

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068631

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 22 de noviembre de 2017

Sala 4.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-251/16

**SUMARIO:**

**IVA.** El principio de prohibición de prácticas abusivas también se aplica en el ámbito del IVA, en la medida en que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos son un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme). No obstante, de ello no se desprende que la aplicación de este principio en este ámbito esté sometida a una exigencia de transposición, como lo están las disposiciones de esta Directiva. Así las cosas, el principio de prohibición de prácticas abusivas, tal como se aplica en el ámbito del IVA por la jurisprudencia derivada de la sentencia Halifax [Vid., STJCE, de 21 febrero de 2006, asunto n.º C-255/02 (NFJ021677)], presenta el carácter general que, por naturaleza, es inherente a los principios generales del Derecho de la Unión, y puede ser aplicado incluso a operaciones anteriores a la misma.

Por otro lado, en caso de que las operaciones en cuestión debieran ser recalificadas en virtud de ese principio de prohibición de prácticas abusivas, la parte de dichas operaciones que no constituya una práctica abusiva puede quedar sujeta al IVA sobre la base de las disposiciones pertinentes de la normativa nacional que establece tal sujeción.

**PRECEPTOS:**

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 2, 4 y 13.

**PONENTE:**

*Don T. von Danwitz.*

En el asunto C-251/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Supreme Court (Tribunal Supremo, Irlanda), mediante resolución de 21 de abril de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de mayo de 2016, en el procedimiento entre

**Edward Cussens,**

**John Jennings,**

**Vincent Kingston**

y

**T.G. Brosnan,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda y E. Juhász, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de abril de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de los Sres. Cussens, Jennings y Kingston, por los Sres. D. Lynch y J. O'Malley, Solicitors, el Sr. B. Murray, SC, y el Sr. F. Mitchell, Barrister;
- en nombre de Irlanda, por las Sras. E. Creedon y J. Quaney y el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. N. Travers, SC;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Owsiany-Hornung y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2017;

dicta la siguiente

### Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y del principio de prohibición de prácticas abusivas en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre los Sres. Edward Cussens, John Jennings y Vincent Kingston y el Sr. T.G. Brosnan, Inspector of Taxes (inspector de hacienda, Irlanda), en su condición de representante del Office of the Revenue Commissioners (Administración Tributaria, Irlanda) (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), relativo a la recaudación del IVA correspondiente a ventas de bienes inmuebles.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

3. A tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4. El artículo 4, apartado 3, de esta Directiva dispone:

«Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [una operación] relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo;

[...].».

5. El artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

g) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 3 del artículo 4.»

6. El artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia dispone lo siguiente:

«Junto al texto de las preguntas formuladas al Tribunal con carácter prejudicial, la petición de decisión prejudicial contendrá:

a) una exposición concisa del objeto del litigio y de los hechos pertinentes, según se hayan constatado por el órgano jurisdiccional remitente, o al menos una exposición de los datos fácticos en que se basan las cuestiones;

b) el texto de las disposiciones nacionales que puedan ser aplicables al asunto y, en su caso, la jurisprudencia nacional pertinente;

c) la indicación de las razones que han llevado al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación o la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión, así como de la relación que a su juicio existe entre dichas disposiciones y la normativa nacional aplicable en el litigio principal.»

#### *Derecho irlandés*

7. La Value Added Tax Act 1972 (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1972), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone en su artículo 4, apartados 1, 2 y 4:

«(1) (a) Este artículo se aplicará a los bienes inmuebles:

(i) entregados por su constructor o en nombre de éste [...]  
[...]

(b) En el presente artículo se entenderá por “derecho”, en relación con bienes inmuebles, un derecho sobre estos bienes constituido, en el momento de su creación, por un período de al menos diez años [...] y la referencia a la cesión de un derecho incluirá la referencia a la creación del mismo [...]  
[...]

(2) [...] A efectos de la presente Ley se entenderá realizada una entrega de bienes inmuebles si, y sólo si, el titular de un derecho sobre bienes inmuebles a los que se aplica este artículo transmite (incluyendo la transmisión mediante renuncia o cesión) ese derecho o un derecho derivado de aquél sobre la totalidad o parte de tales inmuebles.

[...]

(4) Cuando el titular de un derecho sobre bienes inmuebles a los que se aplique este artículo ceda un derecho derivado de aquél sobre la totalidad o parte de tales inmuebles de manera que retenga el derecho de reversión, se considerará que, en relación con el derecho de reversión así retenido, a efectos del artículo 3, apartado 1, letra f), se ha apropiado de los bienes o una parte de ellos, según los casos, para una finalidad distinta de su actividad económica.»

8. El artículo 4, apartado 6, letra a), de esta Ley dispone que, en particular, no está sujeta al IVA la entrega de bienes inmuebles:

«en relación con la cual no surgió ni habría surgido [...], a favor de la persona que efectúa la entrega, un derecho de deducción en virtud del artículo 12 por el IVA soportado o abonado sobre la entrega o construcción de tales bienes [...]».

