HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

22 noiembrie 2017 *

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 4 alineatul (3) litera (a) și articolul 13 secțiunea B litera (g) – Scutirea livrării unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (a) – Principiul interzicerii practicilor abuzive – Aplicabilitate în lipsa unor dispoziții naționale care să transpună acest principiu – Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime”

În cauza C-251/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supreme Court (Curtea Supremă, Irlanda), prin decizia din 21 aprilie 2016, primită de Curte la 2 mai 2016, în procedura

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

împotriva

T. G. Brosnan,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, domnii C. Vajda și E. Juhász, doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 aprilie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnii Cussens, Jennings și Kingston, de D. Lynch și de J. O’Malley, solicitors, precum și de B. Murray, SC, și de F. Mitchell, barrister;

– pentru Irlanda, de E. Creedon, de J. Quaney și de A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de N. Travers, SC;

* Limba de procedură: engleza.

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo, avvocato dello Stato;

– pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 septembrie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și principiul interzicerii practicilor abuzive în materia taxei pe valoarea adăugată (TVA).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnii Edward Cussens, John Jennings și Vincent Kingston, pe de o parte, și domnul T. G. Brosnan, Inspector of Taxes (inspectorul fiscal, Irlanda), în calitate de reprezentant al Office of the Revenue Commissioners (Biroul Comisarilor de Venit, Irlanda) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu recuperarea TVA-ului aferent vânzărilor de bunuri imobiliare.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială].

4 Articolul 4 alineatul (3) din această directivă prevede:

„Statele membre pot considera, de asemenea, ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la alineatul (2) și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări; statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a acestui criteriu în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

«Clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ;

[…]” [traducere neoficială]

5 Articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[…]

(g) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (a).” [traducere neoficială]

6 Articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții prevede:

„Pe lângă textul întrebărilor adresate Curții cu titlu preliminar, cererea de decizie preliminară trebuie să cuprindă:

(a) o expunere sumară a obiectului litigiului, precum și a faptelor pertinente, astfel cum au fost constatate de instanța de trimitere, sau cel puțin o expunere a circumstanțelor factuale pe care se întemeiază întrebările;

(b) conținutul dispozițiilor naționale care ar putea fi aplicate în speță și, dacă este cazul, jurisprudența națională pertinentă;

(c) expunerea motivelor care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea sau validitatea anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, precum și legătura pe care instanța de trimitere o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului principal.”

Dreptul irlandez

7 Value Added Tax Act 1972 (Legea din 1972 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede la articolul 4 alineatele (1), (2) și (4):

„(1)

(a) Prezentul articol se aplică bunurilor imobile
(i) care au fost construite de către sau în numele persoanei care le livrează […]

[…]

(b) În prezentul articol, termenul «drept» referitor la bunuri imobile semnifică un drept asupra acestor bunuri care, la crearea sa, a fost prevăzut pentru o perioadă de cel puțin zece ani […], iar o trimitere la cesiunea unui drept include o trimitere la crearea unui drept […][…]

(2) […] [Î]n sensul prezentei legi, se consideră că o livrare de bunuri imobile are loc dacă și numai dacă o persoană care are un drept asupra unor bunuri imobile cărora li se aplică prezentul articol cedează (inclusiv printr-o renunțare sau printr-un transfer), în legătură cu toate sau cu o parte dintre aceste bunuri, acel drept sau un drept care decurge din acesta.

[…]

(4) Atunci când o persoană care are un drept asupra unor bunuri imobile cărora li se aplică prezentul articol cedează, în legătură cu toate sau cu o parte dintre aceste bunuri, un drept care decurge din acel drept în împrejurări în care ea conservă dreptul de revenire asupra dreptului cedat, se consideră, în ceea ce privește dreptul de revenire conservat, […] că și-a apropriat bunurile sau o parte dintre acestea, după caz, într-un alt scop decât nevoile întreprinderii sale.”

8 Articolul 4 alineatul (6) litera (a) din această lege prevede că nu este supusă TVA-ului, printre altele, livrarea de bunuri imobile:

„în privința căreia nu se născuse și nu urma să se nască […] un drept de deducere, în temeiul articolului 12, în beneficiul persoanei care a efectuat livrarea, pentru orice TVA suportat sau plătit pentru livrarea sau construirea bunurilor […].”

9 Articolul 4 alineatul (9) din legea menționată prevede:

„Atunci când cesiunea unui drept asupra unor bunuri imobile este supusă TVA-ului și aceste bunuri nu au fost construite de la data cesiunii acestui drept (denumit în prezentul alineat «dreptul taxabil»), orice cesiune a unui drept asupra acelor bunuri după această dată de către altă persoană decât cea care a dobândit dreptul taxabil va fi considerată, în sensul prezentei legi, o livrare de bunuri imobile căreia i se aplică articolul 4 alineatul (6).”

10 Articolul 10 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul se referă la evaluarea cuantumului supus TVA-ului în ceea ce privește livrările de bunuri imobile și prestările de servicii care constau în construirea de bunuri imobile. Acest articol 10 alineatul (9) literele (a) și (b) prevede:

„(a) […] [V]aloarea oricărui drept asupra bunului care este cedat în legătură cu livrarea este inclusă în preț.

