Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

22 novembre 2017 *

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 4, paragrafo 3, lettera a), e articolo 13, parte B, lettera g) – Esenzione delle cessioni di fabbricati, e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a) – Principio del divieto di pratiche abusive – Applicabilità in assenza di disposizioni nazionali che recepiscono tale principio – Principi della certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento»

Nella causa C-251/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Supreme Court (Corte suprema, Irlanda), con decisione del 21 aprile 2016, pervenuta in cancelleria il 2 maggio 2016, nel procedimento

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

contro

T. G. Brosnan,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz (relatore), presidente di sezione, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 27 aprile 2017,

considerate le osservazioni presentate:

– per E. Cussens, J. Jennings e V. Kingston, da D. Lynch e J. O'Malley, solicitors, nonché da B. Murray, SC, e F. Mitchell, barrister;

– per l'Irlanda, da E. Creedon, J. Quaney, e A. Joyce, in qualità di agenti, assistiti da N. Travers, SC;

* Lingua processuale: l'inglese.

– per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. Galluzzo, avvocato dello Stato;

– per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung e R. Lyal, in qualità di agenti;

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 settembre 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché sul principio del divieto di pratiche abusive in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, i sig.ri Edward Cussens, John Jennings e Vincent Kingston, e, dall'altro, il sig. T. G. Brosnan, Inspector of Taxes (ispettore delle imposte, Irlanda), quale rappresentante dell'Office of the Revenue Commissioners (Ufficio dei commissari per le entrate, Irlanda) (in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria»), in merito al recupero dell'IVA relativa alle vendite di beni immobili.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 4, paragrafo 3, di tale direttiva così dispone:

«Gli Stati membri possono considerare soggetti passivi anche chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2 e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo; gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonché il concetto di suolo attiguo.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali ad esempio il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data di prima consegna, oppure del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva consegna, purché tali periodi non superino cinque e due anni rispettivamente.

Si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo;

(…)».

5 L'articolo 13, parte B, lettera g), della sesta direttiva enuncia quanto segue:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(…)

g) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a)».

6 L'articolo 94 del regolamento di procedura della Corte dispone quanto segue:

«Oltre al testo delle questioni sottoposte alla Corte in via pregiudiziale, la domanda di pronuncia pregiudiziale contiene:

a) un'illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia nonché dei fatti rilevanti, quali accertati dal giudice del rinvio o, quanto meno, un'illustrazione delle circostanze di fatto sulle quali si basano le questioni;

b) il contenuto delle norme nazionali applicabili alla fattispecie e, se del caso, la giurisprudenza nazionale in materia;

c) l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il collegamento che esso stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale».

Diritto irlandese

7 Il Value Added Tax Act 1972 (legge del 1972 relativa all'imposta sul valore aggiunto), nella sua versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone all'articolo 4, paragrafi 1, 2 e 4:

«(1)

(a) Il presente articolo si applica ai beni immobili:
(i) costruiti da o per conto del cedente (…)

(…)

(b) Nel presente articolo, con riferimento ai beni immobili, si intende per "diritto" un diritto su tali beni costituito per un periodo di almeno dieci anni (…) e i riferimenti alla cessione di un diritto si intendono fatti anche alla costituzione dello stesso (…)(…)

(2) (…) [A]i fini della presente legge sussiste una cessione di immobili se, e soltanto se, il titolare di un diritto su beni immobili cui si applica il presente articolo cede (anche per rinuncia o trasferimento), in relazione a tutti i suddetti beni o a una loro parte, tale diritto o un diritto da esso derivante.

(…)

(4) Qualora il titolare di un diritto su beni immobili soggetti al presente articolo ceda, per tutti i suddetti beni o per una loro parte, un diritto derivante dal suddetto diritto, con modalità per le quali egli mantenga un diritto alla restituzione del diritto ceduto (…), si considera, in relazione al diritto di restituzione così mantenuto, che detto titolare abbia destinato i beni o parte di essi, a seconda dei casi, a fini diversi dalla sua attività economica».

8 L'articolo 4, paragrafo 6, lettera a), di tale legge dispone che non è soggetta a IVA, in particolare, la cessione di beni immobili:

«per i quali non sia sorto e (…) non sarebbe sorto a favore del cedente alcun diritto a detrazione, ai sensi dell'articolo 12, dell'IVA dovuta o assolta sulla cessione o sulla costruzione dei beni (…)».

9 L'articolo 4, paragrafo 9, di tale legge enuncia quanto segue:

«Qualora una cessione della proprietà di beni immobili sia soggetta a imposizione e detti beni non siano stati oggetto di alcun tipo di opera dalla data di cessione di quel diritto (indicato nel prosieguo del presente paragrafo come il "diritto imponibile") ogni attribuzione del diritto su quei beni successiva a tale data da parte di un soggetto diverso da quello che ha acquisito il diritto imponibile, ai fini della presente legge, è considerata una cessione di beni immobili cui si applica il paragrafo 6».

10 L'articolo 10, paragrafo 9, della legge sull'IVA riguarda la determinazione dell'importo soggetto a IVA nelle cessioni di beni immobili e nelle prestazione di servizi consistenti nella costruzione di beni immobili. Tale articolo 10, paragrafo 9, lettere a) e b), stabilisce quanto segue:

«(a) (…) [I]l valore di un diritto sul bene oggetto della cessione è incluso nel prezzo.