9. El artículo 4, apartado 9, de dicha Ley establece:

«Cuando la cesión de un derecho sobre bienes inmuebles esté sujeta al IVA y tales inmuebles no hayan sido construidos desde la fecha de la cesión de dicho derecho (en el presente apartado, “derecho imponible”), cualquier cesión posterior de un derecho sobre dichos inmuebles realizada por una persona distinta del adquirente del derecho imponible se considerará, a efectos de la presente Ley, una entrega de bienes inmuebles a la que se aplicará el apartado 6.»

10. El artículo 10, apartado 9, de la Ley del IVA se refiere a la evaluación del importe sujeto al IVA en lo que respecta a las entregas de bienes inmuebles y las prestaciones de servicios consistentes en la construcción de bienes inmuebles. Este artículo 10, apartado 9, letras a) y b), establece lo siguiente:

«(a) [...] El valor de cualquier derecho sobre los bienes cedidos en el marco de la entrega se incluirá en el precio.

(b) El valor de cualquier derecho sobre bienes inmuebles será su precio de mercado. [...]»

11. Con arreglo al artículo 19, apartado 2, letra b), de las Value Added Tax Regulations 1979 (Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1979), que desarrolla dicho artículo 10, apartado 9, no se tendrá en cuenta el valor del derecho de reversión que conserva el cedente en el momento de la cesión de un derecho derivado de un derecho sobre bienes inmuebles si, conforme al contrato de cesión, el derecho se cede por un período de veinte años o más.

### Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12. Los recurrentes en el litigio principal eran copropietarios de un terreno urbanizable en la ciudad de Baltimore, en Irlanda, en el que construyeron quince viviendas vacacionales destinadas a la venta.

13. Antes de proceder a estas ventas, en los meses de marzo y abril de 2002 llevaron a cabo una serie de operaciones con una sociedad vinculada, Shamrock Estates Limited. El 8 de marzo de 2002, celebraron dos contratos de arrendamiento con esta sociedad, a saber, por una parte, un contrato de arrendamiento mediante el cual cedían en arrendamiento dichos bienes inmuebles por un período de 20 años y un mes a partir de esa fecha (en lo sucesivo, «arrendamiento de larga duración») y, por otra parte, un contrato de arrendamiento que disponía de nuevo el arrendamiento de los mismos bienes inmuebles por parte de Shamrock Estates a los recurrentes por un período de dos años.

14. El 3 de abril de 2002, se puso fin a estos dos contratos de arrendamiento en virtud de renuncia mutua de cada uno de los arrendatarios, de modo que los recurrentes en el litigio principal recuperaron el pleno dominio de los bienes inmuebles de que se trata en el litigio principal.

15. En mayo de 2002, los recurrentes en el litigio principal vendieron todos los inmuebles a terceros, que adquirieron su pleno dominio.

16. De la resolución de remisión se desprende que, en virtud del artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA, no se adeudaba IVA alguno por estas ventas, por cuanto los inmuebles de que se trata en el litigio principal habían sido previamente objeto de una primera entrega sujeta al IVA en el marco del arrendamiento de larga duración.

Según la normativa nacional controvertida en el litigio principal, únicamente el arrendamiento de larga duración estaba sujeto al IVA.

**17.** Mediante liquidación de 27 de agosto de 2004, la Administración tributaria requirió a los recurrentes en el litigio principal para que pagaran el IVA adicional correspondiente a las ventas de los inmuebles realizadas en mayo de 2002. Esta Administración consideró que los contratos de arrendamiento en cuestión en el litigio principal, que disponían dos arrendamientos sucesivos de estos inmuebles, constituían una primera entrega creada artificialmente para evitar la imposición de las ventas posteriores, entrega que no debía por tanto tenerse en cuenta para la determinación del IVA.

**18.** Los recurrentes en el litigio principal recurrieron estas liquidaciones de 27 de agosto de 2004 ante un Appeal Commissioner (Comisionado de Recursos, Irlanda), que desestimó el recurso.

**19.** La Circuit Court de Cork (Tribunal Regional de Cork, Irlanda) desestimó el recurso interpuesto por los recurrentes en el litigio principal contra la resolución desestimatoria del Appeal Commissioner (Comisionado de Recursos). Sin embargo, este órgano jurisdiccional, a instancia de aquéllos, elevó determinadas cuestiones de Derecho a la High Court (Tribunal Superior, Irlanda), basándose en la apreciación de que los contratos de arrendamiento en cuestión en el litigio principal no tenían ninguna realidad comercial y se habían celebrado para reducir el importe de IVA adeudado en el marco de la venta de los inmuebles en cuestión en el litigio principal.

**20.** En respuesta a estas cuestiones, la High Court (Tribunal Superior) declaró que, dado que dichos contratos de arrendamiento no habían tenido ninguna realidad comercial, constituían una práctica abusiva conforme a la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, en lo sucesivo, «sentencia Halifax», EU:C:2006:121). Además, estimó que el principio de prohibición de prácticas abusivas, tal y como se desprende de la jurisprudencia derivada de la sentencia Halifax, es de aplicación general y exige que los tribunales nacionales recalifiquen medidas abusivas con arreglo a la realidad, incluso a falta de una legislación nacional que transponga este principio.

