SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla)

18 ta’ Lulju 2013 *

“Talba għal deċiżjoni preliminari — Sitt Direttiva tal-VAT — Punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u Artikolu 13B(b) — Dritt għal tnaqqis — Investiment proprjetà ta’ persuni ġuridiċi u parzjalment disponibbli għad-diretturi tagħhom għall-bżonnijiet privati ta’ dawn tal-aħħar — Assenza ta’ kera mħallsa fi flus, imma li tikkostitwixxi benefiċċju fin-natura fir-rigward ta’ taxxa fuq id-dħul”

Fil-Kawżi magħquda C-210/11 u C-211/11,

li għandhom bħala suġġett talbiet għal deċiżjoni preliminari taħt l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Cour de cassation (il-Belġju), permezz ta’ deċiżjonijiet tas-7 ta’ April 2011, li waslu fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-9 ta’ Mejju 2011, fil-proċeduri

État belge

vs

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL(C-211/11),

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla),

komposta minn M. Berger, President tal-Awla, A. Borg Barthet u J.-J. Kasel (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Gvern Belġjan, minn M. Jacobs u J.-C. Halleux, bħala aġenti,

— għall-Gvern Ungeriż, minn K. Szíjjártó kif ukoll minn M. Fehér u G. Koós, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn C. Soulay u W. Roels, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema’ l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata’ mingħajr konklużjonijiet

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Franċiż.

Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar 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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23) kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta' April 1995 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 274, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta' żewġ kawżi bejn l-État belge u, rispettivament, Medicom SPRL (iktar 'il quddiem "Medicom") (Kawża C-210/11) u Maison Patrice Alard SPRL (iktar 'il quddiem "MPA") (Kawża C-211/11), li t-tnejn huma kumpanniji tad-dritt Belġjan, dwar it-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") imħallsa fuq l-input li tikkonċerna proprjetajiet immobbli użati, parzjalment, għall-bżonnijiet privati tad-diretturi ta' dawn il-kumpanniji.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"Dawn li ġejjin għandhom jitqiesu bħala provvisti ta' servizzi bi ħlas:

a) l-użu ta' oġġetti li jifformaw parti mill-assi ta' negozju għall-użu privat ta' persuna taxxabbli jew tal-persunal tiegħu jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozzju tiegħu fejn it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq dawn l-oġġetti hija deduċibbli kollha jew parti minnha;

b) il-provvista ta' servizzi magħmula mingħajr ħlas minn persuna taxxabbli għall-użu privat tagħha jew għall-persunal tagħha jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet barra dawk tan-negozju tiegħu."

4 L-Artikolu 11A(1) tas-Sitt Direttiva jistipula:

"L-ammont taxxabbli għandu jkun:

(a) fir-rigward ta' provvisti ta' oġġetti u servizzi barra dawk msemmija f' (b), (ċ) u (d) isfel, dak kollox li jikkostitwixxi l-konsiderazzjoni li kien jew irid jinkiseb mill-fornitur mix-xerrej, il-klijenti jew it-tielet parti għal dawn il-provvisti inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tat-tali provvisti;

(b) fir-rigward ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 5(6) u (7), il-prezz tax-xiri ta' l-oġġetti jew ta' oġġetti simili jew, fl-assenza tal-prezz tax-xiri, il-prezz ta' kemm jiġi, determinat fiż-żmien tal-provvista;

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

[…]"

5 Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membri għandhom jeżentaw "il-kiri jew l-aljenazzjoni ta' proprjeta immobbli".

