

Kawża C-285/10

Campsa Estaciones de Servicio SA

vs

Administración del Estado

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Tribunal Supremo)

“Sitt Direttiva tal-VAT — Artikoli 11A(1) u 27 — Ammont taxxabli — Estensjoni tar-regoli rigward l-applikazzjoni għal użu privat għat-tranżazzjonijiet bejn partijiet relatati fil-każ ta' prezzijiet manifestament inqas mill-prezzijiet fis-suq miftu?”

Sommarju tas-sentenza

Dispożizzjonijiet fiskali — Armonizzazzjoni tal-liġijiet — Taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — Ammont taxxabli — Miżuri nazzjonali derogatorji

(Direttiva tal-Kunsill 77/388, Artikoli 5(6), 6(2), 11A(1)(a) u 27)

1 Is-Sitt Direttiva 77/388, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ, għandha tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi lil Stat Membru milli japplika, fir-rigward ta' tranżazzjonijiet imwettqa bejn partijiet relatati li jkunu ftiehem prezz manifestament inqas mill-prezz fis-suq miftu, regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabli differenti mir-regola ġenerali prevista fl-Artikolu 11(A)(1)(a) ta' din id-direttiva, billi jestendi għal tali tranżazzjonijiet l-applikazzjoni tar-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabli li jikkonfermaw l-applikazzjoni jew l-użu ta' oġġetti u servizzi għall-utajiet privati tal-persuna taxxabli, fis-sens tal-Artikoli 5(6) u 6(2) tad-direttiva msemmija, u dan f'sitwazzjoni fejn dan l-Istat Membru ma jkunx segwa l-proċedura prevista fl-Artikolu 27 ta' din l-istess direttiva sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni għall-introduzzjoni ta' tali miżura li tidderoga mill-imsemmija regola ġenerali.

(ara l-punt 40 u d-dispożittiv)

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

9 ta' Ġunju 2011(*)

“Sitt Direttiva tal-VAT – Artikoli 11A(1) u 27 – Ammont taxxabli – Estensjoni tar-regoli rigward l-applikazzjoni għal użu privat għat-tranżazzjonijiet bejn partijiet relatati fil-każ ta' prezzijiet manifestament inqas mill-prezzijiet fis-suq miftu?”

Fil-Kawża C-285/10,

li għandha b'ala suqquett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Supremo (Spanja), permezz ta' deċiżjoni tas-26 ta' April 2010, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-7 ta' Jannarju 2010, fil-proċedura

Campsa Estaciones de Servicio SA

vs

Administración del Estado,

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

komposta minn K. Schiemann, President tal-Awla, A. Prechal u E. Jarašinas (Relatur), Imqallfin,

Avukat Ġenerali: J. Mazák,

Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-31 ta' Marzu 2011,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Campsa Estaciones de Servicio SA, minn F. Bonastre Capell, avukat,
- għall-Gvern Spanjol, inizjalment minn B. Plaza Cruz, sussegwentement minn S. Centeno Huerta, b'ala aqenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn I. Martínez del Peral u R. Lyal, b'ala aqenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meqgħda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni 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-d'ul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miqjud: bażi uniformi ta' stima (l-Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Campsa Estacioner de Servicio SA (iktar 'il quddiem "Campsa") u l-Administración del Estado dwar avviż ta' qas ma'ruq mill-Oficina Nacional de Inspección (Servizz nazzjonali ta' ispezzjoni), dwar it-taxxa fuq il-valur miqjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") fir-rigward tas-sena 1993.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, huma suqquetti għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi qas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'ala tali".

4 L-Artikolu 5(6) u l-Artikolu 5(7) tas-Sitt Direttiva jipprovdu dan li ?ej:

“6. L-applikazzjoni minn persuna taxxabbli ta' o??etti li jiformaw parti mill-assi tan-negozju tag?ha g?all-u?u privat tag?ha jew tal-persunal tag?ha, jew biex issir it-tne??ija tag?hom ming?ajr ?las, jew b?mod iktar ?enerali, l-applikazzjoni tag?hom g?al skopijiet barra dawk tan-negozju tag?ha, fejn [il-VAT] fuq l-o??etti in kwistjoni jew il-partijiet komponenti tag?hom kienet deduzibbli setg?et titnaqqas kollha jew parti minnha, g?andhom jitqiesu b?ala provvisti bi ?las. I?da applikazzjonijiet biex jing?ataw kampjuni jew rigali ta' valur ?g?ir g?all-iskopijiet tan-negozju tal-persuna taxxabbli m'g?andhomx ikunu hekk meqjusa.

