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

7 ta’ Marzu 2024*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Dritt għal tnaqqis tal-VAT – Kunċett ta’ persuna taxxabbli – Prinċipju ta’ newtralità fiskali – Prinċipju ta’ proporzjonalità – Kumpannija mhux operattiva – Leġiżlazzjoni nazzjonali li tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis, ir-rimbors jew il-kumpens tal-VAT tal-input”

Fil-Kawża C-341/22,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Corte suprema di cassazione (il-Qorti Suprema tal-Kassazzjoni, l-Italja), permezz ta’ deċiżjoni tad-19 ta’ Mejju 2022, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta’ Mejju 2022, fil-proċedura

**Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA**

vs

**Agenzia delle Entrate,**

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

komposta minn K. Jürimäe, Presidenta tal-Awla, K. Lenaerts, President tal-Qorti tal-Ġustizzja, li qiegħed jaġixxi bħala Imħallef tat-Tielet Awla, N. Piçarra, N. Jääskinen (Relatur) u M. Gavalec, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: A. M. Collins,

Reġistratur: C. Di Bella, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-14 ta’ Ġunju 2023,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, minn R. Nicastro, avvocata,

– għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn D. G. Pintus, P. Pucciariello u F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia, F. Moro u P. Rossi, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: it-Taljan.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-28 ta' Settembru 2023,

tagħti l-preżenti

## Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 9(1) u tal-Artikolu 167 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, u rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT"), kif ukoll tal-prinċipji ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), ta' proporzjonalità, ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi u ta' ċertezza legali.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (iktar 'il quddiem il-"kumpannija Feudi") u l-Agenzia delle Entrate (l-Amministrazzjoni Fiskali, l-Italja) (iktar 'il quddiem l-"awtorità fiskali") dwar l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT.

### Il-kuntest ġuridiku

#### *Id-dritt tal-Unjoni*

3 Skont l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT:

"'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."

4 L-Artikolu 63 ta' din id-direttiva jipprevedi:

"Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is–servizzi huma pprovduti."

5 L-Artikolu 167 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

6 L-Artikolu 168(a) tal-istess direttiva huwa fformulat kif ġej:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra".

7 Skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

[…]"

### *Id-dritt Taljan*

8 L-Artikolu 30 tal-legge n. 724 – Misure di razzionalizzazione della Finanza pubblica (il-Liġi Nru 724 - Miżuri għar-Razzjonalizzazzjoni tal-Finanzi Pubbliċi) tat-23 ta' Diċembru 1994 (Suppliment Ordinarju għall-GURI Nru 174 tat-30 ta' Diċembru 1994) (iktar 'il quddiem il-"Liġi Nru 724/1994"), intitolat "Kumpanniji fittizji. Valutazzjoni tat-titoli", fil-verżjoni tiegħu applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali, jipprovdi:

"1. Għall-iskopijiet ta' dan l-artikolu, il-kumpanniji pubbliċi b'responsabbiltà limitata, is-soċjetajiet limitati b'ishma, il-kumpanniji b'responsabbiltà limitata, is-soċjetajiet ġenerali u s-soċjetajiet limitati, kif ukoll il-kumpanniji u l-entitajiet mhux residenti ta' kwalunkwe tip, bi stabbiliment permanenti fit-territorju tal-Istat, għandhom jitqiesu mhux operattivi jekk l-ammont totali tad-dħul, iż-żieda fl-inventarji u d-dħul, eskluż id-dħul straordinarju kif muri mid-dikjarazzjoni tad-dħul, fejn meħtieġ, ikun inqas mis-somma tal-ammonti miksuba bl-applikazzjoni tal-perċentwali li ġejjin:

[…]

4. Fil-każ ta' kumpanniji u entitajiet mhux operattivi, kwalunkwe eċċess ta' kreditu li jirriżulta minn dikjarazzjoni […] tal-VAT ma għandux ikun eliġibbli għal rimbors, u lanqas ma jista' jiġi paċut […] jew ittrasferit […]. Fejn, għal tliet perijodi ta' taxxa konsekuttivi, kumpannija jew entità mhux operattiva ma twettaqx tranżazzjonijiet rilevanti għall-finijiet tal-VAT ta' valur mhux inqas mill-ammont li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-perċentwal rilevanti msemmi fil-paragrafu 1, kwalunkwe eċċess ta' kreditu bħal dan ma jistax jiġi ttrasferit 'il quddiem għall-iskop ta' tpaċija tal-VAT pagabbli fir-rigward ta' perijodi ta' taxxa sussegwenti.