6 L-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tagħha li tirriżulta mill-Artikolu 28f tagħha, jipprovdi li:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizi jintużaw għall-iskop tat-transazzjonijiet taxxabbli tagħha, il-persuna taxxabbli tkun intitolata li tnaqqas mit-taxxa li għandu jħallas:

a) taxxa fuq il-valur miżjud dovuta jew mħallsa ġewwa t-territorju tal-pajjiz rigward l-oġġetti jew is-servizzi pprovduti jew li għad għandhom jiġu forniti lilu minn persuna taxxabli oħra;

[…]"

Id-dritt Belġjan

7 L-Artikolu 19(1) tal-kodiċi tat-taxxa fuq il-valur miżjud, fil-verżjoni applikabbli għall-kawżi prinċipali (iktar 'il quddiem il-"kodiċi tal-VAT"), jipprovdi:

"L-użu ta' oġġetti li jifformaw parti mill-assi ta' impriża għall-bżonnijiet privati tal-persuna taxxabbli jew tal-persunal tagħha jew, b'mod iktar ġenerali, għal skopijiet oħra barra dawk tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli, meta t-taxxa fuq dawn l-oġġetti tista' titnaqqas kollha jew parti minnha, għandu jitqies bħala provvista ta' servizzi bi ħlas."

8 Skont l-Artikolu 44(3)(2) tal-istess kodiċi "il-kiri u t-terminazzjoni tal-kiri ta' proprjetà immobbli min-natura tagħhom, kif ukoll l-użu ta' tali beni skont l-Artikolu 19(1)" huma eżenti mill-VAT.

9 L-Artikolu 1 tad-Digriet Irjali Nru 3, tal-10 ta' Diċembru 1969, dwar it-tnaqqis għall-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (*Moniteur belge* tat-12 ta' Diċembru 1969, p. 9) jipprovdi:

"1. Suġġetti għall-applikazzjoni tal-Artikolu 45(1a), (2) u (3) tal-kodiċi tal-[VAT], il-persuna taxxabbli topera, fil-kundizzjonijiet previsti mill-Artikoli 2 u 4 ta' dan id-digriet, it-tnaqqis tat-taxxi fuq l-oġġetti u s-servizzi li biħsiebha twettaq it-tranżazzjonijiet imsemmija mis-subparagrafi 1 sa 5 tal-Artikolu 45(1).

Meta l-persuna taxxabbli twettaq, fl-eżerċizzju tal-attività ekonomika tagħha, tranżazzjonijiet oħra li ma jippermettux it-tnaqqis, hija tosserva, għall-istabbiliment tat-tnaqqis, id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 46 u 48 tal-kodiċi [tal-VAT] u 12 sa 21 ta' dan id-digriet.

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

Meta oġġett jew servizz huwa maħsub li jkun parzjalment użat għal tali finijiet, it-tnaqqis huwa eskluż inkwantu dan l-użu. Din il-miżura hija stabbilita mill-persuna taxxabbli taħt il-kontroll tad-diretturi."

Il-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari

Il-Kawża C-210/11

10 Fir-rigward tal-Kawża C-210/11, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li Medicom hija kumpannija li għandha personalità ġuridika u persuna taxxabbli għall-VAT għal attività ta' riċerka, ta' organizzazzjoni u ta' pariri fil-qasam tal-ittajpjar, tat-traduzzjoni u tal-editjar ta' rapporti mediċi għal kumpanniji farmaċewtiċi kif ukoll għall-użu ta' stalla għal żwiemel. Din il-kumpannija bniet proprjetà immobbli fejn hija teżerċita l-attività tagħha u fejn, barra minn hekk, id-diretturi tagħha jirrisjedu

mal-familji tagħhom mingħajr ma jħallsu kera. Fid-dikjarazzjonijiet tagħha tal-VAT, Medicom ipproċediet għat-tnaqqis integrali tal-VAT dwar l-ispejjeż ta' kostruzzjoni ta' din il-proprjetà immobbli.

11 Fil-proċess verbali tagħha tat-3 ta' Settembru 1997, l-amministrazzjoni fiskali kompetenti kkonstatat li din il-proprjetà immobbli kienet tintuża f'ammont ta' 50% għall-bżonnijiet privati tad-diretturi tal-Medicom u li "benefiċċju minn impjieg jew kariga [kien] intalab" magħha għal din it-tgawdija. Billi biss nofs il-VAT fuq il-kostruzzjoni tal-imsemmi proprjetà immobbli seta' jitnaqqas, hija nnotifikat lil Medicom ordni għall-pagament tal-VAT imnaqqsa indebitament mid-dikjarazzjoni relatata mat-tieni trimestru tas-sena 1997.

