



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

NILS WAHL

presentate il 14 giugno 2016¹

Causa C-432/15

Odvolací finanční ředitelství

contro

Pavλίνα Baštová

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca)]

«Fiscalità — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Definizione di “prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso” — Corse di cavalli — Premi in denaro — Detrazione dell'IVA a monte — Gestione di scuderie per cavalli da corsa — Uso di impianti sportivi»

1. George Orwell ha scritto in modo provocatorio che lo sport serio è legato al «disprezzo di tutte le regole»². Per contro, la tassazione delle attività economiche è uno dei settori maggiormente regolamentati, non solo all'interno dell'Unione. Pertanto, quantomeno quando presentano le loro dichiarazioni dei redditi e versano i relativi pagamenti allo Stato, gli sportivi di professione sono tenuti a rispettare tutte le regole ad essi applicabili.

2. Il presente procedimento solleva una serie di questioni vertenti sull'applicabilità delle disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto («IVA») ad attività economiche che consistono in attività sportive o che sono ad esse collegate, come le corse dei cavalli, o che comportano l'uso di impianti sportivi.

I – Contesto normativo

A – Diritto dell'Unione europea

3. L'articolo 2 della direttiva IVA³ prevede quanto segue:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

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

¹ — Lingua originale: l'inglese.

² — «The Sporting Spirit», *The London Tribune*, dicembre, 1945.

³ — Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

(...))».

4. L'articolo 24 della direttiva IVA così recita:

«1. Si considera “prestazione di servizi” ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.

(...))».

5. L'articolo 98 della direttiva IVA così dispone:

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

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

(...))».

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

B – Diritto nazionale

7. L'articolo 2, paragrafo 1, del zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (legge n. 235/2004 in materia di imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), nella versione rilevante ai fini del periodo d'imposta in questione, prevede che fra le operazioni soggette ad imposta figurano «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo nell'ambito dell'attività economica nella Repubblica ceca».

8. Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della legge sull'IVA, si considera «corrispettivo» «una somma di denaro o uno strumento di pagamento sostitutivo del denaro o il valore di una prestazione non pecuniaria resa».

9. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 2, della legge sull'IVA, si considera attività economica «l'attività sistematica di produzione, commercializzazione e di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive e agricole nonché le attività sistematiche svolte in conformità di speciali disposizioni di legge (...) Si considera altresì attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti, nella misura in cui il suddetto bene sia sfruttato con sistematicità. (...)».

10. L'articolo 14, paragrafo 1, della legge sull'IVA stabilisce che si considerano prestazioni di servizi «tutte le attività che non costituiscono una cessione di beni o un trasferimento di beni immobili. Si considerano prestazioni di servizi anche a) il trasferimento di diritti, b) il conferimento del diritto di sfruttare un bene, un diritto o un'altra attività che può essere sfruttata come un bene, c) la costituzione o l'estinzione di una servitù, d) l'accettazione di un obbligo di astenersi da una determinata condotta o di tollerare una determinata condotta o situazione».

11. Ai sensi dell'articolo 72, paragrafo 1, della legge sull'IVA, un contribuente ha il diritto di detrarre l'imposta nella misura in cui utilizza i beni o i servizi imponibili acquistati per lo svolgimento della sua attività economica.

12. Ai sensi dell'articolo 47, paragrafo 4, nel caso di servizi «si applica la normale aliquota d'imposta, fatto salvo quanto diversamente stabilito dalla presente legge. Nel caso di servizi di cui all'allegato 2, si applica l'aliquota d'imposta ridotta».

13. L'allegato 2 della legge sull'IVA comprende, fra l'altro, il servizio relativo all'«uso di impianti sportivi coperti e scoperti per attività sportive».

II – Fatti, procedimento e questioni presentate

14. La sig.ra Pavlína Baštová è registrata come soggetto passivo dell'IVA. Svolge attività, in particolare, nel campo dell'allevamento e dell'allenamento di cavalli da corsa. Le scuderie impiegate a questo fine erano occupate in parte dai suoi cavalli e in parte da cavalli altrui, che le erano stati affidati per essere preparati alle corse. Oltre ai cavalli da corsa, la ricorrente possedeva anche due cavalli che utilizzava a fini di turismo rurale e per l'allenamento di cavalli giovani, nonché fattrici e puledri.

15. Parte del reddito della sig.ra Baštová era costituito da premi vinti dai suoi cavalli e dalle percentuali di premi vinti da cavalli altrui, ricevute in quanto allenatrice. Un'altra parte era generata da pagamenti corrisposti per la preparazione alle corse di cavalli altrui.