(b) Il valore di un diritto su beni immobili è il prezzo di mercato di tale diritto. (…)».

11 Conformemente all'articolo 19, paragrafo 2, lettera b), del Value Added Tax Regulations 1979 (regolamento del 1979 relativo all'imposta sul valore aggiunto), che attua detto articolo 10, paragrafo 9, non viene tenuto conto del valore del diritto alla restituzione mantenuto dal cedente alla cessione di un diritto derivante da un diritto su beni immobili nel caso in cui il diritto venga ceduto per un periodo uguale o maggiore a 20 anni.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 I ricorrenti nel procedimento principale erano comproprietari di un'area di sviluppo situata nella città di Baltimore, in Irlanda, sulla quale hanno costruito quindici case per vacanze destinate alla vendita.

13 Prima di procedere a tali vendite, nel marzo e nell'aprile del 2002 hanno realizzato diverse operazioni con una società ad essi collegata, la Shamrock Estates Limited. L'8 marzo 2002 hanno stipulato con tale società due contratti di locazione, ovvero, da un lato, un contratto di locazione con cui le hanno concesso in locazione detti beni immobili per un periodo di 20 anni ed un mese a decorrere da tale data (in prosieguo: la «locazione di lunga durata») e, dall'altro, un contratto di locazione che prevede la retrolocazione, da parte della Shamrock Estates, di tali beni immobili ai ricorrenti nel procedimento principale per una durata di due anni.

14 Il 3 aprile 2002 tali due contratti di locazione si sono estinti per rinuncia reciproca di ciascuno dei locatari, cosicché i ricorrenti nel procedimento principale hanno recuperato la piena proprietà dei beni immobili di cui trattasi nel procedimento principale.

15 Nel maggio del 2002 i ricorrenti nel procedimento principale hanno venduto tutti i beni immobili a terzi, che ne hanno acquisito la piena proprietà.

16 Dalla decisione di rinvio risulta che, in applicazione dell'articolo 4, paragrafo 9, della legge sull'IVA, tali vendite non erano soggette ad alcuna IVA in quanto i beni immobili di cui al procedimento principale erano stati precedentemente oggetto di una prima cessione soggetta a IVA, nell'ambito della locazione di lunga durata. Secondo la normativa di cui al procedimento principale, soltanto la locazione di lunga durata era soggetta all'IVA.

17 Con avviso di accertamento fiscale del 27 agosto 2004, l'amministrazione finanziaria ha richiesto ai ricorrenti nel procedimento principale un versamento supplementare di IVA per le vendite di beni immobili realizzate nel maggio 2002. Tale amministrazione ha infatti ritenuto che i contratti di locazione di cui al procedimento principale, che prevedevano la locazione e la retrolocazione di tali beni immobili, costituissero una prima cessione artificiosamente creata al fine di evitare l'assoggettamento delle vendite successive, cessione della quale non si doveva quindi tenere conto ai fini della determinazione dell'IVA.

18 I ricorrenti nel procedimento principale hanno presentato ricorso avverso l'avviso di accertamento fiscale del 27 agosto 2004 dinanzi ad un Appeal Commissioner (commissario competente per i ricorsi, Irlanda), il quale lo ha respinto.

19 Il Circuit Court di Cork (Tribunale circondariale di Cork, Irlanda), pur respingendo il ricorso presentato dai ricorrenti nel procedimento principale avverso la decisione di rigetto dell'Appeal Commissioner (commissario competente per i ricorsi), ha in ogni caso rimesso, su richiesta dei medesimi ricorrenti, alcune questioni alla High Court (Alta Corte, Irlanda), basandosi sulla constatazione che i contratti di locazione oggetto del procedimento principale non avevano alcun contenuto commerciale ed erano stati conclusi al fine di ridurre l'importo dell'IVA dovuta nell'ambito della vendita dei beni immobili di cui al procedimento principale.

20 In risposta a tali questioni, la High Court (Alta Corte) ha dichiarato che poiché detti contratti di locazione non avevano alcun contenuto commerciale, costituivano una pratica abusiva conformemente alla sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121; in prosieguo: la «sentenza Halifax»). Inoltre, ha ritenuto che il principio del divieto di pratiche abusive, quale emerge dalla giurisprudenza derivante dalla sentenza Halifax, sia di applicazione generale ed esiga che i giudici nazionali riqualifichino le misure abusive conformemente alla realtà, anche in assenza di una normativa nazionale che attui tale principio.

21 I ricorrenti nel procedimento principale hanno presentato ricorso avverso la decisione della High Court (Alta Corte) dinanzi alla Supreme Court (Corte suprema, Irlanda). Essi sostengono che, in assenza di una norma nazionale che recepisca il principio del divieto di pratiche abusive, tale principio non può essere fatto valere nei loro confronti al fine di escludere il loro diritto all'esenzione delle vendite dei beni immobili di cui al procedimento principale, risultante dall'articolo 4, paragrafo 9, della legge sull'IVA. Siffatta applicazione di detto principio lederebbe i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento.

22 Essi sostengono inoltre che le operazioni di cui al procedimento principale non costituiscono un abuso di diritto ai sensi della giurisprudenza della Corte derivante dalla sentenza Halifax poiché, secondo loro, tali operazioni non hanno formalmente rispettato le disposizioni della sesta direttiva o disposizioni nazionali che recepiscono tale direttiva, essendo le medesime fondate sull'articolo 4, paragrafo 9, della legge sull'IVA, la quale è, sempre a loro avviso, incompatibile con detta direttiva. Inoltre, l'obiettivo perseguito dalle medesime operazioni, che consiste nella cessione dei beni immobili di cui al procedimento principale in modo efficace dal punto di vista fiscale, non sarebbe contrario agli obiettivi della sesta direttiva. L'amministrazione finanziaria si è opposta alla loro argomentazione.

