

Edizzjoni Provviżorja

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

7 ta' Marzu 2024 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Dritt għal tnaqqis tal-VAT – Kunġett ta' persuna taxxabbli – Prinċipju ta' newtralità fiskali – Prinċipju ta' proporzjonalità – Kumpannija mhux operattiva – Leġiżlazzjoni nazzjonali li tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis, ir-rimbors jew il-kumpens tal-VAT tal-input”

Fil-Kawża C-341/22,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Corte suprema di cassazione (il-Qorti Suprema tal-Kassazzjoni, l-Italja), permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Mejju 2022, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Mejju 2022, fil-proċedura

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

vs

Agenzia delle Entrate,

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

komposta minn K. Jürimäe, Presidenta tal-Awla, K. Lenaerts, President tal-Qorti tal-Ġustizzja, li qiegħed jaqxi bħala Imġall tat-Tielet Awla, N. Piçarra, N. Jääskinen (Relatur) u M. Gavalec, Imġallfin,

Avukat Ġenerali: A. M. Collins,

Reġistratur: C. Di Bella, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-14 ta' Ġunju 2023,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, minn R. Nicastro, avvocata,
- għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn D. G. Pintus, P. Pucciariello u F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia, F. Moro u P. Rossi, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-28 ta' Settembru 2023,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 9(1) u tal-Artikolu

167 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (l-UE 2006, L 347, p. 1, u rettifika fil-UE 2007, L 335, p. 60) (iktar 'il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”), kif ukoll tal-prinċipji ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), ta' proporzjonalità, ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi u ta' qeżtezza legali.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (iktar 'il quddiem il-“kumpannija Feudi”) u l-Agenzia delle Entrate (l-Amministrazzjoni Fiskali, l-Italja) (iktar 'il quddiem l-“awtorità fiskali”) dwar l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT.

Il-kuntest quridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT:

“Persuna taxxabbli” għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu b'ala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' d'ul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies b'ala attività ekonomika.”

4 L-Artikolu 63 ta' din id-direttiva jipprevedi:

“Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal qas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti.”

5 L-Artikolu 167 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

“Dritt ta' tnaqqis iseżi fil-qin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta.”

6 L-Artikolu 168(a) tal-istess direttiva huwa fformulat kif qej:

“Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tallas dan li qej:

(a) il-VAT dovuta jew imallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra”.

7 Skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT:

“L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meqteża biex jiġuraw il-qbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soqjet għall-qteża ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

[...]”

Id-dritt Taljan

8 L-Artikolu 30 tal-legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della Finanza pubblica (il-Liġi Nru 724 - Miżuri għar-Razzjonalizzazzjoni tal-Finanzi Pubbliċi) tat-23 ta' Diċembru 1994 (Suppliment Ordinariju għall-GURI Nru 174 tat-30 ta' Diċembru 1994) (iktar 'il quddiem il-“Liġi Nru

724/1994”), intitolat “Kumpanniji fittizji. Valutazzjoni tat-titoli”, fil-verġjoni tiegħu applikabbli għat-tliet fil-kawża prinċipali, jipprovdli:

“1. Għall-iskopijiet ta’ dan l-artikolu, il-kumpanniji pubbliċi b’reponsabbiltà limitata, is-soġġettijiet limitati b’ishma, il-kumpanniji b’reponsabbiltà limitata, is-soġġettijiet ғenerali u s-soġġettijiet limitati, kif ukoll il-kumpanniji u l-entitajiet mhux residenti ta’ kwalunkwe tip, bi stabbiliment permanenti fit-territorju tal-Istat, għandhom jitqiesu mhux operattivi jekk l-ammont totali tad-dħul, iż-żieda fl-inventarji u d-dħul, eskluż id-dħul straordinarju kif muri mid-dikjarazzjoni tad-dħul, fejn meżtie, ikun inqas mis-somma tal-ammonti miksuba bl-applikazzjoni tal-perġentwali li ғejjin:

[...]