7. Stati Membri jistg?u jqisu b?ala provvisti bi ?las:

(a) l-applikazzjoni minn persuna taxxabbli g?al skopijiet tan-negozju tag?ha ta' o??etti mag?mula, ma?duma, estratti, ippro?essati, mixtrija jew importati matul in-negozju, fejn [il-VAT] fuq dawn l-o??etti, kieku kienu ?ew akkwistati minn persuna o?ra taxxabbli, ma tkunx deduzibbli kollha, setg?ax jitnaqqas kollu;

(b) l-applikazzjoni ta' o??etti minn persuna taxxabbli g?al skopijiet ta' operazzjoni mhux taxxabbli, fejn [il-VAT] fuq dawn l-o??etti tkun deduzibbli seta' jitnaqqas kollu jew parti minnu meta jsir l-akkwist tag?hom jew meta jkun applikati skond is-sub-paragrafu (a);

(?) [...] i?-?amma ta' l-o??etti minn persuna taxxabbli jew l-eredi tag?ha, meta hija ma tibqax tag?mel attività ekonomika taxxabbli, fejn [il-VAT] fuq dawk l-o??etti kienet deduzibbli kollha jew parti minnha fuq l-akkwist tag?hom jew fuq l-applikazzjoni tag?hom skont is-sub-paragrafu (a).

5 L-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 6(3) tas-Sitt Direttiva jipprovdu:

“2. Dawn li ?ejjin g?andhom jitqiesu b?ala provvisti ta' servizzi bi ?las:

(a) l-u?u ta' o??etti li jiformaw parti mill-assi ta' negozju g?all-u?u privat ta' persuna taxxabbli jew tal-persunal tieg?u jew b?mod iktar ?enerali g?al skopijiet o?ra barra dawk tan-negozju tieg?u fejn [il-VAT] fuq dawn l-o??etti hija deduzibbli kollha jew parti minnha;

(b) il-provvista ta' servizzi mag?mula ming?ajr ?las minn persuna taxxabbli g?all-u?u privat tag?ha jew g?all-persunal tag?ha jew b?mod iktar ?enerali g?al skopijiet barra dawk tan-negozju tieg?u.

[...]

3. [...] Stati Membri jistg?u iqisu b?ala provvista ta' servizzi bi ?las minn persuna taxxabbli ta' servizz g?all-iskopijiet tal-impri?a tag?ha fejn [il-VAT] fuq dan is-servizz, kieku ing?ata minn persuna o?ra taxxabbli, ma kinitx tkun deduzibbli kollha.”

6 L-Artikolu 11(A)(1) tas-Sitt Direttiva, dwar l-ammont taxxabbli tal-VAT fit-territorju tal-pajji?, jiddikjara:

“L-ammont taxxabbli g?andu jkun:

(a) fir-rigward ta' provvisti ta' o??etti u servizzi barra dawk msemija f'(b), (?) u (d) isfel, dak kollox li jikkostitwixxi l-konsiderazzjoni li kien jew irid jinkiseb mill-fornitur mix-xerrej, il-klijenti jew it-tielet parti g?al dawn il-provvisti inklu?i s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tat-tali provvisti;

(b) fir-rigward ta' provvisti msemija fl-Artikolu 5(6) u (7), il-prezz tax-xiri tal-o??etti jew ta'

o??etti simili jew, fl-assenza tal-prezz tax-xiri, il-prezz ta' kemm ji?i, determinat fi?-?mien tal-provvista;

(?) fir-rigward ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 6(2), l-ispejje? kollha lill-persuna taxxabbli tal-provvediment tas-servizzi;

(d) fir-rigward ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 6(3), il-valur fis-suq miftu? tas-servizzi pprovduti.

[...].

7 L-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

“1. Il-Kunsill, ja?ixxi b'mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, jista' jawtorizza kwalunwe Stat Membru biex jintrodu?i mi?uri spe?jali g?al deroga mid-disposizzjonijiet ta' din id-Direttiva, biex tissimplifika l-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa jew biex i?ommu ?ertu tipi ta' eva?joni tat-taxxa jew evitar. Mi?uri inti?i biex jissimplifikaw il-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa, ?lief g?al ?a?a negli?ibbli, tista' ma taffettwax [ma jistg?ux jaffettwaw] l-ammont ta' taxxa dovuta fl-istadju finali tat-taxxa.

2. Stat Membru li jixtieq jintrodu?i l-mi?uri msemmija fil-paragrafu 1 g?andu jinforma l-Kummissjoni bihom u g?andu jipprovdi l-Kummissjoni bl-informazzjoni rilevanti kollha.

3. Il-Kummissjoni g?andha tinforma l-Istati Membri o?rajn bil-mi?uri proposti fi ?mien xahar.

4. Id-de?i?joni tal-Kunsill g?andha titqies li tkun addottata jekk, wara xahrejn li l-Istati Membri l-o?ra jkunu nformati kif stabbiliti fil-paragrafu ta' qabel, la l-Kummissjoni u lanqas kwalunkwe Stat Membru ma jkun talab li l-affari titqajjem mill-Kunsill.