16. Nella dichiarazione delle imposte relativa al quarto trimestre del 2010, la sig.ra Baštová ha rivendicato il diritto di detrarre integralmente l'IVA sui beni e servizi imponibili acquistati connessi a) alla preparazione dei cavalli per le corse e alla partecipazione alle stesse, comprese le spese per gli importi dovuti per l'iscrizione e la dichiarazione dei partenti e per l'assistenza durante le corse, b) all'approvvigionamento di beni di consumo per cavalli, mangimi e attrezzatura da equitazione, c) alla fruizione di servizi veterinari e all'approvvigionamento di farmaci per cavalli, d) al consumo di energia elettrica nelle scuderie, e) al consumo di gasolio per i mezzi di trasporto, f) all'approvvigionamento di ranghinatori per il fieno e il foraggio e di attrezzature per trattori, g) all'acquisto di servizi di consulenza in relazione alla gestione delle scuderie. I beni e servizi acquistati riguardavano sia i suoi cavalli sia quelli di altri proprietari.

17. Nella medesima dichiarazione delle imposte la sig.ra Baštová ha anche dichiarato l'IVA a valle all'aliquota ridotta del 10% sul servizio di «gestione di scuderie per cavalli da corsa» reso da quest'ultima agli altri proprietari di cavalli.

18. Il Finanční úřad v Ostrově (Ufficio delle imposte di Ostrov) non ha accolto la richiesta di detrarre integralmente l'IVA né ha condiviso l'assoggettamento all'aliquota IVA ridotta del servizio di «gestione di scuderie per cavalli da corsa». La sig.ra Baštová ha presentato ricorso avverso tale decisione dinanzi al Finanční ředitelství v Plzni (Direzione delle finanze di Pilsen) il quale lo ha accolto parzialmente. Esso ha tuttavia respinto la domanda di detrazione dell'IVA a monte per la parte relativa alla partecipazione alle corse dei cavalli di proprietà della sig.ra Baštová, in quanto ha ritenuto che la partecipazione alle corse dei cavalli di sua proprietà non configurasse un'operazione imponibile. Inoltre, il Finanční ředitelství v Plzni non ha ammesso neppure l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al servizio di «gestione di scuderie per cavalli da corsa».

19. La sig.ra Baštová ha impugnato la decisione di cui trattasi dinanzi al Krajský soud v Plzni (Tribunale regionale di Pilsen), che ha accolto le sue tesi e ha annullato la decisione, rimettendo il caso all'Odvolací finanční ředitelství (Direzione delle finanze competente in materia di ricorsi). L'Odvolací finanční ředitelství ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa).

20. Nutrendo dubbi in ordine all'interpretazione di disposizioni della direttiva IVA, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

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

- 1.c In caso di risposta negativa, se tale circostanza rappresenti di per sé un motivo per ridurre la detrazione dell'IVA assolta a monte sui beni e servizi imponibili acquistati e utilizzati per preparare i cavalli di proprietà dell'allevatore/allenatore alle corse, o se la partecipazione di un cavallo a una corsa debba essere considerata come una componente dell'attività economica di un soggetto che lavora nel campo dell'allevamento e dell'allenamento dei propri cavalli da corsa e di quelli di terzi e le spese per l'allevamento dei cavalli propri, nonché la partecipazione di questi alle corse, debbano essere incluse nelle spese generali connesse all'attività economica del suddetto soggetto. In caso di risposta affermativa alla suddetta parte della questione, se il premio in denaro debba essere incluso nella base imponibile e [debba essere applicata] l'IVA a valle [...], o se il suddetto reddito non influenzi in alcun modo la base imponibile ai fini IVA.
- 2.a Qualora ai fini IVA sia necessario considerare più servizi parziali come un'unica operazione, quali siano i criteri per determinarne la reciproca relazione, ossia per stabilire se siano prestazioni di pari livello fra loro o se siano legate da una relazione di subordinazione fra servizio principale e servizio accessorio. Se esista una gerarchia fra i suddetti criteri relativamente al loro ordine e peso.
- 2.b Se l'articolo 98 della [direttiva IVA] in combinato disposto con l'allegato III della medesima direttiva debba essere interpretato nel senso che esso osta all'assoggettamento di un servizio ad un'aliquota ridotta quando tale servizio è composto da due prestazioni parziali che devono essere considerate ai fini IVA come un'unica prestazione, tali prestazioni sono di pari livello e una di esse non può essere classificata di per sé in alcuna delle categorie elencate nell'allegato III della [direttiva IVA].
- 2.c In caso di risposta affermativa alla questione sub 2b, se la combinazione del servizio parziale consistente nel diritto di usare impianti sportivi e del servizio parziale di un allenatore di cavalli da corsa, in circostanze quali quelle del procedimento di cui trattasi, impediscano l'assoggettamento dell'intero servizio all'aliquota IVA ridotta, di cui al punto 14 dell'allegato III della [direttiva IVA].
- 2.d Qualora l'applicazione dell'aliquota fiscale ridotta non sia esclusa in base alla risposta alla questione sub 2c, quale influenza sull'assoggettamento alla relativa aliquota IVA abbia il fatto che il soggetto passivo presti, oltre al servizio dell'uso di impianti sportivi e al servizio di allenatore, anche la scuderizzazione, la somministrazione di mangime e cure di altro tipo per i cavalli. Se tutte le suddette prestazioni parziali debbano essere considerate come un insieme unico ai fini IVA, soggetto al medesimo trattamento fiscale».
21. Il governo ceco e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte nel presente procedimento.

