

62015CC0432

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. NILS WAHL

presentadas el 14 de junio de 2016 (1)

Asunto C-432/15

Odvolačí finanční úředitelství

contra

Pavλίna Baštová

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa)]

«Tributación — IVA — Directiva 2006/112/CE — Definición de “prestación de servicios realizada a título oneroso” — Carreras hípicas — Premios en efectivo — Deducción del IVA — Explotación de instalaciones hípicas para caballos de carreras — Utilización de instalaciones deportivas»

1.

De manera provocadora, George Orwell escribió que el deporte serio está ligado «al desprecio de todas las normas». (2) En cambio, la tributación de las actividades económicas es uno de los ámbitos más regulados, y no sólo en la Unión. Por consiguiente, al menos cuando tienen que presentar sus declaraciones fiscales y efectuar los correspondientes pagos al Estado, los deportistas profesionales deben acatar todas las normas que les resultan aplicables.

2.

El presente procedimiento suscita una serie de cuestiones sobre la aplicabilidad de las normas en materia del impuesto sobre el valor añadido («IVA») a las actividades económicas que consisten en actividades deportivas o guardan relación con ellas, como las carreras hípicas, o en las que se utilizan instalaciones deportivas.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3.

El artículo 2 de la Directiva IVA (3) dispone:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c)

las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por

un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

4.

El artículo 24 de la Directiva IVA establece:

«1. Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.

[...]»

5.

El artículo 98 de la Directiva IVA prevé lo siguiente:

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

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

[...]»

6.

El anexo III de la Directiva IVA establece una lista de bienes y servicios a los que pueden aplicarse los tipos reducidos previstos en el artículo 98. El punto 14 de ese anexo incluye el «derecho de utilizar instalaciones deportivas».

B. Derecho nacional

7.

El artículo 2, apartado 1, de la zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Ley n.º 235/2004 del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en la versión aplicable al período fiscal controvertido, dispone que entre las operaciones sujetas al impuesto se incluye «la prestación de servicios a título oneroso por un sujeto pasivo en el marco de su actividad económica en la República Checa».

8.

A tenor del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Ley del IVA, por «contraprestación» se entenderá «una cantidad de dinero o un medio de pago que lo sustituya o el valor de una prestación no económica realizada».

9.

Con arreglo al artículo 5, apartado 2, de la Ley del IVA por actividad económica se entenderá «la actividad sistemática de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y otras actividades organizadas desarrolladas al amparo de las disposiciones especiales de la Ley. [...] En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos, siempre que dicho bien sea explotado de forma organizada [...]».

10.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, de la Ley del IVA por prestación de servicios se entenderá «todas las operaciones que no constituyan una entrega de bienes o la transmisión de un bien inmueble. Por prestación de servicios también se entenderá (a) la transmisión de derechos, (b) la concesión del derecho a explotar un bien o derecho u otro activo susceptible de explotación como un bien, (c) la constitución o extinción de una servidumbre, (d) la aceptación de una obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas».

11.

Según el artículo 72, apartado 1, de la Ley del IVA, el sujeto pasivo podrá deducir el impuesto siempre que utilice las prestaciones gravadas para las necesidades de su actividad económica.

12.

De conformidad con el artículo 47, apartado 4, en lo que respecta a los servicios «se aplicará el tipo impositivo general a menos que la presente ley disponga otra cosa. A los servicios enumerados en el anexo II se les aplicará el tipo reducido».

13.

El anexo II de la Ley del IVA incluye, entre otras cosas, el servicio de «utilización de instalaciones deportivas cubiertas o a cielo abierto para la realización de actividades deportivas».

II. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

14.

La Sra. Pavlína Baštová está inscrita como sujeto pasivo a efectos del IVA. Entre otras cosas, se dedica a la actividad de cría y entrenamiento de caballos de carreras. Las instalaciones hípicas utilizadas al efecto estuvieron ocupadas en parte por sus propios caballos y, en parte, por los de terceros, que le encomendaron la tarea de prepararlos para participar en carreras. Además de los caballos de carreras, también disponía de dos caballos que destinaba a actividades de agroturismo y de entrenamiento de caballos jóvenes, así como de yeguas de cría y potros.

15.

Parte de los ingresos de la Sra. Baštová procedían de premios obtenidos por sus caballos y de la participación del entrenador en los premios obtenidos por caballos ajenos. Otra parte estaba constituida por los pagos percibidos por entrenar a caballos de terceros para participar en carreras.

16.

