

Asunto C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contra

Weald Leasing Ltd

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)]

«Sexta Directiva IVA — Concepto de práctica abusiva — Operaciones de arrendamiento financiero realizadas por un grupo de empresas con la finalidad de escalonar el pago del IVA no deducible»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Operaciones constitutivas de práctica abusiva — Concepto*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Operaciones constitutivas de práctica abusiva*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo)

1. La ventaja fiscal resultante del hecho de que una empresa realice operaciones de arrendamiento financiero de activos en lugar de adquirir esos activos directamente no constituye una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 95/7, y de la normativa nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva, siempre que los términos contractuales de tales operaciones —en particular, los relativos a la fijación del importe de los alquileres— se correspondan con las condiciones normales de mercado y que la participación en dichas operaciones de una sociedad tercera interpuesta no obstaculice la aplicación de las citadas disposiciones, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

A este respecto, es irrelevante el hecho de que tal empresa no realice operaciones de arrendamiento financiero en el marco de sus transacciones comerciales normales. En efecto, la declaración de la existencia de una práctica abusiva no resulta de la naturaleza de las transacciones comerciales que normalmente realiza el autor de las operaciones, sino del objeto, finalidad y efectos de estas operaciones.

(véanse los apartados 44 y 45 y el punto 1 del fallo)

2. Si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero que realiza una empresa o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyen una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca

la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad. En este contexto, la redefinición que se efectúe no debe ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del impuesto sobre el valor añadido y evitar el fraude.

(véanse los apartados 52 y 53 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 22 de diciembre de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Concepto de práctica abusiva – Operaciones de arrendamiento financiero realizadas por un grupo de empresas con la finalidad de escalonar el pago del IVA no deducible»

En el asunto C-103/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), mediante resolución de 24 de febrero de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de marzo de 2009, en el procedimiento entre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

y

Weald Leasing Ltd,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. D. Šváby, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. E. Juhász y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 3 de junio de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Weald Leasing Ltd, por el Sr. M. Conlon, QC, y la Sra. N. Shaw, Barrister, designados por el Sr. S. Walsh, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Ossowski, en calidad de agente, asistido por la Sra. M. Hall, Barrister;

- en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. A. Aston, SC;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. G. Kanellopoulos y por las Sras. S. Trekli y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. F. Arena, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de octubre de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del concepto de «práctica abusiva», en el sentido de las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, Rec. p. I-897), y de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, Rec. p. I-4019).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y Weald Leasing Ltd (en lo sucesivo, «Weald Leasing») en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») exigido a esta sociedad a causa de determinadas operaciones de arrendamiento financiero que realizó.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 2, número 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»), establece lo siguiente:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. 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 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en su redacción resultante del artículo 28 séptimo de ésta, dispone:

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

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto

pasivo».

5 El artículo 27 de la Sexta Directiva está redactado como sigue:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.»

Normativa nacional

6 El anexo 6, apartado 1, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del IVA de 1994; en lo sucesivo, «VAT Act 1994») establece lo siguiente:

«1 (1) Cuando:

a) el valor de una entrega o prestación realizada por un sujeto pasivo a cambio de una contraprestación pecuniaria sea (excepción hecha del presente apartado) inferior a su valor normal de mercado, y

b) la persona que realice la entrega o prestación y el destinatario estén vinculados, y

c) se trate de una entrega o prestación sujeta a tributación y el destinatario no tenga derecho, con arreglo a los artículos 25 y 26, a que se le devuelva todo el IVA correspondiente a la entrega o prestación,

los Commissioners podrán decidir que se considere que el valor de la entrega o prestación sea su valor normal de mercado.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 Churchill Group of Companies (en lo sucesivo, «Churchill Group») presta fundamentalmente servicios de seguro exentos del IVA.

8 Churchill Management Ltd (en lo sucesivo, «CML») y sus filiales, Churchill Accident Repair Centre (en lo sucesivo, «CARC») y Weald Leasing, forman parte de Churchill Group.

9 CML y CARC recuperan aproximadamente el 1 % del IVA soportado, de modo que, cuando

adquieren equipo, sólo pueden deducir el 1 % del IVA correspondiente a tales adquisiciones.

10 La actividad empresarial de Weald Leasing consiste en adquirir los activos de que se trate y cederlos posteriormente en arrendamiento financiero.

11 Suas Ltd (en lo sucesivo, «Suas») es una sociedad perteneciente al asesor de Churchill Group en materia de IVA y a su esposa, pero dicha sociedad no forma parte de tal grupo. Su única actividad empresarial importante consiste en tomar en arrendamiento activos de Weald Leasing y subarrendarlos posteriormente a CML y a CARC.

