Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

22 de novembro de 2017 *

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigos 4.°, n.º 3, alínea a), e 13.°, B, alínea g) — Isenção das entregas de edifícios e do terreno da sua implantação diferentes das visadas no artigo 4.º, n.º 3, alínea a) — Princípio da proibição de práticas abusivas — Aplicabilidade na falta de disposições nacionais de transposição desse princípio — Princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima»

No processo C-251/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Supreme Court (Supremo Tribunal, Irlanda), por decisão de 21 de abril de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 2 de maio de 2016, no processo

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

contra

T. G. Brosnan,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz (relator), presidente de secção, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 27 de abril de 2017,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de E. Cussens, J. Jennings e V. Kingston, por D. Lynch e J. O'Malley, solicitors, B. Murray, SC, e F. Mitchell, barristers,

– em representação da Irlanda, por E. Creedon, J. Quaney, e A. Joyce, na qualidade de agentes, assistidos por N. Travers, SC,

* Língua do processo: inglês.

– em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de setembro de 2017,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), e do princípio da proibição de práticas abusivas em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Edward Cussens, John Jennings e Vincent Kingston a T. G. Brosnan, Inspector of Taxes (Inspetor dos Impostos, Irlanda), na qualidade de representante do Office of the Revenue Commissioners (Serviço dos Comissários das Receitas, Irlanda) (a seguir, «Administração Fiscal»), a respeito da cobrança de IVA referente a vendas de bens imóveis.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, estão sujeitas a IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 4.º, n.º 3, dessa diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no n.º 2 e, designadamente, uma das seguintes operações:

a) A entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada anteriormente à primeira ocupação; os Estados-Membros podem definir as modalidades de aplicação deste critério às transformações de imóveis e, bem assim, a noção de terreno da sua implantação.

Os Estados-Membros podem aplicar critérios diferentes do da primeira ocupação, tais como o do prazo decorrido entre a data de conclusão do imóvel e a da primeira entrega, ou o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior, desde que tais prazos não ultrapassem, respetivamente, cinco e dois anos

Por edifício entende-se qualquer construção incorporada no terreno;

[…]»

5 O artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Diretiva, dispõe:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[…]

g) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com exceção dos indicados no n.º 3, alínea a), do artigo 4.º»

6 O artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça estabelece:

«Para além do texto das questões submetidas ao Tribunal a título prejudicial, o pedido de decisão prejudicial deve conter:

a) uma exposição sumária do objeto do litígio bem como dos factos pertinentes, conforme apurados pelo órgão jurisdicional de reenvio, ou, no mínimo, uma exposição dos dados factuais em que as questões assentam;

b) o teor das disposições nacionais suscetíveis de se aplicar no caso concreto e, sendo caso disso, a jurisprudência nacional pertinente;

c) a exposição das razões que conduziram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade de certas disposições do direito da União, bem como o nexo que esse órgão estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal.»

Direito irlandês

7 O Value Added Tax Act 1972 (Lei de 1972 sobre o imposto sobre o valor acrescentado), na sua versão aplicável ao litígio do processo principal (a seguir «lei do IVA»), dispõe, na section 4(1), (2) e (4):

«(1)

(a) A presente section aplica-se aos bens imóveis
(i) que tenham sido objeto de transformação pela pessoa que efetua a entrega ou por sua conta;
[…]

[…]

(b) Na presente section, entende se por “direito”, em relação aos bens imóveis, a propriedade ou um direito de propriedade que foi constituído por um prazo não inferior a dez anos […]; a referência à cessão de um direito compreende a referência à constituição de um direito […].[…]

(2) […] [P]ara efeitos da presente lei, considerar-se-á que foi efetuada uma entrega de bens imóveis se, e apenas se, uma pessoa que seja titular de um direito sobre os bens imóveis aos quais se aplica a presente section dispuser (nomeadamente através de restituição ou cessão), relativamente à totalidade ou a qualquer parte desses bens, de tal direito ou de um direito dele decorrente.

[…]

(4) Quando uma pessoa que é titular de um direito sobre os bens imóveis aos quais se aplica a presente section dispuser, relativamente à totalidade ou a qualquer parte desses bens, de um direito decorrente daquele direito em condições tais que retenha o direito de reversão sobre o direito alienado, considerar-se-á, no que respeita ao direito de reversão retido, […] que essa pessoa afetou os bens ou parte deles, conforme o caso, a um fim alheio ao da sua atividade.»

8 A section 4(6)(a), da mesma lei dispõe que está isento de IVA, designadamente, a entrega de bens imóveis:

«relativamente aos quais não existia, nem teria existido […] a favor da pessoa que efetua a entrega, um direito à dedução ao abrigo da section 12, em relação a qualquer imposto suportado ou pago pela entrega ou pela construção dos bens […]»

9 A section 4(9) da mesma lei enuncia:

«Quando a cessão de direitos sobre bens imóveis seja tributável e os mesmos bens não tenham sido objeto de construção desde a data da cessão dos referidos direitos (adiante designados na presente subsection por "direitos sujeitos a tributação"), qualquer cessão de direitos sobre os bens em causa posterior à referida data por parte de outra pessoa que não o adquirente dos direitos sujeitos a tributação é considerada, para os efeitos da presente lei, uma entrega de bens imóveis a que se aplica a subsection.»

