo cui il servizio di «gestione di una scuderia per cavalli da corsa» doveva essere assoggettato all'aliquota IVA ordinaria.

21 La sig.ra Baštová ha impugnato tale decisione dinanzi al Krajský soud v Plzni (Corte regionale di Plzeň, Repubblica ceca) il quale, con sentenza del 6 novembre 2013, ha dichiarato, segnatamente, che, per quanto riguarda i premi ottenuti in forza della posizione in classifica occupata da un cavallo a una corsa, il proprietario di un cavallo fornisce all'organizzatore della corsa un servizio a titolo oneroso e che si tratta quindi di un'operazione imponibile. Pertanto, il suo

diritto a detrazione non avrebbe dovuto essere ridotto.

22 La Direzione delle Finanze competente in materia di ricorsi ha impugnato tale sentenza in cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

23 Quest'ultimo giudice ritiene che, da una parte, per determinare se la sig.ra Baštová avesse il diritto di detrarre integralmente l'IVA è indispensabile accertare se la messa a disposizione di un cavallo da parte del suo proprietario all'organizzatore di una corsa debba essere considerata un servizio a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA. In caso di risposta negativa, occorrerebbe chiarire se tale circostanza giustifichi d'ufficio la riduzione della detrazione dell'IVA assolta a monte o se le spese relative ai servizi coinvolti rientrino nelle spese generali dell'attività economica del soggetto passivo. Qualora la Corte dovesse rispondere che il fatto di preparare cavalli per le corse e di farli partecipare a queste costituisce un elemento del complesso dell'attività economica della sig.ra Baštová, resterebbe da decidere come trattare la somma che il proprietario del cavallo percepisce quale premio a seconda della posizione in classifica del cavallo al traguardo. Il giudice del rinvio vuole in particolare sapere se tale somma debba essere inclusa nella base imponibile dell'IVA a valle o se essa rappresenti un reddito che non incide su tale base.

24 D'altra parte, il giudice del rinvio vorrebbe sapere se il servizio di «gestione di una scuderia per cavalli da corsa» vada assoggettato interamente all'aliquota ordinaria dell'IVA oppure se rientri nella nozione di «uso di impianti sportivi» cui può applicarsi un'aliquota ridotta a norma del punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA. In questo contesto, occorrerebbe verificare se le prestazioni relative alla gestione di una scuderia per cavalli da corsa, in particolare l'allenamento dei cavalli, l'uso di impianti sportivi, la scuderizzazione, il nutrimento e le altre cure apportate ai cavalli debbano essere considerati un'operazione unica ai fini dell'IVA e assoggettati a un regime fiscale comune. Ritenendo che il carattere unico di queste prestazioni sia fuori di dubbio, il giudice del rinvio vuole però chiarire quali siano i criteri in base ai quali potrebbe determinare se gli elementi di una prestazione siano equivalenti tra di loro, oppure se rientrino in un rapporto tra prestazione principale e prestazione accessoria.

25 In tale contesto, il Nejvyšší správní soud (Suprema Corte amministrativa, Repubblica ceca) ha deciso di sospendere il procedimento di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) a) Se la messa a disposizione di un cavallo da parte del suo proprietario (che è un soggetto passivo) all'organizzatore di una corsa al fine di far partecipare il cavallo alla stessa rappresenti una prestazione di servizi a titolo oneroso, nell'accezione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA e, quindi, un'operazione soggetta a IVA.

b) In caso di risposta affermativa, se debba essere considerato come corrispettivo il premio in denaro ottenuto nella corsa (che, peraltro, non tutti i cavalli partecipanti alla corsa conseguono) o [il] servizio [ottenuto] consistente nell'opportunità per il cavallo di partecipare alla corsa, che l'organizzatore della stessa presta al proprietario del cavallo, o qualche altro corrispettivo.

c) In caso di risposta negativa, se tale circostanza rappresenti di per sé un motivo per ridurre la detrazione dell'IVA assolta a monte sui beni e servizi imponibili acquistati e utilizzati per preparare i cavalli di proprietà dell'allevatore/allenatore alle corse, o se la partecipazione di un cavallo a una corsa debba essere considerata come una componente dell'attività economica di un soggetto che lavora nel campo dell'allevamento e dell'allenamento dei propri cavalli da corsa e di quelli di terzi e le spese per l'allevamento dei cavalli propri, nonché la partecipazione di questi alle corse, debbano essere incluse nelle spese generali connesse all'attività economica del suddetto soggetto. In caso di risposta affermativa alla suddetta parte della questione, se il premio in denaro debba essere incluso nella base imponibile e [debba essere applicata] l'IVA a valle [...], o se il

suddetto reddito non influenzi in alcun modo la base imponibile ai fini IVA.