5. Dawk l-Istati Membri li applikaw fl-1 ta' Jannar 1977 mi?uri spe?jali tat-tip msemmija fil-paragrafu 1 fuq jistg?u i?ommuhom dejjem jekk jinnotifikaw lill-Kummissjoni bihom qabel l-1 ta' Jannar 1978 u jipprovdu li fejn it-tali derogi huma ma?suba biex jissimplifikaw il-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa huma jikkonformaw mal-?tie?a stabbilita fil-paragrafu 1 fuq.”

8 Permezz tad-De?i?joni tal-Kunsill 2006/387/KE, tal-15 ta' Mejju 2006, li tawtorizza lir-Renju ta' Spanja sabiex japplika mi?ura li tidderoga mill-Artikolu 11 u l-Artikolu 28e tas-Sitt Direttiva (?U L 294M, 25.10.2006, p. 180), ir-Renju ta' Spanja, inkonformita' mal-pro?edura prevista fl-Artikolu 27(1) sa (4) tas-Sitt Direttiva, kien awtorizzat jintrodu?i mi?ura li tidderoga mir-regola ?enerali dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli prevista fl-Artikolu 11(A)(1)(a) tas-Sitt Direttiva. L-Artikolu 1 ta' din id-de?i?joni jipprovdi:

“[...] ir-Renju ta' Spanja huwa b'dan awtorizzat sabiex jipprovdi li l-ammont taxxabbli ta' forniture ta' prodotti jew ta' servizzi jew ta' akkwist intra-Komunitarju ta' prodotti g?andu jkun l-istess b?all-valur tas-suq miftu?, [...] fejn il-korrispettiv ikun sinifikattivament anqas mill-valur tas-suq miftu? u fejn ir-ri?evitur tal-fornitura, jew fil-ka? ta' akkwist intra-Komunitarju, l-akkwirenti, ma jkollux dritt g?al tnaqqis s?i? [tal-VAT] [...].

Din il-mi?ura tista' tintu?a biss sabiex timpedixxi l-evitar jew l-eva?joni [l-frodi jew l-eva?joni] tat-taxxa u meta l-korrispettiv, li fuqu l-ammont taxxabbli ikun altrimenti bba?at, ikun ?ie influwenzat minn rabtiet familjari, ta' ?estjoni, tad-dritt ta' proprjeta', finanzjarji jew legali [...]”

9 L-Artikolu 11(A) tas-Sitt Direttiva ?ie emendat bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/69/KE, tal-24 ta' Lulju 2006, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta' ?erti mi?uri li jissimplifikaw il-pro?edura g?all-impo?izzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u li jassistu fil-?lieda kontra l-eva?joni jew

L-evitar tat-taxxa, u li t'assar ?erti de?i?jonijiet li jipprovdu derogi (?U L 76M, 16.03.2007, p. 232). B'mod partikolari, id-Direttiva 2006/69 introdu?iet fl-Artikolu 11(A) tas-Sitt Direttiva paragrafu ?did bin-numru 6. Skont dan tal-a??ar, sabiex jimpedixxu l-frodi jew l-eva?joni tat-taxxa, l-Istati Membri jistg?u jie?du mi?uri sabiex ji?guraw li l-ammont taxxabbli fir-rigward tal-provvista ta' o??etti jew ta' servizzi jkun il-valur tat-tran?azzjoni fis-suq miftu? fejn il-korrispettiv ikun, skont i?-?irkustanzi, inqas jew og?la minn dak mitlub fis-suq u fejn ikun hemm rabta bejn il-partijiet fit-tran?azzjoni.

10 L-awtorizzazzjoni mog?tija lir-Renju ta' Spanja skont id-De?i?joni 2006/387 skadiet meta d-Direttiva 2006/69 da?let fis-se??.

11 Il-possibbiltà tal-Istati Membri li, fil-ka? ta' tran?azzjonijiet bejn partijiet relatati u sabiex ji?u impediti l-frodi jew l-eva?joni tat-taxxa, jie?du mi?uri sabiex ji?guraw li l-ammont taxxabbli jkun il-valur tat-tran?azzjoni fis-suq miftu?, hija issa mog?tija lilhom permezz tal-Artikolu 80 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 347, p. 1), li b'alissa hija fis-se??.

Id-dritt nazzjonali

12 L-Artikolu 78(1) tal-Li?i 37/1992 dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), tat-28 ta' Di?embru 1992 (BOE Nru 312, tad-29 ta' Di?embru 1992, p. 44247), hekk kif kien ifformulat fi?-?mien tal-fatti fil-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem il-“Li?i 37/1992”), kien jistabbilixxi r-regola ?enerali dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli kif ?ej:

“L-ammont taxxabbli tat-taxxa huwa kkostitwit mill-ammont totali tal-korrispettiv mog?ti mill-konsumatur jew minn persuni terzi g?at-tran?azzjonijiet taxxabbli.”