En la declaración fiscal correspondiente al cuarto trimestre de 2010, la Sra. Baštová se dedujo íntegramente el IVA relativo a las prestaciones gravadas adquiridas para (a) la preparación de caballos para participar en carreras y la participación de éstos en carreras, incluidos los gastos correspondientes a los derechos de inscripción, de declaración de participantes y de asistencia durante las carreras; (b) la adquisición de consumibles para los caballos, pienso y equipos de monta; (c) la obtención de servicios veterinarios y la compra de medicamentos para los caballos; (d) el consumo de electricidad de la instalación hípica; (e) el consumo de combustible para transporte; (f) la compra de cosechadoras para la producción de heno y forraje y de equipos

tractores; y (g) la obtención de servicios de consultoría en relación con la explotación de la instalación hípica. Los suministros adquiridos se usaron para las necesidades de sus caballos y de los de terceros.

17.

En esa misma declaración fiscal, la Sra. Baštová declaró un IVA repercutido a un tipo del 10 % en relación con el servicio de «explotación de instalaciones hípicas para caballos de carreras» que prestaba a los demás propietarios de caballos.

18.

La Finanční úřad v Ostrově (Oficina Tributaria de Ostrov, República Checa) no admitió su deducción íntegra ni aceptó que se aplicara el tipo reducido del IVA a la actividad consistente en la «explotación de instalaciones hípicas para caballos de carreras». La Sra. Baštová interpuso recurso contra dicha decisión ante la Finanční úředitelství v Plzni (Dirección Tributaria de Pilsen, República Checa), que lo estimó en parte. Sin embargo, denegó la deducción íntegra del IVA soportado en relación con el importe correspondiente a la participación en carreras de los caballos de la Sra. Baštová al considerar que la participación de sus propios caballos en carreras no era una operación gravada. Además, la Dirección Tributaria de Pilsen tampoco admitió la aplicación del tipo reducido del IVA al servicio de «explotación de instalaciones hípicas para caballos de carreras».

19.

La Sra. Baštová interpuso un recurso contra la resolución controvertida ante el Krajský soud v Plzni (Tribunal Regional de Pilsen, República Checa), que lo estimó y anuló la citada resolución, remitiendo el asunto a la Odvolací finanční úředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa). Dicho órgano interpuso recurso de casación ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa).

20.

Al albergar dudas sobre la interpretación de las disposiciones de la Directiva IVA, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1a)

¿Constituye la entrega de un caballo por su propietario (que es un sujeto pasivo) al organizador de una carrera para que el caballo participe en una carrera una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la [Directiva IVA] y, por consiguiente, una operación sujeta al IVA?

1b)

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe entenderse que el premio en efectivo obtenido en la carrera (que no perciben, no obstante, todos los caballos que participan en ella), la adquisición del servicio consistente en la oportunidad de que el caballo participe en la carrera, que el organizador presta al propietario del caballo, u otro tipo de compensación constituyen una contraprestación a título oneroso?

1c)

En caso de respuesta negativa, ¿justifica esa circunstancia, por sí sola, que se reduzca la deducción del IVA soportado por las prestaciones gravadas adquiridas y destinadas a preparar los caballos propiedad del criador/entrenador de caballos para carreras, o debe considerarse que la participación de un caballo en una carrera es un elemento de la actividad económica de la persona que opera en el ámbito de la cría y del entrenamiento de caballos de carreras propios y de terceros, e incluirse el coste de criar a sus propios caballos e inscribirlos en carreras en los gastos generales de la actividad económica de dicha persona? En caso de respuesta afirmativa a esa parte de la cuestión, ¿deben incluirse los premios en efectivo en la base imponible y liquidarse el IVA repercutido o tal ingreso no incide en la base imponible del IVA en modo alguno?

2a)

Si a efectos del IVA es necesario considerar varios servicios parciales como una única operación, ¿qué criterios deben aplicarse para determinar su relación mutua, es decir, para determinar si se trata de prestaciones de idéntica importancia o de prestaciones principales y complementarias? ¿Existe algún tipo de orden de prelación entre tales criterios en lo que atañe a su importancia y peso?

2b)

¿Debe interpretarse el artículo 98 de la [Directiva IVA], en relación con el anexo III de esta Directiva, en el sentido de que prohíbe clasificar un servicio en el tipo reducido cuando esté compuesto por dos prestaciones parciales que deben ser consideradas a efectos del IVA una única operación y que tienen idéntica consideración, y una de ellas no puede clasificarse en sí dentro de ninguna de las categorías que figuran en el anexo III de la [Directiva IVA]?

2c)

En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, letra b), la combinación del servicio parcial consistente en la concesión del derecho a utilizar instalaciones deportivas y del servicio parcial prestado por un entrenador de caballos de carreras, en circunstancias como las del litigio principal, ¿impide que dicho servicio pueda clasificarse como un único servicio, a efectos de la aplicación del tipo reducido del IVA mencionado en el punto 14 del anexo III de la [Directiva IVA]?