III – **Analisi**

A – *Prima serie di questioni*

22. Con la sua prima serie di questioni, il giudice del rinvio chiede alla Corte, in sostanza, di chiarire se i) il proprietario di una scuderia per cavalli da corsa possa detrarre l'IVA a monte per operazioni effettuate per mettere a disposizione i suoi cavalli all'organizzatore di una corsa al fine di farli partecipare alla stessa e ii) se il premio in denaro ottenuto nella corsa debba essere soggetto ad IVA.

23. Il governo ceco sostiene che la mera messa a disposizione di un cavallo ad un organizzatore di una corsa ippica non può essere qualificata come una prestazione di servizi a titolo oneroso, in quanto difetta un corrispettivo. In particolare, ciò vale per l'assegnazione dei premi in denaro in palio nelle corse, posto che siffatti premi sono assegnati solo ad alcuni cavalli. Pertanto, il proprietario del cavallo non ha diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte a tal fine. Per contro, la Commissione ritiene che

sia l'iscrizione di un cavallo a una gara, a fronte di pagamento di una quota d'iscrizione, sia, eventualmente, il conseguimento di un premio in denaro per una performance eccellente di un cavallo durante una corsa configurino operazioni imponibili, con conseguenze evidenti per quanto riguarda la detraibilità dell'IVA assolta a monte.

24. Al fine di fornire al giudice del rinvio una risposta utile, comincio la mia analisi approfondendo il punto specifico sollevato nella questione 1c.

25. Come si evince dall'ordinanza di rinvio, il giudice del rinvio ritiene che la messa a disposizione di cavalli da corsa ad organizzatori di corse ad opera della sig.ra Baštová costituisca una parte integrante della sua attività. Indipendentemente dalla vincita dei premi in denaro in palio nelle corse, la mera partecipazione dei suoi cavalli alle corse in parola (e tanto più il loro eventuale successo) è idonea ad accrescere la notorietà e l'immagine della sig.ra Baštová, con ripercussioni positive sul prezzo che quest'ultima può chiedere per la vendita dei suoi cavalli e per l'allenamento di cavalli altrui.

26. A mio avviso questo è un punto cruciale. Come costantemente dichiarato dalla Corte, dalle disposizioni, dall'economia e dalla finalità della direttiva IVA emerge che qualsiasi attività di natura economica è, in via di principio, imponibile⁴. La nozione di «attività economica» è definita ampiamente: ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, la nozione in parola comprende, segnatamente, «lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità». Ciò è in linea con il considerando 5 della direttiva IVA, ai sensi del quale l'IVA deve essere riscossa «nel modo più generale possibile».

27. Alla luce di tale giurisprudenza, l'attività di un proprietario di cavalli da corsa che, come la sig.ra Baštová, gestisce una scuderia per cavalli da corsa e mette a disposizione i suoi cavalli ad organizzatori di corse con un intento reale di ricavare benefici economici connessi alla sue attività di allenatore e allevatore di cavalli, nonché un reddito aggiuntivo ricavato dai premi in palio, configura un'attività economica ai sensi del regime dell'IVA.

28. Da quanto sopra discende che il proprietario di una scuderia di cavalli da corsa, come la sig.ra Baštová, può legittimamente detrarre l'IVA assolta a monte per i beni e i servizi acquistati per preparare i suoi cavalli alle corse.

29. Chiaramente, la mia conclusione sarebbe diversa se la messa a disposizione di cavalli ad organizzatori di corse non avesse luogo nel contesto di un'attività commerciale. Ciò potrebbe avvenire, ad esempio, se un proprietario di cavalli da corsa partecipasse ad eventi unicamente per soddisfare un hobby personale o soltanto per avvalersi della detrazione dell'IVA assolta a monte per il mantenimento di cavalli impiegati solo a fini privati.