4. Fil-każ ta’ kumpanniji u entitajiet mhux operattivi, kwalunkwe eżġess ta’ kreditu li jirriżulta minn dikjarazzjoni [...] tal-VAT ma għandux ikun eliġibbli għal rimbors, u lanqas ma jista’ jiġi pażut [...] jew ittrasferit [...]. Fejn, għal tliet perijodi ta’ taxxa konsekuttivi, kumpannija jew entità mhux operattiva ma twettaqx tranżazzjonijiet rilevanti għall-finijiet tal-VAT ta’ valur mhux inqas mill-ammont li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-perġentwal rilevanti msemmi fil-paragrafu 1, kwalunkwe eżġess ta’ kreditu b’al dan ma jistax jiġi ttrasferit ‘il quddiem għall-iskop ta’ tpażija tal-VAT pagabbli fir-rigward ta’ perijodi ta’ taxxa sussegwenti.

4 bis. Fejn ғirkustanzi oġġettivi għamluha impossibbli li jinkiseb id-dħul, iż-żidiet fl-inventarju jew id-dħul iddeterminat skont dan l-artikolu, jew għamluha impossibbli li jitwettqu t-tranżazzjonijiet rilevanti għall-finijiet tal-VAT imsemmija fil-paragrafu 4, il-kumpannija kkoncernata tista’ titlob li d-dispożizzjonijiet rilevanti kontra l-evitar [...] ma jiġux applikati.

[...]”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 Vigna Ottieri Srl (iktar ‘il quddiem il-“kumpannija Vigna”) kienet kumpannija rregolata mid-dritt Taljan li kienet teғerġita attività ekonomika ta’ produzzjoni u ta’ kummerġjalizzazzjoni tal-inbid fir-reġjun ta’ Campania (l-Italja).

10 Fit-22 ta’ Diġembru 2010, l-awtorità fiskali kkomunikat avviż ta’ valutazzjoni tal-VAT lill-kumpannija Vigna, li permezz tiegħu kien b’mod partikolari indikat li din kienet meqjusa b’ala kumpannija mhux operattiva (imsejja “kumpannija fittizja”) għas-sena fiskali 2008, għar-rażuni li l-ammont tat-tranżazzjonijiet tal-output suġġetti għall-VAT li din tal-ażżar kienet iddikjarat kien inqas mill-livell li ta’tu l-kumpanniji huma meqjusa b’ala mhux operattivi, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 30 tal-Liġi Nru 724/1994. Minn dan l-avviż ta’ valutazzjoni tal-VAT isegwi wkoll li tali livell ma kienx intla’aq mill-kumpannija Vigna fi tliet snin fiskali konsekuttivi, jiғifieri dawk tal-2006, tal-2007 u tal-2008. Konsegwentement, l-awtorità fiskali rrifjutat it-tnaqqis tal-kreditu tal-VAT ta’ ammont ta’ EUR 42 108, mitlub mill-kumpannija Vigna għas-sena fiskali 2009.

11 Il-kumpannija Vigna ppreғentat rikors kontra l-imsemmi avviż ta’ valutazzjoni tal-VAT quddiem il-Commissione tributaria provinciale di Avellino (il-Kummissjoni Fiskali Provinġjali ta’ Avellino, l-Italja). Permezz ta’ sentenza tat-18 ta’ April 2012, din il-kummissjoni ғa’det dan ir-rikors.

12 Il-kumpannija Feudi, li akkwistat il-kumpannija Vigna b’effett mis-27 ta’ Settembru 2012, appellat minn dik is-sentenza quddiem il-Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (il-Kummissjoni Fiskali Provinġjali ta’ Campania, Awla Separata ta’ Salerno, l-Italja), li ғa’det dan l-appell.

13 Fis-27 ta' Marzu 2014, il-kumpannija Feudi appellat fil-kassazzjoni quddiem il-Corte suprema di cassazione (il-Qorti Suprema tal-Kassazzjoni, l-Italja), li hija l-qorti tar-rinviju. Essenzjalment, hija ssostni li r-rifjut li jing-atalha l-benefi-ju tad-dritt g- al tnaqqis tal-VAT ma huwiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