2) a) Qualora ai fini IVA sia necessario considerare più servizi parziali come un'unica operazione, quali siano i criteri per determinarne la reciproca relazione, ossia per stabilire se siano cessioni o prestazioni di pari livello fra loro o se siano legate da una relazione di subordinazione fra servizio principale e servizio accessorio. Se esista una gerarchia fra i suddetti criteri relativamente al loro ordine e peso.

b) Se l'articolo 98 della direttiva IVA in combinato disposto con l'allegato III della medesima direttiva debba essere interpretato nel senso che esso osta all'assoggettamento di un servizio ad un'aliquota ridotta quando tale servizio è composto da due prestazioni parziali che devono essere considerate ai fini IVA come un'unica prestazione, tali prestazioni sono di pari livello e una di esse non può essere classificata di per sé in alcuna delle categorie elencate nell'allegato III della direttiva IVA.

c) In caso di risposta affermativa alla questione sub 2b, se la combinazione del servizio parziale consistente nel diritto di usare impianti sportivi e del servizio parziale di un allenatore di cavalli da corsa, in circostanze quali quelle del procedimento di cui trattasi, impediscano l'assoggettamento dell'intero servizio all'aliquota IVA ridotta di cui al punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA.

d) Qualora l'applicazione dell'aliquota fiscale ridotta non sia esclusa in base alla risposta alla questione sub 2c, quale influenza sull'assoggettamento alla relativa aliquota IVA abbia il fatto che il soggetto passivo presti, oltre al servizio dell'uso di impianti sportivi e al servizio di allenatore, anche la scuderizzazione, la somministrazione di mangime e cure di altro tipo per i cavalli. Se tutte le suddette prestazioni parziali debbano essere considerate come un insieme unico ai fini IVA soggetto al medesimo trattamento fiscale».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione, lettere a) e b)

26 Con la prima questione, lettere a) e b), il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che un proprietario, soggetto passivo dell'IVA, che metta a disposizione dell'organizzatore di una corsa ippica un cavallo, per farlo partecipare alla corsa, svolga una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi del suddetto articolo. Tale giudice, in particolare, si domanda se il premio ricevuto per la posizione conseguita dal cavallo nella gara ippica o il servizio ottenuto, consistente nella possibilità di farlo partecipare a tale gara, costituiscano un corrispettivo per una siffatta prestazione di servizi.

27 Innanzitutto, occorre ricordare che, a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, che definisce l'ambito di applicazione dell'IVA, sono assoggettate a tale imposta le «prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso».

28 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come «operazione a titolo oneroso» presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v., in particolare, sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 e 14, nonché del 29 ottobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 32).

29 Dalla giurisprudenza della Corte si evince poi che il carattere incerto della stessa esistenza di un compenso spezza il nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario e il compenso eventualmente ricevuto (v., per analogia, sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punto 19, e del 27 settembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punto 43).

30 Tenuto conto della natura dell'analisi da effettuare, e come già deciso dalla Corte, spetta al giudice nazionale qualificare le attività di cui trattasi nel procedimento principale in base ai criteri individuati dalla Corte (v. sentenza del 29 ottobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 33 e giurisprudenza citata).

31 Infine, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 32 delle conclusioni, le attività sportive e, in particolare, la partecipazione a competizioni sportive, possono comportare la prestazione di svariati servizi distinti, ma strettamente connessi (v., in questo senso, sentenza dell'11 aprile 2000, Deliège, C-51/96 e C-191/97, EU:C:2000:199, punto 56).