10 A section 10(9) da lei do IVA diz respeito à avaliação do montante sujeito a IVA no que se refere às entregas de bens imóveis e às prestações de serviços que consistem na construção de bens imóveis. Esta section 10(9)(a)(b), prevê:

«(a) […] [O] valor de qualquer direito sobre os bens alienados no âmbito da entrega é incluído no preço.

(b) O valor de qualquer direito sobre bens imóveis é o preço normal de mercado do mesmo direito. […].»

11 De acordo com a regulation 19(2)(b) do Value Added Tax Regulations 1979 (Regulamento de 1979 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado), que regulamenta a referida section 10(9), não será tomado em consideração o valor do direito de reversão do alienante referente à alienação de um direito decorrente de um direito sobre bens imóveis se, nos termos do contrato de alienação, o direito for alienado por um prazo igual ou superior a 20 anos.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 Os recorrentes no processo principal eram comproprietários de uma urbanização situada na cidade de Baltimore, na Irlanda, na qual construíram quinze casas de férias para revenda.

13 Antes de as vender, os recorrentes realizaram, em março e abril de 2002, várias operações com uma sociedade a eles ligada, a Shamrock Estates Limited. Em 8 de março de 2002, celebraram dois contratos de arrendamento com aquela sociedade, por um lado, um contrato de arrendamento pelo qual lhe deram de arrendamento os referidos imóveis pelo prazo de 20 anos e um mês a contar dessa data (a seguir «arrendamento de longa duração») e, por outro, um contrato de subarrendamento, pelo qual a Shamrock Estates subarrendou esses imóveis aos recorrentes no processo principal pelo prazo de dois anos.

14 Em 3 de abril de 2002, estes dois contratos de arrendamento foram extintos por acordo dos arrendatários, de forma que os recorrentes no processo principal retomaram a plena propriedade dos bens imóveis em causa no processo principal.

15 Em maio de 2002, os recorrentes no processo principal venderam todos os bens imóveis a terceiros, que adquiriram a sua propriedade plena.

16 Resulta da decisão de reenvio que, nos termos da section 4(9), da lei do IVA, não era devido nenhum montante de IVA em razão dessas vendas, pelo facto de esses bens imóveis em causa no processo principal terem sido anteriormente objeto de uma primeira entrega sujeita a IVA no âmbito do arrendamento de longa duração. Segundo a legislação nacional em causa no processo principal, só o arrendamento de longa duração está sujeito a IVA.

17 Por aviso de liquidação de 27 de agosto de 2004, a Administração Fiscal pediu aos recorrentes no processo principal um pagamento suplementar de IVA a título das vendas dos imóveis realizadas em maio de 2002. A Administração Fiscal considerou que os contratos de arrendamento em causa no processo principal, que previam o arrendamento e o subarrendamento dos bens, constituíam uma primeira entrega artificialmente criada para evitar a tributação das vendas ulteriores, pelo que essa entrega não devia ser levada em conta para efeitos de determinação do IVA.

18 Os recorrentes no processo principal interpuseram recurso contra os avisos de liquidação de 27 de agosto de 2004 para o Appeal Commissioner (Comissário de Recursos, Irlanda), que não obteve provimento.

19 O Circuit Court de Cork (Tribunal Itinerante de Cork, Irlanda) negou provimento ao recurso interposto pelos recorrentes no processo principal contra a decisão do Appeal Commissioner (Comissário dos Recursos), mas, a pedido dos recorrentes, remeteu algumas questões de direito High Court (Tribunal de Recurso, Irlanda), baseando-se na constatação de que os contratos de arrendamento em causa no processo principal não correspondiam a nenhuma realidade comercial e foram celebrados para reduzir o montante do IVA devido no âmbito da venda dos bens imóveis em causa no processo principal.

20 Em resposta a essas questões, a High Court (Tribunal de Recurso) declarou que os referidos contratos de arrendamento, por não corresponderem a nenhuma realidade comercial, eram constitutivos de uma prática abusiva nos termos do acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, a seguir «acórdão Halifax», EU:C:2006:121). Além disso, considerou que o princípio da proibição de práticas abusivas, como resulta da doutrina do acórdão Halifax é geralmente aplicável e exige que os tribunais nacionais qualifiquem as medidas abusivas de acordo com a realidade, mesmo na ausência de legislação nacional que transponha esse princípio.

21 Os recorrentes no processo principal interpuseram recurso da decisão da High Court (Tribunal de Recurso) para a Supreme Court (Supremo Tribunal, Irlanda).Sustentam que, na falta de uma norma nacional de transposição do princípio da proibição de práticas abusivas, esse princípio não lhes pode ser oposto para afastar o seu direito à isenção da venda dos bens imóveis em causa no processo principal resultante da section 4(9) de lei do IVA. A aplicação desse princípio vai contra os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima.

22 Alegam igualmente que as operações em causa no processo principal não são constitutivas de um abuso de direito no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante do acórdão Halifax, pelo facto de, segundo alegam, essas operações não terem respeitado formalmente as disposições da Sexta Diretiva ou disposições nacionais de transposição dessa diretiva, uma vez que essas operações se basearam na section 4(9) de lei do IVA que, segundo alegam, é incompatível com a referida diretiva.

