SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 21 de febrero de 2008 *

En el asunto C-425/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Corte suprema di cassazione (Italia), mediante resolución de 10 de marzo de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de octubre de 2006, en el procedimiento entre

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

y

Part Service Srl, en liquidación, anteriormente Italservice Srl,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen (Ponente), K. Schiemann y J. Makarczyk y la Sra. C. Toader, Jueces;

* Lengua de procedimiento: italiano.

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretaria: Sra. Lynn Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 25 de octubre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Part Service Srl, por el Sr. S. Taverna, avvocato;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por los Sres. G. Lancia y S. Fiorentino, avvocati dello Stato;

— en nombre del Gobierno griego, por el Sr. M. Apessos y por las Sras. M. Papida e I. Pouli, en calidad de agentes;

— en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por los Sres. D. McDonald SC y B. Conway BL, y por la Sra. G. Clohessy BL;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Fernandes y la Sra. C. Lança, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. T. Harris, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. A. Aresu y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerio de Economía y Hacienda italiano) y Part Service Srl (en lo sucesivo, «Part Service»), anteriormente Italservice Srl (en lo sucesivo, «Italservice»), relativo a una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al ejercicio de 1987, notificada en relación con operaciones de arrendamiento financiero (leasing) que en su mayoría tenían por objeto automóviles.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, relativo a la base imponible del IVA, dispone:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, 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 comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[…].»

4 El artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva prevé la exención de determinadas operaciones en los siguientes términos:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros;

[…]

d) las operaciones siguientes:

1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;

2. la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron;

3. las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;

[…].»

Normativa nacional

5 El artículo 3 del Decreto del Presidente de la República nº 633, de 26 de octubre de 1972, por el que se establece y se regula el impuesto sobre el valor añadido (suplemento ordinario nº 1 de la GURI nº 292, de 11 de noviembre de 1972, p. 2), modificado en varias ocasiones (en lo sucesivo, «DPR nº 633/72»), define las prestaciones de servicios de la siguiente manera:

«Constituyen prestaciones de servicios las prestaciones efectuadas a cambio de una contraprestación y en virtud de contratos de obra, de transporte, de mandato, de agencia, de mediación, de depósito y, en general, de obligaciones de hacer o de no hacer, y de permitir, cualquiera que sea su fuente.

Constituyen asimismo prestaciones de servicios, cuando se efectúen a cambio de una contraprestación:

1) La cesión de bienes en alquiler, arrendamiento, arrendamiento financiero y prestaciones similares;

[…].»

6 El artículo 10 del DPR nº 633/72 exime del IVA diversas operaciones en los siguientes términos:

«Estarán exentas del impuesto:

1) Las prestaciones de servicios relativas a la concesión y negociación de créditos, la gestión de créditos efectuada por quien los concedió y las operaciones de finan-

ciación; a la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron; al aplazamiento del pago, las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos; la gestión de fondos comunes de inversión y fondos de pensiones contemplada en el Decreto Legislativo nº 124 de 21 de abril de 1993; a los aplazamientos y las gestiones similares y los servicios financieros y postales (banca — correos);

2) las operaciones de seguro, de reaseguro y de renta vitalicia;

[…]

9) las prestaciones de mandato, mediación e intermediación relativas a las operaciones contempladas en los números 1 a 7, así como las relativas al oro y a los valores extranjeros, incluidos los depósitos, también en cuenta corriente, efectuadas en relación con operaciones llevadas a cabo por el Banco de Italia y por la Oficina de cambios italiana, en el sentido del artículo 4, párrafo quinto, del presente Decreto».

7 El artículo 13, párrafo primero, del DPR nº 633/72 define la base imponible del IVA en los siguientes términos:

«La base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios está constituida por el importe total de las contraprestaciones recibidas o que deba recibir el proveedor o el prestador de servicios con arreglo a las cláusulas contractuales,

incluidos los gastos y cargas inherentes a la ejecución y las deudas u otras obligaciones frente a terceros a cargo del cesionario o del comitente, más los complementos directamente vinculados a las contraprestaciones adeudadas por otras personas.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 Durante el año 1987, Italservice y la sociedad de leasing IFIM Leasing Sas (en lo sucesivo, «IFIM»), sociedades pertenecientes a un mismo grupo financiero, participaron conjuntamente en operaciones de arrendamiento financiero que tenían por objeto, en su mayor parte, automóviles.

9 Tales operaciones se llevaban a cabo en las condiciones que se detallan a continuación.

10 IFIM celebraba con un usuario un contrato que tenía por objeto el uso de un automóvil y una opción de compra de éste, a cambio del pago de unas cuotas de arrendamiento, la constitución de un depósito de garantía correspondiente al coste del bien no cubierto por las cuotas, y la prestación de una fianza ilimitada.