2d)

En caso de que sea posible aplicar el tipo reducido a raíz de la respuesta que se dé a la segunda cuestión, letra c), ¿qué incidencia tiene para la clasificación a efectos de la aplicación del tipo del IVA que corresponda el hecho de que el sujeto pasivo preste, además del servicio consistente en permitir el uso de instalaciones deportivas y el servicio de un entrenador, la guarda, alimentación y cuidados de un caballo? ¿Debe considerarse a efectos del IVA que todas esas prestaciones parciales constituyen un único servicio que debe tributar del mismo modo?»

21.

Han presentado observaciones escritas en el presente procedimiento el Gobierno checo y la Comisión.

III. Análisis

A. Primer grupo de cuestiones prejudiciales

22.

Mediante el primer grupo de cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia, en esencia, que aclare si (i) el propietario de instalaciones hípcas para caballos de carreras puede deducir el IVA soportado por las operaciones realizadas para entregar a un organizador de carreras sus propios caballos para que compitan en una carrera, y (ii) si el premio en efectivo obtenido en una carrera está sujeto al IVA.

23.

El Gobierno checo estima que la mera entrega de un caballo a un organizador de carreras de caballos no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso dado que no existe contraprestación. Ello es cierto, en particular, en lo que se refiere a la concesión de premios en efectivo en el marco de las carreras, dado que tales premios sólo se conceden a algunos caballos. Por consiguiente, el propietario del caballo no puede deducir el IVA a tales efectos. Por el contrario, la Comisión sostiene que tanto la inscripción de un caballo en una carrera hípica previo pago del correspondiente derecho de inscripción como, en su caso, la obtención de un premio en efectivo por una actuación sobresaliente de un caballo, son operaciones gravadas, con las consiguientes consecuencias acerca de la posibilidad de deducir el IVA soportado.

24.

Para ofrecer una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, comenzaré mi análisis abordando el interrogante planteado en la cuestión prejudicial 1c.

25.

Según se desprende de la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente entiende que la entrega de caballos de carreras a organizadores de carreras por parte de la Sra. Baštová es una parte integrante de su actividad. Al margen de los premios en efectivo que pueda obtener en las carreras, la mera participación de sus caballos en tales carreras (y más aún su eventual éxito) pueden mejorar la fama e imagen de la Sra. Baštová. Ello tiene repercusiones importantes en el precio que puede cobrar por la venta de sus caballos y por el entrenamiento de caballos de terceros.

26.

En mi opinión, esa cuestión resulta crucial. Como el Tribunal de Justicia ha afirmado en reiteradas ocasiones, de las disposiciones, estructura y finalidad de la Directiva IVA se desprende que toda actividad de naturaleza económica está, en principio, sujeta al impuesto. (4) El concepto de «actividad económica» se define en términos amplios: según el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, dicho concepto incluye, en particular, la «explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». Ello se coherente con el considerando 5 de la Directiva IVA, conforme al cual el IVA se recauda «con la mayor generalidad posible».

27.

A la luz de dicha jurisprudencia, la actividad de un propietario de caballos que, como la Sra. Baštová, explota instalaciones hípcas para caballos de carreras y entrega sus caballos a organizadores de carreras con la intención demostrada de obtener un beneficio económico de sus actividades como entrenador y criador de caballos, así como un ingreso adicional derivado de los premios obtenidos, constituye una actividad económica con arreglo a la normativa en materia de IVA.

28.

De lo anterior se deriva que el propietario de una instalación hípcas para caballos de carreras, como la Sra. Baštová, puede deducirse legítimamente el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos para la preparación de sus propios caballos para que participen en carreras.

29.

Claramente, mi conclusión sería otra si la entrega de caballos a organizadores de carreras no se efectuara en el marco de una actividad empresarial. Esa circunstancia podría producirse, por ejemplo, cuando el propietario de un caballo únicamente participa en eventos por afición o exclusivamente para poder deducirse el IVA soportado por el mantenimiento de caballos con fines exclusivamente privados.

30.

A este respecto, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia, una actividad únicamente puede considerarse de naturaleza económica si se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, (5) o, en otras palabras, a cambio de una retribución. (6) Pues bien, no se pueden obtener ingresos si una actividad se realiza exclusivamente de manera gratuita, (7) o sin expectativas reales de obtener algún tipo de contraprestación a cambio. Por lo tanto, una actividad desarrollada incluso por un sujeto pasivo como una afición, con fines de ocio o sin expectativas de recibir un beneficio económico directo o indirecto de ella, no forma parte de la actividad económica de dicha persona. Ello tiene a su vez evidentes consecuencias en la posibilidad de deducir (o no) el IVA soportado. En efecto, la Directiva IVA también incluye disposiciones que regulan la situación de bienes que forman parte del activo de la empresa y que el sujeto pasivo utiliza con fines privados. (8)

31.

