SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

21 febbraio 2008 *

Nel procedimento C-425/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Corte suprema di cassazione con ordinanza 10 marzo 2006, pervenuta in cancelleria il 16 ottobre 2006, nella causa

Ministero dell'Economia e delle Finanze, già Ministero delle Finanze,

contro

Part Service Srl, in liquidazione, già Italservice Srl,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. L. Bay Larsen (relatore), K. Schiemann, J. Makarczyk e dalla sig.ra C. Toader, giudici,

* Lingua processuale: l'italiano.

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 25 ottobre 2007,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Part Service Srl, dall'avv. S. Taverna;

— per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dai sigg. G. Lancia e S. Fiorentino, avvocati dello Stato;

— per il governo ellenico, dal sig. M. Apessos, nonché dalle sig.re M. Papida e I. Pouli, in qualità di agenti;

— per l'Irlanda, dal sig. D. O'Hagan, in qualità di agente, assistito dai sigg. D. McDonald, SC e B. Conway, BL, nonché dalla sig.ra G. Clohessy, BL;

— per il governo portoghese, dal sig. L. Fernandes e dalla sig.ra C. Lança, in qualità di agenti;

— per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra T. Harris, in qualità di agente, assistita dal sig. R. Hill, barrister;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. A. Aresu e dalla sig. ra M. Afonso, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e la Part Service Srl (in prosieguo: la «Part Service»), già Italservice Srl (in prosieguo: la «Italservice»), in ordine ad un avviso di accertamento in rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), notificato per l'esercizio 1987 per operazioni di locazione finanziaria (leasing) aventi ad oggetto, per la maggior parte di esse, autoveicoli.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva, relativo alla base imponibile dell'IVA, dispone:

«La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lett. b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni;

(…)».

4 L'art. 13, parte B, della sesta direttiva prevede, nei termini seguenti, l'esonero di diverse operazioni:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

a) le operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione;

(…)

d) le operazioni seguenti:

1. la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi;

2. la negoziazione e la presa a carico di impegni, fideiussioni e altre garanzie nonché la gestione di garanzie di crediti da parte di chi ha concesso questi ultimi;

3. le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del ricupero dei crediti;

(…)».

La normativa nazionale

5 L'art. 3 del decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che istituisce e disciplina l'imposta sul valore aggiunto (Supplemento ordinario n. 1 alla GURI n. 292 dell'11 novembre 1972, pag. 2), come più volte modificato (in prosieguo: il «DPR n. 633/72»), definisce in questo modo le prestazioni di servizi:

«Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;

(…)».

6 L'art. 10 del DPR n. 633/72 esenta dall'IVA diverse operazioni nei termini seguenti:

«Sono esenti dall'imposta:

1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento;

l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fideiussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti, la gestione di fondi comuni in investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, le dilazioni e le gestioni similari e il servizio bancoposta;

2) le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio;

(…)

9) le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1 a 7, nonché quelle relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate in relazione ad operazioni poste in essere dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi, ai sensi dell'art. 4, quinto comma, del presente decreto».

7 L'art. 13, primo comma, del DPR n. 633/72 definisce la base imponibile dell'IVA come segue:

«La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i

debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti».

Causa principale e questioni pregiudiziali

8 Nel corso dell'anno 1987, l'Italservice e la società di locazione finanziaria IFIM Leasing Sas (in prosieguo: l'«IFIM»), società del medesimo gruppo finanziario, hanno partecipato insieme a operazioni di locazione finanziaria aventi principalmente ad oggetto autoveicoli.

9 Tali operazioni erano realizzate con le seguenti modalità.

10 L'IFIM concludeva con un utilizzatore un contratto avente ad oggetto il godimento di un autoveicolo e un'opzione di acquisto di quest'ultimo, in cambio del versamento di canoni di locazione, della costituzione di una cauzione corrispondente al costo del bene non coperto dai canoni, nonché della prestazione di una fideiussione illimitata.

11 L'Italservice concludeva con l'utilizzatore un contratto in forza del quale essa assicurava il bene contro rischi diversi dalla responsabilità civile e garantiva, attraverso il finanziamento della cauzione e la prestazione della fideiussione illimitata, l'adempimento degli obblighi assunti da tale utilizzatore nei confronti dell'IFIM. Come corrispettivo, l'utilizzatore versava in anticipo all'Italservice un importo che comportava una diminuzione del totale dei canoni di locazione convenuti tra esso e l'IFIM, fino a ridurre tale totale, nella maggior parte dei casi, a un importo di poco superiore al costo del bene, oltre ad una provvigione dell'1 %, corrisposta ad un consulente.

12 L'utilizzatore incaricava l'Italservice di versare l'importo finanziato all'IFIM, per proprio conto, a titolo di cauzione prevista dal contratto vertente sul godimento.

