



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 10 de noviembre de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Concepto de “prestaciones de servicios a título oneroso” — Puesta a disposición de un caballo por parte de un sujeto pasivo a favor de un organizador de carreras hípcas — Valoración de la contraprestación — Derecho a deducir gastos vinculados a la preparación para las carreras de los caballos del sujeto pasivo — Gastos generales vinculados al conjunto de la actividad económica — Anexo III, número 14 — Tipo reducido del IVA aplicable al derecho de utilización de instalaciones deportivas — Aplicabilidad a la explotación de una instalación hípcica para caballos de carreras — Operación conformada por una única prestación o por varias prestaciones independientes»

En el asunto C-432/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 23 de julio de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de agosto de 2015, en el procedimiento entre

Odvolací finanční ředitelství

y

Pavλίna Bařtová,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda, la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vláčil y T. Müller, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. Z. Malůřková y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: checo.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de junio de 2016;
dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra c), del artículo 98 y del anexo III, número 14, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa) y la Sra. Pavlína Baštová en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la actividad de explotación de instalaciones hípcas para caballos de carreras que esta última lleva a cabo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Según el artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA:
«En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»
- 4 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA dispone:
«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.
[...].»
- 5 A tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA:
«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

6 Según el artículo 73 de la Directiva IVA:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

7 A tenor del artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva IVA:

«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.

[...]»

8 Con arreglo al artículo 167 de la Directiva IVA:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

9 El artículo 168 de la Directiva IVA dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]».

10 El artículo 173, apartado 1, de la Directiva IVA establece lo siguiente:

«Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.»

11 La lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden quedar gravados con los tipos reducidos a los que se refiere el artículo 98 de la Directiva IVA figura en su anexo III. El número 14 de ese anexo menciona el «derecho de utilizar instalaciones deportivas».

Derecho checo

- 12 Según el artículo 47, apartado 4, de la zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Ley n.º 235/2004 del impuesto sobre el valor añadido):

«Se aplicará a los servicios el tipo impositivo general, a menos que la ley disponga otra cosa. A los servicios enumerados en el anexo II se les aplicará el primer tipo reducido».

- 13 El anexo II de la esta Ley incluye una lista de servicios sujetos al tipo reducido del impuesto, en la que figura, entre otros, la «utilización de instalaciones cubiertas o a cielo abierto para la realización de actividades deportivas».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 14 La Sra. Baštová está sujeta al IVA en relación con una actividad económica que consiste en explotar una instalación hípica para caballos de carreras con una capacidad de 25 plazas, en la que cría y entrena a sus propios caballos y a los de terceras personas que le confían sus animales con el fin de ser preparados para competir en carreras. Además de los caballos de carreras, la Sra. Baštová albergaba en su instalación hípica dos caballos para actividades de agroturismo y entrenamiento de caballos jóvenes, así como potros y yeguas de cría de los que esperaba obtener, en el futuro, ingresos derivados de su participación en carreras o de su venta.
- 15 En el marco de esta actividad, la Sra. Baštová obtiene dos tipos de ingresos que constituyen el objeto del litigio principal. El primero consiste en los premios obtenidos por la clasificación de sus propios caballos al llegar a la meta de las carreras y en los porcentajes de los premios obtenidos como entrenadora por la clasificación de caballos de terceros al llegar a la meta de las carreras. El segundo tipo de ingresos procede de la explotación de una instalación hípica para caballos de carreras y consiste en los pagos realizados por propietarios de caballos tanto por el entrenamiento de éstos para participar en carreras como por los gastos de alojamiento y alimentación.
- 16 En su declaración fiscal correspondiente al cuarto trimestre de 2010, la Sra. Baštová hizo valer su derecho a deducir íntegramente el IVA soportado relativo a las prestaciones y gastos siguientes: derechos de inscripción y de participación y gastos de asistencia de los auxiliares durante las carreras; adquisición de consumibles para los caballos, pienso y equipos de monta; prestaciones veterinarias y compra de medicamentos para los caballos; consumo de electricidad de la instalación hípica; consumo de carburante para los vehículos; compra de una cosechadora para la producción de heno y forraje y compra de equipos para tractor, y servicios de consultoría en relación con la explotación de la instalación hípica. Estas prestaciones recibidas se referían tanto a los caballos de la Sra. Baštová como a los de terceras personas.
- 17 Asimismo, en esa misma declaración fiscal, la Sra. Baštová declaró un IVA repercutido a un tipo reducido del 10 % por el servicio de «explotación de instalación hípicas para caballos de carreras» prestado a las terceras personas propietarias de caballos.
- 18 En su liquidación de 26 de septiembre de 2011, la Finanční úřad v Ostrově (Oficina Tributaria de Ostrov, República Checa) no reconoció el derecho de deducción íntegra del IVA al que se acogió la Sra. Baštová por entender que ésta había utilizado una parte de las operaciones sujetas al impuesto soportado con vistas a la participación de los caballos en las carreras, lo cual, según el órgano de la administración tributaria de Ostrov, no constituye una operación sujeta a impuesto que dé lugar a deducción. Asimismo, este órgano no aprobó que el servicio de «explotación de instalación hípicas para caballos de carreras» quedara gravado con el tipo reducido del IVA.

