



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

3 settembre 2014*

«Rinvio pregiudiziale — IVA — Sesta direttiva 77/388/CEE — Articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma — Effetto diretto — Riduzione della base imponibile — Realizzazione di due operazioni riguardanti gli stessi beni — Cessioni di beni — Autovetture vendute a rate, di cui si riprende possesso, e rivendute all'asta — Abuso di diritto»

Nella causa C-589/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regno Unito), con decisione del 10 dicembre 2012, pervenuta in cancelleria il 14 dicembre 2012, nel procedimento

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contro

GMAC UK plc,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J-C. Bonichot e A. Arabadjiev (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 5 dicembre 2013,

considerate le osservazioni presentate:

- per la GMAC UK plc, da R. Cordara, QC;
- per il governo del Regno Unito, da J. Beeko, in qualità di agente, assistita da K. Lasok, QC;
- per la Commissione europea, da R. Lyal, A. Cordewener e C. Soulay, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: l'inglese.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: i «Commissioners») e la GMAC UK plc (in prosieguo: la «GMAC») in merito all'importo assoggettabile all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per cessioni effettuate dalla GMAC in esecuzione di contratti di vendita a rate di veicoli a motore con riserva di proprietà (hire purchase).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 11, parte A, della sesta direttiva, relativo alla base imponibile all'interno del paese, prevedeva quanto segue:
 - «1. La base imponibile è costituita:
 - a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni;
 - (...)».
- 4 L'articolo 11, parte C, della sesta direttiva, contenente disposizioni diverse, al suo paragrafo 1, così disponeva:

«In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

Tuttavia, in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare a questa norma».

Il diritto del Regno Unito

- 5 Dalla decisione di rinvio emerge che la normativa che recepiva l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva comprendeva due serie di disposizioni. La prima si applicava in caso di riduzione del corrispettivo, la seconda si applicava, e conferiva un alleggerimento, vale a dire uno sgravio per credito irrecuperabile, in caso di mancato pagamento totale o parziale.

Le disposizioni nazionali riguardanti la riduzione del corrispettivo

- 6 Dal 1995, tali disposizioni erano contenute nell'articolo 38, in combinato disposto con l'articolo 24, del regolamento del 1995 relativo alla contabilizzazione e alla registrazione dell'IVA (VAT Regulations 1995). Esse prevedevano che, in caso di diminuzione del corrispettivo per una fornitura comprensiva di un importo IVA, il soggetto passivo dovesse rettificare il suo conto IVA registrando l'importo IVA di cui trattasi con segno negativo. A tal fine, una diminuzione del corrispettivo veniva riconosciuta solamente qualora essa fosse comprovata da una nota di credito o altro documento con effetto analogo. Norme equivalenti venivano applicate nel periodo 1990-1995.

Le disposizioni nazionali riguardanti il credito irrecuperabile

- 7 Per le forniture effettuate tra il 2 ottobre 1978 e il 26 luglio 1990, lo sgravio per credito irrecuperabile trovava applicazione in forza del «sistema precedente». Per le forniture effettuate tra il 1° aprile 1989 e il 19 marzo 1997, le richieste di sgravio potevano essere presentate in forza del «nuovo sistema». Durante il periodo di sovrapposizione, ossia tra il 1° aprile 1989 e il 26 luglio 1990, la richiesta poteva essere presentata in base all'uno o l'altro sistema.

– Il sistema precedente

- 8 Il sistema precedente era stato istituito dall'articolo 12 della legge finanziaria del 1978 (Finance Act 1978) e ripreso dall'articolo 22 della legge del 1983 sull'imposta sul valore aggiunto (Value Added Tax Act 1983; in prosieguo: il «VATA 1983»).
- 9 L'articolo 22 del VATA 1983 così dispone:

«(1) Qualora

- (a) un soggetto abbia fornito beni o prestato servizi dietro un corrispettivo pecuniario ed abbia esposto e versato l'imposta per siffatta fornitura o prestazione; e

- (b) il soggetto tenuto a versare l'eventuale saldo del corrispettivo sia divenuto insolvente,

il primo soggetto menzionato avrà diritto, fatti salvi il paragrafo 2 e le disposizioni del paragrafo 4, qui di seguito riportati, dietro domanda presentata ai Commissioners, ad un rimborso dell'IVA fatturabile tenuto conto del saldo non versato.