**21.** Los recurrentes en el litigio principal interpusieron recurso contra la resolución de la High Court (Tribunal Superior) ante la Supreme Court (Tribunal Supremo, Irlanda). Sostienen que, a falta de una norma nacional de transposición del principio de prohibición de prácticas abusivas, este principio no se les puede oponer para desestimar su derecho a la exención de las ventas de los inmuebles en cuestión en el litigio principal que resulta del artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA. Tal aplicación de dicho principio vulneraría los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

**22.** Alegan igualmente que, en su opinión, las operaciones en cuestión en el litigio principal no constituyen un abuso de Derecho en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia derivada de la sentencia Halifax por no haber respetado formalmente lo dispuesto en la Sexta Directiva o en las disposiciones nacionales de transposición de esta Directiva, dado que dichas operaciones se basan en el artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA que, también a su juicio, es incompatible con dicha Directiva. Además, la finalidad que persiguen estas mismas operaciones, que consiste en la transmisión de los inmuebles en cuestión en el litigio principal de una manera eficaz desde el punto de vista fiscal, no es contraria a los objetivos de la Sexta Directiva. La Administración tributaria rebate las alegaciones de los recurrentes en el litigio principal.

**23.** El órgano jurisdiccional remitente indica que está vinculado por las apreciaciones de la Circuit Court de Cork (Tribunal Regional de Cork) enunciadas en el apartado 19 de la presente sentencia. Precisa que, en el procedimiento principal, la Administración tributaria no ha alegado que los recurrentes en el litigio principal hayan cometido fraude ni ha demostrado la existencia de una normativa nacional que le exija ignorar operaciones constitutivas de una práctica abusiva.

**24.** En estas circunstancias, la Supreme Court (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Surte efectos directos frente a un particular el principio de abuso de Derecho reconocido en la sentencia [Halifax] como aplicable al ámbito del IVA, a falta de una medida nacional, legislativa o judicial, que aplique dicho principio cuando, como en el presente asunto, la recalificación de las operaciones previas a la venta y de las operaciones de venta a los compradores (en lo sucesivo, conjuntamente, “operaciones de los recurrentes”) que propugna [la Administración tributaria] daría lugar a una deuda de IVA a cargo de los recurrentes que no existiría si se aplicasen correctamente las disposiciones de Derecho nacional en vigor en el momento en que se celebraron las operaciones de los recurrentes?

2) Si se responde a la primera cuestión en el sentido de que el principio de abuso de Derecho surte efectos directos frente a un particular aun a falta de una medida, legislativa o judicial, que aplique dicho principio, ¿es lo suficientemente claro y preciso dicho principio para aplicarse a las operaciones de los recurrentes, concluidas antes de que se dictara la sentencia Halifax y, en particular, a la luz de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima de los recurrentes?

3) Si el principio de abuso de Derecho se aplica a las operaciones de los recurrentes de forma que sea preciso recalificar dichas operaciones:

a) ¿qué mecanismo legal debe aplicarse para liquidar y recaudar el IVA adeudado por las operaciones de los recurrentes habida cuenta de que, con arreglo al Derecho nacional, el IVA no se devenga ni puede liquidarse o percibirse?, y

b) ¿cómo pueden imponer esta obligación los órganos jurisdiccionales nacionales?

4) A la hora de determinar si la finalidad esencial de las operaciones de los recurrentes consistía en obtener una ventaja fiscal, ¿debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional las operaciones previas a la venta (que, como ha quedado acreditado, sólo se efectuaron por motivos fiscales) de forma aislada, o debe apreciarse el objetivo de las operaciones de los recurrentes en su conjunto?

5) ¿Debe considerarse que el artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA constituye una medida nacional de transposición de la Sexta Directiva, pese a ser incompatible con la disposición, contenida en el artículo 4, apartado 3, de la Sexta Directiva, con arreglo a la cual, correctamente aplicada, los recurrentes se considerarían sujetos pasivos con respecto a la entrega anterior a la primera ocupación de los inmuebles, a pesar de haber existido una cesión previa sujeta a IVA?

6) Si el artículo 4, apartado 9, [de la Ley del IVA] es incompatible con la Sexta Directiva, ¿incurren los recurrentes en un abuso de Derecho contrario a los principios reconocidos en la sentencia Halifax por invocar dicho artículo?

7) Con carácter subsidiario, si el artículo 4, apartado 9, [de la Ley del IVA] no es incompatible con la Sexta Directiva, ¿han obtenido los recurrentes una ventaja fiscal contraria al objetivo de la Directiva y/o del artículo 4?

8) Si se estima que el artículo 4, apartado 9, [de la Ley del IVA] no es una norma de transposición de la Sexta Directiva, ¿se aplica en todo caso el principio de abuso de Derecho recogido en la sentencia Halifax a las operaciones controvertidas mediante la referencia a los criterios mencionados por el Tribunal de Justicia en esa sentencia?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

*Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda*

**25.** Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que, con independencia de que exista una medida nacional que lo incorpore al ordenamiento jurídico interno, puede aplicarse directamente para denegar la exención del IVA a ventas de bienes



inmuebles como las controvertidas en el litigio principal. Dado que las operaciones en cuestión en el litigio principal se llevaron a cabo antes de dictarse la sentencia Halifax, este órgano jurisdiccional se pregunta también si tal aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas a estas operaciones es conforme con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima y, en particular, si puede considerarse que dicho principio tiene un contenido suficientemente claro y preciso.

