HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

21 februarie 2008 *

În cauza C-425/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin Decizia din 10 martie 2006, primită de Curte la 16 octombrie 2006, în procedura

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

împotriva

Part Service Srl, societate în lichidare, fostă Italservice Srl,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii L. Bay Larsen (raportor), K. Schiemann, J. Makarczyk și doamna C. Toader, judecători,

* Limba de procedură: italiana.

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 25 octombrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Part Service Srl, de S. Taverna, avvocato;

— pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnii G. Lancia și S. Fiorentino, avvocati dello Stato;

— pentru guvernul elen, de domnul M. Apessos, precum și de doamnele M. Papida și I. Pouli, în calitate de agenți;

— pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnii D. McDonald, SC, și B. Conway, BL, precum și de doamna G. Clohessy, BL;

— pentru guvernul portughez, de domnul L. Fernandes și de doamna C. Lança, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de doamna T. Harris, în calitate de agent, asistată de domnul R. Hill, barrister;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul A. Aresu și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea Celei de a șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerul Economiei și Finanțelor), pe de o parte, și Part Service Srl (denumită în continuare „Part Service"), fostă Italservice Srl (denumită în continuare „Italservice"), pe de altă parte, având ca obiect un aviz de rectificare a impunerii referitor la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul") notificat pentru exercițiul financiar 1987, în ceea ce privește operațiuni de leasing care au ca obiect, în cea mai mare parte, autovehicule.

Cadrul juridic

Legislația comunitară

3 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, referitor la baza de impozitare a TVA-ului, prevede:

„Baza de impozitare se constituie:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute în continuare la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării;

[…]” [traducere neoficială]

4 Articolul 13 secțiunea B din A șasea directivă prevede scutirea unor diferite operațiuni, după cum urmează:

„Fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute în continuare și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

(a) tranzacțiile de asigurare și reasigurare, inclusiv serviciile conexe prestate de brokerii și agenții de asigurări;

[…]

(d) următoarele operațiuni:

1. acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă;

2. negocierea de garanții de credit sau de alte garanții sau orice tranzacții cu astfel de garanții, precum și gestionarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul;

3. operațiuni, inclusiv negocierile, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor;

[…]" [traducere neoficială]

Legislația națională

5 Articolul 3 din Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972, care instituie și reglementează taxa pe valoarea adăugată (supliment ordinar nr. 1 la GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972, p. 2), astfel cum a fost modificat în mai multe rânduri (denumit în continuare „DPR nr. 633/72”), definește prestările de servicii după cum urmează:

„Constituie prestări de servicii prestările efectuate în schimbul unei contrapartide care decurge din contractele de prelucrare, de antrepriză, de transport, de mandat, de expediție, de agenți, de mediere, de depozit și, în general, în temeiul obligațiilor de a face sau de a nu face și de a permite, indiferent care ar fi sursa acestor obligații.

Constituie de asemenea prestări de servicii, în cazul în care sunt efectuate în schimbul unei contrapartide:

1) acordarea de bunuri în locațiune, arendă, leasing și prestările similare;

[…]”

6 Articolul 10 din DPR nr. 633/72 scutește de TVA diferite operațiuni, după cum urmează:

„Sunt scutite de impozit:

1) prestările de servicii care privesc acordarea și negocierea de credite, gestionarea creditelor de către persoana care le acordă și operațiunile de finanțare;

negocierea de garanții de credit sau de alte garanții sau orice tranzacții cu astfel de garanții, precum și gestionarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul; termenele de plată, operațiunile, inclusiv negocierile, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor, gestionarea fondurilor comune de plasament și a fondurilor de pensii prevăzută de Decretul legislativ nr. 124 din 21 aprilie 1993, termenele și gestionările similare și serviciile financiare și poștale (bancă-poștă);

2) tranzacțiile de asigurare și de reasigurare, operațiunile de rentă viageră;

[…]

9) prestările de mandat, de mediere și de intermediere privind operațiunile prevăzute la punctele 1-7, precum și cele privind aurul și valutele străine, inclusiv depozitele și depozitele în cont curent, efectuate în legătură cu operațiuni realizate de Banca Italiei și de Biroul de Schimburi italian, în sensul articolului 4 al cincilea paragraf din prezentul decret."

7 Articolul 13 primul paragraf din DPR nr. 633/72 definește baza de impozitare a TVA astfel:

„Baza de impozitare pentru livrarea de bunuri și prestarea de servicii este constituită din suma totală a contrapartidelor obținute sau care urmează să fie obținute de către furnizor sau prestator, potrivit condițiilor contractuale, inclusiv cheltuielile

și sarcinile inerente executării și datoriile sau alte obligații față de terți preluate de cesionar sau de comitent, majorată cu sume suplimentare direct legate de contrapartidele datorate de către alte persoane.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

8 În cursul anului 1987, Italservice și societatea de leasing IFIM Leasing Sas (denumită în continuare „IFIM”), societăți aparținând aceluiași grup financiar, au participat împreună la operațiuni de leasing având ca obiect în principal autovehicule.

9 Aceste operațiuni erau realizate în următoarele condiții.

10 IFIM încheia cu un utilizator un contract având ca obiect dreptul de folosință a unui autovehicul și o opțiune de cumpărare a acestuia, în schimbul plății unei chirii, constituirii unui depozit de garanție corespunzător costului bunului care nu este acoperit prin chirie, precum și oferirii unei cauțiuni nelimitate.

11 Italservice încheia cu utilizatorul un contract în temeiul căruia aceasta asigura bunul împotriva altor riscuri decât cele de răspundere civilă și garanta, prin finanțarea depozitului de garanție și prin oferirea cauțiunii nelimitate, respectarea angajamentelor asumate de respectivul utilizator față de IFIM. În contrapartidă, utilizatorul plătea în avans societății Italservice o sumă care determina o diminuare a totalului chiriilor convenite între acesta și IFIM, până la reducerea acestui total, în cea mai mare parte a cazurilor, la o valoare puțin superioară costului bunului, în plus față de comisionul de 1 % plătit unui consultant.

12 Utilizatorul împuternicea Italservice ca, în numele său, să plătească societății IFIM suma finanțată, cu titlu de depozit de garanție prevăzut în contractul de folosință.

13 Italservice încredința societății IFIM executarea contractului cu utilizatorul.

14 IFIM primea de la Italservice un comision în calitate de intermediar și, în caz de neplată de către utilizator, o sumă echivalentă celei promise de către Italservice acestuia, cu titlu de reducere, în caz de respectare a obligațiilor sale de plată a chiriei.

15 În temeiul articolului 3 din DPR nr. 633/72, IFIM aplica TVA-ul chiriei plătite de către utilizator.

16 În schimb, în temeiul articolului 10 din DPR nr. 633/72, contrapartidele plătite de utilizator societății Italservice și de către aceasta societății IFIM erau facturate cu scutire de TVA.

17 În urma verificărilor efectuate la Italservice, administrația financiară a considerat că diferitele angajamente asumate de către respectivele părți, deși erau cuprinse în contracte distincte, constituiau în ansamblu un contract unic încheiat între trei părți. În opinia acesteia, contrapartida plătită de către utilizator pentru leasing fusese fracționată în mod artificial pentru a reduce baza de impozitare, rolul de locator fiind împărțit între Italservice și IFIM.

18 În consecință, la 1 septembrie 1992, administrația financiară a notificat societății Italservice, pentru anul 1987, un aviz de rectificare a impunerii referitor la TVA cu o valoare de 3 169 519 000 ITL, majorată cu dobânzi și amenzi în valoare de 9 496 469 000 ITL.

19 Italservice a contestat această rectificare a impunerii la Commissione tributaria di primo grado di Modena. Aceasta a invocat faptul că nu era vorba despre un contract unic, ci de o pluralitate de contracte conexe, formă care nu fusese adoptată în scopul evaziunii fiscale, ci pentru motive economice întemeiate care țineau de marketing (lansarea unui nou produs financiar cu prime reduse), de organizare (separarea funcțiilor de administrare a riscului: asigurare, cauțiuni și finanțări încredințate societății Italservice, gestionarea parcului auto încredințată societăților operaționale) și de garanție (finanțare care îndeplinea rolul de depozit de garanție pentru respectarea obligațiilor utilizatorului).

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena a admis această acțiune.

21 Administrația financiară a atacat această decizie la Commissione tributaria di secondo grado di Modena, care i-a respins acțiunea.

22 În aceste condiții, aceasta a sesizat Corte d'appello di Bologna, care a respins apelul prin Hotărârea din 13 noiembrie 1998-12 ianuarie 1999.

23 Administrația financiară a declarat recurs la Corte suprema di cassazione împotriva hotărârii menționate.

24 Această instanță apreciază că decizia care urmează să fie pronunțată presupune rezolvarea problemei dacă acțiunile părților în cauză, având în vedere legăturile lor reciproce, pot fi considerate un abuz de drept sau de forme juridice potrivit definiției date în jurisprudența comunitară, în special în Hotărârea Curții din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609).

25 Aceasta subliniază că fracționarea contractelor are drept efect reducerea bazei de evaluare a TVA-ului la o valoare inferioară celei care rezultă dintr-un contract de leasing normal, în condițiile în care impozitul se aplică numai cedării bunului în folosință, al cărei cost corespunde practic prețului de cumpărare a acestui bun.

26 Așadar, ar trebui să se determine dacă, în vederea perceperii TVA-ului, trebuie să se considere contractele ca reprezentând un ansamblu unic, în raport cu obiectivul economic urmărit, sau dacă fiecare contract își păstrează caracterul autonom și, prin urmare, propriul regim fiscal.

27 Pentru rezolvarea acestei probleme, ar trebui să se stabilească dacă poate constitui un abuz împrejurarea că o operațiune de finanțare, considerată în practica economică și în jurisprudența națională o componentă esențială a unui contract de leasing, este reglementată de un contract separat de cel care are ca obiect cedarea folosinței bunului.

28 Instanța de trimitere apreciază că, în această privință, ar fi necesare lămuriri, în special în ceea ce privește aplicabilitatea condițiilor pentru constatarea existenței unui abuz, stabilite prin Hotărârea Halifax și alții, citată anterior.

29 Aceasta subliniază că, la punctul 86 din hotărârea menționată, Curtea a impus, în plus față de condiția potrivit căreia operațiunea în cauză trebuie să aibă ca rezultat un avantaj fiscal contrar obiectivului dispozițiilor relevante cuprinse în A șasea directivă, ca respectiva operațiune să aibă ca „scop esențial obținerea unui avantaj fiscal".

30 Instanța de trimitere constată că, la punctul 60 și în dispozitivul aceleiași hotărâri, de altfel, Curtea a făcut referire la operațiuni „efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, fără un alt obiectiv economic".

31 În consecință, instanța națională se întreabă dacă limita abuzului de drept operează în cazul în care alte motive economice decât urmărirea unui avantaj fiscal sunt absolut secundare sau fără importanță, iar nu o explicație alternativă posibilă.

32 În acest context, Corte suprema di cassazione a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea de abuz de drept, definită în Hotărâre[a] [Halifax și alții, citată anterior] ca o operațiune având ca scop esențial obținerea unui avantaj fiscal, coincide sau este mai largă sau mai restrânsă decât cea definită ca o operațiune efectuată fără un alt motiv economic decât obținerea unui avantaj fiscal?

2) În scopul aplicării TVA-ului, poate fi considerat abuz de drept (sau de forme juridice) care determină necolectarea de venituri comunitare proprii rezultate din taxa pe valoarea adăugată încheierea, în mod separat, a unor contracte de leasing, de finanțare, de asigurare și de intermediere având ca rezultat supunerea

la plata TVA-ului numai a contrapartidei cedării folosinței bunului, în condițiile în care încheierea unui unic contract de leasing, potrivit practicii și interpretării jurisprudenței naționale, ar cuprinde în egală măsură finanțarea și ar determina, prin urmare, supunerea întregii contrapartide la plata TVA-ului?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

33 Part Service susține că prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare este inadmisibilă. Întrebările adresate nu ar avea nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale. Problema ridicată ar fi de natură pur ipotetică și fără legătură cu dispozițiile și/sau principiile comunitare.

34 În această privință, trebuie să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă rezultă în mod vădit că interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului din acțiunea principală, atunci când problema are un caracter ipotetic sau atunci când Curtea nu dispune de elemente de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor adresate (a se vedea în special Hotărârea din 19 februarie 2002, Arduino, C-35/99, Rec., p. I-1529, punctul 25, și Hotărârea din 11 iulie 2006, Chacón Navas, C-13/05, Rec., p. I-6467, punctul 33).

35 Cu toate acestea, niciuna dintre aceste condiții nu este îndeplinită în prezenta cauză.

36 Într-adevăr, în decizia de trimitere, instanța națională, sesizată cu un litigiu în materia TVA-ului, descrie în mod detaliat situația de fapt și cadrul juridic al litigiului din acțiunea principală.

37 În continuare, aceasta solicită Curții să se pronunțe cu privire la dreptul comunitar aplicabil TVA-ului, în special cu privire la noțiunea comunitară „practică abuzivă", cu scopul de a fi în măsură să aprecieze dacă trebuie să se considere că operațiunea care face obiectul litigiului din acțiunea principală reprezintă o astfel de practică și, prin urmare, trebuie să fie supusă plății TVA-ului.

38 Astfel, interpretarea dreptului comunitar care a fost solicitată are legătură cu realitatea și cu obiectul litigiului din acțiunea principală, fără a fi ipotetică.

39 În consecință, întrebările adresate sunt admisibile.

Cu privire la prima întrebare

40 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că poate fi constatată o practică abuzivă în cazul în care urmărirea unui avantaj fiscal constituie scopul esențial al operațiunii sau al operațiunilor în cauză ori dacă nu poate fi constatată decât în cazul în care obținerea unui astfel de avantaj fiscal constituie singurul scop urmărit, cu excluderea altor obiective economice.

41 Trebuie să se sublinieze că, în cadrul litigiului din acțiunea principală, sunt puse în discuție scutiri de TVA și că, în ceea ce privește tocmai astfel de scutiri, articolul 13 din A șasea directivă impune statelor membre obligația „de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz”.

42 La punctele 74 și 75 din Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, Curtea a statuat în primul rând, în cadrul interpretării Celei de a șasea directive, că existența unei practici abuzive poate fi reținută atunci când:

— operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din A șasea directivă și din legislația națională de transpunere a acestei directive, au ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții;

— potrivit unui ansamblu de elemente obiective, scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal.

43 În cazul în care, ulterior, aceasta a oferit instanței de trimitere precizări destinate să orienteze interpretarea pe care aceasta o va efectua în cauza principală, Curtea a făcut din nou referire, la punctul 81 din hotărâre, la operațiuni care au ca scop esențial obținerea unui avantaj fiscal.

44 Prin urmare, când a subliniat, la punctul 82 din aceeași hotărâre, că, în orice caz, operațiunile în cauză în acțiunea principală aveau ca singur obiectiv obținerea unui avantaj fiscal, Curtea nu a acordat acestei împrejurări calitatea de condiție de existență a unei practici abuzive, ci a subliniat numai că, în litigiul cu care este sesizată instanța de trimitere, pragul minim care permite calificarea unei practici ca abuzive era chiar depășit.

45 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată că A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că poate fi constatată o practică abuzivă în cazul în care urmărirea unui avantaj fiscal constituie scopul esențial al operațiunii sau al operațiunilor în cauză.

Cu privire la a doua întrebare

46 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în scopul aplicării TVA-ului, se poate considera că operațiuni precum cele în cauză în acțiunea principală reprezintă o practică abuzivă în lumina Celei de a șasea directive.

47 Cu titlu preliminar, trebuie să se amintească faptul că alegerea făcută de către un comerciant între operațiuni scutite și operațiuni impozabile se poate întemeia pe un ansamblu de elemente și în special de considerații de natură fiscală legate de regimul obiectiv al TVA-ului. În cazul în care persoana impozabilă poate să aleagă între două operațiuni, A șasea directivă nu îi impune să o aleagă pe cea care implică plata valorii celei mai mari a TVA-ului. Dimpotrivă, persoana impozabilă are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală (Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 73).

48 Cu toate acestea, în cazul în care o operațiune cuprinde mai multe prestații, se ridică întrebarea dacă aceasta trebuie considerată o operațiune unică sau mai multe prestații distincte și independente care trebuie să fie apreciate separat.

49 Această întrebare are o importanță deosebită, în ceea ce privește TVA-ul, în special pentru aplicarea cotei de impozitare sau a dispozițiilor privind scutirea prevăzute de A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 27, și Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 18).

50 În această privință, rezultă din articolul 2 din această directivă că fiecare prestație trebuie, în mod normal, considerată ca fiind distinctă și independentă (a se vedea Hotărârile citate anterior CPP, punctul 29, și Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 20).

51 Cu toate acestea, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente.

52 Aceasta este situația, de exemplu, atunci când, în urma chiar a unei analize pur obiective, se constată că una sau mai multe prestații constituie o prestație principală și că prestația sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care beneficiază de același tratament fiscal cu prestația principală (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior CPP, punctul 30, precum și Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 21). În special, o prestație trebuie să fie considerată accesorie unei prestații principale dacă nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea CPP, citată anterior, punctul 30, precum și situația de fapt din acțiunea principală care a determinat pronunțarea acestei hotărâri).

53 Se poate de asemenea considera că ne aflăm în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de către persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (a se vedea în acest sens Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 22).

54 Este de competența instanței naționale să aprecieze dacă elementele care îi sunt prezentate caracterizează existența unei operațiuni unice, dincolo de forma contractuală a acesteia.

55 În acest context, instanța națională poate fi determinată să își extindă analiza, căutând indicii ale existenței unei practici abuzive, noțiune care face obiectul întrebării preliminare.

56 Dacă este cazul, Curtea, pronunțându-se asupra trimiterii preliminare, poate oferi precizări destinate să orienteze interpretarea pe care aceasta o va efectua (Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 77).

57 În prezenta cauză, trebuie să se sublinieze că operațiunile în discuție în acțiunea principală, astfel cum sunt descrise de instanța de trimitere, se caracterizează prin următoarele elemente:

— cele două societăți care participă la operațiunea de leasing aparțin aceluiași grup;

— prestația însăși a societății de leasing (IFIM) face obiectul unei fracționări, elementul caracteristic de finanțare fiind încredințat unei alte societăți (Italservice) pentru a fi descompus în prestații de credit, de asigurare și de intermediere;

— prestația societății de leasing este astfel redusă la o prestație de locațiune a vehiculului;

— chiriile plătite de către client se ridică în total la o valoare puțin superioară prețului de achiziție a bunului;

— această prestație, luată în considerare în mod izolat, pare, în consecință, lipsită de rentabilitate economică, astfel încât viabilitatea întreprinderii nu poate fi asigurată numai prin intermediul contractelor încheiate cu clienții;

— societatea de leasing nu percepe contrapartida operațiunii de leasing decât datorită cumulului chiriilor plătite de client și al sumelor plătite de cealaltă societate a aceluiași grup.

58 Pentru a aprecia dacă se poate considera că astfel de operațiuni reprezintă o practică abuzivă, instanța de trimitere trebuie să verifice, mai întâi, dacă rezultatul avut în vedere este un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară unuia sau mai multor obiective ale Celei de a șasea directive și, în continuare, dacă a constituit scopul esențial al soluției contractuale adoptate (a se vedea punctul 42 din prezenta hotărâre).

59 În ceea ce privește primul criteriu, instanța menționată poate să țină seama de faptul că rezultatul preconizat este obținerea avantajului fiscal legat de scutirea, în temeiul articolului 13 secțiunea B literele (a) și (d) din A șasea directivă, a prestațiilor încredințate societății cocontractante a societății de leasing.

60 Un astfel de rezultat pare contrar obiectivului articolului 11 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, și anume impozitarea tuturor elementelor care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de la client.

61 Într-adevăr, întrucât locațiunea de vehicule în temeiul unor contracte de leasing constituie o prestare de servicii în sensul articolelor 6 și 9 din A șasea directivă (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec., p. I-3193, punctul 19, și Hotărârea din 11 septembrie 2003, Cookies World, C-155/01, Rec., p. I-8785, punctele 44 și 45), o astfel de operațiune este în mod normal supusă plății TVA-ului, a cărui bază de impozitare trebuie să fie determinată în conformitate cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă.

62 În ceea ce privește al doilea criteriu, instanța națională, în aprecierea pe care trebuie să o realizeze, poate lua în considerare caracterul pur artificial al operațiunilor, precum și raporturile de natură juridică, economică și/sau personală între operatorii în cauză (Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 81), astfel de elemente fiind de natură să arate că obținerea avantajului fiscal constituie scopul esențial urmărit, în pofida eventualei existențe, pe de altă parte, a unor obiective economice inspirate din considerații, de exemplu, de marketing, de organizare și de garanție.

63 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată că este de competența instanței de trimitere să determine, în lumina elementelor de interpretare furnizate prin prezenta hotărâre, dacă, în scopul aplicării TVA-ului, se poate considera că operațiuni precum cele în cauză în acțiunea principală reprezintă o practică abuzivă în lumina Celei de a șasea directive.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretată în sensul că poate fi constatată o practică abuzivă în cazul în care urmărirea unui avantaj fiscal constituie scopul esențial al operațiunii sau al operațiunilor în cauză.

2) Este de competența instanței de trimitere să determine, în lumina elementelor de interpretare furnizate prin prezenta hotărâre, dacă, în scopul aplicării taxei pe valoarea adăugată, se poate considera că operațiuni precum cele în cauză în acțiunea principală reprezintă o practică abuzivă în lumina Celei de a șasea directive 77/388.

Semnături