Além disso, o fim prosseguido pelas operações, que consiste na alienação dos bens imóveis em causa no processo principal de uma maneira fiscalmente eficaz, não é contrário aos objetivos da Sexta Diretiva. A Administração Fiscal opôs-se a esta argumentação.

23 O tribunal de reenvio salienta que está vinculado pelas constatações do Circuit Court de Cork (Tribunal Itinerante de Cork) enunciadas no n.º 19 do presente acórdão. Esclarece que, no processo principal, a Administração Fiscal não alegou que os recorrentes no processo principal tivessem cometido fraude nem provou a existência de normas nacionais que a obrigassem a ignorar operações constitutivas de uma prática abusiva.

24 Nestas circunstâncias, a Supreme Court (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Tem o princípio do abuso de direito, nos termos em que é reconhecido no acórdão do Tribunal [Halifax] como sendo diretamente aplicável no âmbito do IVA, efeitos diretos em relação a um particular, na falta de uma medida nacional, legislativa ou judicial, que o torne efetivo, em circunstâncias como as do caso vertente, em que a reclassificação de operações prévias à alienação dos imóveis e das próprias operações de alienação dos mesmos (coletivamente designadas como "operações dos recorrentes") nos termos propugnados [pela Administração Fiscal], dá origem a tributação dos recorrentes em sede de IVA, tributação essa a que não há lugar em conformidade com a correta aplicação das disposições da legislação nacional vigentes [às] operações dos recorrentes?

2. Caso a resposta à [primeira] questão […] seja afirmativa, e o princípio do abuso do direito tenha efeitos diretos em relação a um particular, mesmo na falta de uma medida nacional, legislativa ou judicial, que o torne efetivo, era o referido princípio suficientemente claro e preciso para poder ser aplicado às operações dos recorrentes, as quais foram concluídas antes de o Tribunal de Justiça proferir o acórdão Halifax, e tendo em conta, em especial, os princípios da segurança jurídica e da proteção das legítimas expectativas dos recorrentes?

3) Caso o princípio do abuso do direito seja aplicável às operações dos recorrentes e estas tenham, por consequência, de ser reclassificadas,
   a) qual o mecanismo legal aplicável para efeitos de liquidação e de cobrança do IVA devido sobre as operações dos recorrentes, atendendo a que, à luz da legislação nacional, não há lugar a tributação, a liquidação ou a cobrança de IVA, e
   b) de que forma devem os tribunais nacionais garantir o cumprimento da referida obrigação fiscal?

4) Ao determinar se a finalidade essencial das operações dos recorrentes consistiu em obter uma vantagem fiscal, deve o tribunal nacional considerar as operações prévias à alienação dos imóveis (que se apurou terem sido efetuadas unicamente por motivos fiscais) isoladamente, ou o objetivo das operações dos recorrentes deve ser apreciado no seu conjunto?

5) Deve a section 4(9) da [lei do IVA] ser tratada como legislação nacional que transpõe a [Sexta Diretiva], apesar de ser incompatível com o artigo 4.º, n.º 3, da Sexta Diretiva, cuja correta aplicação levaria a que os recorrentes fossem tratados como sujeitos passivos, no que se refere às entregas efetuadas antes da primeira ocupação dos imóveis, não obstante ter havido uma cessão prévia sujeita a imposto?

6) Se a section 4(9) for considerada incompatível com a Sexta Diretiva, constitui a sua invocação pelos recorrentes um abuso do direito, contrário aos princípios consignados no acórdão Halifax?

7) Em alternativa, se a section 4(9) não for considerada incompatível com a Sexta Diretiva, obtiveram os recorrentes uma vantagem fiscal contrária aos objetivos prosseguidos pela Diretiva e/ou pela section 4?

8) Se a section 4(9) não for tratada como disposição de transposição da Sexta Diretiva, é o princípio do abuso de direito tal como consagrado no acórdão Halifax aplicável, não obstante, às operações em questão no que respeita aos critérios definidos pelo Tribunal de Justiça no dito acórdão?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e segunda questões

25 Com a primeira e segunda questões, que devem ser apreciadas conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que pode ser diretamente aplicado, independentemente de uma medida nacional que lhe dê aplicação na ordem jurídica interna, para recusar a isenção de IVA da venda de bens imóveis, como as que estão em causa no processo principal. Tendo as operações em causa no processo principal sido realizadas antes de ter sido proferido o acórdão Halifax, aquele tribunal interroga-se igualmente sobre a questão de saber se tal aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas a essas operações é conforme com os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima e, designadamente, se se pode considerar que o referido princípio tem um conteúdo suficientemente claro e preciso.

26 A título liminar, importa constatar que essas questões estão formuladas em termos que invocam a jurisprudência relativa ao efeito direto das diretivas. Segundo essa jurisprudência, as disposições de uma diretiva que, do ponto de vista do seu conteúdo, sejam incondicionais e suficientemente precisas podem ser diretamente invocadas contra o Estado, mas não podem, por si mesmas, criar obrigações para os particulares e não podem portanto, enquanto tais, contra eles ser invocadas num tribunal nacional (v., neste sentido, especialmente, acórdão de 12 de dezembro de 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, n.os 18 e 22 e jurisprudência referida). Assim, as obrigações decorrentes de uma diretiva devem ser transpostas para o direito nacional para poderem ser diretamente invocadas contra um particular.

