KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
RANTOS
ippreżentati fl-20 ta' Mejju 2021 [1]

Kawża C-299/20

Icade Promotion SAS, li kienet Icade Promotion Logement SAS
vs
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat, Franza))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – 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'"

I. Introduzzjoni

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tidħol fil-kuntest ta' tilwima bejn il-kumpannija Icade Promotion SAS (iktar 'il quddiem ir-"rikorrenti") u l-amministrazzjoni fiskali Franċiża (u b'mod iktar speċifiku l-ministère de l'Action et des Comptes publics (il-Ministeru għall-Azzjoni u għall-Kontijiet Pubbliċi)) dwar il-ħlas lura tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) relatata ma' bejgħ ta' artijiet għall-iżvilupp lil individwi, matul is-snin 2007 u 2008, imħallsa mir-rikorrenti.

2. Din it-talba tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva 2006/112/KE [2] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"), li jistabbilixxi skema ta' tassazzjoni fuq il-marġni b'deroga mis-sistema tad-dritt ordinarju, li tipprevedi tassazzjoni fuq il-prezz tal-bejgħ.

3. Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-iskema derogatorja ta' tassazzjoni fuq il-marġni prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT tapplikax għal ċerti tranżazzjonijiet li jirrigwardaw artijiet, li għalihom il-persuna taxxabbli ma kellhiex dritt għal tnaqqis meta akkwistathom, meta dawn jinbiegħu mill-ġdid, wara d-diviżjoni tagħhom f'lottijiet u wara xogħlijiet ta' żvilupp, bħala artijiet għall-iżvilupp.

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

[2] Direttiva tal-Kunsill 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).

4. Din il-kawża tqajjem kwistjoni bla preċedent li ser twassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tispeċifika l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni f'sitwazzjoni partikolari ferm, permezz tal-interpretazzjoni tat-termini prinċipali tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

1. Id-Direttiva tal-VAT

5. L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi:

"'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.

[…]"

6. L-Artikolu 12 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"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, 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' għandha tfisser kull art mhux żviluppata jew art żviluppata meqjusa bħala tali mill-Istati Membri."

7. Skont l-Artikolu 73 tal-imsemmija 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."

8. L-Artikolu 135 tal-istess direttiva jistabbilixxi:

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

[…]

(j) il-provvista 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 kif imsemmi fil-punt (b) ta' l-Artikolu 12(1);

[…]"

9. L-Artikolu 137(1) tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi:

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

[…]

(b) il-provvista 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 msemmija fil-punt (b) ta' l-Artikolu 12(1);

[…]"

10. Taħt it-Titolu XIII ta' din id-direttiva, intitolat "Derogi", il-Kapitolu 1, intitolat "Derogi li japplikaw sa l-adozzjoni ta' arranġamenti definittivi", jinkludi l-Artikolu 392, li jistabbilixxi:

"L-Istati Membri jistgħu jipprovdu li, fir-rigward tal-provvista ta' bini u art tal-bini 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."

2. Ir-Regolament ta' Implimentazzjoni (UE) Nru 1042/2013

11. Ir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 1042/2013 tas-7 ta' Ottubru 2013 li jemenda r-Regolament ta' Implimentazzjoni (UE) Nru 282/2011 fir-rigward tal-post tal-forniment ta' servizzi[3] (iktar 'il quddiem ir-"Regolament ta' Implimentazzjoni") ippreveda d-dħul ta' Artikolu 13b fit-test ta' dan ir-regolament tal-aħħar, li jistabbilixxi:

"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;

[…]"

12. L-Artikolu 31a tar-Regolament ta' Implimentazzjoni jistabbilixxi:

"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;

[…]"

B. Id-dritt Franċiż

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

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

[…]

[3] ĠU 2013, L 284, p. 1.

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 […]"

14. L-Artikolu 268 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi jistabbilixxi:

"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;

[…]"

15. L-Artikolu 231(1) tal-Anness II tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, li d-dispożizzjonijiet tiegħu ġew irriprodotti, mill-1 ta' Jannar 2008, fl-Artikolu 206(IV)(2)(9) ta' dan l-anness, 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 […]"

III. Il-fatti u l-proċedura fil-kawża prinċipali

16. Fil-kuntest tal-attività tagħha ta' żviluppatur, ir-rikorrenti akkwistat artijiet mhux żviluppati mingħand persuni mhux suġġetti għall-VAT (individwi jew awtoritajiet lokali)[4]. Għalhekk dawn l-akkwisti ma ġewx suġġetti għall-VAT.

17. Inizjalment, wara li qasmet dawn l-artijiet f'lottijiet u wettqet xogħlijiet ta' installazzjoni ta' varji networks (toroq, ilma, elettriku, gass, dranaġġ, telekomunikazzjonijiet), ir-rikorrenti biegħet il-lottijiet konnessi ma' dawn in-networks lil persuni fiżiċi matul is-snin 2007 u 2008, bħala artijiet għall-iżvilupp, bil-għan li jinbnew proprjetajiet immobbli intiżi għal użu ta' abitazzjoni. Ir-rikorrenti ssuġġettat it-trasferimenti tal-artijiet għall-iżvilupp, konklużi matul il-perijodu bejn l-1 ta' Jannar 2007 u l-31 ta' Diċembru 2008, għall-iskema tal-VAT fuq il-marġni abbażi tad-dispożizzjonijiet li dak iż-żmien kienu previsti fl-Artikolu 257(6) u fl-Artikolu 268 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi.

18. Sussegwentement, ir-rikorrenti talbet, mingħand l-amministrazzjoni fiskali, il-ħlas lura ta' din il-VAT fuq il-marġni, imħallsa fl-ammont ta' EUR 2 826 814 għas-sena 2007 u ta' EUR 2 369 881 għas-sena 2008. F'dan ir-rigward, hija kkontestat il-pożizzjoni tal-amministrazzjoni fiskali li skontha t-trasferiment ta' tali artijiet kellu jkun suġġett għall-iskema tal-VAT fuq il-marġni. Ir-rikorrenti, fil-fatt, kellha interess li taqa' taħt is-sistema tad-dritt ordinarju tal-VAT fuq il-prezz tal-bejgħ peress li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali, it-trasferimenti ta' artijiet għall-iżvilupp lil individwi bil-għan li jinbnew proprjetajiet immobbli għal użu ta' abitazzjoni kienu eżenti mill-VAT. Mill-banda l-oħra, din l-istess leġiżlazzjoni kienet tipprojbixxi t-tnaqqis tal-VAT fuq l-akkwisti ta' proprjetajiet immobbli li l-bejgħ mill-ġdid tagħhom kien jaqa' taħt il-VAT ibbażata fuq il-marġni.