12 Cuando CML o CARC necesitaban equipo nuevo, éste era adquirido por Weald Leasing, que lo daba en arrendamiento financiero a Suas que, a su vez, lo subarrendaba a CML o a CARC.

13 Mediante esta serie de operaciones, CML y CARC evitaban tener que adquirir directamente el equipo que necesitaban y el pago en una sola vez del importe total del IVA no deducible correspondiente a dichas adquisiciones.

14 La finalidad de estas operaciones era fraccionar y escalonar el pago de dicho importe para diferir la carga fiscal de Churchill Group.

15 En efecto, CML y CARC no soportaban inmediatamente la carga del IVA no deducible sobre el coste total del equipo adquirido, sino sobre el importe de los alquileres correspondientes a ese equipo repartido a lo largo de la duración de los contratos de arrendamiento financiero.

16 Los Commissioners practicaron liquidaciones mediante las que denegaron la solicitud de Weald Leasing de que se dedujera el IVA soportado por los activos arrendados entre octubre de 2000 y octubre de 2004, basándose en que las operaciones controvertidas no eran actividades económicas y tenían carácter abusivo.

17 Weald Leasing interpuso una reclamación contra dichas liquidaciones, alegando que tales operaciones no se habían realizado con el único objetivo de obtener una ventaja fiscal y que efectuar entregas de equipo mediante contratos de arrendamiento financiero no era contrario a la finalidad de la Sexta Directiva.

18 Una vez dictada la sentencia Halifax y otros, antes citada, los Commissioners renunciaron a la alegación de que las operaciones de que se trata no eran actividades económicas y sostuvieron únicamente que dichas operaciones constituían una práctica abusiva.

19 Mediante resolución de 7 de febrero de 2007, el VAT and Duties Tribunal declaró que el objetivo esencial de las referidas operaciones era obtener una ventaja fiscal, consistente en diferir la carga del IVA soportado por Churchill Group mediante la celebración de contratos de arrendamiento financiero, pero que tal ventaja no era contraria a la finalidad de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva.

20 El citado órgano jurisdiccional sostuvo asimismo que el abuso podía resultar eventualmente, no de los contratos de arrendamiento financiero en sí mismos, sino de la cuantía de los alquileres estipulada en tales contratos y de los acuerdos para impedir que los Commissioners adoptaran una decisión con arreglo al anexo 6 de la VAT Act 1994.

21 Los Commissioners interpusieron recurso contra dicha resolución ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, alegando que la ventaja fiscal obtenida por Churchill Group era contraria a la finalidad de la Sexta Directiva.

22 Mediante sentencia de 16 de enero de 2008, la High Court of Justice (England & Wales),

Chancery Division, desestimó el recurso interpuesto por los Commissioners contra la mencionada resolución, debido a que el hecho de que las operaciones de que se trata no se hubieran realizado en el marco de transacciones comerciales normales no bastaba para concluir que existía una práctica abusiva, ya que la ventaja fiscal obtenida por Churchill Group al realizar tales operaciones no era contraria al principio de neutralidad fiscal ni a ninguna otra disposición de la Sexta Directiva.

23 Los Commissioners interpusieron un recurso de apelación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, no había examinado la cuestión de si los contratos de arrendamiento financiero de que se trata estaban comprendidos en el marco de las transacciones comerciales normales de las partes. Según los Commissioners, es contrario a la finalidad de la Sexta Directiva permitir al sujeto pasivo deducir el IVA soportado por operaciones que no tienen objeto comercial real, que no se efectúan en igualdad de condiciones, que no conllevan las cargas y riesgos inherentes normalmente a tales contratos y que no se han celebrado en el marco de las transacciones comerciales normales de las partes contratantes.

24 En este contexto, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En circunstancias como las existentes en el presente litigio, en que un operador exento en gran medida adopta una estructura de arrendamiento financiero de activos en la que participa un tercero interpuesto en lugar de comprar los activos directamente, ¿da lugar la estructura de arrendamiento financiero de activos o cualquier parte de ésta a una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Sexta Directiva en el sentido del apartado 74 de la sentencia [Halifax y otros, antes citada]?

