KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
JÄÄSKINEN
ippreżentati fil-25 ta' Ġunju 2015[1]

Kawża C-174/14

Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA
vs
Fazenda Pública

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mis-Supremo Tribunal Administrativo (il-Portugall)]

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — VAT — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 13(1) — Nuqqas ta' ssuġġettar — Kunċett ta' 'korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku' — Reġjun awtonomu ta' Açores — Entità stabbilita mir-reġjun taħt il-forma ta' kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata li l-kapital kollu tagħha huwa proprjetà tar-reġjun u responsabbli li tipprovdi lir-reġjun servizzi ta' interess ekonomiku ġenerali fil-qasam tal-amministrazzjoni tas-servizz tas-saħħa tar-reġjun — Determinazzjoni tal-modalitajiet ta' dawn is-servizzi, inkluż ir-remunerazzjoni tagħhom, f'kuntratti-qafas konklużi bejn l-entità u r-reġjun"

I – **Introduzzjoni**

1. Din il-kawża tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud[2] u, b'mod iktar partikolari dwar l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku". L-imsemmi artikolu jipprevedi l-eżenzjoni mill-VAT ta' ċerti tranżazzjonijiet imwettqa minn korpi rregolati bid-dritt pubbliku.

2. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (iktar 'il quddiem "Saudaçor"), hija kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata b'kapital esklużivament pubbliku, u l-kapital azzjonarju tagħha huwa 100 % proprjetà tar-Reġjun Awtonomu ta' Açores (iktar 'il quddiem ir-"RAA"). Is-sistema partikolari tagħha, li tinkludi karatteristiċi kemm pubbliċi kif ukoll privati, wasslet lis-Supremo Tribunal Administrativo (il-Portugall) sabiex jiddubita l-klassifikazzjoni tagħha bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku, fis-sens tal-imsemmi Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112.

3. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar din id-dispożizzjoni (li qabel kienet l-Artikolu 4(5) 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[3]) hija abbondanti, iżda essenzjalment tirrigwarda t-tieni kriterju kumulattiv

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — ĠU L 347, p. 1.

3 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kap 9, Vol 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva".

MT

stabbilit mill-imsemmi artikolu, b'mod partikolari dwar il-kundizzjoni relatata mal-attivitajiet u tranżazzjonijiet imwettqa mill-korpi rregolati bid-dritt pubbliku "bħala awtoritajiet pubbliċi". Mill-banda l-oħra, il-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku", fih innifsu, kien eżaminat b'mod inqas frekwenti.

II – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

1. Id-Direttiva 2004/18

4. Skont l-Artikolu 1(9) tad-Direttiva 2004/18/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tal-31 ta' Marzu 2004, dwar il-koordinazzjoni tal-proċeduri għall-għoti ta' kuntratti għal xogħlijiet pubbliċi, kuntratti għal provvisti pubbliċi u kuntratti għal servizzi pubbliċi [4] [kuntratti pubbliċi għal xogħlijiet, għal provvisti u għal servizzi]:

"Awtoritajiet 'kuntrattwali' tfisser l-awtoritajiet Statali, reġjonali jew lokali, korpi rregolati bil-liġi pubblika, assoċjazzjonijiet li ġew iffurmati b'waħda jew ħafna minn dawn l-awtoritajiet jew wieħed jew aktar minn dawn il-korpi rregolati bil-liġi pubblika;

'Korpi rregolati bil-liġi pubblika' tfisser kull korp:

a) stabbilit għall-għan speċifiku li jilħaq il-bżonnijiet fl-interess pubbliku, li m'għandhomx karattru industrijali jew kummerċjali;

b) li għandhom personalità legali, u

ċ) ffinanzjati, mill-biċċa l-kbira, mill-Istat, reġjonali jew awtoritajiet lokali, jew korpi oħra rregolati mill-liġi pubblika; jew suġġetti għas-supervizzjoni manigerjali minn dawk il-korpi; jew għandhom bord amministrattiv, maniġerjali jew superviżorju, li aktar minn nofs il-membri tagħhom huma appuntati mill-autoritajiet Statali, reġjonali jew lokali, jew minn korpi oħra rregolati bil-liġi pubblika.

Lista ta' korpi li m'humiex eżawrjenti u kategoriji ta' korpi rregolati bil-liġi pubblika li jissodisfaw il-kriterja riferuta fil-(a), (b) u (c) tat-tieni subparagrafu huma mniżżla fl-Anness III. [...]"

2. Id-Direttiva 2006/112

5. Id-Direttiva 2006/112 ħassret u ssostitwiet, mill-1 ta' Jannar 2007, il-leġiżlazzjoni Komunitarja eżistenti fil-qasam tal-VAT, b'mod partikolari s-Sitt Direttiva [5].

6. L-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

"It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

[...]

4 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kap 6, Vol 7, p. 132.

5 — Minkejja diversi emendi fit-terminoloġija, id-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva 2006/112 huma, essenzjalment, identiċi għad-dispożizzjonijiet korrispondenti tas-Sitt Direttiva. Ara f'dan is-sens, is-sentenza Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 6).

(ċ) il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

7. Skont l-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva:

"'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 bħala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala attività ekonomika".

8. L-Artikolu 13(1) tal-imsemmija direttiva jipprevedi li:

"Stati, awtoritajiet governattivi reġjonali u lokali u korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku m'għandhomx jiġu kkunsidrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet jew transazzjonijiet li huma jagħmlu bħala awtoritajiet pubbliċi, ukoll meta jiġbru drittijiet, tariffi, kontribuzzjonijet jew ħlasijiet marbuta ma' dawk l-attivitajiet jew transazzjonijiet.

Iżda, meta jidħlu biex jagħmlu dawn l-attivitajiet jew transazzjonijiet, huma għandhom jiġu kkunisdrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' dawk l-attivitajiet jew transazzjonijiet fejn it-trattament tagħhom bħala persuni mhux taxxabbli jikkawża distorsjoni sinifikanti tal-kompetizzjoni.

F'kwalunkwe każ, korpi rregolati mid-dritt pubbliku għandhom jiġu kkunisdrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet elenkati fl-Anness I, sakemm dawk l-attivitajiet ma jkunux twettqu fuq skala tant żgħira li jkunu insinifikanti".

B – *Id-dritt Portugiż*

1. Il-leġiżlazzjoni fil-qasam tal-VAT

9. L-Artikolu 2(2) tal-Kodiċi tal-VAT jipprevedi li l-Istat u l-persuni ġuridiċi l-oħra rregolati mid-dritt pubbliku ma humiex suġġetti għall-VAT meta jwettqu tranżazzjonijiet billi jeżerċitaw is-setgħat ta' awtorità tagħhom, anki jekk f'din l-okkażjoni huma jiġbru tariffi jew kull korrispettiv ieħor, sa fejn in-nuqqas ta' ssuġġettar tagħhom ma jirriżultax f'distorsjoni tal-kompetizzjoni.

10. L-Artikolu 2(3) tal-imsemmi kodiċi jipprevedi li l-Istat u l-persuni ġuridiċi l-oħra rregolati bid-dritt pubbliku huma fi kwalunkwe każ suġġetti għall-VAT meta jeżerċitaw ċerti attivitajiet u għat-tranżazzjonijiet taxxabbli li jirriżultaw minnhom, ħlief jekk jiġi stabbilit li huma jeżerċitawhom b'mod insinjifikattiv.

2. Is-sistema ġuridika ta' Saudaçor

11. Saudaçor ġiet stabbilita permezz tad-Digriet Leġiżlattiv Reġjonali Nru 41/2003/A tar-RAA, tas-17 ta' Ottubru 2003 [6], taħt il-forma ta' kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata b'kapital esklużivament pubbliku, u l-kapital azzjonarju tagħha huwa 100 % proprjetà ta' RAA. Saudaçor inħolqot sabiex l-Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autonoma dos Açores (Istitut ta' amministrazzjoni finanzjarja tas-saħħa tar-RAA) jinbidel f'kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata.

12. Skont l-Artikolu 2(1) tal-imsemmi Digriet Leġiżlattiv Nru 41/2003/A, Saudaçor għandha l-missjoni li tipprovdi servizzi ta' interess ekonomiku ġenerali fil-qasam tas-saħħa. L-għan ta' din il-missjoni huwa l-ippjanar u l-amministrazzjoni tas-sistema reġjonali tas-saħħa u tas-sistemi ta' informazzjoni, infrastruttura u installazzjonijiet li jaqgħu fiha, kif ukoll it-twettiq ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni, ta' konservazzjoni, ta' riabilitazzjoni u ta' rikostruzzjoni tal-unitajiet u servizzi tas-saħħa, b'mod partikolari fir-reġjuni milquta minn katastrofi naturali u f'żoni kkunsidrati bħala żoni f'riskju.