- 19 La Sra. Baštová interpuso recurso ante la Finanční ředitelství v Plzni (Dirección Tributaria de Pilsen, República Checa), la cual, mediante resolución de 6 de junio de 2012, modificó la resolución de la Finanční úřad v Ostrově (Oficina Tributaria de Ostrov) al considerar que la Sra. Baštová tenía derecho a deducir el IVA en relación con la venta de sus propios caballos, la prestación de servicios de publicidad y las actividades de agroturismo. Esta Dirección Tributaria también le reconoció el derecho a deducir el IVA correspondiente a los porcentajes, percibidos en calidad de entrenador, de los premios obtenidos por la clasificación de los caballos de terceros en su llegada a la meta de las carreras. No obstante, en línea con el criterio de la Oficina Tributaria de Ostrov, la Dirección Tributaria de Pilsen no reconoció a la Sra. Baštová el derecho de deducir el IVA satisfecho por las operaciones por las que se soporta el impuesto en relación con sus propios caballos que participan en carreras.
- 20 En la medida en que la Sra. Baštová ejerció durante el período impositivo en cuestión actividades económicas respecto de las cuales sólo algunas dan derecho a deducción, la Dirección Tributaria de Pilsen estimó que sólo tenía derecho a una deducción parcial. Por otra parte, la misma Dirección Tributaria compartió el criterio de la Oficina Tributaria de Ostrov, según el cual debía aplicarse al servicio de «explotación de instalación hípica para caballos de carreras» el tipo ordinario del IVA.
- 21 La Sra. Baštová interpuso un recurso contra esta resolución ante el Krajský soud v Plzni (Tribunal Regional de Pilsen, República Checa), el cual, en su sentencia de 6 de noviembre de 2013, consideró en particular que, por lo que se refiere a los premios recibidos por la clasificación de un caballo al llegar a la meta de una carrera, el propietario de un caballo presta al organizador de la carrera un servicio realizado a título oneroso y que, por lo tanto, se trata de una operación sujeta a gravamen. En consecuencia, no debería haberse limitado su derecho a deducir.
- 22 La Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 23 El órgano jurisdiccional remitente considera que, por una parte, para determinar si la Sra. Baštová tenía derecho a deducir íntegramente el IVA, es indispensable dilucidar si la puesta a disposición de un caballo por parte de su propietario a favor del organizador de una carrera debe considerarse como una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA. En caso negativo, se plantearía la cuestión de si esta circunstancia justifica de oficio la limitación de la deducción del IVA soportado, o si los gastos relativos a los servicios correspondientes forman parte de los gastos generales de la actividad económica del sujeto pasivo. En caso de que el Tribunal de Justicia respondiera que el hecho de preparar los caballos para las carreras y de hacer que participen en las mismas es un elemento de la actividad económica de la Sra. Baštová en su conjunto, sería preciso decidir qué tratamiento ha de darse a la cantidad que el propietario del caballo percibe en concepto de premio en función de la clasificación del caballo al llegar a la meta de la carrera. El órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, en particular, si esta cantidad debe incluirse en la base imponible del IVA repercutido o si constituye un ingreso carente de toda incidencia sobre esa base.
- 24 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la cuestión de si el servicio de «explotación de instalación hípica para caballos de carreras» debe quedar sujeto en su conjunto al tipo ordinario del IVA o si encaja en el concepto de «utilización de instalaciones deportivas», que puede estar sujeto a un tipo reducido en virtud del número 14 del anexo III de la Directiva IVA. En este contexto, sería preciso verificar si las prestaciones relativas a la explotación de una instalación hípica para caballos de carreras, concretamente el entrenamiento de los caballos, la utilización de instalaciones deportivas, el alojamiento, la alimentación y los demás cuidados dispensados a los caballos, deben ser consideradas una operación única a efectos del IVA y quedar sometidas a un régimen fiscal común. El órgano jurisdiccional remitente estima que no resulta controvertido el carácter único de estas prestaciones y solicita orientación acerca de cuáles son los criterios sobre cuya

base podría determinar si los elementos de una prestación son equivalentes los unos respecto de los otros, o si guardan entre sí la relación existente entre una prestación principal y una prestación accesoria.

