

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 10 de noviembre de 2016

Asuntos: C-432/15

Partes: *Odvolačí finanční ředitelství y Pavlína Baštová*

Síntesis:

«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 hípica para caballos de carreras — Operación conformada por una única prestación o por varias prestaciones independientes»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La señora Baštová desarrollaba una actividad económica consistente en la explotación de una instalación para caballos de carreras, en la que criaba y entrenaba sus caballos y los de terceras personas que le confiaban sus animales para competir en carreras. En el marco de dicha actividad, la recurrente obtuvo dos tipos de ingresos. El primero consiste en los premios obtenidos por la clasificación de los caballos en las carreras en las que compiten. 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 estos para participar en carreras como los gastos de alojamiento y alimentación.

En su declaración del cuarto trimestre del año 2010, el sujeto pasivo dedujo íntegramente el IVA soportado respecto a los derechos de inscripción, participación y gastos de asistencia de los auxiliares durante la carrera, 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.

La Administración Tributaria de la república Checa negó la deducibilidad del IVA soportado por el sujeto pasivo por entender que este había utilizado una parte de las operaciones sujetas al impuesto con el fin de que los caballos participasen en carreras, actividad que se consideraba no sujeta al impuesto. Asimismo, se consideró que los servicios vinculados con instalaciones hípcas para caballos de carreras no podían resultar gravados al tipo reducido del 10%.

Tras interponerse diversos recursos, tanto en vía administrativa como judicial, el la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de la República Checa decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial:

- «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?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Al objeto de dar respuesta a la primera cuestión planteada por el tribunal remitente, el Tribunal de Justicia recuerda que, según jurisprudencia reiterada, la posibilidad de calificar una prestación de servicios como una operación a título oneroso únicamente 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 perciba por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. No obstante, el carácter incierto de la existencia de una retribución rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba.

En el marco de una carrera hipica, cabe plantearse la existencia de dos prestaciones de servicios distintas. La puesta a disposición de un caballo por su propietario a favor del organizador de una carrera hipica no puede tener una contrapartida efectiva en el servicio prestado por el organizador de la carrera, consistente en permitir que dicho propietario haga correr a su caballo en la carrera. A la misma conclusión ha de llegarse cuando la puesta a disposición de un caballo para que participe en una carrera hipica se produzca sin necesidad de abonar una cuota de inscripción, pese a que los propietarios puedan obtener un premio en función del puesto que alcancen los caballos en la competición, toda vez que la obtención de dicho premio está sujeta en cierta medida al azar.

Por otra parte, la solución contraria, consistente en calificar el premio obtenido como contrapartida efectiva de la puesta a disposición del caballo, supondría hacer depender la calificación de esta puesta a disposición como una operación sujeta a gravamen a raíz del resultado obtenido en la carrera, lo que iría en contra del carácter objetivo de las prestaciones de servicios en el IVA. Ahora bien, en el supuesto en el que la mera participación del caballo en la carrera diera lugar a un pago fijo por parte del organizador, toda vez que da más caché a la carrera, con independencia del resultado que logre en la misma, entonces nos encontraremos ante una prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA.

De este modo, siempre que la participación del caballo en una carrera no dé lugar al pago de una suma o retribución directa, independiente del resultado alcanzado en la carrera, nos encontraremos ante una operación no sujeta al IVA. Por el contrario, la puesta a disposición de un caballo a cambio de una remuneración fija, con independencia de la clasificación del caballo en la carrera, determina la sujeción al IVA.

Una vez sentado lo anterior, la siguiente cuestión que le corresponde dilucidar al Tribunal es si, en aquellos supuestos en los que la participación en una carrera no da lugar a la sujeción al impuesto, cabe 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, por formar los gastos correspondientes a estas operaciones parte de los gastos generales vinculados a su actividad económica.

La deducibilidad del IVA requiere una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el impuesto y una o varias operaciones por las que este se repercute con derecho a deducción. Sin embargo, también se reconoce el derecho a deducción, incluso cuando no existe una relación inmediata y directa entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones que generan el derecho a la deducción, cuando los costes de los servicios de los que se trata forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta. Así pues, al objeto de disfrutar de la deducción, tales gastos deberán presentar una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.

El criterio sentado por el Tribunal de Justicia en la presente sentencia sigue la línea de lo señalado previamente en su sentencia 16 de julio de 2015 (Larentia y Minerva, asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14), en la que se admitió la deducción del IVA soportado por una holding “mixta” cuando no existe ningún vínculo directo o inmediato entre una determinada operación por la que se soporta IVA y una o varias operaciones por la que se repercute el IVA que de derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios formen parte de los gastos generales de la entidad y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o los servicios que presta la compañía. En definitiva, se permite igualmente la deducción íntegra del IVA soportado en aquellas operaciones que se refieran

a gastos generales que acaben de alguna forma incluida en el precio de las operaciones realizadas por la entidad holding.

Esta doctrina ha sido incorporada por DGT en la respuesta a la consulta vinculante V4169-15, de 30 de diciembre, estableciendo que:“(...) la entidad holding consultante tendrá, en principio, derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios objeto de a consulta a todas sus entidades filiales, en el marco del ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los términos señalados. Por el contrario, en el caso de que no participara en la gestión de alguna de ellas, deberá adoptar un criterio de reparto del Impuesto soportado en la medida que realizase actividades económicas y no económicas.”

Por lo que se refiere al supuesto que da lugar al fallo que nos ocupa, el Tribunal de Justicia indica que, en el supuesto analizado, el órgano jurisdiccional remitente deberá verificar, en particular, si los caballos pertenecientes a quien explota la instalación hípica están destinados a la venta, o si su participación en carreras hípcas constituye un medio para promocionar dicha actividad. Si ese fuera el caso, los gastos en los que se ha incurrido presentarán una relación inmediata y directa con la actividad económica y, por ende, resultarán plenamente deducibles.

3. Fallo

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 hípcas 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 hípcas 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.