27 Em contrapartida, importa salientar que o princípio da proibição de práticas abusivas, tal como é aplicado em matéria de IVA pela jurisprudência resultante do acórdão Halifax, não constitui um princípio estabelecido por uma diretiva, mas tem fundamento na jurisprudência constante, referida nos n.os 68 e 69 daquele acórdão, segundo a qual, por um lado, os particulares não podem invocar fraudulenta ou abusivamente as normas do direito da União (v., designadamente, acórdãos de 12 de maio de 1998, Kefalas e o., C-367/96, EU:C:1998:222, n.º 20; de 23 de março de 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, n.º 33; e de 3 de março 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, n.º 32) e, por outro, a aplicação da regulamentação da União não pode ser alargada ao ponto de cobrir as práticas abusivas de operadores económicos (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 11 de outubro de 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, n.º 21; de 3 de março de 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, n.º 21; e de 14 de dezembro de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, n.º 51).

28 Embora o Tribunal de Justiça tenha declarado, nos n.os 70 e 71 do acórdão Halifax, que o princípio da proibição de práticas abusivas se aplica igualmente no domínio do IVA, salientando que a luta contra possíveis fraudes, evasões fiscais e abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva, daqui não decorre que a aplicação deste princípio neste domínio esteja submetida a uma exigência de transposição, como as disposições dessa diretiva.

29 Além disso, importa sublinhar, por um lado, que a jurisprudência referida no n.º 27 do presente acórdão foi proferida em diversas matérias do direito da União como, por exemplo, o direito das sociedades (acórdãos de 12 de maio de 1998, Kefalas e o., C-367/96, EU:C:1998:222, e de 23 de março de 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), a política agrícola comum (acórdãos de 11 outubro de

1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; de 3 de março de 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82; e de 14 de dezembro de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) e o domínio do IVA (acórdão de 3 de março de 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas aos direitos e vantagens previstos no direito da União é feita independentemente da questão de saber se esses direitos e vantagens se baseiam nos Tratados (v., no que se refere às liberdades fundamentais, designadamente, acórdãos de 3 de dezembro de 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, n.º 13, e de 9 de março de 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, n.º 24), num regulamento (acórdãos de 6 de abril de 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, n.os 19 e 20, e de 13 de março de 2014, SICES e o., C-155/13, EU:C:2014:145, n.os 29 e 30) ou numa diretiva (v., em matéria de IVA, designadamente acórdãos de 3 de março de 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, n.º 32; Halifax, n.os 68 e 69; e de 13 de março de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 40). Conclui-se assim que este princípio não tem a mesma natureza dos direitos e vantagens aos quais se aplica.

31 O princípio da proibição de práticas abusivas, tal como aplicado em matéria de IVA pela doutrina decorrente do acórdão Halifax, tem, assim, o caráter geral que é, por natureza, inerente aos princípios gerais do direito da União (v., por analogia, acórdão de 15 de outubro de 2009, Audiolux e o., C-101/08, EU:C:2009:626, n.º 50).

32 Deve ainda acrescentar-se que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a negação de um direito ou vantagem devido à prática de factos abusivos ou fraudulentos não é mais do que a simples consequência da constatação de que, em caso de fraude ou de abuso de direito, as condições objetivas necessárias para a obtenção da vantagem pretendida não estão realmente satisfeitas e, assim, essa recusa não carece de base legal específica (v., neste sentido, acórdãos de 14 de dezembro de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, n.º 56; Halifax, n.º 93; e de 4 de junho de 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, n.º 28).

33 Assim, o princípio da proibição de práticas abusivas pode ser oposto a um sujeito passivo para lhe ser negado o benefício, designadamente, do direito à isenção de IVA, mesmo na falta de disposições do direito nacional que prevejam essa recusa (v., neste sentido, acórdão de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, n.º 62).

34 Contrariamente ao que sustentam os recorrentes no processo principal, o facto de a situação que deu lugar ao acórdão referido no número anterior dizer respeito a casos de fraude não permite concluir que essa jurisprudência seja unicamente aplicável a esses casos, e não a casos de abusos. Com efeito, como resulta designadamente dos n.os 56 e 57 do acórdão de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455), para chegar à conclusão enunciada no número anterior, o Tribunal de Justiça baseou-se especialmente na sua jurisprudência constante, recordada nos n.os 27 e 32 do presente acórdão, que se refere quer a casos de fraude quer a situações que implicam práticas abusivas.

35 A jurisprudência que os recorrentes no processo principal invocam nas suas observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça não põe em causa a conclusão constante do n.º 33 do presente acórdão.