12 Wara, id-diretturi ta' Medicom irrikonoxxew li, matul is-snin ta' taxxa 1997 u 1998, kienu użaw iż-żewġ terzi tal-proprjetà immobbli inkwistjoni għall-bżonnijiet privati. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-amministrazzjoni fiskali kompetenti ċaħdet, fis-16 ta' Novembru 2000, it-talba għat-tnaqqis tal-VAT li jirrigwarda s-sena 1996 u fil-15 ta' Jannar 2001 innotifikat ordni ġdid lil Medicom.

13 Peress li r-rikors ippreżentat minn Medicom kontra l-imsemmija ordnijiet ġie miċħud fl-ewwel istanza, din tal-aħħar ippreżentat appell quddiem il-Cour d'appel de Liège. Din il-qorti, b'sentenza tal-24 ta' Marzu 2006, annullat l-ordnijiet kontenzjużi billi applikat, għall-kawża li tressqet quddiemha, l-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha tat-8 ta' Mejju 2003, Seeling (C-269/00, Ġabra p. I-4101).

Il-Kawża C-211/11

14 Fir-rigward tal-Kawża C-211/11, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li MPA hija kumpannija li għandha personalità ġuridika u persuna taxxabbli għall-VAT għal attività ta' catering u organizzatur ta' riċevimenti. Fl-1991, hija bniet il-proprjetà immobbli fejn hija teżerċita l-attività tagħha u fejn, barra minn hekk, id-diretturi tagħha jirrisjedu mal-familji tagħhom mingħajr ma jħallsu kera. Fid-dikjarazzjonijiet tagħha tal-VAT, MPA pproċediet għat-tnaqqis integrali tal-VAT dwar l-ispejjeż ta' kostruzzjoni u ta' żvilupp ta' din il-proprjetà immobbli.

15 Billi l-VAT ma setax jitnaqqas ħlief parzjalment, billi parti mill-proprjetà immobbli kien assenjat għall-akkomodazzjoni tad-direttur, l-amministrazzjoni fiskali kompetenti, fis-6 ta' Novembru 1995 ħarġet ordni fil-konfront ta' MPA.

16 Il-qorti tal-ewwel istanza, adita minn MPA b'rikors għal annullament intiż kontra l-imsemmi ordni, tilqa' dan. L-appell ippreżentat mill-amministrazzjoni fiskali kompetenti kontra d-deċiżjoni tal-ewwel istanza ġie miċħud mill-Cour d'appel de Bruxelles, permezz ta' sentenza tal-4 ta' Jannar 2006, minħabba, b'mod partikolari, li t-tqegħid għad-dispożizzjoni bla ħlas ta' parti mill-proprjetà immobbli użata għall-finijiet ta' abitazzjoni mid-direttur seħħ fl-interess prevalenti tal-użu ekonomiku taxxabbli eżerċitat f'din il-proprjetà immobbli mill-persuna taxxabbli, b'tali mod li din il-parti tal-proprjetà immobbli tista' tiġi kkunsidrata bħala investiment li l-kostruzzjoni, il-manutenzjoni, it-tiswija u t-titjib tiegħu jikkwalifikaw għat-tnaqqis tal-VAT.

17 Fiż-żewġ kawżi, l-amministrazzjoni fiskali kompetenti ppreżentat appell ta' kassazzjoni fejn b'mod partikolari u qabel kollox, argumentat li s-sentenza Seeling, iċċitata iktar 'il fuq, ma hijiex trasferibbli għal sitwazzjonijiet bħal dawk li kienu taw lok għal dawn il-kawżi. Sussegwentement, it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' parti minn proprjetà immobbli għall-bżonnijiet privati ta' direttur tal-kumpannija, tiġi analizzata, bħala taxxa fuq id-dħul, bħala benefiċċju minn impjieg jew kariga, b'tali mod li ma jistax jitqies li jirrigwarda t-tqegħid għad-dispożizzjoni "b'xejn" jew ta' sitwazzjoni li fiha hemm "assenza ta' kiri". Fl-aħħar nett, ir-rabta diretta u immedjata li għandha teżisti, b'applikazzjoni tal-Artikolu 17(2) u (5) tas-Sitt Direttiva, bejn tranżazzjoni tal-input u tranżazzjoni tal-output sabiex