(2) Non sussiste alcun diritto ad un rimborso ai sensi del presente articolo a meno che

- (a) non venga comprovato l'importo del credito nel procedimento di insolvenza e l'importo così comprovato corrisponda al saldo del corrispettivo, ridotto dell'importo della domanda dell'interessato;

- (b) il valore della fornitura non ecceda il suo valore sul mercato aperto e

- (c) nel caso di una fornitura di beni, la proprietà delle medesime non sia stata trasferita al soggetto che ne era il destinatario (...).

- 10 Come emerge dalla decisione di rinvio, a norma dell'articolo 22 del VATA 1983, un soggetto veniva considerato insolvente ai fini del suddetto articolo se ne era stato dichiarato il fallimento o se il tribunale aveva emesso un'ordinanza relativa alla gestione del suo patrimonio nell'ambito del fallimento. Una società era insolvente se era oggetto di una liquidazione volontaria o forzata e le «circostanze erano tali che la società si trovava nell'incapacità di onorare i suoi debiti».

– Il nuovo sistema

- 11 L'articolo 11 della legge finanziaria del 1990 (Finance Act 1990) ha istituito un nuovo sistema ed abrogato il precedente sistema per le forniture successive al 26 luglio 1990.
- 12 Il nuovo sistema si applica alle forniture successive al 1° aprile 1989. Esso è stato ripreso dall'articolo 36 della legge del 1994 sull'imposta sul valore aggiunto (Value Added Tax Act 1994), redatto nei seguenti termini:
- «1) Il paragrafo 2), qui di seguito riportato, si applica qualora:
- a) un soggetto abbia fornito beni o prestato servizi dietro un corrispettivo pecuniario ed abbia esposto e versato l'imposta su tale fornitura o prestazione;
 - b) la totalità o una parte del corrispettivo della fornitura siano stati annullati nei suoi conti come credito irrecuperabile, e
 - c) sia trascorso un periodo (...) di sei mesi [che sostituisce il periodo di due anni previsto dalle disposizioni dell'articolo 11 della legge finanziaria del 1990] (con decorrenza dalla data della fornitura).
- 2) fatte salve le seguenti disposizioni del presente articolo e le norme che ne derivano, un soggetto ha diritto, presentando domanda ai Commissioners, ad un rimborso dell'importo IVA fatturabile con riguardo al saldo;
- (...)
- 4) Non sussiste alcun diritto ad un rimborso ai sensi del paragrafo 2 di cui sopra, a meno che
- a) il valore della fornitura non ecceda il suo valore ordinario, e
 - b) nel caso di una fornitura di beni, la proprietà delle medesime non sia stata trasferita al destinatario della fornitura, o a chi tragga un diritto da, tramite o per tale destinatario
- (...)».

Il decreto del 1992 in materia di imposta sul valore aggiunto sulle autovetture

- 13 Il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord ammetteva detrazioni dell'IVA sulla vendita di veicoli usati in termini sostanzialmente identici nelle sue successive normative, tra cui il decreto del 1992 in materia di imposta sul valore aggiunto sulle autovetture [Value Added Tax (Cars) Order 1992; in prosieguo: il «Cars Order»].
- 14 Conformemente all'articolo 8 del Cars Order, quando un concessionario auto vendeva un veicolo usato, l'IVA doveva essere fatturata su una base imponibile di importo pari al margine di guadagno del concessionario.
- 15 Tuttavia, l'articolo 4 del Cars Order prevedeva un trattamento specifico in caso di rivendita di veicoli ripresi dal venditore:
- «(1) Ciascuna delle operazioni qui di seguito descritte non viene considerata né una fornitura di beni né una prestazione di servizi;