14 Il-qorti tar-rinviju tindika, essenzjalment, li l-le-i-lazzjoni Taljana inkwistjoni hija inti-a li tiskora-ixxi l-istabbiliment ta' kumpanniji fittizji u, g- alhekk, li tipprekludi li persuni -uridi-i li je-er-itaw formalment attività ekonomika, ming-ajr madankollu ma jkunu, fir-realtà, operattivi, jibbenefikaw minn vanta-i fiskali. G- al dan l-g- an, l-Artikolu 30 tal-Li-i Nru 724/1994 jipprevedi mekkani-mu disswa-iv li huwa bba-at fuq il-pre-unzjoni li n-natura mhux operattiva ta' kumpannija tista' ti-i dedotta mill-fatt li l-qlig- li jista' ji-i ra-onevolment mistenni mill-assi li hija g- andha huwa inqas minn livell ta' d- ul iddeterminat minn din id-dispo-izzjoni. Kumpannija tista' madankollu tikkonfuta din il-pre-unzjoni billi turi li dan il-livell ta' d- ul ma setax jintla-aq f- perijodu partikolari min- abba sitwazzjonijiet o- ettivi.

15 Mit-talba g- al de-i- joni preliminari jsegwi li, skont l-imsemmija dispo-izzjoni, il-kumpanniji mhux operattivi ma jistg- ux ji- u rimborsati kreditu tal-VAT li jissemma fid-dikjarazzjoni tag- hom u li jirri-ulta b- mod partikolari minn ammont ta' VAT li jista' jitnaqqas og- la mill-VAT mi- bura. Dan il-kreditu lanqas ma jista' jkun is-su- ett ta' tpa- ija jew ji-i ttrasferit. L-imsemmi kreditu jista' g- alhekk ji-i pa- ut mal-VAT dovuta g- all-perijodi taxxabli sussegwenti. Madankollu, meta, fi tliet perijodi taxxabli konsekuttivi, kumpannija mhux operattiva ma twettaqx tran- azzjonijiet su- etti g- all-VAT sa ammont mill-inqas ugwali g- al dak li jirri-ulta mill-imsemmi livell ta' d- ul, l-imsemmi kreditu ma jkunx jista' ji-i ttrasferit iktar. Min- abba f- hekk, din il-kumpannija titlef id-dritt g- al tnaqqis tal-VAT.

16 F- dawn i- -irkustanzi, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, fl-ewwel lok, jekk il-kwalità ta' persuna taxxabli u, konsegwentement, id-dritt g- al tnaqqis tal-VAT tal-input im- allsa, jistg- ux ji- u rrifjutati lil kumpannija li twettaq tran- azzjonijiet su- etti g- all-VAT ming-ajr madankollu ma til-aq il-livell ta' d- ul previst mil-le-i-lazzjoni Taljana inkwistjoni, meta din il-kumpannija ma turix li sitwazzjonijiet o- ettivi kienu ta' ostakolu sabiex id-d- ul ikun og- la minn dan il-livell. F- dan ir-rigward, hija g- andha dubji dwar il-kompatibbiltà ta' tali Prattika mal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, li minnu jsegwi, essenzjalment, li l-kwalità ta' persuna taxxabli tirri-ulta mill-e- er- izzju, mill-entità li tinvoka din il-kwalità, ta' attività ekonomika.

17 Fit-tieni lok, dik il-qorti tistaqsi dwar jekk il-le-i-lazzjoni Taljana inkwistjoni hijiex kompatibbli mal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll mal-prin- ipju ta' newtralità tal-VAT u mal-prin- ipju ta' proporzjonalità. L-imsemmija qorti tfakkar li, g- alkemm il- -lieda kontra l-frodi, l- eva- joni tat-taxxa u l-abbu- i eventwali hija g- an irrikonoxxut u inkora- ut mid-Direttiva dwar il-VAT, il-mi- uri adottati mill-Istati Membri ma g- andhomx madankollu jmorru lil hinn minn dak li huwa ne- essarju sabiex jintla-aq dan l-g- an u, b- mod partikolari, ma jistg- ux jintu- aw b- mod li jippre- udikaw sistematikament il-prin- ipju ta' newtralità tal-VAT.