**26.** Con carácter preliminar, ha de señalarse que estas cuestiones se formulan en términos que recuerdan la jurisprudencia relativa al efecto directo de las directivas. Según esta jurisprudencia, las disposiciones de una directiva que, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, pueden invocarse directamente contra el Estado, pero no pueden crear, por sí solas, obligaciones a cargo de un particular y no pueden, por consiguiente, ser invocadas como tales contra dicha persona ante un tribunal nacional (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, apartados 18 y 22 y jurisprudencia citada). Así, las obligaciones derivadas de una directiva deben haberse incorporado al Derecho nacional para poder ser invocadas directamente frente a un particular.

**27.** En cambio, es necesario señalar que el principio de prohibición de prácticas abusivas, según se aplica en materia de IVA por la jurisprudencia derivada de la sentencia Halifax, no constituye una norma establecida por una directiva, sino que encuentra su fundamento en la jurisprudencia reiterada, citada en los apartados 68 y 69 de esta sentencia, según la cual, por una parte, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros, C-367/96, EU:C:1998:222, apartado 20; de 23 de marzo de 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, apartado 33, y de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, apartado 32) y, por otra parte, la aplicación de la normativa de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas de los operadores económicos (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 11 de octubre de 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, apartado 21; de 3 de marzo de 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, apartado 21, y de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, apartado 51).

**28.** Si bien el Tribunal de Justicia declaró, en los apartados 70 y 71 de la sentencia Halifax, que el principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA, destacando que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva, de ello no se desprende que la aplicación de este principio en este ámbito esté sometida a una exigencia de transposición, como lo están las disposiciones de esta Directiva.

**29.** Además, es necesario subrayar, por una parte, que la jurisprudencia citada en el apartado 27 de la presente sentencia ha recaído en diversas materias del Derecho de la Unión, como, en particular, el Derecho de sociedades (sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros, C-367/96, EU:C:1998:222, y de 23 de marzo de 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), la política agrícola común (sentencias de 11 de octubre de 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; de 3 de marzo de 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, y de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695), y el ámbito del IVA (sentencia de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

**30.** Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas a los derechos y ventajas previstos por el Derecho de la Unión se produce independientemente de si estos derechos y ventajas encuentran su fundamento en los Tratados (véase, en lo que respecta a las libertades fundamentales, en particular, las sentencias de 3 de diciembre de 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, apartado 13, y de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, apartado 24), en un reglamento (sentencias de 6 de abril de 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, apartados 19 y 20, y de 13 de marzo de 2014, SICES y otros, C-155/13, EU:C:2014:145, apartados 29 y 30) o en una directiva (véanse, en materia de IVA, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, apartado 32; Halifax, apartados 68 y 69, y de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 40). Por tanto, este principio no tiene la misma naturaleza que los derechos y ventajas a los que se aplica.

**31.** En consecuencia, el principio de prohibición de prácticas abusivas, tal como se aplica en el ámbito del IVA por la jurisprudencia derivada de la sentencia Halifax, presenta el carácter general que, por naturaleza, es inherente a los principios generales del Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 15 de octubre de 2009, Audiolux y otros, C-101/08, EU:C:2009:626, apartado 50).

**32.** Ha de señalarse además que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la denegación de un derecho o de una ventaja debido a hechos abusivos o fraudulentos no es más que la mera consecuencia de la comprobación de que, en caso de fraude o de abuso de Derecho, no se cumplen realmente las condiciones objetivas exigidas para la obtención de la ventaja perseguida y que, por tanto, tal denegación no necesita de base legal específica (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, apartado 56; Halifax, apartado 93, y de 4 de junio de 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, apartado 28).

**33.** Por tanto, el principio de prohibición de prácticas abusivas puede oponerse a un sujeto pasivo para denegarle, en particular, el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 62).

**34.** Al contrario de lo que sostienen los recurrentes en el litigio principal, la circunstancia de que la situación que dio lugar a la sentencia citada en el apartado precedente se refería a casos de fraude no permite concluir que esta jurisprudencia sea únicamente aplicable a supuestos de ese tipo y no a los de abuso. En efecto, según se desprende, en particular, de los apartados 56 y 57 de la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), para llegar a la conclusión expuesta en el apartado anterior, el Tribunal de Justicia se basó, en particular, en su reiterada jurisprudencia, que se ha recordado en los apartados 27 y 32 de la presente sentencia, que se refiere tanto a casos de fraude como a situaciones que implican prácticas abusivas.

**35.** La jurisprudencia invocada por los recurrentes en el litigio principal en las observaciones escritas que presentaron al Tribunal de Justicia tampoco desvirtúa la conclusión que figura en el apartado 33 de la presente sentencia.