19. Peress li l-ilment tagħha ġie miċħud mill-amministrazzjoni fiskali, ir-rikorrenti ppreżentat rikors quddiem it-tribunal administratif de Montreuil (il-Qorti Amministrattiva ta' Montreuil, Franza), li ġie miċħud permezz ta' sentenza tas-27 ta' April 2012.

20. Il-cour administrative d'appel de Versailles (il-Qorti Amministrattiva tal-Appell ta' Versailles, Franza) ċaħdet għall-ewwel darba l-appell ippreżentat mir-rikorrenti, permezz ta' sentenza tat-18 ta' Lulju 2014.

21. Madankollu, dik is-sentenza ġiet annullata parzjalment mill-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat, Franza) fit-28 ta' Diċembru 2016 u l-kawża ntbagħtet lura quddiem il-cour administrative d'appel de Versailles (il-Qorti Amministrattiva tal-Appell ta' Versailles) li, permezz tat-tieni sentenza, tad-19 ta' Ottubru 2017, ċaħdet fuq il-mertu l-appell ippreżentat mir-rikorrenti.

22. Għalhekk din tal-aħħar ippreżentat appell ta' kassazzjoni minn din it-tieni sentenza quddiem il-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat).

23. Ir-rikorrenti ssostni li hija kienet wettqet akkwisti ta' artijiet mhux mibnija li jaqgħu barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, bil-għan li tbigħhom mill-ġdid mingħajr ma tibni kostruzzjonijiet fihom, u sussegwentement kienet qasmet l-artijiet akkwistati f'lottijiet u wettqet xogħlijiet ta' installazzjoni ta' varji networks li magħhom huma konnessi dawn il-lottijiet, qabel ma tbigħhom lil persuni fiżiċi, bħala artijiet għall-iżvilupp, bil-għan li jinbnew proprjetajiet immobbli intiżi għal użu ta' abitazzjoni.

[4] Id-data tal-akkwist inizjali ta' dawn l-artijiet la tidher fit-talba għal deċiżjoni preliminari u lanqas fl-osservazzjonijiet tal-partijiet fil-kawża prinċipali.

24. Sabiex tikkontesta l-applikazzjoni tal-iskema tal-VAT fuq il-marġni għall-bejgħ hekk imwettaq abbażi tad-dispożizzjonijiet meħuda flimkien tal-Artikolu 257(6) u tal-Artikolu 268 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, ir-rikorrenti ssostni li din l-applikazzjoni ma hijiex konformi mal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT, minn żewġ aspetti.

25. Fl-ewwel lok, skont ir-rikorrenti, l-Artikolu 392 ta' din id-direttiva jawtorizza lill-Istati Membri jissuġġettaw it-trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp għal skema ta' tassazzjoni fuq il-marġni biss meta l-persuna taxxabbli li twettaq tali trasferiment tkun sostniet il-VAT meta akkwistat l-artijiet, filwaqt li tkun imċaħħda mid-dritt li twettaq tnaqqis ta' din il-VAT.

26. Madankollu, 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 previst fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT tkopri biss il-każijiet li fihom l-akkwist ma kienx suġġett għall-VAT.

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

28. F'dan ir-rigward, il-cour administrative d'appel de Versailles (il-Qorti Amministrattiva ta' Versailles) iddeċidiet li l-fatt li fl-Artikolu 392 tal-imsemmija direttiva jissemma t-trasferiment 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.

IV. Id-domandi preliminari

29. 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)?"

30. Il-partijiet fil-kawża prinċipali jipproponu li tingħata risposta għall-ewwel domanda preliminari kif ġej:

– Ir-rikorrenti tipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li l-applikazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT hija rriżervata għall-każijiet fejn il-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid sostna VAT li ma tistax tiġi rkuprata meta sar l-akkwist tagħha. Hija ssostni li, fid-dawl tal-kundizzjoni prevista fl-Artikolu 392 ta' din id-direttiva, li skontha l-iskema tal-VAT fuq il-marġni tippreżupponi li "l-VAT fuq ix-xiri ma setgħetx titnaqqas" mill-persuna taxxabbli, din l-iskema ta' tassazzjoni tal-proprjetajiet immobbli hija applikabbli biss fil-każ fejn il-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid sostna VAT meta sar l-akkwist, mingħajr ma seta' jnaqqasha. Mill-banda l-oħra, l-applikazzjoni tal-imsemmija skema għandha tkun eskluża meta l-akkwist kien suġġett għal VAT li l-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid seta' jnaqqas jew meta l-akkwist ma kienx suġġett għall-VAT.

– Skont il-Gvern Franċiż, l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp kemm meta l-akkwist tagħhom kien suġġett għall-VAT, mingħajr ma l-persuna taxxabbli li tbigħhom mill-ġdid kellha d-dritt li tnaqqas din it-taxxa, kif ukoll meta l-akkwist tagħhom ma kienx suġġett għall-VAT, għar-raġuni li din it-tranżazzjoni ma kinitx taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, jew inkella għar-raġuni li, minkejja li kienet taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, din kienet eżenti minnha.

31. F'dak li jirrigwarda l-ewwel parti tat-tieni domanda preliminari, il-partijiet fil-kawża prinċipali jipproponu li għandha tingħata risposta għaliha kif ġej:

– Ir-rikorrenti ssostni li sabiex tapplika l-iskema tal-VAT fuq il-marġni, l-akkwist imwettaq mill-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid għandu jirrigwarda art li diġà tkun ikklassifikata bħala art għall-iżvilupp mil-leġiżlazzjoni fiskali fil-mument li fih tinxtara.