18 Fit-tielet lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-limitazzjonijiet tad-dritt g- al tnaqqis tal-VAT previsti fl-Artikolu 30 tal-Li-i Nru 724/1994 g- andhomx jitqiesu b- ala kuntrarji g- all-prin- ipji ta' - ertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi le- ittimi. Fil-fatt, hija tqis li persuna taxxabli, meta din twettaq tran- azzjoni ekonomika, jaf ma tkunx taf b- ertezza jekk din it-tran- azzjoni tistax tag- ti dritt g- al tnaqqis jew g- ar-rimbors tal-VAT, peress li l-e- er- izzju ta' dawn id-drittijiet ikun su- ett g- all-kundizzjoni li tkun g- amlet livell ta' d- ul li jaqbe- il-livell previst mil-le-i-lazzjoni Taljana inkwistjoni f- sena fiskali partikolari.

19 F- dawn i- -irkustanzi, il-Corte suprema di Cassazione (il-Qorti Suprema tal-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 9(1) tad-Direttiva [dwar il-VAT] jista’ ji?i interpretat fis-sens li ji??ad il-kwalità ta’ persuna taxxabbli u, g?aldaqstant, id-dritt g?at-tnaqqis jew g?ar-rimbors tal-VAT tal-input, lil persuna li tkun wettqet tran?azzjonijiet attivi su??etti g?all-VAT b’mod li jitqies inkompatibbli – g?aliex e??essivament baxx – ma’ dak li jista’ ra?jonevolment ji?i mistenni mill-assi patrimonjali li din ikollha matul tliet snin konsekuttivi skont kriterji stabbiliti minn qabel bil-li?i, u li ma tkunx f’po?izzjoni li tipprova, biex ti??ustifika din i?-?irkustanza, li je?istu ?irkustanzi o??ettivi li jipprekludu dan?

2) F’ka? ta’ risposta fin-negattiv g?all-ewwel domanda, l-Artikolu 167 tad-[Direttiva dwar il-VAT] u l-prin?ipji ?enerali ta’ newtralità tal-VAT u ta’ proporzjonalità tal-limitazzjoni tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali li, permezz tal-Artikolu 30(4) tal-Li?i Nru 724 [...], i??a??ad mid-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa fuq ix-xiri, g?ar-rimbors tag?ha jew g?all-u?u matul perijodu taxxabbli ulterjuri, lil persuna taxxabbli li, matul tliet perijodi ta’ taxxa konsekuttivi, wettqet tran?azzjonijiet attivi su??etti g?all-VAT b’mod li jitqies inkompatibbli – g?aliex e??essivament baxx – ma’ dak li jista’ ra?jonevolment ji?i mistenni mill-assi patrimonjali li din ikollha matul tliet snin konsekuttivi skont kriterji stabbiliti minn qabel bil-li?i, u li ma tkunx f’po?izzjoni li tipprova, biex ti??ustifika din i?-?irkustanza, li je?istu ?irkustanzi o??ettivi li jipprekludu dan?

3) F’ka? ta’ risposta fin-negattiv g?at-tieni domanda, il-prin?ipji ta’ ?ertezza legali u ta’ protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi tad-dritt tal-Unjoni jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali li, permezz tal-Artikolu [30] tal-Li?i Nru 724 [...], i??a??ad mid-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa fuq ix-xiri, g?ar-rimbors tag?ha jew g?all-u?u matul perijodu taxxabbli ulterjuri, lil persuna taxxabbli li, matul tliet perijodi ta’ taxxa konsekuttivi, wettqet tran?azzjonijiet attivi su??etti g?all-VAT b’mod li jitqies inkompatibbli – g?aliex e??essivament baxx – ma’ dak li jista’ ra?jonevolment ji?i mistenni mill-assi patrimonjali li din ikollha matul tliet snin konsekuttivi skont kriterji stabbiliti minn qabel bil-li?i, u li ma tkunx f’po?izzjoni li tipprova, biex ti??ustifika din i?-?irkustanza, li je?istu ?irkustanzi o??ettivi li jipprekludu dan?”

Fuq l’ewwel domanda

20 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li jista’ jwassal sabiex persuna li, f’sena taxxabbli partikolari, twettaq tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT li l-valur ekonomiku tag?hom ma jil?aqx il-livell stabbilit minn le?i?lazzjoni nazzjonali, li jikkorrispondi g?ad-d?ul ra?onevolment mistenni mill-assi li g?andha din il-persuna, ti?i m?a??da mill-kwalità ta’ persuna su??etta g?all-VAT, sakemm ma turix li sitwazzjonijiet o??ettivi pprekludew li dan il-livell jintla?aq.

