

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 3 de septiembre de 2014 (\*)

«Procedimiento prejudicial — IVA — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero — Efecto directo — Reducción de la base imponible — Realización de dos operaciones sobre los mismos bienes — Entregas de bienes — Coches vendidos a plazos, recuperados y revendidos en subasta pública — Abuso de derecho»

En el asunto C-589/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Reino Unido), mediante resolución de 10 de diciembre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de diciembre de 2012, en el procedimiento entre

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

y

**GMAC UK plc,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.C. Bonichot y A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de diciembre de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del GMAC UK plc, por el Sr. R. Cordara, QC;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. J. Beeko, en calidad de agente, asistida por el Sr. K. Lasok, QC;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y A. Cordewener y por la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 11, parte C,

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

2 Esta solicitud se presentó en el marco de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y GMAC UK plc (en lo sucesivo, «GMAC») relativo a la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») para entregas efectuadas por GMAC en virtud de contratos de venta a plazos de vehículos de motor.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, relativo a la base imponible del IVA en el interior del país, establecía lo siguiente:

«1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...] por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]»

4 El artículo 11, parte C, sobre disposiciones diversas, disponía en su apartado 1:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla.»

### *Derecho del Reino Unido*

5 De la resolución de remisión se desprende que la legislación que transpuso el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva comprendía dos series de disposiciones. La primera se aplicaba en caso de reducción de la contrapartida, mientras que la segunda se aplicaba, y confería una reducción, es decir, una desgravación por crédito incobrable, en caso de falta de pago total o parcial.

Disposiciones nacionales relativas a la reducción de la contrapartida

6 Estas disposiciones figuraban, desde el año 1995, en la regla 38, en relación con la regla 24, de las VAT Regulations 1995 (Reglamento de 1995 sobre la contabilización y registro del IVA). Según estas disposiciones, en caso de disminución de la contrapartida por una entrega que incluía un importe de IVA, el sujeto pasivo debía ajustar su cuenta de IVA haciendo una entrada negativa por la cantidad correspondiente de IVA. A estos efectos, sólo se reconocía una disminución de la contrapartida si figuraba en una nota de crédito u otro documento de efectos similares. Durante el período comprendido entre 1990 y 1995 se aplicaban normas equivalentes.

#### Disposiciones nacionales relativas al crédito incobrable

7 Para las entregas efectuadas entre el 2 de octubre de 1978 y el 26 de julio de 1990, la desgravación por crédito incobrable era aplicable en virtud del «sistema antiguo». Para las entregas efectuadas entre el 1 de abril de 1989 y el 19 de marzo de 1997, las solicitudes de desgravación podían presentarse conforme al «sistema nuevo». Durante el período de solapamiento, es decir, entre el 1 de abril de 1989 y el 26 de julio de 1990, la solicitud podía presentarse con arreglo a cualquiera de los dos sistemas.

#### — Sistema antiguo

8 El sistema antiguo fue introducido por el artículo 12 de la Finance Act 1978 (Ley de Presupuestos de 1978) y se remite al artículo 22 de la Value Added Tax Act 1983 (Ley sobre el IVA de 1983; en lo sucesivo, «VATA 1983»).

9 El artículo 22 de la VATA 1983 dispone:

«a. (1) cuando

(a) una persona haya entregado bienes o prestado servicios a título oneroso y haya facturado y abonado el impuesto correspondiente y

(b) la persona responsable del pago del importe pendiente de la contrapartida haya devenido insolvente,

b. en ese caso, sin perjuicio del apartado 2 y de las disposiciones del apartado 3 de este mismo artículo, la persona mencionada en primer lugar podrá solicitar a los Commissioners la devolución del IVA exigible correspondiente al importe pendiente.

c. (2) Sólo se tendrá derecho a la devolución con arreglo al presente artículo si

(a) el importe del crédito ha sido establecido en el procedimiento de insolvencia y el importe así establecido se corresponde con el importe pendiente de la contrapartida, reducido en la importe de su solicitud;

(b) el valor de la entrega no es superior a su valor de libre mercado, y

(c) en caso de entrega de bienes, su propiedad no se ha transferido a la persona destinataria de éstos. [...]»