– Skont il-Gvern Franċiż, l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet ikunu ġew akkwistati mhux mibnija mill-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid.

32. F'dak li jirrigwarda t-tieni parti tat-tieni domanda preliminari, il-partijiet fil-kawża prinċipali jipproponu li għandha tingħata risposta għaliha kif ġej:

– Ir-rikorrenti ma tara ebda ostakolu għall-applikazzjoni tal-iskema tal-VAT fuq il-marġni fil-każ ta' diviżjoni f'lottijiet ta' art għall-iżvilupp li ma tkunx akkumpanjata mill-kisba tal-permess ta' kostruzzjoni jew ta' żvilupp, jew inkella mit-twettiq ta' xogħlijiet ta' żvilupp tal-art min-naħa tal-bejjiegħ. Mill-banda l-oħra, hija tqis li l-applikazzjoni tal-VAT fuq il-marġni għandha tkun eskluża fil-każ ta' twettiq ta' xogħlijiet li jippermettu li l-art tiġi konnessa ma' varji networks (toroq, ilma, elettriku, gass, dranaġġ, telekomunikazzjonijiet) sa fejn dawn ix-xogħlijiet għandhom jitqiesu li huma kostruzzjonijiet, minħabba li huma inkorporati fl-art.

– Skont il-Gvern Franċiż, l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta, bejn il-mument tal-akkwist tagħhom u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħhom mill-persuna taxxabbli, dawn l-artijiet kienu s-suġġett ta' bidliet fil-karatteristiċi tagħhom bħad-diviżjoni tagħhom f'lottijiet jew it-twettiq ta' xogħlijiet ta' żvilupp, li jippermettu li jiġu konnessi mat-toroq u mal-varji networks.

33. Il-Kummissjoni Ewropea, li pproponiet risposta komuni għaż-żewġ domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, tqis li l-iskema derogatorja ta' tassazzjoni fuq il-marġni prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT ma tapplikax għall-bejgħ mill-ġdid ta' art, akkwistata mingħajr VAT, li nqasmet f'lottijiet u li fir-rigward tagħhom twettqu xogħlijiet li jippermettu li jiġu konnessi ma' varji networks (toroq, ilma, elettriku, gass, dranaġġ, telekomunikazzjonijiet).

V. Analiżi

A. Osservazzjonijiet preliminari

34. Preliminarjament, għandu jiġi osservat li l-Qorti tal-Ġustizzja għad ma kellhiex l-okkażjoni li tiddeċiedi dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT.

35. Jidher ukoll li, skont l-informazzjoni pprovduta mill-Kummissjoni, ir-Repubblika Franċiża biss użat id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT u eżerċitat il-possibbiltà li tipprevedi skema derogatorja ta' tassazzjoni fuq il-marġni, filwaqt li l-Istati Membri l-oħra ma għażlux tali skema ta' tassazzjoni.

36. Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-iskema derogatorja ta' tassazzjoni fuq il-marġni prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT tapplikax għal ċerti tranżazzjonijiet li jirrigwardaw artijiet, li għalihom il-persuna taxxabbli ma kellhiex dritt għal tnaqqis meta akkwistathom, meta dawn jinbiegħu mill-ġdid, wara d-diviżjoni tagħhom f'lottijiet u wara xogħlijiet ta' żvilupp, bħala artijiet għall-iżvilupp.

37. Għalhekk il-Qorti tal-Ġustizzja għandha l-kompitu li tinterpreta, minn naħa, il-kunċett ta' "dritt għal tnaqqis meta sar l-akkwist" u, min-naħa l-oħra, dak ta' proprjetajiet "mixtrija għall-iskop ta' bejgħ mill-ġdid" fis-sens tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT.

38. Qabel ma ngħaddi għal analiżi iktar fid-dettall tat-termini prinċipali ta' din id-dispożizzjoni, jidhirli li huwa importanti li nindika preliminarjament li, fil-fehma tiegħi, it-tilwima dwar it-tranżazzjoni immobiljari li wasslet għat-talba għal deċiżjoni preliminari f'din il-kawża ma taqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, l-akkwist ta' art mhux mibnija, li ma huwiex suġġett għall-VAT, segwit (mit-twettiq ta' xogħlijiet u) mill-bejgħ mill-ġdid tagħha bħala art għall-iżvilupp jaqa' barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-iskema derogatorja tat-tassazzjoni fuq il-marġni. Għaldaqstant, din tal-aħħar tidher li tirrigwarda biss xi każijiet partikolari ta' artijiet għall-iżvilupp u bini mixtrija bil-għan li jinbiegħu mill-ġdid, li għalihom tħallset VAT tal-input mingħajr ma sussegwentement tnaqqset, kuntrarjament għall-artijiet mhux mibnija li huma espressament eżenti minn din it-taxxa skont id-Direttiva tal-VAT.

39. L-analiżi li ġejja hija intiża li ssostni l-osservazzjoni preċedenti, billi twettaq interpretazzjoni letterali, kuntestwali u teleoloġika tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT sabiex tippermetti lill-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta utli lill-qorti tar-rinviju.

B. Fuq l-ewwel domanda preliminari

40. 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 jippermetti l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp kemm meta l-akkwist tagħhom kien suġġett għall-VAT, mingħajr ma l-persuna taxxabbli li tbigħhom mill-ġdid kellha d-dritt li tnaqqas din it-taxxa, kif ukoll meta l-akkwist tagħhom ma kienx suġġett għall-VAT, għar-raġuni li din it-tranżazzjoni ma kinitx taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, jew inkella għar-raġuni li, minkejja li kienet taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, din kienet eżenti minnha.

1. Fuq l-interpretazzjoni letterali tat-termini "dritt għal tnaqqis meta sar l-akkwist"

41. Ir-rikorrenti ssostni li l-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni tal-proprjetajiet immobbli hija applikabbli biss fil-każ fejn il-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid sostna VAT meta sar l-akkwist, mingħajr ma seta' jnaqqasha. Mill-banda l-oħra, skont ir-rikorrenti, l-applikazzjoni ta' din l-iskema għandha tkun eskluża meta dan l-akkwist kien suġġett għal VAT li l-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid seta' jnaqqas jew meta l-imsemmi akkwist ma kienx suġġett għall-VAT.

