SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

19 ta' Novembru 2009 *

Fil-Kawża C-461/08,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi), permezz ta' deċiżjoni tat-3 ta' Ottubru 2008, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-23 ta' Ottubru 2008, fil-proċedura

Don Bosco Onroerend Goed BV

vs

Staatssecretaris van Financiën,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn K. Lenaerts, President tat-Tielet Awla, aġent President tar-Raba' Awla, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský u T. von Danwitz (Relatur), Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

Avukat Ġenerali: V. Trstenjak,
Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tad-9 ta' Settembru 2009,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Don Bosco Onroerend Goed BV, minn W. Ambergen, belastingadviseur,

— għall-Gvern Olandiż, minn C. Wissels u M. Noort kif ukoll minn M. de Grave, bħala aġenti,

— għall-Irlanda, minn D. O'Hagan, bħala aġent, assistit minn G. Clohessy, SC,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou, M. van Beek u W. Wils, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstemgħet l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 13(B)(g) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), moqri flimkien mal-Artikolu 4(3)(a) ta' din id-direttiva.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Don Bosco Onroerend Goed BV (iktar 'il quddiem "Don Bosco") u l-iStaatssecretaris van Financiën (Segretarju tal-Istat għall-Finanzi) dwar l-eżenzjoni mit-taxxa fuq it-trasferimenti fir-rigward ta' tranżazzjoni ta' xiri ta' proprjetà immobbli fejn l-eżenzjoni hija, skont id-dritt Olandiż, marbuta mal-fatt li l-imsemmija tranżazzjoni tkun suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT").

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jissuġġetta għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

4 L-Artikolu 4(3) ta' din id-direttiva jistipula li:

"L-Istati Membri jistgħu wkoll iqisu bħala persuna taxxabbli lil kull min jagħmel attività kultant li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fil-paragrafu 2 u partikolarment waħda minn dawn li ġejjin:

a) il-provvista [it-trasferiment] ta' immobbli jew parti minn immobbli qabel l-ewwel okkupazzjoni u ta' l-art li jkunu fuqha; Stati Membri jistgħu jistabbilixxu l-kondizzjonijiet kif dan il-kriterju għandu jkun applikat għal alterazzjonijiet f'immobbli u fl-art li jkunu fuqha.

L-Istati Membri jistgħu japplikaw kriterji oħra barra dak ta' l-ewwel okkupazzjoni, bħal ma huwa l-perjodu ta' żmien bejn id-data tat-tlestija ta' l-immobbli u d-data ta' l-ewwel provvista [trasferiment] jew il-perjodu bejn id-data ta' l-ewwel okkupazzjoni u d-data tal-provvista [tat-trasferiment] sussegwenti, iżda li dawn il-perjodi ma jaqbżux il-ħames snin u s-sentejn rispettivament.

'Binja' tfisser kull struttura fissa ma' jew fl-art;

b) il-provvista [it-trasferiment] ta' art għall-bini.

'Art għall-bini' tfisser kull art mhux żviluppata jew art żviluppata meqjusa hekk mill-Istati Membri".

5 L-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva, intitolat “Eżenzjonijet fit-territorju tal-pajjiż”, jistipula li:

“[…]

B. Eżenzjonijet oħrajn

Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħra tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġej taħt il-kondizzjonijiet li huma għandhom jistabilixxu għall-iskopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta’ l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta’ kwalunkwe eżenzjoni possibbli, evitar u abbuż:

[…]

g) il-provvista [it-trasferiment] ta’ bini jew partijiet minnhom, u ta’ l-art li fuqha huma qiegħdin, kif deskritti fl-Artikolu 4(3)(a);

h) il-provvista [it-trasferiment] ta’ art li għada ma nbnietx għajr art tal-bini kif deskritta fl-Artikolu 4(3)(b).

[…]”

6 Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 13(Ċ) ta' din id-direttiva "[l]-Istati Membri jistgħu iħallu lil min iħallas t-taxxa dritt għal għażla għal tassazzjoni f'każijiet ta' [...] it-transazzjonijet koperti f'B (d) (g) u (h) fuq".