21 Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, hija meqjusa b?ala “persuna taxxabbli” kull persuna li, b’mod indipendenti, twettaq, fi kwalunkwe post, attività ekonomika, irrISPettivament mill-iskop jew mir-ri?ultati ta’ din l-attività. Il-kun?ett ta’ “attività ekonomika” huwa ddefinit fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) ta’ din id-direttiva b?ala li jinkludi l-attivitàjiet kollha ta’ produttur, ta’ kummer?jant jew ta’ fornitur ta’ servizzi, inklu?i l-attivitàjiet fil-minjieri, fl-agrikoltura u l-attivitàjiet fil-professjonijiet liberi jew simili. Barra minn hekk, huwa ppre?i?at li g?andu jitqies b?ala tali “[l]-isfruttament ta’ proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skopijiet ta’ d?ul minnha fuq ba?i kontinwa”.

22 G?alhekk, l-anali?i tal-formulazzjoni tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, mhux biss turi b’mod ?ar il-portata tal-kamp ta’ applikazzjoni tal-kun?ett ta’ “attività ekonomika”, i?da tippre?i?a wkoll in-natura o??ettiva tieg?u, fis-sens li l-attività hija meqjusa fiha nnifisha, indipendentement mill-g?anijiet tag?ha jew mir-ri?ultati tag?ha (sentenza tal?25 ta’ Frar 2021, Gmina Wroc?aw

(Konverġjoni tad-dritt ta' u?ufrutt), C?420/19, EU:C:2019:132, punt 69 u l-?urisprudenza ??itata).

23 Minn dan jirri?ulta li l-kwalità ta' persuna su??etta g?all-VAT ma hijiex su??etta g?all-osservanza ta' kundizzjoni marbuta mal-fatt li persuna twettaq tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT li l-valur ekonomiku tag?hom jaqbe? livell ta' d?ul stabbilit minn qabel, li jikkorrisponi g?ad-d?ul ra?onevolment mistenni mill-assi li din il-persuna g?andha. Fil-fatt, f'dan ir-rigward hija rilevanti biss il-kwistjoni dwar jekk l-imsemmija persuna te?er?itax effettivament attività ekonomika u, kif tfakkar fil-punt 21 ta' din is-sentenza, li din tu?a proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli bl-g?an li tikseb d?ul minnha fuq ba?i kontinwa.

24 F'dan il-ka?, hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tiddetermina jekk, fis-snin taxxabbli kontenzju?, ji?ifieri s-sena taxxabbli 2008 u s-sentejn taxxabbli pre?edenti, li fir-rigward tag?hom l-awtorità fiskali qieset li l-kumpannija Vigna ma kellhiex natura operattiva, din il-kumpannija e?er?itatx tali attività ekonomika, fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, kif interpretat mill-?urisprudenza msemmija fil-punt 22 ta' din is-sentenza.

25 Fid-dawl tal-motivi pre?edenti, ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma jistax iwassal sabiex persuna li, f'sena taxxabbli partikolari, twettaq tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT li l-valur ekonomiku tag?hom ma jil?aqx il-livell stabbilit minn le?i?lazzjoni nazzjonali, li jikkorrisponi g?ad-d?ul ra?onevolment mistenni mill-assi li g?andha din il-persuna, ti?i m?a??da mill-kwalità ta' persuna su??etta g?all-VAT.

Fuq it?ieni domanda

26 Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità tal-VAT u ta' proporzjonalità g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali skont liema l-persuna taxxabbli ti?i m?a??da mid-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa, min?abba l-ammont tat-tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT tal-output imwettqa minn din il-persuna taxxabbli, ikkunsidrat b?ala insuffi?jenti.

