

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla)

1 ta' Ottubru 2020 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Sitt Direttiva 77/388/KEE – Artikolu 17(2)(a) — Dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imqallsa – Servizzi li minnhom ibbenefikaw ukoll terzi – Eżistenza ta' rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika tal-persuna taxxabli – Eżistenza ta' rabta diretta u immedjata ma' tranżazzjoni waqda jew iktar tal-output”

Fil-Kawża C-405/19,

li għandha bqala suqett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni, il-Belġju), permezz ta' deċiżjoni tas-26 ta' April 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' Mejju 2019, fil-proċedura

Vos Aannemingen BVBA

vs

L-Istat Belġjan,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla),

komposta minn L. S. Rossi, President tal-Awla, J. Malenovský (Relatur) u F. Biltgen, Imqallfin,

Avukat ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Vos Aannemingen BVBA, minn H. Geinger u F. Vanbiervliet, advocaten,
- għall-Gvern Belġjan, minn J.-C. Halleux u C. Pochet, bqala aqenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meqda wara li nstemgħet l-Avukat ġenerali, li l-kawża tinqata' mingajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 17 tad-Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: ba?i uniformi ta' stima (?U Edizzjoni Speġjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, kif emendata permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 98/23/KE tas-7 ta' April 1998 (?U Edizzjoni Speġjali bil-Malti, Kapitolu 5, Vol. 3, p. 278),

(iktar 'il quddiem is-“Sitt Direttiva”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Vos Annemingen BVBA u l-Belgische Staat (l-Istat Belġjan) dwar id-deduċibbiltà tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq l-akkwist ta' servizzi ta' intermedjazzjoni ta' proprjetà immobijari u ta' reklamar kif ukoll l-akkwist ta' servizzi amministrattivi.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 17(2) u (5) tas-Sitt Direttiva fir-redazzjoni tagħha li jirriżulta mill-Artikolu 28f ta' din id-direttiva, jipprevedi:

“2. Sa kemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabbli tiegħu, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex tallas:

(a) [VAT] dovuta jew m'allsa fir-rigard ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lil minn persuna taxxabbli oħra;

[...]

5. Fir-rigward ta' oġġetti u servizzi li għandhom ikunu wżati minn persuna taxxabbli kemm għal transazzjonijiet koperti b'paragrafi 2 u 3, fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas, u għal transazzjonijiet fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss [tal-VAT] għandu jkun imnaqqas kif hu attribwit għat-transazzjonijiet ta' qabel.

Dan il-proporzjon għandu jkun determinat, b'mod konformi ma' l-Artikolu 19, għat-transazzjonijiet kollha mwettqa minn persuna taxxabbli.”

Id-dritt Belġjan

4 L-Artikolu 45(1) tal-Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali, jipprevedi:

“Kull persuna taxxabbli tista' tnaqqas mit-taxxa li hija responsabbli għall-impasti tagħha, it-taxxi imposti fuq l-oġġetti u s-servizzi lilha pprovduti, l-oġġetti li hija importat u l-akkwisti intra-Komunitarji ta' oġġetti minnha affettwati, sa fejn dawn jew utilizzati sabiex jitwettqu:

1 it-transazzjonijiet taxxabbli;

[...]”

5 L-Artikolu 1(2) tal-koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (id-Digriet Irjali Nru 3 dwar it-Tnaqqis għall-Applikazzjoni tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tal-10 ta' Diċembru 1969 (Belgisch Staatsblad, 12 ta' Diċembru 1969, p. 12006), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali, jipprevedi:

“Fl-ebda każ ma għandhom jitnaqqsu t-taxxi fuq l-oġġetti u s-servizzi li persuna taxxabbli għandha l-impasti għall-użu privat jew għal skopijiet oħra minn dawk li jaqgħu taħt l-attività ekonomika tagħha.