**36.** En efecto, si bien el Tribunal de Justicia, en los apartados 87, 90 y 91 de la sentencia Halifax, declaró que, a falta de una disposición de la Sexta Directiva sobre la recaudación del IVA, corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones en que la Hacienda Pública puede recaudar el IVA a posteriori cuando se ha comprobado la existencia de una práctica abusiva, este Tribunal, sin embargo, no se pronunció sobre las condiciones de aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas, sino sólo sobre las modalidades procedimentales de la recaudación del IVA a la que las autoridades nacionales deben proceder cuando, con arreglo a este principio, han comprobado la existencia de una práctica abusiva.

**37.** Las sentencias de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), y de 12 de febrero de 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), que los recurrentes en el litigio principal invocan en este mismo contexto, se refieren igualmente, como hace la jurisprudencia derivada de la sentencia Halifax citada en el apartado precedente, a las modalidades procedimentales relativas a la aplicación de dicho principio, que tienen relación con la facultad o con la obligación de los órganos jurisdiccionales nacionales de controlar de oficio la existencia de un fraude fiscal (sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 39) y con la posibilidad de supeditar la aplicación de las normas nacionales de lucha contra el abuso de Derecho y el fraude a un procedimiento previo caracterizado, especialmente, por la audiencia de la persona interesada (sentencia de 12 de febrero de 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, apartado 34).

**38.** Finalmente, en lo que respecta a la sentencia de 5 de julio de 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), de los apartados 38 y 48 de esta sentencia se desprende que el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre las condiciones de aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas, sino sobre las de una disposición específica contenida en una directiva y que permite a los Estados miembros denegar la exención prevista por dicha



directiva cuando la operación en cuestión tenga como objetivo principal, o como uno de sus objetivos principales, el fraude o la evasión fiscal. Aunque el Tribunal de Justicia, en el apartado 48 de dicha sentencia, subrayó la existencia de normas de Derecho interno relativas al abuso de Derecho, al fraude o a la evasión fiscal que pueden ser objeto de una interpretación conforme, esta jurisprudencia se refiere a dicha disposición del Derecho derivado y, por tanto, no es aplicable al principio general de prohibición de prácticas abusivas.

**39.** El órgano jurisdiccional remitente se pregunta también si es conforme con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima la aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas, tal y como se desprende de la sentencia Halifax, a las operaciones controvertidas en el litigio principal realizadas antes de dictarse dicha sentencia.

**40.** Pues bien, tal aplicación del Derecho de la Unión es conforme con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 22 de enero de 2015, Balazs, C-401/13 y C-432/13, EU:C:2015:26, apartados 49 y 50 y jurisprudencia citada, y de 19 de abril de 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, apartados 38 a 40).

**41.** En efecto, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace el Tribunal de Justicia del Derecho de la Unión aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y alcance de ese Derecho, tal como debe o debería haber sido entendido y aplicado desde la fecha de su entrada en vigor. De ello resulta que, salvo en caso de circunstancias totalmente excepcionales -cuya existencia, sin embargo, no ha sido aquí alegada-, el Derecho de la Unión así interpretado debe ser aplicado por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los tribunales competentes un litigio relativo a la aplicación de ese Derecho (véanse, en particular, las sentencias de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartados 44 y 45 y jurisprudencia citada, y de 19 de abril de 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, apartado 40).

**42.** Además, procede señalar que, en la sentencia Halifax, el Tribunal de Justicia no limitó los efectos en el tiempo de la interpretación que dio al principio de prohibición de prácticas abusivas en el ámbito del IVA. Pues bien, tal limitación sólo puede admitirse en la propia sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada, siendo así que este requisito garantiza la igualdad de trato de los Estados miembros y de los demás justiciables frente a este Derecho y cumple, de esa manera, las exigencias que impone el principio de seguridad jurídica (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de marzo 2007, Meilicke y otros, C-292/04, EU:C:2007:132, apartado 36, y de 23 de octubre de 2012, Nelson y otros, C-581/10 y C-629/10, EU:C:2012:657, apartado 91).

**43.** En lo que se refiere, por otro lado, a si los recurrentes en el litigio principal pueden, en dicho litigio principal, invocar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima para impugnar la denegación de la exención del IVA que se les ha aplicado, es jurisprudencia consolidada que un sujeto pasivo que ha creado las condiciones relativas a la obtención de un derecho de manera abusiva o fraudulenta no puede invocar estos principios para oponerse a la denegación del derecho de que se trate en virtud del principio de prohibición de prácticas abusivas (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, apartado 38; Halifax, apartado 84, y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 60).

**44.** Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que, con independencia de que exista una medida nacional que lo incorpore al ordenamiento jurídico interno, puede aplicarse directamente para denegar la exención del IVA a ventas de bienes inmuebles, como las controvertidas en el litigio principal, realizadas antes de dictarse la sentencia Halifax, sin que ello sea contrario a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

#### *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

**45.** Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, cómo debe interpretarse la Sexta Directiva para determinar, en el supuesto de que las operaciones controvertidas en el

litigio principal debieran recalificarse en virtud del principio de prohibición de prácticas abusivas, sobre qué fundamento jurídico puede quedar sujeta al IVA la parte de estas operaciones que no sea una práctica abusiva.