27 F'dan ir-rigward, g?andu jtfakkar, fl-ewwel lok, li, skont ?urisprudenza stabbilita, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu, mill-VAT li huma g?andhom i?allsu, il-VAT tal-input dovuta jew im?allsa g?all-o??etti akkwistati u g?as-servizzi r?evuti minnhom, jikkostitwixxi prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT. Id-dritt g?al tnaqqis previst fl-Artikoli 167 *et seq.* tad-Direttiva dwar il-VAT jag?mel g?alhekk parti integrali mill-mekkani?mu tal-VAT u, b?ala prin?ipju, ma jistax ji?i limitat. Dan id-dritt jista' ji?i e?er?itat immedjatament fir-rigward tal-VAT kollha imposta fuq it-tran?azzjonijiet tal-input mwettqa. Is-sistema tat-tnaqqis hija inti?a, fil-fatt, sabiex te?les kompletament lill-persuna taxxabbli mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u. G?alhekk, is-sistema komuni tal-VAT ti?gura n-newtralità perfetta tal-oneru fiskali tal-attivitajiet ekonomi?i kollha, irrISPettivament mill-g?an jew mir-ri?ultat tag?hom, bil-kundizzjoni li dawn l-attivitajiet ikunu, b?ala prin?ipju, huma stess su??etti g?all-VAT. Sa fejn il-persuna taxxabbli, li ta?ixxi b?ala tali fil-mument meta takkwista o??ett jew tikseb servizz, tu?a dan l-o??ett jew dan is-servizz g?all-b?onnijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli tag?ha, din tkun awtorizzata tnaqqas il-VAT dovuta jew im?allsa g?all-imsemmi o??ett jew g?all-imsemmi servizz (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal?25 ta' Novembru 2021, Amper Metal, C?334/20, EU:C:2021:961, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata, kif ukoll tal?25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C?114/22, EU:C:2023:430, punti 27 u 28 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

28 B'mod i?jed spe?ifiku, mill-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT isegwi li, sabiex wie?ed ikun jista' jibbenefika mid-dritt g?al tnaqqis, g?andhom ji?u ssodisfatti ?ew? kundizzjonijiet. L-

ewwel, il-persuna kkonfermata għandha tkun “persuna taxxabbli”, fis-sens ta’ din id-direttiva. It-tieni, l-oġġetti jew is-servizzi invokati b’ala ba’i ta’ dan id-dritt għandhom jintuaw downstream mill-persuna taxxabbli għall-b’onnijiet tal-operazzjonijiet taxxabbli rispettivi tagħha u, upstream, dawn l-oġġetti għandhom jiġu kkunsinnati jew dawn is-servizzi għandhom jiġu pprovduti minn persuna taxxabbli oħra (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta’ Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT relatat ma’ kontribut ta’ soġġu), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 39 u l-urisprudenza relatata).

29 Fir-rigward tat-tieni waċċa minn dawn il-kundizzjonijiet, li hija l-unika waċċa koperta minn din id-domanda, għandu jifakkar li, sabiex dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input jiġi rrikonoxxut lill-persuna taxxabbli, huwa neċessarju, b’ala prinċipju, li jkun hemm rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni waċċa jew numru ta’ tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu d-dritt għal tnaqqis. Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT li kienet imposta fuq l-akkwist ta’ oġġetti jew ta’ servizzi tal-input jippre-supponi li l-ispejje magħmula għall-akkwist tagħhom jagħmlu parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz tat-tranżazzjonijiet intaxxati tal-output li jagħtu d-dritt għal tnaqqis (sentenza tat-8 ta’ Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT relatat ma’ kontribut ta’ soġġu), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 45 u l-urisprudenza relatata).

30 Madankollu dritt għal tnaqqis huwa aġġettat ukoll favur il-persuna taxxabbli, anki fl-assenza ta’ rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni waċċa jew diversi tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejje tal-oġġetti u tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejje ġenerali ta’ din tal-aġġarat u jkun, b’ala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovi. Tali spejje għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta’ Novembru 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punt 42 u l-urisprudenza relatata).

31 Mill-motivi preċedenti jirriżulta li ebda dispożizzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT ma tissuġġerixxi d-dritt għal tnaqqis għal rekwiżit li l-ammont tat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT, imwettqa fl-output minn persuna taxxabbli f’perijodu partikolari, għandu jilgaqset l-entità. Għall-kontrarju, mill-urisprudenza relatata fil-punt 27 ta’ din is-sentenza jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT huwa ggarantit, bil-kundizzjoni li jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet meġġa, li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, indipendentement mir-riżultati tal-attivitàjiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli kkonfermata.

