Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

30 ta' Settembru 2021*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 392 – Skema ta' tassazzjoni fuq il-marġni – Kamp ta' applikazzjoni – Trasferiment ta' proprjetajiet immobbli u ta' artijiet għall-iżvilupp mixtrija bil-għan li jinbiegħu mill-ġdid – Persuna taxxabbli li ma kellhiex id-dritt għal tnaqqis meta akkwistat il-proprjetajiet immobbli – Bejgħ mill-ġdid suġġett għall-VAT – Kunċett ta' 'artijiet għall-iżvilupp'"

Fil-Kawża C-299/20,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat, Franza), b'deċiżjoni tal-25 ta' Ġunju 2020, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-6 ta' Lulju 2020, fil-proċedura

Icade Promotion SAS, li kienet Icade Promotion Logement SAS,

vs

Ministeru għall-Azzjoni u għall-Kontijiet Pubbliċi,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn J.-C. Bonichot, President tal-Awla, R. Silva de Lapuerta (Relatriċi), Viċi Presidenta tal-Qorti tal-Ġustizzja, L. Bay Larsen, C. Toader u M. Safjan, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: A. Rantos,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Icade Promotion SAS, li kienet Icade Promotion Logement SAS, minn P. Tournès u A. Abadie, avocats,

– għall-Gvern Franċiż, minn E. de Moustier u É. Toutain, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn F. Dintilhac u A. Armenia, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Franċiż.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-20 ta’ Mejju 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 392 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, iktar ’il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ tilwima bejn Icade Promotion SAS, li kienet Icade Promotion Logement SAS, u l-Ministeru għall-Azzjoni u għall-Kontijiet Pubbliċi (Franza) (iktar ’il quddiem l-“amministrazzjoni fiskali”) rigward ir-rifjut ta’ din l-amministrazzjoni msemmija l-aħħar li tħallas lura it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), imħallsa minn din il-kumpannija, relatata ma’ bejgħ ta’ artijiet għall-iżvilupp lil individwi matul is-snin 2007 u 2008.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva tal-VAT

3 L-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

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

a) il-provvista ta’ merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali”.

4 L-Artikolu 9(1) ta’ din id-direttiva jipprevedi:

“‘Persuna taxxabbli’ għandha tfisser kull persuna li, b’mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x’ikun l-iskop jew ir-riżultati ta’ dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta’ produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala ‘attività ekonomika’. L-isfruttament ta’ proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta’ dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b’mod partikolari titqies bħala attività ekonomika.”

5 L-Artikolu 12 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"1. L-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw bħala persuna taxxabbli lil kull min iwettaq transazzjoni, fuq bażi okkażjonali, li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fit–tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1) u partikolarment waħda mit-transazzjonijiet li ġejjin:

(a) il–provvista [it-trasferiment], qabel l-ewwel okkupazzjoni, ta' bini jew parti minn bini u ta' l-art li fuqha jinstab il-bini;

(b) il-provvista ta' art għall-bini.

2. Għall-finijiet tal-paragrafu 1(a), 'bini' għandha tfisser kull struttura fissa ma' jew fl-art.

L-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu r-regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-kriterju msemmi fil-paragrafu 1(a) għal bdil ta' bini u jistgħu jistabbilixxu t-tifsira ta' 'l-art li fuqha jinstab il-bini'.

L-Istati Membri jistgħu japplikaw kriterji oħra barra dak ta' l-ewwel okkupazzjoni, bħalma huwa l-perijodu ta' żmien bejn id-data tat-tlestija tal-bini u d-data ta' l-ewwel provvista, jew il-perijodu bejn id-data ta' l-ewwel okkupazzjoni u d-data tal-provvista sussegwenti, sakemm dawk il-perijodi ma jaqbżux il-ħames snin u s-sentejn.

3. Għall-finijiet tal-paragrafu 1(b), 'art għall-bini [art għall-iżvilupp]' għandha tfisser kull art mhux żviluppata jew art żviluppata meqjusa bħala tali mill-Istati Membri."

6 Skond l-Artikolu 73 tal-istess direttiva

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

7 L-Artikolu 135 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

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

[…]

(j) il-provvista [it-trasferiment] ta' bini jew partijiet minnu, u ta' l-art li fuqha hija tinsab, ħlief il-provvista msemmija fil-punt (a) ta' l-Artikolu 12(1);

(k) il-provvista ta' art li ma nbnietx ħlief il-provvista ta' art tal-bini [art għall-iżvilupp] kif imsemmi fil-punt (b) ta' l-Artikolu 12(1);

[…]"

8 L-Artikolu 137(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

"L-Istati Membri jistgħu iħallu lil persuni taxxabbli dritt ta' għażla għat-tassazzjoni fir-rigward tat-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

(b) il-provvista [it-trasferiment] ta' bini jew partijiet minnu, u ta' l-art li fuqha jinsab il-bini, ħlief il-provvista msemmija fil-punt (a) ta' l-Artikolu 12(1);

(ċ) il-provvista ta' art li ma nbnietx ħlief il-provvista ta' art għall-bini [art għall-iżvilupp] msemmija fil-punt (b) ta' l-Artikolu 12(1);

[…]"

9 Taħt it-Titolu XIII tal-imsemmija direttiva, intitolat "Derogi", il-Kapitolu 1, intitolat "Derogi li japplikaw sa l-adozzjoni ta' arranġamenti definittivi", jinkludi l-Artikolu 392, li jipprovdi:

"L-Istati Membri jistgħu jipprovdu li, fir-rigward tal-provvista [trasferiment] ta' bini u art tal-bini [art għall-iżvilupp] mixtrija għall-iskop ta' bejgħ mill-ġdid minn persuna taxxabbli li għaliha l-VAT fuq ix-xiri ma setgħetx titnaqqas, l-ammont taxxabbli għandu jkun id-differenza bejn il-prezz tal-bejgħ u l-prezz tax-xiri."