(b) Valoarea oricărui drept asupra unor bunuri imobile este prețul normal de piață al acestui drept. […]”

11 Conform articolului 19 alineatul (2) litera (b) din Value Added Tax Regulations 1979 (Decretul din 1979 privind taxa pe valoarea adăugată), care pune în aplicare respectivul articol 10 alineatul (9), nu se ține seama de valoarea dreptului de revenire conservat de un cedent la cesionarea unui drept care decurge dintr-un drept asupra unor bunuri imobile dacă, potrivit contractului de cesiune, dreptul este cedat pe o durată de 20 de ani sau mai mult.

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Reclamanții din litigiul principal erau coproprietari ai unei zone de dezvoltare situate în orașul Baltimore, în Irlanda, pe care au construit cincisprezece reședințe de vacanță destinate vânzării.

13 Înainte de a efectua aceste vânzări, ei au realizat, în lunile martie și aprilie 2002, mai multe operațiuni cu o societate cu care aceștia aveau legături, și anume Shamrock Estates Limited. La data de 8 martie 2002, ei au încheiat două contracte de închiriere cu această societate, respectiv, pe de o parte, un contract de închiriere prin care i-au închiriat bunurile imobiliare menționate pe o durată de 20 de ani și o lună începând cu această dată (denumit în continuare „contractul de închiriere pe termen lung”) și, pe de altă parte, un contract de închiriere care prevede reînchirierea de către Shamrock Estates a acelorași bunuri imobiliare către reclamanții din litigiul principal pentru o durată de doi ani.

14 La data de 3 aprilie 2002, aceste două contracte de închiriere au luat sfârșit ca urmare a unei renunțări mutuale a fiecăruia dintre locatari, astfel încât reclamanții din litigiul principal au recuperat deplina proprietate a bunurilor imobiliare în discuție în litigiul principal.

15 În luna mai 2002, reclamanții din litigiul principal au vândut toate bunurile imobiliare unor terți, care le-au dobândit în deplină proprietate.

16 Din decizia de trimitere reiese că, în temeiul articolului 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul, niciun TVA nu era datorat pentru aceste vânzări din moment ce bunurile imobiliare în discuție în litigiul principal făcuseră anterior obiectul unei prime livrări supuse TVA-ului în cadrul contractului de închiriere pe termen lung. Potrivit reglementării naționale în discuție în litigiul principal, numai contractul de închiriere pe termen lung era supus TVA-ului.

17 Prin decizia de impunere din 27 august 2004, administrația fiscală a solicitat reclamanților din litigiul principal plata unui TVA suplimentar pentru vânzările bunurilor imobiliare efectuate în luna mai 2002. Această administrație a considerat astfel că contractele de închiriere în discuție în litigiul principal, care prevedeau închirierea și reînchirierea acestor bunuri imobiliare, constituiau o primă livrare creată artificial pentru a evita o supunere la plata taxei a vânzărilor ulterioare, livrare de care nu trebuia, așadar, să se țină seama în scopul stabilirii TVA-ului.

18 Reclamanții din litigiul principal au formulat o cale de atac împotriva deciziilor de impunere din 27 august 2004 la un Appeal Commissioner (comisar însărcinat cu soluționarea contestațiilor, Irlanda), care a fost respinsă.

19 Deși Circuit Court, Cork (Tribunalul de Circuit din Cork, Irlanda) a respins acțiunea formulată de reclamanții din litigiul principal împotriva deciziei de respingere date de Appeal Commissioner (comisarul însărcinat cu soluționarea contestațiilor), această instanță a înaintat totuși, la cererea acestora din urmă, anumite chestiuni de drept la High Court (Înalta Curte, Irlanda), întemeindu-se pe constatarea potrivit căreia contractele de închiriere în discuție în litigiul principal nu aveau nicio realitate comercială și fuseseră încheiate pentru a reduce cuantumul TVA-ului datorat în cadrul vânzării bunurilor imobiliare în discuție în litigiul principal.

20 În răspunsul la aceste întrebări, High Court (Înalta Curte) a declarat că, întrucât contractele de închiriere menționate nu aveau nicio realitate comercială, ele constituiau o practică abuzivă conform Hotărârii din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, denumită în continuare „Hotărârea Halifax”, EU:C:2006:121). În plus, a considerat că principiul interzicerii practicilor abuzive, astfel cum reiese din jurisprudența rezultată din Hotărârea Halifax, este de aplicare generală și impune ca instanțele naționale să recalifice măsurile abuzive în conformitate cu realitatea, chiar și în lipsa unei legislații naționale care să transpună acest principiu.

21 Reclamanții din litigiul principal au formulat recurs împotriva deciziei High Court (Înalta Curte) la Supreme Court (Curtea Supremă, Irlanda). Ei au susținut că, în lipsa unei norme naționale care să transpună principiul interzicerii practicilor abuzive, acest principiu nu le poate fi opus pentru a li se înlătura dreptul la scutirea vânzărilor bunurilor imobiliare în discuție în litigiul principal, care rezultă din articolul 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul. O asemenea aplicare a principiului menționat ar aduce atingere principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime.