32 Fit-tieni lok, għandu madankollu jiġi osservat li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT jista’ jiġi rrifjutat lill-persuna taxxabbli jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta’ elementi oġġettivi, li huwa invokat b’mod frawdolenti jew abbużiv.

33 Fil-fatt, għandu jifakkar li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni tat-taxxa u l-abbużi eventwali hija għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva dwar il-VAT u li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet repetutament li l-partijiet fil-kawża ma jistgħux jinvokaw ir-regoli tad-dritt tal-Unjoni b’mod frawdolenti jew abbużiv. Għaldaqstant, anki jekk il-kundizzjonijiet sostantivi tad-dritt għal tnaqqis ikunu ssodisfatti, huma l-awtoritajiet u l-qorti nazzjonali li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju ta’ dan id-dritt jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta’ elementi oġġettivi, li l-imsemmi dritt huwa invokat b’mod frawdolenti jew abbużiv (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta’ Marzu 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punti 34 u 35, kif ukoll tal-25 ta’ Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 41 u l-urisprudenza relatata).

34 Peress li r-rifjut tad-dritt għal tnaqqis huwa eżerċizzjoni għall-applikazzjoni tal-prinċipju fundamentali li jikkostitwixxi dan id-dritt, huma l-awtoritajiet tat-taxxa li għandhom jistabbilixxu b’mod suffiċjenti fid-dritt l-elementi oġġettivi li jippermettu li jiġi konkluż li l-persuna taxxabbli

wettqet frodi tal-VAT jew kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranżazzjoni invokata b'ala ba' i g'ad-dritt g'al tnaqqis kienet involuta f'tali frodi. Sussegwentement, huma l-qrati nazzjonali li g'andhom jivverifikaw li l-awtoritajiet tat-taxxa kkonfermatu stabbilixxew l-eżistenza ta' tali elementi oġġettivi (sentenza tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 43 u l-urisprudenza relatata).

35 Fir-rigward tal-abbuż ta' dritt, minn l-urisprudenza stabbilita jsegwi li l-konstatazzjoni ta' prattika abbużiva fil-qasam tal-VAT te' i, minn na'a, li, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva dwar il-VAT u tal-leżijazzjoni nazzjonali li tittrasponiha, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni jkollhom b'ala riżultat il-kisba ta' vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jkun kuntrarju għall-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet. Min-na'a l-oħra, għandu jirriżulta minn grupp ta' elementi oġġettivi li l-għan essenzjali ta' dawn it-tranżazzjoni huwa limitat għall-kisba ta' dan il-vantaġġ fiskali (sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax et, C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 u 75, kif ukoll tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 44 u l-urisprudenza relatata).

36 Għalhekk, mill-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-prinċipju ta' projbizzjoni tal-prattiki abbużivi, li japplika għall-qasam tal-VAT, jipprojbixxi l-arranġamenti purament artifiċjali, nieqsa minn realtà ekonomika, imwettqa bl-għan biss li jinkiseb vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għanijiet tad-Direttiva dwar il-VAT (sentenzi tas-16 ta' Lulju 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punt 26, kif ukoll tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 46 u l-urisprudenza relatata).

37 Għandu jittfakkar ukoll li l-miżuri li l-Istati Membri g'andhom l-għala li jadottaw skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT sabiex jiġi għurat il-bir eżatt tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi ma g'andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaqqu tali għanijiet. Huma ma jistgħux, għaldaqstant, jintużaw b'mod li jippreżudikaw sistematikament id-dritt għal tnaqqis tal-VAT u, għaldaqstant, in-newtralità tal-VAT (sentenzi tad-9 ta' Diċembru 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, punt 28, kif ukoll tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 47 u l-urisprudenza relatata).