Ir-Regolament ta' Implimentazzjoni Nru 282/2011

10 Ir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011 tal-15 ta' Marzu 2011 li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2011, L 77, p. 1), kif emendat bir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 1042/2013 tas-7 ta' Ottubru 2013 (ĠU 2013, L 284, p. 1) (iktar 'il quddiem ir-"Regolament ta' Implimentazzjoni Nru 282/2011"), jipprovdi, fl-Artikolu 13b tiegħu:

"Għall-applikazzjoni tad-Direttiva [tal-VAT], dawn li ġejjin għandhom jitqiesu bħala 'proprjetà immobbli':

[…]

(b) kwalunkwe binja jew struttura mwaħħla b'mod permanenti mal-art jew ġo fiha, fuq jew taħt il-livell tal-baħar, li ma tistax tiġi żmuntata jew imċaqilqa faċilment;

[…]"

11 L-Artikolu 31a tar-Regolament ta' Implimentazzjoni Nru 282/2011 jipprovdi:

"1. Is-servizzi marbutin ma' proprjetà immobbli, kif imsemmi fl-Artikolu 47 tad-Direttiva [tal-VAT], għandhom jinkludu biss dawk is-servizzi li jkollhom biżżejjed konnessjoni diretta ma' dik il-proprjetà. Is-servizzi għandhom jitqiesu bħala li jkollhom biżżejjed konnessjoni diretta ma' proprjetà immobbli fil-każijiet li ġejjin:

(a) fejn ikunu dderivati minn proprjetà immobbli u dik il-proprjetà tkun tifforma element kostitwenti tas-servizz u tkun ċentrali u essenzjali għas-servizzi pprovduti;

(b) fejn dawn jingħataw lil proprjetà immobbli, jew ikunu maħsubin għaliha, u jkollhom bħala objettiv tagħhom bdil legali jew fiżiku ta' dik il-proprjetà.

2. Il-paragrafu 1 għandu jkopri, b'mod partikolari, dawn li ġejjin:

[…]

(d) il-bini ta' strutturi permanenti fuq l-art kif ukoll ix-xogħol ta' bini u ta' twaqqigħ li jsir fuq strutturi permanenti bħal sistemi tal-katusi għall-gass, għall-ilma, għad-dranaġġ u oħrajn bħalhom;

[…]"

Id-dritt Franċiż

12 L-Artikolu 257 tal-code général des impôts (il-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-kawża prinċipali, kien jipprovdi:

"Huma wkoll suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

[…]

6° Bla ħsara għall-paragrafu 7:

a) It-tranżazzjonijiet li jirrigwardaw proprjetajiet immobbli […] u li d-dħul minnhom għandu jiġi inkluż fl-ammonti taxxabbli tat-taxxa fuq id-dħul bħala profitti industrijali u kummerċjali;

[…]

7° It-tranżazzjonijiet li jikkontribwixxu għall-produzzjoni jew għat-trasferiment ta' proprjetajiet immobbli.

Dawn it-tranżazzjonijiet huma taxxabbli anki meta jkunu ta' natura ċivili.

1. Huma previsti b'mod partikolari:

a) Il-bejgħ […] ta' artijiet għall-iżvilupp […];

Huma previsti b'mod partikolari mill-ewwel subparagrafu l-artijiet li għalihom, f'terminu ta' erba' snin mid-data tal-att li fih tirriżulta t-tranżazzjoni, l-akkwirent [...] jikseb il-permess ta' kostruzzjoni jew il-permess ta' żvilupp jew jibda x-xogħlijiet neċessarji sabiex jibni proprjetà immobbli jew grupp ta' proprjetajiet immobbli jew sabiex jibni bini ġdid fuq bini eżistenti.

Dawn id-dispożizzjonijiet ma humiex applikabbli għall-artijiet akkwistati minn persuni fiżiċi bil-għan li jinbnew proprjetajiet immobbli intiżi minn dawn il-persuni għal użu ta' abitazzjoni.

[...]

b) Il-bejgħ ta' proprjetajiet immobbli [...]"

13 Skont l-Artikolu 268 tal-code général des impôts (il-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali:

"F'dak li jirrigwarda t-tranżazzjonijiet previsti fil-paragrafu 6° tal-Artikolu 257, l-ammont taxxabbli tat-taxxa fuq il-valur miżjud għandu jkun ikkostitwit mid-differenza bejn:

a) Minn naħa, il-prezz iddikjarat u l-piżijiet li jiżdiedu miegħu, jew il-valur fis-suq tal-oġġett jekk dan ikun ogħla mill-prezz miżjud bil-piżijiet;

b) Min-naħa l-oħra, [...]

– [...] is-somom li ċ-ċedent ikun ħallas, taħt kwalunkwe titolu, għall-akkwist tal-oġġett;

[...]"

14 L-Artikolu 231(1) tal-Anness II tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, fil-verżjoni tiegħu applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali, jipprovdi:

"Il-persuni indikati fil-[paragrafu 6] tal-Artikolu 257 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi ma jistgħux inaqqsu t-taxxa li kienet ta' piż fuq il-prezz tal-akkwist jew tal-kostruzzjoni tal-proprjetajiet immobbli [...]"