23 Il giudice del rinvio rileva di essere vincolato dalle constatazioni del Circuit Court di Cork (Tribunale circondariale di Cork) di cui al punto 19 supra. Lo stesso precisa che, nell'ambito del procedimento principale, l'amministrazione finanziaria non ha sostenuto che i ricorrenti nel procedimento principale abbiano commesso una frode e non ha neppure dimostrato l'esistenza di norme nazionali che le impongano di ignorare le operazioni costitutive di una pratica abusiva.

24 In tale contesto, la Supreme Court (Corte Suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il principio dell'abuso del diritto, come riconosciuto nella sentenza [Halifax], applicabile nel settore IVA, abbia effetto diretto nei confronti di un singolo in assenza di un provvedimento nazionale, legislativo o giudiziario, attuativo di tale principio, in circostanze in cui, come nel caso di specie, la ridefinizione delle operazioni preliminari alla vendita e delle operazioni di compravendita (in prosieguo, complessivamente: le "operazioni dei ricorrenti"), come auspicata [dall'amministrazione finanziaria], dia adito a un assoggettamento dei ricorrenti all'IVA, ove, sulla base della corretta applicazione delle disposizioni della normativa nazionale vigente al momento delle operazioni dei ricorrenti, tale assoggettamento non sia previsto.

2) Se, qualora si risponda alla prima questione nel senso che il principio dell'abuso del diritto ha effetto diretto nei confronti di un singolo, anche in assenza di un provvedimento nazionale, legislativo o giudiziario, attuativo di tale principio, detto principio sia sufficientemente chiaro e preciso da essere applicato alle operazioni dei ricorrenti, che sono state completate prima che fosse emanata la sentenza della Corte nella causa Halifax e, in particolare, con riguardo ai principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento dei ricorrenti.

3) Qualora il principio dell'abuso del diritto si applichi alle operazioni dei ricorrenti cosicché queste debbano essere ridefinite:
   a) quale sia il meccanismo giuridico per mezzo del quale è accertata e riscossa l'IVA dovuta sulle operazioni dei ricorrenti, posto che l'IVA non è dovuta, accertabile o riscuotibile ai sensi del diritto nazionale, e
   b) in che modo i giudici nazionali debbano imporre tale assoggettamento.

4) Se il giudice nazionale, nel determinare se lo scopo essenziale delle operazioni dei ricorrenti fosse o meno quello di ottenere un vantaggio fiscale, debba considerare le operazioni preliminari alla vendita (che, stando agli accertamenti, sono state effettuate solo per motivi fiscali) separatamente, o se debba essere considerato lo scopo delle operazioni dei ricorrenti nel loro complesso.

5) Se l'articolo 4, paragrafo 9, della legge sull'IVA debba essere inteso quale misura nazionale attuativa della sesta direttiva, nonostante sia incompatibile con la disposizione legislativa prevista all'articolo 4, paragrafo 3, della sesta direttiva, sulla cui corretta applicazione i ricorrenti, relativamente alla cessione anteriore alla prima occupazione degli immobili, sarebbero intesi come soggetti passivi, sebbene vi fosse stata una previa cessione soggetta a IVA.

6) Nel caso in cui l'articolo 4, paragrafo 9, [della legge sull'IVA] sia incompatibile con la sesta direttiva, se i ricorrenti, applicando detto paragrafo, siano coinvolti in un abuso del diritto contrario ai principi riconosciuti nella sentenza della Corte nella causa Halifax.

7) In subordine, nel caso in cui l'articolo 4, paragrafo 9, [della legge sull'IVA] non sia incompatibile con la sesta direttiva, se i ricorrenti abbiano ottenuto un vantaggio fiscale contrario allo scopo della direttiva e/o dell'articolo 4.

8) Anche nell'ipotesi in cui l'articolo 4, paragrafo 9, della legge sull'IVA non debba essere inteso come attuativo della sesta direttiva, se il principio dell'abuso del diritto come stabilito nella sentenza della Corte nella causa Halifax si applichi comunque alle operazioni in questione con riferimento ai criteri stabiliti dalla Corte nella causa Halifax».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e seconda

25 Con le sue questioni prima e seconda, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio del divieto di pratiche abusive debba essere interpretato nel senso che, indipendentemente da una misura nazionale che gli dia attuazione nell'ordinamento giuridico interno, può essere direttamente applicato al fine di escludere l'esenzione dall'IVA di vendite di beni immobili come quelle di cui trattasi nel procedimento principale. Dato che le operazioni di cui al procedimento principale sono state realizzate prima della pronuncia della sentenza della Corte nella causa Halifax, detto giudice si chiede inoltre se siffatta applicazione del principio del divieto di pratiche abusive a tali operazioni sia conforme ai principi della certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento e, in particolare, se detto principio possa essere considerato avere un contenuto sufficientemente chiaro e preciso.