13 L-Artikolu 79(5) tal-Li?i 37/1992 kien madankollu jipprovdi dan li ?ej:

“Meta l-partijiet fit-tran?azzjonijiet su??etti g?at-taxxa jkunu relatati u meta dawn il-partijiet jiftiehm dwar prezzijiet li jkunu manifestament inqas mill-prezzijiet fis-suq miftu?, l-ammont taxxabbli ma jistax ikun inqas minn dak li jirri?ulta mill-applikazzjoni tar-regoli stabbiliti fil-paragrafi 3 u 4 iktar 'il fuq.”

14 L-Artikolu 79 tal-Li?i 37/1992 kien jistabbilixxi, fil-paragrafi 3 u 4 tieg?u, regoli partikolari dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli fil-ka?ijiet fejn o??etti jew servizzi ji?u applikati jew u?ati g?all-?tijiet privati tal-persuna taxxabbli. Dawn il-ka?ijiet kienu jikkorrispondu g?as-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 5(6) u 6(2) tas-Sitt Direttiva.

15 Wara l-adozzjoni tad-Direttiva 2006/69, il-Li?i 36/2006 dwar mi?uri g?all-prevenzjoni tal-frodi fiskali (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal), tad-29 ta' Novembru 2006 (BOE Nru 286, tat-30 ta' Novembru 2006, p. 42087), emendat l-Artikolu 79(5) tal-Li?i 37/1992. Il-formulazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni ?iet a??ustata sabiex tirrifletti l-emendi introdotti permezz tad-Direttiva 2006/69 fl-Artikolu 11(A) tas-Sitt Direttiva, u b'mod partikolari l-paragrafu 6 ta' dan l-artikolu.

Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari

16 Fil-31 ta' Di?embru 1993, Campsa ttrasferiet lil Repsol Combustibles Petrolíferos SA diversi pompi tal-petrol fit-territorju Spanjol, g?all-ammont ta' ESP 1 732 419 313. Huwa pa?ifiku li din kienet tran?azzjoni bejn partijiet relatati fis-sens tal-Artikolu 79(5) tal-Li?i 37/1992.

17 Fis-7 ta' Lulju 1998, l-Ispettorat tal-Finanzi Spanjol innotifika lil Campsa li ma kienx qieg?ed jaqbel mad-dikjarazzjoni tal-VAT g?as-sena 1993, fejn argumenta li r-regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli mni??la fl-Artikolu 79(5) tal-Li?i 37/1992 kellha tkun

applikata għal dak il-bejgħ peress li kien ikkaratterizzat b'rabta bejn il-partijiet ikkonfernati u peress li dawn il-partijiet kienu ftehm u prezzijiet li kienu manifestament inqas mill-prezzijiet fis-suq. L-Ispettor tal-Finanzi għalhekk evalwa l-ammont taxxabli korrett b'ala ESP 4 076 112 060. Avvi? ta' l-as dwar il-VAT għas-sena 1993, ibba?at fuq din l-istima tal-ammont taxxabli, ?ie ppubblikata fil-11 ta' Di?embru 1998.

18 It-Tribunal Económico-Administrativo Central ikkonferma dan l-avvi? ta' l-as permezz ta' de?i?joni tal-21 ta' Frar 2001. Campsa appellat minn din id-de?i?joni quddiem l-awla li tisma' kaw?i amministrattivi tal-Audiencia Nacional, li ?a?ditu permezz ta' sentenza tat-30 ta' April 2004. Campsa appellat fil-kassazzjoni kontra din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju.

19 It-Tribunal Supremo jqis li, sabiex ikun jista' jidde?iedi l-kaw?a li tinsab quddiemu, huwa għandu, *inter alia*, jistabbilixxi jekk ir-regola ?enerali dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabli prevista fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva għandhiex tkun applikata obbligatorjament għat-tran?azzjonijiet bejn partijiet relatati, sa fejn din id-direttiva ma għandhiex regola partikolari dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabli applikabbli f'ka?ijiet b'al dawn.

20 It-Tribunal Supremo huwa tal-opinjoni li l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni tqajjem dubji ra?onevoli. Huwa jinnota li l-urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja qisha tappo??ja l-applikazzjoni ta' din ir-regola ?enerali u li kien biss wara l-avvi? ta' l-as inkwistjoni li r-Renju ta' Spanja kiseb l-awtorizzazzjoni li jidderoga minnha. Huwa jenfasizza li, madankollu, minn meta da?let fis-se?? id-Direttiva 2006/69, l-Istati Membri jistgħu, mingħajr ma jitolbu awtorizzazzjoni minn qabel, jimplementaw mi?uri ta' deroga spe?ifi?i dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabli, b'al dawk li kienu ?ew awtorizzati permezz tad-De?i?joni 2006/387, u li din il-possibiltà baqq?et te?isti ta?t id-Direttiva 2006/112. Barra minn hekk, l-Abogado del Estado (l-Avukat ?enerali) isostni quddiem it-Tribunal Supremo li l-applikazzjoni tal-Artikolu 79(5) tal-Li?i 37/1992 ma kinitx tmur kontra d-dritt tal-Unjoni, anki qabel l-adozzjoni tad-De?i?joni 2006/387, b'mod partikolari peress li s-Sitt Direttiva kienet tippermetti li ji?i kkunsidrat il-valur fis-suq miftu? fil-ka?ijiet fejn o??etti u servizzi ji?u applikati jew u?ati għall-?ti?ijiet privati tal-persuna taxxabli, fis-sens tal-Artikoli 5(6) u 6(2) tas-Sitt Direttiva, inklu? għat-tran?azzjonijiet bejn partijiet relatati.