32 Dalla decisione di rinvio risulta che l'organizzatore di una gara ippica, consentendo ai proprietari dei cavalli di farli correre, fornisce loro un servizio che dà luogo al versamento, da parte dei proprietari, di spese d'iscrizione e partecipazione.

33 Occorre invece chiarire se anche la «messa a disposizione» di un cavallo da parte del suo proprietario, soggetto passivo dell'IVA, all'organizzatore di una corsa ippica costituisca una prestazione di servizi a titolo oneroso il cui corrispettivo potrebbe essere costituito dal premio eventualmente vinto dal cavallo grazie alla posizione ottenuta al traguardo, o dal servizio fornito dall'organizzatore della corsa e consistente nel consentire la partecipazione del cavallo, o ancora da un'altra retribuzione.

34 Occorre rilevare che, secondo le indicazioni contenute nel fascicolo sottoposto alla Corte, tale «messa a disposizione» corrisponde, di fatto, alla partecipazione del cavallo a una gara ippica, per la quale il proprietario del cavallo versa, come emerge dal punto 32 di questa sentenza, importi per l'iscrizione e la partecipazione.

35 A questo proposito, in primo luogo, occorre considerare che, in linea di principio, la messa a disposizione di un cavallo da parte del suo proprietario all'organizzatore di una gara ippica non può avere quale corrispettivo effettivo il servizio fornito dall'organizzatore della corsa e consistente nel consentire a tale proprietario di far correre il suo cavallo nella gara. Da un lato, infatti, quest'ultimo servizio è retribuito con il pagamento, da parte del proprietario del cavallo, delle spese d'iscrizione e partecipazione, che riflettono l'effettivo controvalore della partecipazione alla corsa. D'altro lato, se il proprietario del cavallo potesse eventualmente trarre beneficio da questa partecipazione grazie all'aumento del valore del cavallo in caso di classificazione in una posizione utile, o grazie alla pubblicità che tale partecipazione gli conferisce, si rileva che detto beneficio è difficilmente quantificabile ed è incerto, poiché dipende, sostanzialmente, dal risultato di tale gara. Questo beneficio, quindi, non può essere preso in considerazione per determinare il controvalore

effettivo della suddetta messa a disposizione in forza della giurisprudenza ricordata al punto 28 della presente sentenza.

36 In secondo luogo, nel caso in cui mettere un cavallo a disposizione per farlo partecipare ad una corsa ippica non comporti il versamento di alcun compenso per la partecipazione né di alcuna altra remunerazione diretta e solo i proprietari dei cavalli che hanno ottenuto un risultato utile al traguardo ricevano un premio, non si può ritenere che da tale messa a disposizione del cavallo scaturisca un effettivo corrispettivo.

37 In tale caso, infatti, da un lato, non è tanto la messa a disposizione del cavallo da parte del proprietario all'organizzatore della gara ippica che, di per sé, genera il versamento di un premio, bensì il fatto che il cavallo consegua un determinato risultato al termine della corsa, vale a dire arrivi al traguardo in una posizione utile per vincere un premio. Per quanto l'organizzatore della gara si sia impegnato a elargire tale premio, il cui importo sia fissato e noto in anticipo, resta il fatto che l'ottenimento del premio è così subordinato alla realizzazione di una particolare prestazione e sottoposto ad una certa alea. Orbene, tale alea esclude, in forza della giurisprudenza ricordata al punto 28 della presente sentenza, l'esistenza di un nesso diretto tra la messa a disposizione del cavallo e la vincita di un premio.

38 D'altro lato, la soluzione opposta, che consisterebbe nel qualificare il premio eventualmente vinto alla stregua di effettivo corrispettivo della messa a disposizione del cavallo da parte del suo proprietario all'organizzatore delle corse, equivarrebbe a far dipendere la qualifica di tale messa a disposizione quale operazione imponibile dal risultato ottenuto dal cavallo in esito alla corsa, in contrasto con la costante giurisprudenza della Corte, secondo la quale la nozione di «prestazioni di servizi» possiede un carattere oggettivo e si applica a prescindere delle finalità e dai risultati delle operazioni coinvolte (v. sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 41 e giurisprudenza citata).