22 Ei susțin de asemenea că operațiunile în discuție în litigiul principal nu constituie un abuz de drept în sensul jurisprudenței Curții care rezultă din Hotărârea Halifax pentru motivul că, în opinia lor, aceste operațiuni nu au respectat din punct de vedere formal dispozițiile celei de A șasea directive sau dispozițiile naționale care transpun această directivă, întrucât operațiunile menționate s-au întemeiat pe articolul 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul, care este, tot în opinia lor, incompatibil cu directiva menționată. În plus, scopul urmărit prin aceste operațiuni, care constă în cesiunea bunurilor imobiliare în discuție în litigiul principal într-un mod eficient din punct de vedere fiscal, nu ar fi contrar obiectivelor celei de A șasea directive. Administrația fiscală se opune argumentației lor.

23 Instanța de trimitere arată că este ținută de constatările Circuit Court, Cork (Tribunalul de Circuit din Cork) expuse la punctul 19 din prezenta hotărâre. Ea precizează că, în cadrul procedurii principale, administrația fiscală nu a susținut că reclamanții din litigiul principal au comis o fraudă și nici nu a demonstrat existența unor norme naționale care i-ar impune să ignore operațiunile care constituie o practică abuzivă.

24 În aceste condiții, Supreme Court (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Principiul abuzului de drept, astfel cum a fost recunoscut în Hotărârea [Halifax] ca fiind aplicabil în sfera TVA-ului, are efect direct în privința unei persoane în lipsa unei măsuri naționale, legislative sau judiciare de punere în aplicare a principiului respectiv, în împrejurări în care, precum în cazul de față, recalificarea operațiunilor anterioare vânzării și a operațiunilor de vânzare către cumpărători (denumite în continuare, împreună, «operațiunile recurenților»), după cum susțin[e administrația fiscală], ar genera obligația recurenților de plată a TVA-ului, în timp ce, la o aplicare corespunzătoare a dispozițiilor legislației naționale aflate în vigoare la data faptelor în privința operațiunilor recurenților, nu ar surveni o asemenea obligație de plată a taxei?

2) Dacă răspunsul la prima întrebare este că principiul abuzului de drept are efect direct în privința unei persoane chiar și în lipsa unei măsuri naționale, legislative sau judiciare de punere în aplicare a principiului respectiv, principiul era suficient de clar și precis pentru a se aplica în privința operațiunilor recurenților care au fost realizate înainte de pronunțarea de către Curte a Hotărârii Halifax și în special având în vedere principiile securității juridice și protecției încrederii legitime a recurenților?

3) Dacă principiul abuzului de drept se aplică operațiunilor recurenților, astfel încât ele trebuie să fie recalificate,
   a) care este mecanismul juridic prin intermediul căruia se stabilește și se colectează TVA-ul datorat pentru operațiunile recurenților, dat fiind că acesta nu este datorat și nu poate fi stabilit sau colectat în conformitate cu dreptul național și
   b) cum pot impune instanțele naționale o asemenea obligație de plată a taxei?

4) Atunci când stabilește dacă scopul esențial al operațiunilor recurenților a fost obținerea unui avantaj fiscal, instanța națională trebuie să ia în considerare operațiunile anterioare vânzării (cu privire la care s-a constatat că au fost realizate doar pentru motive de ordin fiscal) în mod izolat sau trebuie să ia în considerare scopul de ansamblu al operațiunilor recurenților?

5) Articolul 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul trebuie să fie considerat ca fiind o legislație națională de transpunere a celei de A șasea directive, în pofida faptului că este incompatibil cu dispoziția legislativă prevăzută la articolul 4 alineatul (3) din A șasea directivă, care, interpretată corect, ar impune ca, în ceea ce privește livrarea înainte de prima ocupare a proprietăților, recurenții să fie considerați persoane impozabile, în pofida faptului că a existat un act de dispoziție anterior care a fost supus TVA-ului?

6) Dacă articolul 4 alineatul (9) [din Legea privind TVA-ul] este incompatibil cu A șasea directivă, prin invocarea acestui alineat, recurenții au săvârșit un abuz de drept care contravine principiilor recunoscute în Hotărârea Halifax?

7) În subsidiar, dacă articolul 4 alineatul (9) [din Legea privind TVA-ul] nu este incompatibil cu A șasea directivă, recurenții au obținut un avantaj fiscal care contravine scopului directivei și/sau al articolului 4?

8) Chiar dacă articolul 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul nu este considerat ca fiind o dispoziție care transpune A șasea directivă, principiul abuzului de drept, astfel cum a fost stabilit prin Hotărârea Halifax, se aplică totuși operațiunilor în discuție prin raportare la criteriile precizate de Curte în Hotărârea Halifax?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

25 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că poate fi aplicat direct, independent de o măsură națională de transpunere a sa în ordinea juridică internă, pentru a refuza scutirea de TVA a vânzărilor de bunuri imobile precum cele în discuție în litigiul principal. Întrucât operațiunile în discuție în litigiul principal au fost efectuate înainte de pronunțarea Hotărârii Halifax, această instanță ridică de asemenea problema dacă o astfel de aplicare a principiului interzicerii practicilor abuzive în cazul acestor operațiuni este conformă cu principiile securității juridice și protecției încrederii legitime și în special dacă se poate considera că principiul menționat are un conținut suficient de clar și de precis.