21 F'dawn i?-?irkustanzi, it-Tribunal Supremo dde?ieda li jissospendi l-pro?eduri u li jagħmel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?eja:

“[Is-Sitt Direttiva] tippermetti li l-Istati Membri jistabbilixxu, għat-tran?azzjonijiet bejn partijiet marbuta [partijiet relatati] li ftehm u prezz manifestament inqas minn dak mitlub fuq is-suq, ba?i taxxabli li hija differenti mill-ba?i stabbilita [ammont taxxabli differenti mill-ammont stabbilit] bir-regola ?enerali tal-Artikolu 11A(1)(a) tal-imsemmija direttiva, ji?ifieri l-korrispettiv, billi jestendu l-applikazzjoni tar-regoli tal-impo?izzjoni tal-o??etti u tas-servizzi [dwar l-applikazzjoni għal u?u privat ta' o??etti u servizzi] (b'all-Artikolu 79(5) tal-[Li?i 37/1992], qabel ma ?ie emendat bil-li?i 36/2006 [...]), mingħajr ma ti?i segwita l-pro?edura spe?ifika prevista fl-Artikolu 27 tal-imsemmija direttiva sabiex tikseb l-awtorizzazzjoni li ssir deroga mir-regola ?enerali, li [r-Renju ta'] Spanja [kiseb] biss wara d-De?i?joni [2006/387[?]]”

Fuq id-domanda preliminari

22 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk is-Sitt Direttiva għandhiex ti?i interpretata fis-sens li ma twaqqafx lil Stat Membru milli japplika, għat-tra?azzjonijiet bejn partijiet relatati li ftehm u prezz manifestament inqas minn dak mitlub fis-suq, regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabli li hija differenti mir-regola ?enerali stabbilita fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva, billi jestendi għal dawn it-tran?azzjonijiet l-applikazzjoni tar-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabli li jikkonfernaw l-applikazzjoni jew l-u?u ta' o??etti u servizzi għall-?ti?ijiet privati tal-persuna taxxabli, fis-sens tal-Artikoli 5(6) u 6(2) tas-Sitt Direttiva,

meta l-proċedura prevista fl-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni g'all-introduzzjoni ta' tali miżura li tidderoga mill-imsemmija regola ġenerali ma tkunx qiet segwita minn dan l-Istat Membru.

23 Il-Gvern Spanjol iqis li kien leżittimu li Stat Membru jistabbilixxi, f'irkustanzi b'al dawk li kienu previsti fl-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992, ammont taxxabbli differenti mill-ammont taxxabbli ġenerali previst fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva. Din id-dispożizzjoni nazzjonali kienet konformi mal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' ugwaljanza fit-trattament u kienet konformi mas-Sitt Direttiva, u dan peress li kienet intiża li tiżieded kontra l-frodi fiskali. Il-Gvern Spanjol jindika barra minn hekk li l-possibbiltà tal-Istati Membri li jintroduċu miżuri ta' deroga ta' dan it-tip kienet mogħtija lilhom permezz tad-Direttiva 2006/69 u baqqiet teżisti ta't id-Direttiva 2006/112.

24 Min-naġa l-oġra, Campsa u l-Kummissjoni Ewropea huma tal-fehma li s-Sitt Direttiva, qabel ma saret l-emenda introdotta bid-Direttiva 2006/69, ma kinitx tippermetti lill-Istati Membri jistabbilixxu, f'irkustanzi b'al dawk li kienu previsti fl-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992, regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli differenti minn dik stabbilita fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva mingħajr ma jkun kisbu l-awtorizzazzjoni prevista fl-Artikolu 27 tal-istess direttiva sabiex jintroduċu tali miżura ta' deroga.

25 F'dan ir-rigward, għandu jifakkar, minn naġa, li l-possibbiltà li tranżazzjoni tiġi kklassifikata b'altra tranżazzjoni "magħmula bi żlas" fis-sens tal-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tippreżumi biss l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi u l-korrispettiv li fir-realtà tirżievi l-persuna taxxabbli. B'hekk, il-fatt li tranżazzjoni ekonomika titwettagħ bi prezz ogħla jew inqas minn kemm jiswa s-suq tiddetermina tranżazzjoni, u, għaldaqstant, bi prezz ogħla jew inqas mill-prezz fis-suq miftuħ, huwa irrilevanti fir-rigward ta' din il-klassifikazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Jannar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, żabra p. l-743, punt 22). L-istess għandu jingħad għar-rabta li jista' jkun hemm bejn il-partijiet fit-tranżazzjoni.