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

7 L-Artikolu 11 tal-liġi tal-1968 dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Wet op de omzetbelasting 1968), fil-verżjoni fis-seħħ fl-1999 (iktar 'il quddiem il-"liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ"), jistipula li:

"1. Skont il-kundizzjonijiet stabbiliti permezz ta' miżuri ġenerali tal-amministrazzjoni, huma eżenti mit-taxxa:

a) it-trasferiment ta' proprjetà immobbli u d-drittijiet fuq din il-proprjetà, ħlief:

1) it-trasferiment ta' bini jew parti minnu u tal-art li jinsab fuqha, qabel l-ewwel okkupazzjoni, jew sa massimu ta' sentejn wara l-ewwel okkupazzjoni, kif ukoll it-trasferiment ta' art għall-bini.

2) it-trasferiment, differenti minn dak stabbilit fil-punt 1, lil persuni li jużaw il-proprjetà immobbli għal skop li jwassal għal dritt totali jew kważi totali ta' tnaqqis mit-taxxa skont l-Artikolu 15, bil-kundizzjoni li l-imprenditur li jagħmel it-trasferiment u dak li jirċievih ikunu flimkien għamlu talba lill-Kummissarju f'dan is-sens u li josservaw il-kundizzjonijiet stabbiliti mid-digriet ministerjali;

[...]

3. Għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-punt 1 tal-paragrafu 1(a):

a) 'Bini' tfisser kull struttura fissa ma' jew fl-art;

b) 'L-ewwel okkupazzjoni' tfisser l-okkupazzjoni ta' bini wara l-bidla tiegħu jew wara li jkun ġie rinnovat jekk ix-xogħol ta' bidla jew ta' rinnovament ikun wassal għal proprjetà mibnija;

c) 'Art li jinsab fuqha' tfisser kull art li hija normalment meqjusa bħala art li tappartjeni għall-bini jew hija disponibbli għall-użu tal-bini.

4. Għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-punt 1 tal-paragrafu 1(a) 'art għall-bini' tfisser kull art li ma hijiex mibnija:

a) li fuqha qed isiru jew saru xogħlijiet;

b) li hija jew li kienet is-suġġett ta' zvilupp esklużiv tal-art;

c) li madwarha qed isir jew kien sar żvilupp, jew

d) li nħarġilha permess għall-bini,

bi ħsieb li jittella' bini fuq l-art".

8 L-Artikolu 2(1) tal-liġi dwar it-taxxa fuq it-tranżazzjonijiet legali (Wet op belastingen van rechtsverkeer) jipprovdi li "[i]t-'taxxa fuq it-trasferimenti' hija taxxa li tinġabar minħabba x-xiri ta' proprjetà immobbli li tinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi jew ta' drittijiet marbutin mal-proprjetà".

9 Skont l-Artikolu 15(1)(a) ta' din il-liġi u skont il-kundizzjonijiet stabbiliti permezz ta' miżuri ġenerali tal-amministrazzjoni, ix-xiri "permezz ta' trasferiment skont il-punt 1 tal-Artikolu 11(1)(a) tal-[liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ] [...] li huwa suġġett għat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ [...]" huwa eżenti mit-taxxa fuq it-trasferimenti "sakemm il-proprjetà tintuża għal profitt u x-xerrej jista' jnaqqas it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ kollha, jew inparti, kif stabbilit fl-Artikolu 15 tal-[liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ]".

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

10 Matul is-sena 1998, Stichting Leusderend (iktar 'il quddiem "il-bejjiegħ") biegħ lil Don Bosco art li fuqha kien hemm żewġ binjiet imġarrfa li fil-passat servew bħala skola li l-istudenti tagħha kienu jieklu u jorqdu fiha (iktar 'il quddiem il-"proprjetà immobbli").

11 Don Bosco kellha l-intenzjoni li twaqqa' kompletament dawn iż-żewġ binjiet sabiex tibni bini ġdid fuq din l-art. B'dan l-għan, ġie miftiehem li l-bejjiegħ jitlob permess għal twaqqigħ, jidħol f'kuntratt ma' impriża sabiex isir it-twaqqigħ meħtieġ tal-bini kkonċernat u li jħallas l-ispejjeż marbutin mat-twaqqigħ. Skont il-kuntratt konkluż bejn il-bejjiegħ u Don Bosco, din tal-aħħar kellha ġġarrab l-imsemmija spejjeż billi dawn jiżdiedu mal-prezz tal-bejgħ, minbarra l-ispejjeż għat-tneħħija tal-asbestos li l-bejjiegħ kellu l-oneru li jġarrab.