42. L-interpretazzjoni tar-rikorrenti hija bbażata, b'mod partikolari, fuq il-verżjoni Ingliża tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT li ssemmi speċifikament "in-nuqqas ta' possibbiltà ta' tnaqqis tal-VAT" fuq ix-xiri[5], sabiex tikkonkludi li dan l-artikolu jirrigwarda biss is-sitwazzjonijiet fejn ix-xerrej tabilħaqq sostna inizjalment tali taxxa mingħajr ma seta' jnaqqasha sussegwentement.

43. Min-naħa tiegħu, il-Gvern Franċiż iqis li wieħed għandu jibbaża ruħu fuq l-interpretazzjoni letterali tal-verżjoni Franċiża tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT, li ma tagħmel ebda riferiment għall-VAT fuq it-trasferiment ta' artijiet intiżi għall-bejgħ mill-ġdid. Minn dan isegwi, skont dan il-gvern, li l-formulazzjoni użata fil-verżjoni Franċiża ("droit à déduction à l'occasion de l'acquisition") tista' fil-fatt tkopri kemm sitwazzjoni fejn it-trasferiment ma kienx suġġett għal din it-taxxa (u għal din ir-raġuni ma hemmx dritt għal tnaqqis) kif ukoll sitwazzjoni fejn, għall-kuntrarju, il-bejgħ inizjali kien suġġett għall-VAT iżda fejn il-persuna taxxabbli kienet imċaħħda mid-dritt li twettaq it-tnaqqis tagħha.

44. Qari tad-diversi verżjonijiet lingwistiċi tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT fil-fatt juri diverġenzi fir-rigward tat-termini użati b'mod li dawn jistgħu jqajmu kwistjonijiet ta' interpretazzjoni. Fil-fatt, il-verżjoni Franċiża ta' din id-dispożizzjoni tirreferi biss għall-assenza ta' "dritt għal tnaqqis" mingħajr ma tispeċifika jekk l-assenza ta' dan id-dritt hijiex sempliċement dovuta għall-fatt li t-tranżazzjoni inizjali ma kinitx suġġetta għall-VAT jew li kienet hekk

[5] Il-verżjoni Ingliża tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT taqra kif ġej: "Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price". (korsiv miżjud minni).

suġġetta mingħajr madankollu ma sussegwentement tagħti dritt għal tnaqqis[6]. Madankollu, il-verżjoni Ingliża tal-imsemmija dispożizzjoni tirreferi speċifikament għall-"VAT fuq ix-xiri" (jew "sostnuta meta sar l-akkwist") filwaqt li tispeċifika li din "ma setgħetx titnaqqas" ("the VAT on the purchase was not deductible"), u b'hekk ftit li xejn tħalli dubji dwar il-fatt li t-trasferiment ta' tali artijiet għandu, bħala prinċipju, ikun suġġett għall-VAT[7].

45. Fid-dawl tad-diverġenzi osservati fid-diversi verżjonijiet lingwistiċi tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-formulazzjoni użata f'waħda mill-verżjonijiet lingwistiċi ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni ma tistax isservi bħala bażi unika għall-interpretazzjoni ta' din id-dispożizzjoni jew tingħata prijorità fil-konfront tal-verżjonijiet lingwistiċi l-oħra[8].

46. Għandu jitfakkar ukoll li, fil-każ ta' diverġenza bejn id-diversi verżjonijiet lingwistiċi ta' test tal-Unjoni, id-dispożizzjoni inkwistjoni għandha tiġi interpretata fid-dawl tal-istruttura ġenerali u tal-iskop tal-leġiżlazzjoni li din id-dispożizzjoni tifforma parti minnha[9].

2. Fuq l-interpretazzjoni kuntestwali tat-termini "dritt għal tnaqqis meta sar l-akkwist"

47. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-oriġini ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni jista' jkollha elementi rilevanti għall-interpretazzjoni tagħha[10]. Għandu għaldaqstant jiġi analizzat il-kuntest li kien jipprevali fil-mument tal-adozzjoni tad-Direttiva tal-VAT sabiex jiġi eżaminat jekk jeżistux elementi li jippermettu li jiġi ċċarat il-kontenut tagħha u li tiġi ffaċilitata l-interpretazzjoni tagħha.

48. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni ssostni li, skont l-interpretazzjoni li hija tat lill-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT matul is-sena 1992, l-iskema tal-VAT fuq il-marġni għandha tapplika għal artijiet li l-akkwist tagħhom sar mingħajr VAT.

49. B'mod iktar speċifiku, il-Kummissjoni tenfasizza li, fir-rapport tagħha indirizzat lill-Kunsill tal-Unjoni Ewropea[11] dwar id-dispożizzjonijiet tranżitorji, f'dak li jirrigwarda d-deroga prevista fl-Artikolu 28(3)(f) tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE[12], hija speċifikat li "[d]an l-artikolu jippermetti lill-Istati Membri jżommu bħala ammont taxxabbli għall-[VAT] id-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-prezz tal-bejgħ ta' bini jew ta' artijiet għall-iżvilupp mixtrija bil-għan li jinbiegħu mill-ġdid minn persuna taxxabbli li ma kellhiex dritt għal tnaqqis meta sar l-akkwist. Id-deroga

6 Din il-formulazzjoni ġiet irriprodotta wkoll f'verżjonijiet lingwistiċi oħra tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT, inklużi l-verżjonijiet bl-Ispanjol ("no haya tenido derecho a deducción"), bil-Ġermaniż ("kein Recht auf Vorsteuerabzug"), bil-Grieg ("δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά"), bit-Taljan ("non ha avuto diritto alla detrazione") u bl-Olandiż ("geen recht op aftrek").