26 Cu titlu introductiv, trebuie să se constate că aceste întrebări sunt formulate în termeni care evocă jurisprudența privind efectul direct al directivelor. Potrivit acestei jurisprudențe, dispozițiile unei directive care sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise pot fi invocate în mod direct împotriva statului, însă nu pot, prin ele însele, să creeze obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu pot fi invocate ca atare împotriva unei asemenea persoane în fața unei instanțe naționale (se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punctele 18 și 22, precum și jurisprudența citată). Astfel, obligațiile care decurg dintr-o directivă trebuie transpuse în dreptul național pentru a putea fi invocate în mod direct împotriva unui particular.

27 În schimb, trebuie arătat că principiul interzicerii practicilor abuzive, astfel cum este aplicat în materie de TVA de jurisprudența rezultată din Hotărârea Halifax, nu constituie o normă stabilită de o directivă, ci își are temeiul în jurisprudența constantă, citată la punctele 68 și 69 din această hotărâre, potrivit căreia, pe de o parte, justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 12 mai 1998, Kefalas și alții, C-367/96, EU:C:1998:222, punctul 20, Hotărârea din 23 martie 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punctul 33, precum și Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 32) și, pe de altă parte, aplicarea reglementării Uniunii nu poate fi extinsă într-o asemenea măsură încât să acopere practicile abuzive ale operatorilor economici (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 octombrie 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, punctul 21, Hotărârea din 3 martie 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punctul 21, și Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punctul 51).

28 Deși Curtea a statuat, la punctele 70 și 71 din Hotărârea Halifax, că principiul interzicerii practicilor abuzive se aplică și în materia TVA-ului, subliniind că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de A șasea directivă, din aceasta nu rezultă că aplicarea principiului respectiv în această materie este supusă unei cerințe de transpunere, așa cum sunt dispozițiile acestei directive.

29 În plus, trebuie subliniat, pe de o parte, că jurisprudența citată la punctul 27 din prezenta hotărâre a fost pronunțată în diverse materii ale dreptului Uniunii, cum ar fi, printre altele, dreptul societăților (Hotărârea din 12 mai 1998, Kefalas și alții, C-367/96, EU:C:1998:222, precum și Hotărârea din 23 martie 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), politica agricolă comună (Hotărârea din

11 octombrie 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, Hotărârea din 3 martie 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, și Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) și TVA-ul (Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Din jurisprudența Curții reiese, pe de altă parte, că aplicarea principiului interzicerii practicilor abuzive în cazul drepturilor și al avantajelor prevăzute de dreptul Uniunii se face indiferent dacă aceste drepturi și avantaje își au temeiul în tratate (a se vedea, în ceea ce privește libertățile fundamentale, în special Hotărârea din 3 decembrie 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, punctul 13, și Hotărârea din 9 martie 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punctul 24), într-un regulament (Hotărârea din 6 aprilie 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punctele 19 și 20, precum și Hotărârea din 13 martie 2014, SICES și alții, C-155/13, EU:C:2014:145, punctele 29 și 30) sau într-o directivă (a se vedea, în materie de TVA, în special Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 32, Hotărârea Halifax, punctele 68 și 69, precum și Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 40). Rezultă astfel că acest principiu nu are aceeași natură precum drepturile și avantajele cărora li se aplică.

31 Principiul interzicerii practicilor abuzive, astfel cum a fost aplicat în materia TVA-ului de jurisprudența rezultată din Hotărârea Halifax, are, așadar, caracterul general care este, prin natură, inerent principiilor generale ale dreptului Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 octombrie 2009, Audiolux și alții, C-101/08, EU:C:2009:626, punctul 50).

32 Este totodată necesar să se adauge că, potrivit jurisprudenței Curții, refuzul unui drept sau al unui avantaj ca urmare a unor fapte abuzive sau frauduloase nu este decât simpla consecință a constatării că, în caz de fraudă sau de abuz de drept, condițiile obiective necesare pentru obținerea avantajului urmărit nu sunt în realitate îndeplinite și că, drept consecință, un asemenea refuz nu necesită un temei legal specific (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punctul 56, Hotărârea Halifax, punctul 93, și Hotărârea din 4 iunie 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, punctul 28).

33 Prin urmare, principiul interzicerii practicilor abuzive poate fi opus unei persoane impozabile pentru a-i refuza beneficiul, printre altele, al dreptului la scutirea de TVA, chiar și în lipsa unor dispoziții ale dreptului național care să prevadă un asemenea refuz (a se vedea în acest sens, Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 62).

34 Contrar celor susținute de reclamanții din litigiul principal, împrejurarea potrivit căreia situația care a determinat pronunțarea hotărârii citate la punctul precedent privea cazuri de fraudă nu permite să se concluzioneze că această jurisprudență ar fi aplicabilă numai în asemenea cazuri, iar nu în cazuri de abuz. Astfel, după cum rezultă în special din cuprinsul punctelor 56 și 57 din Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455), pentru a ajunge la constatarea enunțată la punctul precedent, Curtea s-a întemeiat în special pe jurisprudența sa constantă, amintită la punctele 27 și 32 din prezenta hotărâre, care se referă atât la cazuri de fraudă, cât și la situații care implică practici abuzive.

35 Nici jurisprudența pe care reclamanții din litigiul principal o invocă în observațiile scrise prezentate Curții nu poate să pună în discuție concluzia care figurează la punctul 33 din prezenta hotărâre.