36 Com efeito, embora tenha declarado nos n.os 87, 90 e 91 do acórdão Halifax, que, na falta de uma disposição da Sexta Diretiva sobre a questão do reembolso do IVA, cabe aos Estados-Membros determinar as condições em que o IVA pode ser reembolsado *a posteriori* pelo Tesouro quando a existência de uma prática abusiva tiver sido constatada, o Tribunal de Justiça decidiu não sobre as

condições de aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas, mas unicamente sobre as modalidades processuais do reembolso do IVA que as autoridades nacionais são obrigadas a fazer após constatarem, em conformidade com este princípio, a existência de uma prática abusiva.

37 Os acórdãos de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), e de 12 de fevereiro de 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), que os recorrentes no processo principal invocam neste mesmo contexto, referem-se igualmente, como a doutrina do acórdão Halifax referida no número anterior, às modalidades processuais relativas à aplicação do referido princípio, referentes à faculdade ou à obrigação de o juiz nacional controlar oficiosamente a existência de fraude fiscal (acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 39) e à possibilidade de submeter a aplicação das normas nacionais de luta contra o abuso de direito e a fraude a um processo prévio caracterizado, nomeadamente, pela audição da pessoa e causa (acórdão de 12 de fevereiro de 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, n.º 34).

38 Finalmente, no tocante ao acórdão de 5 de julho de 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), resulta dos seus n.os 38 e 48 do mesmo que o Tribunal de Justiça se pronunciou não sobre as condições de aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas, mas sobre as condições de aplicação de uma disposição específica prevista numa diretiva que permitiam aos Estados-Membros negar a isenção prevista naquela Diretiva, quando a operação em causa tiver como objetivo principal, ou como um dos seus objetivos principais, a fraude ou a evasão fiscal. Se o Tribunal de Justiça, no n.º 48 do referido acórdão, colocou o acento na existência de normas de direito interno sobre o abuso de direito, a fraude ou a evasão fiscal que podem ser objeto de uma interpretação conforme, essa jurisprudência refere-se a essa disposição do direito secundário e não é, portanto, aplicável ao princípio geral de proibição de práticas abusivas.

39 O tribunal de reenvio interroga-se igualmente sobre a conformidade com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima de uma aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas, como resulta do acórdão Halifax, às operações em causa no processo principal realizadas antes de ter sido proferido esse acórdão.

40 Ora, tal aplicação do direito da União é conforme com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima (v., neste sentido, acórdãos de 22 de janeiro de 2015, Balazs, C-401/13 e C-432/13, EU:C:2015:26, n.os 49 e 50 e jurisprudência referida, e de 19 de abril de 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, n.os 38 a 40).

41 Com efeito, a interpretação que o Tribunal de Justiça faz do direito da União, no exercício da competência que lhe é conferida pelo artigo 267.º TFUE, clarifica e precisa, sempre que necessário, o significado e o alcance deste direito, tal como deve ser ou deveria ter sido entendido e aplicado desde a data da sua entrada em vigor. Daqui resulta que, salvo em circunstâncias verdadeiramente excecionais, cuja existência não foi contudo invocada no caso vertente, o direito da União assim interpretado deve ser aplicado pelo juiz mesmo a relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida do pedido de interpretação, se, além disso, se encontrarem reunidas as condições que permitem submeter aos tribunais competentes um litígio relativo à aplicação deste direito (v., designadamente, acórdãos de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, n.os 44 e 45 e jurisprudência referida, e de 19 de abril de 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, n.º 40).

42 Há ainda que salientar que no, acórdão Halifax, o Tribunal de Justiça não limitou os efeitos no tempo da interpretação que deu do princípio da proibição de práticas abusivas no domínio do IVA. Ora, tal limitação só pode ser admitida num acórdão que decida sobre a interpretação solicitada, exigência que garante a igualdade de tratamento dos Estados-Membros e de outros sujeitos de direito face a este direito e que cumpre por isso mesmo as exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica (v., neste sentido, acórdãos de 6 de março de 2007, Meilicke e o., C-292/04, EU:C:2007:132, n.º 36, e de 23 de outubro de 2012, Nelson e o., C-581/10 e C-629/10, EU:C:2012:657, n.º 91).

43 No que se refere, por outro lado, à questão de saber se os recorrentes no processo principal podem, no quadro do litígio no processo principal, invocar os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima para contestar a recusa da isenção de IVA, segundo jurisprudência constante, um sujeito passivo que criou as condições para obter um direito de forma abusiva ou fraudulenta não pode invocar esses princípios para se opor à recusa de concessão do direito em causa em aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas (v., neste sentido, acórdãos de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 38; Halifax, n.º 84; e de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, n.º 60).

44 Tendo em conta estas considerações, há que responder à primeira e segunda questões que o princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que pode ser diretamente aplicado, independentemente de uma medida nacional que lhe dê aplicação na ordem jurídica interna, para recusar a isenção de IVA da venda de bens imóveis, como as que estão em causa no processo principal, realizadas antes de ter sido proferido o acórdão Halifax, sem que a tal se oponham os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima.

Quanto à terceira questão

45 Com a sua terceira questão, o tribunal de reenvio pretende saber, em substância, como deve ser interpretada a Sexta Diretiva para determinar, no caso de as operações em causa no processo principal deverem ser objeto de requalificação em aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas, qual o fundamento jurídico em que se pode basear a tributação em IVA das operações que não sejam constitutivas de tal prática abusiva.