2) Habida cuenta de que la Sexta Directiva prevé el arrendamiento financiero de activos por operadores exentos o parcialmente exentos, de la referencia del Tribunal de Justicia a «transacciones comerciales normales» en los apartados 69 y 80 de la sentencia Halifax [y otros, antes citada], así como en el apartado 27 de la sentencia Ampliscientifica [y Amplifin, antes citada], y de la falta de tal referencia en la sentencia Part Service [antes citada], ¿constituye una práctica abusiva el hecho de que un operador exento o parcialmente exento celebre dichos contratos, aunque en el marco de sus transacciones comerciales normales no realice operaciones de arrendamiento financiero?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:

a) ¿Qué importancia tiene la expresión «transacciones comerciales normales» en el contexto de los apartados 74 y 75 de la sentencia Halifax [y otros, antes citada]? ¿Reviste importancia en relación con el apartado 74, con el apartado 75 o con ambos?

b) ¿Constituye la referencia a “transacciones comerciales normales” una referencia a:

- transacciones que realiza habitualmente el contribuyente de que se trata;
- transacciones que dos o más partes realizan en igualdad de condiciones;
- transacciones que son comercialmente viables;
- transacciones que originan cargas y riesgos comerciales habitualmente inherentes a los beneficios comerciales conexos;

- transacciones que no son ficticias en la medida en que tienen un objeto comercial;
 - cualquier otro tipo o categoría de transacciones?
- 4) Si la estructura de arrendamiento financiero de activos o cualquier parte de ésta se declara constitutiva de una práctica abusiva, ¿cuál es la redefinición adecuada? En particular, ¿debe el órgano jurisdiccional nacional o la autoridad recaudadora de impuestos:
- a) no tener en cuenta la existencia del tercero interpuesto y ordenar que se abone el IVA sobre el valor normal de mercado de los alquileres;
 - b) redefinir la estructura de arrendamiento financiero como una compra directa, o
 - c) redefinir las operaciones de cualquier otro modo que el órgano jurisdiccional o la autoridad recaudadora de impuestos considere adecuado para restablecer la situación que se habría producido si no se hubieran celebrado las operaciones constitutivas de la práctica abusiva?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

25 Mediante sus cuestiones primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se dilucide si el hecho de que una empresa realice operaciones de arrendamiento financiero de activos como aquellas de las que se trata en el asunto principal, en las que participa una sociedad tercera interpuesta en vez de adquirir esos activos directamente, da lugar a la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria a la finalidad de la Sexta Directiva, y si, en la medida en que dicha empresa no lleva a cabo operaciones de arrendamiento financiero en el marco de sus transacciones comerciales normales, realizar tales operaciones constituye una práctica abusiva.

26 Procede recordar que la aplicación del Derecho de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión y que este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica también en el ámbito del IVA (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartados 69 y 70, así como Ampliscientifica y Amplifin, apartado 27).

27 Por otra parte, 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 (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 73, y Part Service, apartado 47).

28 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige que concurren dos requisitos.

29 Por una parte, 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 deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales

disposiciones (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 74, y Part Service, apartado 42).

30 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 75, y Part Service, apartado 42).

31 De la resolución de remisión se desprende que el objetivo esencial de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal era la obtención de una ventaja fiscal, a saber, el escalonamiento del pago del importe del IVA correspondiente a las adquisiciones en cuestión, con objeto de diferir la carga fiscal de Churchill Group.

32 No obstante, para llegar a la conclusión de que existe una práctica abusiva es necesario también que, pese a la aplicación formal de los requisitos previstos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, tal ventaja fiscal sea contraria al objetivo perseguido por dichas disposiciones.

33 A este respecto, procede señalar que las operaciones de arrendamiento financiero están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y que la ventaja fiscal que puede resultar eventualmente de la realización de tales operaciones no constituye, en sí misma, una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes de dicha Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a la referida Directiva.

34 En efecto, no cabe reprochar al sujeto pasivo que opte por una operación de arrendamiento financiero que le otorga una ventaja consistente, como se desprende de la resolución de remisión, en el escalonamiento del pago de su deuda tributaria en lugar de una operación de compraventa que no le ofrece tal ventaja, toda vez que ha pagado debidamente y en su totalidad el IVA correspondiente a dicha operación de arrendamiento financiero.

35 Pues bien, no se discute que así sucede por lo que respecta al IVA correspondiente a las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el litigio principal y que, respecto de cada una de tales operaciones, las sociedades interesadas abonaron el importe correcto del IVA repercutido y dedujeron, cuando pudieron, el importe correcto del IVA soportado.

36 En efecto, si Weald Leasing pudo deducir el IVA correspondiente a los bienes que adquirió se debió a que dicha sociedad no realiza actividades de seguro, sino actividades de arrendamiento financiero sujetas al IVA y no exentas.

37 Por su parte, CML y CARC no dedujeron el IVA correspondiente a los alquileres pagados a Suas, ya que el 99 % de su importe era irrecuperable.