id-dritt għat-tnaqqis ikun miftuħ ma jkunx jiddipendi mill-iskop imfittex mill-persuna taxxabbli u tkun, f'dan il-każ, nuqqas. Barra minn hekk, huwa l-obbligu tal-persuna taxxabbli li turi l-eżistenza tad-dritt tagħha għal tnaqqis. Issa, din il-prova ma ġietx prodotta.

18 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Cour de cassation iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin, li ġew ifformulati f'termini identiċi fiż-żewġ Kawżi C-210/11 u C-211/11:

"1) L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 6(2)(a) u l-Artikolu 13B(b) tas-[Sitt Direttiva] għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu milli jiġi kkunsidrat bħala provvista ta' servizzi eżentati, peress li huwa kera ta' proprjetà immobbli fis-sens tal-imsemmi Artikolu 13B(b), l-użu, għall-bżonnijiet privati tad-diretturi, amministraturi jew imsieħba u tal-familja tagħhom ta' kumpannija bil-personalità ġuridika, ta' parti jew tat-totalità ta' bini li jagħmel parti mill-patrimonju ta' din il-kumpannija u hekk intiż fit-totalità tiegħu għall impriża tagħha, fil-każ fejn l-ebda kera fi flus ma tiġi stabbilita bħala ħlas għal dan l-użu imma fejn dan huwa benefiċċju minn impjieg jew kariga impost bħala tali fil-kuntest tat-taxxa fuq id-dħul li huma suġġetti għaliha d-diretturi, peress li dan l-użu huwa għalhekk ikkunsidrat għal skopijiet ta' taxxa bħala l-ħlas ta' parti mill-provvista ta' xogħol magħmul mid-diretturi, amministraturi jew l-imsieħba?

2) Dawn id-dispożizzjonijiet għandhom jiġu interpretati fis-sens li [din l-] eżenzjoni tapplika fl-imsemmija ipoteżi meta l-kumpannija tonqos milli tipprova l-eżistenza ta' rabta neċessarja bejn l-użu tal-impriża u t-tqegħid għad-dispożizzjoni parzjali jew totali tal-bini għad-diretturi, amministraturi jew imsieħba, u f'dan il-każ, l-eżistenza ta' rabta indiretta hija biżżejjed?"

19 Permezz ta' digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-28 ta' Ġunju 2011, il-Kawżi C-210/11 u C-211/11 ġew magħquda flimkien għall-finijiet tal-proċedura bil-miktub u dik orali kif ukoll għall-finijiet tas-sentenza.

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

20 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu t-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' parti minn proprjetà immobbli, li tappartjeni għall-persuna ġuridika, għall-bżonnijiet privati tad-direttur ta' din, mingħajr ma jkun previst ħlas ta' kera mill-benefiċjarji, bħala kunsiderazzjoni tal-użu ta' din il-proprjetà immobbli, jikkostitwixxi kera ta' proprjetà immobbli eżentata fis-sens ta' din id-direttiva u jekk il-fatt li tali tqegħid għad-dispożizzjoni jitqies, fir-rigward tal-leġiżlazzjoni nazzjonali dwar it-taxxa fuq id-dħul, bħala vantaġġ li jirriżulta mill-implementazzjoni mill-benefiċjarji tagħha tal-funzjoni statutorja tagħhom jew tal-kuntratt ta' impjieg tagħhom, jista' jkollha effett f'dan ir-rigward.

21 Bl-għan li tingħata risposta għal din id-domanda, għandu jitfakkar li jirriżulta mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li persuna taxxabbli għandha l-possibbiltà ta' għażla, għall-għanijiet tal-applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, li ddaħħal jew le fl-impriża tagħha l-parti tal-beni li hija użat għal skopijiet privati (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-4 ta' Ottubru 1995, Armbrecht, C-291/92, Ġabra p. I-2775, punt 20, u Seeling, iċċitata iktar 'il fuq, punt 40).