46 Importa recordar que, quando se verifique a existência de uma prática abusiva, as operações implicadas devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva. Essa requalificação não deve no entanto ir para além do necessário para garantir a exata cobrança do IVA e evitar a fraude (v., neste sentido, acórdãos Halifax, n.ºs 92, 94 e 98, e de 22 de dezembro de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, n.ºs 48 e 52).

47 Decorre desta jurisprudência que a aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas em matéria de IVA implica, em primeiro lugar, a determinação da situação tal como ela existiria na falta das operações constitutivas dessa prática abusiva e, em seguida, a apreciação dessa situação requalificada à luz das disposições pertinentes do direito nacional e da Sexta Diretiva.

48 Assim, o princípio da proibição de práticas abusivas obriga as autoridades nacionais, em substância, a aplicar a legislação pertinente em matéria de IVA às operações em causa, abstraindo das operações que são constitutivas de uma prática abusiva.

49 No caso em apreço, e na hipótese de o tribunal de reenvio constatar que os contratos de arrendamento anteriores às vendas dos imóveis em causa no processo principal constituíam práticas abusivas, a eventual tributação dessas vendas a IVA deveria basear-se nas disposições pertinentes da legislação nacional que prevê essa tributação. Com efeito, a Sexta Diretiva não pode, por si mesma, criar obrigações na esfera jurídica de um particular e não pode portanto ser invocada como tal contra um particular num tribunal nacional (v., neste sentido, acórdão de 21 de setembro de 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, n.º 41 e jurisprudência referida).

50 Assim, nesse caso, caberia ao tribunal de reenvio verificar, como resulta das indicações concordantes fornecidas pela Irlanda e pela Comissão Europeia na audiência no Tribunal de Justiça, se as vendas de imóveis em causa no processo principal estão sujeitas a IVA nos termos da section 4(1)(2) da lei do IVA, que seria assim a base legal de tributação dessas vendas.

51 Assim, há que responder à terceira questão que a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que, no caso de as operações em causa no processo principal deverem ser objeto de requalificação em aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas, as operações que não constituam uma prática abusiva podem ser sujeitas a IVA com base nas disposições pertinentes da legislação nacional que prevê essa tributação.

Quanto à quarta questão

52 Com a sua quarta questão, o tribunal de reenvio pretende saber, em substância, se o princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que, para determinar, com base no n.º 75 do acórdão Halifax, se o objetivo essencial das operações em causa no processo principal é ou não a obtenção de uma vantagem fiscal, há que ter em conta o objetivo dos contratos de arrendamento anteriores às vendas de bens imóveis em causa no processo principal de maneira isolada ou o objetivo comum do conjunto destes contratos de arrendamento e destas vendas.

53 A este respeito, importa sublinhar desde logo que, contrariamente ao que sustentam os recorrentes no processo principal nas observações escritas que submeteram ao Tribunal de Justiça, a jurisprudência do acórdão Halifax não exige que se demonstre que a obtenção de uma vantagem fiscal era o único objetivo das operações em causa. Se as operações que prosseguem exclusivamente esse objetivo são suscetíveis de preencher a exigência resultante dessa jurisprudência, o Tribunal de Justiça precisou, no n.º 45 do seu acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), que o mesmo se pode dizer quando a procura de uma vantagem fiscal constitui o objetivo essencial das operações em causa.

54 No que se refere à apreciação desse objetivo numa situação como a que está em causa no processo principal, importa salientar que, segundo as indicações que constam da decisão de reenvio, as operações em causa no processo principal consistem em vários contratos referentes aos mesmos bens imóveis e celebrados entre pessoas diferentes, a saber, dois contratos de arrendamento entre os recorrentes no processo principal e a Shamrock Estates e ainda, após a rescisão desses contratos, a venda dos mesmos bens imóveis a terceiros.

55 Decorre dos artigos 2.° da Sexta Diretiva que cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente (acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, n.º 50 e jurisprudência referida, e de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, n.º 14).

56 Quando o Tribunal de Justiça é levado a precisar a análise necessária para determinar o objetivo essencial das operações em causa, só toma em consideração o objetivo da operação ou operações cujo caráter abusivo tem de apreciar e não o das prestações que, por causa das primeiras operações, preenchem formalmente as condições de obtenção de uma vantagem fiscal (v., especialmente, acórdãos de 22 de dezembro de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, n.ºs 10 a 15 e 31, e de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.ºs 20 e 43 a 45).

57 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas conduz apenas para afastar as operações constitutivas dessa prática, ao passo que as prestações que não são constitutivas dessas práticas devem ser objeto de aplicação das disposições pertinentes em matéria de IVA (acórdão Halifax, n.ºs 94 a 97). Este tratamento distinto das operações constitutivas de uma prática abusiva implica que se aprecie o seu objetivo igualmente de maneira distinta.

58 Por conseguinte, para se determinar se os contratos de arrendamento anteriores às vendas dos bens imóveis em causa no processo principal tinham essencialmente por objetivo obter uma vantagem fiscal, há que ter em conta, de forma específica, o objetivo desses contratos de arrendamento.

