Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SAUGMANDSGAARD ØE
ippreżentati fid-29 ta' Ġunju 2016[1]

Kawża C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA
vs
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Commissione tributaria regionale di Roma (kummissjoni fiskali reġjonali ta' Ruma, l-Italja)]

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Sitt Direttiva 77/388/KEE — It-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) — Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa — Tnaqqis proporzjonali — Kalkolu"

I – **Introduzzjoni**

1. It-talba għal deċiżjoni preliminari mresqa mill-Commissione tributaria regionale di Roma (kummissjoni fiskali reġjonali ta' Ruma, l-Italja) tittratta l-interpretazzjoni tal-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5), tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE[2] li jawtorizza lill-Istati Membri sabiex jidderogaw mir-regola ġenerali tal-kalkolu proporzjonali tat-tnaqqis previst fit-tieni subparagrafu ta' dan il-paragrafu u tal-Artikolu 19 ta' din id-direttiva.

2. L-interess prinċipali ta' din it-talba għal deċiżjoni preliminari huwa dwar il-kamp ta' applikazzjoni tad-deroga msemmija. Id-deroga, hija mmirata biss, bħal fil-każ ta' derogi oħra previsti fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, għall-"oġġetti u servizzi li għandhom użu mħallat", jiġifieri l-oġġetti u s-servizzi li jintużaw kemm għal tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa, kif ukoll għal tranżazzjonijiet li ma jagħtux dan id-dritt, jew għandha kamp ta' applikazzjoni iktar wiesa' minn hekk, u għalhekk ikopri l-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati minn "persuna taxxabbli b'mod imħallat", jiġifieri persuna taxxabbli li tagħmel kemm tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa, kif ukoll tranżazzjonijiet li li ma jagħtux dan id-dritt? Tqum ukoll il-kwistjoni sabiex isir magħruf liema huma l-metodi ta' kalkolu li jistgħu jiġu imposti mill-Istati Membri skont din id-deroga.

3. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Mercedes Benz Italia SpA (iktar 'il quddiem "Mercedes Benz") u l-awtoritajiet fiskali Taljani dwar id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ta' din il-kumpannija.

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill, 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), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991, (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 9, Vol 1, p. 160) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

II – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

4. Skont it-test tad-domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju qed tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-interpretazzjoni tal-Artikoli 168 u 173 sa 175 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[3].

5. Madankollu, jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju li t-tilwima prinċipali tikkonċerna d-dritt għal tnaqqis ta' Mercedes Benz għas-sena fiskali 2004. Għalhekk, kif tinnota l-Kummissjoni Ewropea, il-fatti rilevanti għat-tilwima prinċipali ma humiex koperti, *rationae temporis*, mid-Direttiva 2006/112, li rrevokat u ssostitwixxiet is-Sitt Direttiva b'effett mill-1 ta' Jannar 2007[4].

6. Għalhekk, għandha tiġi applikata s-Sitt Direttiva, li madankollu ma għandha ebda effett fuq il-mertu tar-risposta li għandha tingħata għad-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju, minħabba li d-dispożizzjonijiet rilevanti taż-żewġ direttivi huma essenzjalment identiċi[5].

7. Il-paragrafi (1), (2) u (5) tal-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva intitolat "Oriġini u skop tad-dritt li tnaqqas", fil-verżjoni tagħhom li tirriżulta mill-Artikolu 28(f) tagħha, jipprevedu kif ġej:

"1. Id-dritt li tnaqqas għandu jqum fl-istess ħin meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabbli.

2. 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 imħalsa għal merkanzija jew servizzi pprovduti jew li se jkunu pprovduti lilha minn persuna taxxabbli oħra li għandha tħallas it-taxxa fit-territorju tal-pajjiż;

[…]

5. Fir-rigward ta' oġġetti u servizzi li għandhom ikunu wżati minn persuna taxxabbli kemm għal transazzjonijiet koperti b'paragrafi 2 u 3, fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas, u għal transazzjonijiet fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss tat-taxxa fuq il-valur miżjud għandu jkun imnaqqas kif hu attribwit għat-transazzjonijiet ta' qabel.

Dan il-proporzjon għandu jkun determinat, b'mod konformi ma' l-Artikolu 19, għat-transazzjonijiet kollha mwettqa minn persuna taxxabbli.Madanakollu, l-Istati Membri jistgħu:

(a) jawtorizzaw lill-persuna taxxabbli biex tistabbilixxi proporzjon għal kull settur tan-negozju tiegħu, sakemm kontijiet separati huma miżmuma għal kull settur;

(b) iġiegħlu 'l-persuna taxxabbli biex tiddetermina proporzjon għal kull settur tan-negozju tiegħu u żżomm kontijiet separati għal kull settur;

(ċ) jawtorizzaw jew iġiegħlu l-persuna taxxabbli biex tagħmel it-tnaqqis fuq il-bażi ta' l-użu ta' kollha jew parti mill-oġġetti u s-servizzi;

3 — ĠU 2006 L 347, p. 1.

4 — Ara l-Artikolu 411(1) u l-Artikolu 413 tad-Direttiva 2006/112.

5 — L-Artikolu 17(2) u (5) u l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva għalhekk jinkludu dispożizzjonijiet li jikkorrispondu, *mutatis mutandis*, għall-Artikoli 168 u 173 sa 175 tad-Direttiva 2006/112.

(d) jawtorizzaw lill-persuna taxxabbli mġiegħla tagħmel it-tnaqqis b'mod konformi mar-regola stabbilita fl-ewwel sub-paragrafu, fir-rigward ta' l-oġġetti u s-servizzi kollha użati għal transazzjonijiet msemmija hemmhekk;

(e) jipprovdu li fejn it-taxxa fuq il-valur miżjud li m'hix imnaqqsa mill-persuna taxxabbli hi insinifikanti, hi għandha tkun trattata bħala xejn"

8. L-Artikolu 19(1) u (2) tas-Sitt Direttiva jipprevedi:

"1. Il-proporzjon imnaqqas taħt l-ewwel sub-paragrafu ta' l-Artikolu 17(5) għandu jkun magħmul minn frazzjoni li jkollha:

— bħala numeratur, l-ammont totali, esklussiv mit-taxxa fuq il-valur miżjud, tal-bejgħ kull sena attribwit għat-transazzjonijet li fuqhom it-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas taħt l-Artikolu 17(2) u (3),

— bħala denominatur, l-ammont totali, esklussiv tat-taxxa fuq il-valur miżjud, tal-bejgħ kull sena attribwit lit-transazzjonijiet inklużi fin-numeratur u lit-transazzjonijiet fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud mhux imnaqqas. L-Istati Membri jistgħu ukoll jinkludu fid-denominatur l-ammont ta' sussidji, għajr dawk speċifikati fl-Artikolu 11 A (1) (a).

Il-proporzjon għandu jkun stabbilit fuq bażi annwali, iffissat bħala persentaġġ u magħmul figura sħiħa li ma teċċedix il-numru li jmiss.

2. Permezz ta' deroga minn disposizzjonijiet ta' paragrafu 1, għandhom ikunu esklużi mill-kalkulazzjoni tal-proporzjon imnaqqas, l-ammonti tal-bejgħ attribwiti lill-provvisti ta' oġġetti kapitali użati mill-persuna taxxabbli għall-skopijiet tan-negozju tiegħu. Ammonti ta' bejgħ attribwiti għall-transazzjonijet speċifikati […], għall-beni immobbli inċidentali u għal transazzjonijiet finanzjarji għandhom ukoll ikunu esklużi […]"

B – *Id-dritt Taljan*

9. L-Artikolu 19(5) tad-decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (digriet tal-President tar-Repubblika Taljana Nru 633 li jistabbilixxi u jirregola t-taxxa fuq il-valur miżjud), tas-26 ta' Ottubru 1972 (iktar 'il quddiem id-"DPR Nru 633/72") jipprevedi:

"F'dak li jirrigwarda l-persuni taxxabbli li jagħmlu tranżazzjonijiet li jiġġeneraw tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa, kif ukoll tranżazzjonijiet eżentati […], id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa huwa awtorizzat biss għall-parti tal-VAT proporzjonali għall-ammont relatat mal-ewwel tranżazzjonijiet u l-ammont korrispondenti għandu jiġi kkalkolat b'applikazzjoni proporzjonali tat-tnaqqis imsemmi fl-Artikolu 19-bis"

10. L-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72 jinqara kif ġej:

"1. It-tnaqqis proporzjonali msemmi fl-Artikolu 19(5) għandu jiġi kkalkolat abbażi ta' proporzjon bejn l-ammont ta' tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis, li jkunu saru matul is-sena, u l-istess ammont flimkien mat-tranżazzjonijiet eżenti matul l-istess sena. It-tnaqqis proporzjonali għandu jiġi approssimat għall-unità superjuri jew inferjuri, skont jekk il-parti deċimali taqbiżx jew le ħames partijiet minn għaxra.

[…]

2. Għall-finijiet tal-kalkolu proporzjonali tat-tnaqqis imsemmi fl-ewwel paragrafu, ma għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni […] it-tranżazzjonijiet eżenti li huma elenkati taħt il-punti 1) sa 9) [tal-Artikolu 10 tad-DPR Nru 633/72], meta ma jkunux parti mill-attività prinċipali tal-persuna taxxabbli jew ikunu anċillari għat-tranżazzjonijiet taxxabbli, mingħajr ħsara għan-natura mhux deduċibbli tat-taxxa fuq l-oġġetti u s-servizzi użati esklużivament sabiex jitwettqu dawn it-tranżazzjonijiet tal-aħħar".

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

11. Wara li għamlet kontroll fiskali, l-Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (l-amministrazzjoni fiskali, direttorat reġjonali Roma 3, l-Italja, iktar 'il quddiem l-"Aġenzija") bagħtet lil Mercedes Benz valutazzjoni tat-taxxa maħruġa għall-finijiet tal-VAT, għas-sena fiskali 2004, bil-għan li jiġi rkuprat l-ammont ta' EUR 1 755 882, minbarra l-ammonti korrispondenti għall-penali u l-interessi. It-talba għall-irkupru targumenta li l-interessi miġbura minn Mercedes Benz fuq is-self li tat lis-sussidjarji tagħha, li jammontaw għal EUR 41 878 647, kienu indebitament esklużi mill-kalkolu proporzjonali msemmi fl-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72.

12. Fid-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha għas-sena fiskali 2004, Mercedes Benz ikklassifikat l-attivitajiet finanzjarji tagħha, jiġifieri l-għoti ta' self, bħala anċillari meta mqabbla mal-attivitajiet taxxabbli tagħha, fattur li ġġustifika l-esklużjoni tal-interessi miġbura minn fuq dan is-self mill-kalkolu proporzjonali. Skont l-Agenzia, is-self imsemmi kienu attivitajiet prinċipali ta' Mercedes Benz, u l-Agenzia tagħmel riferiment għall-fatt li l-interessi inkwistjoni jirrappreżentaw 71.64 % tad-dħul mill-bejgħ totali tal-kumpannija.

13. Mercedes Benz ippreżentat rikors kontra l-valutazzjoni tal-irkupru tal-Agenzia quddiem il-Commissione tributaria provinciale di Roma (kummissjoni fiskali provinċjali ta' Ruma, l-Italja) li ġie miċħud. Għalhekk, il-kumpannija ppreżentat appell minn din id-deċiżjoni quddiem il-qorti tar-rinviju.

14. Fil-kuntest tal-kawża prinċipali, Mercedes Benz l-ewwel nett qed tinvoka, in-natura anċillari tal-attivitajiet ta' finanzjament tagħha u t-tieni nett, l-effetti ta' distorsjoni tal-iskema tal-VAT Taljana favur l-awtoritajiet fiskali Taljani, minħabba l-applikazzjoni ta' metodu proporzjonali "matematiku", ibbażat fuq kriterju esklużivament formali (il-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli), minflok metodu proporzjonali "sostanzjali", ibbażat fuq evalwazzjoni effettiva tal-parti tal-akkwisti li huma intiżi għat-tranżazzjonijiet taxxabbli. F'dan ir-rigward, Mercedes Benz ippreżentat żewġ rapporti ta' esperti li kkonkludew li kien hemm effett minimu tal-ispejjeż imġarrba fl-2004 mill-kumpannija għall-akkwist ta' oġġetti u ta' servizzi fuq it-tranżazzjonijiet eżenti tagħha, jiġifieri l-attivitajiet finanzjarji tagħha [6].

15. Huwa paċifiku bejn il-partijiet li l-metodu tad-determinazzjoni tad-dritt għal tnaqqis, previst fl-Artikolu 19(5) tad-DPR Nru 633/72, japplika għall-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati minn persuna taxxabbli b'mod imħallat matul is-sena fiskali.

16. Il-kumpannija targumenta li l-leġiżlatur Taljan ittraspona b'mod żbaljat l-Artikoli 173 sa 175 tad-Direttiva 2006/112, billi ppreveda, skont l-Artikolu 19(5) tad-DPR Nru 633/72, li l-kalkolu proporzjonali tat-tnaqqis, imsemmi fl-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72, japplika għall-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati mill-persuni taxxabbli b'mod imħallat. Tali metodu ta' kalkolu ma jippermettix li tiġi stabbilita bi preċiżjoni l-parti tal-VAT li probabbilment titneħħa

6 — Jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju li wieħed minn dawn ir-rapporti kkonkluda li kien hemm effett ta' 0.22 % u l-ieħor effett ekwivalenti għal żero.

mit-tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis. Skont il-kumpannija, l-artikoli msemmija hawn fuq ta' din id-direttiva, jippreċiżaw li l-kamp ta' applikazzjoni tal-proporzjon huwa limitat għall-oġġetti u għas-servizzi li huma użati minn persuna taxxabbli sabiex twettaq, b'mod simultanju, tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis fiskali u tranżazzjonijiet li ma jagħtux dan id-dritt.

17. Min-naħa tagħha, l-Agenzia tenniet il-legalità tal-istimolu fiskali li jkun sar, filwaqt li fakkret il-motivi fformulati fil-valutazzjoni tal-irkupru tagħha.

18. Il-Commissione tributaria regionale di Roma (kummissjoni fiskali reġjonali ta' Ruma) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis, il-leġiżlazzjoni Taljana (preċiżament l-Artikoli 19(5) u 19-bis tad-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 633/1972) u l-prassi tal-amministrazzjoni fiskali nazzjonali, li jimponu li jsir riferiment għall-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tal-operatur, inkluż sabiex jiġu identifikati l-operazzjonijiet imsejħa anċillari, mingħajr ma jipprevedu metodu ta' kalkolu li jkun ibbażat fuq il-kompożizzjoni u d-destinazzjoni effettiva tax-xiri, u li jirrifletti oġġettivament is-sehem ta' imputazzjoni reali tal-ispejjeż sostnuti f'kull waħda mill-attivitajiet – intaxxati jew mhux intaxxati – eżerċitati mill-persuna taxxabbli, imorru kontra interpretazzjoni tal-Artikoli 168, 173, 174 u 175 tad-Direttiva 2006/112/KE ibbażata fuq il-prinċipji ta' proporzjonalità, ta' effettività u ta' newtralità, kif stabbiliti fid-dritt tal-Unjoni?"

19. Ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub Mercedes Benz, il-Gvern Taljan kif ukoll il-Kummissjoni, li dehru għas-seduta li nżammet fl-14 ta' April 2016.

IV – **Analiżi ġuridika**

A – *Fuq il-kontenut tad-domanda preliminari*

20. Permezz tad-domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju qed tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 19(5) u l-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72 kif ukoll dwar il-prassi tal-amministrazzjoni fiskali nazzjonali, sabiex jiġi ddeterminat jekk dawn l-artikoli u din il-prassi humiex konformi mal-Artikoli 168 u 173 sa 175 tad-Direttiva 2006/112.

21. Għandu jiġi osservat li, meta kawża titressaq quddiemha skont l-Artikolu 267 TFUE, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni sabiex tiddeċiedi dwar l-interpretazzjoni tat-Trattati, kif ukoll dwar il-validità u l-interpretazzjoni tal-atti adottati mill-istituzzjonijiet tal-Unjoni Ewropea. Il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja hija limitata għall-eżami tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni biss. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa l-portata tad-dispożizzjonijiet nazzjonali u l-mod li bih għandhom jiġu applikati [7].

22. Barra minn hekk, kif ġie indikat fil-punti 5 u 6 ta' dawn il-konklużjonijiet, il-fatti rilevanti għall-kawża prinċipali huma koperti, *rationae temporis*, mhux bid-Direttiva 2006/112, iżda bis-Sitt Direttiva.

23. Għalhekk, id-domanda preliminari għandha tinftiehem bħala li hija intiża sabiex jiġi stabbilit jekk l-Artikolu 17(2) u (5) u l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali u prassi tal-amministrazzjoni fiskali nazzjonali, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jimponu fuq il-persuna taxxabbli li tagħmel kemm tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet li ma jagħtux id-dritt għal tnaqqis, li tiddetermina

7 — Sentenza tal-1 ta' Ġunju 2006, Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, punt 29) kif ukoll id-digriet Koval'ský (C-302/06, mhux ippubblikat, EU:C:2007:64, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata).

l-ammont ta' VAT deduċibbli permezz tal-applikazzjoni ta' proporzjon, stabbilit skont l-Artikolu 19 ta' din id-direttiva, għall-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati, inklużi l-oġġetti u s-servizzi użati esklużivament sabiex jitwettqu kemm tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis tranżazzjonijiet li ma jagħtux dan id-dritt.

B – *Osservazzjonijiet ta' introduzzjoni*

24. B'mod preliminari, xieraq li l-ewwel nett infakkru fil-qosor il-prinċipji li jikkostitwixxu d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT.

25. Jirriżulta mill-Artikolu 17(2), tas-Sitt Direttiva li l-persuna taxxabbli għandha d-dritt għal tnaqqis tal-VAT "sakemm il-merkanzija u s-servizi jintużaw għall-iskop tat-transazzjonijiet taxxabbli tagħha". Id-dritt għal tnaqqis għalhekk huwa ddeterminat billi jiġu relatati l-ispejjeż imġarrba għall-input ma' tranżazzjonijiet relatati mal-output [8] .

26. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikoli 17 *et seq* ta' din id-direttiva, jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, li fil-prinċipju ma jistax jiġi limitat, u jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha imposti fuq tranżazzjonijiet relatati mal-input [9].

27. Din is-sistema hija intiża sabiex, skont it-termini tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kummerċjant jinħeles għalkollox mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT tiżgura, konsegwentement, in-newtralità sħiħa tal-intaxxar tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, indipendentement mill-għan jew mir-riżultat tagħhom, sakemm huma stess ikunu, bħala prinċipju, suġġetti għall-VAT [10].

28. Meta l-oġġetti jew is-servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jintużaw għall-iskopijiet ta' tranżazzjonijiet li huma eżenti jew li ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ma tkun tista' tinġabar ebda taxxa tal-output u ma tkun tista' titnaqqas ebda taxxa tal-input [11].

29. Loġikament, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jipprevedi li, f'dak li jirrigward l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat [12], it-tnaqqis tal-VAT mhux awtorizzat ħlief għall-"proporzjon biss tat-taxxa fuq il-valur miżjud [għal tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis". Skont it-tieni subparagrafu, din il-parti proporzjonali hija ddeterminata skont l-Artikolu 19 tal-istess direttiva, li l-paragrafu 1 tagħha jipprevedi, essenzjalment, il-kalkolu proporzjonali tat-tnaqqis li jibda minn frazzjoni korrispondenti għad-dħul mill-bejgħ relatat mat-tranżazzjonijiet li l-VAT fuqhom hija deduċibbli billi tiġi diviża bid-dħul mill-bejgħ totali [13].

8 — Ara, b'mod simili, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, punt 71).

9 — Ara s-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata). Sabiex il-VAT tkun deduċibbli, it-tranżazzjonijiet relatati mal-input għandu jkollhom rabta diretta u immedjata mat-tranżazzjonijiet relatati mal-output li jagħtu d-dritt għal tnaqqis u jkunu parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz ta' dawn it-tranżazzjonijiet. Madankollu dritt għal tnaqqis huwa aċċettat ukoll favur il-persuna taxxabbli, anki fin-nuqqas ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din tal-aħħar u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi. Ara s-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 23 u 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

10 — Ara s-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 57 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 — Ara s-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 — L-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat ħafna drabi huma spejjeż ġenerali relatati kemm mat-tranżazzjonijiet taxxabbli kif ukoll mat-tranżazzjonijiet eżenti tal-persuna taxxabbli

13 — Ara, wkoll, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207, punt 10). It-tranżazzjonijiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva u li għalhekk ma jagħtux id-dritt għal tnaqqis, għandhom jiġu esklużi mill-kalkolu proporzjonali tat-tnaqqis imsemmi fl-Artikoli 17 u 19 tas-Sitt Direttiva. Ara, s-sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 54 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30. Il-kalkolu proporzjonali tat-tnaqqis previst fl-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva jimplika approssimazzjoni tal-parti tal-VAT relatata mat-tranżazzjonijiet taxxabbli tal-persuni taxxabbli, sakemm b'regola ġenerali, ikun diffiċli, kważi impossibbli, li jiġi determinat bi preċiżjoni sa fejn l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat huma użati sabiex jitwettqu t-tranżazzjonijiet imsemmija [14]. Dan il-kalkolu huwa bbażat fuq l-ipoteżi li tgħid li l-kompożizzjoni ta' oġġetti u ta' servizzi li għandom użu mħallat tikkorrispondi għall-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli. Fi kliem ieħor, ir-regola ġenerali tal-kalkolu proporzjonali titlaq mill-prinċipju li l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat jintużaw mill-persuna taxxabbli għall-attivitajiet taxxabbli tagħha u għall-attivitajiet eżentati tagħha b'mod proporzjonali għad-dħul mill-bejgħ ta' kull waħda minnhom.

31. Skont it-tielet subparagarfu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membri jistgħu madankollu jidderogaw mir-regola ġenerali tal-kalkolu proporzjonali prevista fl-Artikolu 19 ta' din id-direttiva, billi jawtorizzaw jew jobbligaw lill-persuna taxxabbli biex tiddetermina l-ammont deduċibbli filwaqt li japplikaw proporzjonijiet speċjali, jiġifieri wieħed mill-metodi l-oħra tal-kalkolu elenkati fil-punti (a) sa (e) ta' dan is-subparagrafu [15].

32. Fil-kawża preżenti, il-Gvern Taljan iddikjara li, billi ġiet adottata l-leġiżlazzjoni kkontestata, jiġifieri l-Artikoli 19(5) u l-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72, il-leġiżlatur Taljan eżerċita l-fakultà tiegħu prevista fil-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva [16]. Jidhirli li huwa evidenti, barra minn hekk, li din il-leġiżlazzjoni ma tistax tiġi ġġustifikata bid-derogi l-oħra previsti fil-punti (a) sa (e) tal-istess subparagrafu, li jippermettu li jiġi stabbilit proporzjon distint għal kull settur ta' attività [punt (a) u punt (b)], li jiġi applikat tnaqqis skont l-effett reali tal-oġġetti u s-servizzi kollha jew parti minnhom fuq attività speċifikata [punt (ċ)] u li ma jittiħdux inkunsiderazzjoni l-ammonti mhux deduċibbli insinifikanti [punt (e)] [17]. Konsegwentement, fl-analiżi li ġejja ser nillimita ruħi għall-eżaminazzjoni tad-deroga prevista fil-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

33. Għalhekk, il-kwistjoni li tqum hija dik li jsir magħruf jekk din id-deroga, prevista fil-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 1(5) tas-Sitt Direttiva [iktar 'il quddiem id-"deroga prevista fil-punt (d)] tawtorizzax leġiżlazzjoni bħal dik applikabbli fil-kawża prinċipali, li timponi fuq il-persuni taxxabbli b'mod imħallat sabiex jiddeterminaw l-ammont deduċibbli permezz tal-applikazzjoni ta' proporzjon, stabbilit skont l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva, għall-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati relatati mal-input, irrispettivament mill-użu tagħhom.

34. Din il-kwistjoni terġa' tkopri żewġ aspetti li ser neżamina suċċessivament. L-ewwel nett, għandna nistaqsu dwar il-kamp ta' applikazzjoni tad-deroga prevista fil-punt (d) u b'mod partikolari jekk hijiex iktar dwar l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat, bid-differenza tar-regola ġenerali tal-proporzjon tat-tnaqqis u ta' derogi oħra previsti rispettivament fl-ewwel u t-tielet subparagrafi tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva. It-tieni nett tqum il-kwistjoni li jsir magħruf liema huma l-metodi ta' kalkolu li huma awtorizzati bid-deroga prevista fil-punt (d).

14 — Ara, wkoll, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-kawża BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 33), li jinnota li r-regola ġenerali tal-kalkolu proporzjonali, prevista fl-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva, "tippermetti, bħala prinċipju, kalkolu ġust u raġonevolment preċiż tal-ammont li jista' fl-aħħar mill-aħħar jitnaqqas". Ara, wkoll, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-kawża Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777, punt 92).

15 — In-natura derogatorja tat-tielet subparagrfu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, tirriżulta mill-espressjoni introduttorja ta' dan is-subparagrafu ("Madankollu, l-Istati Membri jistgħu"). L-Istati Membri ma humiex obbligati li jillimitaw ruħhom għal metodu wieħed elenkat fl-imsemmi tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5). Ara s-sentenza tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 38).

16 — Korrispondenti għall-Artikoli 173(2) attwali tad-Direttiva 2006/112. Skont il-Gvern Taljan, it-test tal-Artikolu 174 tad-Direttiva 2006/112 (li kien l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva), essenzjalment reġa' ġie riprodott fl-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72.

17 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 19). Inċidentalment ninnota li s-sinjifikat tat-test "jipprovdu l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis taħt ċerti kundizzjonijiet", użat mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-punt iċċitat u fil-punt 23 tal-istess sentenza, ma huwiex evidenti. Madankollu ġie riprodott fis-sentenza tat-12 ta' Settembru 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 31).

C – *Fuq il-kamp ta' applikazzjoni tal-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva*

1. Fuq id-diversi interpretazzjonijiet proposti

35. Skont it-test tiegħu, il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, jippermetti lill-Istati Membri sabiex "jawtorizzaw lill-persuna taxxabbli mġiegħla tagħmel it-tnaqqis b'mod konformi mar-regola stabbilita fl-ewwel sub-paragrafu, fir-rigward ta' l-oġġetti u s-servizzi kollha użati għal transazzjonijiet msemmija hemmhekk".

36. Rigward il-frażi "fir-rigward ta' l-oġġetti u s-servizzi kollha użati għal transazzjonijiet msemmija hemmhekk", fil-kawża inkwistjoni qed jiġu proposti żewġ interpretazzjonijiet differenti.

37. Il-Gvern Taljan u l-Kummissjoni [18] jikkunsidraw li din l-espressjoni għandha titqies bħala li tinkludi l-oġġetti u s-servizzi kollha li huma użati kemm għal tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis, kif ukoll għal tranżazzjonijiet li ma jagħtux dan id-dritt. Tali interpretazzjoni twassalna biex ninkludu fil-kamp ta' applikazzjoni previst fil-punt (d), l-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati minn persuna taxxabbli b'mod imħallat matul sena fiskali.

38. Għall-kuntrarju, Mercedes Benz targumenta li din il-frażi għandha tiġi interpretata bħala li tinkludi biss l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat akkwistati minn persuna taxxabbli matul sena fiskali.

39. Nammetti li t-test tal-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ma huwa ċar xejn [19]. Għar-raġunijiet esposti hawn fuq, madankollu ser ningħaqad mal-interpretazzjoni proposta minn Mercedes Benz, minħabba li dik li qed tiġi proposta mill-Gvern Taljan u mill-Kummissjoni, fl-opinjoni tiegħi hija kuntrarja għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u hija inkompatibbli mal-għan aħħari mfittex mid-derogi previsti fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva [20].

2. Fuq il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja

40. Il-prinċipju ġenerali tal-proporzjon imsemmi fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva mingħajr dubju huwa limitat għal oġġetti u servizzi li għandhom użu mħallat, kif jirriżulta mill-kontenut tal-istess dispożizzjoni [21].

18 — Jidhirli li l-Kummissjoni evolviet fil-pożizzjoni tagħha matul il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja. Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, hija stmat li s-sistema Taljana inkwistjoni kienet manifestament kuntrarja għall-prinċipju tan-newtralità tal-VAT, billi tobbliga lill-persuna taxxabbli tapplika l-metodu proporzjonali, irrispettivament mill-użu tal-oġġetti u s-servizzi akkwistati.

19 — Min-naħa, l-użu tat-termini "msemmija hemmhekk" fil-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5), jista' jimmilita favur l-interpretazzjoni sostnuta mill-Gvern Taljan u mill-Kummissjoni, li skontha, dan it-terminu huwa marbut mat-"tranżazzjonijiet" imwettqa mill-persuna taxxabbli, iktar milli ma' "l-oġġetti u s-servizzi" akkwistati minnha. Min-naħa l-oħra, t-termini "l-oġġetti u s-servizzi kollha" jistgħu jindikaw biss li d-deroga prevista fil-punt (d) ma tawtorizzax, għall-kuntrarju ta' dawk previsti fil-punti (a) sa (ċ) ta' dan it-tielet subparagrafu, l-applikazzjoni ta' proporzjon distint għal kull settur ta' attivitajiet tal-persuna taxxabbli jew għal parti mill-oġġetti u mis-servizzi li għandhom użu mħallat, iżda tawtorizza l-applikazzjoni ta' proporzjon għal dawn l-oġġetti u s-servizzi kollha biss. Paragun tad-diversi verżjonijiet lingwistiċi tas-Sitt Direttiva ma jwassal għall-ebda preċiżjoni f'dan ir-rigward.

20 — Infakkar li skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, xieraq, għall-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, li jittieħdu inkunsiderazzjoni kemm il-kontenut u l-objettiv tagħha kif ukoll il-kuntest ta' din id-dispożizzjoni u tal-għanijiet imfittxija mil-leġiżlazzjoni li tagħmel parti minnha. Ara s-sentenza tat-12 ta' Ġunju 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, punt 59).

21 — Skont it-termini tal-imsemmi l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5), dan japplika "Fir-rigward ta' oġġetti u servizzi li għandhom ikunu wżati minn persuna taxxabbli kemm għal transazzjonijiet koperti b'paragrafi 2 u 3, fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas, u għal transazzjonijiet fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud ma titnaqqasx [...]".

41. L-iskema tat-tnaqqis proporzjonali, stabbilita bl-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva, għalhekk tagħmel distinzjoni skont l-użu tal-oġġetti u tas-servizzi u mhux skont in-natura tal-persuna taxxabbli. Evidentement, il-persuni taxxabbli b'mod imħallat biss huma affettwati mit-tnaqqis proporzjonali, minħabba li huma l-uniċi persuni taxxabbli li jixtru l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat skont is-sens tal-imsemmija direttiva [22]. Madankollu, jibqa' l-fatt li l-kriterju determinanti, f'dak li jirrigwarda l-applikazzjoni ta' dan l-artikolu, huwa dak tan-natura tal-oġġetti u s-servizzi u mhux tan-natura tal-persuna taxxabbli kkonċernata.

42. Il-Qorti tal-Ġustizzja affermat ukoll li l-persuni taxxabbli b'mod imħallat huma trattati eżattament bl-istess mod bħall-persuni li jwettqu esklussivament attivitajiet taxxabbli u eżentati [23], sabiex ikunu jistgħu jnaqqsu l-VAT kollha mħallsa fuq ix-xiri ta' oġġetti u ta' servizzi esklużivament użati għat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħhom u li huma ma jistgħu jnaqqsu ebda parti tal-VAT imħallsa fuq ix-xiri ta' oġġetti u ta' servizzi esklużivament użati għat-tranżazzjonijiet eżenti tagħhom.

43. Rigward id-derogi previsti fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, il-Qorti tal-Ġustizzja ppronunċjat ruħha b'mod ċar, fis-sentenza Portugal Telecom [24], dwar il-kamp ta' applikazzjoni tagħhom, billi kkonstatat li"39. [...] il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi s-sistema applikabbli għad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, meta din hija relatata ma' tranżazzjonijiet tal-input użati mill-persuna taxxabbli 'kemm għal transazzjonijiet koperti b'paragrafi 2 u 3, fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas, u għal transazzjonijiet fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud ma titnaqqasx', billi tillimita d-dritt għal tanqqis għall-parti tal-VAT li hija proporzjonali mal-ammont relatat mal-ewwel tranżazzjonijiet. Minn din id-dispożizzjoni jirriżulta li, jekk persuna taxxabbli tuża beni u servizzi sabiex twettaq kemm tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt, hija tista' tnaqqas biss il-parti tal-VAT li hija proporzjonali mal-ammont relatat mal-ewwel tranżazzjonijiet (sentenza [tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495] iċċitata iktar 'il fuq, punti 28 u 34).

40. Min din il-ġurisprudenza jirriżulta, minn naħa, li s-sistema ta' tnaqqis prevista fl-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva hija intiża biss għall-każijiet fejn il-beni u s-servizzi jintużaw minn persuna taxxabbli sabiex twettaq kemm tranżazzjonijiet ekonomiċi li jagħtu dritt għal tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet ekonomiċi li ma jagħtux dritt għal tnaqqis, jiġifieri beni u servizzi li l-użu tagħhom huwa mħallat, u min-naħa l-oħra, li l-Istati Membri ma jistgħux jużaw wieħed mill-metodi ta' tnaqqis imsemmi fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) għal dawn il-beni u servizzi.

41. Bil-kontra, il-beni u s-servizzi li jintużaw mill-persuna taxxabbli unikament biex twettaq tranżazzjonijiet ekonomiċi li jagħtu dritt għal tnaqqis ma jidħlux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, iżda jaqgħu, f'dak li jikkonċerna s-sistema ta' tnaqqis, taħt l-Artikolu 17(2) ta' din id-direttiva".

44. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għamlet ebda distinzjoni bejn id-diversi derogi previsti fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva. Dan l-approċċ, li wara ġie kkonfermat minn ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [25], fl-opinjoni tiegħi jeskludi l-interpretazzjoni li skontha d-deroga prevista fil-punt (d), tippermetti l-applikazzjoni ta' tnaqqis proporzjonali fir-rigward tal-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati minn persuna taxxabbli b'mod imħallat.

22 — Ninnota li għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fis-sentenza tagħha tas-6 ta' Ottubru 2005, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-204/03, EU:C:2005:588, punt 25), li l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva "japplika biss f'każ ta' persuni taxxabbli b'mod imħallat", jirriżulta mill-qari b'attenzjoni ta' din is-sentenza li din l-affermazzjoni saret fil-kuntest li fih il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li dan il-paragrafu ma jippermettix limitu tad-dritt għal tnaqqis tal-"persuni taxxabbli totalment", jiġifieri l-persuni taxxabbli li ma jwettqux ħlief tranżazzjonijiet taxxabbli.

23 — Ara s-sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punt 26); tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punt 38), u tat-23 ta' April 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 60).

24 — Sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, (C-496/11, EU:C:2012:557, punti 39 sa 41).

25 — Ara s-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 26).

45. Fil-prinċipju, din il-konstatazzjoni hija biżżejjed, sabiex jiġi konkluż li l-Artikolu 17(2) u (5) tas-Sitt Direttiva, imur kontra leġiżlazzjoni bħal dik applikabbli fil-kawża prinċipali, li timponi fuq numru kbir ta' persuni taxxabbli li jwettqu attivitajiet varji sabiex jiddeterminaw l-ammont deduċibbli bl-applikazzjoni ta' proporzjon fir-rigward tal-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati mill-persuna taxxabbli. Fil-parti li ġejja ser nuri li interpretazzjoni teleoloġika tal-punt (d) tas-subparagrafu 3 tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva, iwassal għall-istess konklużjoni bħal dik miżmuma mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Portugal Telecom [26].

3. Fuq l-interpretazzjoni teleoloġika tal-punt (d) tas-subparagrafu 3 tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva

46. Fl-isfond tan-natura derogatorja tal-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, il-konklużjoni li tirriżulta mis-sentenza Portugal Telecom [27], li skontha din id-dispożizzjoni ma tkoprix iktar ħlief l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat, jidhirli li hi għalkollox loġika, minħabba li ġeneralment, id-derogi ma għandhomx kamp ta' applikazzjoni iktar wiesa' mir-regola ġenerali li minnha mistennija li jidderogaw [28].

47. Din il-konklużjoni hija sostnuta wkoll mill-għan aħħari li jfittxu d-derogi elenkati fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

48. Jirriżulta għalhekk, mix-xogħlijiet preparatorji tas-Sitt Direttiva [29] li dan it-tielet subparagrafu "għandu l-għan li jevita inugwaljanzi fl-applikazzjoni tat-taxxa. Dawn l-inugwaljanzi jistgħu jkunu ta' detriment jew ta' vantaġġ għall-persuna taxxabbli, b'teħid inkunsiderazzjoni tan-natura fissa tal-proporzjon ġenerali li tista' twassal għal tnaqqis inferjuri jew superjuri għal dawk li jkunu awtorizzaw it-tnaqqis attwali. F'dan ir-rigward, l-Istati għandhom il-fakultà li jawtorizzaw jew li jobbligaw lill-persuna taxxabbli sabiex tiddetermina proporzjonijiet speċjali u sabiex japplikaw tnaqqis għall-użu reali tal-oġġetti u s-servizzi kollha jew parti minnhom għall-attività taxxabbli, sakemm il-persuna taxxabbli tista' turi dan l-użu billi żżomm kontijiet separati" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

49. L-inugwaljanzi li jagħmlu riferiment għalihom ix-xogħlijiet preparatorji jidhru meta d-dħul minn kull attività tal-persuna taxxabbli ma jkunx proporzjonali għall-impatt tal-ispejjeż, inkluża l-VAT, imġarrba għall-akkwist tal-oġġetti u tas-servizzi li għandhom użu mħallat. F'dan il-każ, il-proporzjon ġenerali, stabbilit skont l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva, jiġifieri abbażi tad-dħul mill-bejgħ, ma jirriflettix b'mod xieraq il-parti tal-VAT relatata mat-tranżazzjonijiet, minħabba li dan il-proporzjon huwa bbażat fuq preżunzjoni falza [30].

50. Pereżempju, meta persuna taxxabbli b'mod imħallat tieħu l-essenzjali tad-dħul mill-bejgħ tagħha mit-tranżazzjonijiet eżentati tagħha (pereżempju servizzi finanzjarji u ta' assigurazzjoni) li ma jagħtux id-dritt għal tnaqqis, filwaqt li l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat akkwistati mill-persuna taxxabbli huma prinċipalment użati għal tranżazzjonijiet taxxabbli li jagħtu d-dritt għal tnaqqis, il-proporzjon tat-tnaqqis, ikkalkolat skont l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva filwaqt li huwa bbażat fuq il-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli, essenzjalment iwassal għal ammont deduċibbli inferjuri minn dak iddeterminat abbazi tal-użu reali ta' dawn l-oġġetti u s-servizzi.

26 — Sentenza tas-6 ta' Settembru 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — Sentenza tas-6 ta' Settembru 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — Il-korrelazzjonijiet mill-qrib bejn id-deroga prevista fil-punt (d) u l-prinċipju ġenerali tal-proporzjon previst fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jirriżultaw ukoll mir-riferiment dirett li tagħmel l-ewwel deroga għar-"regola stabbilita fl-ewwel sub-paragrafu".

29 — Memorandum ta' spjegazzjoni tal-proposta inizjali tas-Sitt Direttiva tad-29 ta' Ġunju 1973, Suppliment 11/73 tal-Bulettin tal-Komunitajiet Ewropej, p. 19. Fit-test propost, it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) kien jinkludi biss tliet eċċezzjonijiet korrispondenti għall-eċċezzjoniet li jinsabu fil-punti (a) sa (ċ) tad-direttiva adottata. Ma teżisti ebda raġuni biex wieħed jissoponi li l-għan tat-tielet subparagrafu ġie mmodifikat bl-eċċezzjonijiet supplimentari msemmija fid-dispożizzjonijiet tal-punti (d) u (e), li żdiedu matul il-proċedura leġiżlattiva.

30 — Ara l-punt 30 ta' dawn il-konklużjonijiet.

51. Għall-kuntrarju, għalkemm il-parti l-kbira tad-dħul mill-bejgħ ġejja minn tranżazzjonijiet taxxabbli, filwaqt li l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat akkwistati, huma prinċipalment użati għal tranżazzjonijiet eżenti, l-ammont deduċibbli li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' proporzjon ġenerali huwa "għoli wisq" meta mqabbel mal-użu reali tal-imsemmija oġġetti u servizzi. Fiż-żewġ każijiet, il-valur tal-proporzjon, iddeterminat skont il-metodu ta' kalkolu previst fl-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva, ikun żbaljat, minħabba li l-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli b'mod imħallat. ma tikkorrispondix mal-użu reali tal-oġġetti u tas-servizzi li għandhom użu mħallat [31].

52. Sabiex jiġu evitati dawn l-inugwaljanzi u għalhekk tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, id-derogi elenkati fil-punti(a) sa (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, jippermettu lill-Istati Membri jawtorizzaw jew jobbligaw lill-persuna taxxabbli sabiex tapplika wieħed mill-metodi l-oħra ta' kalkolu sabiex tiddetermina l-ammont deduċibbli [32].

53. Filwaqt li l-metodu ta' kalkolu ġenerali previst fl-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva għandu l-għan li *jissimplifika* d-determinazzjoni tal-"parti tal-VAT proporzjonali għall-ammont relatat [mat-tranżazzjonijiet intaxxati]" fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva, it-tielet subparagrafu tal-istess paragrafu għandu l-għan li *jnaqqas l-inugwaljanzi* maħluqa minn din l-istess għodda ta' simplifikazzjoni [33]. B'konformità ma' dawn il-prinċipji, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan is-subparagrafu għandu l-għan li jippermetti lill-Istati Membri biex japplikaw metodi oħra ta' kalkolu sabiex jaslu għal riżultati *iktar preċiżi* fid-determinazzjoni tal-estensjoni tad-dritt għal tnaqqis [34].

54. Issa, f'dak li jikkonċerna l-oġġetti u s-servizz esklużivament użati sabiex jitwettqu kemm tranżazzjonijiet taxxabbli, kif ukoll tranżazzjonijiet eżenti, l-ammont deduċibbli jista' jiġi ddeterminat faċilment bi preċiżjoni mingħajr rikors għall-istrumenti ta' simplifikazzjoni. Għalhekk, inkwantu għal dawn l-oġġetti u s-servizzi, il-proporzjoni tat-tnaqqis ikun, fi kwalunkwe każ, ta' 100 % u ta' 0 %, rispettivament. Għal din ir-raġuni, l-għan tas-simplifikazzjoni ma japplikax għall-oġġetti u servizzi msemmija u għalhekk ma jiġġustifika ebda approssimazzjoni tal-ammont deduċibbli.

55. Għall-kuntrarju, l-applikazzjoni tal-metodu ta' kalkolu b'approssimazzjoni għall-oġġetti u s-servizzi msemmija, imur kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT. L-ewwel nett, hija ċċaħħad lill-persuni taxxabbli b'mod imħallat mid-dritt, stipulat mis-Sitt Direttiva, għal tnaqqis tal-VAT tal-input kollha mħallsa fuq ix-xiri ta' oġġetti u ta' servizzi esklużivament użati għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli. It-tieni nett, hija tippermetti tnaqqis mhux previst minn din id-direttiva, minħabba li hija tawtorizza t-tnaqqis ta' parti mill-VAT imħallsa fuq ix-xiri ta' oġġetti u ta' servizzi esklużivament użati għat-tranżazzjonijiet eżenti.

56. Għalhekk, kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, id-derogi mid-dritt għal tnaqqis, ma humiex awtorizzati ħlief fil-każijiet speċifikament previsti mis-Sitt Direttiva [35]. Niddubita ħafna li d-derogi kunsiderabbli deskritti hawn fuq, bħal dawk proposti mill-Gvern Taljan u l-Kummissjoni, kienu intenzjonati mil-leġiżlatur tal-Unjoni.

31 — L-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva huwa sa ċertu punt, suxxettibbli li jnaqqas dawn l-inugwaljanzi, filwaqt li jipprevedi, li jiġi injorat, għall-kalkolu tal-proporzjon imsemmi fil-paragrafu 1 ta' dan l-artikolu, l-ammont tad-dħul mill-bejgħ relatat ma' ċertu tranżazzjonijiet anċillari. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 75). Madankollu, dan ma jirrimedjax l-inugwaljanzi li jirriżultaw minn dħul mill-bejgħ għoli fuq tranżazzjonijiet eżenti, hekk kif juri dan il-każ.

32 — Ara s-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 19).

33 — Jiena ma naqbilx mal-opinjoni tal-Gvern Taljna li d-derogi previsti fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, għandhom l-għan ukoll li jissimplifikaw id-determinazzjoni tal-ammont deduċibbli. Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-kawża BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punti 42).

34 — Ara s-sentenza tal-10 ta' Lulju 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 29). Ara wkoll is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 24), u tat-8 ta' Novembru 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 18).

35 — Ara s-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

57. La t-test tas-Sitt Direttiva u lanqas ix-xogħlijiet preparatorji relatati magħha ma jinkludu ebda indikazzjoni ta' tali rieda min-naħa tal-leġiżlatur[36]. Għall-kuntrarju, il-fatt li d-deroga prevista fil-punt (d) tinsab fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, juri b'mod ċar, fl-opinjoni tiegħi, li qed nittrattaw speċifikament deroga għall-kalkolu tal-proporzjon ġenerali, prevista fit-tieni subparagrafu ta' dan il-paragrafu u fl-Artikolu 19 ta' din id-direttiva, u mhux deroga mill-prinċipju iktar ġenerali, stipulat fl-Artikolu 17(2) tad-direttiva msemmija, li jgħid li l-persuna taxxabbli hija intitolata li tnaqqas il-VAT li hija dovuta lilha, "sakemm il-merkanzija u s-servizi jintużaw għall-iskop tat-transazzjonijiet taxxabbli tagħha".

58. Għall-kuntrarju ta' dak li qed jargumenta l-Gvern Taljan, inqis li l-fakultà mogħtija lill-persuna taxxabbli b'mod imħallat mil-leġiżlazzjoni Taljana[37] li tagħżel li tissepara l-attivitajiet tagħha, b'tali mod li, fl-eżerċitar ta' din il-fakultà, skont dan il-gvern, għandha d-dritt li tnaqqas il-VAT kollha mħallsa fuq l-akkwisti relatati mat-tranżazzjonijiet taxxabbli, iżda ma tistax tnaqqas il-VAT imħallsa fuq l-akkwisti relatati mat-tranżazzjonijiet tagħha eżenti jew mhux taxxabbli, ma għandha ebda impatt fuq l-evalwazzjoni tal-kompatibbiltà ta' din il-leġiżlazzjoni mas-Sitt Direttiva.

59. Tali għażla li għandha natura purament fakultattiva tissuġġetta t-tnaqqis previst mis-Sitt Direttiva għal' għażla magħmula mill-persuna taxxabbli, li ma hijiex kompatibbli mal-għan ta' din id-direttiva li huwa li tiġi żgurata armonizzazzjoni estensiva tar-regoli fil-qasam tal-VAT[38].

60. Fuq il-bażi ta' dak li ntqal s'issa, nikkunsidra li l-Qorti tal-Ġustizzja hija, fil-prinċipju, totalment kapaċi twieġeb il-mistoqsija magħmula mill-qorti tar-rinviju, fil-waqt li tikkonstata li l-Artikolu 17(2) u (5) tas-Sitt Direttiva jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li timponi lill-persuna taxxabbli b'mod imħallat sabiex tiddetermina l-ammont tal-VAT deduċibbli bl-applikazzjoni ta' proporzjon, stabbilit skont l-Artikolu 19 ta' din id-direttiva, fir-rigward tal-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati mill-persuna taxxabbli, irrispettivament mill-użu tagħhom.

61. Madankollu, għall-finijiet kollha u għall-kompletezza, ser nifformula l-osservazzjonijiet li ġejjin dwar il-metodi ta' kalkolu li jistgħu jiġu imposti mill-Istati Membri skont il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva. Dawn l-osservazzjonijiet jippermettu wkoll li jiġi kkonfutat l-argument ippreżentat mill-Gvern Taljan li skontu l-interpretazzjoni li jiena nirrakkomanda inkwantu għall-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, twassal biex tneħħi s-sens minn din tal-aħħar, minħabba li tiġi limitata, jekk tiġi milqugħa, sabiex tirrepeti dak li jimponi l-ewwel subparagrafu tal-istess paragrafu.

D – *Fuq il-metodi ta' kalkolu awtorizzati mill-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva,*

62. Skont it-test tiegħu, il-punt (d) tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jipprevedi li t-tnaqqis isir "b'mod konformi mar-regola stabbilita fl-ewwel sub-paragrafu".

36 — Effettivament, id-deroga prevista fil-punt (d) ma tinsabx fil-proposta inizjali tal-Kummissjoni tad-29 ta' Ġunju 1973 (proposta tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill fil-qasam tal-leġiżlazzjonijiet fl-Istati Membri relatati mat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ ta' armonizzazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: kriterji uniformi) [COM(73)950 finali] u lanqas fil-proposta emendata tas-26 ta' Lulju 1974 (emendi għall-proposta tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill fil-qasam tal-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri relatati mat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: "Kriterji uniformi") [COM(74)795 finali]. Hija ġiet miżjuda, mingħajr spjegazzjoni, qabel l-adozzjoni tad-direttiva mill-Kunsill. L-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva huwa bbażat fuq ir-regola tal-proporzjon, prevista fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 11(2) u u fl-Artikolu 11(3) tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, dwar l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Struttura u proċeduri għall-applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 1967, P 71, p. 1303), li ħalliet lill-Istati Membri l-kompitu li jistabbilixxu l-kriterji ta' determinazzjoni tal-ammont deduċibbli.

37 — Artikolu 36(3) tad-DPR Nru 633/72. Ninnota li l-qorti tar-rinviju ma tagħmel ebda riferiment għal din id-dispożizzjoni nazzjonali li tippermetti l-applikazzjoni separata tat-taxxa relatata ma' ċerti attivitajiet tal-persuni taxxabbli.

38 — Inżid ngħid li l-possibbiltà prevista fil-punt (a) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva, li tiġi awtorizzata l-applikazzjoni ta' proporzjon distint għal kull settur tal-attivitajiet tal-persuna taxxabbli, ma tkoprix ħlief l-oġġetti u s-servizzi li għandhom użu mħallat u għalhekk ma tiġġustifikax il-leġiżlazzjoni Taljana li timmira l-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati.

63. Nammetti li dan ir-riferiment għall-prinċipju ġenerali tal-proporzjon previst fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jqajjem diffikultajiet ta' interpretazzjoni, b'mod partikolari, f'dak li jikkonċerna l-metodi ta' kalkolu awtorizzati mill-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva.

64. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja madankollu tipprovdi żewġ speċifikazzjonijiet utli f'dan ir-rigward.

65. L-ewwel nett, għalkemm is-Sitt Direttiva ma tipprevedix b'mod speċifiku, il-metodi ta' kalkolu li jistgħu jiġu użati mill-Istati Membri skont id-derogi li jinsabu fil-punti (a) sa (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, dawn id-derogi jippermettu li jiġu applikati metodi ta' kalkolu differenti minn dawk previsti fl-Artikolu 19 ta' din id-direttiva, u dan huwa sostnut mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [39].

66. Minn dan isegwi b'mod indirett, għall-kuntrarju ta' dak li qed jargumentaw il-Gvern Taljan u l-Kummissjoni [40], li r-riferiment li l-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva nagħmel għall-ewwel subparagrafu ta' dan il-paragrafu huwa intiż, mhux għall-metodu ta' kalkolu previst fit-tieni subparagrafu tal-istess paragarfu u fl-Artikolu 19 ta' din id-direttiva, iżda biss għall-prinċipju ġenerali ta' proporzjon, li skontu, it-tnaqqis mhux awtorizzat ħlief għall-parti tal-VAT li hija proporzjonali għall-ammont relatat mat-tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis [41].

67. Konsegwentement, id-deroga prevista fil-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, jidhirli li tippermetti l-applikazzjoni ta' proporzjonijiet oħra differenti mill-proporzjon "standard", stabbilit skont l-Artikolu 19 ta' din id-direttiva [42]. Għalkemm din id-deroga tħalli lill-Istat Membri liberi sabiex jiddeterminaw metodu ta' kalkolu, hija ma tawtorizzax leġiżlazzjoni, bħal dik applikabbli fil-kawża prinċipali, li testendi l-metodu msemmi f'dan l-Artikolu 19 lil hinn mill-kamp ta' applikazzjoni tal-iskema tal-proporzjon ta' tnaqqis, jiġifieri għall-oġġetti u għas-servizzi użati esklużivament sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli jew eżenti.

68. It-tieni nett, jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva huwa intiż sabiex jippermettu lill-Istati Membri jieħdu inkunsiderazzjoni l-karattersitiċi speċifiċi proprji għal ċertu attivitajiet tal-persuni taxxabbli sabiex jaslu għal riżultati iktar preċiżi fid-determinazzjoni tal-estensjoni tad-dritt għal tnaqqis [43]. Minn dan jirriżulta

39 — Ara s-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 19); tat-8 ta' Novembru 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 15) u d-digriet tat-13 ta' Diċembru 2012, Debiasi (C-560/11, mhux ippubblikat, EU:C:2012:802, punt 39)

40 — F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tibbaża ruħha fuq is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 20). Nammetti li din is-sentenza tista' toħloq konfużjoni inkwantu għall-metodu ta' kalkolu li jista' jiġi applikat skont il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, peress li l-Qorti tal-Ġustizzja jidher li qed tagħmel distinzjoni bejn id-deroga prevista fil-punt(d) u d-derogi l-oħra previsti fl-istess subparagrafu. Għalkemm din id-distinzjoni reġgħet saret fis-sentenza tat-12 ta' Settembru 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 51), hija madankollu ma terġax tinstab la fil-ġurisprudenza preċedenti (ara s-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punt 21), u lanqas f'ġurisprudenza iktar riċenti (ara s-sentenza tal-10 ta' Lulju 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 25).

41 — Din id-distinzjoni bejn *il-prinċipju ta' proporzjonalità* u r-*regola tal-kalkolu tal-proporzjon* hija iktar notevoli fid-Direttiva 2006/112, li rrevokat u ssostitwixxiet is-Sitt Direttiva b'effett mill-1 ta' Jannar 2007. Il-punt (d) tal-Artikolu 173(2) ta' din id-direttiva jirreferi speċifikament għar-"regola stabbilita fl-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 1", korrispondenti għall-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u mhux għall-paragrafu 1 fit-totalità tiegħu, li kien jinkludi wkoll ir-regola dwar il-kalkolu tal-proporzjon.

42 — Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-kawża BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 29), li jinnota li d-deroga prevista fil-punt (d) timplika l-"possibbiltà ta' proporzjonijiet imnaqqsa oħra". Ara, wkoll, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-kawża Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, punt 59).

43 — Ara l-punt 53 u n-nota ta' qiegħ il-paġna 34 ta' dawn il-konklużjonijiet.

wkoll li l-Istati Membri għandhom, fl-eżerċitar tas-setgħat mogħtija lilhom minn din id-dispożizzjoni, josservaw l-effett utli tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva kif ukoll il-prinċipji sottostanti tas-sistema komuni tal-VAT, speċjalment dawk tan-newtralità fiskali u tal-proporzjonalità [44].

69. Leġiżlazzjoni bħal dik deskritta mill-qorti tar-rinviju ma tissodisfa ebda rekwiżit stabbilit mill-Qorti tal-Ġustizzja. Għalhekk tali leġiżlazzjoni, billi tobbliga lill-persuni taxxabbli b'mod imħallat sabiex jiddeterminaw l-ammont deduċibbli permezz tal-applikazzjoni ta' proporzjon approssimattiv [45], stabbilit skont l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva, inkwantu għall-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati mill-persuni taxxabbli, jiġifieri fuq bażi usa' minn dik prevista mis-Sitt Direttiva, essenzjalment twassal għal riżultati inqas preċiżi minn dawk li jirriżultaw mill-applikazzjoni ta' proporzjon "standard" [46]. Barra minn hekk, il-metodu msemmi minn din il-leġiżlazzjoni, jipproduċi, kif deher minn dak li ntqal iktar 'il fuq [47], riżultati inkompatibbli mal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT.

70. Fl-aħħar nett, l-eżami tal-metodi ta' kalkolu awtorizzati mill-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, iwassal ukoll sabiex jiġi kkonstatat li leġiżlazzjoni, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma hijiex kompatibbli ma' din id-direttiva.

V – **Konklużjoni**

71. Fl-isfond tal-kunsiderazzjonijiet li ssemmew s'issa, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja biex tirrispondi kif ġej għad-domanda preliminari magħmula mill-Commissione tributaria regionale di Roma (kummissjoni fiskali reġjonali ta' Ruma, l-Italja):

L-Artikolu 17(2) u (5) u l-Artikolu 19 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, kif emendata kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991, għandhom jiġu interpretat fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali u prassi tal-amministrazzjoni fiskali nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li timponi fuq il-persuni taxxabbli li jwettqu kemm tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet li ma jagħtux id-dritt għal tnaqqis, li jiddeterminaw l-ammont tat-taxxa fuq il-valur miżjud deduċibbli bl-applikazzjoni ta' proporzjon, stabbilit b'konformità mal-Artikolu 19 ta' din id-direttiva, fir-rigward tal-oġġetti u tas-servizzi kollha akkwistati, inklużi l-oġġetti u s-servizzi użati esklużivament sabiex isiru kemm tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet li ma jagħtux dan id-dritt.

44 — Ara s-sentenza tat-8 ta' Novembru 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 16). Ara wkoll is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 52), u tal-10 ta' Lulju 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 27).

45 — Ara l-punt 30 ta' dawn il-konklużjonijiet.

46 — Ma nistax nikkondividi l-argument sostnut mill-Kummissjoni li jgħid li d-deroga prevista fil-punt (d) tippermetti tali leġiżlazzjoni, minħabba li tali leġiżlazzjoni ma għandhiex ħlief natura derogatorja u twassal għal riżultati iktar preċiżi mill-proporzjoni "standard" previst fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva. Fl-opinjoni tiegħi, tali leġiżlazzjoni essenzjalment twassal għal riżultati inqas preċiżi u konsegwetement, tmur kontra l-għan tan-newtralità fiskali li jfittxu d-derogi previsti fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva.

47 — Ara l-punti 54 u 55 ta' dawn il-konklużjonijiet.