39 In terzo luogo, tuttavia, nel caso in cui la mera partecipazione del cavallo alla gara ippica comporti un corrispettivo diretto in virtù del versamento, da parte dell'organizzatore della corsa, di un compenso per la partecipazione, indipendentemente dal risultato conseguito dal cavallo nella corsa, la messa a disposizione di detto cavallo da parte del suo proprietario può essere qualificata come «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA. In un caso del genere, infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 35 delle conclusioni, la retribuzione offerta dall'organizzatore della corsa al proprietario del cavallo costituisce il corrispettivo diretto per il servizio che gli è stato reso da parte di quest'ultimo accettando di far partecipare il suo cavallo alla corsa.

40 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione, lettere a) e b), dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la messa a disposizione di un cavallo da parte del suo proprietario, soggetto passivo dell'IVA, all'organizzatore di una gara ippica per far partecipare il cavallo alla corsa, non costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi della suddetta disposizione, nell'ipotesi in cui essa non comporti il versamento di un compenso per la partecipazione o di un'altra retribuzione diretta e in cui solo i proprietari dei cavalli che si sono classificati in una posizione utile nella corsa ricevano un premio, ancorché determinato in anticipo. Siffatta messa a disposizione di un cavallo costituisce invece una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso nel caso in cui dia luogo al versamento, da parte dell'organizzatore, di una retribuzione indipendente dalla posizione in classifica ottenuta dal cavallo nella corsa.

Sulla prima questione, lettera c)

41 Con la prima questione, lettera c), il giudice del rinvio vuole in sostanza chiarire se, nel caso

in cui la messa a disposizione di un cavallo da parte del suo proprietario, soggetto passivo dell'IVA, all'organizzatore di una gara ippica non costituisca una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, tale direttiva debba essere interpretata nel senso che spetti comunque un diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte nel quadro delle operazioni relative alla preparazione e alla partecipazione alle gare ippiche dei cavalli appartenenti al soggetto passivo, che alleva e allena i propri cavalli da corsa nonché quelli di terzi, in quanto le spese afferenti a tali operazioni rientrano nelle spese generali connesse alla sua attività economica. Il giudice del rinvio si chiede inoltre se la concessione di un siffatto diritto implichi l'inclusione nella base imponibile IVA del premio eventualmente vinto dal soggetto passivo per la posizione ottenuta da uno dei suoi cavalli nella corsa.

42 Occorre rammentare che il sistema delle detrazioni istituito dalla direttiva IVA è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punto 19, e dell'8 febbraio 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punto 22).

43 Al riguardo, la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, in linea di principio, è necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto (sentenze dell'8 giugno 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punto 24, e del 21 febbraio 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punto 19). Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (sentenze dell'8 giugno 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punto 30, e del 21 febbraio 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punto 19).

44 Tuttavia, il diritto alla detrazione è parimenti ammesso a favore del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del suddetto soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (v. in tal senso, segnatamente, sentenze dell'8 giugno 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punto 31, e del 21 febbraio 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punto 20).

45 Inoltre, la circostanza che la determinazione del nesso diretto e immediato sussistente tra una prestazione di servizi e il complesso dell'attività economica imponibile debba avvenire in base al contenuto oggettivo di tale prestazione di servizi non esclude che si possa parimenti tenere conto della causa esclusiva dell'operazione di cui trattasi, dovendosi ritenere che essa costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo. Una volta accertato che un'operazione non sia stata effettuata ai fini delle attività imponibili di un soggetto passivo, non si può considerare che detta operazione presenti un nesso diretto e immediato con tali attività ai sensi della giurisprudenza della Corte, anche allorquando tale operazione, in base al suo contenuto oggettivo, sarebbe soggetta all'IVA (sentenza del 21 febbraio 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punto 29).

46 Nel valutare il criterio del nesso diretto ed immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo, che è compito delle amministrazioni tributarie e dei giudici

nazionali, questi sono tenuti a prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni da esaminare (v., in questo senso, sentenza dell'8 giugno 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, punto 25) e a tenere conto unicamente delle operazioni che sono oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo (sentenza del 21 febbraio 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, punto 22).