13. Skont l-Artikolu 3 ta' dan id-Digriet Leġiżlattiv Reġjonali Nru 41/2003/A:

"Fil-kuntest tal-missjoni tal-provvista ta' servizzi ta' interess ekonomiku ġenerali tagħha, il-kompetenzi ta' Saudaçor huma s-segwenti:

a) li twettaq b'mod ċentralizzat il-provvista tas-settur reġjonali tas-saħħa;

b) li tipprovdi oġġetti u servizzi lill-entitajiet membri tas-sistema reġjonali tas-saħħa [iktar 'il quddiem SRS];

ċ) li talloka finanzjamenti lill-unitajiet tas-saħħa, skont l-għanijiet tal-provvista ta' kura li bihom kull unità hija marbuta, skont il-kuntratti ffirmati;

d) li tistabbilixxi regoli u prinċipji gwida għall-amministrazzjoni tal-baġit tal-unitajiet tas-saħħa kif ukoll issegwi l-implementazzjoni tagħhom;

e) li tevalwa l-amministrazzjoni ekonomika-finanzjarja tal-istituzzjonijiet u tas-servizzi integrati fl-SRS jew iffinanzjati minn din tal-aħħar, u tipprepara rapporti perijodiċi dwar is-sitwazzjoni finanzjarja tagħha u dwar l-amministrazzjoni tar-riżorsi umani u materjali tagħha;

f) li tinkoraġġixxi l-iżvilupp ta' sistemi ta' informazzjoni għall-istituzzjonijiet li jiddependu fuq l-SRS;

g) li twettaq xogħlijiet li jirrigwardaw l-SRS li t-twettiq tagħhom huwa opportun għall-interess pubbliku;

h) li tipprovdi appoġġ għas-servizzi u għall-istabbilimenti tal-SRS fl-oqsma fejn dan jirriżulta neċessarju".

14. L-Artikolu 4(1) tal-imsemmi Digriet Leġiżlattiv Reġjonali Nru 41/2003/A jipprevedi li Saudaçor hija rregolata "mid-dispożizzjonijiet ta' dan it-test, mir-regolamenti annessi, mis-sistema ġuridika tas-settur tal-impriżi tal-Istat, stabbilita bid-Digriet-Liġi Nru 558/99, tas-17 ta' Diċembru 1999 [7], u mid-dritt privat". Skont il-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu, fil-kuntest tal-attivitajiet tagħha, Saudaçor għandha tosserva r-regoli ta' organizzazzjoni u ta' funzjonament tas-servizz reġjonali tas-saħħa tar-RAA.

6 — *Diário da República* I, serje A, Nru 257, tas-6 ta' Novembru 2003, p. 7430.

7 — Diário da República I, serje A, Nru 292, tas-17 ta' Diċembru 1999, p. 9012.

15. L-Artikolu 10 tad-Digriet Leġiżlattiv reġjonali Nru 41/2003/A jipprevedi li, għat-twettiq ta' dawn il-kompetenzi, Saudaçor għandha l-istess setgħat ta' awtorità bħar-RAA u sussegwentement jelenka, bħala eżempju, uħud mis-setgħat tagħha fosthom dik tal-esproprjazzjoni.

16. Skont l-Artikolu 4(1) tad-Digriet Leġiżlattiv Reġjonali Nru 41/2003/A, li jirrigwarda l-istabbiliment ta' Saudaçor, din l-entità hija rregolati mis-sistema ġuridika tal-impriżi tal-Istat kif previst bid-Digriet-Liġi Nru 558/99. Skont l-Artikolu 3 tad-Digriet-Liġi Nru 558/99[8], huma kkunsidrati bħala impriżi pubbliċi l-impriżi kkostitwiti skont il-Kodiċi tal-Kummerċ li fihom l-Istat jew entitajiet pubbliċi oħra jeżerċitaw, b'mod iżolat jew b'mod komuni, direttament jew indirettament, influwenza dominanti, kif ukoll l-entitajiet taħt il-forma ta' impriżi previsti fil-Kapitolu III tas-sistema, imsejħa entitajiet pubbliċi intraprenditorjali.

17. Skont l-Artikolu 7 tad-Digriet-Liġi Nru 558/99, mingħajr preġudizzju għad-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni applikabbli għall-impriżi pubbliċi reġjonali[9], interkomunali jew muniċipali, l-impriżi pubbliċi huma rregolati bid-dritt privat, ħlief għal dak previst f'dan id-Digriet-Liġi u fit-testi li jirrigwardaw l-adozzjoni tar-regolamenti tal-imsemmija impriżi. L-impriżi pubbliċi huma taxxabbli u intaxxati direttament u indirettament, skont is-sistema komuni[10].

18. Saudaçor teżerċita l-attivitajiet tagħha fil-kuntest ta' kuntratti-qafas konklużi mar-RAA, skont l-Artikolu 20(1) tar-regolamenti tagħha, li fihom huma ddefiniti, b'mod partikolari, is-servizzi li għandhom ikunu pprovduti minn Saudaçor fil-qasam tal-ippjanar u tal-amministrazzjoni tas-servizz reġjonali tas-saħħa u l-kumpens, imsejjaħ "kontribuzzjoni finanzjarja" li għandha titħallas mill-imsemmi reġjun "inkambju għall-provvista ta' servizzi li huma s-suġġett tal-kuntratt" u "ikkunsidrat[a] suffiċjenti sabiex tkopri l-ispejjeż ta' funzjonament ta' Saudaçor".

19. B'hekk, l-ewwel kuntratt-qafas kien konkluż fit-23 ta' Lulju 2004, li jkopri l-perijodu 2004-2008, li kien jipprovdi kumpens globali ta' EUR 15 905 000, jew somma ta' EUR 3 990 000 għas-sena 2007 u somma ta' EUR 4 050 000 għas-sena 2008. It-tieni kuntratt-qafas kien konkluż fl-1 ta' Jannar 2009[11], li jkopri l-perijodu 2009-2012, li kien jipprovdi kumpens annwali ta' EUR 8 500 000, ammont li, permezz ta' ordni konġunta tat-8 ta' Marzu 2010[12], tnaqqas għal EUR 6 599 147 għas-sena 2009. Skont il-klawżoli 5 ta' dawn iż-żewġ kuntratti-qafas, dawn l-ammonti jistgħu jiġi riveduti meta, minħabba tibdil dovut għaċ-ċirkustanzi, dan l-ammont ikun manifestament insuffiċjenti għat-twettiq tal-kuntratt-qafas.

20. Il-kuntratti-qafas jelenkaw l-obbligi kuntrattwali ta' Saudaçor fil-klawżoli 3 tagħhom u s-servizzi ta' interess ġenerali pprovduti minn Saudaçor fl-Annessi III tagħhom. Dawn is-servizzi ta' interess ġenerali jinkludu tliet kategoriji ta' servizzi, b'mod partikolari l-għajnuna għall-ippjanar tas-servizz reġjonali tas-saħħa, il-moniteraġġ u l-finanzjament tas-servizz reġjonali tas-saħħa kif ukoll l-implementazzjoni, l-amministrazzjoni u ż-żamma tas-sistema ta' informazzjoni u ta' sostenn informatiku għas-settur tas-saħħa tar-RAA.

8 — Kif emendat. L-imsemmi Digriet-Liġi tħassar fit-2 ta' Diċembru 2013 permezz tad-Digriet-Liġi Nru 133/2013 tat-3 ta' Ottubru 2013 (*Diário da República* I, serje A, Nru 191, tat-3 ta' Ottubru 2013, p. 5988), iżda l-ewwel test kien fis-seħħ fid-data tal-fatti li wasslu għall-kawża prinċipali, jiġifieri fis-snin 2007 sa 2010.

9 — Skont l-osservazzjonijiet tal-Gvern Portugiż, din ir-riżerva ma tirrigwardax l-impriżi stabbiliti fuq inizjattiva tar-reġjuni awtonomi, iżda l-impriżi li jirriżultaw fuq inizjattiva tar-reġjuni amministrattivi, li fid-data tal-kawża prinċipali, kienu għandhom ma nħolqux.

10 — Minbarra din is-sistema ta' impriżi tal-Istat, li tapplika għal Saudaçor, skont l-Artikolu 4(1) tad-Digriet Leġiżlattiv Reġjonali Nru 41/2003/A, il-Kummissjoni Ewropea rreferiet għas-sistema ġuridika tal-impriżi pubbliċi tar-RAA, stabbilita permezz tad-Digriet Leġiżlattiv Reġjonali Nru 7/2008/A (*Diário da República* I, serje A, Nru 58, tal-24 ta' Marzu 2008, p. 1649.). L-Artikolu 9 ta' dan id-Digriet Leġiżlattiv reġjonali jinkludi dispożizzjonijiet essenzjalment identiċi għal dawk tal-Artikolu 7 tad-Digriet Liġi Nru 558/99.

11 — Mill-banda l-oħra, dan it-tieni kuntratt-qafas ġie approvat u ffirmat f'Marzu 2010.

12 — Ordni tal-Viċi-President tal-Gvern Reġjonali ta' Açores u tas-Segretarjat Reġjonali tas-Saħħa.

III – Il-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

21. Fit-2 ta' Marzu 2011, l-amministrazzjoni fiskali Portugiża stabbilixxiet abbozz ta' rapport ta' stħarriġ li jipproponi rettifiki dwar il-VAT dovuta minn Saudaçor fir-rigward tal-attivitajiet tagħha relatati mas-snin 2007 sal-2010 għal ammont totali ta' EUR 4750586.24.