11 Italservice celebraba con el usuario un contrato en virtud del cual aseguraba el bien contra riesgos distintos de la responsabilidad civil y garantizaba, mediante la financiación del depósito de garantía y la prestación de la fianza ilimitada, el cumplimiento de las obligaciones contraídas por dicho usuario frente a IFIM. Como contraprestación, el usuario pagaba anticipadamente a Italservice una cantidad que implicaba una reducción del importe total de las cuotas estipuladas entre él e IFIM, hasta reducir dicho total, en la mayoría de los casos, a una suma escasamente superior al coste del bien, más una comisión del 1 % pagada a un asesor.

12 El usuario encargaba a Italservice que pagase a IFIM el importe financiado, por cuenta suya, en concepto del depósito de garantía previsto por el contrato de uso.

13 Italservice confiaba a IFIM la ejecución del contrato con el usuario.

14 IFIM recibía de Italservice una compensación en concepto de intermediación y, en caso de incumplimiento del usuario, una cantidad equivalente a la prometida por Italservice a éste en concepto de descuento por cumplimiento de sus obligaciones de pago de las cuotas de arrendamiento.

15 En aplicación del artículo 3 del DPR nº 633/72, IFIM aplicaba el IVA a las cuotas pagadas por el usuario.

16 En cambio, basándose en el artículo 10 del DPR nº 633/72, las contraprestaciones pagadas por el usuario a Italservice y por ésta a IFIM se facturaban exentas de IVA.

17 Tras realizar ciertas comprobaciones en Italservice, la Administración Tributaria consideró que las diversas obligaciones contraídas por los interesados, aunque contenidas en contratos diferentes, constituían en su conjunto un contrato único celebrado entre tres partes. Según ella, la contraprestación pagada por el usuario por el arrendamiento financiero había sido fraccionada artificialmente para reducir la base imponible, repartiéndose el papel de arrendador entre Italservice e IFIM.

18 En consecuencia, el 1 de septiembre de 1992, la Administración Tributaria notificó a Italservice una liquidación complementaria del IVA, correspondiente al ejercicio de 1987, por importe de 3.169.519.000 ITL, más intereses y sanciones por importe de 9.496.469.000 ITL.

19 Italservice impugnó dicha liquidación tributaria complementaria ante la commissione tributaria di primo grado di Modena. Alegó que no se trataba de un contrato único, sino de una pluralidad de contratos conexos, forma que había sido adoptada no con fines de evasión fiscal, sino por motivos económicos válidos relativos al marketing (lanzamiento de un nuevo producto financiero con primas reducidas), a la organización (separación de las funciones de gestión del riesgo: aseguramiento, fianzas y financiación encomendadas a Italservice; gestión del parque automovilístico encomendada a las sociedades operativas) y a la garantía (financiación que hace las veces de depósito de garantía para el cumplimiento de las obligaciones del usuario).

20 La commissione tributaria di primo grado di Modena estimó el recurso.

21 La Administración Tributaria impugnó esta resolución ante la commissione tributaria di secondo grado di Modena, que desestimó su recurso.

22 Dicha Administración sometió entonces el asunto a la corte d'appello di Bologna, que desestimó el recurso mediante sentencia de 13 de noviembre de 1998 — 12 de enero de 1999.

23 La Administración Tributaria interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante la Corte suprema di cassazione.

24 Dicho órgano jurisdiccional considera que la resolución que haya de recaer presupone que se resuelva la cuestión de si las actuaciones de las partes implicadas, habida cuenta de sus vínculos recíprocos, pueden considerarse un abuso de Derecho o de formas jurídicas, según la definición dada por la jurisprudencia comunitaria, en particular, por la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609).

25 La Corte suprema di cassazione pone de relieve que el fraccionamiento de los contratos tiene como efecto reducir la base imponible del IVA a un importe inferior al resultante de un contrato de leasing ordinario, puesto que únicamente queda sujeta al impuesto la cesión del bien para su uso, cuyo coste equivale prácticamente al precio de compra de dicho bien.

26 Por lo tanto, según dicho órgano jurisdiccional, procede determinar si, a efectos de la recaudación del IVA, debe considerarse que los contratos constituyen un todo unitario, a la luz del objetivo económico perseguido, o bien si cada contrato conserva su carácter autónomo y, en consecuencia, el régimen fiscal que le es propio.

27 La Corte suprema di cassazione señala que, para resolver esta cuestión, es preciso preguntarse si puede constituir un abuso que una operación de financiación, considerada en la práctica económica y en la jurisprudencia nacional un componente esencial del contrato de arrendamiento financiero, se rija por un contrato distinto del que tiene por objeto la cesión del uso del bien.

28 El órgano jurisdiccional remitente estima que, en relación con este extremo, sería necesario obtener aclaraciones adicionales, en particular acerca del alcance de los requisitos establecidos en la sentencia Halifax y otros, antes citada, para apreciar la existencia de un abuso.