12 Fis-27 ta' Awwissu 1999, il-Komun ta' Leusden (il-Pajjiżi l-Baxxi) ħareġ lill-bejjiegħ permess għal twaqqigħ li kien jinkludi, b'mod partikolari, l-ordni li x-xogħol ta' twaqqigħ seta' jibda biss wara li jitneħħa l-asbestos mill-bini kkonċernat.

13 Wara li l-bejjiegħ, fil-21 ta' Settembru 1999, irċieva stima dwar ix-xogħlijet ta' tneħħija tal-asbestos u ta' twaqqigħ, l-impriża responsabbli minn dawn ix-xogħlijiet bdiet taħdem mill-għodwa tat-30 ta' Settembru 1999.

14 F'nofsinhar tal-istess jum, il-proprjetà immobbli ġiet ittrasferita lil Don Bosco. Sa dak il-mument, parti mill-wiċċ tat-triq li kienet tinsab bejn il-bini kienet tneħħiet, parti mill-faċċata laterali ta' wieħed mill-bini kienet twaqqgħet bis-saħħa ta' krejn tal-ħajdrolik u l-qafas tat-twieqi, iċ-ċaċċiż, u l-istruttura kienu ġew parzjalment imwaqqa' u tneħħew.

15 Ix-xogħlijiet ta' tneħħija tal-asbestos bdew biss wara t-trasferiment tal-proprjetà immobbli u x-xogħolijiet ta' tneħħija tal-bini eżistenti tkompla biss wara t-tmiem tax-xogħolijiet ta' tneħħija tal-asbestos. Sussegwentament, u fuq talba u għan-nom ta' Don Bosco, il-bini l-ġdid, maħsub li jservi bħala uffiċċji, ittella' fuq l-art ikkonċernata.

16 Bħala riżultat tax-xiri tal-proprjetà immobbli, Don Bosco rċiviet avviż għall-ħlas tat-taxxa fuq it-trasferimenti. L-ilment imressaq kontra dan l-avviż ġie miċħud permezz ta' deċiżjoni tal-Kummissarju tat-Taxxa.

17 Don Bosco ppreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni u sostniet illi, f'dan il-każ, it-trasferiment ta' proprjetà immobbli kien suġġett għall-VAT u li, għaldaqstant, hija kienet eżenti mit-taxxa fuq it-trasferimenti skont l-Artikolu 15(1)(a) tal-liġi dwar it-taxxa fuq it-tranżazzjonijiet legali.

18 Dan ir-rikors ġie miċħud mill-Gerechtshof te Amsterdam (Qorti tal-Appel ta' Amsterdam) bħala infondat għaliex it-trasferiment tal-proprjetà immobbli kien eżenti mit-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ skont l-Artikolu 11(1)(a) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

19 Don Bosco appellat fuq punt ta' liġi mis-sentenza tal-Gerechtshof te Amsterdam u sostniet illi s-Sitt Direttiva, u b'mod partikolari, l-Artikolu 13(B)(h) u l-Artikolu 4(3)(b) ta' din id-direttiva, għandhom jiġu interpretati fis-sens li t-trasferiment tal-proprjetà immobbli għandu jiġi suġġett għall-VAT.

20 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk it-trasferiment ta' bini parzjalment imwaqqa' bi ħsieb li jittella' bini ġdid jibqax jikkostitwixxi t-trasferiment ta' dan il-bini antik, fejn l-ewwel okkupazzjoni seħħet fil-passat, jew jekk kull trasferiment matul il-fażi tat-twaqqigħ tal-imsemmi bini jew il-fażi tal-kostruzzjoni tal-bini l-ġdid għandux jitqies bħala li jikkostitwixxi trasferiment tal-bini l-ġdid qabel l-ewwel okkupazzjoni tiegħu.

21 F'dan ir-rigward, hija tirreferi għall-prinċipju ta' newtralità tal-VAT u tosserva illi l-fatt li t-trasferiment ta' proprjetà immobbli jkun suġġett għall-VAT matul il-perijodu bejn il-bidu tat-twaqqigħ tal-bini l-antik u l-ewwel okkupazzjoni tal-bini l-ġdid jippermetti

t-tnaqqis tal-VAT imposta għat-twaqqigħ, għat-tneħħija tal-ġebel u għall-kostruzzjoni tal-imsemmi bini, b'mod li kull trasferiment ikun "mingħajr" VAT sal-ewwel okkupazzjoni. Min-naħa l-oħra, jekk it-trasferiment ta' art li fuqha jinsab bini parzjalment jew kompletament imwaqqa' huwa eżenti mit-taxxa, il-VAT relatata mat-twaqqigħ jagħmel parti mill-prezz tal-bini l-ġdid.