30. A tale riguardo, può essere utile ricordare che, secondo una giurisprudenza consolidata, un'attività dev'essere considerata economica soltanto se essa è esercitata al fine di ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità⁵ o, in altri termini, a titolo oneroso⁶. Tuttavia, gli introiti non possono essere realizzati se un'attività viene esercitata esclusivamente a titolo non oneroso⁷, o senza la reale prospettiva di ricevere un qualche corrispettivo. Pertanto, un'attività svolta, seppure da un soggetto passivo, solo come hobby, a fini ricreativi, o senza prospettiva alcuna di ricevere in cambio un

4 — V., tra le altre, sentenza del 29 ottobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 31 e giurisprudenza ivi citata.

5 — V. sentenza del 20 giugno 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaß, C-219/12, EU:C:2013:413, punto 18.

6 — V. sentenze del 13 dicembre 2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, punto 18, e del 29 ottobre 2009, Commissione/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, punto 37.

7 — Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Gemeente Borsele, C-520/14, EU:C:2015:855, paragrafo 48 e giurisprudenza ivi citata.

beneficio economico diretto o indiretto non rientra nell'attività economica di detta persona. A sua volta, ciò ha ovvie ripercussioni sulla detraibilità (o sulla non-detraibilità) dell'IVA assolta a monte. La direttiva IVA, in effetti, comprende anche disposizioni che disciplinano la situazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo⁸.

31. Raggiunta tale conclusione, occorre esaminare un'altra questione: se il premio in denaro ottenuto in una corsa debba essere assoggettato all'IVA. A mio parere, la risposta a tale questione si ricava dalla risposta suggerita per la prima parte della questione 1c.

32. Anzitutto, occorre chiarire che la partecipazione a competizioni ed altri eventi sportivi può sovente comportare la prestazione di servizi distinti, ma strettamente connessi⁹. Ciò significa che, ai fini del sistema dell'IVA, tra un partecipante (come il proprietario di un cavallo iscritto ad una corsa) e un organizzatore di un evento può aver luogo più di un'operazione. È importante osservare che, a seconda delle specifiche circostanze, sia il proprietario del cavallo che l'organizzatore della gara possono essere reciprocamente prestatori di uno o più servizi. In altri termini, entrambi possono essere, allo stesso tempo, destinatari di talune operazioni e prestatori di altre.

33. Evidentemente, cosa costituisca un'operazione imponibile in ciascuna fattispecie non è definibile in termini astratti, ma dipende dalle caratteristiche specifiche dell'accordo stipulato tra un proprietario di cavalli e un organizzatore di corse in una data situazione¹⁰. In termini generali, scorgo almeno tre diversi tipi di situazioni.

34. Anzitutto, possono presentarsi situazioni in cui un proprietario di cavalli che desidera iscrivere il suo cavallo a una gara accetta di versare un importo all'organizzatore. Secondo il giudice del rinvio questo è ciò che avviene generalmente per le corse alle quali la sig.ra Baštová iscrive i suoi cavalli. A mio avviso, come nella sentenza *Town & County Factors*, siffatta operazione comporta una «prestazione reciproca», a mente della giurisprudenza della Corte. L'importo pagato della proprietaria del cavallo costituisce il controvalore per i servizi ad essa prestati dall'organizzatore della gara (organizzazione dell'evento, servizi logistici e correlati)¹¹.

35. Inoltre, può avvenire che un proprietario di cavalli — indipendentemente dalla performance nella gara — venga pagato dall'organizzatore per la sua partecipazione. Ciò può avvenire, ad esempio, quando un cavallo è particolarmente famoso e la sua semplice partecipazione ad una gara può aumentare il valore commerciale e il prestigio dell'evento. In tale situazione, il pagamento effettuato dall'organizzatore della gara al proprietario del cavallo costituisce il corrispettivo per il servizio prestato da quest'ultimo al primo, avendo accettato di far partecipare il suo cavallo all'evento.

36. Infine, come sembra avvenire nella maggior parte delle corse, può darsi che l'organizzatore metta in palio alcuni premi per i cavalli che realizzano le migliori performance. A mio avviso anche questa situazione genera un'operazione imponibile ai fini dell'IVA: il premio ricevuto dal proprietario dei cavalli configura il corrispettivo per la performance eccezionale del cavallo nella corsa, che ha arricchito l'evento rendendolo più interessante e prestigioso. Mettendo i suoi cavalli a disposizione per la gara, il proprietario consente all'organizzatore di allestire un evento a cui può prendere parte il pubblico, che può essere diffuso dai media e che può essere interessante per inserzionisti e sponsor¹². L'organizzatore della gara non sarebbe in grado di progettare e commercializzare il suo evento senza

8 — V., in particolare, articolo 26 della direttiva IVA, nonché articoli 184 e segg. della stessa direttiva.

9 — V., per analogia, sentenza dell'11 aprile 2000, *Deliège*, C-51/96 e C-191/97, EU:C:2000:199, punto 56.

10 — V., in tal senso, sentenza del 21 febbraio 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, punti 21 e 22.