10 Según se desprende de la resolución de remisión, en virtud del artículo 22 del VATA 1983, se considera que una persona es insolvente a los efectos de este artículo si se ha declarado su situación de insolvencia o si el tribunal ha dictado un auto de administración de su patrimonio en el marco de un procedimiento de insolvencia. Se considera que una sociedad es insolvente si es objeto de una liquidación voluntaria o forzosa y cuando se dan «circunstancias tales que la

sociedad se encuentra en situación de imposibilidad de pagar sus deudas».

— El sistema nuevo

11 El artículo 11 de la Finance Act 1990 (Ley de Presupuestos de 1990) introdujo el sistema nuevo y derogó el antiguo para entregas posteriores al 26 de julio de 1990.

12 El sistema nuevo se aplicó a las entregas posteriores al 1 de abril de 1989. Se plasmó en el artículo 36 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley sobre el IVA de 1994), que es del siguiente tenor:

«1) El apartado 2 se aplicará cuando:

a) una persona haya entregado bienes o prestado servicios a cambio de una contrapartida en dinero, y haya facturado y abonado el impuesto correspondiente;

b) la contrapartida de dicha entrega haya sido total o parcialmente contabilizada como crédito incobrable, y

c) haya transcurrido un período de seis meses (desde la fecha de la entrega) [en lugar del período de dos años de las disposiciones del artículo 11 de la Ley de Presupuestos de 1990].

2) Sin perjuicio de las disposiciones siguientes del presente artículo y de las normas derivadas de éstas, la persona tendrá derecho a formular una solicitud a los Commissioners para que se le devuelva el IVA exigible correspondiente al importe pendiente.»

[...]

4) Sólo se tendrá derecho a la devolución con arreglo al anterior apartado 2) si

a) el valor de la entrega no es superior a su valor normal y,

b) en caso de entrega de bienes, su propiedad no se ha transferido a la persona destinataria de la entrega o a una persona con un derecho conferido por ella o que tiene su origen en dicha persona destinataria.

[...]»

Decreto de 1992 sobre el impuesto sobre el valor añadido de los vehículos

13 El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte admitía deducciones del IVA sobre la venta de vehículos de ocasión en términos sustancialmente idénticos en sus sucesivas disposiciones legislativas, entre ellas la Value Added Tax (Cars) Order 1992 (Decreto de 1992 sobre el impuesto sobre el valor añadido de los vehículos; en lo sucesivo, «Cars Order»).

14 Con arreglo a la regla 8 de la Cars Order, cuando un concesionario de automóviles vendía un vehículo de ocasión, el IVA debía facturarse sobre una base imponible cuyo importe se correspondiera con el margen del concesionario.

15 Sin embargo, la regla 4 de la Cars Order preveía un tratamiento específico en caso de reventa de vehículos recuperados por el vendedor:

«(1) No se considerarán entregas de bienes o prestaciones de servicios ninguna de las operaciones descritas seguidamente:

(a) La cesión de un vehículo de motor usado por la persona que recupera su posesión con arreglo a un acuerdo financiero, siempre que el vehículo se encuentre en el mismo estado que en el momento en que se recuperó [...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

16 GMAC es una sociedad sujeta al IVA que se dedica, en particular, a la venta a plazos de vehículos de motor.

17 En el marco de estas ventas, un consumidor elige un vehículo en un concesionario y solicita a éste que le conceda una financiación específica. En ese momento se le dirige hacia sociedades de venta a plazos, como GMAC. Cuando las tres partes llegan a un acuerdo, el concesionario vende el vehículo a la sociedad de venta a plazos, que es la que después entrega el vehículo al consumidor final en virtud de un «contrato de venta a plazos».

18 La venta de estos vehículos por parte de los concesionarios de automóviles a GMAC estaba sujeta al IVA al tipo normal. La entrega de los vehículos por parte de GMAC a los clientes finales, en virtud de contratos de venta a plazos, estaba también sujeta al IVA al tipo normal. En caso de insolvencia del comprador, GMAC recuperaba la posesión del vehículo y lo vendía en subasta pública. El producto de la venta se computaba al importe pendiente de las mensualidades adeudadas por el comprador.