22 Madankollu, skont din il-qorti, il-kwistjoni tan-newtralità tal-VAT hija biss ftit importanti, jew saħansitra mingħajr importanza, meta jkun ix-xerrej, u mhux il-bejjiegħ li qed jipprovdi l-proprjetà immobbli li sejra titwaqqa', li jordna li l-bini jitwaqqa' u li jħallas għal dan it-twaqqigħ. Dan japplika *a fortiori* meta huwa x-xerrej, u mhux il-bejjiegħ, li żviluppa l-pjanijiet għall-bini l-ġdid. F'każ bħal dan, fil-fatt, għandu pjuttost jiġi kkunsidrat illi l-bejjiegħ ittrasferixxa l-bini l-antik.

23 Peress li qieset li s-soluzzjoni tal-kawża prinċipali tiddependi mill-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva, il-Hoge Raad der Nederlanden iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tressaq quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 13(B)(g) tas-Sitt Driettiva moqri flimkien mal-Artikolu 4(3)(a) għandu jiġi interpretat fis-sens li t-trasferiment ta' bini li ġie parzjalment imwaqqa' bil-għan li jiġi ssostitwit b'bini ġdid huwa suġġett għall-VAT?

2) Il-kwistjoni dwar jekk huwiex il-bejjiegħ jew ix-xerrej tal-bini li ta l-ordni ta' twaqqigħ u li jieħu f'idejh l-ispiża ta' dan għandha effett fuq ir-risposta għall-ewwel domanda, fid-dawl tal-kunsiderazzjoni li t-trasferiment huwa suġġett għa[ll-VAT] biss jekk ikun il-bejjiegħ li ta l-ordni ta' twaqqigħ u li jieħu f'idejh l-ispiża ta' dan?

3) Il-kwistjoni dwar jekk huwiex il-bejjiegħ jew ix-xerrej tal-bini li żviluppa l-pjanijiet għall-bini l-ġdid għandha effett fuq ir-risposta għall-ewwel domanda, fid-dawl tal-kunsiderazzjoni li t-trasferiment huwa suġġett għall-[VAT] biss jekk ikun il-bejjiegħ li żviluppa l-pjanijiet għall-kostruzzjoni l-ġdida?

4) Fil-każ ta' risposta affermattiva għall-ewwel domanda, huwa suġġett għall-[VAT] kull trasferiment li jseħħ eżatt wara li x-xogħlijiet ta' twaqqigħ effettivament jingħataw bidu jew huwa suġġett għat-taxxa biss it-trasferiment li jseħħ ulterjorment, b'mod partikolari meta t-twaqqigħ ikun diġà fi stat avvanzat?"

Fuq id-domandi preliminari

24 Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 13(B)(g) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 4(3)(a) tal-istess direttiva, għandux jiġi interpretat fis-sens li t-trasferiment ta' art li fuqha hemm bini li għandu jitwaqqa' sabiex jittella' bini ġdid minfloku, u li t-twaqqigħ tiegħu kien diġà beda qabel ma dan it-trasferiment sar, huwiex eżenti mill-VAT.

25 Preliminarjament, għandu jiġi mfakkar li skont ġurisprudenza stabbilita, it-termini użati sabiex jiġu indikati l-eżenzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati b'mod strett, peress li huma eċċezzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li jistabbilixxi li l-VAT għandha tinġabar fuq kull trasferiment ta' proprjetà u fuq kull servizzi pprovduti bi ħlas minn persuna taxxabbli. Madankollu, l-interpretazzjoni ta' dawn it-termini għandha tkun konformi mal-għanijiet imħaddna mill-imsemmija eżenzjonijiet u għandha tħares ir-rekwiżiti tal-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT. Għaldaqstant, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li t-termini użati sabiex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet stipulati fl-imsemmi Artikolu 13 għandhom jiġu interpretati b'mod li jipprivahom mill-effetti tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Ġunju 2007, Haderer, C-445/05,

Ġabra p. I-4841, punt 18; tal-11 ta' Diċembru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, Ġabra p. I-9615, punt 30, u tat-23 ta' April 2009, TNT Post UK, C-357/07, Ġabra p. I-3025, punt 31).