11 — Sentenza del 17 settembre 2002, *Town & County Factors*, C-498/99, EU:C:2002:494, punto 20.

12 — V., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2000, *Deliège*, C-51/96 e C-191/97, EU:C:2000:199, punto 57.

la partecipazione di un certo numero di cavalli e, evidentemente, tanto più bravi sono i cavalli¹³ tanto maggiore è il valore commerciale dell'evento. Non si può pertanto negare che tanto l'organizzatore della corsa quanto il proprietario del cavallo traggono un vantaggio diretto ed individuale dall'operazione¹⁴. Di conseguenza, esiste un nesso diretto tra la performance eccezionale di un cavallo in una corsa (servizio prestato) e il pagamento del premio (corrispettivo ricevuto).

37. Il semplice fatto che un premio non è assegnato ad ogni cavallo che partecipa a una gara e che l'assegnazione di un premio dipende dal verificarsi di un evento che non può essere completamente controllato dalle parti non significa che l'operazione posta alla base non comporti alcun corrispettivo. Se alla fine viene assegnato un premio, detto premio costituisce, per chi lo riceve, un corrispettivo *effettivamente* ricevuto¹⁵ ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA. Pertanto, i premi in denaro assegnati nel contesto di corse di cavalli dovrebbero, in linea di massima, configurare operazioni imponibili ai sensi del sistema dell'IVA.

38. Gli argomenti avanzati dal governo ceco avverso tale tesi mi sembrano poco convincenti. Il fatto che il pagamento di un corrispettivo dipende dal ricorrere di una condizione specifica non priva l'operazione del suo carattere oneroso.

39. Un esempio può forse chiarire questo punto. Se un soggetto chiede i servizi di diverse agenzie immobiliari per farsi assistere nella vendita della sua abitazione, ciascuna di queste agenzie presta alcuni servizi a vantaggio di tale soggetto. Tutte le agenzie pubblicheranno generalmente inserzioni su diversi media, organizzeranno visite con potenziali acquirenti e, in generale, consiglieranno il venditore su come massimizzare le sue opportunità di vendita. Tuttavia, salvo accordi diversi, soltanto l'agenzia che trova un acquirente riceve solitamente dal venditore (e/o dall'acquirente), un compenso o commissione prestabiliti, come corrispettivo per i suoi servizi, mentre le altre avranno lavorato gratuitamente. Tuttavia, è indubbio che l'importo pagato all'agenzia che ha trovato un acquirente configura un corrispettivo per i servizi prestati e, di conseguenza, che l'operazione è imponibile ai fini dell'IVA.

40. Effettivamente, la Corte ha già dichiarato che le attività economiche dei soggetti passivi, ai sensi del sistema dell'IVA, sono quelle «svolte al fine di ricavare un controvalore o che *possono venire compensate* mediante un controvalore»¹⁶. La Corte ha anche confermato che il fatto che l'importo del controvalore può variare non compromette l'esistenza di un nesso diretto tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo da ricevere¹⁷.

41. Tornando al tema delle corse dei cavalli, è d'uopo osservare che il pagamento dei premi in palio non è volontario, ma costituisce un obbligo legale o contrattuale per l'organizzatore della gara. Il numero e l'importo dei premi in palio, e le condizioni alle quali essi sono assegnati, sono prestabiliti e noti ai proprietari, i quali, iscrivendo un cavallo a una gara, li accettano. Questo punto deve essere messo in rilievo: soltanto l'identità dei vincitori è incerta prima della corsa. Aggiungerei solo che di norma la probabilità di vincere un premio costituisce una delle motivazioni principali che induce i proprietari di cavalli ad iscriverli alle corse.

13 — Un cavallo che corre velocemente probabilmente farà correre più veloci anche gli altri cavalli. Come scrisse Publius Ovidius Naso (Ovidio) (43 a.C. – 17 d.C.), *'tum bene fortis equus reserato carcere currit /cum quos praetereat quosque sequatur habet'* ('quando il cancello è aperto, un cavallo non corre mai tanto veloce come quando deve raggiungere e superare gli altri cavalli) (*Ars Amatoria*, libro III, pagg. 595-596).

14 — V., in tal senso, sentenza dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punto 14.

15 — V., in tal senso, sentenza del 17 settembre 2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, punto 27 e giurisprudenza ivi citata.

16 — Sentenza del 1° aprile 1982, Hong Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, punto 11 (il corsivo è mio).

17 — Sentenza del 29 ottobre 2015, Saudağor, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 37.

42. Questi sono tutti elementi che, nella sentenza Tolsma, la Corte ha ritenuto rilevanti per valutare l'esistenza di un nesso diretto tra la prestazione di un servizio e il corrispettivo ricevuto¹⁸. Di conseguenza, a mio avviso il premio in denaro ottenuto in una corsa di cavalli dovrebbe essere assoggettato ad IVA.