25 En estas circunstancias el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) a) ¿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?
- b) 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), el servicio obtenido 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?
- c) 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?
- 2) a) 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?
- b) ¿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]?
- c) 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 número 14 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido?
- d) 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial, letras a) y b)

- 26 Mediante su primera cuestión prejudicial, letras a) y b), el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esa disposición, la puesta a disposición de un caballo por parte de su propietario, sujeto al IVA, a favor del organizador de una carrera hípica para que participe en la misma. Ese órgano jurisdiccional alberga dudas, en particular, acerca de la cuestión de si el premio recibido por la clasificación del caballo al llegar a la meta de la carrera hípica o el servicio obtenido consistente en la oportunidad de que el caballo participe en la carrera constituyen una contraprestación de tal prestación de servicios.
- 27 Es preciso comenzar recordando que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, que define el ámbito de aplicación del IVA, están sujetas a este impuesto las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso».
- 28 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la posibilidad de calificar una prestación de servicios como «operación a título oneroso» sólo se supedita a la existencia de una relación directa entre esta prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartados 13 y 14, y de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 32).
- 29 Seguidamente, resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el carácter incierto de la existencia misma de una retribución rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba (véanse, por analogía, las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 19, y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 43).
- 30 Habida cuenta de la naturaleza del análisis que debe efectuarse, y como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, corresponde al juez nacional calificar las actividades controvertidas en el litigio principal en atención a los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 33 y jurisprudencia citada).
- 31 Por último, como señaló el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, las actividades deportivas, y en particular la participación en competiciones deportivas, pueden implicar la prestación de diferentes servicios distintos pero estrechamente relacionados (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2000, Deliège, C-51/96 y C-191/97, EU:C:2000:199, apartado 56).
- 32 De la resolución de remisión se desprende que, al permitir a los propietarios de caballos que éstos corran, el organizador de una carrera hípica les presta un servicio que da lugar al pago, por parte de los primeros, de derechos de inscripción y de participación.
- 33 Se plantea, por otro lado, la cuestión de si la «puesta a disposición» de un caballo por parte de su propietario, sujeto al IVA, al organizador de una carrera hípica constituye también una prestación de servicios realizada a título oneroso cuya contrapartida podría estar constituida bien por el premio que pueda ganar, en su caso, el caballo por su clasificación al llegar a la meta de la carrera, bien por el servicio prestado por el organizador de la carrera y que consiste en permitir la participación del caballo, o bien por otro tipo de retribución.