7 Din il-formulazzjoni ġiet irriprodotta f'verżjonijiet lingwistiċi oħra tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT, inklużi l-verżjonijiet bil-Bulgaru ("за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане"), bl-Ungeriż ("nem volt adólevonásra jogosult"), bil-Pollakk ("który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu"), bir-Rumen ("care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare") u bil-Finlandiż ("ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta").

8 Ara s-sentenza tat-12 ta' Settembru 2019, A *et* (C-347/17, EU:C:2019:720, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

9 Ara, f'dan is-sens, is-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).

10 Ara s-sentenza tat-12 ta' Diċembru 2019, G.S. u V.G. (Theddida għall-ordni pubbliku) (C-381/18 u C-382/18, EU:C:2019:1072, punt 55 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 Rapport dwar id-dispożizzjonijiet tranżitorji li jirriżultaw mill-Artikolu 28.3. tas-[Sitt Direttiva] 77/388/KEE, mill-Artikolu 1(1) tat-Tmintax-il Direttiva 89/465/KEE ppreżentat skont l-Artikolu 3 tat-Tmintax-il Direttiva tal-Kunsill tat-18 ta' Lulju 1989 (SEC (92) 1006 final).

12 Direttiva tal-Kunsill 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, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva tal-VAT").

għalhekk tirrigwarda l-persuni taxxabbli li jinnegozjaw f'bini mhux mibni ġdid jew f'artijiet li l-akkwist tagħhom kien jaqa' barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-[VAT]". [traduzzjoni mhux uffiċjali]

50. Skont il-Kummissjoni, din l-interpretazzjoni tikkorrispondi wkoll għal-loġika ppreżentata fl-espożizzjoni tal-motivi tas-Sitt Direttiva tal-VAT li tħassret mid-Direttiva tal-VAT, li skontha jista' jiġi applikat ammont taxxabbli mnaqqas fil-każ fejn oġġett, li diġà jkun sostna l-VAT b'mod definittiv (pereżempju proprjetà immobbli ta' abitazzjoni, li hija oġġett "ikkunsmat" minħabba l-ewwel okkupazzjoni tagħha) sussegwentement jiddaħħal mill-ġdid fiċ-"ċirkwit kummerċjali" u jkun suġġett mill-ġdid għall-VAT. Għaldaqstant, sabiex tittieħed inkunsiderazzjoni din il-kummerċjalizzazzjoni ġdida tal-proprjetà immobbli li twassal għal piż fiskali tqil wisq fuq il-kummerċ tal-proprjetà immobbli, kien neċessarju li tiġi eskluża t-tassazzjoni skont il-prinċipji ġenerali u li tiġi prevista l-possibbiltà għall-Istati Membri li jiddeterminaw il-bażi tal-VAT permezz ta' tnaqqis "bażi fuq bażi"[13].

51. Minkejja l-fatt li l-interpretazzjoni kuntestwali tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT fil-fatt tidher li tiżvela l-intenzjonijiet tal-leġiżlatur tal-Unjoni dwar il-kamp ta' applikazzjoni tal-iskema derogatorja tat-tassazzjoni fuq il-marġni, inqis li, billi nillimita l-analiżi tiegħi għal din l-interpretazzjoni biss, nirriskja li nagħti risposta parzjali u inkompleta għad-domanda preliminari magħmula. Għaldaqstant, jidhirli li l-iskema derogatorja tat-tassazzjoni fuq il-marġni ma għandhiex tapplika biss għas-sitwazzjoni prevista mill-Kummissjoni abbażi tal-interpretazzjoni kuntestwali, jiġifieri għax-xiri segwit minn bejgħ mill-ġdid ta' art għall-iżvilupp akkwistata mingħajr VAT minn persuna taxxabbli li tinnegozja f'tali proprjetà, iżda għandha tapplika wkoll fil-każ fejn il-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid sostna VAT meta sar l-akkwist, mingħajr ma seta' jnaqqasha. L-interpretazzjoni teleoloġika tat-termini "dritt għal tnaqqis meta sar l-akkwist" li ser nindirizza issa tikkonferma din il-pożizzjoni, filwaqt li tippermetti li tingħata risposta kompleta lill-qorti tar-rinviju.

3. Fuq l-interpretazzjoni teleoloġika tat-termini "dritt għal tnaqqis meta sar l-akkwist"

a) It-tassazzjoni fuq il-marġni bħala skema derogatorja mis-sistema tad-dritt ordinarju ta' tassazzjoni tat-trasferimenti tal-"artijiet għall-iżvilupp" abbażi tal-prezz tal-bejgħ tagħhom

52. Qabel ma ngħaddi għall-analiżi ddettaljata tal-għanijiet tad-Direttiva tal-VAT u tal-Artikolu 392 tagħha, jidhirli li huwa neċessarju li jiġi stabbilit jekk din id-direttiva hijiex intiża li tapplika għal artijiet bħal dawk inkwistjoni f'din il-kawża.

53. Fl-ewwel lok, għandu jitfakkar li l-iskema tal-VAT fuq il-marġni prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT tikkostitwixxi skema derogatorja mill-prinċipju stabbilit fl-Artikolu 73 ta' din id-direttiva, li skontu l-VAT hija kkalkolata abbażi tas-servizz miksub, jiġifieri l-prezz tal-bejgħ.

54. Għaldaqstant, it-trasferiment ta' art għall-iżvilupp imwettaq minn persuna taxxabbli huwa suġġett għall-VAT, bħala prinċipju, skont is-sistema tad-dritt ordinarju, bis-saħħa tal-Artikolu 9(1) u tal-Artikolu 12(1) tad-Direttiva tal-VAT, jew, b'deroga għall-Istati Membri li pprevedew din il-possibbiltà, skont l-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni prevista fl-Artikolu 392 ta' din id-direttiva.

[13] 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(1973) 950 final).

55. Din id-dispożizzjoni tal-aħħar tagħti l-possibbiltà lill-Istati Membri li jipprevedu skema ta' tassazzjoni fuq il-marġni (u mhux fuq il-prezz tal-bejgħ bħas-sistema tad-dritt ordinarju) li fiha l-ammont taxxabbli huwa kkostitwit mid-differenza bejn il-prezz tal-bejgħ u l-prezz tax-xiri.