26 Min-naġa l-oġra, skont l-Artikolu 5(6) u (7) u l-Artikolu 6(2) u (3) tas-Sitt Direttiva, li jittrattaw żerti tranżazzjonijiet li għalihom il-persuna taxxabbli ma tirżievi ebda korrispettiv reali b'altra tranżazzjonijiet magħmula bi żlas, ir-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli previsti fl-Artikolu 11A(1)(b) sa (d) tas-Sitt Direttiva huma intiżi li japplikaw biss għal tranżazzjonijiet magħmula mingħajr żlas (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, iżżitata iktar il fuq, punt 24).

27 Minn dan isegwi li, fejn il-korrispettiv ikun qie miftiehem u fir-realtà m'allas lill-persuna taxxabbli bi skambju dirett għall-oġġetti li hija kkunsinnat jew għas-servizz li hija pprovdiet, din it-tranżazzjoni għandha tiġi kklassifikata b'altra tranżazzjoni magħmula bi żlas, anki jekk din it-tranżazzjoni ssir bejn partijiet relatati u anki jekk il-prezz miftiehem u fir-realtà m'allas ikun manifestament inqas mill-prezz fis-suq miftuħ. Għaldaqstant, l-ammont taxxabbli ta' tali tranżazzjoni għandu jkun iddeterminat skont ir-regola ġenerali stabbilita fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva.

28 Issa, skont żurisprudenza stabbilita, inkonformità ma' din ir-regola ġenerali, l-ammont taxxabbli fir-rigward tal-kunsinna ta' oġġetti jew tal-provvista ta' servizz, magħmula bi żlas, huwa kkostitwit mill-korrispettiv li fir-realtà tirżievi l-persuna taxxabbli f'dan ir-rigward. Għaldaqstant, dan il-korrispettiv jikkostitwixxi l-valur suq tiddetermina, jiżifieri dak li fir-realtà tirżievi l-persuna taxxabbli, u mhux valur stmat skont kriterji oġġettivi. Barra minn hekk, dan il-korrispettiv għandu jkun jista' jiġi espress fi flus (sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, iżżitata iktar il fuq, punt 21 u l-żurisprudenza iżżitata).

29 F'dan ir-rigward huwa minnu li, kif ifakkar il-Gvern Spanjol, il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, li tiegħu l-prinċipju ta' newtralità fiskali huwa espressjoni speżifika fil-livell tal-liġi

sekondarja tal-Unjoni u fil-qasam speċifiku tat-taxxa, jirrikjedi li sitwazzjonijiet paragonabbli ma jiġux ittrattati b'mod differenti, sakemm din id-differenza fit-trattament ma tkunx oġġettivament ġustifikata (sentenzi tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, para p. I-2283, punti 49 u 51, kif ukoll tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, para p. I-10567, punt 44).

30 Madankollu, sa fejn tranżazzjonijiet b'al dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali li fir-rigward tagħhom l-IE miftiehem prezz manifestment inqas mill-prezz fis-suq miftuħ xorta waḡda jibqgħu tranżazzjonijiet magħmula bi l-as li fir-rigward tagħhom il-persuna taxxabbli fir-realtà rġeviet korrispettiv li jista' jservi ta' bażi għall-kalkolu tat-taxxa, il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament ma huwiex, fih innifsu, ta' natura li jirrikjedi li fir-rigward ta' dawn it-tranżazzjonijiet jiġu applikati r-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli li kienu previsti fir-rigward tat-tranżazzjonijiet magħmula mingħajr l-as u li kienu intiżi sabiex jiġi stmat, fin-nuqqas ta' kull korrispettiv reali, tali ammont taxxabbli skont kriterji oġġettivi, u dan sa fejn dawn iġ-ġew? tipi ta' tranżazzjoni ma humiex paragonabbli.

31 Barra minn hekk, wiegħed għandu jgħommi f'moħħu wkoll, f'dan ir-rigward, li l-IE latur tal-Unjoni pprovda li, skont id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membri jistgħu, jekk ikun meħtieġ, jiġu awtorizzati li jidderogaw mir-regoli ta' din id-direttiva u b'mod partikolari minn dik tal-Artikolu 11A(1)(a) tagħha (ara, *inter alia*, is-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, iġ-ġitata iktar il fuq, punt 26).