Meta oġġett jew servizz huwa ma'sub li jkun parzjalment użat għal tali finijiet, it-tnaqqis huwa eskluż inkwantu dan l-użu. Din il-miżura hija stabbilita mill-persuna taxxabbli taħt il-kontroll tal-awtorità.”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 6 Vos Aannemingen għandha b'ala attività ekonomika l-kostruzzjoni u l-bejgħ ta' appartamenti. Peress li dawn il-proprjetajiet immobbli nbnew fuq artijiet li jappartjenu lil terzi, l-ishma indiviżi tal-art li jikkorrispondu għall-appartamenti mibjugħa minn Vos Aannemingen qegħdin jinbiegħu mill-proprjetarji tal-artijiet stess.
- 7 L-Aannemingen għandha t'allas l-ispejje tar-reklamar, l-ispejje amministrattivi kif ukoll il-kummissjonijiet tal-aġenti ta' proprjetà immobbli u sussegwentement tnaqqas kompletament il-VAT relatata.
- 8 Wara kontroll fiskali, l-amministrazzjoni Belġjana kompetenti, għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 1999 sat-30 ta' Settembru 2001, ikkunsidrat li Vos Aannemingen setgħet tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa biss sa fejn din kienet tirrigwarda l-bejgħ biss tal-bini mibni minnha. L-imsemmija awtorità għalhekk illimitat il-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT aġġustat favur din il-kumpannija billi applikat għall-ammont tal-VAT tal-input imħallsa, frazzjoni li b'ala numeratur il-prezz tal-bini u b'ala denominatur il-prezz tal-bini miżjuda mal-prezz tal-art, u jiet applikata għall-ammont tal-VAT tal-input.
- 9 Konsegwentement, Vos Aannemingen u jiet innotifikata b'restrizzjoni fir-rigward tal-ammont ta' EUR 92 313.99 b'ala VAT, li magħha u jiedu l-interessi kif ukoll multi.
- 10 Wara li pprova jedit, bla u j sara għad-drittijiet kollha, għall-u jlas tal-ammonti mitluba mill-amministrazzjoni fiskali, Vos Aannemingen ressqet oppo u jizzjoni għall-imsemmi obbligu u talbet ir-rimbors ta' dawn is-somom.
- 11 Permezz ta' sentenza tal-21 ta' Marzu 2016, ir-rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (il-Qorti tal-Ewwel Istanza ta' Flanderen tal-Lvant, il-Belġju) laqgħet it-talba ta' Vos Aannemingen.
- 12 Din il-qorti kkunsidrat li, fid-dawl tal-fatt li l-bejgħ ta' bini u ta' art jikkostitwixxi l-istess provvista, l-ispejje ta' reklamar, l-ispejje amministrattivi u l-kummissjonijiet ta' aġenti ta' proprjetà immobbli mħallsa minn Vos Aannemingen setgħu jitqiesu, fl-intier tagħhom, li jaqgħu ta' t l-ispejje u jenerali tal-attività ekonomika unika tagħha, ji u jifieri l-kostruzzjoni u l-bejgħ ta' appartamenti. Barra minn hekk, l-imsemmija qorti qieset li l-fatt li l-proprjetarji tal-artijiet ikkonfernati setgħu jje u jdu vanta u j mis-servizzi ta' reklamar u tas-servizzi pprovduti mill-aġenti ta' proprjetà immobbli li jibbenefikaw mill-kummissjonijiet għandu ji u j i kkunsidrat b'ala in u jidentali meta mqabbel mal-b'onnijiet ta' Vos Aannemingen.
- 13 L-amministrazzjoni fiskali appellat minn din is-sentenza quddiem il-hof van beroep te Gent (il-Qorti tal-Appell ta' Gent, il-Belġju) li, permezz ta' sentenza tat-28 ta' Novembru 2017, iddikjaratha b'ala fondata.
- 14 L-imsemmija qorti l-ewwel nett irrilevat li ma kienx ikkontestat li l-VAT li t-tnaqqis tagħha u jie, parzjalment, mi u j u j mill-amministrazzjoni fiskali kienet tikkonferna kemm il-bejgħ ta' artijiet li jappartjenu lil terzi kif ukoll il-bejgħ ta' bini mibni minn Vos Aannemingen.
- 15 Sussegwentement hija kkunsidrat li, għalkemm effettivament kienet te u jisti u jerta rabta bejn il-bejgħ tal-bini u dak tal-artijiet, din ir-rabta ma kinitx diretta u immedjata fis-sens tas-sentenza tat-8 ta' Frar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).
- 16 F'dan ir-rigward, l-istess qorti qieset li, fil-kawża prinċipali, kien u juridikament possibbli li l-artijiet u l-bini jinbiegħu separatament u li Vos Aannemingen kellha l-possibbiltà li tiffattura mill- u jdid

lill-proprjetarju tal-artijiet parti mill-ispejje? ta' reklamar, ta' spejje? amministrattivi u tal-kummissjonijiet ta' a?enti ta' proprjetà immobbli.