19 La entrega de un vehículo de motor en el marco de un contrato de venta a plazos, a efectos del IVA, estaba considerada como una entrega de bienes. El IVA se devengaba a la entrega del vehículo por parte de GMAC a los clientes finales por el importe total adeudado, excluyendo los gastos financieros. Si, posteriormente, el vehículo se recuperaba y se vendía en subasta pública, con arreglo, en particular, a la regla 4 de la Cars Order, esta venta en subasta pública no tenía la consideración ni de entrega de bienes ni de prestación de servicios.

20 Los Commissioners siempre habían aceptado que, en caso de resolución amistosa de un contrato de venta a plazos sobre un vehículo de motor que conlleva la reventa de éste, resultaba de aplicación la regla 38 de las VAT Regulations 1995, lo que tenía como consecuencia que debía considerarse que GMAC había llevado a cabo la operación de venta a plazos a cambio de una contraprestación que queda reducida al importe del producto de la reventa. Sin embargo, hasta la resolución de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), en el asunto C&E Commissioners contra GMAC (2004), no habían aceptado que se aplicara el mismo sistema en caso de insolvencia del comprador y de recuperación y reventa del vehículo en subasta pública por GMAC.

21 A partir de esta resolución, la regla 38 de las VAT Regulations 1995 se aplica también en caso de insolvencia del comprador y de reventa en subasta pública del vehículo por GMAC. La High Court of Justice consideró igualmente que la Cars Order es también aplicable, de manera que GMAC no está obligada a pagar el IVA sobre el producto de la venta en subasta pública. El órgano jurisdiccional remitente señala a este respecto que la aplicación combinada de estas disposiciones conduce a un «efecto de beneficio inesperado» con arreglo al cual el importe del IVA adeudado, a fin de cuentas, es menor que el que se adeudaría si la Sexta Directiva hubiera sido transpuesta correctamente.

22 GMAC inició entonces un nuevo procedimiento, con relación también al período comprendido entre 1978 y 1997, basándose únicamente en el efecto directo de la Sexta Directiva. El objeto de dicho procedimiento se refiere a la parte pendiente de pago por la contraprestación de la entrega del vehículo de motor al cliente a causa de la insolvencia de éste. Esta cantidad no

representa una reducción del precio en el sentido del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva. Se trata de un impago parcial en el sentido de esta disposición, a saber, un crédito incobrable.

23 Mediante escrito de 20 de febrero de 2006, GMAC solicitó así una desgravación por crédito incobrable, con relación al período comprendido entre 1978 y 1997, originada en la resolución de contratos de venta a plazos de vehículos de motor celebrados con clientes a causa del impago del precio de venta. Los Commissioners denegaron dicha solicitud mediante resolución de 18 de julio de 2006.

24 El First Tier Tribunal (Tax Chamber) estimó el recurso de GMAC contra esta resolución, considerando que los requisitos legales exigidos eran incompatibles con el Derecho de la Unión y que las solicitudes de GMAC para la obtención de una desgravación por crédito incobrable no suponían distorsión ni ruptura de la neutralidad fiscal contrarias al Derecho de la Unión.

25 Conociendo del asunto en segunda instancia, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) considera por el contrario que la combinación de la regla 38 de las VAT Regulations 1995, en la interpretación dada por la resolución de la High Court of Justice, en el asunto C&E Commissioners v GMAC (2004), y de la Cars Order no constituye una aplicación efectiva de la Sexta Directiva, puesto que se traduce en una rebaja del IVA incompatible con la finalidad de esta Directiva y, por lo tanto, contraria al Derecho de la Unión.

26 En estas circunstancias, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En qué medida un sujeto pasivo puede, en relación con dos operaciones sobre los mismos bienes, tanto invocar el efecto directo de una disposición de la [Sexta Directiva] respecto a una operación como basarse en las disposiciones del Derecho nacional respecto a la otra operación, cuando de actuar así se produciría un resultado fiscal global respecto a las dos operaciones que ni el Derecho nacional ni la Sexta Directiva aplicados por separado a esas dos operaciones produce o pretende producir?

2) Si la respuesta a la primera cuestión es que hay circunstancias en las que el sujeto pasivo no puede hacerlo (o no tiene derecho a hacerlo en cierta medida), ¿en qué circunstancias sucede así y, en particular, qué relación entre las dos operaciones da lugar a tales circunstancias?

