Ġabra tal-ġurisprudenza

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

5 ta’ Marzu 2020*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 132(1)(b) – Eżenzjonijiet – Sptar u kura medika – Sptarijiet – Servizzi mogħtija taħt kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma’ dawk applikabbli għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku – Artikoli 377 u 391 – Derogi – Dritt ta’ għażla għall-applikazzjoni tas-sistema ta’ tassazzjoni – Żamma tat-tassazzjoni – Tibdil fil-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju ta’ attivitajiet professjonali”

Fil-Kawża C-211/18,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari taħt l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (it-Tribunal tal-Arbitraġġ Fiskali (iċ-Ċentru ta’ Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall), permezz ta’ deċiżjoni tad-19 ta’ Frar 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-26 ta’ Marzu 2018, fil-proċedura

**Idealmed III – Serviços de Saúde SA**

vs

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

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

komposta minn M. Safjan, President tal-Awla, L. Bay Larsen (Relatur) u C. Toader, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-17 ta’ Ġunju 2019,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Idealmed III – Serviços de Saúde SA, minn J. P. Lampreia u F. Antas, advogados,

– għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques u P. Barros da Costa, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Afonso u N. Gossement, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-10 ta’ Ottubru 2019,

* Lingwa tal-kawża: il-Portugiż.

tagħti l-preżenti

## Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(b) kif ukoll tal-Artikoli 377 u 391 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Idealmed III – Serviços de Saúde SA (iktar 'il quddiem "Idealmed") u l-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Awtorità Fiskali u tad-Dwana, il-Portugall) dwar id-deċiżjoni ta' din tal-aħħar li timponi fuq Idealmed il-ħlas ta' somma li tikkorrispondi għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imnaqqsa fil-kuntest tas-servizzi mediċi li hija pprovdiet bejn l-2014 u l-2016 kif ukoll il-ħlas ta' interessi kumpensatorji u moratorji relatati magħhom.

### Il-kuntest ġuridiku

#### *Id-Direttiva 2006/112*

3 Il-premessa 7 tad-Direttiva 2006/112 tistabbilixxi:

"Is-sistema komuni ta' VAT għandha twassal, anki jekk ir-rati u l-eżenzjonijiet ma jkunux armonizzati b'mod sħiħ, għal newtralità fil-kompetizzjoni, b'mod li fit-territorju ta' kull pajjiż merkanzija u servizzi simili jġorru l-istess piż ta' taxxa, hu x'inhu t-tul tal-produzzjoni u l-katina tad-distribuzzjoni."

4 L-Artikolu 132(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[...]

b) sptar u kura medika u attivitajiet relatati mill-viċin immexxija minn korpi regolati mid-dritt pubbliku jew, skond kondizzjonijet soċjali komparabbli ma' dawk applikabbli għal korpi regolati mid-dritt pubbliku, minn sptarijiet, ċentri għat-trattament mediku jew djanjosi u stabblimenti oħrajn ta' natura simili debitament rikonoxxuti;

[...]

g) il-provvista ta' servizzi u ta' merkanzija marbuta mill-qrib ma' l-assistenza u x-xogħol tas-sigurtà soċjali, inklużi dawk provduti mid-djar ta' l-anzjani, minn korpi regolati mid-dritt pubbliku jew minn korpi oħrajn rikonoxxuti mill-Istat Membru konċernat bħala ddedikati għall-benessere soċjali;

[...]"