36 Astfel, deși Curtea a statuat la punctele 87, 90 și 91 din Hotărârea Halifax că, în lipsa unei dispoziții din A șasea directivă care să privească aspectul recuperării TVA-ului, este de competența statelor membre să determine condițiile în care TVA-ul poate fi recuperat ulterior de trezorerie atunci când s-a constatat existența unei practici abuzive, aceasta nu s-a pronunțat însă cu privire la condițiile de aplicare a principiului interzicerii practicilor abuzive, ci numai cu privire la modalitățile procedurale de recuperare a TVA-ului pe care autoritățile naționale sunt ținute să o efectueze după ce au constatat, conform acestui principiu, existența unei practici abuzive.

37 Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), și Hotărârea din 12 februarie 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), pe care reclamanții din litigiul principal le invocă în același context, privesc de asemenea, la fel ca jurisprudența rezultată din Hotărârea Halifax citată la punctul precedent, modalitățile procedurale privind punerea în aplicare a principiului menționat, care se referă la posibilitatea sau la obligația instanței naționale de a controla din oficiu existența unei fraude fiscale (Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 39) și la posibilitatea de a condiționa aplicarea normelor naționale de combatere a abuzului de drept și a fraudei de o procedură prealabilă caracterizată, printre altele, prin audierea persoanei în cauză (Hotărârea din 12 februarie 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punctul 34).

38 În ceea ce privește, în sfârșit, Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), din cuprinsul punctelor 38 și 48 din această hotărâre reiese că Curtea nu s-a pronunțat cu privire la condițiile de aplicare a principiului interzicerii practicilor abuzive, ci cu privire la cele ale unei dispoziții specifice dintr-o directivă și care permite statelor membre să refuze scutirea prevăzută de această directivă atunci când operațiunea în cauză are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele sale principale frauda sau evaziunea fiscală. Deși Curtea, la punctul 48 din hotărârea menționată, a pus accentul pe existența în dreptul intern a unor norme care privesc abuzul de drept, frauda sau evaziunea fiscală și care pot face obiectul unei interpretări conforme, această jurisprudență se referă la dispoziția menționată din dreptul secundar și nu este, așadar, aplicabilă principiului general al interzicerii practicilor abuzive.

39 Instanța de trimitere ridică de asemenea problema conformității cu principiile securității juridice și protecției încrederii legitime a aplicării principiului interzicerii practicilor abuzive, astfel cum reiese din Hotărârea Halifax, în cazul operațiunilor în discuție în litigiul principal efectuate înaintea pronunțării acestei hotărâri.

40 Or, o asemenea aplicare a dreptului Uniunii este conformă principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Balazs, C-401/13 și C-432/13, EU:C:2015:26, punctele 49 și 50, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punctele 38-40).

41 Astfel, interpretarea pe care Curtea o dă dreptului Uniunii în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE lămurește și precizează, dacă este necesar, semnificația și domeniul de aplicare ale acestui drept, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeles și aplicat de la data intrării sale în vigoare. Rezultă că, în afara unor împrejurări cu totul excepționale, a căror existență nu a fost însă invocată în speță, dreptul Uniunii astfel interpretat trebuie să fie aplicat de instanță chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare, dacă, pe de altă parte, sunt întrunite condițiile care permit sesizarea instanțelor competente cu un litigiu referitor la aplicarea dreptului respectiv (a se vedea în special Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punctele 44 și 45, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 40).

42 În plus, este necesar să se arate că, în Hotărârea Halifax, Curtea nu a limitat efectele în timp ale interpretării pe care a dat-o principiului interzicerii practicilor abuzive în materia TVA-ului. Or, o asemenea limitare nu poate fi admisă decât în însăși hotărârea care se pronunță asupra interpretării solicitate, întrucât această cerință garantează egalitatea de tratament a statelor membre și a celorlalți justițiabili în fața acestui drept și îndeplinește astfel cerințele care decurg din principiul securității juridice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții, C-292/04, EU:C:2007:132, punctul 36, precum și Hotărârea din 23 octombrie 2012, Nelson și alții, C-581/10 și C-629/10, EU:C:2012:657, punctul 91).

43 În ceea ce privește, pe de altă parte, aspectul dacă reclamanții din litigiul principal pot, în cadrul litigiului principal, să invoce principiile securității juridice și protecției încrederii legitime pentru a contesta refuzul scutirii de TVA care le este impus, potrivit unei jurisprudențe constante, o persoană

impozabilă care a creat condițiile aferente obținerii unui drept în mod abuziv sau fraudulos nu este îndreptățită să se prevaleze de aceste principii pentru a se opune refuzului acordării dreptului în cauză în temeiul principiului interzicerii practicilor abuzive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 38, Hotărârea Halifax, punctul 84, precum și Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 60).

44 Având în vedere aceste considerații, este necesar să se răspundă la prima și la a doua întrebare că principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că poate fi aplicat direct, independent de o măsură națională de transpunere a sa în ordinea juridică internă, pentru a refuza scutirea de TVA a vânzărilor de bunuri imobile, precum cele în discuție în litigiul principal, efectuate înaintea pronunțării Hotărârii Halifax, fără ca principiile securității juridice și protecției încrederii legitime să i se opună.

Cu privire la a treia întrebare

45 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească modul în care trebuie interpretată A șasea directivă pentru a determina, în ipoteza în care operațiunile în discuție în litigiul principal ar face obiectul unei recalificări în aplicarea principiului interzicerii practicilor abuzive, care este temeiul juridic în virtutea căruia acelea dintre respectivele operațiuni care nu constituie o asemenea practică pot fi supuse TVA-ului.