47 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che l'attività economica della sig.ra Baštová consiste nella gestione di una scuderia di cavalli da corsa in cui, in particolare, ella alleva e allena i propri cavalli nonché quelli di terzi. I suoi cavalli sarebbero destinati alla vendita e/o svolgerebbero un ruolo nell'allenamento e nell'agriturismo. Inoltre, essi parteciperebbero a gare ippiche.

48 Invero, l'allevamento e l'allenamento dei cavalli che appartengono ad una persona che gestisce una scuderia di cavalli da corsa e la loro partecipazione a gare ippiche possono, di per sé, presentare un nesso con una siffatta attività economica. Tuttavia, con riguardo alla giurisprudenza citata al punto 44 della presente sentenza, questa conclusione non basta a giustificare il conferimento di un diritto a detrazione, che postula l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra, da una parte, le spese sostenute per ogni operazione collegata alla preparazione di tali cavalli e alla loro partecipazione alle corse e, dall'altra, il complesso di questa attività economica.

49 Per accertare l'esistenza di un nesso di tal genere, il giudice del rinvio deve segnatamente verificare se i cavalli appartenenti al gestore della scuderia di cavalli da corsa siano effettivamente destinati alla vendita o se la loro partecipazione a gare ippiche costituisca oggettivamente un mezzo per promuovere l'attività economica di tale scuderia. Se ricorre quest'ipotesi, le spese sostenute per la preparazione e la partecipazione di tali cavalli alle gare ippiche presentano un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica consistente nella gestione di questa scuderia. Da un lato, infatti, è pacifico che il prezzo di vendita di un cavallo da corsa risulta dallo stato di preparazione alle corse e dall'esperienza, o addirittura dalla fama che esso abbia eventualmente acquisito in forza della partecipazione a gare. D'altro lato, i successi dei suoi cavalli nelle corse possono conferire al gestore della scuderia maggior rinomanza, pubblicità o visibilità, idonee ad incidere sul prezzo dei suoi servizi di allenamento di cavalli appartenenti a terzi, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

50 Nell'ottica di tale accertamento non è invece rilevante la circostanza che le operazioni connesse alla preparazione e alla partecipazione alle gare ippiche dei cavalli appartenenti al gestore della scuderia gli consentano di migliorare e sviluppare i metodi di allenamento, i mangimi e la cura dei cavalli e, pertanto, i servizi forniti a terzi. Tale circostanza, infatti, riflette unicamente un nesso indiretto tra tali operazioni e l'attività economica oggetto del procedimento principale, enunciata supra, al punto 47.

51 Inoltre, per quanto le operazioni connesse alla preparazione e alla partecipazione alle gare ippiche dei cavalli appartenenti al gestore della scuderia mirino a promuovere gli interessi privati di tale gestore, non si può considerare che tali operazioni presentino un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica consistente nella gestione di tale scuderia.

52 Se ne evince che una persona nella situazione della sig.ra Baštová, gode, a norma degli articoli 167 e 168, lettera a), della direttiva IVA, di un diritto a detrazione dell'integralità dell'IVA che ha gravato sulle spese sostenute per la preparazione e la partecipazione dei suoi cavalli alle corse, laddove tali cavalli siano effettivamente destinati alla vendita o detta partecipazione, oggettivamente, costituisca un mezzo per promuovere l'attività economica della scuderia che ella gestisce. Al contrario, non esiste alcun diritto a detrazione dell'IVA che ha gravato sulle spese sostenute per la preparazione e la partecipazione alla gara dei cavalli del soggetto passivo

laddove tali cavalli non siano effettivamente destinati alla vendita, se tale partecipazione non costituisca oggettivamente un mezzo per promuovere l'attività economica della scuderia che esso gestisce e se dette spese non servono per alcun'altra attività del soggetto passivo che si ricollegli alla sua attività economica, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

53 Infatti, è pacifico che, qualora effettuati nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto, un soggetto passivo può, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, unicamente detrarre la parte dell'IVA proporzionale all'importo relativo alle operazioni del primo tipo (v., in questo senso, sentenze del 22 febbraio 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, punto 37, e del 26 maggio 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, punto 37).