22. Fis-6 ta' April 2011, dan ir-rapport ta' stħarriġ ġie adottat, wara li nstemgħet Saudaçor.

23. Skont dan ir-rapport, iċċitat fid-deċiżjoni tar-rinviju, matul is-snin inkwistjoni Saudaçor ikkunsidrat il-korrispettivi li rċeviet mingħand ir-RAA bħala sussidji eżentati mill-VAT. Madankollu, matul il-proċedura, Saudaçor abbandunat il-klassifikazzjoni ta' sussidju u ppretendiet li titqies bħala "persuna ġuridika rregolata mid-dritt pubbliku" fis-sens tal-Artikolu 2(2) tal-Kodiċi tal-VAT, dispożizzjoni intiża għat-traspożizzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, li l-kontenut tiegħu jikkorrispondi għal dak tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112.

24. Fl-imsemmi rapport ta' stħarriġ, l-amministrazzjoni fiskali kkunsidrat li, fid-dawl tas-sistema ġuridika tagħha, Saudaçor taqa' fis-sistema normali tal-VAT u ma tistax tinvoka r-regola ta' nuqqas ta' ssuġġettar għall-VAT tal-korpi rregolati bid-dritt pubbliku kif prevista fl-Artikolu 2(2) tal-Kodiċi tal-VAT. Saudaçor kellha barra minn hekk tassumi l-issuġġettar tagħha għal VAT ladarba hija talbet somma totali ta' EUR 2300273.17 fir-rigward ta' tnaqqis tal-VAT fuq ix-xiri ta' oġġetti u ta' servizzi mingħajr madankollu ma llikwidat il-VAT fuq l-ammonti miġbura mingħand ir-RAA.

25. L-amministrazzjoni fiskali rreferiet għall-Informazzjoni Vinkolanti Nru 1271 tal-21 ta' Marzu 2006[13] li tipprovdi li l-Artikolu 2 tal-Kodiċi tal-VAT jillimita l-kamp ta' applikazzjoni tat-taxxa, fiċ-ċirkustanzi li hija tipprevedi, għall-Istat u l-persuni ġuridiċi rregolati bid-dritt pubbliku. L-entitajiet l-oħra ma jistgħux jibbenefikaw minnu, anki jekk huma impriżi pubbliċi fis-sens tas-sistema ġuridika tas-settur tal-impriża tal-Istat, bħal ma huwa l-każ f'din il-kawża, ta' kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata b'kapital esklużivament pubbliku, u għalhekk anki jekk għandha fdati lilha ċerti tranżazzjonijiet li jaqgħu fl-eżerċizzju tas-setgħat ta' awtorità ddelegata li ma joħolqux distorsjoni tal-kompetizzjoni.

26. Barra minn hekk, skont din l-amministrazzjoni, is-servizzi pprovduti minn Saudaçor fil-qasam tal-ippjanar u tal-amministrazzjoni tas-servizz reġjonali tas-saħħa fil-kuntest tal-kuntratti-qafas jirrigwardaw oqsma ta' attività li jaqgħu taħt inizjattiva privata, u dan jimplika wkoll li n-nuqqas ta' ssuġġettar għall-VAT jista' jagħti lok għal distorsjoni tal-kompetizzjoni. Dan ikun japplika pereżempju fil-każ tal-implementazzjoni, tal-amministrazzjoni u taż-żamma tas-sistema informatika tas-saħħa ta' reġjun.

27. Insegwitu Saudaçor irċeviet notifika tal-atti tal-irkupru. Fis-27 ta' Lulju 2001, hija ġiet inġunta sabiex tidher fil-proċedura ta' eżekuzzjoni fiskali fir-rigward tal-irkupru tal-VAT u tal-interessi kumpensatorji.

28. Saudaçor ippreżentat rikors quddiem it-Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada kontra l-atti tal-irkupru tal-VAT u tal-interessi kumpensatorji, fir-rigward tas-snin 2007 sa 2010 li għalihom intalbet tħallas l-ammont totali ta' EUR 5157249.72.

13 — L-indikazzjonijiet li jinsabu fid-deċiżjoni tar-rinviju f'dan ir-rigward ma humiex ċari ħafna, iżda jidhirli li din hija informazzjoni vinkolanti redatta mill-amministrazzjoni fiskali fil-proċedura A200 2005045, dwar il-kwistjoni jekk l-eżerċizzju tal-attività ta' Saudaçor kienx jitqies bħala li twettaq fil-kuntest tas-setgħat ta' awtorità li jaqgħu taħt l-Artikolu 2(2) tal-Kodiċi tal-VAT jew, għall-kuntrarju taħt x'hiex kienet taqa' l-attività u l-impriża tagħha għal finijiet tal-VAT. Matul is-seduta l-Gvern Portugiż iddikjara li Saudaçor kienet hija stess talbet din l-informazzjoni vinkolanti.

29. L-imsemmija qorti tal-ewwel istanza ċaħdet dan ir-rikors, b'mod partikolari, għar-raġuni li r-regola ta' nuqqas ta' ssuġġettar għall-VAT tal-korpi rregolati bid-dritt pubbliku, kif prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112, ma tkoprix entità bħal Saudaçor li, għalkemm kienet stabbilita mir-RAA, hija kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata, distinta mir-reġjun, suġġetta għar-regoli tad-dritt privat u li ssegwi l-funzjonijiet u l-għanijiet tagħha b'mod indipendenti.

30. Adita minn appell minn din is-sentenza, il-qorti tar-rinviju kkunsidrat li l-kwistjoni ċentrali f'dan il-każ hija dik dwar jekk entità bħal Saudaçor tistax tinvoka r-regola ta' nuqqas ta' ssuġġettar għall-VAT ta' korpi rregolati bid-dritt pubbliku prevista mill-Artikolu 2(2) tal-Kodiċi tal-VAT, li l-kontenut tagħha jikkorrispondi għall-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112, u l-evalwazzjoni dwar jekk l-ammonti relattivi għall-atti kkontestati tal-irkupru tal-VAT humiex trasferimenti baġitarji bejn entitajiet pubbliċi.

31. Hija tikkunsidra li, għalkemm huwa stabbilit b'mod ċar fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li dawk esklużi mill-issuġġettar tal-VAT huma biss l-attivitajiet ta' korpi rregolati bid-dritt pubbliku li jaġixxu fil-kwalità ta' awtoritajiet pubbliċi, din il-ġurisprudenza ma tippermettix li jiġi ddeterminat jekk entità bħal Saudaçor, fid-dawl tal-istatut ġuridiku tagħha bħala kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata li rriżultat mit-trasformazzjoni ta' entità tal-Istat, taqax fl-imsemmi kunċett ta' korp irregolat bid-dritt pubbliku u jekk, f'dan il-kuntest, il-portata ta' dan il-kunċett taqbilx ma' dik tal-kunċett ta' korp irregolat bid-dritt pubbliku kif iddefinit fl-Artikolu 1(9) tad-Direttiva 2004/18, kif sostnut minn Saudaçor.

32. Minħabba dubji dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112, is-Supremo Tribunal Administrativo permezz ta' deċiżjoni tat-12 ta' Marzu 2014 iddeċieda li jissospendi l-proċedura fil-kawża prinċipali u jressaq lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) Il-kunċett ta' organu rregolat mid-dritt pubbliku fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva [2006/112] għandu jiġi interpretat mill-qorti nazzjonali b'riferiment għall-kunċett leġiżlattiv ta' organu rregolat mid-dritt pubbliku stabbilit fl-Artikolu 1(9) tad-Direttiva [2004/18]?

2) Entità kkostitwita taħt il-forma ta' kumpannija b'responsabbiltà limitata, b'kapital esklużivament pubbliku, 100 % proprjetà tar-Reġjun Awtonomu tal-Açores, u li l-għan tal-kumpannija jikkonsisti fl-attività ta' konsulenza u ta' amministrazzjoni tal-qafas tas-sistema reġjonali tas-saħħa bil-ħsieb tal-promozzjoni u tar-razzjonalizzazzjoni tagħha, implementata bis-saħħa tal-kuntratti-qafas konklużi mar-Reġjun Awtonomu tal-Açores, u li għandha, permezz ta' delega, is-setgħat ta' awtorità li f'din iż-żona jaqgħu taħt ir-Reġjun Awtonomu – u li għandhu, oriġinarjament, l-obbligu li jipprovdi s-servizz pubbliku tas-saħħa – jaqa' taħt il-kunċett ta' organu rregolat mid-dritt pubbliku li jaġixxi fil-kwalità tiegħu bħala awtorità pubblika, fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva [2006/112]?

3) Fid-dawl ta' dak li ntqal fl-imsemmija direttiva, il-korrispettiv irċevut minn din il-kumpannija, li jikkorrispondi fit-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-mezzi finanzjarji neċessarji għall-implementazzjoni ta' dawn il-kuntratti-qafas, jista' jiġi kkunsidrat bħala ħlas għal servizzi pprovduti għall-finijiet ta' ssuġġettar għall-VAT?

4) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, din il-kumpannija tissodisfa r-rekwiżiti neċessarji sabiex tibbenefika mir-regola ta' nuqqas ta' ssuġġettar għall-VAT msemmija fl-Artikolu 13(1) tad-Direttiva [2006/112]?"

33. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati minn Saudaçor, mill-Gvern Portugiż u dak tar-Renju Unit kif ukoll mill-Kummissjoni, li lkoll kienu rrappreżentati fis-seduta li nżammet fid-19 ta' Marzu 2015.