32 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li miġuri speċifiċi oġġodda, li jidderogaw mis-Sitt Direttiva, ikunu konformi mad-dritt tal-Unjoni biss jekk, minn naħa, jibqgħu fil-limiti tal-għanijiet imsemmija fl-Artikolu 27(1) ta' din id-direttiva u, min-naħa l-oħra, ikunu nnotifikati lill-Kummissjoni u jkunu awtorizzati impliċitament jew espliċitament mill-Kunsill fiż-żirkustanzi speċifikati fl-Artikolu 27(1) sa (4) tal-istess direttiva (sentenzi tat-13 ta' Frar 1985, Direct Cosmetics, 5/84, para p. 617, punt 24, u tas-6 ta' Lulju 1995, BP Soupergaz, C-62/93, para p. I-1883, punt 22). Barra minn hekk, Stat Membru ma jistax, mingħajr ma jikser it-Trattat KE (li sar it-Trattat FUE), jinvoka fil-konfront ta' persuna taxxabbli dispożizzjoni li tiddergoa mis-sistema tas-Sitt Direttiva u li tkun introdotta bi ksur tal-obbligu ta' notifika impost mill-Artikolu 27(2) tad-direttiva msemmija (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Direct Cosmetics, iġ-ġitata iktar il fuq, punt 37, u tal-15 ta' Ġunju 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, para p. I-5381, punt 48).

33 Għandu jiġi kkonstatat li dispożizzjoni b'all-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 tikkostitwixxi miġura derogatorja diġid fis-sens tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, minkejja li, kif sostna l-Gvern Spanjol matul is-seduta, dan l-Artikolu 79(5) jikkorrispondi għal dispożizzjoni introdotta fid-dritt Spanjol permezz tal-Liġi 30/1985 dwar it-taxxa fuq il-valur miġjud (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido), tat-2 ta' Awwissu 1985 (BOE Nru 190, tad-9 ta' Awwissu 1985, p. 25214), li permezz tagħha r-Renju ta' Spanja *inter alia* ttraspona fid-dritt intern, fid-dawl tal-adeżjoni tiegħu mal-Komunitajiet Ewropej, is-Sitt Direttiva, l-adozzjoni ta' din id-dispożizzjoni xorta waḡda seġġet wara l-1 ta' Jannar 1977.

34 Issa, fil-każ ta' adeżjoni, referenza għal data prevista fid-dritt tal-Unjoni, fin-nuqqas ta' dispożizzjoni kuntrarja fl-Att ta' Adeżjoni jew f'xi att ieħor tal-Unjoni, applika wkoll għall-Istat aderenti, u dan anki jekk din id-data tkun qabel id-data tal-adeżjoni tiegħu (sentenza tal-21 ta' Ġunju 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, para p. I-4985, punt 32). Fir-rigward tar-Renju ta' Spanja, id-data tal-1 ta' Jannar 1977 ma jietx aġġustata, la mill-Att jikkonferma l-kondizzjonijiet tal-Adeżjoni tar-Renju ta' Spanja u tar-Repubblika Portugiża u l-aġġustamenti għat-Trattati (ĠU 1985, L 302, p. 23) u lanqas minn xi att ieħor. Għalhekk, ma jistax jiġi kkunsidrat li dispożizzjoni b'all-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 tista' taqa' taħt l-Artikolu 27(5) tas-Sitt Direttiva.

35 Minn dan isegwi li l-adozzjoni tal-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 mir-Renju ta' Spanja kienet

taqa' ta't il-proġedura prevista fl-Artikolu 27(1) sa (4) tas-Sitt Direttiva u għalhekk kellha tiġi nnotifikata u awtorizzata skont din il-proġedura. Issa, huwa pa'ifiku li, fid-data ta' meta se'ew il-fatti fil-kawża prinċipali, din id-dispożizzjoni nazzjonali ma kinitx t'iet notifikata u awtorizzata u ma t'ix stabbilit li s-sitwazzjoni kienet differenti fir-rigward tad-dispożizzjoni korrispondenti li kienet tinsab fil-Liġi 30/1985. Għaldaqstant, il-fatt li tali miżura derogatorja, fid-data msemmija, ma kinitx innotifikata u awtorizzata skont il-proġedura prevista fl-Artikolu 27(4) tas-Sitt Direttiva huwa bi'hejje sabiex jiġi kkonstatat li din il-miżura ma tistax tiġi applikata minn Stat Membru u lanqas ma tista' tiġi invokata fir-rigward ta' persuna taxxabbli.

36 Huwa minnu li, kif il-Gvern Spanjol indika matul is-seduta, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-punt 50 tas-sentenza Heintz van Landewijck, iktar 'il fuq, li notifika tardiva ta' miżura derogatorja ma jistax ikollha l-istess konsegwenzi, fir-rigward tan-natura invokabbli tagħha, b'an-nuqqas ta' notifika. Madankollu, din l-affermazzjoni, l-ewwel nett, kienet tikkonferma sitwazzjoni fejn il-miżura derogatorja inkwistjoni, minn na'ha, kienet taqa' ta't l-Artikolu 27(5) tas-Sitt Direttiva, sitwazzjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja ddistingwiet mis-sitwazzjoni ta' miżura li taqa' ta't l-Artikolu 27(1) tal-istess direttiva, u, min-na'ha l-oħra, kienet t'iet innotifikata wara l-iskadenza tat-terminu għan-notifika stabbilit fl-Artikolu 27(5) tas-Sitt Direttiva i'da qabel il-fatti li kienu wasslu għall-kawża quddiem il-qorti nazzjonali, u, it-tieni nett, saret b'risposta għall-kwistjoni ta' jekk tali miżura derogatorja kellhiex tibqa' inapplikabbli anki wara din in-notifika tardiva (ara s-sentenza Heintz van Landewijck, iktar 'il fuq, punti 47 sa 51).