- 34 Es preciso señalar que, según se indica en los autos remitidos al Tribunal de Justicia, esta «puesta a disposición» corresponde, en la práctica, a la participación del caballo en una carrera hípica por la que su propietario paga, tal como resulta del apartado 32 de la presente sentencia, derechos de inscripción y de participación.
- 35 A este respecto, en primer término, debe considerarse que, en principio, la puesta a disposición de un caballo por su propietario a favor del organizador de una carrera hípica no puede tener una contrapartida efectiva en el servicio prestado por el organizador de la carrera y que consiste en permitir que dicho propietario haga correr a su caballo en la carrera. En efecto, por una parte, este servicio queda remunerado mediante el pago, por el propietario del caballo, de los derechos de inscripción y participación que reflejan el contravalor efectivo de la participación en la carrera. Por otra parte, si bien el propietario del caballo puede eventualmente obtener un beneficio de esta participación derivado del aumento del valor del caballo en atención a su clasificación o a la publicidad que le confiere esta participación, es preciso observar que este beneficio es de difícil cuantificación e incierto, ya que depende, esencialmente, del resultado de esta carrera. Así pues, este beneficio no puede ser tomado en cuenta para determinar el contravalor efectivo de dicha puesta a disposición en virtud de la jurisprudencia citada en el apartado 28 de la presente sentencia.
- 36 En segundo término, en un caso en el que la puesta a disposición de un caballo para que participe en una carrera hípica no conlleve el pago de ninguna cantidad derivada del hecho de que la participación del caballo da un mayor caché a la carrera ni de ninguna otra remuneración directa, y en el que sólo los propietarios de los caballos que obtengan una determinada clasificación al llegar a la meta obtienen un premio, no cabe considerar que la puesta de disposición del caballo dé lugar a una contrapartida efectiva.
- 37 En efecto, en tal caso, por una parte, no es la puesta a disposición del caballo por parte de su propietario a favor del organizador de la carrera hípica la que, como tal, da derecho al pago de un premio, sino la obtención de un determinado resultado a la finalización de la carrera, esto es, la clasificación del caballo en un puesto determinado. Aunque el organizador de la carrera se comprometiera a conceder tal premio, de cuantía fija y conocida de antemano, no es menos cierto que la obtención del premio queda supeditada a un rendimiento determinado y sujeto en cierta medida al azar. Pues bien, este elemento aleatorio excluye, según la jurisprudencia citada en el apartado 28 de la presente sentencia, la existencia de un vínculo directo entre la puesta a disposición del caballo y la obtención de un premio.
- 38 Por otra parte, una solución contraria, consistente en calificar el precio eventualmente obtenido como contrapartida efectiva de la puesta a disposición del caballo por parte de su propietario a favor del organizador de la carrera, supondría hacer depender la calificación de esta puesta a disposición como operación sujeta a gravamen del resultado obtenido por el caballo en la carrera, en contra del asentado criterio del Tribunal de Justicia según el cual el concepto de «prestación de servicios» tiene carácter objetivo y se aplica con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (véase la sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 41 y jurisprudencia citada).
- 39 En tercer término, no obstante, en el supuesto de que la mera participación del caballo en la carrera hípica diera lugar a una contrapartida directa por el pago, por parte del organizador de la carrera, de una cantidad derivada del hecho de que la participación del caballo da un mayor caché a la carrera, con independencia de la clasificación que el caballo en cuestión logre en la misma, la puesta a disposición de dicho caballo por su propietario puede calificarse de «prestación de servicios realizada a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA. Así, en tal caso, como señaló el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, el pago realizado por el organizador de la carrera al propietario del caballo constituye la contraprestación directa del servicio que este último le presta al aceptar que su caballo participe en la carrera.

40 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, debe responderse a la primera cuestión prejudicial, letras a) y b), que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esa disposición, la puesta a disposición de un caballo por parte de su propietario, sujeto al IVA, a favor del organizador de una carrera hípica para que participe en la misma, en el supuesto de que esa puesta a disposición no dé lugar al pago de una cantidad derivada del hecho de que la participación del caballo da un mayor caché a la carrera o de otra remuneración directa, y cuando sólo los propietarios de los caballos que obtengan una determinada clasificación al llegar a la meta obtienen un premio, aunque éste haya quedado determinado *a priori*. Por el contrario, tal puesta a disposición de un caballo constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el supuesto de que dé lugar al pago, por parte del organizador, de una remuneración con independencia de la clasificación que el caballo en cuestión logre en la carrera.

Sobre la primera cuestión prejudicial, letra c)

41 Mediante su primera cuestión prejudicial, letra c), el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, fundamentalmente, si, en la hipótesis de que la puesta a disposición de un caballo por parte de su propietario, sujeto al IVA, a favor del organizador de una carrera hípica no constituya una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, esa Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en todo caso, existe el derecho a deducir el IVA soportado en el contexto de las operaciones relativas a la preparación para las carreras hípicas o a la participación en las mismas de los caballos pertenecientes al sujeto pasivo, quien cría y entrena tanto sus propios caballos de carrera como los de terceras personas, por formar los gastos correspondientes a esas operaciones parte de los gastos generales vinculados a su actividad económica. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, asimismo, si el reconocimiento de tal derecho lleva a la inclusión en la base imponible del IVA del premio que pueda ganar el sujeto pasivo por la clasificación de uno de sus caballos al llegar a la meta de una carrera hípica.

42 Procede recordar que el régimen de deducciones establecido en la Directiva IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, apartado 19, y de 8 de febrero de 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, apartado 22).

43 A este respecto, es necesaria en principio la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, apartado 24, y de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 19). El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, apartado 30, y de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 19).

44 Sin embargo, también se concede el derecho a deducción a favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en

su conjunto (véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, apartado 31, y de 21 de febrero de 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 20).