IV – **Analiżi**

A – *Osservazzjonijiet preliminari*

34. Qabel nibda l-eżami tad-domandi preliminari, ser neżamina l-ordni li fih dawn għandhom jiġu trattati. Saudaçor ipproponiet li fl-ewwel lok tiġi eżaminata t-tielet domanda li tirrigwarda l-punt jekk il-korrispettiv imħallas mir-RAA huwiex ħlas għal servizzi pprovduti. Skont Saudaçor, din tirrigwarda n-natura tal-attivitajiet tagħha, li ma humiex "ekonomiċi" fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112.

35. L-Artikoli 9 u 13 tad-Direttiva 2006/112 jifformaw parti mit-Titolu III tal-imsemmija direttiva, intitolat "Persuni Taxxabbli". Dan it-Titolu III jinkludi r-regoli dwar l-issuġġettar b'mod ġenerali kif ukoll il-każijiet partikolari, bħal dak tal-gruppi tal-VAT u r-regoli dwar l-awtoritajiet pubbliċi.

36. F'dan ir-rigward, nirrileva, li l-Artikolu 9 tad-Direttiva 2006/112 jistabbilixxi r-regola ġenerali, filwaqt li l-Artikolu 13 hija regola ta' eżenzjoni [14]. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-applikazzjoni tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 timplika l-konstatazzjoni minn qabel tan-natura ekonomika tal-attività inkwistjoni [15].

37. Il-kunċett ta' attività ekonomika li jinsab fl-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 huwa marbut mal-Artikolu 2 tal-imsemmija direttiva, għaliex, sabiex attività tkun tista' tikklassifika bħala ekonomika, hija għandha titwettaq bi ħlas. Meta l-attività ta' fornitur tikkonsisti esklużivament fil-provvista ta' servizzi mingħajr korrispettiv dirett, ma jeżistix valur taxxabbli u dawn il-provvisti ma humiex għalhekk suġġetti għall-VAT. L-attivitajiet ekonomiċi tal-persuni taxxabbli huma neċessarjament attivitajiet eżerċitati bil-għan li jinkiseb korrispettiv jew li jistgħu jiġu kkumpensati b'korrispettiv [16].

38. Għalhekk, fl-opinjoni tiegħi, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddeċiedi biss żewġ kwistjonijiet ġuridiċi sabiex tkun tista' tagħti risposti utli lill-qorti *a quo*.

39. Fil-fatt, is-soluzzjoni tat-tilwima fil-kawża prinċipali tiddependi, fl-ewwel lok, mill-kwistjoni dwar jekk entità bħal Saudaçor għandhiex titqies bħala persuna taxxabbli, filwaqt li r-risposta għal din il-kwistjoni tiddependi, minn naħa tagħha, fuq il-punt dwar jekk l-attivitajiet tagħha għandhomx natura ekonomika, fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112. Sabiex tingħata risposta għal din il-kwistjoni, għandu jiġi eżaminat jekk ir-remunerazzjoni mħallsa mir-RAA tirrappreżentax il-korrispettiv miksub għal servizzi pprovduti minn Saudaçor.

40. Fit-tieni lok, jekk Saudaçor għandha tkun ikkunsidrata bħala persuna taxxabbli, għandu jiġi eżaminat jekk hijiex madankollu eżenti mill-VAT, skont l-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112, bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku li jwettaq it-tranżazzjonijiet inkwistjoni bħala awtorità pubblika.

41. Għalhekk huwa f'dan l-ordni li jiena nipproponi li għandhom jiġu trattati d-domandi preliminari mressqa mis-Supremo Tribunal Administrativo.

14 — Ara għal dak li jirrigwarda l-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, li llum jikkorrispondi għall-Artikolu 13 tad-Direttiva 2006/112, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (235/85, EU:C:1987:161, punt 18).

15 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi T-Mobile Austria *et* (C-284/04, EU:C:2007:381, punt 48); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 15), kif ukoll Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punti 34 u 39).

16 — Sentenzi Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punti 10 u 11) u Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 12).

42. Barra minn hekk, nosserva li l-Gvern Portugiż ibbaża l-allegazzjoni tiegħu li l-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 ma huwiex rilevanti għall-finijiet tal-kawża prinċipali billi sostna li, peress li Saudaçor wettqet tranżazzjonijiet li, minnhom innifishom jippermettulha li tnaqqas il-VAT għall-akkwisti tagħha, hija ma tistax tibbenefika iktar mid-dritt ta' nuqqas ta' ssuġġettar tal-VAT għal dawn l-istess tranżazzjonijiet. F'dan ir-rigward, dan il-Gvern irrefera għas-sentenzi Cantor Fitzgerald International [17] u MDDP [18]. Madankollu jidhirli li l-informazzjoni f'dawn is-sentenzi ma hija la direttament trasponibbli għal din il-kawża u lanqas rilevanti għas-soluzzjoni tal-kwistjoni fil-kawża prinċipali.

43. Fil-fatt, fl-opinjoni tiegħi, il-kunċett ta' attivitajiet ekonomiċi fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112, kif ukoll il-kunċett ta' korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tal-imsemmija direttiva, huma kunċetti bbażati fuq elementi oġġettivi. L-aġir ta' persuna, suġġetta jew le għall-VAT, ma jistax jibdel il-portata u l-kamp ta' applikazzjoni ta' dawn l-artikoli [19].

B – *Fuq in-natura ekonomika tal-attivitajiet ta' Saudaçor u fuq l-issuġġettar għall-VAT*

44. Id-dubju tal-qorti tar-rinviju fir-rigward tan-natura tas-servizzi ta' Saudaçor, muri fit-tielet domanda preliminari tagħha, jirriżulta mid-dikjarazzjoni ta' Saudaçor li r-remunerazzjonijiet li tħallsu lilha mir-RAA jikkorrispondu għal allokazzjoni baġitarju ta' dħul bejn żewġ persuni ġuridiċi rregolati bid-dritt pubbliku, intiżi sabiex jippermettu lil Saudaçor tiżgura l-għoti ta' servizzi mhux kummerċjali fil-qasam tal-implementazzjoni u tal-amministrazzjoni tas-servizz tas-saħħa reġjonali.

45. Mill-banda l-oħra, skont il-partijiet l-oħra li ppreżentaw osservazzjonijiet, l-ammonti mħallsa mir-RAA lil Saudaçor għandhom rabta diretta mas-servizzi li Saudaçor għandha l-obbligu li tipprovdi lir-RAA.

46. Infakkar li Saudaçor għandha l-missjoni li tipprovdi servizzi ta' interess ekonomiku ġenerali fil-qasam tas-saħħa, li l-għan tagħha huwa l-ippjanar u l-amministrazzjoni tas-sistema tas-saħħa reġjonali u tas-sistemi ta' informazzjoni, ta' infrastruttura u ta' installazzjonijiet li jaqgħu fiha, kif ukoll it-twettiq ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni, ta' konservazzjoni, ta' riabilitazzjoni u ta' rikostruzzjoni ta' unitajiet u ta' servizzi tas-saħħa [20].

47. Il-Gvern Portugiż ippreċiża li l-kawża prinċipali tirrigwarda biss il-ħlasijiet previsti fil-klawżoli 2(a) u 5(1) u fl-Annessi I tal-kuntratti-qafas għall-perijodi 2004-2008 u 2009-2012, relatati mas-servizzi li Saudaçor intrabtet li tipprovdi lir-RAA, peress li l-avviżi tal-irkupru tal-VAT ikkontestati fil-kawża prinċipali jirrigwardaw biss l-imsemmija ħlasijiet [21]. Barra minn hekk, skont dan il-gvern, is-servizzi inkwistjoni huma biss servizzi ta' sostenn tekniku u amministrattiv, ħafna drabi kklassifikati bħala servizzi msejħa "back office".

17 — Skont din is-sentenza (C-108/99, EU:C:2001:526, punt 33), persuna taxxabbli li, sabiex tilħaq skop ekonomiku partikolari, għandha l-għażla bejn tranżazzjonijiet eżentati u tranżazzjonijiet taxxabbli, għandha, fl-interess tagħha stess, tieħu d-deċiżjoni tagħha b'mod regolari billi tqis is-sistema oġġettiva tal-VAT. Il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jimplikax li persuna taxxabbli li għandha l-għażla bejn żewġ tranżazzjonijiet tista' tagħżel waħda u ssostni l-effeti tal-oħra.

18 — F'din is-sentenza (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 45 u d-dispożittiv), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li persuna taxxabbli ma tistax tippretendi li għandha dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, jekk, minħabba eżenzjoni prevista mid-dritt nazzjonali bi ksur tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni, is-servizzi tagħha pprovduti fl-output ma humiex suġġetti għall-VAT.

19 — Barra minn hekk għandu jiġi nnotat li fi kwalunkwe każ hija l-qorti nazzjonali li għandha tiċħad il-benefiċċju mid-dritt ta' tnaqqis tal-VAT ta' operatur jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li dan id-dritt ġie invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv (ara f'dan is-sens, is-sentenza Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punti 33 u 34).

20 — Ara l-punt 12 ta' dawn il-konklużjonijiet.

21 — Skont dan l-istess Gvern, Saudaçor tista' tirċievi mir-RAA ammonti oħra wkoll skont il-klawżoli 2, 5 u 7 tal-kuntratti-qafas, b'mod partikolari sussidji mħallsa mir-RAA lil Saudaçor sabiex tilħaq ċerti għanijiet speċifiċi importanti ta' interess pubbliku.