43. In considerazione della risposta che ho suggerito per la questione 1 c), non occorre rispondere alle questioni 1a e 1b.

44. Per tutti i motivi che precedono, sono dell'avviso che la Corte dovrebbe risolvere la prima serie di questioni nel senso che: i) nei limiti in cui la partecipazione di un cavallo a una corsa è una componente dell'attività economica di un soggetto che opera nel settore dell'allevamento e dell'allenamento dei cavalli da corsa, le spese relative a tale componente danno diritto alla detrazione dell'IVA a monte; e ii) l'assegnazione di premi ai cavalli che realizzano le migliori performance configura un'operazione imponibile ai sensi della direttiva IVA.

B – Seconda serie di questioni

45. Con la sua seconda serie di questioni, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la gestione di scuderie per cavalli da corsa sia interamente assoggettata all'aliquota IVA ridotta, in virtù del punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA.

46. Il giudice del rinvio spiega che il servizio prestato dalla sig.ra Baštová a vantaggio degli altri proprietari di cavalli — generalmente indicato nel procedimento principale come «gestione di scuderie per cavalli da corsa» — consiste in realtà di servizi diversi, come l'allenamento del cavallo, l'uso di attrezzature sportive, il ricovero in stalla per l'intera giornata, l'alimentazione del cavallo e la prestazione di altre cure. Alla luce delle circostanze del procedimento principale, il giudice del rinvio tende a ritenere che i servizi prestati dalla sig.ra Baštová ai proprietari dei cavalli debbano essere considerati come un'unica operazione, soggetta pertanto ad un'unica aliquota IVA. Tuttavia, detto giudice dubita se uno o più di tali servizi debba essere considerato come predominante e gli altri come accessori, e chiede dunque alla Corte di indicare i criteri da applicare a tal fine. Ciò è importante in quanto alcuni dei servizi prestati possono includere l'uso di impianti sportivi.

47. Il governo ceco e la Commissione suggeriscono alla Corte di risolvere le questioni nel senso che la gestione di scuderie per cavalli da corsa non è interamente soggetta ad un'aliquota ridotta di IVA, in virtù del punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA.

48. Concordo con tale tesi.

49. Anzitutto, desidero ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, in taluni casi, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Si tratta di un'operazione unica, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso. Ciò accade anche nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre, al contrario, uno o più elementi debbano essere considerati alla stregua di una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale¹⁹.

18 — V. sentenza del 3 marzo 1994, C-16/93, EU:C:1994:80, punti 17 e 19.

19 — V. sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 30 e giurisprudenza citata.

50. Sulla base delle informazioni contenute nell'ordinanza di rinvio, la posizione assunta dal giudice del rinvio quanto al carattere indissociabile dei servizi prestati dalla sig.ra Baštová mi sembra ragionevole. Avvalendosi dei suoi servizi, i proprietari di cavalli non richiedono soltanto l'allenamento dei loro cavalli, o di essere ammessi ad utilizzare gli impianti sportivi di proprietà della sig.ra Baštová, ma anche ricovero per l'intera giornata e cure generali per i loro animali. Nonostante che ciascuno di tali servizi, in linea di massima, possa essere prestato separatamente, sembra che i clienti della sig.ra Baštová, che stipulano un contratto denominato «gestione di scuderie per cavalli da corsa», richiedano proprio la combinazione di tutti questi servizi²⁰. In altri termini, sembrerebbe che tutti i diversi servizi prestati sono strettamente connessi, tanto da essere considerati come parti di un pacchetto unico tanto dal prestatore dei servizi (la sig.ra Baštová) quanto, il che è più importante, dai suoi clienti (i proprietari dei cavalli).²¹

51. Ciò premesso, spetta in ogni caso al giudice del rinvio determinare in ultima analisi se tali servizi configurino tutti un unico insieme al fine di fissare l'aliquota dell'imposta. Se detto giudice confermasse la sua tesi preliminare a tale riguardo, dovrebbe poi stabilire se alcuni di tali servizi debbano essere considerati come predominanti ai fini del sistema dell'IVA. La sig.ra Baštová sostiene in effetti che i servizi consistenti nell'uso di impianti sportivi sono predominanti e che, pertanto, l'intera operazione deve essere soggetta all'aliquota IVA ridotta.

52. A tale proposito, è importante sottolineare che la Corte ha dichiarato che una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale, in particolare, quando costituisce per la clientela non già un fine in sé ma il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore²². Nel distinguere tra prestazioni principali e accessorie, la Corte ha esaminato anche elementi come l'importanza rivestita per il cliente dai vari servizi, il tempo richiesto dall'esecuzione delle prestazioni e la parte del costo totale sopportata dal prestatore per ciascun servizio²³.