4 bis. Fejn ċirkustanzi oġġettivi għamluha impossibbli li jinkiseb id-dħul, iż-żidiet fl-inventarju jew id-dħul iddeterminat skont dan l-artikolu, jew għamluha impossibbli li jitwettqu t-tranżazzjonijiet rilevanti għall-finijiet tal-VAT imsemmija fil-paragrafu 4, il-kumpannija kkonċernata tista' titlob li d-dispożizzjonijiet rilevanti kontra l-evitar […] ma jiġux applikati.

[…]"

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

9 Vigna Ottieri Srl (iktar 'il quddiem il-"kumpannija Vigna") kienet kumpannija rregolata mid-dritt Taljan li kienet teżerċita attività ekonomika ta' produzzjoni u ta' kummerċjalizzazzjoni tal-inbid fir-reġjun ta' Campania (l-Italja).

10 Fit-22 ta' Diċembru 2010, l-awtorità fiskali kkomunikat avviż ta' valutazzjoni tal-VAT lill-kumpannija Vigna, li permezz tiegħu kien b'mod partikolari indikat li din kienet meqjusa bħala kumpannija mhux operattiva (imsejħa "kumpannija fittizja") għas-sena fiskali 2008, għar-raġuni li l-ammont tat-tranżazzjonijiet tal-output suġġetti għall-VAT li din tal-aħħar kienet iddikjarat kien inqas mil-livell li taħtu l-kumpanniji huma meqjusa bħala mhux operattivi, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 30 tal-Liġi Nru 724/1994. Minn dan l-avviż ta' valutazzjoni tal-VAT isegwi wkoll li tali livell ma kienx intlaħaq mill-kumpannija Vigna fi tliet snin fiskali konsekuttivi, jiġifieri dawk tal-2006, tal-2007 u tal-2008. Konsegwentement, l-awtorità fiskali rrifjutat it-tnaqqis tal-kreditu tal-VAT ta' ammont ta' EUR 42 108, mitlub mill-kumpannija Vigna għas-sena fiskali 2009.

11 Il-kumpannija Vigna ppreżentat rikors kontra l-imsemmi avviż ta' valutazzjoni tal-VAT quddiem il-Commissione tributaria provinciale di Avellino (il-Kummissjoni Fiskali Provinċjali ta' Avellino, l-Italja). Permezz ta' sentenza tat-18 ta' April 2012, din il-kummissjoni ċaħdet dan ir-rikors.

12 Il-kumpannija Feudi, li akkwistat il-kumpannija Vigna b'effett mis-27 ta' Settembru 2012, appellat minn dik is-sentenza quddiem il-Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (il-Kummissjoni Fiskali Provinċjali ta' Campania, Awla Separata ta' Salerno, l-Italja), li ċaħdet dan l-appell.

13 Fis-27 ta' Marzu 2014, il-kumpannija Feudi appellat fil-kassazzjoni quddiem il-Corte suprema di cassazione (il-Qorti Suprema tal-Kassazzjoni, l-Italja), li hija l-qorti tar-rinviju. Essenzjalment, hija ssostni li r-rifjut li jingħatalha l-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT ma huwiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

14 Il-qorti tar-rinviju tindika, essenzjalment, li l-leġiżlazzjoni Taljana inkwistjoni hija intiża li tiskoraġġixxi l-istabbiliment ta' kumpanniji fittizji u, għalhekk, li tipprekludi li persuni ġuridiċi li jeżerċitaw formalment attività ekonomika, mingħajr madankollu ma jkunu, fir-realtà, operattivi, jibbenefikaw minn vantaġġi fiskali. Għal dan l-għan, l-Artikolu 30 tal-Liġi Nru 724/1994 jipprevedi mekkaniżmu dissważiv li huwa bbażat fuq il-preżunzjoni li n-natura mhux operattiva ta' kumpannija tista' tiġi dedotta mill-fatt li l-qligħ li jista' jiġi raġonevolment mistenni mill-assi li hija għandha huwa inqas minn livell ta' dħul iddeterminat minn din id-dispożizzjoni. Kumpannija tista' madankollu tikkonfuta din il-preżunzjoni billi turi li dan il-livell ta' dħul ma setax jintlaħaq f'perijodu partikolari minħabba sitwazzjonijiet oġġettivi.