**46.** Es preciso recordar que, cuando se ha comprobado la existencia de una práctica abusiva, las operaciones que la conforman deben redefinirse para restablecer la situación que habría existido si no se hubieran producido las operaciones constitutivas de esta práctica abusiva. Sin embargo, esta recalificación no debe ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude (véanse, en este sentido, las sentencias Halifax, apartados 92, 94 y 98, y de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, apartados 48 y 52).

**47.** De esta jurisprudencia se desprende que la aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas en materia de IVA exige, primero, determinar la situación que habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva y, después, apreciar esta situación recalificada a la vista de las disposiciones pertinentes del Derecho nacional y de la Sexta Directiva.

**48.** Así, el principio de prohibición de prácticas abusivas obliga a las autoridades nacionales, en esencia, a aplicar la normativa pertinente en materia de IVA a las operaciones de que se trate, sin tener en cuenta la parte de las operaciones que constituya una práctica abusiva.

**49.** En el presente asunto, en el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente declare que los contratos de arrendamiento que precedieron a las ventas de bienes inmuebles controvertidas en el litigio principal constituían una práctica abusiva, la eventual sujeción de dichas ventas al IVA deberá basarse en las disposiciones pertinentes de la normativa nacional que establece tal sujeción. En efecto, la Sexta Directiva no puede, por sí misma, crear obligaciones a cargo de un particular y no puede, por consiguiente, como tal, ser invocada contra dicha persona ante un tribunal nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de septiembre de 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, apartado 41 y jurisprudencia citada).

**50.** Por tanto, en este supuesto, correspondería al órgano jurisdiccional remitente comprobar, según se desprende de las indicaciones concordantes de Irlanda y de la Comisión Europea en la vista ante el Tribunal de Justicia, que las ventas de bienes inmuebles controvertidas en el litigio principal están sujetas al IVA en virtud del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA, que constituiría así la base jurídica de la sujeción de estas ventas.

**51.** Por tanto, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que las operaciones controvertidas en el litigio principal debieran ser objeto de una recalificación en virtud del principio de prohibición de prácticas abusivas, la parte de dichas operaciones que no constituya una práctica abusiva puede quedar sujeta al IVA sobre la base de las disposiciones pertinentes de la normativa nacional que establece tal sujeción.

#### *Sobre la cuarta cuestión prejudicial*

**52.** Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que, para determinar, sobre la base del apartado 75 de la sentencia Halifax, si la finalidad esencial de las operaciones controvertidas en el litigio principal es o no la obtención de una ventaja fiscal, es necesario tener en cuenta el objetivo de los contratos de arrendamiento anteriores a las ventas de bienes inmuebles en cuestión en el litigio principal de manera aislada o el objetivo común del conjunto de estos contratos de arrendamiento y de estas ventas.

**53.** A este respecto, debe destacarse de entrada que, al contrario de lo que sostienen los recurrentes en el litigio principal en las observaciones escritas que presentaron al Tribunal de Justicia, la jurisprudencia derivada de la sentencia Halifax no exige probar que la obtención de una ventaja fiscal constituya el único objetivo de las operaciones en cuestión. Si bien las operaciones que persiguen exclusivamente tal objetivo pueden cumplir la exigencia que resulta de esta jurisprudencia, el Tribunal de Justicia precisó, en el apartado 45 de su sentencia de

21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), que lo mismo ocurría cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituye la finalidad esencial de las operaciones de que se trate.

**54.** En lo que se refiere a la apreciación de este objetivo en una situación como la del litigio principal, procede señalar que, según las indicaciones que figuran en la resolución de remisión, las operaciones controvertidas en el litigio principal consisten en varios contratos sobre los mismos bienes inmuebles y celebrados entre diferentes personas, a saber, los dos contratos de arrendamiento entre los recurrentes en el litigio principal y Shamrock Estates y, tras la resolución de estos contratos, la venta de dichos inmuebles a terceros.

**55.** Del artículo 2 de la Sexta Directiva se desprende que normalmente cada prestación debe considerarse distinta e independiente (sentencias de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 50 y jurisprudencia citada, y de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, apartado 14).

**56.** Cuando el Tribunal de Justicia debe precisar el examen necesario para determinar la finalidad esencial de las operaciones en cuestión, sólo toma en consideración el objetivo de la operación o de las operaciones con respecto a las cuales procede apreciar el carácter abusivo, y no el de las prestaciones que, a raíz de las primeras operaciones, cumplen formalmente los requisitos para la obtención de una ventaja fiscal (véanse, en particular, las sentencias de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, apartados 10 a 15 y 31, y de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartados 20 y 43 a 45).

**57.** De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también se desprende que la aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas conduce sólo a descartar las operaciones constitutivas de una práctica de ese tipo, mientras que a las prestaciones que no lo son deben aplicárseles las disposiciones pertinentes en materia de IVA (sentencia Halifax, apartados 94 a 97). Este tratamiento distinto de las operaciones constitutivas de una práctica abusiva exige apreciar su objetivo también de manera distinta.