17 Barra minn hekk, il-qorti tal-appell qieset li ma setax ji?i sostnut li l-proprjetarji tal-artijiet inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali kienu jisiltu biss "vanta??", fis-sens tas-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1 (C?124/12, EU:C:2013:488), tat-te?id ta' responsabbiltà minn Vos Aannemingen tal-ispejje? u tal-kummissjonijiet. Hija enfasizzat li dawn l-ispejje? u dawn il-kummissjonijiet, sa fejn ?ew sostnuti g?all-bejg? tal-artijiet, kellhom b?ala prin?ipju jit?allsu mill-imsemmija proprjetarji.

18 Fl-a??ar nett, din il-qorti qieset li l-ispejje? u l-kummissjonijiet inkwistjoni lanqas ma kienu jaqg?u ta?t il-kategorija tal-ispejje? ?enerali sostnuti minn Vos Aannemingen.

19 Vos Aannemingen ippre?entat appell fil-kassazzjoni kontra din is-sentenza quddiem il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni, il-Bel?ju). Hija ssostni b'mod partikolari li, meta tran?azzjoni tal-input titwettaq o??ettivament g?all-e?ekuzzjoni ta' ?erti attivitajiet tal-output taxxabli jew tat-totalità tag?hom, il-persuna taxxabli tista' tnaqqas, fl-intier tag?ha, it-taxxa tal-input im?allsa, anki jekk terz jibbenefika wkoll minn din it-tran?azzjoni u li dan it-terz normalment ikollu obbligu li jbati parti mill-ispi?a, sakemm il-vanta?? personali g?at-terz ikun in?identali g?all-b?onnijiet tal-impri?a tal-persuna taxxabli.

20 Peress li l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja ma tippermettix li ji?i ddeterminat b'?ertezza jekk, f'sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, il-VAT tal-input im?allsa tistax titnaqqas fl-intier tag?ha, il-Hof van Cassatie (il-Qorti ta' Kassazzjoni) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

"1) L-Artikolu 17 [tas-Sitt Direttiva] g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-fatt li terz jibbenefika minn spi?a — b?al fil-ka? fejn, b'konnessjoni mal-bejg? ta' appartamenti, kuntrattur ta' pro?ett jinkorri spejje? pubbli?itarji, spejje? amministrattivi u l-kummissjoni ta' a?enti immobbljari, li jibbenefikaw minnha wkoll is-sidien tal-art — ma jipprekludix it-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) im?allsa fuq dawn l-ispejje? titnaqqas fl-intier tag?ha, bil-kundizzjoni li jkun hemm rabta diretta u immedjata bejn l-ispi?a u l-attività ekonomika tal-persuna taxxabli u li l-vanta?? tat-terz huwa an?illari meta mqabbel mar-rekwi?iti tal-impri?a tal-persuna taxxabli?

2) Dan il-prin?ipju japplika wkoll meta l-ispejje? inkwistjoni ma jkunux spejje? ?enerali i?da spejje? attribwibbli g?al tran?azzjonijiet spe?ifi?i tal-output li jistg?u jew ma jistg?ux ikunu su??etti g?all-VAT, b?al f'dan il-ka?, il-bejg?, minn na?a, ta' appartamenti, u min-na?a l-o?ra, tal-art?

3) Il-fatt li l-persuna taxxabli g?andha l-possibbiltà jew id-dritt titrasferixxi parzjalment l-ispi?a lit-terz li jibbenefika minnha, i?da ma tag?milx dan, hija rilevanti g?all-kwistjoni tad-dedu?ibbiltà tal-VAT fuq dawn l-ispejje?? "

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

21 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva g?andux ji?i interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejje? sostnuti minn persuna taxxabli, kuntrattur ta' proprjetà immobbli, b?ala spejje? ta' reklamar, tal-ispejje? amministrattivi u tal-kummissjonijiet ta' a?enti ta' proprjetà immobbli li hija sostniet fil-kuntest tal-bejg? ta' appartamenti li minnhom jibbenefika wkoll terz, jipprekludix li din il-persuna taxxabli tkun tista' tnaqqas integralment il-VAT tal-input im?allsa relatata ma' dawn l-ispejje? meta, minn na?a, li jkun hemm rabta diretta u immedjata bejn l-ispi?a u l-attività ekonomika tal-persuna taxxabli u min-

na? a l-o?ra, il-vanta?? g?al terz ikun in?identali g?all-b?onnijiet tan-negozju tal-persuna taxxabli.