38 Además, realizar una operación de arrendamiento financiero de un bien no supone *per se* que el importe del IVA correspondiente a dicha operación sea inferior al que se habría abonado en caso de haberse adquirido el bien.

39 En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente deberá determinar, por una parte, si los términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal son contrarios a las disposiciones de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva. Así sucedería

concretamente si se fijara el importe de los alquileres de modo que fuese anormalmente bajo y no correspondiese a realidad económica alguna.

40 Por otra parte, dicho órgano jurisdiccional deberá determinar también si la participación en dichas operaciones de una sociedad tercera interpuesta –en el caso de autos, Suas– puede obstaculizar la aplicación de las citadas disposiciones.

41 A este respecto, el referido órgano jurisdiccional deberá comprobar en particular si, como se desprende de algunos documentos obrantes en autos y se expuso en la vista, la participación de Suas en las citadas operaciones impidió a los Commissioners aplicar el anexo 6, apartado 1, de la VAT Act 1994 en lo que las concierne.

42 En este contexto, la alegación de Weald Leasing de que el principio de prohibición de las prácticas abusivas no es aplicable a la infracción de la citada disposición por cuanto ésta se incardina únicamente en el Derecho nacional no puede acogerse, dado que dicha disposición fue adoptada sobre la base del artículo 27 de la Sexta Directiva y forma parte de la legislación nacional mediante la que se aplica esta Directiva.

43 Por otra parte, no afecta a las consideraciones anteriores el hecho de que una empresa que realice operaciones de arrendamiento financiero como aquellas de que se trata en el asunto principal no lleve a cabo tales operaciones en el marco de sus transacciones comerciales normales.

44 En efecto, la declaración de la existencia de una práctica abusiva no resulta de la naturaleza de las transacciones comerciales que normalmente realiza el autor de las operaciones de que se trata, sino del objeto, finalidad y efectos de estas operaciones.

45 En otras circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que la ventaja fiscal resultante del hecho de que una empresa realice operaciones de arrendamiento financiero de activos como aquellas de que se trata en el asunto principal en lugar de adquirir esos activos directamente no constituye una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la normativa nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva, siempre que los términos contractuales de tales operaciones –en particular, los relativos a la fijación del importe de los alquileres– se correspondan con las condiciones normales de mercado y que la participación en dichas operaciones de una sociedad tercera interpuesta no obstaculice la aplicación de las citadas disposiciones, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, es irrelevante el hecho de que tal empresa no realice operaciones de arrendamiento financiero en el marco de sus transacciones comerciales normales.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

46 Habida cuenta de la respuesta dada a las dos primeras cuestiones, no procede responder a la tercera.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

47 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, cómo deberían redefinirse las operaciones de que se trata en el asunto principal si dichas operaciones o una parte de ellas fuesen constitutivas de una práctica abusiva.

48 Sobre este particular, procede recordar que, cuando se ha comprobado la existencia de una práctica abusiva, las operaciones en que ésta consiste deben ser redefinidas para restablecer la

situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva (véase la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartados 94 y 98).

49 Por lo tanto, en primer lugar, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar, basándose en las indicaciones proporcionadas en la respuesta a las cuestiones primera y segunda, si algunos elementos de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal son constitutivos de una práctica abusiva.

50 De ser así, correspondería a dicho órgano jurisdiccional, en segundo lugar, redefinir esas operaciones para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido elementos constitutivos de esta práctica abusiva.

51 Así pues, en el supuesto de que llegara a la conclusión de que algunos de los términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o de que la intervención de Suas en tales operaciones constituyen una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional remitente debe redefinir dichas operaciones sin tener en cuenta la existencia de Suas, modificando o dejando sin aplicar los referidos términos contractuales.

52 En este contexto, la redefinición que efectúe dicho órgano jurisdiccional no debe ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude (véase, en este sentido, la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 92).

53 En estas circunstancias, procede responder a la cuarta cuestión que si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyen una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad.

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 (Sala Tercera) declara:

1) **La ventaja fiscal resultante del hecho de que una empresa realice operaciones de arrendamiento financiero de activos como aquellas de las que se trata en el asunto principal en lugar de adquirir esos activos directamente no constituye una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes 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, y de la normativa nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva, siempre que los términos contractuales de tales operaciones –en particular, los relativos a la fijación del importe de los alquileres– se correspondan con las condiciones normales de mercado y que la participación en dichas operaciones de una sociedad tercera interpuesta no obstaculice la aplicación de las citadas disposiciones, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, es irrelevante el hecho de que tal empresa no realice operaciones de arrendamiento financiero en el marco de sus transacciones comerciales normales.**

2) **Si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyen una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.