48. Għal dak li jirrigwarda t-tnaqqis tal-kontribuzzjoni finanzjarja għas-sena 2009 permezz ta' ordni tat-8 ta' Marzu 2010, il-Gvern Portugiż spjega li dan jirrigwarda rettifika ta' żball sinjifikattiv li jivvizzja l-kuntratt-qafas li jirrigwarda s-snin 2009-2012[22], u mhux l-iffissar unilateralment mir-RAA tar-remunerazzjoni li għandha titħallas lil Saudaçor, li għandha barra minn hekk bord tad-diretturi tagħha u awtonomu kif ukoll kull setgħa ta' negozjar u setgħat kuntrattwali.

49. Qabel xejn, għandu jitfakkar li, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112, hija kkunsidrata bħala "attività ekonomika" l-attività kollha ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi u, b'mod partikolari, it-tranżazzjonijiet li jinvolvu l-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa. Skont il-ġurisprudenza, l-analiżi ta' dawn id-definizzjonijiet juru l-portata tal-kamp ta' applikazzjoni kopert mill-kunċett ta' attivitajiet ekonomiċi kif ukoll in-natura oġġettiva ta' dan il-kunċett, fis-sens li l-attività hija kkunsidrata fiha nnifisha, indipendentement mill-għanijiet tagħha jew mir-riżultati tagħha. Għalhekk, bħala regola ġenerali, attività tiġi kklassifikata bħala waħda ekonomika meta tkun waħda permanenti u ssir bi ħlas li jiġi rċevut mill-persuna li twettaq l-attività[23].

50. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-possibbiltà li tranżazzjoni tiġi kklassifikata bħala tranżazzjoni bi ħlas hija suġġetta biss għall-eżistenza ta' *rabta diretta* bejn il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi u korrispettiv li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli. Għalhekk, provvista ta' servizzi ma titwettaqx bi ħlas u għalhekk ma hijiex taxxabbli biss jekk bejn il-prestatarju u l-benefiċjarju teżisti relazzjoni ġuridika li matulha jkun hemm skambju ta' servizzi reċiproċi, fejn ir-remunerazzjoni li jirċievi l-prestatarju tkun il-korrispettiv effettiv tas-servizz mogħti lill-benefiċjarju[24].

51. Il-fatt li l-attività ta' operatur tikkonsisti fl-eżerċizzju tal-funzjonijiet mogħtija u rregolati bil-liġi, bi skop ta' interess ġenerali, ma huwiex rilevanti[25]. B'hekk, ħlas magħmul minn awtorità pubblika fl-interess ġenerali jista' jikkostitwixxi l-korrispettiv ta' provvista ta' servizzi fis-sens tad-Direttiva 2006/112. Il-kunċett ta' provvista ta' servizzi ma jiddependix fuq id-destinazzjoni mogħtija lis-servizz minn dak li jħallsu. Hija biss in-natura tal-obbligu li għandha tittieħed inkunsiderazzjoni, b'tali mod li, sabiex jaqa' fis-sistema komuni tal-VAT, tali obbligu għandu jimplika konsum[26].

52. Barra minn hekk, lanqas ma huwa neċessarju, sabiex provvista ta' servizzi tkun tista' tiġi kkunsidrata bħala mwettqa bi ħlas, fis-sens tad-Direttiva 2006/112, li l-korrispettiv għal din il-provvista jinkiseb direttament mingħand id-destinatarju tagħha, peress li l-korrispettiv jista' jinkiseb ukoll mingħand terz[27]. Madankollu, dan ma huwiex il-każ fil-kawża prinċipali, għaliex id-destinatarju tas-servizzi pprovduti minn Saudaçor huwa r-RAA, l-entità pubblika responsabbli mis-sistema tas-saħħa reġjonali ta' Açores, li wettqet il-ħlas u li hija l-benefiċjarja ta' dawn is-servizzi.

22 — Peress li dan il-kuntratt-qafas ġie ffirmat biss fil-5 ta' Marzu 2010, l-ammont tal-kontribuzzjoni inkwistjoni mniżżel fil-kuntratt ma jikkorrispondix mal-ammont reali li kien diġà mitlub kull xahar u mħallsa għas-servizzi effettivament ipprovduti minn Saudaçor fl-2009.

23 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (235/85, EU:C:1987:161, punti 8, 9 u 15); Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-260/98, EU:C:2000:429, punti 26 u 28) kif ukoll Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 — Sentenzi Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), punt 11 u 12); Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 u 14); Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39); Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 44); GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, punti 18 u 19) kif ukoll Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (235/85, EU:C:1987:161, punt 10); Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punt 31), kif ukoll Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punt 43).

26 — Sentenza Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punt 20).

27 — Sentenzi Loyalty Management UK u Baxi Group (C-53/09 u C-55/09, EU:C:2010:590, punt 56) u Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 34).

53. Fl-aħħar nett, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, meta l-provvista ta' servizzi inkwistjoni tkun ikkaratterizzata, b'mod partikolari, mid-disponibbiltà permanenti tal-fornitur tas-servizzi sabiex jipprovdi, fil-mument meħtieġ, is-servizzi mitluba, ma huwiex neċessarju, sabiex tiġi rrikonoxxuta l-eżistenza ta' rabta diretta bejn l-imsemmija provvista u l-korrispettiv miksub, li ħlas jirrelata ma' provvista personalizzata u fil-ħin [28].

54. Fl-opinjoni tiegħi, mill-kuntratti-qafas, li jipprevedu espliċitament kumpens "b'korrispettiv għall-provissta tas-servizzi suġġett tal-kuntratt", jirriżulta qabel xejn li teżisti rabta diretta bejn il-ħlasijiet tar-RAA u l-provvista ta' servizzi ta' interess ġenerali mwettqa minn Saudaçor. Infakkar madankollu li l-fatt li l-ħlas jkun sar minn awtorità pubblika fl-interess ġenerali ma jeskludix il-possibbiltà li jitqies il-korrispettiv ta' provvista ta' servizzi fis-sens tad-Direttiva 2006/112 [29].

55. Barra minn hekk, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, it-teħid inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika u kummerċjali jikkostitwixxi kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT. Sabiex jiġu ssodisfatti r-rekwiżiti ta' ċertezza legali, ladarba s-sitwazzjoni kuntrattwali tirrifletti fil-prinċipju r-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet, it-termini kuntrattwali rilevanti jikkostitwixxu normalment element li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni, sakemm ma jirriżultax li l-imsemmija termini kuntrattwali jikkostitwixxu skema purament artifiċjali li ma tikkorrispondix għar-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet [30]. Ma jidhirx li dan huwa l-każ fil-kawża prinċipali. It-termini kuntrattwali jistgħu għalhekk jittieħdu inkunsiderazzjoni bħala element ta' evalwazzjoni.

56. Barra minn hekk, f'din il-kawża, xejn ma jindika li l-korrispettiv rċevut minn Saudaçor ma jikkorrispondix b'mod manifest mal-valur reali tas-servizz ipprovdut [31]. Mill-banda l-oħra, skont il-kuntratti-qafas, l-ammont tal-korrispettiv jista' jiġi rivedut jekk jirriżulta insuffiċjenti għall-eżekuzzjoni tal-imsemmi kuntratt-qafas. Jidhirli li tali reviżjonijiet li jgħollu l-ammont ma seħħewx matul is-snin 2007 sal-2010. Mill-banda l-oħra, ir-reviżjoni tal-korrispettiv finanzjarju għas-sena 2009, taħt il-forma ta' tnaqqis tal-imsemmi korrispettiv, twettqet fiċ-ċirkustanzi fejn l-ammonti diġà mitluba minn Saudaçor, fil-mument tal-iffirmar tal-kuntratt-qafas għas-sena inkwistjoni, kien ta' kważi EUR 2 miljun inqas mill-ammont previst fil-kuntratt-qafas iffirmat fl-2010.

57. L-attivitajiet ta' Saudaçor, peress li jikkonsistu f'servizzi ta' ppjanar, ta' amministrazzjoni u ta' konsulenza, għandhom natura permanenti u Saudaçor tirċievi remunerazzjoni inkambju għas-servizzi tagħha. Għalhekk, l-attivitajiet ta' Saudaçor inkwistjoni għandhom natura ekonomika u huma provvisti ta' servizzi mwettqa bi ħlas. Barra minn hekk, għandu jiġi enfasizzat li Saudaçor ma tipprovdi ebda servizzi ta' saħħa pubblika lir-residenti ta' Açores. Dawn l-aħħar servizzi huma pprovduti mill-entitajiet membri tas-sistema tas-saħħa reġjonali.

58. Ladarba l-provvisti ta' servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali, imwettqa minn Saudaçor, għandhom jitqiesu li huma ta' natura ekonomika, Saudaçor għandha titqies bħala persuna taxxabbli għal-VAT skont l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112. Għalhekk il-kunċett ta' korp irregolat bid-dritt pubbliku li jinsab fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat sabiex ikun jista' jiġi eżaminat jekk Saudaçor tistax madankollu tkun eżentata mill-VAT bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku li jaġixxi bħala awtorità pubblika.

28 — Sentenzi Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 40) u Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 36). F'dan il-każ, skont il-kuntratti-qafas, il-kontribuzzjoni mir-RAA titħallas lil Saudaçor kull xahar, u skont il-Gvern Portugiż, is-servizzi ta' Saudaçor jiġu ffatturati wkoll kull xahar.