22 L-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva jawtorizza lill-persuni taxxabli jnaqqsu mit-taxxa li huma g?andhom i?allsu l-VAT dovuta jew im?allsa fir-rigward ta' o??etti jew servizzi pprovduti jew li g?andhom ikunu pprovduti lilhom minn persuna taxxabli o?ra, sa fejn dawn l-o??etti u dawn is-servizzi jintu?aw g?all-b?onnijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabli tag?hom.

23 Skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, id-dritt tal-persuni taxxabli, jikkostitwixxi prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni Ewropea, b'mod li dan id-dritt jag?mel parti integrali mill-mekkani?mu tal-VAT u b?ala prin?ipju ma jistax ji?i limitat (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' ?unju 2017, *Compass Contract Services*, C?38/16, EU:C:2017:454, punt 33, kif ukoll tat-18 ta' Ottubru 2018, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C153/17, EU:C:2018:845, punt 39).

24 Fil-fatt is-sistema ta' tnaqqis stabbilita mid-Direttiva dwar il-VAT hija inti?a li te?les kompletament lill-impreditur mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i tieg?u kollha. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarrantixxi konsegwentement in-newtralit? perfetta fir-rigward tal-pi? fiskali tal-attivitajiet ekonomi?i kollha, irrISPettivament mill-g?anijiet jew mir-ri?ultati tag?hom, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu, b?ala prin?ipju, huma stess su??etti g?all-VAT (sentenza tat-3 ta' Lulju 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, punt 22, kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

25 Sabiex dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input ji?i rrikonoxxut lill-persuna taxxabli, u sabiex ti?i ddeterminata l-portata ta' tali dritt, l-e?istenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tran?azzjoni partikolari tal-input u tran?azzjoni wa?da jew iktar tal-output li jag?tu dritt g?al tnaqqis hija, b?ala prin?ipju, ne?essarja. Fil-fatt, id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' o??etti jew ta' servizzi tal-input jippre?upponi li l-ispejje? sostnuti g?all-akkwist tag?hom jag?mlu parti mill-komponenti tal-prezz tat-tran?azzjonijiet tal-output taxxabli li jag?tu dritt g?al tnaqqis (sentenzi tal-14 ta' Settembru 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 28, kif ukoll tal-24 ta' Jannar 2019, *Morgan Stanley AppeCo Co International*, C?165/17, EU:C:2019:58, punt 30 u l-?urisprudenza ??itata).

26 Madankollu dritt g?al tnaqqis huwa a??ettat ukoll favur il-persuna taxxabli, anki fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tran?azzjoni tal-input partikolari u tran?azzjoni wa?da jew iktar tal-output li jag?tu dritt g?al tnaqqis, meta l-ispejje? tas-servizzi inkwistjoni jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali ta' din tal-a??ar u jkunu, b?ala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-o??etti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovd. Dawn l-ispejje? g?andhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attivit? ekonomika kollha tal-persuna taxxabli (sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

27 F'dan il-ka?, il-qorti tar-rinviju, li titlaq mill-premessa li tg?id li te?isti rabta diretta u immedjata bejn l-ispejje? inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali u l-attivit? ekonomika kollha tal-persuna taxxabli, tixtieq tkun taf jekk il-fatt li terz jibbenefika wkoll minn dawn l-ispejje? jipprekludix lill din il-persuna taxxabli milli tnaqqas integralment il-VAT tal-input im?allsa relatata mal-imsemmija spejje?.

28 F'dan ir-rigward, meta ti?i stabbilita l-e?istenza ta' rabta diretta u immedjata bejn is-servizzi pprovduti lill-persuna taxxabli u l-attivit? ekonomika tag?ha, il-fatt li terz jibbenefika wkoll mill-imsemmija servizzi ma jistax ji??ustifika li d-dritt g?al tnaqqis li jikkorrispondi g?al dawn is-servizzi ji?i rrifjutat lill-persuna taxxabli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 35), bil-kundizzjoni, madankollu, li l-vanta?? li terz jikseb minn din il-provvista ta' servizzi jkun an?illari meta mqabbel mal-b?onnijiet tal-persuna taxxabli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju

2013, AES-3C Maritza East 1, C124/12, EU:C:2013:488, punt 33 u l-urisprudenza (itata).