It-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Icade Promotion, li teżerċita attività ta' żviluppatur, akkwistat artijiet mhux żviluppati mingħand persuni mhux suġġetti għall-VAT (individwi jew awtoritajiet lokali). Għalhekk dawn l-akkwisti ma ġewx suġġetti għall-VAT.

16 Inizjalment, wara li qasmet dawn l-artijiet f'lottijiet u wettqet xogħlijiet ta' installazzjoni ta' networks li jservu dawn il-lottijiet, bħat-toroq, in-networks ta' ilma tajjeb għax-xorb, tal-elettriku, tal-gass, tad-dranaġġ jew tat-telekomunikazzjonijiet, Icade Promotion biegħet l-imsemmija lottijiet konnessi b'dan il-mod lil persuni fiżiċi, bħala artijiet għall-iżvilupp, bil-għan li jinbnew proprjetajiet immobbli intiżi għal użu ta' abitazzjoni.

17 Sussegwentement, Icade Promotion issuġġettat dawn it-trasferimenti mwettqa matul il-perijodu mill-1 ta' Jannar 2007 sal-31 ta' Diċembru 2008, għall-iskema tal-VAT fuq il-marġni abbażi tad-dispożizzjonijiet previsti fl-Artikolu 257(6) u fl-Artikolu 268 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi (iktar 'il quddiem l-"iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni").

18 Imbagħad, Icade Promotion talbet, mingħand l-amministrazzjoni fiskali, il-ħlas lura tal-VAT fuq il-marġni, imħallsa fl-ammont ta' EUR 2 826 814 għas-sena 2007 u ta' EUR 2 369 881 għas-sena 2008. Din il-kumpannija sostniet li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni ma setgħux ikunu suġġetti għall-VAT immobiljari abbażi tal-Artikolu 257(7) tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, sa fejn dawn kienu jikkonsistu fit-trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp lil individwi bil-għan li jinbnew proprjetajiet immobbli għal użu ta' abitazzjoni, u li lanqas ma kienu jaqgħu taħt l-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni prevista mid-dispożizzjonijiet magħquda tal-Artikoli 257(6) u 268 tal-istess kodiċi, b'tali mod li ebda VAT ma kellha titħallas.

19 Peress li t-talba tagħha ġiet miċħuda mill-amministrazzjoni fiskali, ir-rikorrenti ppreżentat rikors kontra din iċ-ċaħda quddiem it-tribunal administratif de Montreuil (il-Qorti Amministrattiva ta' Montreuil, Franza), li ċaħdet dan ir-rikors permezz ta' sentenza tas-27 ta' April 2012.

20 Icade Promotion appellat minn dik is-sentenza quddiem il-cour administrative d'appel de Versailles (il-Qorti Amministrattiva tal-Appell ta' Versailles, Franza), li ċaħdet dan l-appell b'sentenza tat-18 ta' Lulju 2014, minħabba l-inammissibbiltà tal-imsemmija talba amministrattiva.

21 Permezz ta' deċiżjoni tat-28 ta' Diċembru 2016, il-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat, Franza), fuq appell ippreżentat minn Icade Promotion, annulla parzjalment is-sentenza tal-cour administrative d'appel de Versailles (il-Qorti Amministrattiva tal-Appell ta' Versailles) u bagħat lura l-kawża quddiem din tal-aħħar li, permezz tat-tieni sentenza tagħha tad-19 ta' Ottubru 2017, ċaħdet fuq il-mertu l-appell ippreżentat minn din il-kumpannija kontra s-sentenza tat-tribunal administratif de Montreuil (il-Qorti Amministrattiva ta' Montreuil) tas-27 ta' April 2012.

22 Icade Promotion imbagħad ippreżentat appell ta' kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju.

23 Sabiex tikkontesta l-issuġġettar tal-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali għall-VAT fuq il-marġni, fuq il-bażi tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 257(6) u tal-Artikolu 268 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, Icade Promotion issostni li l-applikazzjoni għal dan il-bejgħ tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni kienet, minn żewġ aspetti, inkompatibbli mal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT.

24 Fl-ewwel lok, skont ir-rikorrenti, l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT jawtorizza lill-Istati Membri jissuġġettaw it-trasferimenti ta' artijiet għall-iżvilupp għal skema ta' tassazzjoni fuq il-marġni biss meta l-persuna taxxabbli li twettaq tali trasferimenti tkun sostniet il-VAT meta akkwistat l-artijiet, filwaqt li tkun imċaħħda mid-dritt li twettaq tnaqqis ta' din il-VAT. F'dan ir-rigward, Icade Promotion tibbaża ruħha, b'mod partikolari, fuq il-verżjoni bil-lingwa Ingliża tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT li tipprevedi b'mod espliċitu "in-nuqqas ta' possibbiltà ta' tnaqqis tal-VAT" fuq ix-xiri.

25 Fit-tieni lok, skont Icade Promotion, l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT jawtorizza lill-Istati Membri jissuġġettaw it-trasferimenti ta' artijiet għall-iżvilupp għal skema ta' tassazzjoni fuq il-marġni biss meta l-persuna taxxabbli li twettaq tali trasferimenti tillimita ruħha li tixtri u tbigħ mill-ġdid dawn l-artijiet fl-istat attwali tagħhom. Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni ma tapplikax għat-tranżazzjonijiet ta' bejgħ ta' artijiet għall-iżvilupp li, wara l-akkwist tagħhom, kienu s-suġġett ta' konverżjoni.

26 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, sabiex tingħata risposta għal dawn l-argumenti, il-cour administrative d'appel de Versailles (il-Qorti Amministrattiva tal-Appell ta' Versailles) iddeċidiet li l-assenza ta' "dritt għal tnaqqis" meta sar l-akkwist prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT tkopri il-każijiet li fihom l-akkwist ma kienx suġġett għall-VAT. Barra minn hekk, skont

din il-qorti, il-fatt li dan l-artikolu jsemmi t-trasferimenti ta' artijiet għall-iżvilupp "mixtrija għall-iskop ta' bejgħ mill-ġdid" la għandu l-għan u lanqas l-effett li jeskludi x-xiri ta' artijiet mhux mibnija segwit minn bejgħ mill-ġdid bħala artijiet għall-iżvilupp.

27 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat) iddeċieda li jissospendi l-proċeduri quddiemu u li jagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) L-Artikolu 392 tad-[Direttiva tal-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li jirriżerva l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' proprjetajiet immobbli li l-akkwist tagħhom kien suġġett [għall-VAT] mingħajr ma l-persuna taxxabbli li tbiegħhom mill-ġdid kellha d-dritt li tnaqqas din it-taxxa? Jew jippermetti li din l-iskema tiġi applikata għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' proprjetajiet immobbli li l-akkwist tagħhom ma kienx suġġett għal din it-taxxa, għar-raġuni li dan l-akkwist ma jaqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha jew inkella għar-raġuni li, minkejja li jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, dan huwa eżenti minnha?

2) L-Artikolu 392 tad-[Direttiva tal-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li jeskludi l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp fiż-żewġ każijiet segwenti:

– meta dawn l-artijiet, akkwistati mhux mibnija, isiru, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, artijiet għall-iżvilupp;

– meta dawn l-artijiet ikunu is-suġġett, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, ta' bidliet fil-karatteristiċi tagħhom bħad-diviżjoni tagħhom f'lottijiet jew it-twettiq ta' xogħolijiet li jippermettu li jiġu konnessi ma' varji networks (toroq, ilma, elettriku, gass, dranaġġ, telekomunikazzjonijiet)?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

28 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jillimita l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' proprjetajiet immobbli li l-akkwist tagħhom kien suġġett għall-VAT mingħajr ma l-persuna taxxabbli li tbigħhom mill-ġdid kellha d-dritt li twettaq it-tnaqqis ta' din it-taxxa fl-okkażjoni ta' dan l-akkwist jew fis-sens li jippermetti l-applikazzjoni ta' din l-iskema wkoll għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' proprjetajiet immobbli li l-akkwist tagħhom ma kienx suġġett għall-imsemmija taxxa, jew għaliex dan l-akkwist ma jaqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' din it-taxxa, jew għaliex, minkejja li jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, jinsab eżenti minnha.

29 Qabelxejn għandu jiġi rrilevat li hemm differenzi bejn il-verżjonijiet lingwistiċi tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, il-verżjoni bil-lingwa Franċiża ta' din id-dispożizzjoni tirreferi biss għall-assenza ta' "dritt għal tnaqqis" mingħajr ma tispeċifika jekk din l-assenza hijiex sempliċement dovuta għall-fatt li t-tranżazzjoni inizjali ma kinitx suġġetta għall-VAT jew li kienet hekk suġġetta mingħajr madankollu ma sussegwentement tagħti dritt għal tnaqqis. Min-naħa l-oħra, il-verżjoni bil-lingwa Ingliża tal-imsemmija dispożizzjoni tirreferi għall-"VAT

fuq ix-xiri" filwaqt li tispeċifika li din "ma setgħetx titnaqqas" ("the VAT on the purchase was not deductible"), u b'hekk tagħti x'tifhem li t-trasferiment ta' tali artijiet għandu, bħala prinċipju, ikun suġġett għall-VAT.

30 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, fil-każ ta' diverġenza bejn id-diversi verżjonijiet lingwistiċi ta' test tal-Unjoni Ewropea, id-dispożizzjoni inkwistjoni għandha tiġi interpretata fid-dawl tal-istruttura ġenerali u tal-iskop tal-leġiżlazzjoni li din id-dispożizzjoni tagħmel parti minnha (sentenza tat-8 ta' Ottubru 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) u United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Għandu jiġi rrilevat ukoll li l-iskema ta' tassazzjoni prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT tikkostitwixxi deroga mis-sistema ġenerali tad-Direttiva tal-VAT u għandha, għaldaqstant, tiġi interpretata b'mod strett. Madankollu, dan ma jfissirx li l-kliem użat sabiex tiġi ddefinita din l-iskema derogatorja għandu jiġi interpretat b'mod li jneħħilha l-effetti tagħha. Fil-fatt, l-interpretazzjoni ta' dan il-kliem għandha tkun konformi mal-għanijiet segwiti permezz tal-imsemmija skema u għandha tosserva r-rekwiżiti ta' newtralità fiskali (ara, b'analoġija, tad-29 ta' Novembru 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punti 22 u 23 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

32 F'dan il-kuntest, għandu jitfakkar, fir-rigward tal-istruttura ġenerali tad-Direttiva tal-VAT, li, skont il-prinċipju fundamentali inerenti fis-sistema tal-VAT, din it-taxxa tapplika għal kull tranżazzjoni ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni, wara t-tnaqqis magħmul tal-VAT li tkun ġiet imposta direttament fuq l-ispiża tad-diversi elementi li jikkostitwixxu l-prezz (sentenza tat-30 ta' Mejju 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Għandu jiġi osservat ukoll li d-Direttiva tal-VAT tistabbilixxi distinzjoni ċara bejn, minn naħa, it-trasferimenti ta' artijiet għall-iżvilupp, li huma suġġetti għall-VAT u, min-naħa l-oħra, it-trasferimenti ta' artijiet mhux mibnija, li huma eżenti minn din it-taxxa.