Una vez alcanzada esa conclusión, es preciso abordar una cuestión adicional: ¿está sujeto al IVA el premio en efectivo obtenido en una carrera? En mi opinión, la respuesta a esta pregunta se deriva de la respuesta que propongo que se dé a la primera parte de la cuestión 1c.

32.

En primer lugar, ha de señalarse que la participación en competiciones y en otros acontecimientos deportivos a menudo entraña la prestación de una serie de servicios independientes pero estrechamente relacionados. (9) Ello supone que, a efectos de la normativa en materia de IVA, es posible que se produzca más de una operación entre el participante (como el propietario de un caballo inscrito en una carrera) y un organizador de eventos. Lo que es más importante, en función de las circunstancias, tanto el propietario del caballo como el organizador de la carrera pueden ser proveedores de uno o varios servicios a favor del otro. Dicho de otro modo, es posible que ambos sean a la vez parte destinataria de algunas operaciones y parte proveedora de otras.

33.

Es evidente que lo que constituye una operación gravada en un caso concreto no puede definirse en términos abstractos sino que depende de las características específicas del contrato celebrado entre un propietario de caballos y un organizador de carreras en una determinada situación. (10) En términos amplios, en mi opinión pueden darse tres supuestos distintos.

34.

En primer lugar, pueden existir situaciones en las que un propietario de caballos que desee inscribir a su caballo en una carrera acepte pagar un derecho de inscripción al organizador de la carrera. Según el órgano jurisdiccional remitente, así sucede con carácter general en lo que respecta a las carreras en las que la Sra. Baštová participa con sus caballos. En mi opinión, como sucedía en el asunto *Town & County Factors*, esta operación lleva implícita una «prestación recíproca» en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. El derecho de inscripción abonado por el propietario del caballo constituye una contraprestación por los servicios que el organizador de la carrera le presta (organización del evento, logística y servicios conexos). (11)

35.

Además, también puede ocurrir que un propietario de un caballo, al margen de la actuación que éste tenga en la carrera, perciba un pago del organizador de la carrera por su participación. Por ejemplo, esa situación puede producirse cuando un caballo es particularmente famoso y su simple participación en una carrera pueda incrementar el valor económico y el prestigio del evento. En esa situación, el pago realizado por el organizador de la carrera al propietario del caballo constituye una contraprestación por el servicio que este último le presta al aceptar prestar su caballo para que participe en la carrera.

36.

Por último, como ocurre en la mayor parte de las carreras, es posible que el organizador conceda ciertos premios a los caballos que han registrado el mejor rendimiento. Desde mi punto de vista, esa situación también da lugar a operaciones gravadas a efectos del IVA: el premio que el propietario del caballo recibe es una contraprestación por el sobresaliente rendimiento del caballo en la carrera, que ha enriquecido el evento al hacerlo más interesante y valioso. El propietario del caballo, al entregar a su caballo para que participe en la carrera, permite al organizador poner en marcha un evento al que es posible que asista público, que puede que retransmitan los medios de comunicación y que puede ser interesante para patrocinadores y anunciantes. (12) El organizador de la carrera no podría organizar y publicitar su evento si no participan en él un cierto número de caballos y, como es evidente, cuantas mayores sean las habilidades de los caballos, (13) mayor será el valor comercial del evento. Por lo tanto, no cabe negar que tanto el organizador de la carrera como el propietario del caballo perciben un beneficio directo e individual de la operación. (14) En consecuencia, existe una relación directa entre el rendimiento sobresaliente de un caballo en una carrera (servicio prestado) y el pago del premio (contraprestación recibida).

37.

El mero hecho de que no todos los caballos que participan en una carrera reciban un premio y que su obtención dependa de un acontecimiento que las partes no pueden controlar plenamente, no entraña que la operación subyacente no se efectúe a título oneroso. Si eventualmente se obtiene un premio, dicho premio constituye, para el destinatario, la contraprestación «efectivamente» percibida (15) a los efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

Por consiguiente, los premios en efectivo concedidos en carreras hípcas dan lugar, en principio, a operaciones gravadas con arreglo a la normativa del IVA.

38.

No me convencen los argumentos invocados por el Gobierno checo en contra de dicho planteamiento. El hecho de que el pago de la contraprestación esté supeditado al cumplimiento de una condición concreta no priva a la operación de su carácter oneroso.