59 Assim, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, de acordo com as regras de prova do direito nacional e desde que a eficácia do direito da União não seja posta em causa, se os elementos constitutivos de uma prática abusiva estão reunidos no litígio no processo principal. Todavia, o Tribunal de Justiça, decidindo a título prejudicial, pode, sendo caso disso, fornecer dados que permitam guiar o órgão jurisdicional nacional na sua interpretação (v., designadamente, acórdãos Halifax, n.os 76 e 77, e de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 34).

60 Para determinar o conteúdo e o significado real dos contratos de arrendamento em causa no processo principal, o tribunal de reenvio pode, designadamente, ter em consideração o caráter puramente artificial dessas operações e as ligações de natureza económica e/ou pessoal entre os operadores em causa (v., neste sentido, acórdão Halifax, n.os 75 e 81). Tais elementos são aptos a demonstrar que a obtenção de uma vantagem fiscal constitui o objetivo essencial prosseguido, apesar da eventual existência, por outro lado, de objetivos económicos (acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, n.º 62).

61 No caso em apreço, os contratos de arrendamento em causa no processo principal, segundo as indicações constantes da decisão de reenvio, não tinham nenhuma realidade comercial e foram celebrados, entre os recorrentes no processo principal e uma sociedade que lhes está ligada, com o objetivo de redução da tributação em IVA das vendas dos bens imóveis em causa no processo principal, que pretendiam realizar ulteriormente. No que se refere ao facto de os contratos de arrendamento, como alegaram os recorrentes no processo principal no Tribunal de Justiça, se destinarem a realizar as referidas vendas da forma mais eficaz do ponto de vista fiscal, esse objetivo não pode ser considerado diferente do objetivo de obtenção de uma vantagem fiscal, uma vez que o efeito pretendido devia ser realizado precisamente pela redução da carga fiscal.

62 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à quarta questão que o princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que, para determinar, com base no n.º 75 do acórdão Halifax, se o objetivo essencial das operações em causa no processo principal é ou não a obtenção de uma vantagem fiscal, há que ter em conta o objetivo dos contratos de arrendamento anteriores às vendas dos bens imóveis em causa no processo principal de forma isolada.

Quanto à quinta e sexta questões

63 A quinta e sexta questões baseiam-se na premissa de que a section 4(9) da lei do IVA é incompatível com a Sexta Diretiva.

64 A este respeito, há que recordar que, no âmbito da cooperação instaurada entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais no artigo 267.º TFUE, a necessidade de se chegar a uma interpretação do direito da União que seja útil ao juiz nacional exige que este respeite escrupulosamente as exigências de conteúdo de um pedido de decisão prejudicial e que figuram expressamente no artigo 94.º do Regulamento de Processo, presumindo-se que o tribunal de reenvio delas tem conhecimento (v., neste sentido, acórdão de 5 de julho de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, n.os 18 e 19 e jurisprudência referida, e de 27 de outubro de 2016, Audace e o., C-114/15, EU:C:2016:813, n.º 35).

65 Assim, é indispensável, como previsto no artigo 94.º, alínea c), do Regulamento de Processo, que a decisão de reenvio contenha a exposição das razões que conduziram o tribunal de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade de certas disposições do direito da União, bem como o nexo que esse órgão estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio do processo principal.

66 Ora, no caso da quinta e sexta questão, o pedido de decisão prejudicial não satisfaz essas exigências.

67 Com efeito, a decisão de reenvio não explica as razões que levaram o tribunal de reenvio a duvidar da compatibilidade da section 4(9) da lei do IVA com a Sexta Diretiva, limitando-se a indicar as observações das partes no processo principal sobre essa questão. Designadamente, não precisa que ligação existe entre essa incompatibilidade e o litígio no processo principal. Assim, aquela decisão não indica porque é que a eventual incompatibilidade implicaria, segundo o tribunal de reenvio, que a section 4(9) da lei do IVA não devesse ser considerado como transposição da diretiva nem permite determinar a relevância que essa constatação teria, ainda segundo o tribunal de reenvio, na aplicação da jurisprudência do acórdão Halifax relativa ao princípio da proibição de práticas abusivas.

68 À luz das considerações que precedem, há que constatar que a quinta e a sexta questão são inadmissíveis.

Quanto à sétima questão

69 Com a sua sétima questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que as entregas de bens imóveis, como os que estão em causa no processo principal, conduzem à obtenção de uma vantagem fiscal contrária ao objetivo das disposições relevantes da Sexta Diretiva.

70 A este respeito, há que recordar, por um lado, que o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 74 do acórdão Halifax, que a verificação da existência de uma prática abusiva no domínio do IVA exige que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Sexta Diretiva e da legislação nacional que transponha essa diretiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições.

71 Por outro lado, o artigo 13.º, B, alínea g), da mesma diretiva, lido em conjugação com o seu artigo 4.º, n.º 3, alínea a), isenta as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e o terreno da sua implantação que tenham já sido objeto de uma «primeira ocupação». Como salientou o advogado-geral no n.º 88 das suas conclusões, o critério da «primeira ocupação» visa distinguir os imóveis novos, cuja construção e comercialização devem ser sujeitos a IVA, dos imóveis antigos. Com efeito, este critério determina «o momento em que o produto é suscetível de sair da cadeia de produção para entrar no setor do consumo, ou seja, da utilização do bem pelo seu proprietário ou por um locatário» (v. proposta da Sexta Diretiva do Conselho em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme [COM(73) 950 final, de 20 de junho de 1973]).