56. F'dak li jirrigwarda deroga mill-prinċipju ġenerali tad-Direttiva tal-VAT li skontu l-VAT għandha bħala prinċipju tingħabar fuq il-prezz ipprattikat bejn il-partijiet, l-Artikolu 392 ta' din id-direttiva għandu jiġi interpretat strettament, madankollu mingħajr ma din id-dispożizzjoni tiġi mċaħħda mis-sustanza tagħha [14].

57. Fit-tieni lok, għandu jiġi enfasizzat ukoll li d-Direttiva tal-VAT tistabbilixxi distinzjoni ċara bejn, minn naħa, it-trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp li (bħall-proprjetajiet immobbli) jaqgħu taħt is-sistema tad-dritt ordinarju u huma suġġetti għall-VAT u, min-naħa l-oħra, it-trasferiment ta' artijiet mhux mibnija, li huma eżenti minn din it-taxxa [15].

58. Għaldaqstant, skont l-Artikolu 12(3) tad-Direttiva tal-VAT, jitqiesu li huma "art għall-bini", għall-finijiet tal-Artikolu 12(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 "art għall-bini", huma obbligati josservaw l-għan imfittex mill-Artikolu 135(1)(k) ta' din id-direttiva, li jfittex li jeżenta biss mill-VAT it-trasferiment ta' artijiet mhux mibnija li ma humiex intiżi sabiex fuqhom jitla' bini [16].

59. Il-marġni ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri fid-definizzjoni tal-kunċett ta' "art għall-iżvilupp" huwa wkoll limitat 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" [17].

60. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, inqis li l-intenzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni kienet li jirriżerva l-eżenzjoni fiskali biss għat-trasferiment ta' artijiet mhux mibnija u li jissuġġetta kull trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp imwettaq bi ħlas minn persuna taxxabbli għall-VAT jew fuq il-prezz tal-bejgħ skont is-sistema tad-dritt ordinarju jew fuq il-marġni skont l-iskema derogatorja.

b) Fuq l-interpretazzjoni tat-termini "dritt għal tnaqqis" fid-dawl tal-għan ta' newtralità fiskali mfittex mid-Direttiva tal-VAT

61. Kemm il-Gvern Franċiż kif ukoll ir-rikorrenti jenfasizzaw li l-iskop tad-Direttiva tal-VAT huwa b'mod partikolari li jiġi ggarantit il-prinċipju ta' newtralità fiskali u li l-Artikolu 392 ta' din id-direttiva għandu jiġi interpretat fid-dawl ta' dan il-prinċipju. Madankollu, il-partijiet ikkonċernati jidhru li jisiltu interpretazzjoni differenti mill-imsemmi prinċipju.

[14] Ara, b'analoġija, is-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punti 22 u 23) u tal-5 ta' Settembru 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punt 32).

[15] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Jannar 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[16] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-17 ta' Jannar 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punt 30), u tal-4 ta' Settembru 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 53).

[17] Ara s-sentenza tal-4 ta' Settembru 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 54).

62. Qabel kollox, għandu jitfakkar li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jipprekludi, minn naħa, li kunsinni ta' oġġetti simili, li huma f'kompetizzjoni ma' xulxin, jiġu ttrattati b'mod differenti mill-perspettiva tal-VAT u, min-naħa l-oħra, li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fir-rigward tal-ġbir tal-VAT [18].

63. Skont ir-rikorrenti, l-issuġġettar għall-VAT fuq il-marġni huwa applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, li jfittex li jikkumpensa għal VAT residwa li ma tistax titnaqqas. Għaldaqstant, din id-deroga hija ġġustifikata sabiex tiġi evitata taxxa doppja, jiġifieri ssuġġettar fuq prezz li jinkludi VAT sostnuta fuq l-akkwist tal-art li l-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid ma setax inaqqas. Sabiex tittaffa din il-VAT residwa u sabiex il-VAT ma tkunx ibbażata fuq prezz tal-bejgħ li jinkludi VAT mhux imnaqqsa fuq l-akkwist tal-art, l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti li jiġi ntaxxat biss il-marġni, jiġifieri d-differenza bejn il-prezz tal-bejgħ u l-prezz tax-xiri, b'mod li l-marġni jitnaqqas bil-VAT li ma ġietx irkuprata meta sar l-akkwist, sabiex tiġi stabbilita mill-ġdid in-newtralità tat-taxxa. Għaldaqstant, ir-rikorrenti tqis li t-tassazzjoni kkalkolata fuq il-prezz tal-bejgħ kollu miksub minn impriża mat-trasferiment ta' art, filwaqt li, fil-mument tal-akkwist tagħha, hija ma setgħetx tnaqqas il-VAT li tibqa' inkluża fil-prezz tax-xiri, twassal għal taxxa doppja.

64. Għall-kuntrarju, xejn ma jiġġustifika, skont ir-rikorrenti, fid-dawl tal-għan mogħti lill-iskema tal-VAT fuq il-marġni, li din tal-aħħar tapplika għall-bejgħ ta' art li l-akkwist tagħha ma kienx suġġett għall-VAT jew, jekk ikun il-każ, meta l-VAT ġiet irkuprata. Li kieku dan kien il-każ, il-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid jibbenefika, skont ir-rikorrenti, minn vantaġġ finanzjarju u kompetittiv mhux iġġustifikat, għad-detriment tal-finanzi pubbliċi.

65. Min-naħa tiegħu, il-Gvern Franċiż isostni li l-interpretazzjoni proposta mir-rikorrenti tikser, minn naħa, il-prinċipju ta' newtralità fiskali, u, min-naħa l-oħra, il-karatteristiċi essenzjali tal-VAT [19]. Fil-fatt, l-implimentazzjoni ta' dawn il-karatteristiċi essenzjali twassal, bil-għan li tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, sabiex jiġu previsti skemi partikolari għal ċerti oġġetti speċifiċi li, wara li kienu s-suġġett tal-ewwel konsum finali, jiġu rreintegrati fi proċess ekonomiku ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni bil-għan li jkunu s-suġġett tat-tieni konsum finali.

66. Il-Gvern Franċiż isostni li, f'tali sitwazzjonijiet, tassazzjoni fuq il-prezz tal-bejgħ totali wara dan l-ewwel konsum twassal, fl-assenza ta' possibbiltà ta' tnaqqis, sabiex fil-bażi tal-VAT jiġu inklużi mhux biss prezz li diġà kien suġġett għal piż tal-VAT definittiv iżda wkoll l-ammont ta' dan il-piż stess. Dan ikollu l-konsegwenza, ukoll, li l-piż definittiv tal-VAT ikun jiddependi miċ-ċirkwit ekonomiku, b'mod partikolari min-numru ta' istanzi ta' konsum finali suċċessivi u mill-prezzijiet għaldaqstant imħallsa, bi ksur tal-għan ta' newtralità mfittex.

67. Din l-interpretazzjoni hija wkoll adottata mill-Kummissjoni, li tibbaża ruħha fuq l-espożizzjoni tal-motivi tas-Sitt Direttiva tal-VAT iċċitata fil-punti 48 sa 50 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[18] Ara s-sentenza tas-17 ta' Jannar 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[19] Kif ifakkar il-Gvern Franċiż, il-karatteristiċi essenzjali tal-VAT huma, l-ewwel, l-applikazzjoni ġenerali tal-VAT għat-tranżazzjonijiet li jkollhom oġġetti jew servizzi bħala s-suġġett tagħhom, it-tieni, id-determinazzjoni tal-ammont tagħha proporzjonalment għall-prezz mitlub mill-persuna taxxabbli bħala ħlas għall-oġġetti jew għas-servizzi pprovduti minnha, it-tielet, l-impożizzjoni ta' din it-taxxa f'kull stadju tal-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni, inkluż l-istadju tal-bejgħ bl-imnut, irrispettivament min-numru ta' tranżazzjonijiet li jkunu seħħew qabel, u r-raba', it-tnaqqis mill-VAT dovuta minn persuna taxxabbli tal-ammonti mħallsa fl-istadji preċedenti tal-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni, b'tali mod li din it-taxxa, fi stadju partikolari, tapplika biss għall-valur miżjud f'dak l-istadju u b'tali mod li l-oneru finali tal-imsemmija taxxa jaqa' b'mod definittiv fuq il-konsumatur (ara s-sentenza tat-12 ta' Ġunju 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, punt 23).

68. Għaldaqstant, fil-fehma tiegħi, huwa possibbli li mill-intenzjonijiet tal-leġiżlatur tal-Unjoni jiġi dedott li l-bażi mnaqqsa prevista mill-iskema tal-VAT fuq il-marġni hija intiża li tapplika, qabel kollox, fil-każ fejn oġġett li l-akkwist tiegħu ma kienx jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT (pereżempju l-proprjetajiet immobbli ta' abitazzjoni, li huma oġġetti "ikkunsmati" minħabba l-ewwel okkupazzjoni tagħhom) sussegwentement jiddaħħal mill-ġdid fiċ-"ċirkwit kummerċjali" u jkun suġġett mill-ġdid għall-VAT.

69. Nirrileva wkoll li tali interpretazzjoni hija konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tat-tassazzjoni ta' oġġetti użati, li huma suġġetti għal skema analoga għal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li t-tassazzjoni tal-kunsinna minn persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid ta' oġġett użat fuq il-prezz globali tagħha, filwaqt li l-prezz li bih dan tal-aħħar akkwista dan l-oġġett jinkludi ammont ta' VAT tal-input li tħallas minn persuna li ma kinitx f'pożizzjoni li tnaqqsu (bl-istess mod bħall-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid), effettivament twassal għal taxxa doppja [20].

70. Tali interpretazzjoni tippermetti wkoll li tiġi żgurata l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità fiskali skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, filwaqt li fl-istess ħin jiġi ggarantit li kunsinni ta' oġġetti simili, li huma f'kompetizzjoni ma' xulxin, ma jiġux ittrattati b'mod differenti mill-perspettiva tal-VAT, u li operaturi ekonomiċi, li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet, ma jiġux ittrattati b'mod differenti fir-rigward tal-ġbir tal-VAT [21].

71. Għaldaqstant, minn naħa, mhux l-akkwisti kollha ta' artijiet għall-iżvilupp minn persuna taxxabbli bil-għan li jinbiegħu mill-ġdid, fis-sens tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT, huma neċessarjament suġġetti għall-VAT. Pereżempju, l-akkwist ta' art għall-iżvilupp ma huwiex suġġett għall-VAT meta l-bejjiegħ inizjali tagħha jkun individwu li jillimita ruħu li jamministra l-patrimonju privat tiegħu, jiġifieri li jeżerċita d-dritt tiegħu għall-proprjetà, mingħajr ma dan it-trasferiment jidħol fil-kuntest tat-twettiq mill-persuna interessata ta' kwalunkwe attività ekonomika [22].

72. Min-naħa l-oħra, li kieku kellu jiġi deċiż li l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat biss fis-sens li jirriżerva l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni biss għat-trasferimenti ta' artijiet għall-iżvilupp li l-akkwist tagħhom kien suġġett għall-VAT, mingħajr ma l-persuna taxxabbli li tbigħhom mill-ġdid kellha d-dritt li tnaqqas din it-taxxa, u għalhekk tiġi eskluża l-applikazzjoni ta' din l-iskema meta dan l-akkwist ma kienx suġġett għall-VAT (fil-każ ta' reintegrazzjoni ta' dawn l-artijiet fi proċess ekonomiku bil-għan li jkunu s-suġġett tat-tieni konsum), dan iwassal sabiex trasferimenti ta' proprjetajiet simili, li għalhekk huma f'kompetizzjoni ma' xulxin, u l-operaturi ekonomiċi li jwettquhom, jiġu ttrattati b'mod differenti mill-perspettiva tal-VAT. Fil-fatt, fost dawn it-trasferimenti ta' artijiet għall-iżvilupp simili, ikunu biss dawn tal-ewwel li jkunu suġġetti għall-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni, filwaqt li dawn tal-aħħar ikunu suġġetti għas-sistema tad-dritt ordinarju tal-VAT.