5 L-Artikolu 133 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"L-Istati Membri jistagħu jagħmlu l-għoti lil korpi għajr dawk regolati mid-dritt pubbiku ta' kull eżenzjoni pprovduta fil-punti (b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) ta' l-Artikolu 132(1) soġġett għal kull każ individwali għal wieħed jew iżjed mill-kondizzjonijet li ġejjin:

a) il-korpi in kwistjoni m'għandhomx jimmiraw sistemikament biex jagħmlu profitt, u kwalunkwe ammonti żejda li mandanakollu jirriżultaw m'għandhomx jiġu mqassma, imma għandhom ikunu assenjati għall-kontinwament u għat-titjib tas-servizzi pprovduti;

[…]

(ċ) dawn il-korpi għandhom iżommu prezzijiet approvati mill-awtoritajiet pubbliċi jew li ma jeċċedux it-tali prezzijiet approvati jew, fir-rigward ta' dawk is-servizzi li m'humiex soġġetti għall-approvazzjoni, prezzijiet inqas minn dawk miżmuma għal servizzi simili minn impriżi kummerċjali soġġetti għall-VAT;

[…]"

6 Skont l-Artikolu 377 tal-istess direttiva:

"Il-Portugall jista' jkompli jeżenta t-transazzjonijiet elenkati fil-punti (2), (4), (7), (9), (10), u (13) ta' l-Anness X, il-Parti B, skond il-kondizzjonijiet li japplikaw f'dak l-Istat Membru fl-1 ta' Jannar 1989."

7 L-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112 huwa fformulat kif ġej:

"L-Istati Membri li jeżentaw it-transazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 371, 375, 376 jew 377, l-Artikolu 378(2), l-Artikolu 379(2) jew l-Artikoli 380 sa 390 jistgħu jagħtu lill-persuni taxxabbli d-dritt li jagħżlu li jintaxxaw dawk it-transazzjonijiet."

8 L-Anness X ta' din id-direttiva, intitolat "Lista ta' transazzjonijiet koperti mid-derogi msemmija fl-Artikoli 370 u 371 u fl-Artikoli 375 sa 390", isemmi fil-punt 7 tal-Parti B tiegħu, li telenka tranżazzjonijiet li l-Istati Membri jistgħu jkomplu jeżentaw, "transazzjonijiet imwettqa minn sptarijiet li m'humiex koperti mill-punt (b) ta' l-Artikolu 132(1)".

### *Id-dritt Portugiż*

9 L-Artikolu 9(2) tal-Código do IVA (il-Kodiċi tal-VAT) jipprevedi li huma eżentati mill-VAT "il-provvista ta' servizzi mediċi u sanitarji u l-attivitajiet li huma marbuta mill-qrib magħhom minn sptarijiet, kliniċi, ċentri mediċi u stabbilimenti simili oħra".

10 L-Artikolu 12 ta' dan il-kodiċi, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mid-decreto-lei n° 102/2008 (id-Digriet-Liġi Nru 102/2008) tal-20 ta' Ġunju 2008, jipprovdi:

"1. Jistgħu jirrinunzjaw għall-eżenzjoni u jagħżlu t-tassazzjoni tal-attivitajiet tagħhom

[…]

b) l-isptarijiet, il-kliniċi, iċ-ċentri mediċi u l-istabbilimenti simili l-oħra, li ma jappartjenux għal persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt pubbliku jew minn istituzzjonijiet privati integrati fis-sistema nazzjonali tas-saħħa, li jipprovdu servizzi mediċi u sanitarji u attivitajiet li huma marbuta mill-qrib magħhom;

2. Id-dritt ta' għażla għandu jiġi eżerċitat permezz tal-preżentata, ma' kull dipartiment tat-taxxi jew post ieħor legalment awtorizzat, tad-dikjarazzjoni ta' bidu ta' attività jew ta' modifika tagħha, skont il-każ, u dan jidħol fis-seħħ mid-data tal-preżentata tagħha.

3. Fejn id-dritt ta' għażla jiġi eżerċitat konformement mal-paragrafi preċedenti, il-persuna taxxabbli jkollha tibqa' taħt is-sistema li hija għażlet għal mill-inqas ħames snin u, ladarba jiskadi dan il-perijodu, jekk tkun tixtieq terġa' tibbenefika mis-sistema ta' eżenzjoni, hija għandha:

a) tippreżenta, matul Jannar ta' waħda mis-snin ta' wara dik li fiha spiċċa t-terminu tas-sistema ta' għażla, id-dikjarazzjoni msemmija fl-Artikolu 32, li jkollha effett mill-1 ta' Jannar tas-sena tal-preżentata tagħha;

[...]"

11 Il-lei nº 7-A/2016 (il-Liġi Nru 7-A/2016) tat-30 ta' Marzu 2016 emendat l-Artikolu 12(1) tal-imsemmi kodiċi, li issa jaqra kif ġej:

"Jistgħu jirrinunzjaw għall-eżenzjoni u jagħżlu t-tassazzjoni tal-attivitajiet tagħhom

[...]

b) il-persuni taxxabbli, imsemmija fl-Artikolu 9(2), li ma humiex persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt pubbliku, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi mediċi u sanitarji u l-attivitajiet li huma marbuta mill-qrib magħhom li ma jirriżultawx minn ftehimiet konklużi mal-Istat, fil-kuntest tas-sistema tas-saħħa, konformement mal-liġi dwar is-saħħa rilevanti".

**Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari**

12 Idealmed hija kumpannija li tmexxi u topera, bi skop ta' lukru, ħames ċentri tas-saħħa, li joffru b'mod partikolari servizzi mediċi, kura tal-infermiera kif ukoll servizzi dijanjostiċi, analiżi kliniċi u fiżjoterapija.

13 Fid-dikjarazzjoni tagħha ta' bidu ta' attività, ippreżentata fis-6 ta' Jannar 2012, din il-kumpannija wriet ix-xewqa tagħha li tagħżel is-sistema normali ta' tassazzjoni tal-VAT.

14 Mix-xahar ta' Settembru 2012, Idealmed ikkonkludiet ftehimiet ma' awtoritajiet pubbliċi, li kienu jipprevedu *inter alia* l-provvista ta' servizzi ta' kura bi prezzijiet stabbiliti minn qabel.

15 Wara awditu, l-Awtorità Fiskali u tad-Dwana kkonstatat li, bejn ix-xahar ta' April 2014 u x-xahar ta' Ġunju 2016, parti kbira mill-attività medika ta' Idealmed ġiet eżerċitata fil-kuntest ta' dawn il-ftehimiet. Minn dan, din l-awtorità ddeduċiet li din l-attività kellha tiġi eżentata, mingħajr ma Idealmed setgħet tirrinunzja għall-benefiċċju ta' tali eżenzjoni, u li din il-kumpannija kienet għalhekk indebitament naqqset il-VAT imħallsa fil-kuntest tal-eżerċizzju tal-imsemmija attività.

16 Wara dan l-awditu, l-Awtorità Fiskali u tad-Dwana adottat deċiżjoni li temenda *ex officio* l-istatus ta' Idealmed fir-rigward tal-VAT b'effett mill-1 ta' Ottubru 2012 u li timponi fuq din il-kumpannija l-obbligu li tħallas somma li tikkorrispondi għall-ammont tal-VAT imnaqqas indebitament, jiġifieri EUR 2 009 944.90, flimkien mal-interessi relatati.

17 Fis-27 ta' Ġunju 2017, Idealmed ippreżentat talba sabiex jiġi kkostitwit tribunal ta' arbitraġġ fil-qasam fiskali, sabiex tiġi kkonstatata l-illegalità ta' din id-deċiżjoni.

18 Huwa f'dan il-kuntest li t-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (it-Tribunal tal-Arbitraġġ Fiskali (iċ-Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall) iddeċieda li jissospendi l-proċedura quddiemu u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva [2006/112] jipprekludi sptar proprjetà ta' kumpannija rregolata mid-dritt privat, li kkonkludiet ftehimiet għall-provvista ta' servizzi ta' assistenza medika mal-Istat u ma' persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt pubbliku, milli jitqies li beda jopera taħt kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għal korpi rregolati mid-dritt pubbliku, kif previst f'tali dispożizzjoni, meta l-kundizzjonijiet li ġejjin jiġu ssodisfatti:

– iktar minn 54.5 % tad-dħul, inkluż l-ammonti ffatturati lill-utenti benefiċjarji rilevanti, jiġi minn korpi tal-Istat u sottosistemi tas-saħħa pubblika, bi prezzijiet stipulati fil-ftehimiet konklużi magħhom;

– iktar minn 69 % tal-utenti huma benefiċjarji ta' sottosistemi tas-saħħa pubblika jew jirċievu servizzi pprovduti fil-qafas ta' ftehimiet konklużi ma' korpi tal-Istat;

– iktar minn 71 % tas-servizzi mediċi jitwettqu fil-qafas tal-ftehimiet konklużi ma' sottosistemi tas-saħħa pubblika u ma' korpi tal-Istat; u

– l-attività magħmula għandha importanza kbira mill-perspettiva tal-interess pubbliku ġenerali?

2) Fid-dawl tal-fatt li, skont l-Artikolu 377 tad-Direttiva [2006/112], il-Portugall għażel li jkompli jeżenta mill-VAT it-tranżazzjonijiet magħmula mill-isptarijiet mhux imsemmija fl-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva u ta lil tali persuni taxxabbli d-dritt ta' għażla għall-intaxxar tal-imsemmija tranżazzjonijiet fis-sens tal-Artikolu 391 tad-Direttiva [2006/112], bil-kundizzjoni li jibqgħu jkunu suġġetti għal tali skema ta' tassazzjoni għal perijodu minimu ta' ħames snin u bil-possibbiltà li jerġgħu jibbenefikaw mill-iskema ta' eżenzjoni biss jekk jagħmlu dikjarazzjoni espressa għal dak l-għan, l-imsemmi Artikolu 391 u/jew il-prinċipji ta' protezzjoni tad-drittijiet kweżiti u tal-aspettattivi leġittimi, ta' ugwaljanza, ta' nondiskriminazzjoni, ta' newtralità u ta' nuqqas ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni fir-rigward tal-utenti u tal-persuni taxxabbli li huma korpi rregolati mid-dritt pubbliku, jipprekludu lill-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Amministrazzjoni Finanzjarja Portugiża, iktar 'il quddiem l-'Amministrazzjoni Finanzjarja Portugiża') milli timponi l-iskema ta' eżenzjoni qabel ma jiddekorri l-perijodu msemmi iktar 'il fuq, peress li tqis li l-persuna taxxabbli bdiet tipprovdi servizzi taħt kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għal korpi rregolati mid-dritt pubbliku?

3) L-Artikolu 391 tad-Direttiva [2006/112] u/jew il-prinċipji msemmija iktar 'il fuq jipprekludu liġi ġdida milli tirrikjedi l-applikazzjoni tal-iskema ta' eżenzjoni għall-persuni taxxabbli li preċedentement għażlu l-iskema ta' tassazzjoni, qabel ma jiddekorri l-perijodu ta' ħames snin?

4) L-Artikolu 391 tad-Direttiva [2006/112] u/jew il-prinċipji msemmija iktar 'il fuq jipprekludu leġiżlazzjoni li tipprovdi li persuna taxxabbli li għażlet l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni, għaliex fiż-żmien meta għażlet dik l-iskema ma kinitx qiegħda tipprovdi servizzi ta' kura tas-saħħa taħt kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għal korpi rregolati mid-dritt pubbliku, tista' tkompli tkun suġġetta għal tali skema jekk tibda tipprovdi tali servizzi taħt kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għal korpi rregolati mid-dritt pubbliku?"

## Fuq id-domandi preliminari

### *Fuq l-ewwel domanda*

19 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-kura fi sptarijiet u l-kura medika kif ukoll l-attivitajiet marbuta mill-qrib magħhom, ipprovduti minn organi rregolati mid-dritt pubbliku jew, f'kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għal dawn tal-aħħar, minn sptarijiet, ċentri tal-kura medika u tad-dijanjostika u stabbilimenti simili oħra debitament irrikonoxxuti.

20 Mill-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni jirriżulta li l-eżenzjoni tas-servizzi ta' kura pprovduti minn sptarijiet privati hija suġġetta għall-kundizzjoni li dawn is-servizzi jkunu pprovduti f'kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għal organi rregolati mid-dritt pubbliku.

21 Peress li dan ir-rekwiżit huwa relatat mas-servizzi pprovduti u mhux mal-fornitur ikkonċernat, il-proporzjon tas-servizzi ta' kura pprovduti f'kundizzjonijiet soċjali paragunabbli, fis-sens tal-imsemmija dispożizzjoni, meta mqabbel mal-attività kollha ta' dan il-fornitur ma huwiex rilevanti għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(b) tal-imsemmija direttiva.

22 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jitqies li, permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru jistgħu jieħdu inkunsiderazzjoni, sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat, li huma ta' natura ta' interess ġenerali, humiex żgurati f'kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-istess dispożizzjoni, il-fatt li dawn is-servizzi huma pprovduti fil-kuntest ta' ftehimiet konklużi ma' awtoritajiet pubbliċi ta' dan l-Istat Membru, bi prezzijiet stabbiliti permezz ta' dawn il-ftehimiet u li l-ispejjeż tagħhom huma parzjalment sostnuti mill-istituzzjonijiet ta' sigurtà soċjali tal-imsemmi Stat Membru.

23 F'dan ir-rigward, qabel kollox għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 13A(1)(b) u (g) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), u l-Artikolu 132(1)(b) u (g) tad-Direttiva 2006/112, li r-redazzjoni tiegħu hija, essenzjalment, identika għal dik tal-ewwel waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet, għandhom jiġu interpretati bl-istess mod u li, għaldaqstant, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar din l-ewwel dispożizzjoni hija rilevanti sabiex tingħata risposta għad-domandi dwar l-interpretazzjoni tat-tieni waħda (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Ġunju 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punt 27).

24 Fir-rigward tal-kunċett ta' "kundizzjonijiet soċjali paragunabbli", fis-sens tal-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, għandu jiġi kkonstatat li din id-dispożizzjoni ma tiddefinixxix preċiżament l-aspetti tas-servizzi ta' kura kkonċernati li għandhom jiġu pparagunati għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-applikabbiltà tagħha.

25 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, fl-ewwel lok, li l-għan tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 132(1) tad-Direttiva 2006/112, fl-intier tagħhom, jikkonsisti fl-eżenzjoni mill-VAT ta' ċerti attivitajiet ta' interess ġenerali, sabiex jiġi ffaċilitat l-aċċess għal ċerti servizzi kif ukoll il-provvista ta' ċerti beni, billi jiġu evitati l-ispejjeż addizzjonali li jirriżultaw mill-issuġġettar tagħhom għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Novembru 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 Għaldaqstant, in-natura ta' interess ġenerali tas-servizzi tikkostitwixxi element rilevanti li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura ta' sptar privat jaqgħux taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva.

27 Fit-tieni lok, mill-punt (c) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 133 tal-imsemmija direttiva jirriżulta li l-Istati Membri jistgħu jissuġġettaw l-għoti tal-eżenzjonijiet previsti b'mod partikolari fl-Artikolu 132(1)(b) u (g) tal-istess direttiva lil organi li ma humiex dawk irregolati mid-dritt pubbliku għall-osservanza tal-kundizzjoni li dawn l-organi għandhom japplikaw prezzijiet approvati mill-awtoritajiet pubbliċi jew li ma jeċċedux tali prezzijiet jew, fir-rigward ta' servizzi li ma jistgħux jiġu approvati, prezzijiet inqas minn dawk mitluba għal servizzi simili minn impriżi kummerċjali suġġetti għall-VAT.

28 Peress li l-leġiżlatur tal-Unjoni għamel l-element relatat mal-iffissar tal-prezzijiet tas-servizzi minn ftehim konkluż mal-awtoritajiet pubbliċi ta' Stat Membru kundizzjoni fakultattiva li l-Istati Membri jistgħu jagħżlu li japplikaw jew le għall-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, l-assenza ta' tali element ma jistax ikun ta' natura li jeskludi l-benefiċċju ta' din l-eżenzjoni (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 40).

29 Madankollu, tali element jibqa' rilevanti sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura ta' sptar privat humiex ipprovduti f'kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk li japplikaw għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-21 ta' Jannar 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punt 38).

30 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jitqies li l-element fir-rigward tal-iffissar tal-prezzijiet tas-servizzi permezz ta' ftehim konkluż mal-awtoritajiet pubbliċi ta' Stat Membru jikkostitwixxi element li jista' jittieħed inkunsiderazzjoni sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura ta' sptar privat humiex ipprovduti f'kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112.

31 Fit-tielet lok, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-modalitajiet ta' teħid ta' responsabbiltà għal servizzi mill-istituzzjonijiet tas-sigurtà soċjali ta' Stat Membru huma rilevanti fil-kuntest tal-eżami tal-komparabbiltà tal-kundizzjonijiet li fihom dawn is-servizzi huma pprovduti fis-sens ta' din id-dispożizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Ġunju 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punti 69 u 70).

32 Fid-dawl ta' dak li ntqal, ir-risposta li għandha tingħata għall-ewwel domanda hija li l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru jistgħu jieħdu inkunsiderazzjoni, sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat, li huma ta' natura ta' interess ġenerali, humiex żgurati f'kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-istess dispożizzjoni, il-fatt li dawn is-servizzi huma pprovduti fil-kuntest ta' ftehimiet konklużi ma' awtoritajiet pubbliċi ta' dan l-Istat Membru, bi prezzijiet stabbiliti permezz ta' dawn il-ftehimiet u li l-ispejjeż tagħhom huma parzjalment sostnuti mill-istituzzjonijiet ta' sigurtà soċjali tal-imsemmi Stat Membru.

### *Fuq it-tieni sar-raba' domanda*

33 Permezz tat-tieni sar-raba' domanda tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-Artikolu 377 tagħha u mal-prinċipji ta' aspettattivi leġittimi, ta' ċertezza legali kif ukoll ta' newtralità fiskali, għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi l-eżenzjoni mill-VAT tas-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat li jaqgħu taħt l-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva minħabba tibdil

fil-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju tal-attivitajiet tiegħu li jkunu seħħew wara li dan għażel sistema ta' tassazzjoni prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali tal-Istat Membru kkonċernat li tipprevedi l-obbligu, għal kull persuna taxxabbli li tagħmel din l-għażla, li tibqa' suġġetta għall-imsemmija sistema għal ċertu terminu, meta tali terminu jkun għadu ma skadiex.

34 Għandu jitfakkar li s-sistema komuni tal-VAT hija r-riżultat ta' armonizzazzjoni progressiva tal-leġiżlazzjonijiet nazzjonali fil-kuntest tal-Artikoli 113 u 115 TFUE. Kif ikkonstatat diversi drabi l-Qorti tal-Ġustizzja, din l-armonizzazzjoni, kif imwettqa minn direttivi suċċessivi, u, b'mod partikolari, mid-Direttiva 77/388, għadha biss armonizzazzjoni parzjali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Frar 2015, VDP Dental Laboratory *et*, C-144/13 u C-160/13, EU:C:2015:116, punt 60 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Fil-fatt, skont l-Artikolu 370 tagħha, id-Direttiva 2006/112 awtorizzat lill-Istati Membri li jkomplu jżommu ċerti dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom preċedenti għal din id-direttiva li, mingħajr l-imsemmija awtorizzazzjoni, ikunu inkompatibbli magħha (sentenza tas-26 ta' Frar 2015, VDP Dental Laboratory *et*, C-144/13 u C-160/13, EU:C:2015:116, punt 61 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 F'dan il-kuntest, l-Artikolu 377 ta' din id-direttiva, moqri flimkien mal-punt 7 tal-Parti B tal-Anness X tal-imsemmija direttiva, jawtorizza lir-Repubblika Portugiża li tkompli teżenta t-tranżazzjonijiet imwettqa mill-isptarijiet li ma humiex imsemmija fl-Artikolu 132(1)(b) tal-istess direttiva, skont il-kundizzjonijiet li kienu jeżistu f'dan l-Istat Membru fl-1 ta' Jannar 1989.

37 Barra minn hekk, l-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112 jawtorizza lill-Istati Membri li jeżentaw it-tranżazzjonijiet imsemmija fid-dispożizzjonijiet iċċitati fih, fosthom l-Artikolu 377 ta' din id-direttiva, sabiex jagħtu lill-persuni taxxabbli kkonċernati l-possibbiltà li jagħżlu t-tassazzjoni tal-imsemmija tranżazzjonijiet.

38 Għalhekk, minn qari flimkien tal-Artikoli 377 u 391 tal-imsemmija direttiva kif ukoll tal-punt 7 tal-Parti B tal-Anness X tagħha, jirriżulta li l-possibbiltà ta' għażla għat-tassazzjoni prevista fl-Artikolu 391 tal-istess direttiva tikkonċerna biss it-tranżazzjonijiet ta' sptarijiet li ma jaqgħux taħt l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112. Issa, din l-aħħar dispożizzjoni timponi fuq l-Istati Membri li jeżentaw is-servizzi li jaqgħu taħtha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Ġunju 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punt 56).

39 Minn dan isegwi li, mill-mument meta sptar privat jipprovdi servizzi li jaqgħu taħt l-Artikolu 132(1)(b) tal-istess direttiva, għandha tiġi applikata s-sistema ta' eżenzjoni għal dawn is-servizzi, anki jekk huwa kien għażel is-sistema ta' tassazzjoni fir-rigward ta' attivitajiet li ma kinux koperti mill-imsemmija dispożizzjoni.

40 Għaldaqstant, l-Istati Membri ma jistgħux jibbażaw ruħhom fuq l-Artikoli 377 u 391 tad-Direttiva 2006/112 sabiex jiġġustifikaw iż-żamma tat-tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' persuna taxxabbli, jekk din kellu jkollha l-konsegwenza li t-tranżazzjonijiet tagħha ma jkunux eżentati minkejja li jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva.

41 Barra minn hekk, fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, imfakkar fil-premessa 7 tal-imsemmija direttiva, li servizzi simili, li huma għalhekk f'kompetizzjoni bejniethom, ma jiġux ittrattati b'mod differenti mill-aspett tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Settembru 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata), il-fatt li, fil-passat, il-persuna taxxabbli kkonċernata wettqet servizzi oħra li fir-rigward tagħhom hija bbenefikat minn sistema fiskali partikolari, ma huwiex intiż, bħala prinċipju, li jbiddel it-trattament fiskali tas-servizzi li hija pprovdiet sussegwentement f'kundizzjonijiet soċjali differenti.

42 Bl-istess mod, il-fatt li l-leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi tali possibbiltà ta' għażla għas-sistema ta' tassazzjoni ta' attivitajiet tobbliga lill-persuna taxxabbli li tibqa' suġġetta għal din is-sistema għal ċertu terminu, li għadu ma skadiex, ma jaffettwax it-trattament fiskali tas-servizzi li jaqgħu taħt l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, peress li tali possibbiltà tapplika biss għat-tranżazzjonijiet li ma humiex koperti minn din id-dispożizzjoni.

43 Barra minn hekk, tali interpretazzjoni ma hijiex ikkontestata mill-prinċipji ta' aspettattivi leġittimi jew ta' ċertezza legali.

44 Fir-rigward tal-prinċipju ta' aspettattivi leġittimi, għandu jitfakkar li d-dritt li jiġi invokat dan il-prinċipju japplika għal kull individwu li awtorità amministrattiva tkun ħolqitlu aspettattivi bbażati fuq garanziji preċiżi li hija tkun tatu (sentenza tal-21 ta' Frar 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 Issa, il-fatt li l-leġiżlazzjoni nazzjonali li ppermettiet lil persuna taxxabbli li tagħżel it-tassazzjoni tal-attivitajiet tagħha tikkundizzjona l-eżerċizzju ta' tali għażla bl-obbligu tagħha li tibqa' suġġetta għas-sistema magħżula għal ċertu terminu ma jistax joħloq aspettattiva leġittima fir-rigward ta' din il-persuna taxxabbli li l-awtoritajiet kompetenti ser iżommu din is-sistema fil-każ ta' tibdil fil-kundizzjonijiet li fihom hija teżerċita l-attivitajiet tagħha.

46 Fir-rigward tal-prinċipju ta' ċertezza legali, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan ma jipprekludix li l-amministrazzjoni fiskali tipproċedi, fit-terminu ta' preskrizzjoni, għal aġġustament tal-VAT fir-rigward tat-taxxa mnaqqsa jew ta' servizzi diġà mwettqa, li kellhom jiġu suġġetti għal din it-taxxa (sentenza tat-12 ta' Ottubru 2016, Nigl *et*, C-340/15, EU:C:2016:764, punt 48).

47 Għaldaqstant, tali prinċipju ma jipprekludix lill-amministrazzjoni fiskali milli tevalwa s-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli li kienet għażlet it-tassazzjoni tal-attivitajiet tagħha u li, fi tmiem din l-evalwazzjoni, din l-amministrazzjoni tipproċedi għal aġġustament tal-VAT fir-rigward tat-taxxa mnaqqsa għal servizzi li din il-persuna taxxabbli pprovdiet wara li eżerċitat id-dritt tagħha ta' għażla, meta hija tasal għall-konklużjoni li dawn is-servizzi jaqgħu taħt l-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva u kellhom jiġu eżentati konformement ma' din id-dispożizzjoni.

48 Minn dan isegwi li r-risposta li għandha tingħata għat-tieni sar-raba' domanda hija li l-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-Artikolu 377 tagħha u mal-prinċipji ta' aspettattivi leġittimi, ta' ċertezza legali kif ukoll ta' newtralità fiskali, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix l-eżenzjoni mill-VAT tas-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat li jaqgħu taħt l-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva minħabba tibdil fil-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju tal-attivitajiet tiegħu li jkunu seħħew wara li dan għażel sistema ta' tassazzjoni prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali tal-Istat Membru kkonċernat li tipprevedi l-obbligu, għal kull persuna taxxabbli li tagħmel din l-għażla, li tibqa' suġġetta għall-imsemmija sistema għal ċertu terminu, meta tali terminu jkun għadu ma skadiex.

**Fuq l-ispejjeż**

49 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, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Is-Sitt Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru jistgħu jieħdu inkunsiderazzjoni, sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat, li huma ta' natura ta' interess ġenerali, humiex żgurati f'kundizzjonijiet soċjali paragunabbli ma' dawk applikabbli għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-istess dispożizzjoni, il-fatt li dawn is-servizzi huma pprovduti fil-kuntest ta' ftehimiet konklużi ma' awtoritajiet pubbliċi ta' dan l-Istat Membru, bi prezzijiet stabbiliti permezz ta' dawn il-ftehimiet u li l-ispejjeż tagħhom huma parzjalment sostnuti mill-istituzzjonijiet ta' sigurtà soċjali tal-imsemmi Stat Membru.**

2) **L-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-Artikolu 377 tagħha u mal-prinċipji ta' aspettattivi leġittimi, ta' ċertezza legali kif ukoll ta' newtralità fiskali, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud tas-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat li jaqgħu taħt l-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva minħabba tibdil fil-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju tal-attivitajiet tiegħu li jkunu seħħew wara li dan għażel sistema ta' tassazzjoni prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali tal-Istat Membru kkonċernat li tipprevedi l-obbligu, għal kull persuna taxxabbli li tagħmel din l-għażla, li tibqa' suġġetta għall-imsemmija sistema għal ċertu terminu, meta tali terminu jkun għadu ma skadiex.**

Firem