29 — Sentenza Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punt 20).

30 — Sentenza Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punti 42 sa 45).

31 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punti 49 u 51), li tipprovdi li r-rabta bejn servizzi ta' għajnuna legali pprovduti mill-uffiċċji pubbliċi ta' għajnuna legali u l-korrispettiv li għandu jitħallas mill-benefiċjarji ma kellhiex, f'din il-kawża, in-natura diretta meħtieġa sabiex din tkun tista' titqies bħala li tikkostitwixxi remunerazzjoni għal dawn is-servizzi u għalhekk sabiex dawn tal-aħħar jitqiesu bħala attivitajiet ekonomiċi, ladarba l-ħlas parzjali mħallas lill-uffiċċji pubbliċi mill-benefiċjarji jiddependi biss parzjalment mill-valur reali tas-servizzi mogħtija.

C – Fuq il-possibbiltà li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 tiġi applikata għall-attivitajiet ekonomiċi ta' Saudaçor

1. Fuq in-nuqqas ta' rilevanza tal-kunċett ta' "korp irregolat bid-dritt pubbliku" fis-sens tad-Direttiva 2004/18 għall-finijiet tal-interpretazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112

59. Fil-kawża prinċipali, Saudaçor ipproponiet għal raġunijiet ta' koerenza interna tas-sistema, li l-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 jiġi interpretat fid-dawl tal-kunċett ta' "korp irregolat bid-dritt pubbliku" fis-sens tal-Artikolu 1(9) tad-Direttiva 2004/18. Skont Saudaçor, il-kunċett ta' korp irregolat bid-dritt pubbliku huwa kunċett transversali fid-dritt tal-Unjoni. Permezz tal-ewwel domanda preliminari tagħha l-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk tali interpretazzjoni hijiex konċepibbli.

60. Bħall-Gvern Portugiż, dak tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni, jiena tal-opinjoni li ma tistax tinżamm tali interpretazzjoni, għar-raġunijiet esposti iktar 'l isfel.

61. Għandu jitfakkar li l-Artikoli 9 u 13 tad-Direttiva 2006/112 jagħtu kamp ta' applikazzjoni ferm wiesgħa għall-VAT. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet diversi drabi li mill-istruttura u l-għan tad-Direttiva 2006/112, kif ukoll mill-pożizzjoni tal-Artikolu 13 ta' din id-direttiva fis-sistema komuni tal-VAT stabbilita bis-Sitt Direttiva, jirriżulta li kull attività ta' natura ekonomika hija, fil-prinċipju, taxxabbli [32].

62. Fil-fatt, il-leġiżlatur tal-Unjoni xtaq jillimita l-kamp ta' applikazzjoni tan-nuqqas ta' ssuġġettar tal-korpi rregolati bid-dritt pubbliku sabiex tiġi osservata din ir-regola ġenerali [33]. L-għan tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 huwa għalhekk li jeżenta biss mill-VAT l-eżerċizzju tal-attivitajiet ekonomiċi mwettqa mill-korpi rregolati bid-dritt pubbliku bħala awtoritajiet pubbliċi, bl-esklużjoni ta' sitwazzjonijiet fejn l-eżenzjoni tipprovoka "distorsjoni sinifikanti tal-kompetizzjoni" [34].

63. L-Artikolu 13 kien jitqies, fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, bħala regola ta' eżenzjoni li għandha titqiegħed fil-kuntest ġenerali tas-sistema komuni tal-VAT [35]. B'hekk, bħala deroga mill-prinċipju ta' ntaxxar ta' kull attività ta' natura ekonomika, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006//12 għandu jiġi *interpretat b'mod strett* [36]. Dan jirrigwarda wkoll, b'mod evidenti, l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" li jinsab fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1).

64. Mill-banda l-oħra, fid-dawl tal-għanijiet previsti mid-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li jirrigwardaw il-koordinazzjoni tal-proċedura tal-għoti ta' kuntratti pubbliċi, u b'mod partikolari l-għan doppju tal-ftuħ għall-kompetizzjoni u ta' trasparenza, hemm lok li tiġi sostnuta interpretazzjoni wiesgħa u funzjonali tal-kunċett ta' "korp irregolat bid-dritt pubbliku", fis-sens tal-Artikolu 1(9) tad-Direttiva 2004/18 [37].

32 — Sentenzi Isle of Wight Council *et* (C-288/07, EU:C:2008:505, punti 25 sa 28 u 38); Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-554/07, EU:C:2009:464, punt 39), kif ukoll Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-79/09, EU:C:2010:171, punt 76).

33 — Sentenza Isle of Wight Council *et* (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 38).

34 — Artikolu 13(2) tad-Direttiva 2006/112.

35 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (235/85, EU:C:1987:161, punt 18).

36 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi Isle of Wight Council *et* (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 60); Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-554/07, EU:C:2009:464, punt 42) kif ukoll Il-Kummissjoni vs Spanja (C-154/08, EU:C:2009:695, punt 119), u d-digriet Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punt 19).

37 — Ara b'mod partikolari, is-sentenzi Adolf Truley (C-373/00, EU:C:2003:110, punt 43) u Il-Kummissjoni vs Spanja (C-214/00, EU:C:2003:276, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata).

65. Għandu jiġi kkonstatat li t-tifsiriet, minn naħa waħda, tal-kunċett ta' "korp irregolat bid-dritt pubbliku", għall-finijiet tad-Direttiva 2004/15 u min-naħa l-oħra, tal-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" għall-finijiet tad-Direttiva 2006/112, ma jistgħux ikunu identiċi, peress li l-għanijiet ta' dawn iż-żewġ direttivi huma ferm differenti. Fil-fatt, kif jenfasizza l-Gvern Portugiż, l-għanijiet tas-sistema komuni tal-VAT ikunu kompromessi jekk, għall-finijiet ta' din it-taxxa, ikun possibbli li tingħata interpretazzjoni wiesgħa tal-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" kif mogħtija għall-"korp irregolat bid-dritt pubbliku" fid-Direttiva 2004/18 għal raġunijiet funzjonali għall-finijiet tal-osservanza tar-regoli tal-għoti ta' kuntratt pubbliċi. Tali tqarrib iwassal effettivament għal eżenzjoni inġustifikata mill-VAT ta' attivitajiet ekonomiċi mwettqa mill-persuni pubbliċi u privati previsti fl-Artikolu 1(9) tad-Direttiva 2004/18.

66. Kif ġustament irrileva l-Gvern tar-Renju Unit għandu jiżdied li l-għażla tal-leġiżlatur tal-Unjoni li ma jagħmilx riferiment, fid-Direttiva 2006/112, għall-kunċett ta' "korp irregolat bid-dritt pubbliku" kif imsemmi fid-Direttiva 2004/18, hija waħda delibera. Fil-fatt, f'kuntesti oħra, meta huwa qies xieraq li jorbot żewġ strumenti tad-dritt tal-Unjoni, il-leġiżlatur tal-Unjoni għażel li jadotta d-definizzjoni użata fid-Direttiva 2004/18 permezz ta' kontroriferiment [38].

67. Għalhekk, hemm lok li l-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" imsemmi fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 jiġi interpretat biss fir-rigward tal-istruttura u l-għan tal-imsemmija direttiva, kif ukoll mill-pożizzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni fis-sistema komuni tal-VAT stabbilita mis-Sitt Direttiva [39].

2. Fuq l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" u fuq il-klassifikazzjoni ġuridika ta' Saudaçor f'dan ir-rigward

68. Għal dak li jirrigwarda t-tieni u r-raba' domandi preliminari, il-kwistjoni essenzjali, għall-finijiet tal-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/114, hija dwar jekk huwiex kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni, kif isostni l-Gvern tar-Renju Unit, jew pjuttost riferiment impliċitu għad-drittijiet interni tal-Istati Membri.

69. Qabel xejn infakkar li l-leġiżlatur tal-Unjoni għażel li ma jiddefinixxix dan il-kunċett fil-kuntest tad-Direttiva 2006/112 u li ma jagħmilx riferiment għall-kunċett ta' korp irregolat bid-dritt pubbliku, kif jinsab, b'mod partikolari, fid-Direttiva 2004/18, kif diġà esponejt fil-punt 66 ta' dawn il-konklużjonijiet.

70. Il-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" diġà kien jinsab fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tad-Sitt Direttiva li l-formulazzjoni tagħha hija identika għal dik tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112. Dan l-artikolu preċedenti, fil-verżjoni Franċiża tiegħu, isemmi "'les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public".