37 Dawn iġ-ġuristi ma jistgħux jiġu pparagunati ma' daww inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Madankollu, mis-sentenza msemmija ma jistax jiġi dedott li, min'abba li miżura nazzjonali li taqa' ta't l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva kienet is-suġġett ta' notifika lill-Kummissjoni u ta' awtorizzazzjoni mill-Kunsill sussegwentement għall-fatti fil-kawża prinċipali, din id-dispożizzjoni nazzjonali għandha tkun tista' tiġi applikata għal fatti li se'ew qabel in-notifika tagħha.

38 Għandu jifakkar ukoll li r-riskju ta' frodi fiskali, li kontrihha, skont il-Gvern Spanjol, l-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 kien inti? li jiġi ielew, seta' jagħti lok biss għal talba, ibba'ata fuq l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva, dwar l-introduzzjoni mill-Istat Membru kkonfermat ta' miżuri derogatorji sabiex jiġu evitati terti frodi u evazzjoni fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, iktar 'il fuq, punt 26), talba din li tressqet biss wara li se'ew il-fatti fil-kawża prinċipali.

39 Fl-aħħar nett, il-fatt, osservat b'mod partikolari mill-qorti tar-rinviju u mill-Gvern Spanjol, li, sa mid-d'ul fis-se' tad-Direttiva 2006/69, l-Istati Membri għandhom il-possibbiltà, mingħajr ma jitolbu awtorizzazzjoni minn qabel u sabiex jipprevjenu l-frodi jew l-evazzjoni fiskali, jie' du miżuri sabiex l-ammont taxxabbli jkun ikkostitwit mill-valur fis-suq miftu? tat-tranżazzjoni f'erti ġuristi fejn ikun hemm rabta bejn il-partijiet fit-tranżazzjoni, huwa irrilevanti fir-rigward tal-fatt li, fi' mien tal-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali, is-Sitt Direttiva ma kintix tagħtihom tali possibbiltà mingħajr il-proġedura prevista fl-Artikolu 27(1) sa (4) ta' din id-direttiva.

40 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha jirriżulta li s-Sitt Direttiva għandha tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi lil Stat Membru milli japplika, fir-rigward ta' tranżazzjonijiet b'al daww inkwistjoni fil-kawża prinċipali mwettqa bejn partijiet relatati li jkunu ftiehemu prezz manifestament inqas mill-prezz fis-suq miftu?, regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli differenti mir-regola ġenerali prevista fl-Artikolu 11(A)(1)(a) ta' din id-direttiva, billi jestendi għal tali tranżazzjonijiet l-applikazzjoni tar-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli li jikkonfermaw l-applikazzjoni jew l-użu ta' oġġetti u servizzi għall-?tijiet privati tal-persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikoli 5(6) u 6(2) tad-direttiva msemmija, u dan f'sitwazzjoni fejn dan l-Istat Membru ma jkunx segwa l-proġedura prevista fl-Artikolu 27 ta' din l-istess direttiva sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni għall-introduzzjoni ta' tali miżura li tidderoga mill-imsemmija regola ġenerali.

Fuq l-ispejje?

41 Peress li l-proġedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġi allsu lura.

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

Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: ba?i uniformi ta' stima, għandha ti?i interpretata fis-sens li tipprekludi lil Stat Membru milli japplika, fir-rigward ta' tranżazzjonijiet b?al dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali mwettqa bejn partijiet relatati li jkunu ftiehemu prezz manifestament inqas mill-prezz fis-suq miftu?, regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli differenti mir-regola ġenerali prevista fl-Artikolu 11(A)(1)(a) ta' din id-direttiva, billi jestendi għal tali tranżazzjonijiet l-applikazzjoni tar-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli li jikkonċernaw l-applikazzjoni jew l-użu ta' oġġetti u servizzi għall-?ti?ijiet privati tal-persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikoli 5(6) u 6(2) tad-direttiva msemmija, u dan f'sitwazzjoni fejn dan l-Istat Membru ma jkunx segwa l-proġedura prevista fl-Artikolu 27 ta' din l-istess direttiva sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni għall-introduzzjoni ta' tali miżura li tidderoga mill-imsemmija regola ġenerali.

Firem

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.