54 Va infine rilevato che le conclusioni tratte dalla valutazione svolta ai punti da 44 a 52 di questa sentenza sono irrilevanti per quanto concerne la questione, differente, di chiarire se il premio eventualmente vinto dal proprietario del cavallo, soggetto passivo dell'IVA, vada incluso nella base imponibile, questione che dipende dalla circostanza che si qualifichi tale premio come «corrispettivo di una prestazione di servizi». Dall'articolo 73 della direttiva IVA risulta infatti che, per le prestazioni come quelle di cui al procedimento principale, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al prestatore per tali operazioni da parte del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni. Orbene, dalle considerazioni svolte ai punti da 36 a 38 della presente sentenza si evince che il premio eventualmente vinto dal cavallo appartenente al soggetto passivo non può essere qualificato come un corrispettivo effettivo della messa a disposizione del cavallo da parte del suo proprietario all'organizzatore di una gara ippica.

55 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione, lettera c), dichiarando che:

– La direttiva IVA deve essere interpretata nel senso che sussiste un diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte nel contesto delle operazioni relative alla preparazione e alla partecipazione alle gare ippiche dei cavalli appartenenti al soggetto passivo, il quale alleva e allena i propri cavalli da corsa nonché quelli di terzi, per il motivo che le spese relative a tali operazioni rientrano nelle spese generali connesse alla sua attività economica, a condizione che le spese sostenute per ciascuna operazione in causa presentino un nesso diretto e immediato con il complesso di tale attività. Ciò può accadere se i costi in tal modo generati siano relativi ai cavalli da corsa effettivamente destinati alla vendita o se la partecipazione di tali cavalli alle corse sia, oggettivamente, un mezzo per promuovere l'attività economica, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

– Qualora un siffatto diritto a detrazione esista, il premio eventualmente vinto dal soggetto passivo per la posizione ottenuta da uno dei suoi cavalli nella gara non deve essere incluso nella base imponibile dell'IVA.

Sulla seconda questione

56 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 98 della direttiva IVA, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi complessa unica, composta di diversi elementi relativi, in particolare, all'allenamento dei cavalli, all'uso di impianti sportivi, alla scuderizzazione, alla somministrazione di mangimi e ad altre cure fornite ai cavalli, possa essere assoggettata ad un'aliquota ridotta dell'IVA.

57 In primo luogo, occorre precisare la portata dell'articolo 98 della direttiva IVA e del punto 14

dell'allegato III di tale direttiva.

58 A questo proposito, dall'articolo 98 della direttiva IVA risulta che l'applicazione di una o di due aliquote ridotte è una possibilità riconosciuta agli Stati membri in deroga al principio secondo cui si applica l'aliquota ordinaria. Inoltre, secondo tale disposizione, le aliquote ridotte di IVA possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi indicate nell'allegato III di detta direttiva.

59 Quanto all'interpretazione di tale allegato, da un lato occorre ricordare che le disposizioni che hanno carattere di deroga ad un principio devono essere interpretate restrittivamente (v., in questo senso, sentenze del 12 dicembre 1995, *Oude Luttikhuis e a.*, C-399/93, EU:C:1995:434, punto 23, nonché del 17 giugno 2010, *Commissione/Francia*, C-492/08, EU:C:2010:348, punto 35).

60 Dall'altro, le nozioni utilizzate nell'allegato III della direttiva IVA devono essere interpretate conformemente al senso abituale delle espressioni di cui trattasi (sentenza del 4 giugno 2015, *Commissione/Polonia*, C-678/13, non pubblicata, EU:C:2015:358, punto 46).

61 Nel caso di specie, dal punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA si evince che esso autorizza gli Stati membri ad applicare un'aliquota ridotta dell'IVA al «diritto di uso di impianti sportivi».

62 Dal termine «diritto di uso» risulta che l'applicazione dell'aliquota ridotta è possibile se l'uso è fatto da un terzo e non dal soggetto passivo che gestisce l'impianto sportivo in questione per le proprie esigenze.