53. In tale contesto, sembra ragionevole l'approccio suggerito dal giudice del rinvio, consistente nell'esaminare, segnatamente, il valore relativo e il tempo richiesto per la prestazione di ciascun servizio. Tuttavia, mi sembra che non si debbano ignorare, in tale contesto, anche le indicazioni derivanti dai costi che la sig.ra Baštová deve sopportare nella prestazione di ciascuno di detti servizi (che di norma, ma non necessariamente, si riflettono sul valore dei medesimi) nonché l'importanza che i clienti attribuiscono a tali servizi.

54. A questo punto, tuttavia, prima di proseguire la mia analisi su tale aspetto, ritengo necessario chiarire il significato e la portata del punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA, ai sensi del quale l'«uso di impianti sportivi» può essere soggetto ad un'aliquota IVA ridotta.

55. Da una giurisprudenza costante risulta che l'applicazione di una o di due aliquote ridotte è una possibilità riconosciuta agli Stati membri in deroga al principio secondo cui si applica l'aliquota normale. Tuttavia, le aliquote ridotte di IVA possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi indicate nell'allegato III della direttiva IVA²⁴. Da costante giurisprudenza risulta parimenti che le disposizioni che hanno carattere di deroga ad un principio devono essere interpretate restrittivamente²⁵. Inoltre, la Corte ha già dichiarato che i termini utilizzati nell'allegato III della direttiva IVA devono essere interpretati conformemente all'accezione abituale dei termini in questione²⁶.

20 — V. sentenza del 19 luglio 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punti 24 e 25.

21 — V., in questo senso, le conclusioni dell'avvocato generale Sharpston per la sentenza Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:276, paragrafo 27.

22 — V. sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 41 e giurisprudenza ivi citata.

23 — V., tra le altre, sentenze dell'11 febbraio 2010, Graphic Procédé, C-88/09, EU:C:2010:76, punto 32; del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punto 36, e del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punto 28.

24 — V., tra tante, sentenza del 17 giugno 2010, Commissione/Francia, C-492/08, EU:C:2010:348, punto 35 e giurisprudenza ivi citata.

25 — Ibidem.

26 — V. sentenza del 4 giugno 2015, Commissione/Polonia, C-678/13, EU:C:2015:358, punto 46 e giurisprudenza ivi citata.

56. Ciò premesso, ritengo che la nozione di «uso di impianti sportivi» si riferisca ad attività strettamente connesse alla pratica dello sport da parte dei singoli. L'uso degli impianti è dunque strumentale alla pratica dello sport da parte dei singoli. Pertanto, a mio avviso, il punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA, come l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della medesima²⁷, intende promuovere la pratica di attività sportive²⁸ presso ampi strati della popolazione²⁹. In altri termini, lo scopo di tale disposizione è incoraggiare i singoli a praticare forme di attività fisiche che, mediante una partecipazione organizzata o meno, contribuiscano all'espressione o al miglioramento delle condizioni fisiche e psichiche, lo sviluppo delle relazioni sociali o il conseguimento di risultati nel corso di competizioni³⁰.

57. Un'interpretazione della nozione di «uso di impianti sportivi» che la estenda sino ad includere anche tutte le attività (compreso il ricovero per tutta la giornata presso la scuderia, la somministrazione di mangimi ed altre cure per il cavallo) e gli impianti (che possono comprendere attrezzatura da equitazione, mangime, prodotti per pulizia, stalle e box, il maneggio, la superficie erbosa, la stazione di lavaggio, le zone di attesa e di stoccaggio) menzionati nell'ordinanza di rinvio amplierebbe eccessivamente l'ambito di applicazione della deroga in parola³¹.

58. Siffatta interpretazione non corrisponderebbe neppure all'accezione abituale, nel linguaggio comune, della nozione di «uso di impianti sportivi». In linea generale, mi sembra che detta nozione debba essere intesa come relativa all'uso di impianti fissi³², di carattere stabile (come piscine, piste da corsa, palestre e centri di fitness) o provvisorio (come piazze pubbliche, spiagge o terreni adibiti provvisoriamente a campi sportivi per uno specifico evento),³³ da parte di soggetti che stanno *effettivamente* allenandosi o partecipando ad una competizione.

59. Pertanto, mentre l'uso di impianti come, ad esempio, la pista da allenamento ad opera di soggetti che praticano l'equitazione può rientrare nella deroga prevista al punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA, non si può affermare lo stesso per tutte le attività necessarie per la gestione di una scuderia per cavalli da corsa³⁴, come descritte dal giudice del rinvio. Segnatamente, quando un cavallo viene semplicemente nutrito, pulito o curato dal personale, o quando sta solo riposando nelle stalle o nei recinti, non si configura alcun uso di impianti sportivi ai sensi della direttiva IVA. Ciò perché non solo non vengono usati impianti sportivi, ma anche perché nessun soggetto sta praticando alcuna forma di sport.