26 In via preliminare, si deve constatare che tali questioni sono formulate con termini che evocano la giurisprudenza relativa all'effetto diretto delle direttive. Secondo tale giurisprudenza, le disposizioni di una direttiva che appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise possono essere fatte valere direttamente nei confronti di uno Stato, ma non possono di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non possono quindi essere fatte valere in quanto tali nei confronti di quest'ultimo davanti a un giudice nazionale (v., in tal senso, in particolare, sentenza del 12 dicembre 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punti 18 e 22 nonché giurisprudenza ivi citata). Pertanto, gli obblighi derivanti da una direttiva devono essere recepiti nel diritto nazionale per poter essere invocati direttamente nei confronti di un singolo.

27 Per contro, occorre rilevare che il principio del divieto di pratiche abusive, quale applicato in materia di IVA dalla giurisprudenza derivante dalla sentenza della Corte nella causa Halifax, non costituisce una norma stabilita da una direttiva, ma trova il proprio fondamento nella costante giurisprudenza, citata ai punti 68 e 69 di tale sentenza, secondo la quale, da un lato, i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 12 maggio 1998, Kefalas e a., C-367/96, EU:C:1998:222, punto 20; del 23 marzo 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punto 33, e del 3 marzo 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punto 32) e, dall'altro, l'applicazione della normativa dell'Unione non può estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici (v., in tal senso, in particolare, sentenze dell'11 ottobre 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, punto 21; del 3 marzo 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punto 21, e del 14 dicembre 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punto 51).

28 Sebbene la Corte abbia dichiarato, ai punti 70 e 71 della sentenza nella causa Halifax, che il principio del divieto di pratiche abusive si applica anche al settore IVA, sottolineando che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva, non ne deriva che l'applicazione del principio di cui trattasi in tale settore sia sottoposta alla condizione della trasposizione, al pari delle disposizioni di tale direttiva.

29 Inoltre, occorre sottolineare, da un lato, che la giurisprudenza di cui al punto 27 della presente sentenza è stata pronunciata in diverse materie del diritto dell'Unione, come, in particolare, il diritto delle società (sentenze del 12 maggio 1998, Kefalas e a., C-367/96, EU:C:1998:222, nonché del

23 marzo 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), la politica agricola comune (sentenze dell'11 ottobre 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; del 3 marzo 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, e del 14 dicembre 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) ed il settore IVA (sentenza del 3 marzo 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Dall'altro, dalla giurisprudenza della Corte emerge che l'applicazione del principio del divieto di pratiche abusive ai diritti ed ai benefici previsti dal diritto dell'Unione avviene indipendentemente dal fatto che tali diritti e benefici trovino il loro fondamento nei trattati (v., per quanto riguarda le libertà fondamentali, in particolare, sentenze del 3 dicembre 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, punto 13, e del 9 marzo 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punto 24), in un regolamento (sentenze del 6 aprile 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punti 19 e 20, nonché del 13 marzo 2014, SICES e a., C-155/13, EU:C:2014:145, punti 29 e 30) o in una direttiva (v., in materia di IVA, in particolare, sentenze del 3 marzo 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punto 32; Halifax, punti 68 e 69, nonché del 13 marzo 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punto 40). Risulta quindi che tale principio non ha la stessa natura dei diritti e dei benefici ai quali si applica.

31 Il principio del divieto di pratiche abusive, quale applicato in materia di IVA dalla giurisprudenza derivante dalla sentenza nella causa Halifax, ha quindi carattere generale, per natura inerente ai principi generali del diritto dell'Unione (v., per analogia, sentenza del 15 ottobre 2009, Audiolux e a., C-101/08, EU:C:2009:626, punto 50).

32 Si deve ancora aggiungere che, secondo la giurisprudenza della Corte, il diniego di un diritto o di un beneficio in ragione di fatti abusivi o fraudolenti non è altro che la mera conseguenza della constatazione secondo la quale, in caso di frode o di abuso di diritto, le condizioni oggettive richieste ai fini dell'ottenimento del vantaggio che si vuole conseguire non sono, in realtà, soddisfatte e che, pertanto, tale diniego non necessita di una base giuridica specifica (v., in tal senso, sentenze del 14 dicembre 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punto 56; Halifax, punto 93 e del 4 giugno 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, punto 28).

33 Pertanto, il principio del divieto di pratiche abusive può essere opposto ad un soggetto passivo per negargli il beneficio, in particolare, del diritto all'esenzione dall'IVA, anche in assenza di disposizioni di diritto nazionale che prevedano un siffatto diniego (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 62).

34 Contrariamente a quanto sostengono i ricorrenti nel procedimento principale, la circostanza secondo la quale la situazione che ha dato luogo alla sentenza citata al punto precedente riguardava casi di frode non consente di concludere che tale giurisprudenza sia applicabile unicamente a tali casi e non a casi di abuso. Infatti, come emerge in particolare dai punti 56 e 57 della sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455), per giungere alla constatazione di cui al punto precedente, la Corte si è basata, in particolare, sulla sua giurisprudenza costante, richiamata ai punti 27 e 32 della presente sentenza, che riguarda tanto casi di frode quanto situazioni che comportano pratiche abusive.

35 Neppure la giurisprudenza invocata dai ricorrenti nel procedimento principale nelle loro osservazioni scritte presentate alla Corte può mettere in discussione la conclusione di cui al punto 33 supra.