22 Jekk il-persuna taxxabbli tagħżel li tittratta l-investimenti użati kemm professjonalment u privatament bħala beni tal-impriża, il-VAT tal-input dovuta fuq ix-xiri ta' dawn il-beni huwa bħala prinċipju mnaqqas kompletament u immedjatament (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz, C-97/90, Ġabra p. I-3795, punt 26, u Seeling, iċċitata iktar 'il fuq, punt 41).

23 Mill-punt (a) tal-ewwel subparagrafu, tal-Artikolu 6(2) u l-punt (ċ) tal-Artikolu 11A(1) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li, fejn beni assenjat lill-impriża jagħti d-dritt għat-tnaqqis komplet jew parzjali tal-VAT tal-input mħallsa, l-użu tiegħu għall-bżonnijiet privati tal-persuna taxxabbli jew tal-persunal tiegħu jew għal użu li ma huwiex dak tal-impriża tiegħu huwa simili għal servizzi pprovduti bi ħlas u intaxxat fuq il-bażi tal-ammont tal-ispejjeż li sostna għat-twettiq tal-imsemmija servizzi pprovduti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Lennartz, punt 26, u Seeling, punt 42).

24 B'konsegwenza ta' dan, il-persuna taxxabbli li tagħżel li tikkunsidra bini kollu bħala li jifforma parti mill-assi tan-negozju tagħha u li wara tuża partijiet minn dak il-bini għall-bżonnijiet privati tagħha jew għal dawk tal-persunal tagħha, minn naħa, għandha d-dritt tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa fuq l-ispejjeż kollha tal-kostruzzjoni tal-imsemmi bini u, min-naħa l-oħra, l-obbligu korrispondenti li tħallas il-VAT fuq l-ammont tal-ispejjeż kollha li jkunu saru sabiex isir tali użu privat.

25 F'dak li jikkonċerna l-applikazzjoni kumulattiva tal-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva fil-każ ta' użu għall-bżonnijiet privati tal-persuna taxxabbli jew għal dawk tal-persunal tagħha ta' parti minn bini assenjat fl-intier tiegħu lill-impriża tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dawn id-dispożizzjonijiet jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li, għalkemm il-karatteristiċi ta' biedja jew ta' kiri ta' proprjetà immobbli fis-sens ta' dan l-Artikolu 13B(b) ma humiex issodisfatti, tikkunsidra bħala provvista ta' servizzi eżenti mill-VAT skont din l-aħħar dispożizzjoni l-użu, għall-bżonnijiet privati tal-persunal ta' persuna taxxabbli li hija persuna ġuridika, ta' parti minn bini mibni jew miżmum taħt dritt reali fuq proprjetà immobbli minn din il-persuna taxxabbli, meta din il-proprjetà kienet eliġibbli għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Seeling, iċċitata iktar 'il fuq, punt 56, u tad-29 ta' Marzu 2012, BLM, C-436/10, punt 31).

26 Għaldaqstant, sabiex ikun hemm kiri ta' proprjetà immobbli fis-sens tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva, hemm bżonn li l-kundizzjonijiet kollha li jikkaratterizzaw din it-tranżazzjoni jkunu ssodisfatti, jiġifieri li l-proprjetarju ta' proprjetà immobbli jċedi lil min jikri, bi ħlas u għal żmien stabbilit, id-dritt li jokkupa l-proprjetà tiegħu u li jeskludi minnha persuni oħra (is-sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2001, Mirror Group, C-409/98, Ġabra p. I-7175, punt 31, u Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Ġabra p. I-7257, punt 21, kif ukoll Seeling, iċċitata iktar 'il fuq, punt 49).