- 45 Por otra parte, el hecho de que la existencia de la relación directa e inmediata entre una prestación de servicios y el conjunto de la actividad económica sujeta a tributación deba determinarse teniendo en cuenta el contenido objetivo de esta prestación de servicios no excluye que pueda también tenerse en consideración la causa exclusiva de la operación de que se trate, que debe considerarse un criterio para determinar dicho contenido objetivo. Una vez se ha comprobado que una operación no ha sido efectuada para las necesidades de las actividades sujetas a tributación de un sujeto pasivo, no puede considerarse que dicha operación tenga una relación directa e inmediata con esas actividades en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque la operación esté, por razón de su contenido objetivo, sujeta al IVA (sentencia de 21 de febrero de 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 29).
- 46 Al apreciar el criterio de la relación directa e inmediata con el conjunto de la actividad económica del sujeto pasivo, operación que incumbe a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales, éstos deben tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones controvertidas (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, apartado 25) y tener en cuenta únicamente las operaciones que están vinculadas objetivamente a la actividad del sujeto pasivo sujeta a gravamen (sentencia de 21 de febrero de 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 22).
- 47 Resulta de la petición de decisión prejudicial que la actividad económica de la Sra. Baštová consiste en la explotación de una instalación hípica para caballos de carreras, en la cual, entre otras actividades, cría y entrena a sus propios caballos y a los de terceras personas. Sus caballos están destinados a la venta o toman parte en actividades de entrenamiento o de agroturismo y, además, participan en carreras hípicas.
- 48 Ciertamente, la cría y el entrenamiento de los caballos que pertenecen a una persona que explota una instalación hípica para caballos de carreras y su participación en carreras hípicas pueden, como tales, presentar una relación con una actividad económica de esa índole. No obstante, a la luz de la jurisprudencia citada en el apartado 44 de la presente sentencia, esta constatación no basta para justificar el reconocimiento de un derecho a deducir, el cual requiere la existencia de una relación directa e inmediata entre los gastos contraídos por cada una de las operaciones vinculadas a la preparación de esos caballos y su participación en las carreras, por una parte, y esta actividad económica en su conjunto, por otra.
- 49 Para apreciar si existe tal relación, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en particular, si los caballos pertenecientes a quien explota la instalación hípica para caballos de carrera están efectivamente destinados a la venta o si su participación en carreras hípicas constituye, desde un punto de vista objetivo, un medio de promocionar la actividad económica de esa instalación hípica. Si ese fuera el caso, los gastos contraídos para la preparación y la participación de esos caballos en carreras hípicas presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica consistente en la explotación de tal instalación en su conjunto. En efecto, por una parte, no resulta controvertido que el precio de venta de un caballo de carreras varía en función del estado de preparación para las carreras y de la experiencia, o incluso el renombre, que puedan adquirirse por el hecho de participar en las mismas. Por otra parte, los éxitos logrados en las carreras por sus caballos pueden conferir a quien explota una instalación hípica un renombre, una publicidad o una visibilidad mayores que pueden influir en el precio de sus servicios de entrenamiento de caballos pertenecientes a terceras personas, extremo éste que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