36 Infatti, anche se la Corte ha dichiarato, ai punti 87, 90 e 91 della sentenza nella causa Halifax, che, in assenza di disposizioni della sesta direttiva vertenti sulla questione del recupero dell'IVA, spetta agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA può essere riscossa a posteriori dall'Erario quando è stata accertata la sussistenza di una pratica abusiva, essa ha tuttavia statuito non sui presupposti applicativi del principio del divieto di pratiche abusive, ma unicamente sulle modalità procedurali di recupero dell'IVA, cui le autorità nazionali sono tenute a procedere dopo aver constatato, conformemente a tale principio, l'esistenza di una pratica abusiva.

37 Le sentenze del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), e del 12 febbraio 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), invocate dai ricorrenti nel medesimo contesto, riguardano anch'esse, al pari della giurisprudenza derivante dalla sentenza nella causa Halifax di cui al punto precedente, le modalità procedurali relative all'attuazione di detto principio, attinenti alla facoltà o all'obbligo, per il giudice nazionale, di verificare d'ufficio l'esistenza di una evasione fiscale (sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 39) e la possibilità di sottoporre l'applicazione delle norme nazionali che contrastano l'abuso di diritto e la frode ad una previa procedura caratterizzata, in particolare, dall'audizione della persona interessata (sentenza del 12 febbraio 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punto 34).

38 Per quanto riguarda, infine, la sentenza del 5 luglio 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), dai punti 38 e 48 di tale sentenza risulta che la Corte si è pronunciata non sui presupposti applicativi del principio del divieto di pratiche abusive, ma su quelli di una disposizione specifica contenuta in una direttiva e che consente agli Stati membri di negare l'esenzione prevista da tale direttiva, qualora l'operazione interessata abbia come obiettivo principale, o come uno dei suoi obiettivi principali, la frode o l'evasione fiscale. Sebbene la Corte abbia, al punto 48 di detta sentenza, posto l'accento sull'esistenza di norme di diritto interno riguardanti l'abuso di diritto, la frode o l'evasione fiscale, che possono essere oggetto di interpretazione conforme, tale giurisprudenza riguarda detta disposizione di diritto derivato e non è quindi applicabile al principio generale del divieto di pratiche abusive.

39 Il giudice del rinvio si interroga inoltre sulla conformità, con i principi della certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, dell'applicazione del principio del divieto di pratiche abusive, quale emerso dalla sentenza nella causa Halifax, alle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, realizzate prima della pronuncia di tale sentenza.

40 Ebbene, siffatta applicazione del diritto dell'Unione è conforme ai principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento (v., in tal senso, in particolare, sentenze del 22 gennaio 2015, Balazs, C-401/13 e C-432/13, EU:C:2015:26, punti 49 e 50 nonché giurisprudenza ivi citata, e del 19 aprile 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punti da 38 a 40).

41 Infatti, l'interpretazione che la Corte dà del diritto dell'Unione, nell'esercizio della competenza attribuitale dall'articolo 267 TFUE, chiarisce e precisa, se necessario, il significato e la portata di tale diritto, nel senso in cui deve o avrebbe dovuto essere inteso e applicato sin dalla data della sua entrata in vigore. Ne deriva che, al di fuori di circostanze del tutto eccezionali, la cui sussistenza non è stata tuttavia dedotta nella specie, il diritto dell'Unione così interpretato deve essere applicato dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza che statuisce sulla domanda di interpretazione, purché sussistano, peraltro, i presupposti per sottoporre ai giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detto diritto (v., in particolare, sentenze del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punti 44 e 45 nonché giurisprudenza ivi citata, e del 19 aprile 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punto 40).

42 Inoltre, si deve rilevare che, nella sentenza nella causa Halifax, la Corte non ha limitato gli effetti nel tempo dell'interpretazione data del principio del divieto di pratiche abusive in materia di IVA. Ebbene, tale limitazione può essere ammessa solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta, poiché tale esigenza garantisce la parità di trattamento degli Stati membri e degli altri soggetti dell'ordinamento nei confronti di tale diritto e rispetta, allo stesso modo, gli obblighi derivanti dal principio della certezza del diritto (v., in tal senso, sentenze del 6 marzo 2007, Meilicke e a., C-292/04, EU:C:2007:132, punto 36, nonché del 23 ottobre 2012, Nelson e a., C-581/10 e C-629/10, EU:C:2012:657, punto 91).

43 Per quanto riguarda, inoltre, la questione se i ricorrenti nel procedimento principale possano, nell'ambito del procedimento principale, far valere i principi della certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento per contestare il diniego dell'esenzione dall'IVA loro imposto, secondo una giurisprudenza costante un soggetto passivo che ha creato le condizioni relative all'ottenimento di un

diritto in maniera abusiva o fraudolenta non può manifestamente avvalersi di tali principi al fine di opporsi al diniego della concessione del diritto di cui trattasi in applicazione del principio del divieto di pratiche abusive (v., in tal senso, sentenze dell'8 giugno 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punto 38; Halifax, punto 84, nonché del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 60).

44 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alla prima ed alla seconda questione dichiarando che il principio del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che, indipendentemente da una misura nazionale che gli dia attuazione nell'ordinamento giuridico interno, può essere direttamente applicato al fine di escludere l'esenzione dall'IVA di vendite di beni immobili come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, realizzate prima della pronuncia della sentenza nella causa Halifax, senza che vi ostino i principi della certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento.

Sulla terza questione

45 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, come debba essere interpretata la sesta direttiva al fine di determinare, nel caso in cui le operazioni di cui al procedimento principale debbano essere oggetto di ridefinizione in applicazione del principio del divieto di pratiche abusive, su quale base giuridica possono essere soggette all'IVA quelle tra tali operazioni che non costituiscono una siffatta pratica.