27 Fil-fatt, l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva jikkostitwixxi deroga mill-prinċipju ġenerali li l-VAT għandha tinġabar fuq kull provvista ta' servizzi pprovduta bi ħlas minn persuna taxxabbli u t-termini tagħha għandhom għalhekk ikunu interpretati b'mod strett. Fl-assenza ta' waħda mill-kundizzjonijiet iddikjarati fil-punt preċedenti, din id-dispożizzjoni ma tistax tiġi applikata b'analoġija peress li l-użu privat għall-finijiet ta' abitazzjoni ta' proprjetà immobbli mogħtija lil impriża huwa iktar simili, f'termini ta' konsum finali, għal kiri fis-sens ta' din id-dispożizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Seeling, iċċitata iktar 'il fuq, punti 44 u 45).

28 Fir-rigward, b'mod iktar partikolari, tal-kundizzjoni dwar il-ħlas ta' kiri, u mingħajr ma jipperikola l-ġurisprudenza li l-kunċett ta' "provvista ta' servizzi [...] magħmula bi ħlas", fis-sens tal-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, jippreżumi l-eżistenza ta' rabta diretta bejn is-servizz mogħti u l-korrispettiv riċevut (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-29 ta' Lulju 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Ġabra p. I-7505, punt 27), huwa biżżejjed li jiġi kkonstatat li l-assenza ta' tali ħlas ma jistax jiġi kkumpensat miċ-ċirkustanza li, bħala taxxa fuq id-dħul, dan l-użu privat ta' proprjetà immobbli assenjat lill-impriża jitqies bħala li jikkostitwixxi benefiċċju minn impjieg jew kariga kwantifikabbli u għalhekk b'ċertu mod, bħala frazzjoni tal-ħlas li għalih il-benefiċjarju kien irrinunzja bħala kunsiderazzjoni tat-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' proprjetà immobbli inkwistjoni.

29 Fil-fatt, qabel kollox, hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet fil-punt 45 tas-sentenza tagħha Seeling, iċċitata iktar 'il fuq, l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva ma jistax jiġi applikat b'analoġija billi jiġi assimilat, hekk kif jipproponi l-Gvern Belġjan, benefiċċju minn impjieg jew kariga, evalwat għall-kalkolu tat-taxxa fuq id-dħul dovut, mal-kiri.

30 Sussegwentement, sitwazzjonijiet bħal dawk fil-kawża prinċipali ma jistgħux jitqabblu, kuntrarjament għal dak li jargumenta l-Gvern Belġjan, mal-fatti inkwistjoni fil-kawża li tat lok għas-sentenza Astra Zeneca UK, iċċitata iktar 'il fuq. Fil-fatt, hekk kif jirriżulta mill-punti 29 sa 31 tagħha, kien stabbilit li, f'din il-kawża, teżisti rabta diretta bejn l-għoti ta' vawċers inkwistjoni minn Astra Zeneca Ltd lill-impjegati tagħha, u l-parti tar-remunerazzjoni fi flus li għaliha dawn tal-aħħar għandhom espressament jirrinunzjaw minħabba din il-provvista. Issa, fil-kawżi prinċipali, la jidher li huwa stabbilit li d-diretturi jsofru tnaqqis fil-paga b'ammont li jikkorrispondi għat-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-proprjetà immobbli inkwistjoni u lanqas ma huwa ċert li parti mix-xogħol li twettaq mill-imsemmija diretturi jista' jiġi kkunsidrat bħala li jikkostitwixxi kunsiderazzjoni tat-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-proprjetà immobbli (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 1997, Fillibeck, C-258/95, Ġabra p. I-5577, punti 15 u 16).

31 Fl-aħħar nett, jirriżulta mill-punt 15 tas-sentenza BLM, iċċitata iktar 'il fuq, li l-Qorti tal-Ġustizzja kellha konoxxenza tal-fatt li, b'applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża li tat lok għal din is-sentenza, li kienet barra minn hekk identika għal dik inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, l-użu privat għall-finijiet ta' abitazzjoni ta' proprjetà immobbli li tqiegħed għad-dispożizzjoni minn amministratur tal-kumpannija BLM SA, mingħajr ma kien meħtieġ il-ħlas ta' kiri fi flus minn dan tal-aħħar, kien assimilat, fir-rigward tat-taxxa tal-persuni fiżiċi, għal benefiċċju minn impjieg jew kariga, ikkalkulat f'somma f'daqqa. Issa, din l-assimilazzjoni, li ma sarx riferiment għaliha fil-punti 23 sa 30 tal-imsemmija sentenza, ma kellhiex effetti manifesti fuq l-interpretazzjoni li kellha l-Qorti tal-Ġustizzja.