3) La respuesta a las cuestiones 1 y 2 ¿será diferente en función de que el tratamiento de la operación por el Derecho nacional sea conforme con la Sexta Directiva?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Sobre las cuestiones primera y tercera*

27 Mediante sus cuestiones primera y tercera, que es preciso examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del procedimiento principal, un Estado miembro puede impedir que un sujeto pasivo invoque el efecto directo de esta disposición con respecto a una operación, basándose en que este sujeto pasivo puede alegar disposiciones de Derecho nacional respecto a otra operación sobre los mismos bienes y de que la aplicación acumulada de estas disposiciones produciría un resultado fiscal global que ni el Derecho nacional ni la Sexta Directiva, aplicados por separado a estas operaciones, produce o pretende producir.

28 Este órgano jurisdiccional se pregunta además si es pertinente a este respecto el hecho de que el Derecho nacional aplicable a esta última operación sea conforme o no con la Sexta Directiva.

29 Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de ésta (sentencia *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 31 y jurisprudencia citada).

30 Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros (sentencia *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, apartado 32 y jurisprudencia citada).

31 El párrafo primero del apartado 1 de la parte C del artículo 11 de la Sexta Directiva define los casos en los cuales los Estados miembros están obligados a proceder a la reducción de la base imponible en la cuantía correspondiente y en las condiciones que ellos mismos determinen. Así pues, dicha disposición obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible cuando, después de haberse convenido una operación, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo (sentencia *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, apartado 16).

32 Aunque esta disposición reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar las medidas necesarias para determinar el importe de la reducción, esta circunstancia no afecta, sin embargo, al carácter preciso e incondicional de la obligación de permitir la reducción de la base imponible en los supuestos previstos por dicha disposición. En consecuencia, ésta cumple los requisitos para producir efecto directo (sentencia *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, apartado 34).

33 Como ha expuesto el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial, las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia están determinadas por el hecho de que, en el litigio principal, las autoridades fiscales del Reino Unido consideraron que el sujeto pasivo no podía beneficiarse simultáneamente de un «efecto de beneficio inesperado» y del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva, en particular por el hecho de que la aplicación acumulada de la regla 38 de las VAT Regulations 1995, de la Cars Order y de esta Directiva conduciría a un resultado fiscal global que ni el Derecho nacional ni dicha Directiva, aplicados por separado a estas operaciones, produce o pretende producir.

34 Según el Gobierno del Reino Unido, en una situación como la del litigio principal, el IVA facturado al consumidor final y adeudado a las autoridades fiscales no está en función de la contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo a cambio de las entregas efectuadas. Este Gobierno considera que el efecto directo no es un principio que se pueda utilizar para alcanzar un resultado opuesto al perseguido por la Directiva y que el sujeto pasivo no tiene derecho a invocar disposiciones del Derecho nacional respecto a una operación y el efecto directo del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva respecto a otra operación.

35 No puede acogerse esta argumentación.

36 En efecto, según se desprende del apartado 32 de la presente sentencia, el artículo 11,

parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva tiene efecto directo, si bien, en las circunstancias del litigio principal, la cuestión de si un sujeto pasivo como GMAC puede alegar, tras haber entregado un bien en el marco de un contrato de venta a plazos, el derecho a obtener una reducción de la base imponible que le confiere esta disposición depende de la circunstancia de que los clientes de GMAC incumplan total o parcialmente su obligación de pago en el marco de este contrato.

37 Ciertamente, dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Sexta Directiva, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (sentencia *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, apartado 22 y jurisprudencia citada).

38 No obstante, de los documentos aportados al Tribunal de Justicia se desprende que, si la venta en subasta pública del vehículo recuperado del comprador no estuviera exenta de IVA, con arreglo al propio Derecho nacional, la contrapartida percibida por cada operación estaría sujeta al impuesto. La base imponible estaría entonces constituida por los importes pagados por el cliente de la venta a plazos y por el adquirente en la subasta pública. Con ello, con arreglo al principio expuesto en el apartado precedente, la base imponible correspondería a la contrapartida realmente percibida por GMAC.