60. Il giudice del rinvio deve tenere presente ciò quando valuta il valore, la durata, il costo e la rilevanza dei servizi consistenti nell'uso di impianti sportivi rispetto al valore, alla durata, al costo e alla rilevanza degli altri servizi.

27 — Tale disposizione include tra le operazioni che gli Stati membri esentano «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica».

28 — Sulla nozione di «sport» nel sistema dell'IVA, che configura una nozione autonoma di diritto dell'Unione europea, v. sentenza del 21 febbraio 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punto 17.

29 — V., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punto 20 e giurisprudenza ivi citata.

30 — V. articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della Carta europea dello sport, adottata dal Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa il 24 settembre 1992, come emendata.

31 — V., in tal senso, per analogia, sentenza dell'8 marzo 2012, Commissione/Francia, C-596/10, EU:C:2012:130, punto 54.

32 — Mentre l'espressione nella versione inglese della direttiva 2006/112 potrebbe essere ambivalente su questo punto, altre versioni linguistiche di tale direttiva sono molto chiare: ad esempio in danese («sportsfaciliteter»), tedesco («Sportanlagen»), spagnolo («instalaciones deportivas»), francese («installations sportives»), italiano («impianti sportivi»), neerlandese («sportaccomodaties»), portoghese («instalações desportivas»), rumeno («instalațiilor sportive»), e svedese («sportanläggningar»).

33 — V. Swinkels, J.J.P., «Sports under EU VAT», *International VAT Monitor*, 2 luglio 2010, n. 4, pagg. 280 e 281.

34 — V., in tal senso, sentenza dell'8 marzo 2012, Commissione/Francia, C-596/10, EU:C:2012:130, punto 55.

61. Secondo la mia interpretazione del fascicolo, le attività consistenti nell'uso di impianti sportivi non eccedono le altre prestazioni in termini di valore, durata, costo o rilevanza. Attività come la somministrazione di mangime e la fornitura di ricovero per tutta la giornata e di cure generali per i cavalli non mi sembrano prestazioni di valore particolarmente modesto: sembrano tutte essenziali per assicurare il benessere dei cavalli e la loro buona condizione al fine di realizzare le migliori performance nelle attività sportive o in attività di altro ordine. In ogni caso, esse richiedono sicuramente dal proprietario della scuderia investimenti consistenti che, deduco, si riflettono nel prezzo di ciascuno di questi servizi — qualora la sig.ra Baštová scomponesse il prezzo complessivo a seconda dei vari servizi. Inoltre, i servizi in parola, a mio parere, non sono di importanza secondaria agli occhi del proprietario di cavalli medio:³⁵ mi riesce difficile immaginare che i proprietari di cui trattasi non siano particolarmente preoccupati della salute e del benessere dei loro animali. Infine, sospetto che un cavallo trascorra nelle aree di riposo interne ed esterne, nelle stalle, nelle stazioni di alimentazione e così via la maggior parte del tempo in cui si trova nella scuderia della sig.ra Baštová. Tutte queste aree, come sopra spiegato, non possono essere qualificate come «impianti sportivi» ai sensi della direttiva IVA.

62. Per tutti i motivi che precedono, suggerisco di rispondere alla seconda serie di questioni nel senso che, fatta salva una verifica ad opera del giudice nazionale, la gestione di scuderie per cavalli da corsa non può essere integralmente assoggettata ad un'aliquota IVA ridotta in virtù del punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA.

IV – Conclusione

63. In conclusione, suggerisco che la Corte risponda alle questioni presentate in via pregiudiziale dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca) come segue:

- nei limiti in cui la partecipazione di un cavallo a una corsa è una componente dell'attività economica di un soggetto che opera nel settore dell'allevamento e dell'allenamento dei cavalli da corsa, le spese relative a tale componente danno diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte. L'assegnazione di premi ai cavalli che realizzano le migliori performance configura un'operazione imponibile ai sensi della direttiva del Consiglio 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto;
- fatta salva una verifica ad opera del giudice nazionale, la gestione di scuderie per cavalli da corsa non può essere integralmente assoggettata ad un'aliquota ridotta di imposta sul valore aggiunto in virtù del punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA.

35 — Tale elemento deve essere valutato dal punto di vista del consumatore medio, che deve essere individuato in base a fattori oggettivi. È irrilevante la circostanza che taluni singoli clienti possano avere un punto di vista diverso. V., in tal senso, sentenza del 21 febbraio 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punti 33 e 35.