32 Tali interpretazzjoni ma tistax titqiegħed fid-dubju mill-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-punt 32 tas-sentenza tagħha BLM, iċċitata iktar 'il fuq, li kien l-obbligu tal-qorti tar-rinviju li tevalwa jekk, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża li tat lok għal din is-sentenza, seta' jiġi kkunsidrat li kien jeżisti kiri ta' proprjetà immobbli fis-sens tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva.

33 Fil-fatt, huwa stabbilit li huma l-qrati nazzjonali, li huma biss huma kompetenti sabiex jevalwaw il-fatti, li għandhom jiddeterminaw, fir-rigward taċ-ċirkustanzi proprji għal kull kawża, il-karatteristiċi essenzjali tal-provvista ta' servizzi inkwistjoni sabiex jikklassifikawha taħt is-Sitt Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Ottubru 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, Ġabra p. I-10675, punt 32). Inkwantu ma hijiex il-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiddeċiedi l-kawża prinċipali, din tal-aħħar ħalliet f'idejn il-qorti tar-rinviju sabiex tagħmel dan, filwaqt li tittieħed inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanza li ma kienx eskluż li setgħu jeżistu xi provi oħra barra minn dawk li jinsabu fil-fajl ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja, li setgħu juru li l-karatteristiċi kollha ta' kiri fis-sens tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva kienu ssodisfatti f'dan il-każ.

34 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu t-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' parti minn proprjetà immobbli, li tappartjeni għall-persuna ġuridika, għall-bżonnijiet privati tad-direttur ta' din, mingħajr ma jkun previst ħlas ta' kera mill-benefiċjarji, bħala kunsiderazzjoni tal-użu ta' din il-proprjetà immobbli, jikkostitwixxi kera ta' proprjetà immobbli eżentata fis-sens ta' din id-direttiva u l-fatt li tali tqegħid għad-dispożizzjoni jitqies, fir-rigward tal-leġiżlazzjoni nazzjonali dwar it-taxxa fuq id-dħul, bħala vantaġġ li jirriżulta minn impjieg jew kariga li tirriżulta mill-implementazzjoni mill-benefiċjarji tagħha tal-funzjoni statutorja tagħhom jew tal-kuntratt ta' impjieg tagħhom ma jistax ikollha effett f'dan ir-rigward.

Fuq it-tieni domanda

35 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati f'dan is-sens li, f'sitwazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iċ-ċirkustanza li t-tqegħid kollu

jew parzjali tal-proprjetà immobbli kompletament assenjat lill-impriża għad-dispożizzjoni tad-diretturi, tal-amministraturi jew tal-imsieħba tagħha għandha jew ma għandhiex rabta diretta mal-użu tal-impriża hija rilevanti sabiex jiġi ddeterminat jekk dan it-tqegħid għad-dispożizzjoni jaqa' taħt l-eżenzjoni prevista fit-tieni waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet.

36 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li huwa l-akkwist ta' oġġett minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali li jiddetermina l-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT u, għaldaqstant, il-mekkaniżmu ta' tnaqqis. L-użu li jsir minn oġġett, jew li huwa maħsub għalih, jiddetermina biss il-portata tat-tnaqqis inizjali li l-persuna taxxabbli għandha dritt għalih skont l-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva u l-portata ta' kwalunkwe aġġustament matul il-perijodi li ġejjin (sentenza Lennartz, iċċitata iktar 'il fuq, punt 15). Għall-kuntrarju, meta persuna taxxabbli takkwista oġġett esklużivament għall-użu privat, tkun qed taġixxi bħala persuna privata u mhux bħala persuna taxxabbli fis-sens ta' din id-direttiva (sentenza tas-6 ta' Mejju 1992, de Jong, C-20/91, Ġabra p. I-2847, punt 17).