72 Assim, a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Diretiva visa as entregas de bens imóveis que ocorrem após esses bens terem sido objeto de uma utilização efetiva pelo seu proprietário ou arrendatário. Em contrapartida, não está isenta a primeira entrega de um bem imóvel novo ao consumidor final.

73 Se é certo que cabe ao tribunal nacional, como indicado no n.º 59 do presente acórdão, verificar a existência do elemento constitutivo de uma prática abusiva referido no n.º 70 do presente acórdão no âmbito do litígio no processo principal, importa salientar que a utilização de um bem imóvel novo pelo seu primeiro arrendatário pode, sem dúvida, consoante as circunstâncias do caso, constituir uma primeira ocupação, no sentido do artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva.

74 Contudo, segundo as indicações constantes da decisão de reenvio, os bens imóveis em causa no processo principal foram objeto de dois contratos de arrendamento. Ora, estes contratos de arrendamento foram celebrados no mesmo dia entre os recorrentes no processo principal e uma sociedade a eles ligada e previam o arrendamento e o subarrendamento imediato desses bens imóveis. Além disso, os referidos contratos de arrendamento foram rescindidos, de comum acordo, menos de um mês após a sua celebração, antes de os recorrentes no processo principal os venderem a terceiros.

Assim, é visível, como salientou o advogado-geral no n.º 94 das suas conclusões, que os bens imóveis em causa no processo principal, antes da sua venda aos terceiros, não tinham ainda sido objeto de uma utilização efetiva pelo seu proprietário ou arrendatário, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.

75 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à sétima questão que o princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que as entregas de bens imóveis, como as que estão em causa no processo principal, são suscetíveis de conduzir à obtenção de uma vantagem fiscal contrária ao objetivo das disposições relevantes da Sexta Diretiva, quando esses bens imóveis, antes da sua venda a terceiros, não tiverem ainda sido objeto de uma utilização efetiva pelo seu proprietário ou arrendatário. Cabe ao tribunal de reenvio verificar se é esse o caso no processo principal.

Quanto à oitava questão

76 Com a sua oitava questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que se aplica numa situação como a que está em causa no processo principal, que diz respeito à eventual isenção do IVA de uma operação de entrega de bens imóveis.

77 A este respeito, há que referir o princípio geral resultante do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, segundo o qual o IVA é cobrado por cada entrega de bens realizada a título oneroso por um sujeito passivo. Uma entrega de bens imóveis está, em princípio, abrangida por esse imposto.

78 Por derrogação a este princípio, o artigo 13.º, B, alínea g), desta diretiva prevê que os Estados-Membros isentam as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação diferentes dos referidos no artigos 4, n.º 3, alínea a), da mesma diretiva, a saber, as entregas que não sejam as efetuadas antes da primeira ocupação do edifício ou parte de edifício em causa.

79 Assim, apenas a primeira entrega de um edifício ou parte de edifício está, em princípio, sujeita a IVA, esclarecendo-se que, para determinar qual é a primeira entrega, não se devem tomar em consideração as entregas que têm um caráter puramente artificial, cujo objetivo essencial é a obtenção de uma vantagem fiscal.

80 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à oitava questão que o princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que se aplica numa situação como a que está em causa no processo principal, que diz respeito à eventual isenção de IVA de uma operação de entrega de bens imóveis.

Quanto às despesas

81 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

1) O princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que pode ser diretamente aplicado, independentemente de uma medida nacional que lhe dê aplicação na ordem jurídica interna, para recusar a isenção do imposto sobre o valor acrescentado na venda de bens imóveis, como as que estão em causa no processo principal, realizadas antes

de ter sido proferido o acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), sem que a tal se oponham os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima.

2) **A Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretada no sentido de que, no caso de as operações em causa no processo principal deverem ser objeto de requalificação em aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas, as operações que não constituam uma prática abusiva podem ser sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado com base nas disposições pertinentes da legislação nacional que prevê essa tributação.**

3) **O princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que, para determinar, com base no n.º 75 do acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), se o objetivo essencial das operações em causa no processo principal é ou não a obtenção de uma vantagem fiscal, há que ter em conta o objetivo dos contratos de arrendamento anteriores às vendas dos bens imóveis em causa de forma isolada.**

4) **O princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que as entregas de bens imóveis, como as que estão em causa no processo principal, são suscetíveis de conduzir à obtenção de uma vantagem fiscal contrária ao objetivo das disposições relevantes da Sexta Diretiva 77/388/CEE, quando esses bens imóveis, antes da sua venda a terceiros, não tiverem ainda sido objeto de uma utilização efetiva pelo seu proprietário ou arrendatário. Cabe ao tribunal de reenvio verificar se é esse o caso no processo principal.**

5) **O princípio da proibição de práticas abusivas deve ser interpretado no sentido de que se aplica numa situação como a que está em causa no processo principal, que diz respeito à eventual isenção do imposto sobre o valor acrescentado de uma operação de entrega de bens imóveis.**

Assinaturas