**58.** Por tanto, para determinar si los contratos de arrendamiento anteriores a las ventas de bienes inmuebles en cuestión en el litigio principal perseguían esencialmente la finalidad de obtener una ventaja fiscal, procede tener en cuenta de manera específica el objetivo de esos contratos de arrendamiento.

**59.** Así, incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia de prueba del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho de la Unión, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. Sin embargo, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre una cuestión prejudicial, puede aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación (véanse, en particular, las sentencias Halifax, apartados 76 y 77, y de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 34).

**60.** Para determinar el contenido y el significado real de los contratos de arrendamiento controvertidos en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente puede tomar en consideración, en particular, el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados (véase, en este sentido, la sentencia Halifax, apartados 75 y 81). Tales elementos pueden mostrar que la obtención de la ventaja fiscal constituye la finalidad esencial perseguida, sin perjuicio de que, además, existan eventualmente objetivos económicos (sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 62).

**61.** En el presente asunto, los contratos de arrendamiento controvertidos en el litigio principal, según las indicaciones que figuran en la resolución de remisión, no tenían ninguna realidad comercial y se celebraron, entre los recurrentes en el litigio principal y una sociedad vinculada a ellos, con la finalidad de reducir la sujeción al IVA de las ventas de bienes inmuebles controvertidas en el litigio principal que se proponían llevar a cabo después. En cuanto al hecho de que estos contratos de arrendamiento tuvieran por objeto, como han sostenido ante el Tribunal de Justicia los recurrentes en el litigio principal, realizar dichas ventas de la manera más eficaz desde el punto de

vista fiscal, este objetivo no puede considerarse una finalidad que no sea la de la obtención de una ventaja fiscal, puesto que el efecto perseguido debía conseguirse precisamente mediante una reducción de la carga fiscal.

**62.** A la vista de las consideraciones precedentes, ha de responderse a la cuarta cuestión prejudicial que el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que, para determinar, sobre la base del apartado 75 de la sentencia Halifax, si la finalidad esencial de las operaciones controvertidas en el litigio principal es o no la obtención de una ventaja fiscal, debe tenerse en cuenta la finalidad de los contratos de arrendamiento anteriores a las ventas de bienes inmuebles controvertidas en el litigio principal de manera aislada.

*Sobre las cuestiones prejudiciales quinta y sexta*

**63.** Las cuestiones prejudiciales quinta y sexta se basan en la premisa de que el artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA es incompatible con la Sexta Directiva.

**64.** Conviene recordar a este respecto que, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales instaurada por el artículo 267 TFUE, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige que éste observe escrupulosamente los requisitos relativos al contenido de la petición de decisión prejudicial expresamente mencionados en el artículo 94 del Reglamento del Procedimiento, que se suponen conocidos por el tribunal remitente (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, apartados 18 y 19 y jurisprudencia citada, y de 27 de octubre de 2016, Audace y otros, C-114/15, EU:C:2016:813, apartado 35).

**65.** Así, es indispensable, como dispone el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento, que la propia resolución de remisión contenga la indicación de las razones que han llevado al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación o la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión, así como de la relación que a su juicio existe entre dichas disposiciones y la normativa nacional aplicable en el litigio principal.

**66.** Pues bien, en lo que respecta a las cuestiones prejudiciales quinta y sexta, la petición de decisión prejudicial no cumple estos requisitos.

**67.** En efecto, la resolución de remisión no explica las razones que han podido llevar al órgano jurisdiccional remitente a dudar de la compatibilidad del artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA con la Sexta Directiva, sino que se limita a exponer las conclusiones de las partes en el litigio principal sobre este extremo. En particular, no precisa el vínculo que pueda existir entre esta incompatibilidad y el litigio principal. Así, dicha resolución no describe en qué medida la eventual incompatibilidad implicaría, según este órgano jurisdiccional, que no pudiera considerarse que el artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA transpone esta Directiva y tampoco permite determinar la incidencia que esta constatación podría tener, siempre a juicio de este órgano jurisdiccional, en la aplicación de la jurisprudencia derivada de la sentencia Halifax relativa al principio de prohibición de prácticas abusivas.

**68.** A la vista de las anteriores consideraciones, procede declarar la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales quinta y sexta.

*Sobre la séptima cuestión prejudicial*

**69.** Mediante su séptima cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que las entregas de bienes inmuebles como las controvertidas en el litigio principal dan como resultado la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva.

**70.** A este respecto, es preciso recordar, por una parte, que, en el apartado 74 de la sentencia Halifax, el Tribunal de Justicia declaró que la constatación de que existe una práctica abusiva en el ámbito del IVA exige que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y

de la legislación nacional por la que se haya adaptado el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

**71.** Por otra parte, según el artículo 13, parte B, letra g), de dicha Directiva, en combinación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de ésta, están exentas las entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que se levanten que ya han sido objeto de una «primera ocupación». Como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, el criterio de la «primera ocupación» tiene por objeto distinguir los inmuebles nuevos, cuya construcción y comercialización deben estar sujetas al IVA, de los inmuebles antiguos. A tal efecto, este criterio determina «el momento en el que el edificio sale del proceso de producción y pasa a ser objeto de consumo, esto es, cuando el edificio comienza a ser utilizado por su propietario o un arrendatario» [véase la propuesta de Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios [COM(73) 950 final, de 20 de junio de 1973]].