- 50 Por el contrario, no resulta pertinente a efectos de esta apreciación la circunstancia de que las operaciones vinculadas a la preparación para carreras hípicas y a la participación en las mismas de caballos pertenecientes a quien explota la instalación hípica puedan permitirle mejorar y desarrollar los métodos de entrenamiento, la alimentación y los cuidados dispensados a los caballos y, de este modo, los servicios prestados a terceros. En efecto, tal circunstancia únicamente refleja una relación indirecta entre dichas operaciones y la actividad económica analizada en el litigio principal, descrita en el anterior apartado 47.
- 51 Asimismo, si las operaciones vinculadas a la preparación para carreras hípicas y a la participación en las mismas de caballos pertenecientes a quien explota la instalación hípica tienen por objeto favorecer los intereses privados de quien explota la instalación hípica, no puede considerarse que estas operaciones guardan una relación directa e inmediata con el conjunto de la actividad económica consistente en la explotación de tal instalación hípica.
- 52 De lo anterior se deduce que, con arreglo a los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva IVA, se reconoce a favor de una persona que se encuentra en una situación como la de la Sra. Baštová un derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por los gastos en que se ha incurrido para preparar sus caballos para las carreras o para que participen en ellas en el caso de que esos caballos se destinen efectivamente a la venta o cuando esa participación constituya, desde un punto de vista objetivo, un medio de promoción de la actividad económica de la instalación hípica que explota. Por el contrario, no disfruta de ningún derecho de deducción en relación con el IVA que grava los gastos en que se ha incurrido para preparar los caballos del sujeto pasivo para las carreras o para que participen en ellas si estos caballos no se destinan a la venta, si esa participación no constituye, desde un punto de vista objetivo, un medio de promoción de la actividad económica de la instalación hípica que explota y si esos gastos no se refieren a ninguna otra actividad del sujeto pasivo que esté relacionada con su actividad económica, extremos éstos que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
- 53 En efecto, no cabe duda de que si un sujeto pasivo efectúa a la vez operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho sólo puede, de conformidad con el artículo 173, apartado 1, párrafo primero de la Directiva IVA, deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía correspondiente a las primeras de esas operaciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, apartado 37, y de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, apartado 37).
- 54 Por último, debe indicarse que las conclusiones extraídas en el marco de la apreciación a la que se refieren los apartados 44 a 52 de la presente sentencia carecen de incidencia sobre la cuestión, diferente, de la inclusión del premio que pueda eventualmente ganar el propietario del caballo, sujeto al IVA, en la base imponible, la cual depende de que ese premio reciba la calificación de «contrapartida de una prestación de servicios». En efecto, resulta del artículo 73 de la Directiva IVA que, respecto de prestaciones de servicios como las analizadas en el litigio principal, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones. Pues bien, resulta de las consideraciones expuestas en los apartados 36 a 38 de la presente sentencia que el premio que pueda ganar un caballo propiedad del sujeto pasivo no puede calificarse como contrapartida efectiva de la puesta a disposición del caballo por parte de su propietario a favor del organizador de una carrera hípica.
- 55 A la vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial, letra c) que:
- La Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que existe el derecho a deducir el IVA soportado en el contexto de las operaciones relativas a la preparación para las carreras hípicas o a la participación en las mismas de los caballos pertenecientes al sujeto pasivo, quien cría y entrena

tanto sus propios caballos de carrera como los de terceras personas, por formar los gastos correspondientes a esas operaciones parte de los gastos generales vinculados a su actividad económica, siempre que los gastos derivados de cada una de las operaciones en cuestión tengan una relación directa e inmediata con esta actividad en su conjunto. Ese podría ser el caso si los gastos en que se ha incurrido guardan relación con los caballos de carrera efectivamente destinados a la venta, o si su participación en carreras hípicas constituye, desde un punto de vista objetivo, un medio de promocionar la actividad económica, lo cual debe ser comprobado por el órgano jurisdiccional remitente.

- En el supuesto de que exista ese derecho a deducir, el premio que pueda eventualmente ganar el sujeto pasivo por la clasificación de uno de sus caballos al llegar a la meta de una carrera hípica no debe incluirse en la base imponible del IVA.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 56 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide, fundamentalmente, que se dilucide si el artículo 98 de la Directiva IVA, interpretado en relación con el número 14 del anexo III de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios compleja única, compuesta por varios elementos relacionados, en particular, con el entrenamiento de los caballos, la utilización de instalaciones deportivas, el alojamiento de caballos en cuadras, la alimentación y otros cuidados dispensados a los caballos, puede quedar sujeta a un tipo reducido del IVA.
- 57 Es necesario, en primer lugar, precisar el alcance del artículo 98 de la Directiva IVA y del número 14 del anexo III de la misma.
- 58 A este respecto, se desprende del artículo 98 de la Directiva IVA que 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. Además, según dicha disposición, 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 esa Directiva.
- 59 Por lo que respecta a la interpretación de ese anexo, por una parte conviene recordar que las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio han de interpretarse en sentido estricto (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 1995, *Oude Luttikhuis y otros*, C-399/93, EU:C:1995:434, apartado 23, y de 17 de junio de 2010, *Comisión/Francia*, C-492/08, EU:C:2010:348, apartado 35).
- 60 Por otra parte, los conceptos empleados en el anexo III de la Directiva IVA, deben ser interpretados de acuerdo con el sentido habitual de los términos de que se trate (sentencia de 4 de junio de 2015, *Comisión/Polonia*, C-678/13, no publicada, EU:C:2015:358, apartado 46).
- 61 En el presente asunto, resulta de los términos del número 14 del anexo III de la Directiva IVA que éste autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido del IVA al «derecho de utilizar instalaciones deportivas».
- 62 Se desprende de los términos «derecho de utilizar» que la aplicación de un tipo reducido es posible si quien realiza la utilización es un tercero y no el sujeto pasivo que explota la instalación deportiva de que se trate para sus propias necesidades.