29 Fil-fatt, ikun kuntrarju g'all-prinipju ta' newtralità tal-VAT, imsemmi fil-punt 24 ta' din is-sentenza, li persuna taxxabli tinamm responsabbli g'all-VAT fir-rigward tal-ispejje imwettqa g'all-bonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabli tagħha g'as-sempli?i ra?uni li terz jikseb vanta? an?illari minn dan (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, punt 36).

30 Barra minn hekk, g'andu ji?i ppre?i?at li, sabiex ikun jista' ji?i kklassifikat b?ala an?illari, il-vanta? li jibbenefika minnu t-terz g'andu jirri?ulta minn provvista ta' servizzi mwettqa fl-interess tal-persuna taxxabli stess (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, punt 33 u l-urisprudenza (itata).

31 Fil-ka? fejn, b?al f'dan il-ka?, jidher li spejje? li jikkorrispondu g'all-ispejje? ta' reklamar, spejje? amministrattivi u kummissjonijiet ta' a?enti ta' proprjetà immobbli ?ew sostnuti fl-interess tal-persuna taxxabli, il-vanta? li t-terzi kisbu wkoll minn dawn l-ispejje? jista' ji?i kklassifikat b?ala an?illari fid-dawl tal-urisprudenza msemmija fil-punt pre?edenti ta' din is-sentenza.

32 Minn dan isegwi li l-fatt, b?al dak inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li, fil-kuntest tal-bejg? ta' art li tagħha huwa l-proprjetarju, terz jikseb ukoll vanta? mis-servizzi pprovvduti lill-persuna taxxabli ma jistax ikollu l-effett li jillimita l-portata tad-dritt g'al tnaqqis tal-VAT li g'andha din il-persuna taxxabli.

33 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g'all-ewwel domanda g'andha tkun li l-Artikolu 17(2) (a) tas-Sitt Direttiva g'andu ji?i interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejje? mag?mula minn persuna taxxabli, kuntrattur ta' proprjetà immobbli, b?ala spejje? ta' reklamar, ta' spejje? amministrattivi u ta' kummissjonijiet ta' a?enti ta' proprjetà immobbli li hija sostniet fil-kuntest tal-bejg? ta' appartamenti, li minnhom jibbenefika wkoll terz, ma jipprekludix li din il-persuna taxxabli tkun tista' tnaqqas integralment il-VAT tal-input im?allsa relatata ma' dawn l-ispejje? meta, minn na?a, hemm rabta diretta u immedjata bejn l-ispejje? imsemmija u l-attività ekonomika tal-persuna taxxabli u, min-na?a l-o?ra, il-vanta? g'all-parti terza jkun in?identali g'all-bonnijiet tan-negozju tal-persuna taxxabli.

Fuq it-tieni domanda

34 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva g'andux ji?i interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejje? sostnuti mill-persuna taxxabli li minnhom jibbenefika wkoll terz jipprekludix lil din il-persuna taxxabli milli tnaqqas integralment il-VAT tal-input im?allsa relatata ma' dawn l-ispejje?, fil-ka? fejn dawn ma jaqg?ux ta?t l-ispejje? ?enerali tal-persuna taxxabli i?da jikkostitwixxu spejje? attribwibbli g'al tranżazzjonijiet tal-output spe?ifi?i.

35 Preliminarjament, g'andu jifakkur li dritt g'al tnaqqis huwa a??ettat favur il-persuna taxxabli mhux biss meta l-ispejje? tas-servizzi inkwistjoni jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali marbuta mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabli, i?da wkoll u qabel kollox meta te?isti rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input u tranżazzjoni wa?da jew iktar tal-output li jag?tu dritt g'al tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, punt 60, u tat-30 ta' Mejju 2013, X, C?651/11, EU:C:2013:346, punt 55).

36 Fil-formulazzjoni tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tagħmel riferiment espliċitu fl-ipoteżi fejn l-ispejje relatati mas-servizzi tal-input ipprovduti ma jagħmlux parti mill-ispejje ġenerali iċċa huma attribwibbli għal tranżazzjonijiet tal-output speċifiċi, li wad minnhom jitwettqu mill-persuna taxxabli u oħrajn minn terz.

37 F'dan ir-rigward, kif ien mfakkar fil-punt 22 ta' din is-sentenza, mill-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva jirriċulta li l-persuni taxxabli huma awtorizzati jnaqqsu mit-taxxa li huma responsabbli għall-iklas tagħha l-VAT dovuta jew imħallsa għas-servizzi pprovduti lilhom minn persuna taxxabli oħra biss sa fejn dawn is-servizzi jintuaw għall-bonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabli tagħhom stess.