- (a) La cessione di un veicolo a motore usato, da parte di chi ne abbia ripreso possesso ai termini di un accordo finanziario, qualora il veicolo sia nelle stesse condizioni in cui si trovava quando è stato ripreso (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 16 La GMAC è una società soggetta all'IVA dedita, in particolare, alla vendita a rate di veicoli a motore con riserva di proprietà.
- 17 Nell'ambito di tali vendite, un consumatore sceglie un veicolo presso un concessionario e gli chiede la concessione di un finanziamento specifico. Egli viene quindi orientato verso società di vendita a rate, quali la GMAC. Una volta raggiunto un accordo tra le tre parti, il concessionario vende l'autovettura alla società di vendita a rate la quale fornisce poi l'autovettura al consumatore finale in forza di un «contratto di vendita a rate con riserva di proprietà».
- 18 La vendita di tali veicoli da parte dei concessionari auto alla GMAC era soggetta all'IVA all'aliquota ordinaria. La fornitura dei veicoli da parte della GMAC ai clienti finali, in forza di contratti di vendita a rate, era anch'essa soggetta all'IVA all'aliquota ordinaria. In caso di inadempimento dell'acquirente, la GMAC riprendeva possesso del veicolo e lo vendeva all'asta. Il ricavato della vendita veniva imputato al saldo delle rate dovute dall'acquirente.
- 19 La fornitura di un veicolo a motore nell'ambito di un contratto di vendita a rate, ai fini dell'IVA, era considerata una fornitura di beni. L'IVA diveniva esigibile alla fornitura del veicolo da parte della GMAC ai clienti finali per l'importo complessivo dovuto, escluse le spese finanziarie. Qualora tale veicolo venisse in seguito ripreso e venduto all'asta, segnatamente ai sensi dell'articolo 4 del Cars Order, si considerava che tale vendita all'asta non fosse né una fornitura di beni né una prestazione di servizi.
- 20 I Commissioners avevano sempre ammesso che, in caso di risoluzione consensuale di un contratto di vendita a rate avente ad oggetto un veicolo a motore e comportante la rivendita di quest'ultimo, si applicasse l'articolo 38 del VAT Regulations 1995 con la conseguenza che si doveva considerare che la GMAC avesse effettuato l'operazione di vendita a rate dietro un corrispettivo ridotto al ricavato della rivendita. Tuttavia, fino alla decisione della High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regno Unito), nella causa C&E Commissioners/GMAC (2004), essi non avevano ammesso l'applicazione dello stesso regime qualora l'acquirente fosse inadempiente e il veicolo venisse ripreso e rivenduto all'asta dalla GMAC.
- 21 A partire da tale decisione, l'articolo 38 del VAT Regulations 1995 si applica anche in caso di inadempimento dell'acquirente e di rivendita all'asta del veicolo da parte della GMAC. La High Court of Justice ha altresì considerato che il Cars Order trovasse a sua volta applicazione, sicché la GMAC non deve versare l'IVA sul ricavato della vendita all'asta. Il giudice del rinvio rileva, a tal riguardo, che l'applicazione congiunta di tali disposizioni conduce ad un effetto collaterale di «guadagno insperato» (windfall) in forza del quale l'importo dell'IVA dovuto, in definitiva, è inferiore a quello che sarebbe risultato in caso di corretto recepimento della sesta direttiva.
- 22 La GMAC ha quindi promosso un nuovo procedimento, che copre a sua volta il periodo 1978-1997 ed è interamente fondato sull'effetto diretto della sesta direttiva. La sua rivendicazione riguarda ormai la parte del corrispettivo della fornitura del veicolo a motore al cliente rimasta insoluta a causa dell'inadempimento di tale cliente. Tale somma non rappresenta una riduzione del prezzo ai sensi dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva. Si tratta di un mancato pagamento parziale ai sensi della suddetta disposizione, ossia di un credito irrecuperabile.