34 Skont l-Artikolu 12(3) tad-Direttiva tal-VAT, jitqiesu li huma "artijiet għall-iżvilupp", għall-finijiet tal-punt (1)(b) ta' dan l-artikolu, l-artijiet, mhux żviluppati jew żviluppati, iddefiniti bħala tali mill-Istati Membri. Dawn tal-aħħar, meta jiddefinixxu l-artijiet li għandhom jitqiesu li huma "artijiet għall-iżvilupp", huma obbligati josservaw l-għan imfittex mill-Artikolu 135(1)(k) ta' din id-direttiva, li jfittex li jeżenta mill-VAT biss it-trasferimenti ta' artijiet mhux mibnija li ma humiex intiżi sabiex fuqhom jitla' bini (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Jannar 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Għalhekk, għandu jiġi kkunsidrat li, fid-dawl tal-Artikolu 135(1)(k), moqri flimkien mal-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, kull trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp imwettaq bi ħlas minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali għandu, bħala prinċipju, ikun suġġett għall-VAT, jew skont jew is-sistema tad-dritt komuni tal-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT, li jipprevedi li l-VAT hija kkalkolata abbażi tal-korrispettiv tal-kunsinna ta' oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi, jiġifieri l-prezz tal-bejgħ, jew, b'deroga għall-Istati Membri li jkunu pprevedew din il-possibbiltà, skont l-iskema ta' tassazzjoni skont l-Artikolu 392 ta' din id-direttiva, li bis-saħħa tagħha l-valur taxxabli huwa magħmul mid-differenza bejn il-prezz tal-bejgħ u l-prezz tax-xiri.

36 Fir-rigward tal-għan imfittex mid-Direttiva tal-VAT, għandu jitfakkar li din għandha b'mod partikolari l-għan li tiggarantixxi l-prinċipju ta' newtralità fiskali li jipprekludi, minn naħa, li kunsinni ta' oġġetti simili, li jkunu jinsabu f'kompetizzjoni bejniethom, jiġu ttrattati b'mod

differenti mill-perspettiva tal-VAT kif ukoll, min-naħa l-oħra, li l-operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fil-qasam tal-ġbir tal-VAT (sentenza tas-17 ta' Jannar 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punt 31).

37 L-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għandha l-għan li tiggarantixxi dan il-prinċipju sa fejn din l-iskema hija intiża sabiex tikkumpensa għal residwu ta' VAT li ma tistax titnaqqas.

38 F'dan ir-rigward, mill-memorandum ta' spjegazzjoni tal-Proposta għas-Sitt Direttiva tal-Kunsill fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (COM(73) 950 final) jirriżulta li valur taxxabbli mnaqqas jista' jiġi applikat fil-każ fejn oġġett, li jkun diġà ġie suġġett għall-VAT b'mod definittiv (pereżempju, proprjetà immobbli ta' abitazzjoni, bħala oġġett "ikkonsmat" minħabba l-ewwel okkupazzjoni tagħha), sussegwentement jiddaħħal mill-ġdid fiċ-"ċirkwit kummerċjali" u jkun, għaldaqstant, suġġett mill-ġdid għall-VAT. L-imsemmi memorandum ta' spjegazzjoni jgħid li, f'dan il-każ, "sabiex tittieħed inkunsiderazzjoni din il-kummerċjalizzazzjoni ġdida tal-proprjetà immobbli li tkun twassal għal piż fiskali wisq oneruż fuq il-kummerċ tal-proprjetà immobbli, kien neċessarju t-tbegħid mit-tassazzjoni skont il-prinċipji ġenerali u li tiġi prevista [...] il-possibbiltà għall-Istati Membri li jiddeterminaw l-bażi tal-[VAT] permezz ta' tnaqqis 'bażi minn bażi'" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

39 Fil-fatt, tassazzjoni tal-prezz ta' bejgħ totali fi tmiem l-ewwel konsum finali jkollha bħala konsegwenza, fl-assenza tal-possibbiltà ta' tnaqqis, l-inklużjoni fil-bażi taxxabbli mhux biss ta' prezz diġà suġġett għall-VAT definittiva, iżda wkoll l-ammont ta' din il-VAT. Dan iwassal sabiex il-piż definittiv tal-VAT għaċ-ċirkwit ekonomiku kollu jkun jiddependi b'mod partikolari min-numru ta' istanzi ta' konsum finali suċċessivi u mill-prezzijiet imħallsa f'dak iż-żmien. Min-naħa l-oħra, l-issuġġettar għall-VAT fuq il-marġni jippermetti li jitnaqqas dan ir-residwu ta' VAT u li tiġi stabbilita mill-ġdid in-newtralità fiskali.

40 B'dan il-mod, l-applikazzjoni ta' din l-iskema ta' tassazzjoni għat-tranżazzjonijiet imwettqa wara l-ewwel konsum finali tippermetti li jiġi ggarantit li l-piż fuq it-tieni konsum finali jiġi ddeterminat fl-istess kundizzjonijiet bħal dawk fuq l-ewwel konsum. Dan huwa element li jiżgura l-funzjonament tajjeb tal-VAT meta tapplika għal oġġetti li jistgħu jkunu s-suġġett ta' diversi istanzi ta' konsum finali li jinterrompu l-katina ta' tnaqqis.

41 Għandu jissemma li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddikjarat ruħha dwar skema analoga għal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri l-iskema tal-marġni ta' profitt fil-qasam tal-oġġetti użati. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li t-tassazzjoni, fuq il-prezz globali tagħha, tal-kunsinna ta' oġġett użat minn persuna taxxabbli-bejjiegħ mill-ġdid, meta l-prezz li bih in-negozjant taxxabbli akkwista dan l-oġġett jinkludi ammont ta' VAT tal-input li jkun tħallas minn persuna li taqa' taħt waħda mill-kategoriji identifikati fl-Artikolu 314(a) sa (d) tad-Direttiva tal-VAT, u li la din il-persuna u lanqas il-persuna taxxabbli-bejjiegħ mill-ġdid ma kienu f'pożizzjoni li jnaqqsu, twassal għal taxxa doppja (sentenza tat-3 ta' Marzu 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punt 48).

42 F'dan il-kuntest, għandu jiġi enfasizzat li l-akkwisti ta' artijiet għall-iżvilupp minn persuna taxxabbli bil-għan tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom ma humiex neċessarjament suġġetti għall-VAT.

43 Min-naħa l-oħra, interpretazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT biss fis-sens li huwa jirriżerva l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni biss għat-trasferimenti ta' artijiet għall-iżvilupp li l-akkwist tagħhom ġie suġġett għall-VAT, mingħajr ma l-persuna taxxabbli li

tbigħhom mill-ġdid kellha d-dritt li tnaqqas din it-taxxa, u li jeskludi, għalhekk, l-applikazzjoni ta' din l-iskema meta dan l-akkwist ma ġiex suġġett għall-VAT, fil-każ ta' reintegrazzjoni ta' dawn l-artijiet fi proċess ekonomiku bil-għan li jkun is-suġġett tat-tieni konsum), dan iwassal sabiex trasferimenti ta' proprjetajiet simili, li għalhekk ikunu f'kompetizzjoni bejniethom, kif ukoll l-operaturi ekonomiċi, li jwettquhom, jiġu ttrattati b'mod differenti mill-perspettiva tal-VAT.

44 Min-naħa l-oħra, minbarra l-ipoteżi msemmija fil-punt preċedenti, l-interpretazzjoni kuntestwali u teleoloġika esposta fil-punti 36 sa 42 ta' din is-sentenza ma tippermettix li tiġi ġġustifikata l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni derogatorja prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet li l-akkwist tagħhom ma ġiex suġġett għal din it-taxxa. Dan huwa l-każ tal-akkwist ta' art għall-iżvilupp meta l-bejjiegħ inizjali tagħha jkun individwu li sempliċement jamministra l-patrimonju privat tiegħu, mingħajr ma dan it-trasferiment isir fil-kuntest tat-twettiq ta' kwalunkwe attività ekonomika, jew tal-akkwist ta' art mhux mibnija li hija, skont l-Artikolu 135(1)(k) tad-Direttiva tal-VAT, kompletament eżenti mill-VAT.

45 F'dan l-aħħar każ, kif l-Avukat Ġenerali osserva fil-punt 77 tal-konklużjonijiet tiegħu, ma jkun hemm ebda riskju ta' taxxa doppja fil-każ ta' bejgħ mill-ġdid ta' tali artijiet, anki fl-ipoteżi fejn dawn sadanittant ikunu saru "taxxabbli" bħala artijiet għall-iżvilupp. Bl-istess mod, minħabba li huma eżenti mill-VAT, l-artijiet mhux mibnija ma jistgħux ikunu s-suġġett ta' "(istanzi ta') konsum finali" fis-sens tad-Direttiva tal-VAT, b'tali mod li ma tqumx il-kwistjoni tad-"dħul mill-ġdid" tagħhom fiċ-ċirkwit kummerċjali. Għaldaqstant, f'dawn iż-żewġ sitwazzjonijiet, l-ipoteżi ta' VAT "li tibqa' inkluża" f'tali oġġetti minħabba eventwali tassazzjoni preċedenti ma hijiex rilevanti.

46 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti li l-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni tiġi applikata għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp kemm meta l-akkwist tagħhom ġie suġġett għall-VAT, mingħajr ma l-persuna taxxabbli li tbigħhom kellha d-dritt li tnaqqas din it-taxxa, kif ukoll meta l-akkwist tagħhom ma ġiex suġġett għall-VAT filwaqt li l-prezz li bih il-persuna taxxabbli-bejjiegħ mill-ġdid akkwistat dawn il-proprjetajiet jinkludi ammont ta' VAT tal-input li tħallas mill-bejjiegħ inizjali. Madankollu, barra minn din l-ipoteżi, din id-dispożizzjoni ma tapplikax għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp li l-akkwist inizjali tagħhom ma ġiex suġġett għall-VAT, jew minħabba li jinsab barra mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha, jew minħabba li huwa eżenti minnha.

Fuq it-tieni domanda

47 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jeskludi l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għat-tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet akkwistati mhux mibnija jkunu saru, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, artijiet għall-iżvilupp u meta dawn l-artijiet kienu s-suġġett, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, ta' bidliet fil-karatteristiċi tagħhom bħad-diviżjoni tagħhom f'lottijiet jew it-twettiq ta' xogħlijiet li jippermettu l-installazzjoni ta' networks li jservu l-imsemmija artijiet, bħal, b'mod partikolari, networks tal-gass jew tal-elettriku.

48 F'dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, il-kwistjoni dwar l-artijiet akkwistati mhux mibnija, għandu jiġi rrilevat, kif jirriżulta mill-punt 31 ta' din is-sentenza, li, fir-rigward ta' deroga mill-prinċipju ġenerali tad-Direttiva tal-VAT fis-sens li l-VAT għandha fil-prinċipju tinġabar fuq il-prezz ipprattikat bejn il-partijiet, hemm lok li l-Artikolu 392 ta' din id-direttiva jiġi interpretat b'mod strett, mingħajr madankollu ma titneħħa s-sustanza ta' din id-dispożizzjoni.

49 Barra minn hekk, għandu jiġi enfasizzat li, skont l-Artikolu 12(3) tad-Direttiva tal-VAT, huma kkunsidrati bħala "artijiet għall-iżvilupp" l-artijiet, mhux żviluppati jew żviluppati, iddefiniti bħala tali mill-Istati Membri.

50 Madankollu, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 34 ta' din is-sentenza, id-Direttiva tal-VAT tillimita l-marġni ta' diskrezzjoni ta' dawn tal-aħħar fir-rigward tal-portata tal-kunċett ta' "artijiet għall-iżvilupp". F'dan il-kuntest, l-Istati Membri għandhom josservaw l-għan imfittex mill-Artikolu 135(1)(k) ta' din id-direttiva, li jfittex li jeżenta mill-VAT biss it-trasferimenti ta' artijiet mhux mibnija li ma humiex intiżi sabiex fuqhom jitla' bini.

51 Barra minn hekk, id-definizzjoni tal-kunċett ta' "artijiet għall-iżvilupp" hija limitat ukoll mill-portata tal-kunċett ta' "bini", iddefinit b'mod wiesa' ħafna mil-leġiżlatur tal-Unjoni fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 12(2) tad-Direttiva tal-VAT bħala li jinkludi "kull struttura fissa ma' jew fl-art".

52 Minn dawn id-dispożizzjonijiet kollha jirriżulta li, fid-dawl tal-fatt li l-kunċett ta' "art għall-iżvilupp" jinkludi l-artijiet kemm mhux żviluppati kif ukoll żviluppati, il-kriterju determinanti għall-finijiet tad-distinzjoni bejn art għall-iżvilupp u art mhux mibnija huwa dak dwar jekk, fil-mument tat-tranżazzjoni, l-art inkwistjoni hijiex intiża sabiex fuqha jitla' bini.

53 Issa, mill-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li l-iskema derogatorja tat-tassazzjoni fuq il-marġni tapplika biss għall-artijiet għall-iżvilupp li, iddefiniti bħala tali mill-Istati Membri bħala artijiet intiżi sabiex fuqhom jitla' bini, jinxtraw bil-għan tal-bejgħ mill-ġdid. Min-naħa l-oħra, il-bejgħ mill-ġdid ta' artijiet akkwistati mhux mibnija, minħabba li ma humiex intiżi sabiex fuqhom jitla' bini u huma, bħala prinċipju, eżenti mill-VAT, għandu jiġi eskluż mill-kamp ta' applikazzjoni ta' dan l-artikolu.

54 Għandu jiġi ppreċiżat ukoll li, sabiex tiġi ggarantita l-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, huwa neċessarju li l-artijiet kollha mhux mibnija intiżi sabiex fuqhom jitla' bini u, għaldaqstant, intiżi għall-bini, ikunu koperti mid-definizzjoni nazzjonali tal-kunċett ta' "artijiet għall-iżvilupp" (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Jannar 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punt 31).

55 F'dan il-każ, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina, billi tieħu inkunsiderazzjoni d-definizzjonijiet leġiżlattivi nazzjonali u ċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jekk l-artijiet akkwistati minn Icade Promotion jaqgħux taħt il-kunċett ta' "art għall-iżvilupp" jew jekk, għall-kuntrarju, humiex artijiet mhux mibnija li, peress li huma eżenti mill-VAT, ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT.

56 Fir-rigward tal-kwistjoni, fit-tieni lok, dwar jekk dan l-artikolu jeskludix l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet kienu s-suġġett, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, ta' bidliet fil-karatteristiċi tagħhom bħalma huma d-diviżjoni tagħhom f'lottijiet jew

it-twettiq ta’ xogħlijiet li jippermettu li jiġu konnessi ma’ diversi networks, għandu jiġi osservat li huwa ċertament minnu li r-Regolament ta’ Implimentazzjoni Nru 282/2011 jikklassifika bħala “proprjetà immobbli” kull “binja” jew kull “struttura mwaħħla b’mod permanenti mal-art jew ġo fiha, fuq jew taħt il-livell tal-baħar, li ma tistax tiġi żmuntata jew imċaqilqa faċilment” bħall-“bini ta’ strutturi permanenti fuq l-art kif ukoll ix-xogħol ta’ bini u ta’ twaqqigħ li jsir fuq strutturi permanenti bħal sistemi tal-katusi għall-gass, għall-ilma, għad-dranaġġ u oħrajn bħalhom”.

57 Madankollu, il-fatt li tali żviluppi jikkostitwixxu “proprjetà immobbli”, fis-sens tar-Regolament ta’ Implimentazzjoni Nru 282/2011, ma jaffettwax il-klassifikazzjoni ta’ art żviluppata b’dan il-mod bħala “art għall-iżvilupp”. Fil-fatt, l-Artikolu 12(3) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi b’mod ċar li anki l-artijiet żviluppati jaqgħu taħt il-kunċett ta’ “artijiet għall-iżvilupp” sa fejn huma ddefiniti bħala tali mill-Istati Membri. Fi kliem ieħor, l-iżvilupp tal-artijiet, bħall-konnessjoni man-networks tal-elettriku, tal-gass, tal-ilma, eċċ., ma jistax ikollu bħala konsegwenza l-bidla fil-klassifikazzjoni ġuridika tagħhom bħala “bini”, bħala kostruzzjoni stabbilita fl-art permezz, b’mod partikolari, ta’ pedamenti.

58 Barra minn hekk, għalkemm l-Artikolu 12(2) tad-Direttiva tal-VAT jiddefinixxi bini b’mod wiesa’ ħafna bħala “kull struttura fissa ma’ jew fl-art”, jibqa’ l-fatt li din id-dispożizzjoni tirreferi għall-Artikolu 12(1)(a) ta’ din id-direttiva, li jirreferi għall-“provvista, qabel l-ewwel okkupazzjoni, ta’ bini jew parti minn bini”. Għalhekk, ma jistax jiġi konkluż li sempliċi xogħlijiet ta’ konnessjoni man-networks jistgħu jiġu inklużi fil-kunċett ta’ “bini”.

59 Għalkemm jirriżulta, essenzjalment, mill-punti 32 u 33 tas-sentenza tas-16 ta’ Novembru 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), li binja li kienet is-suġġett ta’ trasformazzjoni jew ta’ xogħlijiet ta’ modernizzazzjoni għandha tiġi suġġetta għas-sistema tad-dritt komuni tal-VAT ladarba dawn it-tranżazzjonijiet ikunu ġġeneraw valur miżjud, bħall-kostruzzjoni inizjali tagħha, din il-ġurisprudenza ma tistax madankollu tiġi applikata b’analoġija għall-kawża prinċipali. Fil-fatt, fil-kawża li tat lok għal dik is-sentenza, il-kwistjoni dwar jekk ix-xogħlijiet ta’ modernizzazzjoni inkwistjoni ġġenerawx valur miżjud kienet determinanti għall-issuġġettar jew le tat-trasferiment tal-bini inkwistjoni għall-VAT. Min-naħa l-oħra, fil-kawża prinċipali, ma huwiex l-issuġġettar tat-trasferiment tal-artijiet għall-VAT li huwa inkwistjoni, iżda l-applikabbiltà ta’ dispożizzjoni derogatorja li tipprevedi sistema ta’ tassazzjoni mnaqqsa.

60 Issa, għalkemm l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT jirreferi għall-“provvista [trasferiment] ta’ bini u art tal-bini [art għall-iżvilupp] mixtrija għall-iskop ta’ bejgħ mill-ġdid”, ma jistax jiġi konkluż li dawn it-termini jipprojbixxu li l-artijiet ikunu ġew ittrasformati mill-persuna taxxabbli-bejjiegħ mill-ġdid, sakemm ikunu jistgħu jiġu kklassifikati bħala artijiet għall-iżvilupp waqt il-bejgħ mill-ġdid tagħhom. Fil-fatt, tali konklużjoni la tirriżulta mill-intenzjonijiet tal-leġiżlatur tal-Unjoni fir-rigward ta’ din id-dispożizzjoni, u lanqas mill-interpretazzjoni kuntestwali ta’ din.

61 Għaldaqstant, ladarba art mhux żviluppata titqies li hija art għall-iżvilupp, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali tal-Istat Membru kkonċernat, il-konverżjoni magħmula sabiex din issir art żviluppata, li għaldaqstant tibqa’ intiża sabiex tiġi żviluppata, hija irrilevanti għall-klassifikazzjoni tagħha bħala “art għall-iżvilupp” sakemm dan l-iżvilupp ma jistax jiġi kklassifikat bħala “bini”.

62 Fid-dawl ta’ dak li ntqal hawn fuq, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jeskludi l-applikazzjoni tal-iskema ta’ tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta’ trasferiment ta’ artijiet għall-iżvilupp meta dawn

l-artijiet akkwistati mhux mibnija jkunu saru, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, artijiet għall-iżvilupp, iżda ma jeskludix l-applikazzjoni ta' din l-iskema għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet kienu s-suġġett, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, ta' bidliet fil-karatteristiċi tagħhom bħad-diviżjoni tagħhom f'lottijiet jew it-twettiq ta' xogħlijiet ta' żvilupp li jippermettu l-installazzjoni ta' networks li jservu l-imsemmija artijiet, bħal, b'mod partikolari, networks tal-gass jew tal-elettriku.

Fuq l-ispejjeż

63 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 (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 392 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 jippermetti li l-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni tiġi applikata għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp kemm meta l-akkwist tagħhom ġie suġġett għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), mingħajr ma l-persuna taxxabbli li tbigħhom kellha d-dritt li tnaqqas din it-taxxa, kif ukoll meta l-akkwist tagħhom ma ġiex suġġett għall-VAT filwaqt li l-prezz li bih il-persuna taxxabbli bejjiegħ mill-ġdid akkwistat dawn il-proprjetajiet jinkludi ammont ta' VAT tal-input li tħallas mill-bejjiegħ inizjali. Madankollu, barra minn din l-ipoteżi, din id-dispożizzjoni ma tapplikax għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp li l-akkwist inizjali tagħhom ma ġiex suġġett għall-VAT, jew minħabba li jinsab barra mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha, jew minħabba li huwa eżenti minnha.**

2) **L-Artikolu 392 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li jeskludi l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet akkwistati mhux mibnija jkunu saru, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, artijiet għall-iżvilupp, iżda ma jeskludix l-applikazzjoni ta' din l-iskema għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet kienu s-suġġett, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, ta' bidliet fil-karatteristiċi tagħhom bħad-diviżjoni tagħhom f'lottijiet jew it-twettiq ta' xogħlijiet ta' żvilupp li jippermettu l-installazzjoni ta' networks li jservu l-imsemmija artijiet, bħal, b'mod partikolari, networks tal-gass jew tal-elettriku.**

Firem