46 Occorre ricordare che, qualora si accerti l'esistenza di una pratica abusiva, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che hanno fondato tale pratica abusiva. Tuttavia, tale ridefinizione non deve eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi (v., in tal senso, sentenze Halifax, punto 92, 94 e 98, nonché del 22 dicembre 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punti 48 e 52).

47 Da tale giurisprudenza risulta che il principio del divieto di pratiche abusive in materia di IVA implica, innanzitutto, la determinazione della situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che hanno fondato tale pratica e, successivamente, la valutazione di tale situazione ridefinita alla luce delle disposizioni pertinenti del diritto nazionale e della sesta direttiva.

48 Il principio del divieto di pratiche abusive obbliga quindi le autorità nazionali, in sostanza, ad applicare la normativa pertinente in materia di IVA alle operazioni interessate, tralasciando quelle tra tali operazioni che costituiscono una pratica abusiva.

49 Nel caso di specie, qualora il giudice del rinvio constatasse che i contratti di locazione che precedono le vendite dei beni immobili di cui al procedimento principale costituivano una pratica abusiva, l'eventuale assoggettamento di dette vendite all'IVA dovrebbe fondarsi sulle disposizioni pertinenti della normativa nazionale che prevedono tale assoggettamento. Infatti, la sesta direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può, quindi, essere fatta valere in quanto tale nei suoi confronti dinanzi ad un giudice nazionale (v., in tal senso, sentenza del 21 settembre 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

50 In tale ipotesi, dunque, spetterebbe al giudice del rinvio verificare, come emerge dalle indicazioni concordanti fornite dall'Irlanda e dalla Commissione europea nell'udienza dinanzi alla Corte, che le vendite di beni immobili di cui al procedimento principale siano soggette a IVA in forza dell'articolo 4, paragrafi 1 e 2, della legge sull'IVA, che costituirebbe così la base legale dell'assoggettamento di tali vendite.

51 Pertanto, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che la sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che, nel caso in cui le operazioni di cui al procedimento principale debbano essere oggetto di ridefinizione in applicazione del principio del divieto di pratiche abusive, quelle tra tali operazioni che non costituiscono una siffatta pratica possono essere soggette all'IVA sulla base delle pertinenti disposizioni della normativa nazionale che prevedono tale assoggettamento.

Sulla quarta questione

52 Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio del divieto di pratiche abusive debba essere interpretato nel senso che, al fine di determinare, sulla base del punto 75 della sentenza nella causa Halifax, se lo scopo essenziale delle operazioni di cui al procedimento principale sia o meno il conseguimento di un vantaggio fiscale, occorre prendere in considerazione in maniera isolata l'obiettivo dei contratti di locazione anteriori alle vendite di beni immobili di cui al procedimento principale, oppure l'obiettivo comune di tutti tali contratti di locazione e di tali vendite.

53 A tale riguardo, si deve innanzitutto sottolineare che, contrariamente a quanto sostengono i ricorrenti nel procedimento principale nelle loro osservazioni scritte presentate alla Corte, la giurisprudenza derivante dalla sentenza Halifax non esige di dimostrare che il conseguimento di un vantaggio fiscale costituisca l'unico obiettivo delle operazioni di cui trattasi. Sebbene le operazioni che perseguono esclusivamente tale obiettivo possano soddisfare il requisito risultante da tale giurisprudenza, la Corte ha precisato, al punto 45 della sentenza del 21 febbraio 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), che lo stesso vale qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale delle operazioni in questione.

54 Per quanto riguarda la valutazione di tale obiettivo in una situazione come quella di cui al procedimento principale, occorre rilevare che, secondo le indicazioni contenute nella decisione di rinvio, le operazioni oggetto del procedimento principale sono costituite da più contratti riguardanti i medesimi beni immobili e stipulati tra soggetti diversi, ossia i due contratti di locazione tra i ricorrenti nel procedimento principale e la Shamrock Estates nonché, in seguito alla risoluzione di tali contratti, la vendita di detti beni immobili a terzi.

55 Dall'articolo 2 della sesta direttiva discende che ogni prestazione deve normalmente essere considerata distinta e indipendente (sentenze del 21 febbraio 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punto 50 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 27 settembre 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punto 14).

56 Quando la Corte è chiamata a precisare l'esame necessario per determinare lo scopo essenziale delle operazioni in questione, essa prende in considerazione solo l'obiettivo della o delle operazioni di cui occorre valutare il carattere abusivo e non quello delle prestazioni che, in seguito a tali prime operazioni, rispettano formalmente le condizioni per ottenere un vantaggio fiscale (v., in particolare, sentenze del 22 dicembre 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punti da 10 a 15 e 31, e del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punti 20 e da 43 a 45).

57 Dalla giurisprudenza della Corte si evince anche che l'applicazione del principio del divieto di pratiche abusive comporta soltanto l'esclusione delle operazioni che costituiscono una pratica siffatta, mentre le prestazioni che non la costituiscono devono essere oggetto dell'applicazione delle pertinenti disposizioni in materia di IVA (sentenza Halifax, punti da 94 a 97). Tale trattamento distinto delle operazioni che costituiscono una pratica abusiva implica anche una distinta valutazione del loro obiettivo.