29 Dicho órgano jurisdiccional señala que, en el apartado 86 de esa sentencia, el Tribunal de Justicia exigió, además del requisito de que la operación controvertida tuviese como resultado una ventaja fiscal contraria al objetivo de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, que «la finalidad esencial» de dicha operación «consista en obtener una ventaja fiscal».

30 La Corte suprema di Cassazione observa que, en el apartado 60 y en el fallo de esa misma sentencia, el Tribunal de Justicia se refirió además a operaciones que «se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico».

31 En consecuencia, se pregunta si el límite del abuso de Derecho opera cuando los motivos económicos distintos de la búsqueda de una ventaja fiscal son absolutamente marginales o irrelevantes, y no una explicación alternativa posible.

32 En tales circunstancias, la Corte suprema di cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El concepto de abuso de Derecho, definido en la sentencia [Halifax y otros, antes citada] como una operación cuya finalidad esencial es obtener una ventaja fiscal, ¿es coincidente, más amplio o más restrictivo que el de operación llevada a cabo sin otros motivos económicos que no sean la obtención de una ventaja fiscal?

2) ¿Puede considerarse que, a efectos de la aplicación del IVA, constituye un abuso de Derecho (o de formas jurídicas), con la consiguiente falta de percepción de recursos propios de las Comunidades procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, la celebración separada de contratos de arrendamiento financiero

(leasing), de financiación, de seguro y de intermediación, cuyo resultado es que únicamente se grave con el IVA la contraprestación por la cesión del uso del bien, mientras que la celebración de un único contrato de leasing, según la práctica y la interpretación de la jurisprudencia nacional, tendría también como objeto la financiación y, por tanto, entrañaría la sujeción al IVA de la totalidad de la contraprestación?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

33 Part Service sostiene que la presente petición de decisión prejudicial es inadmisible. Señala que las cuestiones planteadas no guardan relación alguna con la realidad o el objeto del litigio principal. El problema planteado es, según ella, de carácter puramente hipotético y carece de relación con disposiciones o principios comunitarios.

34 A este respecto, procede señalar que, según jurisprudencia reiterada, la negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de febrero de 2002, Arduino, C-35/99, Rec. p. I-1529, apartado 25, y de 11 de julio de 2006, Chacón Navas, C-13/05, Rec. p. I-6467, apartado 33).

35 Sin embargo, ninguno de estos requisitos concurre en el presente asunto.

36 En efecto, en su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional, que conoce de un litigio en materia de IVA, describe de forma detallada el marco fáctico y jurídico del litigio principal.

37 Seguidamente, pregunta al Tribunal de Justicia acerca del Derecho comunitario aplicable al IVA, en particular sobre el concepto comunitario de «práctica abusiva», para poder apreciar si la operación que es objeto del litigio principal debe considerarse constitutiva de tal práctica, y, en consecuencia, gravarse con el IVA.

38 La interpretación del Derecho comunitario que se solicita guarda, por lo tanto, relación con la realidad y el objeto del litigio principal, sin ser hipotética.

39 Por consiguiente, las cuestiones planteadas son admisibles.

Sobre la primera cuestión

40 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, sustancialmente, al Tribunal de Justicia, si la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que puede apreciarse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya el fin esencial de la operación u operaciones de que se trate, o bien si dicha circunstancia únicamente puede apreciarse si la búsqueda de esa ventaja fiscal constituye el único fin perseguido, con exclusión de otros objetivos económicos.

41 Debe señalarse que, en el marco del litigio principal, se cuestionan determinadas exenciones del IVA y que, precisamente en relación con tales exenciones, el artículo 13 de la Sexta Directiva prescribe a los Estados miembros «evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

42 En los apartados 74 y 75 de su sentencia Halifax y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró en primer término, en el marco de la interpretación de la Sexta Directiva, que puede apreciarse la existencia de una práctica abusiva cuando:

— a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones; y cuando,

— según un conjunto de elementos objetivos, la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

43 Seguidamente, al aportar al órgano jurisdiccional remitente precisiones encaminadas a orientar la interpretación de éste en el asunto principal, el Tribunal de Justicia se refirió nuevamente, en el apartado 81 de su sentencia, a operaciones que tenían como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal.

44 Así pues, cuando señaló en el apartado 82 de la misma sentencia que, en cualquier caso, las operaciones de que se trataba en el litigio principal tenían como única finalidad obtener una ventaja fiscal, no elevó dicha circunstancia a la categoría de requisito para la existencia de una práctica abusiva, sino que simplemente subrayó que, en el litigio de que conocía el órgano jurisdiccional remitente, el umbral mínimo que permitía calificar una práctica de abusiva había sido incluso rebasado.

45 Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión planteada que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate.

Sobre la segunda cuestión

46 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, sustancialmente, si, a efectos de la aplicación del IVA, operaciones como las que son objeto del litigio principal pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva a la luz de la Sexta Directiva.

47 Con carácter preliminar, procede recordar que la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA. Cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal (sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 73).

48 No obstante, cuando una operación consta de varias prestaciones, se plantea la cuestión de si debe considerarse como una operación única o como varias prestaciones distintas e independientes que han de apreciarse separadamente.

49 Esta cuestión tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, entre otras cosas, para aplicar el tipo impositivo o las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 27, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartado 18).

50 A este respecto, del artículo 2 de ésta se desprende que normalmente cada prestación debe considerarse distinta e independiente (véanse las sentencias, antes citadas, CPP, apartado 29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 20).

51 No obstante, 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.

52 Así sucede, por ejemplo, cuando, al término de un análisis aun meramente objetivo, se comprueba que una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y que la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas CPP, apartado 30, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 21). En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia CPP, antes citada, apartado 30, y las circunstancias del litigio principal que dio lugar a dicha sentencia).

53 Puede igualmente considerarse que existe una prestación única 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 (véase, en este sentido, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 22).

54 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si los elementos que se someten a su consideración caracterizan la existencia de una operación única, más allá de la articulación contractual de ésta.

55 En este contexto, dicho órgano jurisdiccional puede verse llevado a ampliar su análisis mediante una búsqueda de indicios que revelen la existencia de una práctica abusiva, concepto sobre el que gira la cuestión prejudicial.

56 En su caso, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, puede aportar precisiones destinadas a orientarle en su interpretación (sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 77).

57 En el presente asunto, procede señalar que las operaciones de que se trata en el litigio principal, según la descripción del órgano jurisdiccional remitente, se caracterizan por los siguientes elementos:

— Las dos sociedades que participan en la operación de arrendamiento financiero forman parte de un mismo grupo.

— La propia prestación de la sociedad de leasing (IFIM) es objeto de fraccionamiento, puesto que el elemento característico de financiación se confía a otra sociedad (Italservice) para descomponerse en prestaciones de crédito, de seguro y de intermediación.

— La prestación de la sociedad de leasing queda así reducida a una prestación de alquiler del vehículo.

— Las cuotas pagadas por el arrendatario se elevan en total a un importe escasamente superior al precio de adquisición del bien.

— Dicha prestación, aisladamente considerada, parece por consiguiente carente de rentabilidad económica, de forma que la viabilidad de la empresa no puede garantizarse únicamente mediante los contratos celebrados con los arrendatarios.

— La sociedad de leasing únicamente percibe la contraprestación de la operación de arrendamiento financiero gracias a la suma de las cuotas de arrendamiento pagadas por el arrendatario y de los importes pagados por la otra sociedad del mismo grupo.

58 Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada (véase el apartado 42 de la presente sentencia).

59 Por lo que se refiere al primer criterio, dicho órgano jurisdiccional puede tener en cuenta que el resultado esperado es la obtención de la ventaja fiscal derivada de la exención, en virtud del artículo 13, parte B, letras a) y d), de la Sexta Directiva, de las prestaciones encomendadas a la sociedad que contrata con la sociedad de leasing.

60 Dicho resultado resulta contrario al objetivo del artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, a saber, la imposición de la totalidad de la contraprestación obtenida o por obtener del destinatario de la prestación.

61 En efecto, puesto que el alquiler de vehículos en virtud de contratos de arrendamiento financiero constituye una prestación de servicios a efectos de los artículos 6 y 9 de la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec. p. I-3193, apartado 19, y de 11 de septiembre de 2003, Cookies World, C-155/01, Rec. p. I-8785, apartados 44 y 45), dicha operación está normalmente sujeta al IVA, cuya base imponible debe determinarse con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva.

62 Por lo que respecta al segundo criterio, el órgano jurisdiccional nacional, en el marco de la apreciación que le corresponde efectuar, puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados (sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 81), ya que tales elementos pueden mostrar que la obtención de la ventaja fiscal constituye la finalidad esencial perseguida, sin perjuicio de que, además, existan eventualmente objetivos económicos inspirados en consideraciones, por ejemplo, de marketing, de organización y de garantía.

63 Procede, por lo tanto, contestar a la segunda cuestión planteada que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la luz de los elementos interpretativos proporcionados por la presente sentencia, si, a efectos de la aplicación del IVA, operaciones como las que son objeto del litigio principal pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva con arreglo a la Sexta Directiva.

Costas

64 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Segunda) declara:

1) **La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate.**

2) **Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la luz de los elementos interpretativos proporcionados por la presente sentencia, si, a efectos de la aplicación del IVA, operaciones como las que son objeto del litigio principal pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva con arreglo a la Sexta Directiva 77/388.**

Firmas