38 Konsegwentement, ma tistax tagħti tali dritt il-parti tal-ispejje li ma hijiex marbuta mat-tranżazzjonijiet imwettqa mill-persuna taxxabli iċċa ma' tranżazzjonijiet imwettqa minn terz, b'alma hu, fil-kawża prinċipali, il-bejgħ tal-artijiet.

39 F'dan il-każ, jekk jirriċulta li parti mis-servizzi li fir-rigward tagħhom ien sostnuti l-ispejje inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma ntuawx għall-bonnijiet tat-tranżazzjonijiet ta' kostruzzjoni u ta' bejgħ ta' immobbli tal-persuna taxxabli, iċċa għall-bonnijiet ta' tranżazzjonijiet ta' bejgħ ta' artijiet imwettqa minn terzi, rabta diretta u immedjata li teisti bejn dawn is-servizzi u t-tranżazzjonijiet intaxxati ta' din il-kumpannija tinkiser parzjalment, b'tali mod li din ma tkunx tista' twettaq tnaqqis tal-VAT imposta fuq din il-parti tal-ispejje (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 39).

40 Sabiex tiċi ddeterminata l-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-persuna taxxabli, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina sa fejn is-servizzi kkonfernati ien effettivament ipprovduti sabiex jippermettu lill-persuna taxxabli twettaq it-tranżazzjonijiet taxxabli tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 34). Fil-fatt, huwa biss sa dan il-punt li l-VAT tal-input imħallsa tiċi kkunsidrata b'ala imposta fuq servizzi pprovduti lill-persuna taxxabli, kif jeiċi l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva.

41 Għal dan il-għan, wiei ed għandu jibba' ruġu fuq il-kontenut oġettiv tas-servizzi akkwistati mill-persuna taxxabli u li jittieid inkunsiderazzjoni i-irkustanzi kollha li fihom se ien it-tranżazzjonijiet ikkonfernati (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 31, u tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 28).

42 F'irkustanzi b'ala dawk fil-kawża prinċipali, il-kuntratti għall-provvista ta' servizzi kif ukoll ir-realtà ekonomika u kummerċjali huma rilevanti b'mod partikolari, billi jittieid kont, skont iurisprudenza stabbilita, ta' kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' unju 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punt 61).

43 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preedenti, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiċi interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejje sostnuti mill-persuna taxxabli li minnhom jibbenefika wkoll terz ma jipprekludix lil din il-persuna taxxabli milli tnaqqas integralment il-VAT tal-input imħallsa relatata ma' dawn l-ispejje, fil-każ fejn dawn ma jaqgħux ta' l-ispejje ġenerali tal-persuna taxxabli iċċa jikkostitwixxu spejje imputabbli għal tranżazzjonijiet tal-output iddeterminati, sakemm l-imsemmija spejje ikollhom rabta diretta u immedjata mat-tranżazzjonijiet taxxabli tal-persuna taxxabli, li huwa fatt li għandu jiċi evalwat mill-qorti tar-rinviju fid-dawl ta' i-irkustanzi kollha li fihom se ien dawn it-tranżazzjonijiet.

Fuq it-tielet domanda

44 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 17(2) (a) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li l-persuna taxxabli għandha l-possibbiltà li tgħaddi, lit-terz li jiehu vantaġġ minnu, parti mill-ispejje? li hija sostniet għandux effett fuq id-dritt ta' din il-persuna taxxabli li tnaqqas il-VAT relatata ma' dawn l-ispejje?.

45 Kif jirriżulta mir-risposta għat-tieni domanda, b'mod partikolari mill-punt 43 ta' din is-sentenza, il-fatt li parti mill-ispejje? magħmula mill-persuna taxxabli ma sarx għall-bqonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabli tagħha stess iġda għal dawk ta' tranżazzjoni mwettqa minn terz huwa ta' natura li jkser parzjalment ir-rabta diretta u immedjata li għandha teqisti bejn l-akkwist tas-servizzi tal-input u t-tranżazzjoni tal-output, u b'hekk jipprekludi lill-persuna taxxabli milli twettaq it-tnaqqis s'is' tal-VAT relatata.