46 Trebuie amintit că, atunci când a fost constatată existența unei practici abuzive, operațiunile implicate trebuie recalificate astfel încât să fie restabilită situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor ce constituie această practică abuzivă. Această recalificare nu trebuie să depășească însă ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a TVA-ului și pentru a preveni frauda (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax, punctele 92, 94 și 98, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punctele 48 și 52).

47 Din această jurisprudență rezultă că aplicarea principiului interzicerii practicilor abuzive în materia TVA-ului presupune mai întâi stabilirea situației care ar fi existat în lipsa operațiunilor ce constituie o asemenea practică și apoi aprecierea acestei situații recalificate în raport cu dispozițiile relevante din dreptul național și din A șasea directivă.

48 Astfel, principiul interzicerii practicilor abuzive obligă în esență autoritățile naționale să aplice operațiunilor în cauză reglementarea relevantă în materie de TVA, făcând abstracție în același timp de acelea dintre operațiuni care constituie o practică abuzivă.

49 În speță, în ipoteza în care instanța de trimitere ar constata că contractele de închiriere care precedă vânzările bunurilor imobiliare în discuție în litigiul principal ar constitui o practică abuzivă, eventuala supunere a vânzărilor menționate la plata TVA-ului ar trebui să se întemeieze pe dispozițiile relevante ale reglementării naționale care prevăd o asemenea supunere la plata taxei. Astfel, A șasea directivă nu poate, prin ea însăși, să creeze obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu poate fi invocată ca atare împotriva unei asemenea persoane în fața unei instanțe naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, punctul 41 și jurisprudența citată).

50 Așadar, în această ipoteză, ar reveni instanței de trimitere sarcina de a verifica, după cum reiese din indicațiile concordante furnizate de Irlanda și de Comisia Europeană în ședința de la Curte, că vânzările de bunuri imobiliare în discuție în litigiul principal ar fi supuse TVA-ului în temeiul articolului 4 alineatele (1) și (2) din Legea privind TVA-ul, care ar constitui astfel temeiul legal al supunerii acestor vânzări la plata taxei.

51 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că, în ipoteza în care operațiunile în discuție în litigiul principal ar face obiectul unei recalificări în aplicarea principiului interzicerii practicilor abuzive, acelea dintre operațiuni care nu constituie o asemenea practică pot fi supuse TVA-ului în temeiul dispozițiilor relevante ale reglementării naționale care prevede o asemenea supunere la plata taxei.

Cu privire la a patra întrebare

52 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că, pentru a determina, în temeiul punctului 75 din Hotărârea Halifax, dacă scopul esențial al operațiunilor în discuție în litigiul principal este sau nu este obținerea unui avantaj fiscal, se impune să se ia în considerare în mod izolat obiectivul contractelor de închiriere anterioare vânzărilor de bunuri imobiliare în discuție în litigiul principal sau obiectivul comun al tuturor acestor contracte de închiriere și al acestor vânzări.

53 În această privință, este necesar să se sublinieze de la bun început că, contrar celor susținute de reclamanții din litigiul principal în observațiile scrise depuse la Curte, jurisprudența rezultată din Hotărârea Halifax nu impune stabilirea faptului că obținerea unui avantaj fiscal constituie singurul obiectiv al operațiunilor în cauză. Deși operațiunile care urmăresc în mod exclusiv un asemenea obiectiv sunt susceptibile să îndeplinească cerința care rezultă din această jurisprudență, Curtea a precizat, la punctul 45 din Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), că situația este aceeași atunci când urmărirea unui avantaj fiscal constituie scopul esențial al operațiunilor în cauză.

54 În ceea ce privește aprecierea acestui obiectiv într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, este necesar să se arate că, potrivit mențiunilor din decizia de trimitere, operațiunile în discuție în litigiul principal constau în mai multe contracte care privesc aceleași bunuri imobiliare și care sunt încheiate între diferite persoane, și anume cele două contracte de închiriere dintre reclamanții din litigiul principal și Shamrock Estates, precum și, după rezilierea acestor contracte, vânzarea bunurilor imobiliare menționate către terți.

55 Din articolul 2 din A șasea directivă rezultă că fiecare prestare trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă (Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 50 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 14).

56 Atunci când Curtea este pusă în situația să precizeze examinarea necesară pentru a stabili scopul esențial al operațiunilor în cauză, aceasta nu ia în considerare decât obiectivul operațiunii sau al operațiunilor al căror caracter abuziv trebuie apreciat, iar nu obiectivul prestărilor care, ca urmare a acestor prime operațiuni, îndeplinesc din punct de vedere formal condițiile pentru obținerea unui avantaj fiscal (a se vedea în special Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punctele 10-15 și 31, și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 20 și 43-45).

57 Din jurisprudența Curții reiese de asemenea că aplicarea principiului interzicerii practicilor abuzive conduce numai la înlăturarea operațiunilor care constituie o asemenea practică, în timp ce prestările care nu constituie o astfel de practică trebuie să facă obiectul aplicării dispozițiilor relevante în materie de TVA (Hotărârea Halifax, punctele 94-97). Acest tratament distinct al operațiunilor care constituie o practică abuzivă presupune ca obiectivul lor să fie de asemenea apreciat în mod distinct.