**72.** De este modo, la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva se refiere a las entregas de bienes inmuebles que se producen después de que éstos hayan sido objeto de una utilización efectiva por su propietario o arrendatario. En cambio, no está exenta la primera entrega de un bien inmueble nuevo al consumidor final.

**73.** Aunque, según se ha recordado en el apartado 59 de la presente sentencia, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar la existencia del elemento constitutivo de una práctica abusiva al que se refiere el apartado 70 de la presente sentencia en el marco del litigio principal, debe señalarse que la utilización de un bien inmueble nuevo por su primer arrendatario puede constituir, ciertamente, según las circunstancias del caso concreto, una primera ocupación en el sentido del artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva.

**74.** Sin embargo, según las indicaciones que figuran en la resolución de remisión, los bienes inmuebles nuevos a los que se refiere el litigio principal han sido objeto de dos contratos de arrendamiento. Ahora bien, estos contratos de arrendamiento se celebraron el mismo día entre los recurrentes en el litigio principal y una sociedad vinculada a éstos y disponían dos arrendamientos sucesivos de estos bienes inmuebles. Además, dichos contratos de arrendamiento se resolvieron, de mutuo acuerdo, menos de un mes después de su celebración, antes de que los recurrentes en el litigio principal vendieran dichos inmuebles a compradores terceros poco tiempo después. Como señaló el Abogado General en el punto 94 de sus conclusiones, parece que, antes de su venta a compradores terceros, los bienes inmuebles de que se trata en el litigio principal aún no habían sido utilizados efectivamente por su propietario o arrendatario, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

**75.** Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la séptima cuestión prejudicial que el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que las entregas de bienes inmuebles como las que son objeto del litigio principal pueden dar como resultado la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva cuando estos bienes inmuebles, antes de su venta a compradores terceros, no han sido todavía objeto de una utilización efectiva por su propietario o arrendatario. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si así sucede en el marco del litigio principal.

#### *Sobre la octava cuestión prejudicial*

**76.** Mediante su octava cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que resulta aplicable en una situación como la controvertida en el litigio principal, que se refiere a la eventual exención del IVA de una operación de entrega de bienes inmuebles.

**77.** A este respecto, debe recordarse el principio general resultante del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva conforme al cual están sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Por tanto, las entregas de este tipo cuyo objeto sean bienes inmuebles están comprendidas, en principio, en el ámbito de aplicación de este impuesto.



**78.** Como excepción a este principio, el artículo 13, parte B, letra g), de esta Directiva dispone que los Estados miembros eximirán las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, a saber, entregas distintas de las efectuadas antes de la primera ocupación del edificio o de la parte del mismo de que se trate.

**79.** Por tanto, sólo la primera entrega de un edificio o de parte del mismo, en principio, está sujeta al IVA, con la precisión de que, para determinar qué entrega es la primera, no deben tomarse en consideración aquellas que tengan un carácter puramente artificial cuya finalidad esencial sea la obtención de una ventaja fiscal.

**80.** Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la octava cuestión prejudicial que el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que resulta aplicable en una situación como la controvertida en el litigio principal, que se refiere a la eventual exención del IVA de una operación de entrega de bienes inmuebles.

### Costas

**81.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

**1) El principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que, con independencia de que exista una medida nacional que lo incorpore al ordenamiento jurídico interno, puede aplicarse directamente para denegar la exención del impuesto sobre el valor añadido a ventas de bienes inmuebles, como las controvertidas en el litigio principal, realizadas antes de dictarse la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), sin que ello sea contrario a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.**

**2) La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que las operaciones controvertidas en el litigio principal debieran ser objeto de una recalificación en virtud del principio de prohibición de prácticas abusivas, la parte de dichas operaciones que no constituya una práctica abusiva puede quedar sujeta al impuesto sobre el valor añadido sobre la base de las disposiciones pertinentes de la normativa nacional que establece tal sujeción.**

**3) El principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que, para determinar, sobre la base del apartado 75 de la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), si la finalidad esencial de las operaciones controvertidas en el litigio principal es o no la obtención de una ventaja fiscal, debe tenerse en cuenta la finalidad de los contratos de arrendamiento anteriores a las ventas de bienes inmuebles controvertidas en el litigio principal de manera aislada.**

**4) El principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que las entregas de bienes inmuebles como las que son objeto del litigio principal pueden dar como resultado la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo de las disposiciones pertinentes de la Directiva 77/388 cuando estos bienes inmuebles, antes de su venta a compradores terceros, no han sido todavía objeto de una utilización efectiva por su propietario o arrendatario. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si así sucede en el marco del litigio principal.**

5) El principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que resulta aplicable en una situación como la controvertida en el litigio principal, que se refiere a la eventual exención del impuesto sobre el valor añadido de una operación de entrega de bienes inmuebles.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.