- 23 Con lettera del 20 febbraio 2006, la GMAC ha quindi chiesto uno sgravio per credito irreuperabile riguardante il periodo 1978-1997 ed avente origine nella risoluzione di contratti di vendita a rate di veicoli a motore conclusi con clienti, a causa del mancato pagamento del prezzo di vendita pattuito. I Commissioners hanno respinto tale richiesta con decisione del 18 luglio 2006.
- 24 Il First-tier Tribunal (Tax Chamber) ha accolto il ricorso della GMAC avverso tale decisione ritenendo che le condizioni legali di ammissibilità fossero incompatibili con il diritto dell'Unione e che le richieste della GMAC volte ad ottenere lo sgravio per credito irreuperabile non comportassero né una distorsione né una rottura della neutralità fiscale contrarie al diritto dell'Unione.
- 25 Adito in appello, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ritiene al contrario che la combinazione dell'articolo 38 del VAT Regulations 1995, quale interpretato dalla decisione della High Court of Justice, nella causa C&E Commissioners/GMAC (2004), e del Cars Order non costituisca un'effettiva attuazione della sesta direttiva, in quanto si traduce in un alleggerimento dell'IVA incompatibile con la finalità della direttiva in parola e, di conseguenza, contrario al diritto dell'Unione.
- 26 Ciò premesso, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) In che misura un soggetto passivo, in caso di due operazioni relative agli stessi beni, abbia il diritto di avvalersi, al contempo, dell'effetto diretto di una disposizione della [sesta direttiva] con riguardo ad un'operazione e delle disposizioni del diritto nazionale riguardo all'altra operazione, allorché ciò produrrebbe, per le due operazioni, un risultato fiscale complessivo che né il diritto nazionale né la [sesta direttiva], applicati separatamente a tali operazioni, producono né perseguono.
 - 2) Qualora occorra rispondere alla prima questione nel senso che esistono circostanze in cui un soggetto passivo non sarebbe autorizzato ad agire in tal modo (o non vi sarebbe autorizzato in una determinata misura) quali siano dette circostanze e, segnatamente, quale sia la relazione tra le due operazioni che farebbe sorgere siffatte circostanze.
 - 3) Se le risposte alle questioni prima e seconda siano diverse a seconda che il trattamento nazionale di una delle operazioni sia conforme o meno alla sesta direttiva».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e terza

- 27 Con le sue questioni prima e terza, che occorre trattare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle del procedimento principale, uno Stato membro possa vietare ad un soggetto passivo di fare valere l'effetto diretto di tale disposizione con riguardo ad un'operazione, con la motivazione che tale soggetto passivo può fare valere disposizioni del diritto nazionale con riguardo ad un'altra operazione relativa ai medesimi beni e che l'applicazione cumulata di tali disposizioni condurrebbe ad un risultato fiscale complessivo che né il diritto nazionale né la sesta direttiva, ove applicati separatamente a tali operazioni, produrrebbero né perseguirebbero.
- 28 Tale giudice si chiede inoltre se la circostanza che il diritto nazionale applicabile a quest'ultima operazione sia conforme o meno alla sesta direttiva sia rilevante a tal riguardo.
- 29 Giova ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista del loro contenuto, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli sono legittimati a farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei

confronti dello Stato, sia quando quest'ultimo abbia omissis di recepire entro i termini la direttiva nell'ordinamento nazionale sia quando esso l'abbia recepita in modo non corretto (sentenza *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