58 Prin urmare, pentru a stabili dacă contractele de închiriere anterioare vânzărilor de bunuri imobiliare în discuție în litigiul principal urmăreau în esență scopul de a obține un avantaj fiscal, este necesar să se ia în considerare în mod specific obiectivul acestor contracte de închiriere.

59 În consecință, este de competența instanței naționale să verifice dacă elementele constitutive ale unei practici abuzive sunt întrunite în cadrul litigiului principal, potrivit regulilor de probă din dreptul național, atât timp cât nu se aduce atingere eficacității dreptului Uniunii. Cu toate acestea, Curtea, pronunțându-se asupra unei trimiteri preliminare, poate oferi, dacă este cazul, precizări destinate să orienteze instanța națională în interpretarea pe care aceasta o va efectua (a se vedea în special Hotărârea Halifax, punctele 76 și 77, precum și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 34).

60 Pentru a determina conținutul și semnificația reală a contractelor de închiriere în discuție în litigiul principal, instanța de trimitere poate să ia în considerare printre altele caracterul pur artificial al acestor operațiuni, precum și raporturile de natură juridică, economică și/sau personală dintre operatorii în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax, punctele 75 și 81). Astfel de elemente sunt de natură să arate că obținerea avantajului fiscal constituie scopul esențial urmărit, în pofida eventualei existențe, pe de altă parte, a unor obiective economice (Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 62).

61 În speță, contractele de închiriere în discuție în litigiul principal, potrivit mențiunilor din decizia de trimitere, nu aveau nicio realitate comercială și au fost încheiate între reclamanții din litigiul principal și o societate cu care aceștia aveau legături în scopul de a reduce obligația de plată a TVA-ului pentru vânzările de bunuri imobiliare în discuție în litigiul principal pe care preconizau să le efectueze ulterior. În ceea ce privește împrejurarea că aceste contracte de închiriere urmăreau, după cum au susținut reclamanții din litigiul principal în fața Curții, să efectueze vânzările menționate în modul cel mai eficient din punct de vedere fiscal, nu se poate considera că acest obiectiv ar constitui un alt scop decât obținerea unui avantaj fiscal din moment ce efectul urmărit trebuia realizat tocmai printr-o reducere a sarcinii fiscale.

62 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a patra întrebare că principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili, în conformitate cu punctul 75 din Hotărârea Halifax, dacă scopul esențial al operațiunilor în discuție în litigiul principal este sau nu este obținerea unui avantaj fiscal, se impune să se ia în considerare în mod izolat obiectivul contractelor de închiriere anterioare vânzărilor de bunuri imobiliare în discuție în litigiul principal.

Cu privire la a cincea și la a șasea întrebare

63 A cincea și a șasea întrebare se întemeiază pe premisa că articolul 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul este incompatibil cu A șasea directivă.

64 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale instituite la articolul 267 TFUE, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să fie utilă instanței naționale impune ca aceasta să respecte cu strictețe cerințele privind conținutul unei cereri de decizie preliminară care figurează explicit la articolul 94 din Regulamentul de procedură, pe care instanța de trimitere se prezumă că îl cunoaște (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punctele 18 și 19, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 27 octombrie 2016, Audace și alții, C-114/15, EU:C:2016:813, punctul 35).

65 Astfel, este indispensabil, după cum prevede articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură, ca decizia de trimitere însăși să cuprindă expunerea motivelor care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea sau la validitatea anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, precum și legătura pe care instanța de trimitere o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului principal.

66 Or, în ceea ce privește a cincea și a șasea întrebare, cererea de decizie preliminară nu îndeplinește aceste cerințe.

67 Astfel, decizia de trimitere nu explică motivele care au putut determina instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la compatibilitatea articolului 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul cu A șasea directivă, ci se limitează să expună concluziile părților din litigiul principal cu privire la acest aspect. În special, ea nu precizează legătura care poate să existe între această incompatibilitate și litigiul principal. Astfel, decizia menționată nu lasă să se întrevadă motivul pentru care eventuala incompatibilitate ar presupune, în opinia acestei instanțe, că nu trebuie să se considere că articolul 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul transpune această directivă și nici nu permite să se stabilească incidența pe care, în opinia aceleiași instanțe, ar putea-o avea această constatare asupra aplicării jurisprudenței rezultate din Hotărârea Halifax referitoare la principiul interzicerii practicilor abuzive.

68 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se constate că a cincea și a șasea întrebare sunt inadmisibile.

Cu privire la a șaptea întrebare

69 Prin intermediul celei de a șaptea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că livrările de bunuri imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal conduc la obținerea unui avantaj fiscal contrar obiectivului dispozițiilor relevante din A șasea directivă.

70 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că, la punctul 74 din Hotărârea Halifax, Curtea a statuat că, pentru a constata existența unei practici abuzive în materia TVA-ului, se impune ca operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din A șasea directivă și din legislația națională care transpune această directivă, să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de aceste dispoziții.

71 Pe de altă parte, articolul 13 secțiunea B litera (g) din directiva menționată coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din aceasta scutește livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea care au făcut deja obiectul unei „prime ocupări”. Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 88 din concluzii, criteriul „primei ocupări” urmărește să se distingă imobilele noi, a căror construire și comercializare trebuie să fie supuse TVA-ului, de imobilele vechi. În acest sens, respectivul criteriu stabilește „momentul în care produsul este susceptibil să părăsească linia de producție pentru a intra în sectorul consumului, cu alte cuvinte, utilizarea bunului de către proprietarul acestuia sau de către un locatar” (a se vedea Propunerea pentru A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(73) 950 final din 20 iunie 1973]).