13 L'Italservice affidava all'IFIM l'esecuzione del contratto con l'utilizzatore.

14 L'IFIM riceveva dall'Italservice un compenso integrativo a titolo di intermediazione e, in caso d'inadempimento dell'utilizzatore, una somma equivalente a quella promessa dall'Italservice a quest'ultimo a titolo di sconto, in caso di rispetto dei suoi obblighi di pagamento dei canoni di locazione.

15 In applicazione dell'art. 3 del DPR n. 633/72, l'IFIM assoggettava ad IVA i canoni versati dall'utilizzatore.

16 Per contro, i corrispettivi versati dall'utilizzatore all'Italservice e da quest'ultima all'IFIM venivano fatturati in esenzione dall'IVA in base all'art. 10 del DPR n. 633/72.

17 A seguito di verifiche compiute presso l'Italservice, l'amministrazione finanziaria riteneva che i diversi impegni assunti dalle parti interessate, anche se contenuti in contratti distinti, costituissero, nel loro complesso, un contratto unico concluso fra tre parti. Secondo l'amministrazione finanziaria, il corrispettivo pagato dall'utilizzatore per la locazione finanziaria era stato artificiosamente frazionato per ridurre la base imponibile, mentre il ruolo di concedente era stato ripartito tra l'Italservice e l'IFIM.

18 Di conseguenza, il 1° settembre 1992, l'amministrazione finanziaria notificava all'Italservice, per l'anno 1987, un avviso di accertamento in rettifica di IVA, per un importo di ITL 3 169 519 000, oltre ad interessi e sanzioni per ITL 9 496 469 000.

19 L'Italservice impugnava tale accertamento dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Modena. Essa faceva valere che non si trattava di un unico contratto, ma di una pluralità di contratti collegati, forma adottata non a fini di evasione fiscale, ma per valide ragioni economiche attinenti al marketing (lancio di un nuovo prodotto finanziario con premi compressi), all'organizzazione (divisione delle funzioni di gestione del rischio: assicurazione, fideiussioni e finanziamenti affidati all'Italservice; gestione dell'autoparco affidata alle società operative) e alla garanzia (il finanziamento fungeva da deposito cauzionale per l'adempimento degli obblighi dell'utilizzatore).

20 La Commissione tributaria di primo grado di Modena accoglieva il ricorso.

21 L'amministrazione finanziaria impugnava tale decisione dinanzi alla Commissione tributaria di secondo grado di Modena, che respingeva il suo ricorso.

22 Essa adiva allora la Corte d'appello di Bologna, che respingeva il ricorso con sentenza 13 novembre 1998-12 gennaio 1999.

23 L'amministrazione finanziaria proponeva quindi ricorso per cassazione dinanzi alla Corte suprema di cassazione.

24 Quest'ultima ritiene che la decisione della causa presupponga la soluzione della questione se gli atti e i comportamenti delle parti in causa, nella loro reciproca connessione, possano essere considerati come abuso del diritto o di forme giuridiche, secondo la definizione data dalla giurisprudenza comunitaria e, in particolare, dalla sentenza della Corte 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609).

25 Essa rileva che il frazionamento dei contratti ha l'effetto di ridurre la base imponibile IVA ad un importo inferiore a quello risultante da un contratto di locazione finanziaria ordinaria, poiché è assoggettata ad imposta la sola concessione del bene in godimento, il cui costo corrisponde praticamente al prezzo di acquisto del bene stesso.

26 Occorrerebbe quindi determinare se, ai fini della riscossione dell'IVA, i contratti debbano essere considerati come un complesso unitario, alla luce dello scopo economico perseguito, ovvero se ogni contratto conservi la sua autonomia e, di conseguenza, il regime fiscale che gli è proprio.

27 Per risolvere la questione sarebbe necessario chiedersi se possa costituire abuso il fatto che un'operazione di finanziamento, considerata nella prassi economica e nella giurisprudenza nazionale come una componente essenziale del contratto di locazione finanziaria, venga regolata da un contratto separato da quello avente ad oggetto la concessione del godimento del bene.

28 Il giudice del rinvio considera che, su tale punto, sarebbero necessari alcuni chiarimenti, in particolare quanto alla portata delle condizioni richieste dalla citata sentenza Halifax e a., per riconoscere l'esistenza di un abuso.

29 Esso rileva che la Corte, al punto 86 di tale sentenza, ha richiesto, oltre alla condizione che l'operazione controversa produca come risultato un vantaggio fiscale contrastante con le disposizioni pertinenti della sesta direttiva, che tale operazione abbia «essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale».

30 Esso constata che, al punto 60 e nel dispositivo della stessa sentenza, la Corte si è peraltro riferita a operazioni «effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico».