- 30 Una disposizione del diritto dell'Unione è incondizionata se sancisce un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda la sua esecuzione o i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni dell'Unione o degli Stati membri (v. sentenza *Almos Agrárkölkereskedelmi*, EU:C:2014:328, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 L'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva definisce i casi in cui gli Stati membri sono tenuti a procedere alla riduzione della base imponibile nei limiti e alle condizioni dagli stessi fissate. In tal modo, tale disposizione obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile ogniqualevolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo (sentenza *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, punto 16).
- 32 Se tale disposizione lascia quindi agli Stati membri un certo margine discrezionale allorché essi fissano le misure che consentono di stabilire l'importo della riduzione, tale circostanza non pregiudica, tuttavia, il carattere preciso e incondizionato dell'obbligo di ammettere la riduzione della base imponibile nei casi previsti dalla suddetta disposizione. Quest'ultimo soddisfa pertanto le condizioni per produrre un effetto diretto (sentenza *Almos Agrárkölkereskedelmi*, EU:C:2014:328, punto 34).
- 33 Come esposto dal giudice del rinvio nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, le questioni sottoposte alla Corte trovano spiegazione nel fatto che, nel procedimento principale, le autorità tributarie del Regno Unito hanno considerato che il soggetto passivo non possa beneficiare contemporaneamente di un effetto collaterale di «guadagno insperato» e dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva, segnatamente in quanto l'applicazione cumulata dell'articolo 38 del VAT Regulations 1995, del Cars Order e di tale direttiva condurrebbe a un risultato fiscale complessivo che né il diritto nazionale né la predetta direttiva, ove applicati separatamente a tali operazioni, produrrebbero né perseguirebbero.
- 34 Secondo il governo del Regno Unito, in una fattispecie come quella del procedimento principale, l'IVA fatturata al consumatore finale e dovuta alle autorità tributarie non viene calcolata sul corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo in cambio delle forniture effettuate. Orbene, l'effetto diretto non sarebbe un principio del diritto dell'Unione al quale si potrebbe ricorrere al fine di conseguire un risultato opposto a quello cui mira la direttiva. Tale governo considera, pertanto, che il soggetto passivo non abbia il diritto di avvalersi delle disposizioni del diritto nazionale con riguardo ad un'operazione e dell'effetto diretto dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva con riguardo ad un'altra operazione.
- 35 Tale argomentazione non può essere accolta.
- 36 Infatti, come emerge dal punto 32 della presente sentenza, l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva è dotato di un effetto diretto cosicché, nelle circostanze del procedimento principale, la questione se un soggetto passivo quale la GMAC possa avvalersi, dopo aver fornito un bene nell'ambito di un contratto di vendita a rate, del diritto di ottenere una riduzione della base imponibile conferitogli da tale disposizione dipende dalla circostanza che i clienti della GMAC non adempiono, in tutto o in parte, i loro obblighi di pagamento nell'ambito di tale contratto.
- 37 Certamente, tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della sesta direttiva, secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente percepito ed il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (sentenza *Almos Agrárkölkereskedelmi*, EU:C:2014:328, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

- 38 Tuttavia, dal fascicolo sottoposto alla Corte emerge che, se la vendita all'asta del veicolo recuperato presso l'acquirente nell'ambito della vendita a rate non fosse, in forza del diritto nazionale stesso, esentata dall'IVA, il corrispettivo percepito per ogni operazione sarebbe soggetto a imposta. La base imponibile sarebbe allora costituita dagli importi versati dal cliente della vendita a rate e dall'acquirente nell'ambito della vendita all'asta. Così facendo, la base imponibile corrisponderebbe, conformemente al principio ricordato al punto precedente, al corrispettivo realmente percepito dalla GMAC.
- 39 Orbene, a tal riguardo occorre ricordare la giurisprudenza costante della Corte secondo cui lo Stato membro che non abbia adottato, entro i termini, i provvedimenti di attuazione imposti da una direttiva non può opporre ai singoli l'inadempimento, da parte sua, degli obblighi da essa derivanti (v., in particolare, sentenza *Rieser Internationale Transporte*, C-157/02, EU:C:2004:76, punto 22 e giurisprudenza ivi citata)
- 40 Di conseguenza, la circostanza che, in forza del diritto nazionale, la vendita all'asta del veicolo non fosse trattata come una fornitura di beni o una prestazione di servizi non può comportare che il soggetto passivo sia privato del diritto di ottenere una riduzione dell'importo imponibile in caso di mancato pagamento totale o parziale del prezzo, conformemente all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva.
- 41 Va peraltro ricordato che, secondo il principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA e risultante dall'articolo 2 della prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, 71, pag. 1301), e dall'articolo 2 della sesta direttiva, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, previa detrazione dell'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (v., in particolare, sentenze *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, punto 29, e *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 37).
- 42 Di conseguenza, in caso di mancato pagamento totale o parziale, l'importo della base imponibile del contratto di vendita a rate di un veicolo deve essere rettificato in funzione del corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo nell'ambito dello stesso contratto. Il corrispettivo percepito dal suddetto soggetto passivo, versato da un terzo nell'ambito di un'altra operazione, nella specie la vendita all'asta del veicolo restituito dall'acquirente della vendita a rate, rimane influente sulla conclusione secondo cui il suddetto soggetto passivo può avvalersi dell'effetto diretto dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva nell'ambito del contratto di vendita a rate.
- 43 Da quanto precede risulta che la questione se il diritto nazionale applicabile all'operazione di vendita all'asta sia conforme o meno alla sesta direttiva non è rilevante al fine di determinare se un soggetto passivo quale la GMAC sia legittimato ad avvalersi dei diritti derivantigli dall'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva.
- 44 Il governo del Regno Unito fa inoltre valere che sarebbe abusivo invocare l'effetto diretto di tale disposizione in maniera selettiva, in modo da creare una situazione in cui il risultato auspicato dalla normativa di cui trattasi non venga conseguito.
- 45 Occorre rilevare a tal proposito che, ai punti 74 e 75 della sentenza *Halifax e a.* (C-255/02, EU:C:2006:121), la Corte ha statuito, in particolare, che l'accertamento di una pratica abusiva in materia di IVA presuppone, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della relativa legislazione nazionale di recepimento, comportino l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione risulterebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale.