38 — Ara, pereżempju, l-Artikolu 2(8) tad-Direttiva 2012/27/UE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tal-25 ta' Ottubru 2012, dwar l-effiċjenza fl-enerġija, li temenda d-Direttivi 2009/125/KE u 2010/30/UE u li tħassar id-Direttivi 2004/8/KE u 2006/32/KE (ĠU L 315, p. 1); l-Artikolu 2(16) tar-Regolament (UE) Nru 1303/2013 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tas-17 ta' Diċembru 2013, li jistabbilixxi dispożizzjonijiet komuni dwar il-Fond Ewropew għall-Iżvilupp Reġjonali, il-Fond Soċjali Ewropew, il-Fond ta' Koeżjoni, il-Fond Agrikolu Ewropew għall-Iżvilupp Rurali u l-Fond Marittimu u tas-Sajd Ewropew u li jistabbilixxi d-dispożizzjonijiet ġenerali dwar il-Fond Ewropew għall-Iżvilupp Reġjonali, il-Fond Soċjali Ewropew, il-Fond ta' Koeżjoni u l-Fond Ewropew għall-Affarijiet Marittimi u s-Sajd u li jħassar ir-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1083/2006 (ĠU L 347, p. 320); kif ukoll l-Artikolu 2(i) tar-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1698/2005, tal-20 ta' Settembru 2005, dwar appoġġ għall-iżvilupp rurali mill-Fond Agrikolu Ewropew għall-Iżvilupp Rurali (FAEŻR) (GU L 277, p. 1). Dan l-aħħar regolament ġie adottat qabel l-adozzjoni tad-Direttiva 2006/112 u l-ewwel żewġ atti wara l-adozzjoni tagħha, li juri li l-prattika tal-leġiżlatur tal-Unjoni f'dan ir-rigward ma nbidlitx.

39 — Sentenza Isle of Wight Council *et* (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 25).

71. L-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 u l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva żammew ukoll, f'dan ir-rigward, formulazzjoni identika fil-verżjonijiet Ġermaniża u Ingliża. Fil-Ġermaniża, l-elenku huwa s-segwenti: "Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts", filwaqt li fil-verżjoni Ingliża jaqra kif ġej: "states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law".

72. Madankollu għandu jiġi nnotat li d-diversi verżjonijiet lingwistiċi xejn ma huma simili, peress li l-verżjoni Franċiża telenka, erba' livelli ta' korpi rregolati bid-dritt pubbliku minbarra "autres organismes de droit public", filwaqt li l-verżjonijiet Ġermaniża u Ingliża jelenkaw tlieta biss. Għal dak li jirrigwarda l-verżjonijiet l-oħra oriġinali tal-imsemmi artikolu, il-verżjonijiet Daniża u Taljana jelenkaw erba' kategoriji ta' korpi bħall-verżjoni Franċiża, filwaqt li l-verżjoni Olandiża telenka ħamsa: "de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen".

73. L-approċċ segwit sabiex tiġi stabbilita din il-lista ma huwiex spjegat fl-espożizzjoni tal-motivi tal-proposta tas-Sitt Direttiva[40], iżda diversi verżjonijiet lingwistiċi[41] tal-proposta inizjali tas-Sitt Direttiva kienu emendati qabel l-adozzjoni tal-imsemmija direttiva sabiex tiżdied il-kelma "oħra"[42].

74. Fid-dawl tad-diverġenzi lingwistiċi kif ukoll tal-preżenza tal-kelma "oħra" fil-lista, jidhirli li huwa ċar li l-imsemmija lista għandha l-għan li telenka, b'mod mhux eżawrjenti, il-korpi li jistgħu jkunu eżentati mill-VAT skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112. Għalhekk, l-Istati u l-awtoritajiet governattivi reġjonali u lokali huma biss eżempji tal-korpi li jistgħu jiġu eżentati.

75. Għalhekk jiena nikkunsidra li l-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" msemmi fid-dispożizzjoni inkwistjoni għandu biss l-funzjoni li juri n-natura ta' eżempju tal-imsemmi artikolu. L-eżistenza ta' diverġenzi lingwistiċi fir-rigward tan-numru u tal-isem tal-korpi jew entitajiet li jistgħu jiġu eżentati tikkorrobora din l-analiżi.

76. Għalhekk, jidhirli li l-lista tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 impliċitament tirreferi għal-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri għal dak li jirrigwarda l-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku".

77. Waqt is-seduta, il-Gvern tar-Renju Unit sostna li l-kunċett ta' korp irregolat bid-dritt pubbliku huwa kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni. Skont dan il-gvern, jekk dan il-kunċett ikun jiddependi biss fuq il-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri, huwa jista' jingħata portata wiesgħa wisq. Il-klassifikazzjoni ta' entità bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali ma tkunx irrilevanti, iżda lanqas tkun deċiżiva.

78. Huwa minnu li, mal-ewwel daqqa ta' għajn, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja donnha tikkorrobora dan l-argument tal-Gvern tar-Renju Unit. Fil-fatt, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, għalkemm in-nomina ta' korp mid-dritt amministrattiv ta' Stat Membru bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku hija ċertament rilevanti sabiex jiġi ddeterminat it-trattament tiegħu għall-finijiet tal-VAT, din ma tistax titqies bħala deċiżiva meta n-natura reali u s-sustanza tal-attività li dan il-korp jeżerċita juru li r-rekwiżiti stretti għall-applikazzjoni ta' din ir-regola ta' nuqqas ta' ssuġġettar ma humiex issodisfatti[43].

40 — Explanatory Memorandum [COM(73) 950, tal-20 ta' Ġunju 1973].

41 — B'mod partikolari l-verżjonijiet Franċiża, Ġermaniża, Taljana u Olandiża.

42 — Ara proposta tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 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, ippreżentata mill-Kummissjoni lill-Kunsill fid-29 ta' Ġunju 1973 (ĠU 1973, C 80, p. 1).

43 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Spanja (C-154/08, EU:C:2009:695, punt 119).

79. Madankollu, din il-kawża Il-Kummissjoni vs Spanja tirrigwarda sitwazzjoni fejn in-nomina ta' korp, mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku ma tikkorrispondix man-natura tiegħu u mal-attivitajiet effettivament eżerċitati minn dan il-korp, peress li l-operaturi inkwistjoni ma kinux integrati fl-organizzazzjoni tal-amministrazzjoni pubblika u kienu jeżerċitaw l-attivitajiet tagħhom fil-kuntest ta' professjoni assimilata ma' professjoni liberali. Għalhekk l-interpretazzjoni li saret f'din il-kawża partikolari kienet neċessarja sabiex tiżgura interpretazzjoni stretta ta' kull regola ta' eżenzjoni, bħal dik tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112[44].

80. Mill-banda l-oħra, jidhirli li huwa diffiċli li jiġi pperċepit li korp li jaqa' taħt id-dritt privat skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali jista' jiġi kklassifikat bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku għall-finijiet tad-dritt tal-Unjoni. Ladarba ma teżistix definizzjoni ta' "dritt pubbliku" fuq livell tad-dritt tal-Unjoni, fil-fatt, hemm lok li jsir riferiment għar-regoli tad-dritt pubbliku ta' kull Stat Membru.

81. Madankollu, kif jiena diġà indikajt fil-punt 63 ta' dawn il-konklużjonijiet, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112, bħala deroga għall-prinċipju tal-intaxxar ta' kull attività ta' natura ekonomika, għandu jkun suġġett għal interpretazzjoni stretta. B'hekk, din id-dispożizzjoni tista' sservi, flimkien mal-kriterju kumulattiv tat-twettiq ta' attivitajiet bħala awtorità pubblika, sabiex tillimita, iżda mhux twessa' klassifikazzjoni ta' korp irregolat bid-dritt pubbliku fid-dritt nazzjonali, meta dan iwassal għall-eżenzjoni mill-VAT mhux konformi mal-ispirtu tad-Direttiva 2006/112 u mal-għanijiet tal-Artikolu 13 tagħha.

82. Fl-opinjoni tiegħi, isegwi li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 ma jistax ikun interpretat fis-sens li korp privat fis-sens tal-leġiżlazzjoni nazzjonali jista' jiġi kklassifikat bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku skont id-dritt tal-Unjoni. L-Istati Membri għandu jkollhom id-dritt li jiddefinixxu l-"korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" b'mod strett, mingħajr ma d-dritt tal-Unjoni jista' jestendi din id-definizzjoni għall-korpi l-oħra li, skont id-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali applikabbli, huma ta' natura privata. Fl-opinjoni tiegħi, il-pożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-imsemmija sentenza Il-Kummissjoni vs Spanja[45] ma tikkontestax din il-konklużjoni.

83. Iktar u iktar, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jidhirli li l-limitazzjoni ta' definizzjoni nazzjonali ta' korp irregolat bid-dritt pubbliku li ma tirriflettix in-natura reali u s-sustanza tal-attivitajiet ta' tali korp, tista' titwettaq ukoll permezz tat-tieni rekwiżit kumulattiv meħtieġ għall-applikazzjoni ta' din ir-regola ta' nuqqas ta' ssuġġettar, jiġifieri l-kriterju li l-korp inkwistjoni għandu jaġixxi "bħala awtorità pubblika". It-twettiq ta' attivitajiet "bħala awtorità pubblika" fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 jikkostitwixxi kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni. Fil-fatt, skont is-sentenza Il-Kummissjoni vs Spanja, iċċitata iktar 'il fuq, għall-applikazzjoni ta' din ir-regola ta' nuqqas ta' ssuġġettar għal korp, għandha tittieħed inkunsiderazzjoni, barra l-isem li bih jissejjaħ dan il-korp fid-dritt nazzjonali, "in-natura reali u s-sustanza tal-attività li jeżerċita dan il-korp"[46]. Is-"sustanza tal-attività" tista' tinftiehem, fl-opinjoni tiegħi, bħala riferiment dirett għal kriterju dwar it-twettiq tal-attivitajiet "bħala awtorità pubblika".