58 Pertanto, al fine di determinare se i contratti di locazione anteriori alle vendite di beni immobili di cui al procedimento principale perseguissero essenzialmente lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale, occorre prendere in considerazione, in modo specifico, l'obiettivo di tali contratti di locazione.

59 Spetta pertanto al giudice nazionale verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma senza che venga compromessa l'efficacia del diritto dell'Unione, se gli elementi costitutivi di una pratica abusiva sussistano nel procedimento principale. Tuttavia, nel pronunciarsi su un rinvio pregiudiziale, la Corte può, ove necessario, fornire precisazioni dirette a guidare il giudice nazionale nella sua interpretazione (v., in particolare, sentenze Halifax, punti 76 e 77, nonché del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 34).

60 Al fine di determinare il contenuto ed il significato reale dei contratti di locazione di cui al procedimento principale, il giudice del rinvio può, in particolare, prendere in considerazione il carattere puramente fittizio di tali operazioni, nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti (v., in tal senso, sentenza Halifax, punti 75 e 81). Tali elementi sono idonei a provare che l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici (sentenza del 21 febbraio 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punto 62).

61 Nel caso di specie, i contratti di locazione di cui al procedimento principale non avevano, secondo le indicazioni fornite nella decisione di rinvio, alcun contenuto commerciale e sono stati stipulati, tra i ricorrenti nel procedimento principale ed una società ad essi collegata, al fine di ridurre l'assoggettamento all'IVA delle vendite di beni immobili di cui al procedimento principale che intendevano realizzare successivamente. Per quanto riguarda la circostanza secondo la quale tali contratti di locazione miravano, come sostenuto dai ricorrenti nel procedimento principale dinanzi alla Corte, a realizzare dette vendite nella maniera più efficace dal punto di vista fiscale, tale obiettivo non può essere considerato costitutivo di uno scopo diverso dal conseguimento di un vantaggio fiscale, in quanto l'effetto ricercato doveva essere realizzato proprio mediante la riduzione dell'onere fiscale.

62 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla quarta questione dichiarando che il principio del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che, al fine di determinare, sulla base del punto 75 della sentenza nella causa Halifax, se lo scopo essenziale delle operazioni di cui al procedimento principale sia o meno il conseguimento di un vantaggio fiscale, occorre prendere in considerazione in maniera isolata l'obiettivo dei contratti di locazione anteriori alle vendite di beni immobili di cui al procedimento principale.

Sulle questioni quinta e sesta

63 Le questioni quinta e sesta si basano sulla premessa che l'articolo 4, paragrafo 9, della legge sull'IVA sia incompatibile con la sesta direttiva.

64 A tale riguardo occorre rammentare che, nell'ambito della cooperazione tra la Corte ed i giudici nazionali istituita dall'articolo 267 TFUE, la necessità di pervenire a un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile per il giudice nazionale impone che questi rispetti scrupolosamente i requisiti relativi al contenuto della domanda di pronuncia pregiudiziale, esplicitamente riportati all'articolo 94 del regolamento di procedura, che il giudice del rinvio deve conoscere (v., in tal senso, sentenze del 5 luglio 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punti 18 e 19 nonché giurisprudenza ivi citata, e del 27 ottobre 2016, Audace e a., C-114/15, EU:C:2016:813, punto 35).

65 È pertanto indispensabile, come enunciato all'articolo 94, lettera c), del regolamento di procedura, che la decisione di rinvio stessa contenga l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il collegamento che esso stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile al procedimento principale.

66 Ebbene, per quanto riguarda le questioni quinta e sesta, la domanda di pronuncia pregiudiziale non rispetta tali requisiti.

67 La decisione di rinvio, infatti, non spiega le ragioni che hanno indotto il giudice del rinvio a dubitare della compatibilità dell'articolo 4, paragrafo 9, della legge sull'IVA con la sesta direttiva, ma si limita a riferire le conclusioni formulate al riguardo dalle parti nel procedimento principale. Essa, in particolare, non precisa il collegamento che può sussistere tra tale incompatibilità e il giudizio principale. Detta decisione, quindi, non chiarisce in quale modo un'eventuale incompatibilità comporterebbe, secondo tale giudice, che l'articolo 4, paragrafo 9, della legge sull'IVA non debba essere considerato attuativo di tale direttiva e non consente neppure di determinare l'incidenza che tale constatazione potrebbe avere, sempre secondo detto giudice, sull'applicazione della giurisprudenza risultante dalla sentenza nella causa Halifax relativa al principio del divieto di pratiche abusive.

68 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve constatare che le questioni quinta e sesta sono irricevibili.

Sulla settima questione

69 Con la sua settima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio del divieto di pratiche abusive debba essere interpretato nel senso che cessioni di beni immobili come quelle di cui al procedimento principale comportino l'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo delle pertinenti disposizioni della sesta direttiva.

70 A tale riguardo occorre rammentare che, da un lato, la Corte ha dichiarato, al punto 74 della sentenza nella causa Halifax, che affinché possa parlarsi, nel settore dell'IVA, di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.

71 Dall'altro lato, l'articolo 13, parte B, lettera g), di detta direttiva, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della stessa, esenta le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo che siano già stati oggetto di una «prima occupazione». Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 88 delle conclusioni, il criterio della «prima occupazione» è volto alla distinzione tra immobili nuovi, la cui costruzione e commercializzazione deve essere soggetta a IVA, e immobili non nuovi. A tale fine, detto criterio determina «il momento in cui il prodotto esce dalla catena produttiva ed entra nel settore del consumo, viene cioè utilizzato dal proprietario o da un inquilino» (v. la proposta della sesta direttiva del Consiglio 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 [COM(73) 950 def., del 20 giugno 1973]).