39.

Puede aclararse ese extremo a través de un ejemplo. Si un particular solicita los servicios de varias agencias inmobiliarias para que le ayuden a vender su casa, cada una de dichas agencias prestará algunos servicios a favor de dicho particular. En particular, publicarán anuncios en distintos medios, organizarán visitas con potenciales compradores y, con carácter general, asesorarán al vendedor sobre cómo maximizar las probabilidades para lograr una venta. Sin embargo, a menos que se acuerde otra cosa, la agencia que encuentra un comprador suele percibir del vendedor (y/o del comprador) unos honorarios o una comisión predeterminada como compensación por sus servicios, mientras que las demás agencias habrán trabajado de forma gratuita. Sin embargo, no puede negarse que el importe abonado a la agencia que ha tenido éxito constituye una contraprestación por los servicios prestados y, como consecuencia, que la operación está gravada con arreglo a la normativa del IVA.

40.

En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las actividades económicas de los sujetos pasivos conforme a la normativa del IVA son «actividades ejercidas con el fin de obtener un contravalor o que pueden retribuirse mediante un contravalor». (16) El Tribunal de Justicia también ha confirmado que el hecho de que el importe de la compensación pueda variar, no obsta a la existencia de un vínculo directo entre la prestación de los servicios y la compensación a abonar. (17)

41.

Volviendo al tema de las carreras hípcas, procede observar que el pago de los premios no es voluntario, sino que constituye una obligación legal o contractual del organizador de la carrera. El número e importe de los premios, así como las condiciones en las que deben concederse, están establecidos con carácter previo y son conocidos por los propietarios que, al inscribir un caballo en una carrera, los aceptan. Es preciso insistir en ese aspecto: lo único que no se conoce antes de la carrera es la identidad de los vencedores. Ha de añadirse que, con carácter general, la posibilidad de ganar un premio suele constituir una de las motivaciones clave por las que los propietarios de caballos deciden inscribir a sus caballos en una carrera.

42.

Todos ellos son elementos que el Tribunal de Justicia consideró pertinentes para apreciar la existencia de un vínculo directo entre la prestación de un servicio y la contraprestación percibida a cambio en la sentencia Tolsma. (18) Por consiguiente, en mi opinión, el premio en efectivo obtenido en una carrera de caballos debe estar sujeto al IVA.

43.

A la luz de la respuesta que propongo para la cuestión 1c, no es preciso responder a las cuestiones 1a y 1b.

44.

Por todas las consideraciones anteriores, estimo que el Tribunal de Justicia debe responder al primer grupo de preguntas en el sentido de que: (i) en la medida en que la participación de un caballo en una carrera es un elemento de la actividad económica de una persona que opera en el ámbito de la cría y el entrenamiento de caballos de carreras, los gastos derivados de dicho elemento dan lugar a una deducción del IVA soportado; y (ii) la concesión de premios a los caballos con mejor rendimiento pertenece a la categoría de operaciones gravadas en virtud de la Directiva IVA.

B. Segundo grupo de cuestiones prejudiciales

45.

Mediante su segundo grupo de cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente desea saber básicamente si la explotación de instalaciones hípcas para caballos de carreras está sujeta en su totalidad al tipo reducido del IVA en virtud del punto 14 del anexo III de la Directiva IVA.

46.

El órgano jurisdiccional remitente expone que el servicio que la Sra. Baštová presta a los propietarios de caballos, designado de forma general en el procedimiento principal con la expresión «explotación de instalaciones hípcas para caballos de carreras», consiste en realidad en una combinación de varios servicios como el entrenamiento del caballo, el uso de los equipos deportivos, el mantenimiento en los establos, la alimentación y demás cuidados dispensados al caballo. A la luz de las circunstancias del litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente se inclina por considerar que los servicios que la Sra. Baštová presta a los propietarios de caballos deben considerarse una única operación y, por consiguiente, estar sujetos a un mismo tipo del IVA. Sin embargo, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre si uno o varios de esos servicios deben considerarse predominantes y el resto accesorios. Por consiguiente, solicita al Tribunal de Justicia que le facilite los criterios que deben aplicarse a dicho fin. Ello resulta importante en la medida en que algunos de los servicios prestados pueden suponer la utilización de instalaciones deportivas.

47.

El Gobierno checo y la Comisión proponen al Tribunal de Justicia que responda a esas cuestiones en el sentido de que la explotación de instalaciones hípcas para caballos de carreras no está sujeta al tipo reducido del IVA como operación única en virtud del punto 14 del anexo III de la Directiva IVA.

48.

Estoy de acuerdo.

49.

En primer lugar, procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. Existe una única

prestación cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial. Así ocurre cuando uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. (19)

50.