26 L-eżenzjoni mill-VAT stabbilita fl-Artikolu 13(B)(g) tal-imsemmija direttiva tippreżumi, l-ewwel nett, illi l-bini jew parti mill-bini u l-art li jinsab fuqha huma s-suġġett tat-trasferiment inkwistjoni.

27 Skont it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 4(3)(a) tas-Sitt Direttiva "binja" tfisser kull struttura fissa ma' jew fl-art.

28 Fid-dawl tal-kliem ta' din id-definizzjoni tal-kunċett ta' "binja", il-Gvern Olandiż isostni li, fil-każ ta' trasferiment ta' art li fuqha hemm bini li sejjer jiġi ssostitwit u li b'dan l-għan diġà ġie parzjalment imwaqqa', dan il-bini jikkostitwixxi binja sakemm ma jkunx twaqqa' kompletament. Bini parzjalment imwaqqa' jibqa' jikkostitwixxi bini antik li jkun diġà ġie okkupat, b'mod illi t-trasferiment tiegħu għandu jkun eżenti mill-VAT skont l-Artikolu 13(B)(g) tas-Sitt Direttiva.

29 Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej issostni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, u f'dan ir-rigward l-Irlanda essenzjalment taqbel magħha kif sostniet waqt is-seduta, li f'sitwazzjoni bħal dik deskritta fil-punt preċedenti tas-sentenza preżenti, l-art tikkostitwixxi l-element prinċipali tat-trasferiment filwaqt li l-bini eżistenti huwa biss element purament aċċessorju għat-trasferiment. Fil-fatt, mill-bidu kien maħsub illi huwa jitwaqqa' u għalhekk li tiġi pprovduta art sabiex jinbena fuqha bini ġdid.

30 Għalhekk, hemm lok li jiġi eżaminat jekk, minn naħa, l-eżistenza effettiva tal-bini l-antik, jew ta' parti minnu, fil-mument li l-proprjetà immobbli ġiet ittrasferita, tikkostitwixxix il-kriterju determinanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni stabbilita mill-Artikolu 13(B)(g) tas-Sitt Direttiva jew jekk, min-naħa l-oħra,

ċirkustanzi oħra, bħalma huma dawk imsemmija fit-tieni u fit-tielet domanda preliminari, jistgħux jiġu kkunsidrati jew għandhomx jiġu kkunsidrati.

31 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li l-interpretazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni ma tistax tiġi bbażata fuq il-proposta inizjali jew fuq il-proposta emendata tas-Sitt Direttiva li l-Kummissjoni ppreżentat. Dawn il-proposti, fir-rigward ta' trasferiment ta' proprjetajiet immobbli, kienu jikkonsistu f'regoli eżawrjenti u, b'mod partikolari, kienu jinkludu definizzjoni komuni tal-artijiet għall-bini. Barra minn hekk, l-eżenzjoni mill-VAT ma kinitx limitata għat-trasferiment ta' artijiet li ma humiex mibnija. Madankollu, il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea ma aċċettax dawn il-proposti u għażel li jieħu approċċ differenti. B'mod partikolari, fir-rigward tal-kunċett ta' "art għall-bini", huwa finalment irrefera għad-definizzjoni mogħtija mill-Istati Membri (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Marzu 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, Ġabra p. I-1721, punt 21).

32 Barra minn hekk, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, fil-kawża prinċipali, il-bejjiegħ, fil-mument tal-konklużjoni tal-kuntratt, mhux biss biegħ u ttrasferixxa l-art li fuqha kien hemm żewġ binjiet. Skont l-impenji meħuda favur Don Bosco, huwa wkoll applika għal permess għal twaqqigħ u kkonkluda, bi spejjeż għalih, kuntratt ma' impriża li effettivament wettqet ix-xogħlijiet ta' twaqqigħ tal-imsemmija binjiet. Ġie miftiehem illi l-bejjiegħ jieħu f'idejh l-ispejjeż relatati ma' dan it-twaqqigħ, u li dawn kellhom jiżdiedu mal-prezz tal-bejgħ tal-proprjetà immobbli, ħlief għall-ispejjeż għat-tneħħija tal-asbestos li kellu jġarrabhom il-bejjiegħ. Min-naħa l-oħra, mid-deċiżjoni tar-rinviju ma jirriżultax li dan tal-aħħar kien involut fil-proċess tal-kostruzzjoni tal-bini l-ġdid.