39 Ahora bien, procede recordar la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia según la cual el Estado miembro que no ha adoptado a su debido tiempo las medidas de ejecución impuestas por una directiva no puede oponer a los particulares su propio incumplimiento de las obligaciones que ésta impone (véase, en particular, la sentencia *Rieser Internationale Transporte*, C?157/02, EU:C:2004:76, apartado 22 y jurisprudencia citada).

40 Por lo tanto, la circunstancia de que, en virtud del Derecho nacional, la venta del vehículo en subasta pública no se consideraba una entrega de bienes ni una prestación de servicios no puede privar al sujeto pasivo del derecho a obtener una reducción del importe imponible en caso de impago total o parcial del precio, con arreglo al artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

41 Debe recordarse que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3) y del artículo 2 de la Sexta Directiva, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del impuesto que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse, en particular, las sentencias *Midland Bank*, C?98/98, EU:C:2000:300, apartado 29, y *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, apartado 37).

42 Por lo tanto, en caso de impago total o parcial, el importe de la base imponible del contrato de venta a plazos debe ajustarse en función de la contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo en el marco de ese mismo contrato. La contrapartida recibida por este sujeto pasivo, pagada por un tercero en el marco de otra operación, en este caso concreto la venta en subasta pública del vehículo devuelto por el comprador, no tiene ninguna incidencia para concluir que dicho sujeto pasivo puede invocar el efecto directo del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva en el marco del contrato de venta a plazos.

43 De lo que antecede resulta que la cuestión de si el Derecho nacional aplicable a la operación de venta en subasta pública es conforme o no con la Sexta Directiva no es pertinente para determinar si un sujeto pasivo como GMAC puede invocar legítimamente los derechos que le

confiere el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

44 El Gobierno del Reino Unido alega además que sería abusivo invocar el efecto directo de esta disposición de una manera selectiva, forzando una situación en la que no se alcanza el resultado perseguido por la legislación en cuestión.

45 Procede recordar a este respecto que, en los apartados 74 y 75 de la sentencia Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), el Tribunal de Justicia declaró, en particular, que la comprobación de que existe una práctica abusiva en materia de IVA exige, por una parte, que, 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 transponga esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión consista en obtener una ventaja fiscal.

46 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. Sin embargo, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, puede aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación (véase, en particular, la sentencia Halifax y otros, EU:C:2006:121, apartados 76 y 77 y jurisprudencia citada).

47 Es preciso señalar que, como alega el Gobierno del Reino Unido, no puede alcanzarse el objetivo perseguido por la Sexta Directiva por la razón de que existe un «efecto de beneficio inesperado» que resulta exclusivamente de la aplicación del Derecho nacional. En efecto, como se desprende del apartado 38 de la presente sentencia, la obtención de la ventaja fiscal en cuestión resulta, en esencia, de la no imposición de la venta en subasta pública del vehículo recuperado del comprador en virtud de la regla 4 de la Cars Order.

48 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen objetivo del IVA. En efecto, cuando un sujeto pasivo puede elegir entre diferentes operaciones, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal (véase la sentencia RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, apartado 54 y jurisprudencia citada).

49 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera que el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del procedimiento principal, un Estado miembro no puede impedir que un sujeto pasivo invoque el efecto directo de esta disposición con respecto a una operación, basándose en que este sujeto pasivo puede alegar disposiciones de Derecho nacional respecto a otra operación sobre los mismos bienes y en que la aplicación acumulada de estas disposiciones produciría un resultado fiscal global que ni el Derecho nacional ni la Sexta Directiva, aplicados por separado a estas operaciones, produce o pretende producir.

#### *Sobre la segunda cuestión*

50 A la vista de la respuesta dada a las cuestiones primera y tercera, no procede responder a la segunda cuestión.

## **Costas**

51 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

**El artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, 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, debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del procedimiento principal, un Estado miembro no puede impedir que un sujeto pasivo invoque el efecto directo de esta disposición con respecto a una operación, basándose en que este sujeto pasivo puede alegar disposiciones de Derecho nacional respecto a otra operación sobre los mismos bienes y en que la aplicación acumulada de estas disposiciones produciría un resultado fiscal global que ni el Derecho nacional ni la Sexta Directiva, aplicados por separado a estas operaciones, produce o pretende producir.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés