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

23 ta' April 2015*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Sitt Direttiva tal-VAT — Artikolu 11 A — Użu ta' oġġett meqjus bħala kunsinna magħmula bi ħlas — Użu ta' proprjetà immobbli għal attività eżentata mill-VAT — Valur taxxabbli għal dan l-użu — Interessi fuq kapital misluf imħallsa fiż-żmien tal-kostruzzjoni tal-proprjetà immobbli"

Fil-Kawża C-16/14,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-hof van beroep te Gent (il-Belġju), permezz ta' deċiżjoni tas-7 ta' Jannar 2014, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-16 ta' Jannar 2014, fil-proċedura

Property Development Company NV

vs

Belgische Staat,

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

komposta minn M. Ilešič (Relatur), President tal-Awla, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas u C. G. Fernlund, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Property Development Company NV, minn M. Vanden Broeck u S. Geluyckens, avukati,

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

— għall-Gvern Grieg, minn K. Paraskevopoulou u M. Skorila, bħala aġenti,

— għall-Gvern Finlandiż, minn S. Hartikainen, bħala aġent,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u G. Wils, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 11 A 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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23 u rettifika ĠU L 149, p. 26, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Property Development Company NV (iktar 'il quddiem "Prodeco") u l-Belgische Staat dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") li waslet għall-użu ta' proprjetà immobbli għal attività ta' kiri.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Is-Sitt Direttiva tħassret u ġiet issostitwita, b'effett mill-1 ta' Jannar 2007, bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1). Madankollu, fid-dawl tad-data tal-fatti inkwistjoni, il-kawża prinċipali tibqa' rregolata mis-Sitt Direttiva.

4 Skont l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva:

"Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti [għall-VAT]:

1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

2. l-importazzjoni ta' oġġetti."

5 L-Artikolu 4 ta' din id-direttiva kien jipprevedi:

"1. 'Persuna taxxabbli' tfisser kull persuna li b'mod indipendenti twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2 [...]

2. L-attivitajiet ekonomiċi msemmija fil-paragrafu 1 għandhom jinkludu l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummerċjanti u persuni li jagħtu [jipprovdu servizzi] [...]. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skop ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandu wkoll jitqies bħala attività ekonomika.

[...]"

6 It-Titolu V tas-Sitt Direttiva kien intitolat "Operazzjonijiet taxxabbli" u kien jinkludi l-Artikoli 5 sa 7 ta' din id-direttiva, li kienu intitolati, rispettivament "Provvista ta' oġġetti", "Provvista ta' servizzi" u "Importazzjoni".

7 L-Artikolu 5 tas-Sitt Direttiva kien ifformulat hekk:

“1. ‘Provvista ta’ oġġetti’ tfisser it-trasferiment tad-dritt ta’ sid li jiddisponi minn proprjetà korporali.

[...]

6. L-applikazzjoni minn persuna taxxabbli ta’ oġġetti li jifformaw parti mill-assi tan-negozju tagħha għall-użu privat tagħha jew tal-persunal tagħha, jew biex issir it-tneħħija tagħhom mingħajr ħlas, jew b’mod iktar ġenerali, l-applikazzjoni tagħhom għal skopijiet barra dawk tan-negozju tagħha, fejn il-[VAT] fuq l-oġġetti in kwistjoni jew il-partijiet komponenti tagħhom kienet deduċibbli setgħet titnaqqas kollha jew parti minnha, għandhom jitqiesu bħala provvisti bi ħlas. Iżda applikazzjonijet biex jingħataw kampjuni jew rigali ta’ valur żgħir għall-iskopijiet tan-negozju tal-persuna taxxabbli m’għandhomx ikunu hekk meqjusa.

7. Stati Membri jistgħu iqisu bħala provvisti bi ħlas:

a) l-applikazzjoni minn persuna taxxabbli għal skopijiet tan-negozju tagħha ta’ oġġetti magħmula, maħduma, estratti, ipproċessati, mixtrija jew importati matul in-negozju, fejn il-valur miżjud [VAT] fuq dawn l-oġġetti, kieku kienu ġew akkwistati minn persuna oħra taxxabbli, ma tkunx deduċibbli kollha, setgħax jitnaqqas kollu;

b) l-applikazzjoni ta’ oġġetti minn persuna taxxabbli għal skopijiet ta’ operazzjoni mhux taxxabbli, fejn il-[VAT] fuq dawn l-oġġetti tkun deduċibbli seta’ jitnaqqas kollu jew parti minnu meta jsir l-akkwist tagħhom jew meta jkunu applikati skond is-sub-paragrafu (a);

[...]”

8 L-Artikolu 11 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

“A. *Fit-territorju tal-pajjiż*

1. 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 [...];

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;

[...]

2. L-ammont taxxabbli għandu jinkludi:

a) taxxi, dazji, imposti u ħlasijiet, minbarra [l-VAT] innifisha;

b) spejjeż inċidentali bħal kummissjoni, ippakkjar, trasport u spejjeż ta’ l-assigurazzjoni mitluba mill-fornitur lix-xerrej jew lill-klijent. Spejjeż koperti minn ftehim separat jista’ jkun ikkonsidrat li huma spejjeż inċidentali mill-Istati Membri.

[...]”

9 L-Artikoli 18, 73 u 74 tad-Direttiva 2006/112 jikkorrispondu, rispettivament, għall-Artikoli 5(7), 11 A(1)(a) u 11 A(1)(b) tas-Sitt Direttiva.

Id-dritt Belġjan

10 Skont l-Artikolu 12(1) tal-Liġi tat-3 ta' Lulju 1969 li tistabbilixxi l-Kodiċi tat-taxxa fuq il-valur miżjud (*Belgisch Staatsblad*, tas-17 ta' Lulju 1969, p. 7046), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi VAT"):

"Li ġej jitqiesu bħala kunsinni magħmula bi ħlas:

[...]

3 l-użu minn persuna taxxabbli, bħala oġġett kapitali, ta' proprjetà li hija bniet, qabdet lil xi ħadd biex jibni, ikkostruwixxiet, qabdet lil xi ħadd jikkostruwixxi, xtrat jew importat mod ieħor mhux bħala oġġett kapitali jew li minħabba fiha, b'applikazzjoni tat-taxxa, id-drittijiet *in rem* [...] ġew stabbiliti sabiex jibbenefikaw lilha jew ġew ċeduti jew ċeduti mill-ġdid lilha, meta dan l-oġġett jew l-elementi li jikkomponuh ħolqu dritt għal tnaqqis komplet jew parzjali tat-taxxa;

[...]"

11 Permezz tal-punt 3 tal-Artikolu 12(1), il-leġiżlatur Belġjan ried jagħmel użu mill-possibbiltà offerta mill-Artikolu 5(7)(a) u (b) tas-Sitt Direttiva.

12 L-Artikolu 26 tal-Kodiċi VAT jistabbilixxi li:

"Għall-provvista ta' oġġetti u servizzi, it-taxxa hija kkalkolata fuq dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv miksub jew li ser jinkiseb mill-fornitur tal-oġġett jew tas-servizz mingħand ix-xerrej tal-oġġett jew tas-servizz jew mingħand terz, inkluż is-sussidji marbuta direttament mal-prezz ta' dawn it-tranżazzjonijiet.

Huma b'mod partikolari inklużi fil-valur taxxabbli, il-flus li l-fornitur tal-oġġett jew tas-servizzi jieħu inkunsiderazzjoni bħala spejjeż tal-kummissjoni, tal-assigurazzjoni u tat-trasport, għax-xerrej tal-oġġett jew tas-servizz, sew jekk dawn l-ispejjeż huma u sew jekk ma humiex is-suġġett ta' nota ta' debitu separata jew ta' ftehim separat.

It-taxxi, id-dazji, l-imposti u l-ħlasijiet huma wkoll inklużi fil-valur taxxabbli."

13 L-Artikolu 33(1) tal-istess kodiċi jipprovdi li:

"Il-valur taxxabbli għandu jkun:

1. għat-tranżazzjonijiet imsemmija [...] fl-Artikolu 12, il-prezz tax-xiri tal-oġġetti jew ta' oġġetti simili, jew, fl-assenza tal-prezz tax-xiri, il-prezz ta' kemm jiġi, determinat fil-mument meta jsiru dawn it-tranżazzjonijiet u billi jittieħdu inkunsiderazzjoni, skont il-każ, il-paragrafi 2 u 3 tal-Artikolu 26 [...];

[...]"

14 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 22(a) tad-Digriet Irjali tat-8 ta' Ottubru 1976 dwar il-kontijiet annwali tal-impriżi (*Belgisch Staatsblad*, tad-19 ta' Ottubru 1976, p. 13460), kif ukoll l-Artikolu 38 tad-Digriet Irjali tat-30 ta' Jannar 2001 li jimplementa l-Kodiċi tal-kumpanniji (*Belgisch Staatsblad* tas-6 ta' Frar 2001, p. 30008), jistabbilixxu:

"L-interessi fuq kapital misluf sabiex jiffinanzjaw assi mhux tanġibbli u assi tanġibbli jistgħu jiġu inklużi fil-valur tax-xiri tagħhom, iżda biss sakemm dawn jirrigwardaw il-perijodu ta' qabel l-użu effettiv ta' dawn l-assi".

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

15 Prodeco, bejn is-sena 1991 u s-sena 1994, bniet proprjetà immobbli b'uffiċċji bl-intenzjoni li tbigħha. Hija, konsegwentement, ikkalkolat din l-immobbli fl-istokkijiet tagħha. Fil-kuntest tal-evalwazzjoni ta' dawn l-istokkijiet, konformement mar-regoli tal-evalwazzjoni ddefiniti minnha, Prodeco rreġistrat l-interessi fuq kapital misluf fl-attiv.

16 Dawn l-interessi fuq kapital misluf kienu l-interessi mħallsa, bir-rata tas-self konkluż għall-finijiet tal-kostruzzjoni tal-imsemmija proprjetà immobbli, fuq l-ammonti ta' dan is-self rilaxxati matul l-imsemmija kostruzzjoni.

17 Prodeco naqqset il-VAT li hija ħallset fuq il-kunsinni u l-provvisti ta' servizzi fir-rigward tal-kostruzzjoni tal-immobbli.

18 Sakemm inbiegħet l-immobbli inkwistjoni, li fl-aħħar seħħ matul is-sena 2000, Prodeco, fis-snin 1995 u segwenti, kriet partijiet minn din il-immobbli. Matul din l-attività ekonomika, hija injorat fid-dikjarazzjonijiet fiskali tagħha l-applikabbiltà tal-punt 3 tal-Artikolu 12(1) tal-Kodiċi VAT, ħaġa li ġiet ikklassifikata bħala ksur ta' din id-dispożizzjoni meta saret il-verifika mill-awtorità tat-taxxa Belġjana matul is-sena 1998.

19 Prodeco ħallset parti mill-ammont tal-VAT mitluba mill-awtorità tat-taxxa Belġjana, jiġifieri EUR 1 178 489, somma li tikkorrispondi għat-total tal-VAT li kienet preċedentement imnaqqsa fuq il-kontijiet irċevuti rigward il-kostruzzjoni tal-immobbli.

20 Hija madankollu rrifjutat li tħallas il-parti l-oħra tal-ammont tal-VAT mitluba wkoll mill-awtorità tat-taxxa Belġjana, jiġifieri EUR 554416.67. Dan l-ammont ġie kkalkolat abbażi tal-interessi mħallsa minn Prodeco fil-kuntest tas-self li ppermetta li tiġi ffinanzjata l-kostruzzjoni tal-immobbli.

21 Fis-sena 2004, ħarġet miżura ta' infurzar kontra Prodeco rigward dan l-aħħar ammont tal-VAT. Hija oġġezzjonat għal din l-ordni quddiem ir-rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Qorti tal-Prim'Istanza ta' Antwerpen), li ċaħdet din l-oppożizzjoni permezz tas-sentenza tad-9 ta' Mejju 2008.

22 Prodeco appellat minn din is-sentenza quddiem il-hof van beroep te Antwerpen (Qorti tal-Appell ta' Antwerpen). Permezz tas-sentenza tas-16 ta' Frar 2010, din il-qorti ddikjarat l-appell fondat għal dak li jirrigwarda l-interessi fuq kapital misluf li, skont din il-qorti, ma jagħmlux parti mill-valur taxxabbli f'każ ta' applikazzjoni tal-punt 3 tal-Artikolu 12(1) tal-Kodiċi VAT.

23 L-awtorità tat-taxxa Belġjana ppreżentat appell ta' kassazzjoni kontra l-imsemmija sentenza. Permezz tas-sentenza tad-19 ta' Jannar 2012, il-Hof van Cassatie (Qorti tal-Kassazzjoni) annullat din l-istess sentenza sa fejn din tiddeċiedi dwar il-kwistjoni tal-interessi fuq kapital misluf u rrinvijat il-kawża quddiem il-hof van beroep te Gent (Qorti tal-Appell ta' Gent).

24 Il-hof van beroep te Gent osservat li, sabiex timmotiva d-deċiżjoni tagħha skont liema l-interessi fuq kapital misluf għandhom jagħmlu parti mill-valur taxxabbli, il-Hof van Cassatie bbażat ruħha fuq is-sentenza Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). F'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, meta fornitur ta' oġġetti jew ta' servizzi jagħti lill-klijent tiegħu sospensjoni ta' pagament tal-prezz, permezz tal-pagament ta' interessi, sal-mument tal-kunsinna, dawn l-interessi jikkostitwixxu element tal-korrispettiv miksub għall-kunsinna ta' oġġetti jew għall-provvisti ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva.

25 Il-hof van beroep te Gent tqis li, anki jekk il-Hof van Cassatie ħadet deċiżjoni ċara, tibqa' xorta waħda l-kwistjoni dwar jekk l-interessi fuq kapital misluf għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni jew le.

26 Skont il-hof van beroep te Gent, is-sentenza Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855) rigward l-interpretazzjoni tal-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva, ma hijiex neċessarjament rilevanti f'każ bħal dak ineżami fil-kawża prinċipali. L-interessi fuq kapital misluf għandhom pjuttost jiġu kkunsidrati bħala li jagħmlu parti mill-"prezz ta' kemm jiġi" [tal-ispiża], li jissemma' fost il-valuri ta' riferiment imsemmija fl-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva, jew jiġu kklassifikati bħala "spejjeż inċidentali" fis-sens ta' dan l-Artikolu 11A(2).

27 L-Artikolu 35(4) tar-Raba' Direttiva tal-Kunsill 78/660/KE, tal-25 ta' Lulju 1978, ibbażata fuq l-Artikolu 54(3)(g) tat-Trattat dwar il-kontijiet annwali ta' ċerti tipi ta' kumpanniji (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1, p. 21), jikkostitwixxi indizju favur din il-konklużjoni. Din id-dispożizzjoni, li ġiet trasposta fid-dritt Belġjan permezz tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 22a tad-Digriet Irjali tat-8 ta' Ottubru 1976 dwar il-kontijiet annwali tal-impriżi, tistabbilixxi li "l-interessi fuq kapital imsellef biex jiffinanzja l-produzzjoni ta' attiv fiss jistgħu jingħaddu ma' l-ispejjeż tal-produzzjoni sa fejn huma għandhom x'jaqsmu mal-perjodu tal-produzzjoni".

28 Barra minn hekk, il-prinċipju ta' newtralità għandu wkoll jittieħed inkunsiderazzjoni. F'dan ir-rigward, il-hof van beroep te Gent tiġbed l-attenzjoni fuq il-fatt li l-interessi fuq kapital misluf ma humiex suġġetti għall-VAT u ma setgħux għaldaqstant, għal kuntrarju tal-kunsinni u tas-servizzi li joriġinaw mill-kostruzzjoni tal-immobbli, ikunu s-suġġett ta' tnaqqis tal-VAT.

29 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-hof van beroep te Gent iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-interessi fuq kapital misluf li, skont l-Artikolu 35(4) tar-Raba' Direttiva tal-Kunsill 78/660/KEE, jistgħu jiġu inklużi fl-ispejjeż ta' produzzjoni sa fejn jikkonċernaw il-perijodu ta' produzzjoni, jagħmlu parti mill-bażi taxxabbli għal applikazzjoni għal użu privat fis-sens tal-Artikolu 5(6) tas-Sitt Direttiva, jiġifieri mill-"prezz ta' kemm jiġi [tal-ispiża]" imsemmi fl-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva u/jew mill-ispejjeż inċidentali msemmija fl-Artikolu 11A(2) tal-istess direttiva?"

30 Permezz tal-ittra tat-8 ta' Ottubru 2014, ir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja bagħat lill-qorti tar-rinviju talba għall-kjarifiki, intiża b'mod partikolari sabiex isir magħruf jekk it-tranżazzjoni taxxabbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali tirrigwardax, skont l-evalwazzjoni ta' din il-qorti, is-sitwazzjoni msemmija fl-Artikolu 5(6) tas-Sitt Direttiva jew, pjuttost, waħda mis-sitwazzjonijiet imsemmija fil-paragrafu 7 ta' dan l-artikolu. Il-qorti tar-rinviju ġiet mistiedna wkoll sabiex tivverifika jekk il-valur ta' riferiment rilevanti fil-kawża prinċipali huwiex il-prezz tal-ispiża jew, pjuttost, il-prezz tax-xiri ta' oġġetti simili.

31 Fir-risposta tagħha, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-11 ta' Frar 2015, il-qorti tar-rinviju speċifikat li l-użu minn Prodeco tal-proprjetà immobbli inkwistjoni għall-attività ekonomika, eżentata mill-VAT, li tikkonsisti fil-kiri ta' din il-proprjetà immobbli, tirrigwarda s-sitwazzjoni msemmija fl-Artikolu 5(7)(b) tas-Sitt Direttiva u li, fost il-valuri ta' riferiment imsemmija fl-Artikolu 11A tas-Sitt Direttiva, dak rilevanti għas-soluzzjoni tal-kawża prinċipali huwa l-prezz tax-xiri ta' oġġetti simili fis-sens ta' dan l-Artikolu 11A(1)(b).

Fuq id-domanda preliminari

32 Fid-dawl tar-risposta tal-qorti tar-rinviju għat-talba għall-kjarifiki tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-domanda magħmula għandha tinftiehem fis-sens li l-qorti tar-rinviju tixtieq issir taf jekk l-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li, f'każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-valur taxxabbli għall-kalkolu tal-VAT fuq applikazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 5(7)(b) ta' din id-direttiva, ta' proprjetà immobbli li l-persuna taxxabbli ordnat sabiex tinbena, għandux jinkludi l-interessi fuq kapital misluf imħallsa matul il-kostruzzjoni.

33 Għandu jitfakkar qabel kollox, li d-dispożizzjoni pprovduta fl-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva, skont liema l-valur taxxabbli għat-tranżazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 5(6) u (7) ta' din id-direttiva huwa kkostitwit minn "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", titbiegħed mid-dispożizzjoni ġenerali stabbilita fl-Artikolu 11A(1)(a) ta' din id-direttiva, skont liema l-valur taxxabbli għat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT għandu jkun "dak kollox li jikkostitwixxi l-konsiderazzjoni li kien jew irid jinkiseb mill-fornitur [...] mix-xerrej, mill-klijenti jew mit-tielet parti" (ara b'analoġija, fir-rigward tal-Artikoli 73 u 74 tad-Direttiva 2006/112, sentenza Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punt 31).

34 Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 5(6) u (7) tas-Sitt Direttiva jikkonsistu, b'mod partikolari, f'użu ta' oġġetti minn persuna taxxabbli għall-bżonnijiet privati tagħha jew tal-persunal tagħha jew, bħal f'dan il-każ, f'użu għal attività ekonomika eżentata mill-VAT. F'dawn il-każijiet kollha ta' assimilazzjoni ma' kunsinna magħmula bi ħlas, l-ebda korrispettiv reali li jista' jservi bħala valur taxxabbli għall-kalkolu tal-VAT ma tħallas lil din il-persuna taxxabbli mingħand ix-xerrej, il-klijent jew terz, bil-konsegwenza li d-dispożizzjoni ġenerali stabbilita fl-Artikolu 11A(1)(a) tal-imsemmija direttiva ma tistax tapplika (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, punti 26 u 27).

35 Sussegwentement, għandu jiġi osservat li, fiċ-ċirkustanza fejn l-oġġetti li huma suġġetti għal użu jew applikazzjoni fis-sens tal-Artikolu 5(6) u (7) tas-Sitt Direttiva nxtraw mill-persuna taxxabbli, il-valur taxxabbli għall-kalkolu tal-VAT fuq dan l-użu jew applikazzjoni huwa, skont l-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva, ikkostitwit mill-prezz tax-xiri ta' dawn l-oġġetti. Għal dan il-għan, il-frażi "prezz tax-xiri tal-oġġetti" għandha tinftiehem bħala li tirreferi għall-valur residwu tal-oġġetti fil-mument tal-użu jew tal-applikazzjoni tagħhom (sentenzi Fischer u Brandenstein, C-322/99 u C-323/99, EU:C:2001:280, punt 80; kif ukoll Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punt 32).

36 Fir-rigward tal-kriterju, imsemmi fl-istess dispożizzjoni, tal-"prezz tax-xiri ta' oġġetti simili", jirriżulta mill-interpretazzjoni pprovduta fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza li dan il-kriterju jippermetti li jiġi stabbilit il-valur taxxabbli għal użu jew applikazzjoni fis-sens tal-Artikolu 5(6) u (7) tas-Sitt Direttiva f'każijiet fejn l-oġġetti li huma s-suġġett ta' dan l-użu jew ta' din l-applikazzjoni ma nkisbux permezz ta' xiri mill-persuna taxxabbli.

37 Għall-bqija, jirriżulta, mingħajr ambigwità mill-imsemmi Artikolu 11A(1)(b) li huwa biss fin-nuqqas tal-prezz tax-xiri tal-oġġetti jew ta' oġġetti simili li l-valur taxxabbli huwa kkostitwit mill-"prezz ta' kemm jiġi".

38 Konsegwentement, fil-każ inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jirrigwarda applikazzjoni, imsemmija fl-Artikolu 5(7)(b) tas-Sitt Direttiva, ta' proprjetà immobbli li l-persuna taxxabbli ma xtratx iżda li ordnat sabiex tinbena, u li hija kkaratterizzata miċ-ċirkustanza li jeżistu oġġetti simili fis-suq, huwa f'konformità kompleta mal-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva li l-qorti tar-rinviju kkonstatat li l-valur taxxabbli rilevanti għall-kalkolu tal-VAT fuq dan l-użu huwa kkostitwit mill-prezz tax-xiri, fil-mument tal-imsemmi użu, ta' proprjetà immobbli simili.