38 F'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju tispjega li l-Artikolu 30 tal-Liġi Nru 724/1994 huwa intiż li jiġi evitat kontra l-frodi billi jiskorażżixxi l-istabbiliment ta' kumpanniji fittizji. Għalhekk, il-mekkaniżmu stabbilit minn dan l-artikolu huwa bbażat fuq il-preżunzjoni li, peress li l-ammont tat-tranżazzjonijiet tal-output imwettqa minn kumpannija f'perijodu taxxabli partikolari ma jilqax livell ikkalkolat bl-implimentazzjoni tal-kriterji previsti mill-imsemmi artikolu, din il-kumpannija ma hijiex kumpannija operattiva jekk jirnexxilha turi li elementi oġġettivi jiġi ġustifikaw li hija ma setgħetx tilqa l-imsemmi livell. Fil-każ fejn kumpannija titqies b'ala kumpannija mhux operattiva, hija ma tistax teherġita iktar id-dritt tagħha għal tnaqqis tal-VAT għat-tranżazzjonijiet tal-output li hija wettqet fil-perijodu taxxabli inkwistjoni.

39 Issa, tali preżunzjoni hija bbażata fuq kriterju, dak ta' livell ta' d'ul, li huwa estranju għal dak meħtieġ sabiex tintwera frodi jew abbuż, kif jirriżulta mill-urisprudenza relatata fil-punti 33 sa 36 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, din il-preżunzjoni ma hijiex ibbażata fuq l-evalwazzjoni tar-realtà tat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT imwettqa f'perijodu taxxabli partikolari, u lanqas fuq dik tal-użu veru u proprju tagħom sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet tal-output, iċċa biss fuq l-evalwazzjoni tal-volum tagħom. Għaldaqstant, fid-dawl tal-urisprudenza relatata fil-punt 34 ta' din is-sentenza, hija ma tistax titqies li hija ta' natura li turi li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT jidher invokat b'mod fraudolenti jew abbużiv.

40 Fil-fatt, il-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis jista' jiġi rrifjutat biss meta l-fatti invokati sabiex

tintwera tali frodi jew tali abbu? ikunu ?ew stabbiliti b'mod suffi?jenti fid-dritt, u mhux b'suppo?izzjonijiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 52 u l-urisprudenza ?itata).

41 Barra minn hekk, il-Qorti tal-ustizzja di?à dde?idiet li pre?unzjoni ?enerali ta' frodi u ta' abbu? ma tistax ti?ustifika mi?ura fiskali li tippre?udika l-g?anijiet ta' direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta' Settembru 2017, Eqiom u Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punt 31 kif ukoll il-urisprudenza ?itata). Bl-istess mod, ma jistax ji?i a??ettat li tali pre?unzjoni, anki konfutabbli, twassal g?ar-rifjut tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa g?al ra?unijiet li ma humiex relatati mal-konstatazzjoni ta' invokazzjoni frawdolenti jew abbu?iva ta' dan id-dritt.

42 Minn dan isegwi li pre?unzjoni b?al dik deskritta fil-punt 38 ta' din is-sentenza tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq l-g?an li jikkonsisti fil-prevenzjoni tal-frodi u tal-abbu?i.

43 Fid-dawl tal-motivi pre?edenti kollha, ir-risposta g?at-tieni domanda g?andha tkun li l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità tal-VAT u ta' proporzjonalità g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali skont liema l-persuna taxxabli ti?i m?a??da mid-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa, min?abba l-ammont tat-tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT tal-output imwettqa minn din il-persuna taxxabli, ikkunsidrat b?ala insuffi?jenti.

Fuq it-tielet domanda

44 Fid-dawl tar-risposta mog?tija g?at-tieni domanda, u sa fejn it-tielet domanda hija mag?mula biss fil-ka? ta' risposta negattiva g?at-tieni domanda, ma hemmx lok li ting?ata risposta g?al din it-tielet domanda.

Fuq l-ispejje?

45 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-ustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tidde?iedi:

1) **L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma jistax iwassal sabiex persuna li, f'sena taxxabli partikolari, twettaq tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT li l-valur ekonomiku tag?hom ma jil?aqx il-livell stabbilit minn le?i?lazzjoni nazzjonali, li jikkorrispondi g?ad-d?ul ra?onevolment mistenni mill-assi li g?andha din il-persuna, ti?i m?a??da mill-kwalità ta' persuna su??etta g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT).**

2) **L-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112 kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità tal-VAT u ta' proporzjonalità g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali skont liema l-persuna taxxabli ti?i m?a??da mid-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa, min?abba l-ammont tat-tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT tal-output imwettqa minn din il-persuna taxxabli, ikkunsidrat b?ala insuffi?jenti.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: it-Taljan.