44 — Ara l-punt 63 ta' dawn il-konklużjonijiet. Madankollu, għandu jiġi nnotat li l-interpretazzjoni "stretta" ma tfissirx neċessarjament interpretazzjoni "restrittiva". Fil-fatt, l-eżenzjonijiet tal-VAT għandhom ikunu suġġetti għall-interpretazzjoni stretta, iżda madankollu mingħajr ma din l-interpretazzjoni tirriduċihom. L-interpretazzjoni tal-limitazzjonijiet tal-eżenzjonijiet tal-VAT la hemm lok li tkun stretta u madankollu, lanqas li tmur lil hinn mit-termini tagħhom. L-eżenzjonijiet, bħall-eventwali limitazzjonijiet li jakkumpanjawhom, għandhom ikunu interpretati b'mod li l-eżenzjoni tapplika għal każ li għalih kienet intiża, mingħajr żieda (ara f'dan ir-rigward, konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-Kawża Zoological Society, [C-267/00, EU:C:2001:698, punt 19]).

45 — C-154/08, EU:C:2009:695.

46 — *Ibidem* (punt 119).

84. Għal dak li jirrigwarda l-kriterju kumulattiv tat-twettiq tal-attivitajiet bħala awtorità pubblika, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-attivitajiet imwettqa bħala awtoritajiet pubbliċi fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 huma dawk imwettqa mill-korpi rregolati bid-dritt pubbliku fil-kuntest tas-sistema ġuridika partikolari tagħhom, bl-esklużjoni tal-attivitajiet li huma jeżerċitaw fl-istess kundizzjonijiet ġuridiċi bħall-operaturi ekonomiċi privati. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tikklassifika l-attivitajiet inkwistjoni fid-dawl ta' dan il-kriterju[47].

85. F'dan ir-rigward, skont il-ġurisprudenza, huma l-modalitajiet ta' eżerċizzju tal-attivitajiet li jippermettu d-determinazzjoni tal-portata ta' nuqqas ta' ssuġġettar tal-korpi pubbliċi. Fil-fatt, sa fejn l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) ad-Direttiva 2006/112 jissuġġetta n-nuqqas ta' ssuġġettar tal-korpi rregolati bid-dritt pubbliku għall-kundizzjoni li jaġixxu "bħala awtoritajiet pubbliċi", huwa jeskludi min-nuqqas ta' ssuġġettar l-attivitajiet li jwettqu dawn il-korpi mhux fil-kwalità tagħhom ta' suġġetti tad-dritt pubbliku, iżda bħala suġġetti tad-dritt privat. Madankollu, l-unika kriterju li jippermetti li ssir distinzjoni b'ċertezza bejn dawn iż-żewġ kategoriji ta' attivitajiet huwa, għaldaqstant, is-sistema ġuridika applikabbli skont id-dritt nazzjonali[48]. B'hekk il-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni bħala "attività bħala awtorità pubblika" tiddependi, hija wkoll, sa ċertu punt, mid-dritt nazzjonali applikabbli.

86. Għandu jitfakkar li l-ġurisprudenza tippreżenta b'mod ċar il-prinċipju li *l-operaturi tad-dritt privat* ma jistgħux ikunu eżentati mill-VAT skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112, anki jekk l-attivitajiet tagħhom jikkonsistu fit-twettiq ta' atti li jaqgħu fil-prerogattivi tal-awtorità pubblika[49]. B'hekk jekk operatur partikolari ma huwiex integrat fl-organizzazzjoni tal-amministrazzjoni pubblika, l-attività tiegħu hija eżerċitata, mhux bħala korp tad-dritt pubbliku, iżda taħt il-forma ta' attività mwettqa fil-kuntest ta' professjoni assimilata għal professjoni liberali[50]. Għalhekk, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 ma jistax ikun applikat għal kumpannija privata, anki jekk hija totalment proprjetà ta' korp irregolat bid-dritt pubbliku[51].

87. Infakkar li Saudaçor hija kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata u, skont l-Artikolu 4(1) tad-Digriet Leġiżlattiv Reġjonali Nru 41/2003/A, irregolata b'mod partikolari mis-sistema ġuridika tas-settur ta' impriżi tal-Istat u *mid-dritt privat.* Skont l-Artikolu 7 tad-Digriet-Liġi Nru 558/99 li jirregola s-sistema ġuridika tal-impriżi tal-Istat, l-impriżi pubbliċi huma rregolati wkoll *mid-dritt privat.*

88. B'hekk sa fejn Saudaçor hija, bħala kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata b'kapital esklużivament pubbliku li ma hijiex integrata fl-organizzazzjoni tal-amministrazzjoni pubblika, skont il-leġiżlazzjoni interna applikabbli mid-dritt privat, li fi kwalunkwe każ għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, u taxxabbli u ntaxxata skont is-sistema komuni, hija operatur tad-dritt privat.

47 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Comune di Carpaneto Piacentino *et* (231/87 u 129/88, EU:C:1989:381, punt 16); Comune di Carpaneto Piacentino *et* (C-4/89, EU:C:1990:204, punt 8); Il-Kummissjoni vs Franza (C-276/97, EU:C:2000:424, punt 40); Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punt 38); Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punt 50); Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punt 17), kif ukoll Isle of Wight Council *et* (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 21).

48 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Comune di Carpaneto Piacentino *et* (231/87 u 129/88, EU:C:1989:381, punt 15) u Comune di Carpaneto Piacentino *et* (C-4/89, EU:C:1990:204, punt 10).

49 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Franza (C-276/97, EU:C:2000:424, punti 45 u 46); Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punti 43 u 44) kif ukoll Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punti 55 u 56).

50 — *Ibidem*, kif ukoll is-sentenza Il-Kummissjoni vs Spanja (C-154/08, EU:C:2009:695, punt 115). Fis-sentenza CO.GE.P.(C-174/06, EU:C:2007:634, punti 24 u 25), il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li s-sitwazzjoni ta' stabbiliment pubbliku b'natura ekonomika li jaġixxi, mhux għan-nom jew għall-Istat iżda f'ismu proprju u billi jadotta deċiżjonijiet awtonomi, ma jissodisfax ir-rekwiżiti kumulattivi meħtieġa sabiex ikun jista' jgawdi mir-regola ta' nuqqas ta' ssuġġettar imsemmija fl-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva.

51 — Ara, f'dan ir-rigward, ir-rapport finali tal-Kummissjoni, tal-1 ta' Marzu 2011, intitolat "VAT in the public sector and exemptions in the public interest", Final report for TAXUD/2009/DE/316, p. 41.

89. Għalhekk, tali kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata ma tistax tiġi kklassifikata bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 u, b'hekk, l-attivitajiet inkwistjoni tagħha ma jistgħux ikunu eżentati mill-VAT skont l-imsemmi artikolu. Il-fatt li Saudaçor għandha, għat-twettiq ta' ċerti funzjonijiet, l-istess setgħat ta' awtorità bħar-RAA, ma għandux effett fuq din il-konstatazzjoni.

90. Infakkar li sabiex ikun applikabbli l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/12, għandhom jiġu ssodisfatti żewġ kundizzjonijiet kumulattivament, jiġifieri l-eżerċizzju ta' attivitajiet minn korp irregolat mid-dritt pubbliku u l-eżerċizzju ta' attivitajiet imwettqa bħala awtorità pubblika [52]. Peress li l-ewwel kundizzjoni ma ġietx issodisfatta f'din il-kawża, għaldaqstant ma huwiex meħtieġ li jiġi eżaminati l-attivitajiet ta' Saudaçor relatati mat-tieni kundizzjoni.

V – **Konklużjoni**

91. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mis-Supremo Tribunal Administrativo bil-mod li ġej:

"Għal dak li jirrigwarda t-tielet domanda, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-"korrispettiv finanzjarju" imħallas skont kuntratt-qafas "inkambju għall-provvista ta' servizzi suġġett tal-kuntratt" minn entità pubblika lil kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt privat li tagħha għandha 100 % tal-kapital, jikkostitwixxi l-korrispettiv ta' servizzi pprovduti minn din il-kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata lil din l-entità pubblika.

Għal dak li jirrigwarda l-ewwel domanda, il-kunċett ta' "korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku" fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, ma jistax ikun interpretat fid-dawl tal-kunċett ta' "korp irregolat bid-dritt pubbliku" kif iddefinit mill-Artikolu 1(9) tad-Direttiva 2004/18/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tal-31 ta' Marzu 2004, fuq kordinazzjoni ta' proċeduri għall-għoti ta' kuntratti għal xogħlijiet pubbliċi, kuntratti għal provvisti pubbliċi u kuntratti għal servizzi pubbliċi [kuntratti pubbliċi għal xogħlijiet, għal provvisti u għal servizzi].

Għal dak li jirrigwarda t-tieni u r-raba' domandi, b'applikazzjoni tad-Direttiva 2006/112, kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata b'kapital esklużivament pubbliku li ma hijiex integrata fl-organizzazzjoni tal-amministrazzjoni pubblika u li hija rregolata bid-dritt privat u taxxabbli u ntaxxata skont is-sistema komuni, skont il-leġiżlazzjoni interna applikabbli, ma tistax tiġi kklassifikata bħala korp irregolat bid-dritt pubbliku, fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) ta' din id-direttiva.

52 — Ara b'mod partikolari, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Franza (C-276/97, EU:C:2000:424, punt 39) u Isle of Wight Council *et* (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 19).