72 L'esenzione di cui all'articolo 13, parte B, lettera g), della sesta direttiva riguarda quindi le cessioni di beni immobili che hanno avuto luogo dopo che tali beni siano stati oggetto di un utilizzo effettivo da parte del proprietario o del locatario. Per contro, non è esentata la prima cessione di un bene immobile nuovo al consumatore finale.

73 Sebbene, come è stato ricordato al punto 59 della presente sentenza, spetti al giudice nazionale verificare l'esistenza, nel procedimento principale, dell'elemento costitutivo di una pratica abusiva di cui al punto 70 della presente sentenza, occorre rilevare che l'utilizzo di un bene immobile nuovo da parte del suo primo locatario può, certamente, secondo le circostanze del caso di specie, costituire una prima occupazione ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva.

74 Tuttavia, secondo le indicazioni contenute nella decisione di rinvio, i beni immobili nuovi di cui al procedimento principale hanno costituito l'oggetto di due contratti di locazione. Orbene, tali contratti di locazione sono stati stipulati nel medesimo giorno dai ricorrenti nel procedimento principale e da una società ad essi collegata, e prevedevano la locazione e la retrolocazione immediata di tali beni immobili. Inoltre, detti contratti di locazione sono stati risolti, di comune accordo, meno di un mese dopo la loro conclusione, prima che i ricorrenti nel procedimento principale vendessero, di lì a poco, detti beni immobili ad acquirenti terzi. Risulta dunque, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 94 delle conclusioni, che i beni immobili di cui al procedimento principale, prima della loro vendita ad acquirenti terzi, non erano ancora stati oggetto di un utilizzo effettivo da parte del proprietario o del locatario, il che spetta al giudice del rinvio verificare.

75 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla settima questione dichiarando che il principio del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che cessioni di beni immobili come quelle di cui al procedimento principale possono comportare l'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo delle pertinenti disposizioni della sesta direttiva, nel caso in cui tali beni immobili, prima della loro vendita ad acquirenti terzi, non fossero ancora stati oggetto di un utilizzo effettivo da parte del proprietario o del locatario. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale sia la situazione nel contesto del procedimento principale.

Sull'ottava questione

76 Con la sua ottava questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio del divieto di pratiche abusive debba essere interpretato nel senso che esso trova applicazione in una situazione come quella di cui al procedimento principale, che riguarda l'eventuale esenzione dall'IVA di un'operazione di cessione di beni immobili.

77 A tale riguardo, occorre rammentare il principio generale risultante dall'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, secondo il quale è soggetta all'IVA qualsiasi cessione di beni effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Poiché tale cessione riguarda beni immobili, essa è soggetta, in linea di principio, a tale imposta.

78 In deroga a tale principio, l'articolo 13, parte B, lettera g), di tale direttiva prevede che gli Stati membri esonerano le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), di detta direttiva, ossia cessioni diverse da quelle effettuate prima della prima occupazione del fabbricato o di una frazione del fabbricato considerato.

79 Pertanto, solo la prima cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato è, in linea di principio, soggetta all'IVA, con la precisazione che, al fine di stabilire quale sia la prima cessione, occorre non prendere in considerazione quelle aventi carattere puramente fittizio, il cui scopo essenziale è l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

80 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere all'ottava questione dichiarando che il principio del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che esso trova applicazione in una situazione come quella di cui al procedimento principale, che riguarda l'eventuale esenzione dall'IVA di un'operazione di cessione di beni immobili.

Sulle spese

81 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 (Quarta Sezione) dichiara:

1) **Il principio del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che, indipendentemente da una misura nazionale che gli dia attuazione nell'ordinamento giuridico interno, può essere direttamente applicato al fine di escludere l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di vendite di beni immobili come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, realizzate prima della pronuncia della sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121), senza che vi ostino i principi della certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento.**

2) **La 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 interpretata nel senso che, nel caso in cui le operazioni di cui al procedimento principale debbano essere oggetto di ridefinizione in applicazione del principio del divieto di pratiche abusive, quelle tra tali operazioni che non costituiscono una siffatta pratica possono essere soggette all'imposta sul valore aggiunto sulla base delle pertinenti disposizioni della normativa nazionale che prevedono tale assoggettamento.**

3) **Il principio del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che, al fine di determinare, sulla base del punto 75 della sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121), se lo scopo essenziale delle operazioni di cui al procedimento principale sia o meno il conseguimento di un vantaggio fiscale, occorre prendere in considerazione in maniera isolata l'obiettivo dei contratti di locazione anteriori alle vendite di beni immobili di cui al procedimento principale.**

4) **Il principio del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che cessioni di beni immobili come quelle di cui al procedimento principale possono comportare l'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo delle pertinenti disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE, nel caso in cui tali beni immobili, prima della loro vendita ad acquirenti terzi, non fossero ancora stati oggetto di un utilizzo effettivo da parte del proprietario o del locatario. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale sia la situazione nel procedimento principale.**

5) **Il principio del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che esso trova applicazione in una situazione come quella di cui al procedimento principale, che riguarda l'eventuale esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di un'operazione di cessione di beni immobili.**

Firme