Habida cuenta de la información contenida en la resolución de remisión, considero razonable el planteamiento adoptado por el órgano jurisdiccional remitente en cuanto a la naturaleza indisoluble de los servicios prestados por la Sra. Baštová. Cuando adquieren sus servicios, los propietarios de caballos no sólo buscan que se entrene a sus caballos o que se les permita utilizar las instalaciones deportivas titularidad de la Sra. Baštová, sino que también persiguen obtener alojamiento permanente y cuidado global para sus animales. Pese a que, en principio, cada uno de esos servicios podría prestarse por separado, parece que los clientes de la Sra. Baštová que celebran el contrato denominado «explotación de instalaciones hípcas para caballos de carreras» pretenden obtener precisamente todos esos servicios de forma conjunta. (20) Dicho de otro modo, al parecer, los distintos servicios están tan estrechamente ligados que constituyen partes de un mismo paquete tanto para el proveedor de servicios (Sra. Baštová) como, en particular, para sus clientes (los propietarios). (21)

51.

Dicho esto, la decisión final sobre si todos esos servicios constituyen un todo a efectos de determinar el tipo impositivo aplicable sigue incumbiendo al órgano jurisdiccional remitente. Si dicho órgano jurisdiccional confirma su planteamiento preliminar sobre esa cuestión, deberá determinar a continuación si algunos de esos servicios deben considerarse predominantes a efectos de la normativa sobre el IVA. En efecto, la Sra. Baštová arguye que los servicios consistentes en la utilización de instalaciones deportivas son predominantes y que, en consecuencia, toda la operación debe estar sujeta al tipo reducido del IVA.

52.

A este respecto, es importante recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que una prestación se considera accesoria de una prestación principal, en particular, cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. (22) Para diferenciar los servicios principales de los accesorios, el Tribunal de Justicia también analizó elementos como la importancia que tienen las distintas prestaciones para los clientes, el tiempo que necesita su ejecución y la parte del coste total que el proveedor debe soportar para prestar cada servicio. (23)

53.

En estas circunstancias, parece razonable el planteamiento que propone el órgano jurisdiccional según el cual procede examinar, en particular, el valor relativo y el tiempo necesario para prestar cada servicio. Sin embargo, no creo que deban obviarse en ese contexto las orientaciones que puedan deducirse de los costes que la Sra. Baštová soporta a la hora de prestar tales servicios (y que, si bien no siempre es así, suelen reflejarse en su valor con carácter general) así como la importancia que los clientes atribuyen a esos servicios.

54.

Llegados a este punto, y antes de ahondar en mi análisis sobre esa cuestión, considero no obstante necesario aclarar el significado y el alcance del punto 14 del anexo III de la Directiva IVA, según el cual el «derecho de utilizar instalaciones deportivas» puede estar sujeto al tipo reducido del IVA.

55.

Según reiterada jurisprudencia, la aplicación de uno o de dos tipos reducidos del IVA es una posibilidad ofrecida a los Estados miembros como excepción al principio que exige aplicar el tipo general. No obstante, los tipos reducidos del IVA únicamente pueden aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios recogidas en el anexo III de la Directiva IVA. (24) También según jurisprudencia reiterada, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio se han de interpretar estrictamente. (25) Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los conceptos empleados en el anexo III de la Directiva IVA deben interpretarse de conformidad con el sentido habitual de sus términos. (26)

56.

Dicho esto, considero que el concepto de «derecho de utilizar instalaciones deportivas» comprende actividades que están estrechamente relacionadas con la práctica de un deporte por una persona. La utilización de las instalaciones es, pues, instrumental para la práctica de un deporte por una persona. Por consiguiente, en mi opinión, el punto 14 del anexo III de la Directiva IVA, al igual que el artículo 132, apartado 1, letra m), de esa misma norma, (27) tiene por objeto promover la práctica del deporte (28) por una parte importante de la población. (29) En otros términos, el propósito de dicha disposición es animar a los particulares a practicar todo tipo de actividades físicas que, mediante una participación, organizada o de otro tipo, tengan por finalidad la expresión o la mejora de la condición física y psíquica, el desarrollo de las relaciones sociales o el logro de resultados en competiciones. (30)

57.

Una interpretación del concepto de «derecho de utilizar instalaciones deportivas» que lo amplíe de modo que éste también englobe todas las actividades (entre otras, el mantenimiento del caballo en el establo, la alimentación y demás cuidados que deban dispensarse al caballo) e instalaciones (lo cual puede incluir equipos de monta, pienso, productos de limpieza, establos y cuadras, la escuela, la zona verde, la zona de lavado, la zona de descanso y los almacenes) mencionadas en la resolución de remisión, ampliaría de forma excesiva el ámbito de dicha excepción. (31)

58.

Dicha interpretación no se coherencia tampoco con el sentido habitual y cotidiano del concepto de «derecho de utilizar instalaciones deportivas». En mi opinión, con carácter general, dicho concepto debe entenderse referido al uso de una instalación (32) de carácter permanente (como piscinas, pistas de atletismo, pabellones y gimnasios) o temporal (como plazas públicas, playas o terrenos configurados temporalmente como pistas deportivas para un evento concreto) (33) por parte de personas que están «efectivamente» entrenando o participando en una competición.

59.

Por lo tanto, mientras que la utilización de instalaciones deportivas como, por ejemplo, el picadero por parte de personas que monten a caballo puede quedar comprendida en la excepción prevista en el punto 14 del anexo III de la Directiva IVA, no cabe afirmar lo mismo en lo que atañe a las

demás actividades necesarias para explotar una instalación hípica para caballos de carreras, (34) mencionadas por el órgano jurisdiccional remitente. En particular, cuando el personal simplemente alimenta, limpia o dispensa cuidados a un caballo, o cuando éste permanece en los establos o en campo abierto, no se utilizan instalaciones deportivas a los efectos de la Directiva IVA. Ello es así no sólo porque no se están utilizando instalaciones deportivas, sino también porque ninguna persona está practicando ningún tipo de deporte.

60.

El órgano jurisdiccional nacional debe tener eso en cuenta a la hora de ponderar el valor, la duración, el coste y la importancia de los servicios consistentes en la utilización de instalaciones deportivas frente al valor, el coste y la importancia de los demás servicios.

61.

Según interpreto la documentación que obra en los autos, las actividades consistentes en la utilización de instalaciones deportivas no superan en valor, duración, costes o importancia a los demás servicios. En mi opinión, actividades como alimentar y ofrecer alojamiento y cuidado general a los caballos no son servicios de un valor relativamente bajo: todas ellas son cruciales para garantizar el bienestar de los caballos y su estado físico para obtener el mejor rendimiento en actividades deportivas o de otro tipo. En todo caso no cabe duda de que exigen importantes inversiones del propietario de las instalaciones hípicas que, según deduzco, se reflejan en el precio de cada uno de esos servicios, en el supuesto de que la Sra. Baštová desglosase el precio global de cada servicio. Tampoco considero que esos servicios sean de importancia menor para el propietario de caballos medio: (35) No concibo que dichos propietarios no estén particularmente preocupados por la salud y bienestar de sus animales. Por último, sospecho que los caballos que se encuentran en las instalaciones hípicas de la Sra. Baštová transcurren la mayor parte del tiempo en las zonas de descanso cubiertas y a cielo abierto, cuadras, zonas de alimentación, etc. Como ya he expuesto anteriormente, ninguna de esas zonas puede considerarse una «instalación deportiva» en el sentido de la Directiva IVA.

62.

A la luz de todas las consideraciones anteriores, propongo que se responda al segundo grupo de cuestiones en el sentido de que, sin perjuicio de las comprobaciones que efectúe el órgano jurisdiccional nacional, la explotación de instalaciones hípicas para caballos de carreras no puede estar sujeta en su totalidad al tipo reducido del IVA en virtud del punto 14 del anexo III de la Directiva IVA.

IV. Conclusión

63.

A modo de conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) del modo siguiente:

«—

En la medida en que la participación de un caballo en una carrera es un elemento de la actividad económica de una persona que opera en el ámbito de la cría y entrenamiento de caballos de carreras, los gastos derivados de dicho elemento dan lugar a una deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado. La concesión de premios a los caballos que han demostrado un mejor

rendimiento genera operaciones gravadas con arreglo a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

—
Sin perjuicio de las comprobaciones que efectúe el órgano jurisdiccional nacional, la explotación de instalaciones hípias para caballos de carreras no puede estar sujeta en su totalidad al tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido en virtud del punto 14 del anexo III de la Directiva 2006/112.»

(1) Lengua original: inglés.

(2) «The Sporting Spirit», The London Tribune, diciembre de 1945.

(3) Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

(4) Véase, entre otras, la sentencia de 29 de octubre de 2015, Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733), apartado 31 y la jurisprudencia citada.

(5) Véase la sentencia de 20 de junio de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C?219/12, EU:C:2013:413), apartado 18.

(6) Véanse las sentencias de 13 de diciembre de 2007, Götz (C?408/06, EU:C:2007:789), apartado 18, y de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C?246/08, EU:C:2009:671), apartado 37.