- 46 Spetta al giudice nazionale verificare, conformemente alle norme probatorie del diritto nazionale, ma senza che venga compromessa l'efficacia del diritto dell'Unione, se gli elementi costitutivi di una pratica abusiva sussistano nel procedimento principale. Tuttavia, la Corte, nel pronunciarsi su un rinvio pregiudiziale, può, ove necessario, fornire precisazioni dirette a guidare il giudice nazionale nella sua interpretazione (v., in particolare, sentenza *Halifax e a.*, EU:C:2006:121, punti 76 e 77 nonché la giurisprudenza citata).
- 47 Va evidenziato che se, come fatto valere dal governo del Regno Unito, l'obiettivo perseguito dalla sesta direttiva non può essere raggiunto, ciò avviene a causa di un effetto collaterale di «guadagno insperato» risultante esclusivamente dall'applicazione del diritto nazionale. Infatti, come emerge dal punto 38 della presente sentenza, l'ottenimento del vantaggio fiscale di cui trattasi risulta sostanzialmente dalla mancata tassazione della vendita all'asta del veicolo recuperato presso l'acquirente della vendita a rate, la quale discende dall'articolo 4 del *Cars Order*.
- 48 Peraltro, la Corte ha statuito che la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi e, in particolare, su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA. Infatti, qualora il soggetto passivo abbia la scelta tra diverse operazioni, egli ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari in modo da poter limitare la propria contribuzione fiscale (v. sentenza *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, punto 54 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni prima e terza dichiarando che l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle del procedimento principale, uno Stato membro non può vietare ad un soggetto passivo di avvalersi dell'effetto diretto di tale disposizione riguardo ad un'operazione, con la motivazione che tale soggetto passivo può avvalersi delle disposizioni del diritto nazionale riguardo ad un'altra operazione relativa ai medesimi beni e che l'applicazione cumulata di tali disposizioni condurrebbe ad un risultato fiscale complessivo che né il diritto nazionale né la sesta direttiva, ove applicati separatamente a tali operazioni, produrrebbero né perseguirebbero.

Sulla seconda questione

- 50 In considerazione della risposta fornita alla prima e alla terza questione, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

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

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

L'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle del procedimento principale, uno Stato membro non può vietare ad un soggetto passivo di avvalersi dell'effetto diretto di tale disposizione riguardo ad un'operazione, con la motivazione che tale soggetto passivo può avvalersi delle disposizioni del diritto nazionale riguardo ad un'altra

operazione relativa ai medesimi beni e che l'applicazione cumulata di tali disposizioni condurrebbe ad un risultato fiscale complessivo che né il diritto nazionale né la sesta direttiva 77/388, ove applicati separatamente a tali operazioni, produrrebbero né perseguirebbero.

Firme