39 Għall-finijiet tal-kalkolu bbażat fuq dan il-valur taxxabbli, huwa rilevanti l-fatt li l-oġġetti, li l-prezz tax-xiri tagħhom jittieħed inkunsiderazzjoni, ikunu proprjetajiet immobbli li s-sitwazzjoni, id-dimensjoni u l-karatteristiċi l-oħra essenzjali tagħhom ikunu simili għal dawk tal-proprjetà immobbli inkwistjoni (ara, b'analoġija, sentenza Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punt 30).

40 Minn naħa l-oħra, ma hijiex rilevanti l-kwistjoni ta' jekk il-prezz tax-xiri tal-proprjetajiet immobbli li huma simili jinkludux jew le l-interessi fuq kapital misluf li kienu, jekk ikun il-każ, tħallsu meta saret il-kostruzzjoni ta' dawn il-proprjetajiet immobbli. Fil-fatt, għal kuntrarju tal-kriterju tal-prezz tal-ispiża, li l-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva jipprevedi bħala valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' prezz tax-xiri, il-kriterju tal-prezz tax-xiri tal-oġġetti simili jippermetti lill-awtorità tat-taxxa li tibbaża

ruħha fuq il-prezzijiet tas-suq ta’ dan it-tip ta’ oġġett fil-mument tal-użu tal-proprjetà inkwistjoni, mingħajr ma jkun hemm bżonn ta’ eżami fid-dettall ta’ liema huma l-elementi ta’ valur li wasslu għal dawn il-prezzijiet.

41 Għall-istess raġuni, l-interessi fuq kapital misluf effettivi mħallsa mill-persuna taxxabbli stess fiż-żmien tal-kostruzzjoni tal-proprjetà immobbli inkwistjoni, huma, f’każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, irrilevanti għall-istabbiliment tal-valur taxxabbli.

42 Fl-aħħar nett, għandu jitfakkar li, fl-ebda każ, il-valur taxxabbli msemmi fl-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva ma jista’ jinkludi valur li fuqu l-persuna taxxabbli diġà ħallset il-VAT mingħajr ma setgħet tnaqqsu sussegwentement. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tagħmel il-verifiki meħtieġa f’dan ir-rigward (sentenzi Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punti 31 sa 33, u Gemeente ‘s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 35).

43 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li, f’każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-valur taxxabbli għall-kalkolu tal-VAT fuq applikazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 5(7)(b) ta’ din id-direttiva, ta’ proprjetà immobbli li l-persuna taxxabbli ordnat sabiex tinbena, huwa kkostitwit mill-prezz tax-xiri, fil-mument ta’ din l-applikazzjoni, tal-proprjetajiet immobbli li s-sitwazzjoni, id-dimensjoni u l-karatteristiċi l-oħra essenzjali tagħhom ikunu simili għal dawk tal-proprjetà immobbli inkwistjoni. F’dan ir-rigward, il-kwistjoni ta’ jekk parti minn dan il-prezz tax-xiri toriġinax mill-ħlas tal-interessi fuq kapital misluf hija irrilevanti.

Fuq l-ispejjeż

44 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 (It-Tielet Awla) taqta’ u tiddeċiedi:

L-Artikolu 11A(1)(b) 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, għandu jiġi interpretat fis-sens li, f’każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-valur taxxabbli għall-kalkolu tat-taxxa fuq il-valur miżjud fuq applikazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 5(7)(b) ta’ din id-direttiva, ta’ proprjetà immobbli li l-persuna taxxabbli ordnat sabiex tinbena, huwa kkostitwit mill-prezz tax-xiri, fil-mument ta’ din l-applikazzjoni, tal-proprjetajiet immobbli li s-sitwazzjoni, id-dimensjoni u l-karatteristiċi l-oħra essenzjali tagħhom ikunu simili għal dawk tal-proprjetà immobbli inkwistjoni. F’dan ir-rigward, il-kwistjoni ta’ jekk parti minn dan il-prezz tax-xiri toriġinax mill-ħlas tal-interessi fuq kapital misluf hija irrilevanti.

Firem