63 La nozione di «uso di impianti sportivi» è collegata alle prestazioni connesse alla pratica dello sport e dell'educazione fisica, che debbono, per quanto possibile, essere considerate nel loro complesso (v., in questo senso, sentenze del 18 gennaio 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, punto 26, e del 22 gennaio 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, punto 25).

64 Orbene, come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi da 56 a 59 delle conclusioni, la possibilità di assoggettare il diritto di uso degli impianti sportivi ad un'aliquota ridotta mira sostanzialmente a promuovere la pratica di attività sportive e a rendere queste ultime più accessibili ai singoli.

65 Pertanto, la nozione di «diritto di uso di impianti sportivi» deve essere intesa come riguardante il diritto di usare impianti sportivi destinati alla pratica dello sport e dell'educazione fisica, nonché il loro utilizzo a questi fini.

66 Ne consegue che, sebbene le prestazioni di servizi connessi all'uso degli impianti sportivi necessari per la pratica degli sport equestri possano rientrare nell'ambito del punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA, lo stesso non vale in caso di prestazioni connesse all'uso di impianti destinati al ricovero dei cavalli nella scuderia, al loro nutrimento o alle cure loro fornite, né in caso di spazi di riposo o destinati a magazzino.

67 È compito del giudice del rinvio appurare se l'elemento della prestazione di servizi in oggetto consistente nell'uso di impianti sportivi, nel senso conferitogli dai contratti stipulati tra la sig.ra Baštová e i proprietari dei cavalli, corrisponda a tale definizione. Se il senso attribuito a quest'elemento da tali contratti non coincide con il «diritto di uso di impianti sportivi» nell'accezione del punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA, a detta prestazione non può in alcun caso essere applicata l'aliquota ridotta dell'IVA a norma del citato punto 14.

68 In secondo luogo, e qualora il giudice del rinvio ritenesse, in esito a tale valutazione, che detto elemento consistente nell'uso di impianti sportivi potesse rientrare nell'aliquota ridotta dell'IVA, per rispondere alla questione sottoposta occorre ricordare che, ai fini dell'IVA, ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente, come emerge dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA (v., in questo senso, sentenze del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, punto 20, nonché del 27 settembre 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, punto 14).

69 Tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (v. sentenza del 2 dicembre 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 23 e giurisprudenza citata).

70 Si tratta di un'operazione unica, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica inscindibile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso (sentenze del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, punto 22, nonché del 29 marzo 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, punto 23).

71 Ciò accade anche nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni elementi debbano essere considerati come una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenze del 25 febbraio 1999, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, punto 30, e del 21 febbraio 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, punto 52).

72 Se tra gli elementi che compongono la prestazione complessa unica non è possibile determinare un elemento principale e uno o più elementi accessori, gli elementi che compongono detta prestazione devono essere considerati equivalenti.

73 Nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'articolo 267 TFUE, spetta al giudice del rinvio verificare se ricorra tale ipotesi, tenendo conto, nel contesto di una valutazione globale, dell'importanza qualitativa, e non meramente quantitativa, degli elementi rilevanti. Incombe nondimeno alla Corte fornire a tale giudice tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano risultargli utili (v., in questo senso, sentenze del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, punto 23, nonché del 17 gennaio 2013, *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 33).

74 Nel caso di specie il giudice del rinvio spiega chiaramente che la prestazione di servizi in oggetto nel procedimento principale – così come è delineata nei contratti stipulati tra la sig.ra Baštová ed i proprietari dei cavalli, e che consta di tre elementi, ossia l'allenamento dei cavalli, l'uso di impianti sportivi e la scuderizzazione dei cavalli, il nutrimento e altre cure loro

somministrate – costituisce una prestazione complessa unica. Questa conclusione è infatti inevitabile nei casi in cui i contraenti ricerchino in realtà una combinazione dei tre elementi che comporta tale prestazione, in cui l'utilizzo degli impianti sportivi è oggettivamente necessario per l'allenamento dei cavalli da corsa e le prestazioni connesse alla scuderizzazione, al nutrimento e alle cure dei cavalli sono principalmente destinate ad accompagnare e a facilitare l'allenamento degli stessi e l'uso degli impianti sportivi.