31 Di conseguenza, tale giudice si chiede se il limite dell'abuso del diritto operi quando le ragioni economiche diverse dalla ricerca di un vantaggio fiscale siano assolutamente marginali o irrilevanti, e non una possibile spiegazione alternativa.

32 In tale contesto, la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di abuso del diritto, definita dalla sentenza [Halifax e a., cit.,] come operazione essenzialmente compiuta al fine di conseguire un vantaggio fiscale sia coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale.

2) Se — ai fini dell'applicazione dell'IVA — possa essere considerato abuso del diritto (o di forme giuridiche), con conseguente mancata percezione di entrate comunitarie proprie derivanti dall'imposta sul valore aggiunto, una separata conclusione di contratti di locazione finanziaria (leasing), di finanziamento, di

assicurazione e d'intermediazione, avente come risultato la soggezione ad IVA del solo corrispettivo della concessione in uso del bene, laddove la conclusione di un unico contratto di leasing secondo la prassi e l'interpretazione della giurisprudenza nazionale avrebbe come oggetto anche il finanziamento e, quindi, comporterebbe l'imponibilità IVA dell'intero corrispettivo».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

33 La Part Service sostiene che la presente domanda di pronuncia pregiudiziale è irricevibile. Le questioni sollevate non avrebbero alcun rapporto con la realtà o con l'oggetto della causa principale. Il problema posto sarebbe di natura puramente ipotetica e senza alcun collegamento con norme e/o principi comunitari.

34 In proposito occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, la Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo quando risulta manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto della causa principale, quando il problema è di natura ipotetica o quando la Corte non dispone degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v., in particolare, sentenze 19 febbraio 2002, causa C-35/99, Arduino, Racc. pag. I-1529, punto 25, e 11 luglio 2006, causa C-13/05, Chacón Navas, Racc. pag. I-6467, punto 33).

35 Tuttavia, nella causa in esame nessuna di tali condizioni è soddisfatta.

36 Infatti, nella decisione di rinvio il giudice nazionale, investito di una controversia in materia di IVA, descrive minuziosamente il contesto di fatto e di diritto della causa principale.

37 Esso chiede poi alla Corte di pronunciarsi sul diritto comunitario presenta pertanto una relazione applicabile all'IVA, in particolare sulla nozione comunitaria di «pratica abusiva», per essere in grado di valutare se l'operazione che forma oggetto della causa principale debba essere considerata rientrante in una pratica del genere e, di conseguenza, debba essere assoggettata all'IVA.

38 La richiesta interpretazione del diritto comunitario presenta pertanto una relazione con la realtà e con l'oggetto della causa principale, senza essere ipotetica.

39 Di conseguenza, le questioni proposte sono ricevibili.

Sulla prima questione

40 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta allorché lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni in questione è costituito dal perseguimento di un vantaggio fiscale, oppure se essa può essere riconosciuta solo qualora il perseguimento di tale vantaggio fiscale costituisca l'unico scopo perseguito, ad esclusione di altri obiettivi economici.

41 Occorre rilevare che, nell'ambito della causa principale, sono contestate talune esenzioni dall'IVA e che, per quanto riguarda appunto tali esenzioni, l'art. 13 della sesta direttiva impone agli Stati membri di «prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso».

42 Ai punti 74 e 75 della citata sentenza Halifax e a., la Corte ha anzitutto dichiarato, interpretando la sesta direttiva, che l'esistenza di un pratica abusiva può essere riconosciuta allorché:

— le operazioni controverse, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, hanno il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni;

— da un insieme di elementi oggettivi risulta che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

43 Quando essa ha poi fornito al giudice del rinvio precisazioni dirette a guidarlo nella sua interpretazione nella causa principale, la Corte si è nuovamente riferita, al punto 81 della sua sentenza, a operazioni aventi come scopo essenziale l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

44 Pertanto, quando ha rilevato, al punto 82 della medesima sentenza, che, in ogni caso, le operazioni oggetto del procedimento principale avevano l'unico scopo di procurare un vantaggio fiscale, la Corte non ha trasformato tale circostanza in una condizione per l'esistenza di una pratica abusiva, ma ha semplicemente sottolineato che, nella controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio, la soglia minima che consente di qualificare una pratica come abusiva era addirittura superata.

45 Occorre quindi risolvere la prima questione proposta dichiarando che la sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse.

Sulla seconda questione

46 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, ai fini dell'applicazione dell'IVA, operazioni come quelle controverse nella causa principale possano essere considerate rientranti in una pratica abusiva alla luce della sesta direttiva.

47 In via preliminare, occorre ricordare che la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA. Quando un soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA. Al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale (sentenza Halifax e a., cit., punto 73).

48 Tuttavia, quando un'operazione comprende diverse prestazioni, si pone la questione se essa debba essere considerata come un'operazione unica o come corrispondente a più prestazioni distinte e indipendenti da valutarsi separatamente.