33 Għaldaqstant, fir-relazzjoni tiegħu ma' Don Bosco u għall-finijiet tal-VAT, il-bejjiegħ wettaq it-trasferiment tal-proprjetà immobbli kif ukoll il-provvista ta' servizzi marbutin mat-twaqqigħ tal-bini eżistenti.

34 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi stabbilit jekk, għall-finijiet tal-VAT, u b'mod partikolari għall-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet imsemmija fid-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, it-trasferiment ta' proprjetà immobbli u t-twaqqigħ tal-

imsemmi bini għandhomx jitqiesu bħala żewġ tranżazzjonijiet distinti u indipendenti li għandhom jiġu evalwati separatament jew bħala tranżazzjoni unika li hija kumplessa u magħmula minn bosta elementi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank, C-41/04, Ġabra p. I-9433, punti 18 u 20, kif ukoll tal-21 ta' Frar 2008, Part Service, C-425/06, Ġabra p. I-897, punti 48 u 49).

35 Ċertament, mill-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jirriżulta li kull provvista ta' oġġetti jew servizzi għandha normalment titqies li hija distinta u indipendenti (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi Part Service, iċċitata iktar 'il fuq, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-11 ta' Ġunju 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, Ġabra p. I-4983, punt 17).

36 Madankollu, f'ċerti ċirkustanzi, diversi tranżazzjonijiet distinti formalment, li jistgħu jiġu pprovduti separatament u b'hekk jagħtu lok, separatament, għal tassazzjoni jew għal eżenzjoni, għandhom jitqiesu li huma tranżazzjoni unika meta ma jkunux indipendenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitata iktar 'il fuq Part Service, punt 51, u RLRE Tellmer Property, punt 18).

37 Dan huwa b'mod partikolari l-każ meta żewġ elementi jew atti, jew iktar, ipprovduti mill-persuna taxxabbli lill-klijent, tant ikunu marbuta mill-qrib li jifformaw, oġġettivament, tranżazzjoni ekonomika unika li ma tistax tiġi mifruda u li jekk tiġi mifruda tikseb natura artifiċjali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Ġabra p. I-2697, punt 23; Part Service, iċċitata iktar 'il fuq, punt 53, u RLRE Tellmer Property, iċċitata iktar 'il fuq, punt 19).

38 Kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, meta tranżazzjoni tkun ikkostitwita minn sensiela ta' elementi u ta' azzjonijiet, għandhom jitqiesu ċ-ċirkustanzi kollha li fihom isseħħ it-tranżazzjoni inkwistjoni, sabiex jiġi ddeterminat jekk humiex involuti żewġ tranżazzjonijiet distinti jew iktar jew jekk hijiex involuta tranżazzjoni unika (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Levob Verzekeringen u OV Bank, punt 19, kif ukoll Aktiebolaget NN, punt 21). Għalhekk, kuntrarjament għal dak li sostnew Don Bosco u l-Gvern Olandiż, għandhom jittieħdu

inkunsiderazzjoni s-servizzi addizzjonali, bħal dawk imsemmija fit-tieni u fit-tielet domanda preliminari, eventwalment ipprovduti mill-bejjiegħ tal-proprjetà immobbli, sabiex jiġi stabbilit jekk it-tranżazzjoni inkwistjoni hijiex eżenti mill-VAT.

39 Fir-rigward ta' sitwazzjoni bħalma hija dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jiġi kkonstatat li l-atti mwettqa mill-bejjiegħ, eżaminati għall-finijiet tal-VAT, huma marbuta strettament. Ix-xogħlijiet ta' twaqqigħ u t-trasferiment tal-art fih innifsu huma tal-istess natura. Dawn l-atti għandhom bħala għan ekonomiku l-provvista ta' art lesta għall-bini. F'dan ir-rigward, ma jistax jiġi kkunsidrat, mingħajr ma naqgħu fl-artifiċjalità, li Don Bosco xtrat mingħand l-istess persuna, għall-ewwel, bini antik flimkien mal-art li jinsab fuqha, li, f'dak l-istat, ma kienu ta' ebda utilità għall-iskop ekonomiku tagħha, u mbagħad biss is-servizzi relatati mat-twaqqigħ tal-bini, li huma biss setgħu jagħtu din l-utilità lill-art (ara, b'analoġija, is-sentenza Aktiebolaget NN, iċċitata iktar 'il fuq, punt 25).