75 Pertanto, fatta salva la verifica ad opera del giudice del rinvio, dagli elementi della decisione di rinvio sembra in sostanza emergere che i servizi di allenamento e di uso degli impianti sportivi costituiscono due elementi di questa prestazione complessa che rivestono, alla luce del suo obiettivo, un'importanza equivalente, mentre le prestazioni connesse alla scuderizzazione, al nutrimento e alle cure dei cavalli presentano un carattere accessorio rispetto a questi due elementi. Dato che solo l'uso degli impianti sportivi è meritevole dell'aliquota ridotta prevista all'articolo 98 di tale direttiva, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA, detta aliquota ridotta non può essere applicata alla prestazione complessa unica oggetto del procedimento principale (v., per analogia, sentenza del 19 luglio 2012, *Deutsche Bank*, C?44/11, EU:C:2012:484, punti da 41 a 43).

76 Se il giudice del rinvio, in base ai fatti del procedimento principale, e in particolare ai contratti stipulati tra la sig.ra Baštová e i proprietari di cavalli, dovesse invece pervenire alla conclusione che l'allenamento dei cavalli costituiva l'elemento principale della prestazione complessa unica, la conclusione sarebbe la medesima e neppure in questo caso detta prestazione sarebbe assoggettata all'aliquota ridotta a norma dell'articolo 98 della direttiva IVA, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III di tale direttiva.

77 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 98 della direttiva IVA, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi complessa unica, composta di più elementi attinenti, in particolare, all'allenamento dei cavalli, all'uso di impianti sportivi, alla scuderizzazione dei cavalli, al nutrimento e ad altre cure somministrate ai cavalli, non può essere assoggettata ad un'aliquota ridotta dell'IVA quando l'uso di impianti sportivi ai sensi del punto 14 dell'allegato III di tale direttiva e l'allenamento dei cavalli costituiscono due elementi equivalenti di tale prestazione complessa o quando l'allenamento dei cavalli costituisce l'elemento principale di detta prestazione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

78 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

1) L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che la messa a disposizione di un cavallo da parte del suo proprietario, soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, all'organizzatore di una gara ippica per far partecipare il cavallo alla corsa, non costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi della suddetta disposizione, nell'ipotesi in cui essa non comporti il versamento di un compenso per la partecipazione o di un'altra retribuzione diretta e in cui solo i proprietari dei cavalli che si sono classificati in una posizione utile nella corsa ricevano un premio, ancorché determinato in anticipo. Questa messa a disposizione di un cavallo costituisce invece una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso nel caso in cui dia luogo al versamento, da parte dell'organizzatore, di una

retribuzione indipendente dalla posizione in classifica ottenuta dal cavallo in oggetto nella corsa.

2) La direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che sussiste un diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte nel contesto delle operazioni relative alla preparazione e alla partecipazione alle gare ippiche dei cavalli appartenenti al soggetto passivo, il quale alleva e allena i propri cavalli da corsa nonché quelli di terzi, per il motivo che le spese relative a tali operazioni rientrano nelle spese generali connesse alla sua attività economica, a condizione che le spese sostenute per ciascuna operazione in causa presentino un nesso diretto e immediato con il complesso di tale attività. Ciò può accadere se i costi in tal modo generati sono relativi ai cavalli da corsa effettivamente destinati alla vendita o se la partecipazione di tali cavalli alle corse è, oggettivamente, un mezzo per promuovere l'attività economica, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Qualora un siffatto diritto a detrazione esista, il premio eventualmente vinto dal soggetto passivo per la posizione ottenuta da uno dei suoi cavalli nella gara non deve essere incluso nella base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto.

3) L'articolo 98 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi complessa unica, composta di più elementi attinenti, in particolare, all'allenamento dei cavalli, all'uso di impianti sportivi, alla scuderizzazione dei cavalli, al nutrimento e ad altre cure somministrate ai cavalli, non può essere assoggettata ad un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto quando l'uso di impianti sportivi ai sensi del punto 14 dell'allegato III di tale direttiva e l'allenamento dei cavalli costituiscono due elementi equivalenti di tale prestazione complessa o quando l'allenamento dei cavalli costituisce l'elemento principale di detta prestazione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme

* Lingua processuale: il ceco.