49 Tale questione riveste una particolare importanza, sotto il profilo dell'IVA, in particolare, per l'applicazione dell'aliquota d'imposta o delle disposizioni relative all'esenzione contenute nella sesta direttiva (v. sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 27, e 27 ottobre 2005, causa C-41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, Racc. pag. I-9433, punto 18).

50 A questo riguardo, dall'art. 2 della medesima direttiva discende che ciascuna prestazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente (v. citate sentenze CPP, punto 29, e Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 20).

51 Tuttavia, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti.

52 Ciò accade, ad esempio, qualora, al termine di un'analisi anche solo oggettiva, si constati che una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (v., in tal senso, citate sentenze CPP, punto 30, nonché Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 21). In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (citata sentenza CPP, punto 30, nonché le circostanze della causa principale che ha dato luogo a questa sentenza).

53 Si può altresì ritenere di essere in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (v., in tal senso, sentenza Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., punto 22).

54 È compito del giudice nazionale valutare se gli elementi che gli vengono presentati configurino l'esistenza di un'operazione unica, al di là della struttura contrattuale di essa.

55 In tale contesto, esso può dover estendere la sua analisi attraverso una ricerca di indizi che rivelino l'esistenza di una pratica abusiva, nozione su cui verte la questione pregiudiziale.

56 Se del caso, la Corte, nel pronunciarsi su un rinvio pregiudiziale, può fornire precisazioni dirette a guidare tale giudice nella sua interpretazione (citata sentenza Halifax e a., punto 77).

57 Nella presente causa, occorre rilevare che le operazioni controverse nella causa principale, come descritte dal giudice del rinvio, sono caratterizzate dai seguenti elementi:

— le due società partecipanti all'operazione di locazione finanziaria fanno parte dello stesso gruppo;

— la stessa prestazione della società di locazione finanziaria (IFIM) è oggetto di un frazionamento, dato che l'elemento caratteristico di finanziamento è affidato ad un'altra società (Italservice) per essere suddiviso in prestazioni di credito, di assicurazione e di intermediazione;

— la prestazione della società di locazione finanziaria è in tal modo ridotta ad un prestazione di locazione del veicolo;

— i canoni di locazione versati dall'utilizzatore ammontano complessivamente ad un importo appena superiore al costo di acquisto del bene;

— tale prestazione, considerata da sola, sembra pertanto priva di redditività, per cui l'efficienza economica dell'impresa non può essere assicurata con i soli contratti conclusi con i gli utilizzatori;

— la società di locazione finanziaria percepisce il corrispettivo dell'operazione di locazione finanziaria solo grazie al cumulo dei canoni versati dall'utilizzatore e degli importi versati dall'altra società dello stesso gruppo.

58 Per valutare se tali operazioni possano essere considerate come rientranti in una pratica abusiva, il giudice nazionale deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o a più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta (v. punto 42 della presente sentenza).

59 Per quanto riguarda il primo criterio, tale giudice può tener conto del fatto che il risultato perseguito è l'ottenimento del vantaggio fiscale collegato all'esenzione, in forza dell'art. 13, parte B, lett. a) e d), della sesta direttiva, delle prestazioni affidate alla società controparte contrattuale della società di locazione finanziaria.

60 Tale risultato appare contrario all'obiettivo dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva, cioè l'imposizione di tutto ciò che costituisce la contropartita ottenuta o da ottenere da parte dell'utilizzatore.

61 Infatti, poiché la locazione di veicoli per mezzo di contratti di locazione finanziaria costituisce una prestazione di servizi ai sensi degli artt. 6 e 9 della sesta direttiva (v., in particolare, sentenze 21 marzo 2002, causa C-451/99, Cura Anlagen, Racc. pag. I-3193, punto 19, e 11 settembre 2003, causa C-155/01, Cookies World, Racc. pag. I-8785, punti 44 e 45), tale operazione è di norma assoggettata a IVA, la cui base imponibile deve essere determinata ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva.

62 Quanto al secondo criterio, il giudice nazionale, nell'ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti (citata sentenza Halifax e a., punto 81), essendo tali elementi idonei a provare che l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia.

63 Occorre quindi risolvere la seconda questione dichiarando che è compito del giudice del rinvio determinare, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla presente sentenza se, ai fini dell'applicazione dell'IVA, operazioni come quelle controverse nella causa principale possano essere considerate rientranti in una pratica abusiva ai sensi della sesta direttiva.

Sulle spese

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

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

1) **La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse.**

2) **È compito del giudice del rinvio determinare, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla presente sentenza, se, ai fini dell'applicazione dell'IVA, operazioni come quelle controverse nella causa principale possano essere considerate rientranti in una pratica abusiva ai sensi della sesta direttiva 77/388.**

Firme