40 Għaldaqstant, kemm it-trasferiment ta' art li fuqha għad hemm bini mġarraf, li għandu jitwaqqa' sabiex jittella' bini ġdid minfloku u li t-twaqqigħ tiegħu diġà beda qabel ma sar dan it-trasferiment, kif ukoll it-twaqqigħ ta' dan il-bini għandhom, f'ċirkustanzi bħal dawk deskritti mill-qorti tar-rinviju, jitqiesu għall-finijiet tal-VAT bħala li jagħmlu parti minn tranżazzjoni unika li, b'mod ġenerali, għandha bħala għan mhux it-trasferiment tal-bini eżistenti imma ta' art li ma hijiex mibnija.

41 Għalhekk, din it-tranżazzjoni, meqjusa b'mod ġenerali, ma taqax taħt l-eżenzjoni mill-VAT stabbilita fl-Artikolu 13(B)(g) tas-Sitt Direttiva, u dan indipendentament mill-istadju ta' progess tax-xogħlijiet ta' twaqqigħ tal-bini l-antik fil-mument tat-trasferiment effettiv tal-art.

42 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-qorti tar-rinviju għandha tivverifika jekk l-art ikkonċernata tikkorrispondix għall-kunċett ta' "art għall-bini", skont l-Artikoli 4(3)(b) u 13(B)(h) tas-Sitt Direttiva.

43 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li, fid-dawl tar-riferiment espress li jagħmel l-imsemmi Artikolu 4(3)(b) tas-Sitt Direttiva għad-definizzjonijiet ta' art għall-bini li jużaw l-Istati Membri, huma dawn tal-aħħar li għandhom jiddefinixxu l-artijiet li għandhom jitqiesu bħala art għall-bini, kemm għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni kif ukoll għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 13(B)(h) ta' din id-direttiva, filwaqt li josservaw l-għan li jrid jintlaħaq minn din l-aħħar dispożizzjoni li hija intiża biss li teżenta mill-VAT it-trasferimenti ta' artijiet li ma humiex mibnija u li ma humiex intiżi biex jinbnew (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Gemeente Emmen, iċċitata iktar 'il fuq, punti 20 u 25).

44 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li l-Artikolu 13(B)(g) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 4 (3)(a) ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li t-trasferiment ta' art li fuqha għad hemm bini mġarraf li għandu jitwaqqa' sabiex jittella' bini ġdid minfloku u li t-twaqqigħ tiegħu għal dan l-iskop, li sar mill-bejjiegħ, diġà beda qabel dan it-trasferiment, ma jaqax taħt l-eżenzjoni mill-VAT stabbilita mill-Artikolu 13(B)(g). Għall-finijiet tal-VAT, dawn it-tranżazzjonijiet ta' trasferiment u ta' twaqqigħ jifformaw tranżazzjoni unika li, b'mod ġenerali, għandha bħala għan mhux it-trasferiment tal-bini eżistenti u tal-art li jinsab fuqha, imma t-trasferiment ta' art li ma hijiex mibnija, u dan indipendentament mill-istadju ta' progress tax-xogħlijiet ta' twaqqigħ tal-bini l-antik fil-mument tat-trasferiment effettiv tal-art.

Fuq l-ispejjeż

45 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 tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 13(B)(g) 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, moqri flimkien mal-Artikolu 4(3)(a) ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li t-trasferiment ta' art li fuqha għad hemm bini mġarraf li għandu jitwaqqa' sabiex jittella' bini ġdid minfloku u li t-twaqqigħ tiegħu għal dan l-iskop, li sar mill-bejjiegħ, diġà beda qabel dan it-trasferiment, ma jaqax taħt l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud stabbilita mill-Artikolu 13(B)(g). Għall-finijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud, dawn it-tranżazzjonijiet ta' trasferiment u ta' twaqqigħ jifformaw tranżazzjoni unika li, b'mod ġenerali, għandha bħala għan mhux it-trasferiment tal-bini eżistenti u tal-art li jinsab fuqha, imma t-trasferiment ta' art li ma hijiex mibnija, u dan indipendentament mill-istadju ta' progress tax-xogħlijiet ta' twaqqigħ tal-bini l-antik fil-mument tat-trasferiment effettiv tal-art.

Firem