- 63 El concepto de «utilización de instalaciones deportivas» está asociado a las prestaciones relativas a la práctica del deporte y de la educación física, las cuales deben, en la medida de lo posible, ser consideradas de manera global (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de enero de 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, apartado 26, y de 22 de enero de 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, apartado 25).
- 64 Pues bien, como señaló el Abogado General en los apartados 56 a 59 de sus conclusiones, la posibilidad de aplicar un tipo reducido al derecho de utilización de las instalaciones deportivas pretende, fundamentalmente, promover la práctica de actividades deportivas y hacer éstas más accesibles a los particulares.
- 65 Por lo tanto, debe interpretarse que el concepto de «derecho de utilizar instalaciones deportivas» se refiere al derecho de utilizar instalaciones destinadas a la práctica del deporte y de la educación física, así como su utilización con este fin.
- 66 Se desprende de lo anterior que, si bien el número 14 del anexo III de la Directiva IVA puede resultar aplicable a las prestaciones de servicios asociadas a la utilización de las instalaciones necesarias para la práctica de deportes ecuestres, no sucede lo mismo con las prestaciones vinculadas con la utilización de instalaciones destinadas a la presencia pasiva de los caballos en la instalación hípica, a su alimentación o a los cuidados que se les dispensa, o de espacios de descanso o almacenaje.
- 67 Incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar si se corresponde con esta definición el elemento consistente en la utilización de instalaciones deportivas de la prestación de servicios objeto del litigio principal, en el sentido que le confieren los contratos celebrados entre la Sra. Baštová y los propietarios de los caballos. En caso de que no coincida el sentido conferido a este elemento por dichos contratos y el «derecho de utilizar instalaciones deportivas» al que se refiere el apartado 14 del anexo III de la Directiva IVA, tal prestación no podría, en ningún caso, quedar sujeta a un tipo reducido del IVA en virtud del mencionado número 14.
- 68 En segundo lugar, y para el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente estimara, tras proceder a esta apreciación, que a este elemento consistente en la utilización de instalaciones deportivas podía serle de aplicación un tipo reducido del IVA, conviene recordar, para dar respuesta a la cuestión prejudicial formulada, que, a efectos del IVA, cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente, tal como se desprende del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, apartado 20, y de 27 de septiembre de 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, apartado 14).
- 69 No obstante, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (véase la sentencia de 2 de diciembre de 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- 70 Se trata de una operación única, en particular, cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencias de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, apartado 22, y de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, apartado 23).
- 71 Así sucede, asimismo, cuando uno o varios elementos deben considerarse constitutivos de la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben considerarse como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Una prestación se considera accesorio 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 (sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, apartado 30, y de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 52).