15 Mit-talba għal deċiżjoni preliminari jsegwi li, skont l-imsemmija dispożizzjoni, il-kumpanniji mhux operattivi ma jistgħux jiġu rrimborsati kreditu tal-VAT li jissemma fid-dikjarazzjoni tagħhom u li jirriżulta b'mod partikolari minn ammont ta' VAT li jista' jitnaqqas ogħla mill-VAT miġbura. Dan il-kreditu lanqas ma jista' jkun is-suġġett ta' tpaċija jew jiġi ttrasferit. L-imsemmi kreditu jista' għalhekk jiġi paċut mal-VAT dovuta għall-perijodi taxxabbli sussegwenti. Madankollu, meta, fi tliet perijodi taxxabbli konsekuttivi, kumpannija mhux operattiva ma twettaqx tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT sa ammont mill-inqas ugwali għal dak li jirriżulta mill-imsemmi livell ta' dħul, l-imsemmi kreditu ma jkunx jista' jiġi ttrasferit iktar. Minħabba f'hekk, din il-kumpannija titlef id-dritt għal tnaqqis tal-VAT.

16 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, fl-ewwel lok, jekk il-kwalità ta' persuna taxxabbli u, konsegwentement, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, jistgħux jiġu rrifjutati lil kumpannija li twettaq tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT mingħajr madankollu ma tilħaq il-livell ta' dħul previst mil-leġiżlazzjoni Taljana inkwistjoni, meta din il-kumpannija ma turix li sitwazzjonijiet oġġettivi kienu ta' ostakolu sabiex id-dħul ikun ogħla minn dan il-livell. F'dan

ir-rigward, hija għandha dubji dwar il-kompatibbiltà ta' tali prattika mal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, li minnu jsegwi, essenzjalment, li l-kwalità ta' persuna taxxabbli tirriżulta mill-eżerċizzju, mill-entità li tinvoka din il-kwalità, ta' attività ekonomika.

17 Fit-tieni lok, dik il-qorti tistaqsi dwar jekk il-leġiżlazzjoni Taljana inkwistjoni hijiex kompatibbli mal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll mal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT u mal-prinċipju ta' proporzjonalità. L-imsemmija qorti tfakkar li, għalkemm il-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni tat-taxxa u l-abbużi eventwali hija għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva dwar il-VAT, il-miżuri adottati mill-Istati Membri ma għandhomx madankollu jmorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan u, b'mod partikolari, ma jistgħux jintużaw b'mod li jippreġudikaw sistematikament il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT.

18 Fit-tielet lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-limitazzjonijiet tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT previsti fl-Artikolu 30 tal-Liġi Nru 724/1994 għandhomx jitqiesu bħala kuntrarji għall-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi. Fil-fatt, hija tqis li persuna taxxabbli, meta din twettaq tranżazzjoni ekonomika, jaf ma tkunx taf b'ċertezza jekk din it-tranżazzjoni tistax tagħti dritt għal tnaqqis jew għar-rimbors tal-VAT, peress li l-eżerċizzju ta' dawn id-drittijiet ikun suġġett għall-kundizzjoni li tkun għamlet livell ta' dħul li jaqbeż il-livell previst mil-leġiżlazzjoni Taljana inkwistjoni f'sena fiskali partikolari.

19 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Corte suprema di Cassazione (il-Qorti Suprema tal-Kassazzjoni) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"(1) L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva [dwar il-VAT] jista' jiġi interpretat fis-sens li jiċħad il-kwalità ta' persuna taxxabbli u, għaldaqstant, id-dritt għat-tnaqqis jew għar-rimbors tal-VAT tal-input, lil persuna li tkun wettqet tranżazzjonijiet attivi suġġetti għall-VAT b'mod li jitqies inkompatibbli – għaliex eċċessivament baxx – ma' dak li jista' raġjonevolment jiġi mistenni mill-assi patrimonjali li din ikollha matul tliet snin konsekuttivi skont kriterji stabbiliti minn qabel bil-liġi, u li ma tkunx f'pożizzjoni li tipprova, biex tiġġustifika din iċ-ċirkustanza, li jeżistu ċirkustanzi oġġettivi li jipprekludu dan?

2) F'każ ta' risposta fin-negattiv għall-ewwel domanda, l-Artikolu 167 tad-[Direttiva dwar il-VAT] u l-prinċipji ġenerali ta' newtralità tal-VAT u ta' proporzjonalità tal-limitazzjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li, permezz tal-Artikolu 30(4) tal-Liġi Nru 724 [...], iċċaħħad mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq ix-xiri, għar-rimbors tagħha jew għall-użu matul perijodu taxxabbli ulterjuri, lil persuna taxxabbli li, matul tliet perijodi ta' taxxa konsekuttivi, wettqet tranżazzjonijiet attivi suġġetti għall-VAT b'mod li jitqies inkompatibbli – għaliex eċċessivament baxx – ma' dak li jista' raġjonevolment jiġi mistenni mill-assi patrimonjali li din ikollha matul tliet snin konsekuttivi skont kriterji stabbiliti minn qabel bil-liġi, u li ma tkunx f'pożizzjoni li tipprova, biex tiġġustifika din iċ-ċirkustanza, li jeżistu ċirkustanzi oġġettivi li jipprekludu dan?

3) F'każ ta' risposta fin-negattiv għat-tieni domanda, il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi tad-dritt tal-Unjoni jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li, permezz tal-Artikolu [30] tal-Liġi Nru 724 [...], iċċaħħad mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq ix-xiri, għar-rimbors tagħha jew għall-użu matul perijodu taxxabbli ulterjuri, lil persuna taxxabbli li, matul tliet perijodi ta' taxxa konsekuttivi, wettqet tranżazzjonijiet attivi suġġetti għall-VAT b'mod li jitqies inkompatibbli – għaliex eċċessivament baxx – ma' dak li jista' raġjonevolment jiġi mistenni mill-assi patrimonjali li

din ikollha matul tliet snin konsekuttivi skont kriterji stabbiliti minn qabel bil-liġi, u li ma tkunx f'pożizzjoni li tipprova, biex tiġġustifika din iċ-ċirkustanza, li jeżistu ċirkustanzi oġġettivi li jipprekludu dan?"

**Fuq l-ewwel domanda**

20 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jista' jwassal sabiex persuna li, f'sena taxxabbli partikolari, twettaq tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT li l-valur ekonomiku tagħhom ma jilħaqx il-livell stabbilit minn leġiżlazzjoni nazzjonali, li jikkorrispondi għad-dħul raġonevolment mistenni mill-assi li għandha din il-persuna, tiġi mċaħħda mill-kwalità ta' persuna suġġetta għall-VAT, sakemm ma turix li sitwazzjonijiet oġġettivi pprekludew li dan il-livell jintlaħaq.

21 Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, hija meqjusa bħala "persuna taxxabbli" kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq, fi kwalunkwe post, attività ekonomika, irrispettivament mill-iskop jew mir-riżultati ta' din l-attività. Il-kunċett ta' "attività ekonomika" huwa ddefinit fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva bħala li jinkludi l-attivitajiet kollha ta' produttur, ta' kummerċjant jew ta' fornitur ta' servizzi, inklużi l-attivitajiet fil-minjieri, fl-agrikoltura u l-attivitajiet fil-professjonijiet liberi jew simili. Barra minn hekk, huwa ppreċiżat li għandu jitqies bħala tali "[l]-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa".

22 Għalhekk, l-analiżi tal-formulazzjoni tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, mhux biss turi b'mod ċar il-portata tal-kamp ta' applikazzjoni tal-kunċett ta' "attività ekonomika", iżda tippreċiża wkoll in-natura oġġettiva tiegħu, fis-sens li l-attività hija meqjusa fiha nnifisha, indipendentement mill-għanijiet tagħha jew mir-riżultati tagħha (sentenza tal-25 ta' Frar 2021, Gmina Wrocław (Konverżjoni tad-dritt ta' użufrutt), C-420/19, EU:C:2019:132, punt 69 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 Minn dan jirriżulta li l-kwalità ta' persuna suġġetta għall-VAT ma hijiex suġġetta għall-osservanza ta' kundizzjoni marbuta mal-fatt li persuna twettaq tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT li l-valur ekonomiku tagħhom jaqbeż livell ta' dħul stabbilit minn qabel, li jikkorrispondi għad-dħul raġonevolment mistenni mill-assi li din il-persuna għandha. Fil-fatt, f'dan ir-rigward hija rilevanti biss il-kwistjoni dwar jekk l-imsemmija persuna teżerċitax effettivament attività ekonomika u, kif tfakkar fil-punt 21 ta' din is-sentenza, li din tuża proprjetà tanġibbli jew intanġibbli bl-għan li tikseb dħul minnha fuq bażi kontinwa.

24 F'dan il-każ, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina jekk, fis-snin taxxabbli kontenzjużi, jiġifieri s-sena taxxabbli 2008 u s-sentejn taxxabbli preċedenti, li fir-rigward tagħhom l-awtorità fiskali qieset li l-kumpannija Vigna ma kellhiex natura operattiva, din il-kumpannija eżerċitatx tali attività ekonomika, fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, kif interpretat mill-ġurisprudenza msemmija fil-punt 22 ta' din is-sentenza.

25 Fid-dawl tal-motivi preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jistax iwassal sabiex persuna li, f'sena taxxabbli partikolari, twettaq tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT li l-valur ekonomiku

tagħhom ma jilħaqx il-livell stabbilit minn leġiżlazzjoni nazzjonali, li jikkorrispondi għad-dħul raġonevolment mistenni mill-assi li għandha din il-persuna, tiġi mċaħħda mill-kwalità ta' persuna suġġetta għall-VAT.

## Fuq it-tieni domanda

26 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' proporzjonalità għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali skont liema l-persuna taxxabbli tiġi mċaħħda mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, minħabba l-ammont tat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT tal-output imwettqa minn din il-persuna taxxabbli, ikkunsidrat bħala insuffiċjenti.

27 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, fl-ewwel lok, li, skont ġurisprudenza stabbilita, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu, mill-VAT li huma għandhom iħallsu, il-VAT tal-input dovuta jew imħallsa għall-oġġetti akkwistati u għas-servizzi rċevuti minnhom, jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT. Id-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikoli 167 *et seq.* tad-Direttiva dwar il-VAT jagħmel għalhekk parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi limitat. Dan id-dritt jista' jiġi eżerċitat immedjatament fir-rigward tal-VAT kollha imposta fuq it-tranżazzjonijiet tal-input mwettqa. Is-sistema tat-tnaqqis hija intiża, fil-fatt, sabiex teħles kompletament lill-persuna taxxabbli mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Għalhekk, is-sistema komuni tal-VAT tiżgura n-newtralità perfetta tal-oneru fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għan jew mir-riżultat tagħhom, bil-kundizzjoni li dawn l-attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT. Sa fejn il-persuna taxxabbli, li taġixxi bħala tali fil-mument meta takkwista oġġett jew tikseb servizz, tuża dan l-oġġett jew dan is-servizz għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, din tkun awtorizzata tnaqqas il-VAT dovuta jew imħallsa għall-imsemmi oġġett jew għall-imsemmi servizz (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-25 ta' Novembru 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punti 27 u 28 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

28 B'mod iżjed speċifiku, mill-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT isegwi li, sabiex wieħed ikun jista' jibbenefika mid-dritt għal tnaqqis, għandhom jiġu ssodisfatti żewġ kundizzjonijiet. L-ewwel, il-persuna kkonċernata għandha tkun "persuna taxxabbli", fis-sens ta' din id-direttiva. It-tieni, l-oġġetti jew is-servizzi invokati bħala bażi ta' dan id-dritt għandhom jintużaw downstream mill-persuna taxxabbli għall-bżonnijiet tal-operazzjonijiet taxxabbli rispettivi tagħha u, upstream, dawn l-oġġetti għandhom jiġu kkunsinnati jew dawn is-servizzi għandhom jiġu pprovduti minn persuna taxxabbli oħra (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT relatat ma' kontribut ta' soċju), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Fir-rigward tat-tieni waħda minn dawn il-kundizzjonijiet, li hija l-unika waħda koperta minn din id-domanda, għandu jitfakkar li, sabiex dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input jiġi rrikonoxxut lill-persuna taxxabbli, huwa neċessarju, bħala prinċipju, li jkun hemm rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni waħda jew numru ta' tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu d-dritt għal tnaqqis. Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT li kienet imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi tal-input jippreżupponi li l-ispejjeż magħmula għall-akkwist

tagħhom jagħmlu parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz tat-tranżazzjonijiet intaxxati tal-output li jagħtu d-dritt għal tnaqqis (sentenza tat-8 ta' Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT relatat ma' kontribut ta' soċju), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 Madankollu dritt għal tnaqqis huwa aċċettat ukoll favur il-persuna taxxabbli, anki fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni waħda jew diversi tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejjeż tal-oġġetti u 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. Tali spejjeż għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Mill-motivi preċedenti jirriżulta li ebda dispożizzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT ma tissuġġetta d-dritt għal tnaqqis għal rekwiżit li l-ammont tat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT, imwettqa fl-output minn persuna taxxabbli f'perijodu partikolari, għandu jilħaq ċertu livell. Għall-kuntrarju, mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 27 ta' din is-sentenza jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT huwa ggarantit, bil-kundizzjoni li jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet meħtieġa, li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, indipendentement mir-riżultati tal-attivitajiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli kkonċernata.

32 Fit-tieni lok, għandu madankollu jiġi osservat li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT jista' jiġi rrifjutat lill-persuna taxxabbli jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li huwa invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv.

33 Fil-fatt, għandu jitfakkar li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni tat-taxxa u l-abbużi eventwali hija għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva dwar il-VAT u li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet repetutament li l-partijiet fil-kawża ma jistgħux jinvokaw ir-regoli tad-dritt tal-Unjoni b'mod frawdolenti jew abbużiv. Għaldaqstant, anki jekk il-kundizzjonijiet sostantivi tad-dritt għal tnaqqis ikunu ssodisfatti, huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju ta' dan id-dritt jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li l-imsemmi dritt huwa invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' Marzu 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punti 34 u 35, kif ukoll tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Peress li r-rifjut tad-dritt għal tnaqqis huwa eċċezzjoni għall-applikazzjoni tal-prinċipju fundamentali li jikkostitwixxi dan id-dritt, huma l-awtoritajiet tat-taxxa li għandhom jistabbilixxu b'mod suffiċjenti fid-dritt l-elementi oġġettivi li jippermettu li jiġi konkluż li l-persuna taxxabbli wettqet frodi tal-VAT jew kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranżazzjoni invokata bħala bażi għad-dritt għal tnaqqis kienet involuta f'tali frodi. Sussegwentement, huma l-qrati nazzjonali li għandhom jivverifikaw li l-awtoritajiet tat-taxxa kkonċernati stabbilixxew l-eżistenza ta' tali elementi oġġettivi (sentenza tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Fir-rigward tal-abbuż ta' dritt, minn ġurisprudenza stabbilita jsegwi li l-konstatazzjoni ta' prattika abbużiva fil-qasam tal-VAT teżiġi, minn naħa, li, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva dwar il-VAT u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponiha, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni jkollhom bħala riżultat

il-kisba ta' vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jkun kuntrarju għall-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet. Min-naħa l-oħra, għandu jirriżulta minn grupp ta' elementi oġġettivi li l-għan essenzjali ta' dawn it-tranżazzjoni huwa limitat għall-kisba ta' dan il-vantaġġ fiskali (sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 u 75, kif ukoll tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 Għalhekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-prinċipju ta' projbizzjoni tal-prattiki abbużivi, li japplika għall-qasam tal-VAT, jipprojbixxi l-arranġamenti purament artifiċjali, nieqsa minn realtà ekonomika, imwettqa bl-għan biss li jinkiseb vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għanijiet tad-Direttiva dwar il-VAT (sentenzi tas-16 ta' Lulju 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punt 26, kif ukoll tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Għandu jitfakkar ukoll li l-miżuri li l-Istati Membri għandhom l-għażla li jadottaw skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT sabiex jiġi żgurat il-ġbir eżatt tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet. Huma ma jistgħux, għaldaqstant, jintużaw b'mod li jippreġudikaw sistematikament id-dritt għal tnaqqis tal-VAT u, għaldaqstant, in-newtralità tal-VAT (sentenzi tad-9 ta' Diċembru 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, punt 28, kif ukoll tal-25 ta' Mejju 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Akkwist fittizju), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 F'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju tispjega li l-Artikolu 30 tal-Liġi Nru 724/1994 huwa intiż li jiġġieled kontra l-frodi billi jiskoraġġixxi l-istabbiliment ta' kumpanniji fittizji. Għalhekk, il-mekkaniżmu stabbilit minn dan l-artikolu huwa bbażat fuq il-preżunzjoni li, peress li l-ammont tat-tranżazzjonijiet tal-output imwettqa minn kumpannija f'perijodu taxxabbli partikolari ma jilħaqx livell ikkalkolat bl-implimentazzjoni tal-kriterji previsti mill-imsemmi artikolu, din il-kumpannija ma hijiex kumpannija operattiva ħlief jekk jirnexxilha turi li elementi oġġettivi jiġġustifikaw li hija ma setgħetx tilħaq l-imsemmi livell. Fil-każ fejn kumpannija titqies bħala kumpannija mhux operattiva, hija ma tistax teżerċita iktar id-dritt tagħha għal tnaqqis tal-VAT għat-tranżazzjonijiet tal-output li hija wettqet fil-perijodu taxxabbli inkwistjoni.

39 Issa, tali preżunzjoni hija bbażata fuq kriterju, dak ta' livell ta' dħul, li huwa estranju għal dak meħtieġ sabiex tintwera frodi jew abbuż, kif jirriżultaw mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 33 sa 36 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, din il-preżunzjoni ma hijiex ibbażata fuq l-evalwazzjoni tar-realtà tat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT imwettqa f'perijodu taxxabbli partikolari, u lanqas fuq dik tal-użu veru u proprju tagħhom sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet tal-output, iżda biss fuq l-evalwazzjoni tal-volum tagħhom. Għaldaqstant, fid-dawl tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 34 ta' din is-sentenza, hija ma tistax titqies li hija ta' natura li turi li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT ġie invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv.

40 Fil-fatt, il-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis jista' jiġi rrifjutat biss meta l-fatti invokati sabiex tintwera tali frodi jew tali abbuż ikunu ġew stabbiliti b'mod suffiċjenti fid-dritt, u mhux b'suppożizzjonijiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 52 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li preżunzjoni ġenerali ta’ frodi u ta’ abbuż ma tistax tiġġustifika miżura fiskali li tippreġudika l-għanijiet ta’ direttiva (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta’ Settembru 2017, Eqiom u Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punt 31 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Bl-istess mod, ma jistax jiġi aċċettat li tali preżunzjoni, anki konfutabbli, twassal għar-rifjut tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa għal raġunijiet li ma humiex relatati mal-konstatazzjoni ta’ invokazzjoni frawdolenti jew abbużiva ta’ dan id-dritt.

42 Minn dan isegwi li preżunzjoni bħal dik deskritta fil-punt 38 ta’ din is-sentenza tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan li jikkonsisti fil-prevenzjoni tal-frodi u tal-abbużi.

43 Fid-dawl tal-motivi preċedenti kollha, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prinċipji ta’ newtralità tal-VAT u ta’ proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali skont liema l-persuna taxxabbli tiġi mċaħħda mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, minħabba l-ammont tat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT tal-output imwettqa minn din il-persuna taxxabbli, ikkunsidrat bħala insuffiċjenti.

**Fuq it-tielet domanda**

44 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għat-tieni domanda, u sa fejn it-tielet domanda hija magħmula biss fil-każ ta’ risposta negattiva għat-tieni domanda, ma hemmx lok li tingħata risposta għal din it-tielet domanda.

**Fuq l-ispejjeż**

45 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta’ kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta’ u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 9(1) 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 ma jistax iwassal sabiex persuna li, f’sena taxxabbli partikolari, twettaq tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT li l-valur ekonomiku tagħhom ma jilħaqx il-livell stabbilit minn leġiżlazzjoni nazzjonali, li jikkorrispondi għad-dħul raġonevolment mistenni mill-assi li għandha din il-persuna, tiġi mċaħħda mill-kwalità ta’ persuna suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).**

2) **L-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112 kif ukoll il-prinċipji ta’ newtralità tal-VAT u ta’ proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali skont liema l-persuna taxxabbli tiġi mċaħħda mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, minħabba l-ammont tat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT tal-output imwettqa minn din il-persuna taxxabbli, ikkunsidrat bħala insuffiċjenti.**

Firem