(7) Conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Gemeente Borsele (C?520/14, EU:C:2015:855), punto 48 y la jurisprudencia citada.

(8) Véase, en particular, el artículo 26 de la Directiva IVA. Véanse, asimismo, los artículos 184 y ss. de la misma Directiva.

(9) Véase, por analogía, la sentencia de 11 de abril de 2000, Deliège (C?51/96 y C?191/97, EU:C:2000:199), apartado 56.

(10) Véase, a dichos efectos, la sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker (C?104/12, EU:C:2013:99), apartados 21 y 22.

(11) Sentencia de 17 de septiembre de 2002, Town & County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494), apartado 20.

(12) Véase, a dichos efectos, la sentencia de 11 de abril de 2000, Deliège (C?51/96 y C?191/97, EU:C:2000:199), apartado 57.

(13) Un caballo que corre mucho puede impulsar a otros caballos a correr más. Como escribió Publius Ovidius Naso (Ovidio) (43 a. C.?17 d. C.), «tum bene fortis equus reserato carcere currit/cum quos praetereat quosque sequatur habet» («cuando la puerta está abierta, un caballo nunca corre tanto como cuando tiene que alcanzar y superar a otros caballos») (Ars Amatoria, Libro III, líneas 595 y 596).

(14) Véase, a tal efecto, la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise (102/86, EU:C:1988:120), apartado 14.

(15) Véase, a tal efecto, la sentencia de 17 de septiembre de 2002, Town & County Factors

(C?498/99, EU:C:2002:494), apartado 27 y la jurisprudencia citada.

(16) Sentencia de 1 de abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), apartado 11 (el subrayado es mío).

(17) Sentencia de 29 de octubre de 2015, Soudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733), apartado 37.

(18) Véase la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma/Inspecteur der Omzetbelasting (C?16/93, EU:C:1994:80), apartados 17 y 19.

(19) Véase la sentencia de 17 de enero de 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15), apartado 30 y la jurisprudencia citada.

(20) Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484), apartados 24 y 25.

(21) Véase, en ese sentido, las conclusiones de la Abogado General Sharpston presentadas en el asunto Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:276), punto 27.

(22) Véase la sentencia de 17 de enero de 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15), apartado 41 y la jurisprudencia citada.

(23) Véanse, entre otras, las sentencias de 11 de febrero de 2010, Graphic Procédé (C?88/09, EU:C:2010:76), apartado 32; de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C?111/05, EU:C:2007:195), apartado 36, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649), apartado 28.

(24) Véanse, entre otras muchas, la sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia (C?492/08, EU:C:2010:348), apartado 35 y la jurisprudencia citada.

(25) Ibidem.

(26) Véase la sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/Polonia (C?678/13, no publicada, EU:C:2015:358), apartado 46 y la jurisprudencia citada.

(27) Dicha disposición incluye entre las operaciones que los Estados miembros deben considerar exentas «determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física».

(28) En cuanto al concepto de «deporte» en virtud de la normativa del IVA, que es un concepto autónomo del Derecho de la Unión, véase la sentencia de 21 de febrero de 2013, M?sto Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95), apartado 17.

(29) Véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C?495/12, EU:C:2013:861), apartado 20 y la jurisprudencia citada.

(30) Véase el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Carta Europea del Deporte adoptada por el Comité de Ministros del Consejo de Europa el 24 de septiembre de 1992, en su versión modificada.

(31) Véase a tal efecto, por analogía, la sentencia de 8 de marzo de 2012, Comisión/Francia (C?596/10, no publicada, EU:C:2012:130), apartado 54.

(32) Pese a que esa expresión en la versión inglesa de la Directiva 2006/112 puede resultar

ambivalente, las demás versiones lingüísticas de dicha norma son bastante claras: por ejemplo, en danés («sportsfaciliteter»), alemán («Sportanlagen»), español («instalaciones deportivas»), francés («installations sportives»), italiano («impianti sportivi»), neerlandés («sportaccomodaties»), portugués («instalações desportivas»), rumano («instalații sportive») y sueco («sportanläggningar»).

(33) Véase Swinkels, J.J.P., «Sports under EU VAT», *International IVA Monitor*, 2 de julio de 2010, n.o 4, pp. 280 y 281.

(34) Véase a tal efecto, por analogía, la sentencia de 8 de marzo de 2012, Comisión/Francia (C-596/10, no publicada, EU:C:2012:130), apartado 55.

(35) Ese elemento debe apreciarse desde el punto de vista del consumidor medio, que debe determinarse sobre la base de criterios objetivos. El hecho de que algunos clientes particulares puedan tener un punto de vista distinto carece de pertinencia. Véase, en tal sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2013, Město Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), apartados 33 y 35.