- 72 En el supuesto de que no resulte posible determinar, entre los elementos que conforman la prestación compleja única, un elemento principal y uno o varios elementos accesorios, los elementos que componen esta prestación deben considerarse equivalentes.
- 73 En el marco de la cooperación establecida en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si es ése el caso, habida cuenta, en el marco de una apreciación de conjunto, de la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los elementos pertinentes. No obstante, el Tribunal de Justicia puede facilitarle todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, apartado 23, y de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 33).
- 74 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente indica claramente que la prestación de servicios objeto del litigio principal, tal como la definen los contratos celebrados entre la Sra. Baštová y los propietarios de los caballos y que se compone de tres elementos —el entrenamiento de los caballos, la utilización de instalaciones deportivas y el alojamiento de los caballos en cuadras, su alimentación y otros cuidados dispensados a los mismos—, es una prestación compleja única. Tal conclusión se impone, pues, en el caso de que las partes del contrato busquen en realidad una combinación de los tres elementos que conforman esta prestación, en la que la utilización de las instalaciones deportivas es objetivamente necesaria para el entrenamiento de los caballos de carreras y en la que las prestaciones asociadas al alojamiento, la alimentación y los cuidados de los caballos se destinan principalmente a acompañar y a facilitar el entrenamiento de los caballos y la utilización de instalaciones deportivas.
- 75 Así, y a salvo de la comprobación del órgano jurisdiccional remitente, parece resultar fundamentalmente de la información contenida en la resolución de remisión que los servicios de entrenamiento y utilización de las instalaciones deportivas constituyen dos elementos de esta prestación de servicios que revisten, habida cuenta del objetivo de la misma, una importancia equivalente, mientras que las prestaciones asociadas al alojamiento, la alimentación y los cuidados de los caballos tienen carácter accesorio respecto de esos dos elementos. En la medida en que sólo la utilización de instalaciones deportivas está sujeta al tipo reducido establecido en el artículo 98 de la Directiva, interpretado en relación con el número 14 del anexo III de la misma, ese tipo reducido no puede aplicarse a la prestación compleja única objeto del litigio principal (véase, por analogía, la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, apartados 41 a 43).
- 76 Si, por el contrario, el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión, a partir de los hechos del litigio principal, y en particular habida cuenta de los contratos celebrados entre la Sra. Baštová y los propietarios de los caballos, de que el entrenamiento de los caballos constituía el elemento principal de la prestación compleja única, se impondría la misma conclusión y dicha prestación tampoco podría quedar sujeta al tipo reducido en aplicación del artículo 98 de la Directiva IVA, interpretado en relación con el número 14 del anexo III de la misma.
- 77 A la luz de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 98 de la Directiva IVA, interpretado en relación con el número 14 del anexo III de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios compleja única, compuesta por varios elementos relacionados, en particular, con el entrenamiento de los caballos, la utilización de instalaciones deportivas, el alojamiento de caballos en cuadras, la alimentación y otros cuidados dispensados a los caballos, no puede quedar sujeta a un tipo reducido del IVA en caso de que la utilización de instalaciones deportivas en el sentido del número 14 del anexo III de esa

Directiva y el entrenamiento de los caballos constituyan dos elementos equivalentes de esta prestación compleja, o en caso de que el entrenamiento de los caballos constituya el elemento principal de dicha prestación, extremos que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

⁷⁸ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

- 1) El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esa disposición, la puesta a disposición de un caballo por parte de su propietario, sujeto al impuesto sobre el valor añadido, a favor del organizador de una carrera hípica para que participe en la misma, en el supuesto de que esa puesta a disposición no dé lugar al pago de una cantidad derivada del hecho de que la participación del caballo da un mayor caché a la carrera o de otra remuneración directa, y cuando sólo los propietarios de los caballos que obtengan una determinada clasificación al llegar a la meta obtienen un premio, aunque éste haya quedado determinado *a priori*. Por el contrario, tal puesta a disposición de un caballo constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el supuesto de que dé lugar al pago, por parte del organizador, de una remuneración con independencia de la clasificación que el caballo en cuestión logre en la carrera.
- 2) La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que existe el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado en el contexto de las operaciones relativas a la preparación para las carreras hípicas o a la participación en las mismas de los caballos pertenecientes al sujeto pasivo, quien cría y entrena tanto sus propios caballos de carrera como los de terceras personas, por formar los gastos correspondientes a esas operaciones parte de los gastos generales vinculados a su actividad económica, siempre que los gastos derivados de cada una de las operaciones en cuestión tengan una relación directa e inmediata con esta actividad en su conjunto. Ese podría ser el caso si los gastos en que se ha incurrido guardan relación con los caballos de carrera efectivamente destinados a la venta, o si su participación en carreras hípicas constituye, desde un punto de vista objetivo, un medio de promocionar la actividad económica, lo cual debe ser comprobado por el órgano jurisdiccional remitente.

En el supuesto de que exista ese derecho a deducir, el premio que pueda eventualmente ganar el sujeto pasivo por la clasificación de uno de sus caballos al llegar a la meta de una carrera hípica no debe incluirse en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido.

- 3) El artículo 98 de la Directiva 2006/112, interpretado en relación con el número 14 del anexo III de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios compleja única, compuesta por varios elementos relacionados, en particular, con el entrenamiento de los caballos, la utilización de instalaciones deportivas, el alojamiento de caballos en cuadras, la alimentación y otros cuidados dispensados a los caballos, no puede quedar sujeta a un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido en caso de que la utilización de instalaciones deportivas en el sentido del número 14 del anexo III de esa Directiva y el entrenamiento de los caballos constituyan dos elementos equivalentes de esta

prestación compleja, o en caso de que el entrenamiento de los caballos constituya el elemento principal de dicha prestación, extremos que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas