SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)
de 21 de febrero de 2006 *

En el asunto C-223/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), mediante resolución de 16 de mayo de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de mayo de 2003, en el procedimiento entre:

University of Huddersfield Higher Education Corporation

y

Commissioners of Customs & Excise,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, Presidentes de Sala, y los Sres. S. von Bahr (Ponente), J.N. Cunha Rodrigues, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász y G. Arestis, Jueces;

* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de noviembre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la University of Huddersfield Higher Education Corporation, por el Sr. K.P.E. Lasok, QC, designado por la Sra. A. Brown, Solicitor;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. R. Caudwell, en calidad de agente, asistida por los Sres. C. Vajda, QC, y M. Angiolini, Barrister;

— en nombre de Irlanda, por el Sr. D.J. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. A.M. Collins, SC;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de abril de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la University of Huddersfield Higher Education Corporation (en lo sucesivo, «Universidad») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») relativo a una rectificación, de éstos, de la deducción efectuada por la Universidad, en el marco de un plan de reducción de su carga fiscal, del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que había soportado por la restauración de una fábrica.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 Con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 De conformidad con el artículo 4, apartado 1, de esta Directiva, será considerado como sujeto pasivo quien realice con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de este artículo. El concepto de «actividades económicas» se define en dicho apartado 2 como comprensivo de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

5 El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva precisa que:

«Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.»

6 A tenor del artículo 5, apartado 1, de esa misma Directiva, «se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

7 Según el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, «serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5».

8 El artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de esta misma Directiva prevé que los Estados miembros eximirán del IVA, entre otros, la enseñanza universitaria.

9 El artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva dispone que los Estados miembros eximirán el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. Sin embargo, el artículo 13, parte C, letra a), de esta misma Directiva autoriza a los Estados miembros que concedan a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles.

10 El artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva prevé:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o que le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.»

11 En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y otras que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva precisa que «sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas».

12 A tenor del párrafo segundo de esta misma disposición, «esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19».

El litigio principal y la cuestión prejudicial

13 De la resolución de remisión se desprende que la Universidad presta esencialmente servicios educativos, que están exentos de IVA. Sin embargo, dado que igualmente realiza algunas entregas o prestaciones gravadas, puede recuperar, con arreglo a su Derecho nacional, el IVA soportado al tipo de su sujeción parcial, que en 1996 era del 14,56 % y que se ha reducido desde entonces al 6,04 %.

14 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en 1995, la Universidad decidió restaurar dos fábricas en ruinas sobre las cuales había adquirido un derecho de arrendamiento («leasehold»). Estas dos fábricas se conocen con los nombres de «West Mill» y «East Mill» y se encuentran en Canalside, Huddersfield. Como en circunstancias normales el IVA soportado por los gastos de rehabilitación sería en gran medida irrecuperable, la Universidad buscó una manera de reducir su carga fiscal o diferir el momento en que se devengaría el impuesto.

15 La Universidad rehabilitó en primer lugar West Mill y pagó los trabajos correspondientes. Mediante escritura de 27 de noviembre de 1995 se constituyó un trust discrecional (en lo sucesivo, «Trust»). En la escritura pública se reservaba a la Universidad la facultad de nombrar y de revocar a los «trustees». Los «trustees» nombrados eran tres antiguos empleados de la Universidad y los beneficiarios eran la Universidad, cualquier estudiante matriculado en algún momento dado y toda obra filantrópica. En esa misma fecha, la Universidad firmó con los «trustees» un contrato de garantía («Deed of Indemnity») en el que les exoneraba de cualquier responsabilidad presente y futura que se derivara de las distintas operaciones.

16 El órgano jurisdiccional remitente observa que la constitución del Trust tenía como única finalidad permitir la ejecución del plan de reducción de la carga fiscal propuesto para West Mill, con el que se pretendía que la Universidad recuperara el IVA soportado por los gastos de rehabilitación.

17 Por lo que se refiere a East Mill, el edificio directamente afectado en el litigio principal, de la resolución de remisión se desprende que, de conformidad con el plan propuesto por sus asesores fiscales, la Universidad optó el 21 de noviembre de 1996 por la tributación del arrendamiento del East Mill y que el 22 de noviembre de 1996 dio este inmueble en arrendamiento imponible al Trust para un período de 20 años. El contrato de arrendamiento contenía una cláusula que permitía a la Universidad resolverlo una vez transcurridos seis, diez o quince años. La renta anual inicial se fijó en la cantidad simbólica de 12,50 GBP. A su vez, el Trust, que también había optado por la entrega sujeta al IVA, acordó ese mismo día con la Universidad un subarriendo imponible para un período de 20 años menos 3 días, por una renta anual inicial simbólica de 13 GBP.

18 De la resolución de remisión se desprende igualmente que, el 22 de noviembre de 1996, University of Huddersfield Properties Ltd (en lo sucesivo, «Properties»), filial al cien por cien de la Universidad pero que no pertenecía al mismo grupo a efectos del IVA, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, facturó a la Universidad 3.500.000 GBP, más 612.500 GBP en concepto de IVA, por los futuros servicios de construcción en East Mill. El 25 de noviembre de 1996, Properties celebró con la Universidad un contrato para la rehabilitación de East Mill. La Universidad pagó la factura de Properties en fecha indeterminada. El órgano jurisdiccional remitente señala que no se aportó ninguna prueba de que Properties tuviera la intención de beneficiarse de la prestación de servicios de construcción a la Universidad y concluyó que ésta no deseaba que Properties obtuviera tal beneficio.

19 Properties subcontrató al precio de mercado a algunas empresas a fin de que prestaran a la Universidad los servicios de construcción necesarios para la renovación de East Mill.

20 En su declaración de IVA correspondiente a enero de 1997, la Universidad, que en términos netos adeudaba más de 90.000 GBP de IVA, reclamó una devolución en su favor de 515.000 GBP, cantidad que los Commissioners, previa verificación, le abonaron sin reservas, permitiéndole recuperar el IVA facturado por Properties.

21 El 7 de septiembre de 1998, los contratistas terminaron las obras en East Mill y en esta misma fecha la Universidad empezó a ocupar el edificio. A continuación, las rentas anuales que debían pagarse por el arrendamiento y subarriendo fueron incrementadas hasta 400.000 GBP y 415.000 GBP, respectivamente.

22 El órgano jurisdiccional remitente observa que el uso de un Trust en relación con East Mill y su arrendamiento por la Universidad al Trust tenía como único objetivo el de facilitar el plan de reducción de la carga fiscal. Además, indica que la única finalidad del subarriendo de East Mill por el Trust a la Universidad era facilitar la ejecución de este plan. Por último, señala que la Universidad tenía la intención de obtener un ahorro absoluto de IVA mediante la desarticulación después de dos o tres años, o en el sexto, décimo o décimo quinto aniversario del contrato de arrendamiento, del montaje de IVA creado para East Mill (poniendo así también fin al pago del IVA sobre las rentas).

23 Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente observa que todas las operaciones eran auténticas en el sentido de que dieron lugar a entregas o a prestaciones que se efectuaron realmente. No eran, por tanto, ficticias.

24 Mediante escrito de 26 de enero de 2000, los Commissionners reclamaron a la Universidad, respecto al período de enero de 1997, un importe de 612.500 GBP en concepto de IVA por los servicios de construcción que Properties había prestado para East Mill. El escrito explicaba que se había imputado este impuesto incorrectamente a entregas o prestaciones imponibles y que se había infravalorado la cantidad de IVA declarada.

25 El órgano jurisdiccional remitente precisa que en ese mismo escrito los Commissioners calificaban los contratos de arrendamiento firmados con el Trust de «pasos intermedios» que podían no tenerse en cuenta para determinar la validez de las solicitudes de recuperación del IVA soportado que la Universidad había presentado. Al actuar de esta manera, los Commissioners llegaron a la conclusión de que la Universidad había tratado incorrectamente el IVA que había soportado y que

Properties le había facturado, dado que lo había imputado a entregas o prestaciones imponibles y lo había recuperado íntegramente.

26 La Universidad interpuso un recurso ante el VAT and Duties Tribunal contra la rectificación del IVA que los Commissioners le había notificado en su escrito de 26 de enero de 2000.

27 Según la resolución de remisión, los Commissioners alegan que una operación realizada exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA no constituye una «entrega o prestación». Del mismo modo, entienden que no se trata de una medida que se haya adoptado en el marco de una «actividad económica» o para la realización de ésta.

28 Con carácter subsidiario, los Commissioners sostienen que, de conformidad con el principio general de Derecho que pretende impedir el abuso de Derecho, no debe tenerse en cuenta una operación de ese tipo y procede aplicar los términos de la Sexta Directiva a la naturaleza auténtica de la operación controvertida.

29 La Universidad alega, entre otras cosas, que, en contra de lo que afirman los Commissioners, no se realizaron las operaciones de que se trata «exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA». Si bien es cierto que los hechos, según fueron interpretados por la Universidad, dieron lugar a una elevada devolución, «disponible» inmediatamente, del IVA soportado, no lo es menos que esos mismos hechos también ocasionaron unos pagos sustanciales de IVA durante determinado período de tiempo. Además, la Universidad considera que, aun cuando hubiera realizado una operación «exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA», ello significaría simplemente que esta operación estaría sujeta a las normas de lucha contra la evasión fiscal que el Estado miembro hubiera adoptado en virtud de alguna autorización prevista en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva. Sin embargo, el Reino Unido no había adoptado ninguna norma de este tipo.

30 La Universidad entiende que sólo puede considerarse que una medida persigue la evasión fiscal si:

1) la consecuencia objetiva de la operación es contraria al espíritu y a la finalidad de la Sexta Directiva, y si

2) la intención subjetiva del operador es alcanzar ese resultado, lo que no es el caso en el litigio principal.

31 Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente señala que las operaciones realizadas por la Universidad se llevaron a cabo con la única intención de obtener una ventaja fiscal. A su juicio, carecían de cualquier finalidad económica autónoma. Se inscribían en un plan de pago diferido que tenía un mecanismo intrínseco en virtud del cual se podía obtener un ahorro fiscal absoluto en una fecha posterior. Por consiguiente, el tribunal remitente concluye que tales operaciones persiguen la evasión fiscal. Además, los hechos indican claramente que la intención subjetiva de la Universidad y del Trust era conseguir ese resultado.

32 En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando:

i. una universidad renuncia a su derecho de exención del IVA respecto a las entregas o prestaciones relativas a un determinado inmueble que posee y cuando arrienda este inmueble a un trust creado y controlado por ella,

ii. el trust renuncia a su derecho de exención del IVA respecto a las entregas o prestaciones relativas al inmueble en cuestión y da este inmueble en subarriendo a la universidad,

iii. la universidad celebra y ejecuta los contratos de arrendamiento y subarriendo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal y cuando tales operaciones carecen de cualquier finalidad económica autónoma,

iv. los contratos de arrendamiento y subarriendo equivalen, como pretendían la universidad y el trust, a un sistema de aplazamiento (es decir, un sistema para diferir el pago del IVA), con la particularidad intrínseca de que permite un ahorro absoluto del IVA en una fecha posterior,

a) ¿constituyen el arrendamiento y el subarriendo prestaciones imponibles a efectos de la Sexta Directiva del IVA?

b) ¿Pueden calificarse de "actividades económicas" en el sentido del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva del IVA?»

Sobre la cuestión prejudicial

33 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen

entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva cuando se llevan a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

34 La Universidad sostiene que, en las condiciones descritas en la resolución de remisión, el arrendamiento y el subarriendo son operaciones imponibles y actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva.

35 El Gobierno del Reino Unido estima que cuando, en circunstancias como las comprobadas por el órgano jurisdiccional remitente, una persona jurídica, como la Universidad, arrienda un inmueble a un tercero vinculado a ella y que ella controla, como el Trust, y cuando éste subarrienda el bien a la Universidad con la única finalidad de que se difiera o se evite, en términos absolutos, el pago del IVA que de otro modo no se podría haber recuperado en gran medida porque el inmueble se utiliza en el marco de la propia actividad educativa de la Universidad, que está exenta:

— la Universidad no realiza una actividad económica a los efectos del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva; más concretamente, una persona jurídica como la Universidad no participa en la explotación de un inmueble con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo cuando la finalidad de la operación es eludir el IVA, y

— ni el arrendamiento ni el subarriendo constituyen una prestación de servicios en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

36 Irlanda alega que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, el arrendamiento y subarriendo no pueden calificarse de «actividades económicas», en el sentido del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, y no son, como tales, operaciones imponibles a los efectos de la misma.

37 El Gobierno italiano considera que, para apreciar en qué medida los bienes o servicios respecto de los cuales se pretende deducir el IVA son utilizados al mismo tiempo para operaciones con derecho a deducción y para otras que no conlleven tal derecho, no es posible tomar en consideración los medios u operaciones que se realicen con la única finalidad de evitar la aplicación del mecanismo de prorrateo (para acogerse así a la deducción íntegra), porque tales medios u operaciones no constituyen para los sujetos autorizados a aplicar la deducción una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.

38 La Comisión alega que, cuando se aplican los conceptos de «actividad económica» y de «entrega de bienes y prestaciones de servicios» en el sentido de los artículos 4, 5 y 6 de la Sexta Directiva, procede tener en cuenta las características objetivas de las transacciones y actividades de que se trate. A su juicio, la finalidad de la entrega y de la prestación es irrelevante.

39 Sin embargo, según la Comisión, cuando un sujeto pasivo o un grupo de sujetos pasivos vinculados entre sí participan en una o varias operaciones que carecen de justificación económica, pero que producen una situación artificial cuya única finalidad es crear las condiciones necesarias para recuperar el IVA soportado, tales operaciones no deben tomarse en consideración por ser constitutivas de una práctica abusiva.

Apreciación del Tribunal de Justicia

40 Procede recordar de entrada que la Sexta Directiva establece un sistema común del IVA basado, fundamentalmente, en una definición uniforme de las operaciones imponibles (véase, en particular, la sentencia de 26 de junio de 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Rec. p. I-6729, apartado 38).

41 A este respecto, la Sexta Directiva asigna al IVA un ámbito de aplicación muy amplio al referirse en el artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

42 En lo que se refiere, en primer lugar, al concepto de «entregas de bienes», el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva precisa que se entenderá por tal entrega la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

43 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véanse, en particular, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 7, y de 21 de abril de 2005, C-25/03, HE, Rec. p. I-3123, apartado 64).

44 En cuanto al concepto de «prestaciones de servicios», del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva resulta que dicho concepto engloba todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de la misma Directiva.

45 En segundo lugar, de conformidad con el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, sean cuales fueren las finalidades y los resultados de dicha actividad.

46 Por último, el concepto de «actividades económicas» se define en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva como comprensivo de «todas» las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, según la jurisprudencia, engloba todas las fases de la producción, la distribución y la prestación de servicios (véanse, en particular, las sentencias de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 17, y MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, antes citada, apartado 42).

47 Como el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 26 de la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia (C-260/98, Rec. p. I-6537), el análisis de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta (véanse, asimismo, la sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 8, así como, en este sentido, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 38).

48 De hecho, dicho análisis así como el de los conceptos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios demuestran que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 44).

49 Como el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 24 de la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), la existencia de una obligación de la

administración fiscal de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate.

50 De las consideraciones anteriores se desprende que operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos.

51 Si bien es cierto que estos criterios no se cumplen en caso de fraude fiscal, por ejemplo a través de la emisión de declaraciones falsas o facturas irregulares, no lo es menos que la cuestión de si la operación de que se trate se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal es irrelevante para determinar si constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios y una actividad económica.

52 Sin embargo, en este contexto procede señalar que, según resulta del apartado 85 de la sentencia de este mismo día, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), la Sexta Directiva se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

53 De lo anterior resulta que procede responder a la cuestión prejudicial que operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta

Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

Costas

54 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 (Gran Sala) declara:

Operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

Firmas