37 Barra minn hekk, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 21 sa 24 ta' din is-sentenza, persuna taxxabbli li tagħżel li tikkunsidra l-bini kollu bħala li jifforma parti mill-assi tan-negozju tagħha u wara tuża partijiet minn dak il-bini għall-bżonnijiet privati tagħha, minn naħa, għandha d-dritt tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa fuq l-ispejjeż kollha tal-kostruzzjoni tal-imsemmi bini u, min-naħa l-oħra, l-obbligu korrispondenti li tħallas il-VAT fuq l-ispejjeż kollha li jkunu saru sabiex isir tali użu.

38 Kuntrarjament għal dak li jidher li qed jargumenta l-Gvern Belġjan, f'tali sitwazzjoni, il-persuna taxxabbli ma għandhiex l-obbligu li tipprova li t-tqegħid għad-dispożizzjoni tad-diretturi tagħha, amministraturi jew imsieħba tal-proprjetà immobbli kollha jew parti minnha assenjata kollha lill-impriża titwettaq "għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet tagħha taxxabbli", fis-sens tal-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva.

39 Fil-fatt, peress li persuna taxxabbli tagħżel li tassenja l-proprjetà immobbli kollha lill-impriża tagħha, tista', hekk kif jirriżulta mill-Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva, tużah għall-finijiet li ma humiex dawk tal-impriża tagħha u ma tistax tiġi kostretta li tistabbilixxi li dan l-użu jitwettaq għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet tagħha intaxxati. Il-persuna taxxabbli ma tistax għalhekk tipprova l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn l-użu għall-finijiet privati tal-immobbli inkwistjoni u l-attivitajiet ekonomiċi taxxabbli tagħha.

40 Minn dan isegwi li r-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati f'dan is-sens li, f'sitwazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iċ-ċirkustanza li t-tqegħid kollu jew parzjali tal-proprjetà immobbli kompletament assenjat lill-impriża għad-dispożizzjoni tad-diretturi, tal-amministraturi jew tal-imsieħba tagħha għandha jew ma għandhiex rabta diretta mal-użu tal-impriża hija irrelevanti sabiex jiġi ddeterminat jekk dan it-tqegħid għad-dispożizzjoni jaqa' taħt l-eżenzjoni prevista fit-tieni waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet.

Fuq l-ispejjeż

41 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 (Is-Sitt Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **Il-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta' April 1995, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li t-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' parti minn proprjetà immobbli, li tappartjeni għall-persuna ġuridika, għall-bżonnijiet privati tad-direttur ta' din, mingħajr ma jkun previst ħlas ta' kera mill-benefiċjarji, bħala kunsiderazzjoni tal-użu ta' din il-proprjetà immobbli, kiri mħallas f'dan il-każ, jikkostitwixxi kera ta' proprjetà immobbli eżentata fis-sens ta' din id-direttiva u l-fatt li tali tqegħid għad-dispożizzjoni jitqies, fir-rigward tal-leġiżlazzjoni nazzjonali dwar it-taxxa fuq id-dħul, bħala vantaġġ li jirriżulta minn impjieg jew kariga li tirriżulta mill-implementazzjoni mill-benefiċjarji tagħha tal-funzjoni statutorja tagħhom jew tal-kuntratt ta' impjieg tagħhom ma jistax ikollha effett f'dan ir-rigward.**

2) **Il-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 95/7, għandhom jiġu interpretati f'dan is-sens li, f'sitwazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iċ-ċirkustanza li t-tqegħid kollu jew parzjali tal-proprjetà immobbli kompletament assenjat lill-impriża għad-dispożizzjoni tad-diretturi, tal-amministraturi jew tal-imsieħba tagħha għandha jew ma għandhiex rabta diretta mal-użu tal-impriża hija irrelevanti sabiex jiġi ddeterminat jekk dan it-tqegħid għad-dispożizzjoni jaqa' taħt l-eżenzjoni prevista fit-tieni waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet.**

Firem