72 Astfel, scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă vizează livrările de bunuri imobiliare care intervin după ce aceste bunuri imobiliare au făcut obiectul unei utilizări efective de către proprietarul sau de către locatarul lor. În schimb, nu este scutită prima livrare a unui bun imobiliar nou către consumatorul final.

73 Deși, după cum s-a amintit la punctul 59 din prezenta hotărâre, este de competența instanței naționale să verifice în litigiul principal existența unui element, vizat la punctul 70 din prezenta hotărâre, care constituie o practică abuzivă, trebuie arătat că utilizarea unui bun imobiliar nou de către primul său locatar poate, desigur, potrivit împrejurărilor speței, să constituie o primă ocupare în sensul articolului 4 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă.

74 Cu toate acestea, potrivit mențiunilor din decizia de trimitere, bunurile imobiliare noi în discuție în litigiul principal au făcut obiectul a două contracte de închiriere. Or, aceste contracte de închiriere au fost încheiate în aceeași zi între reclamanții din litigiul principal și o societate cu care aceștia au legături și prevedeau închirierea și reînchirierea imediată a acestor bunuri imobiliare. În plus, contractele de închiriere amintite au fost reziliate de comun acord la mai puțin de o lună după încheierea lor, înainte ca reclamanții din litigiul principal să vândă bunurile imobiliare unor terți cumpărători la scurt timp după aceea. Reiese astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 94 din concluzii, că bunurile imobiliare în discuție în litigiul principal, înainte de a fi vândute unor terți cumpărători, nu făcuseră încă obiectul unei utilizări efective de către proprietarul sau locatarul lor, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

75 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a șaptea întrebare că principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că livrările de bunuri imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal pot conduce la obținerea unui avantaj fiscal contrar obiectivului dispozițiilor relevante din A șasea directivă atunci când aceste bunuri imobiliare, înaintea vânzării lor către terți cumpărători, nu au făcut încă obiectul unei utilizări efective de către proprietarul sau locatarul lor. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceasta este situația în cadrul litigiului principal.

Cu privire la a opta întrebare

76 Prin intermediul celei de a opta întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că este aplicabil într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește eventuala scutire de TVA a unei operațiuni de livrare de bunuri imobiliare.

77 În această privință, trebuie amintit principiul general care rezultă din articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă, potrivit căruia TVA-ul este colectat pentru fiecare livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă. Astfel, o asemenea livrare care privește bunuri imobiliare intră în principiu sub incidența acestei taxe.

78 Prin derogare de la acest principiu, articolul 13 secțiunea B litera (g) din această directivă prevede că statele membre scutesc livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (a) din directiva menționată, mai precis altă livrare decât cea efectuată înaintea primei ocupări a clădirii sau a părților unei clădiri în cauză.

79 Astfel, numai prima livrare a unei clădiri sau a părților unei clădiri este în principiu supusă TVA-ului, cu precizarea că, pentru a stabili care este prima livrare, este necesar să nu fie luate în considerare cele care au un caracter pur artificial al căror scop esențial este obținerea unui avantaj fiscal.

80 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a opta întrebare că principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că este aplicabil într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește eventuala scutire de TVA a unei operațiuni de livrare de bunuri imobiliare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

81 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că poate fi aplicat direct, independent de o măsură națională de transpunere a sa în ordinea juridică internă, pentru a refuza scutirea de taxa pe valoarea adăugată a vânzărilor de bunuri imobile, precum cele în discuție în litigiul principal, efectuate înaintea pronunțării Hotărârii din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), fără ca principiile securității juridice și protecției încrederii legitime să i se opună.**

2) **A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretată în sensul că, în ipoteza în care operațiunile în discuție în litigiul principal ar face obiectul unei recalificări în aplicarea principiului interzicerii practicilor abuzive, acelea dintre operațiuni care nu constituie o asemenea practică pot fi supuse plății taxei pe valoarea adăugată în temeiul dispozițiilor relevante ale reglementării naționale care prevede o asemenea supunere la plata taxei.**

3) **Principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că pentru a stabili, în conformitate cu punctul 75 din Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), dacă scopul esențial al operațiunilor în discuție în litigiul principal este sau nu este obținerea unui avantaj fiscal, se impune să se ia în considerare în mod izolat obiectivul contractelor de închiriere anterioare vânzărilor de bunuri imobiliare în discuție în litigiul principal.**

4) **Principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că livrările de bunuri imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal pot conduce la obținerea unui avantaj fiscal contrar obiectivului dispozițiilor relevante din A șasea directivă 77/388/CEE atunci când aceste bunuri imobiliare, înaintea vânzării lor către terți cumpărători, nu au făcut încă obiectul unei utilizări efective de către proprietarul sau locatarul lor. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceasta este situația în cadrul litigiului principal.**

5) **Principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că este aplicabil într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește eventuala scutire de taxa pe valoarea adăugată a unei operațiuni de livrare de bunuri imobiliare.**

Semnături