46 Il-fatt li l-persuna taxxabli għandha l-possibbiltà li tgħaddi, fuq dan it-terz, parti mill-ispejje? li hija sostniet fir-rigward tal-imsemmija servizzi jikkostitwixxi, qertament, indizju favur il-konklużjoni li din il-parti tal-ispejje? ma hijiex relatata mat-tranżazzjoni tal-output imwettqa mill-persuna taxxabli, iġda mat-tranżazzjoni mwettqa mill-imsemmi terz.

47 Madankollu, dan l-element ma huwiex, waħdu, suffiċjenti sabiex tiġi ddeterminata l-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT li għandha l-persuna taxxabli, sa fejn, kif jirriżulta mill-qurisprudenza mfakkra fil-punt 41 ta' din is-sentenza, hemm lok, fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-kriterju tar-rabta diretta, li jittiegħdu inkunsiderazzjoni l-irkustanzi kollha li fihom se jkollha it-tranżazzjonijiet ikkonfermati, evalwazzjoni li għandha ssir mill-qorti tar-rinviju.

48 Konsegwentement, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-każ fejn terz jiehu vantaġġ mill-ispejje? magħmula mill-persuna taxxabli, il-fatt li din il-persuna għandha l-possibbiltà li tittrasferixxi lil dan it-terz parti mill-ispejje? hekk sostnuti, jikkostitwixxi wieċed mill-elementi, flimkien mal-fatti l-oħra kollha, li fihom se jkollha it-tranżazzjonijiet ikkonfermati, fatt li għandu jittiegħdu inkunsiderazzjoni mill-qorti tar-rinviju, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-portata tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud li għandha għad-dispożizzjoni tagħha l-persuna taxxabli.

Fuq l-ispejje?

49 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeqiedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tmien Awla) taqta' u tiddeqiedi:

1) **L-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta' April 1995, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejje? magħmula minn persuna taxxabli, kuntrattur ta' proprjetà immobbli, b'ala spejje? ta' reklamar, ta' spejje? amministrattivi u ta' kummissjonijiet ta' aġenti ta' proprjetà immobbli li hija sostniet fil-kuntest tal-bejgħ ta' appartamenti, li minnhom jibbenefika wkoll terz, ma jipprekludix li din il-persuna taxxabli tkun tista' tnaqqas integralment il-VAT tal-input imtallsa relatata ma' dawn l-ispejje? meta, minn naħa, hemm rabta diretta u immedjata bejn l-ispejje? imsemmija u l-attività ekonomika tal-persuna taxxabli u, min-naħa l-oħra, il-**

vanta?? g?all-parti terza jkun in?identali g?all-b?onnijiet tan-negozju tal-persuna taxxabli.

2) Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?at-tieni domanda g?andha tkun li l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendat bid-Direttiva 95/7, g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejje? sostnuti mill-persuna taxxabli li minnhom jibbenefika wkoll terz ma jipprekludix lil din il-persuna taxxabli milli tnaqqas integralment il-VAT tal-input im?allsa relatata ma' dawn l-ispejje?, fil-ka? fejn dawn ma jaqg?ux ta?t l-ispejje? ?enerali tal-persuna taxxabli i?da jikkostitwixxu spejje? imputabbli g?al tran?azzjonijiet tal-output iddeterminati, sakemm l-imsemmija spejje? ikollhom rabta diretta u immedjata mat-tran?azzjonijiet taxxabli tal-persuna taxxabli, li huwa fatt li g?andu ji?i evalwat mill-qorti tar-rinviju fid-dawl ta?-?irkustanzi kollha li fihom se??ew dawn it-tran?azzjonijiet.

3) Konsegwentement, ir-risposta g?at-tielet domanda g?andha tkun li l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendat bid-Direttiva 95/7, g?andu ji?i interpretat fis-sens li, fil-ka? fejn terz jie?u vanta?? mill-ispejje? mag?mula mill-persuna taxxabli, il-fatt li din il-persuna g?andha l-possibbiltà li tittrasferixxi lil dan it-terz parti mill-ispejje? hekk sostnuti, jikkostitwixxi wie?ed mill-elementi, flimkien mal-fatti l-o?ra kollha, li fihom se??ew it-tran?azzjonijiet ikkon?ernati, fatt li g?andu jittie?ed inkunsiderazzjoni mill-qorti tar-rinviju, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-portata tad-dritt g?at-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud li g?andha g?ad-dispo?izzjoni tag?ha l-persuna taxxabli.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: l-Olandi?.