[20] Ara s-sentenza tat-3 ta' Marzu 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, punt 48). Ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-1 ta' April 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punt 25), u tat-8 ta' Diċembru 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punt 38).

[21] Ara l-punt 62 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[22] Sentenza tal-15 ta' Settembru 2011, Slaby *et* (C-180/10 u C-181/10, EU:C:2011:589, punt 50).

73. Nosserva wkoll li, minkejja l-analoġiji li l-metodu ta' kalkolu tagħha għandu ma' taxxi oħra fuq id-dħul minn proprjetà immobbli, bħat-taxxa fuq il-qligħ kapitali minn proprjetà immobbli [23], li wieħed isib f'diversi Stati Membri, l-iskema tal-VAT fuq il-marġni prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT ma tikkundizzjonax l-issuġġettar għat-taxxa għal perijodu ta' detenzjoni preċiż. Issa, inqis li tali kriterju jippermetti, minn naħa, li jiġi ddefinit b'mod ċar u preċiż il-kamp ta' applikazzjoni ta' din l-iskema derogatorja, u, min-naħa l-oħra, li jiġi żgurat li din tal-aħħar tiġi applikata b'mod uniformi u trasparenti għall-atturi ekonomiċi kollha involuti fit-tranżazzjonijiet previsti f'dan l-artikolu.

74. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jidhirli li huwa evidenti li l-iskema tal-VAT fuq il-marġni tapplika fis-sitwazzjoni ssuġġerita mill-Gvern Franċiż u mill-Kummissjoni fejn l-akkwist ta' art għall-iżvilupp jew ta' proprjetà immobbli intiża għall-bejgħ mill-ġdid ma hijiex suġġetta għall-VAT, filwaqt li l-prezz tal-akkwist imħallas mill-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid fir-realtà jinkludi ammont ta' VAT tal-input, li ma jistax jitnaqqas, li tħallas mill-bejjiegħ inizjali (li ma kienx persuna taxxabbli).

75. Skont ir-raġunament żviluppat fil-punti 70 sa 72 ta' dawn il-konklużjonijiet, jidhirli li l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandu japplika wkoll fis-sitwazzjoni msemmija mir-rikorrenti, fejn persuna taxxabbli tixtri art għall-iżvilupp taħt is-sistema ta' dritt ordinarju tal-VAT mingħajr ma tkun tista', għal kwalunkwe raġuni tkun xi tkun, tnaqqas il-VAT tal-input qabel ma tbigħ din l-art mill-ġdid. F'dan il-każ, l-applikazzjoni tal-iskema tal-VAT fuq il-marġni f'tali ipoteżi tippermetti, hija wkoll, li jiġi żgurat il-prinċipju ta' newtralità fiskali, billi tiġi evitata taxxa doppja.

76. Madankollu, la interpretazzjoni letterali u lanqas interpretazzjoni kuntestwali u teleoloġika ma jistgħu jiġġustifikaw l-applikazzjoni ta' din l-iskema derogatorja għal artijiet mhux mibnija li, f'dan il-każ, huma kompletament eżenti mill-VAT. Għaldaqstant, la l-akkwist iżolat u lanqas l-akkwisti suċċessivi ta' art(ijiet) mhux mibnija ma jistgħu jkunu suġġetti għall-VAT.

77. Minn dan isegwi li ma jkun hemm ebda riskju ta' taxxa doppja fil-każ ta' bejgħ mill-ġdid ta' tali art, anki fil-każ fejn din tal-aħħar fil-frattemp tkun saret "taxxabbli" bħala art 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'mod li ma tqumx il-kwistjoni tad-"dħul mill-ġdid" tagħhom fiċ-ċirkwit kummerċjali. Għaldaqstant, f'dawn iż-żewġ sitwazzjonijiet, il-każ ta' VAT "li tibqa' inkluża" f'tali proprjetà minħabba eventwali tassazzjoni preċedenti ma jseħħx.

78. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, inqis li, f'sitwazzjoni bħal dik tal-kawża prinċipali, il-bejgħ ta' artijiet għall-iżvilupp li qabel kienu artijiet mhux mibnija għandu jaqa' taħt is-sistema tad-dritt ordinarju tal-VAT fuq il-prezz tal-bejgħ skont l-Artikolu 9(1) u l-Artikolu 12(1) tad-Direttiva tal-VAT u mhux taħt l-iskema derogatorja tal-Artikolu 392 ta' din id-direttiva.

79. Sabiex nikkonkludi, jidhirli li l-applikazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandha tkun irriżervata għal bini u għal artijiet għall-iżvilupp mixtrija bil-għan li jinbiegħu mill-ġdid fiż-żewġ sitwazzjonijiet li ġejjin: meta l-akkwist tagħhom kien suġġett għall-VAT, mingħajr ma l-persuna taxxabbli li tbigħhom mill-ġdid kellha d-dritt li tnaqqas din it-taxxa, jew meta l-akkwist

[23] Ara, b'mod partikolari, l-Artikoli 150 U u 150 VD tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi; l-Artikolu 90(10) tal-code belge des impôts sur les revenus 1992 (il-Kodiċi Belġjan tat-Taxxi fuq id-Dħul tal-1992); l-Artikolu 41(5) tal-kodikas forologias isodimatos, N.4172/2013 (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq id-Dħul (il-Greċja), Nru 4172/2013 Liġi 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013) kif emendata bil-Liġi 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)).

tagħhom ma kienx suġġett għall-VAT, għaliex din it-tranżazzjoni ma kinitx taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, minkejja li l-prezz li bih il-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid akkwista dawn il-proprjetajiet jinkludi ammont ta' VAT tal-input li tħallas mill-bejjiegħ inizjali (li ma kienx persuna taxxabbli).

80. Tali interpretazzjoni tippermetti li jiġu ggarantiti l-għanijiet u l-effett utli tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT, filwaqt li tingħata interpretazzjoni restrittiva lil dan l-artikolu bħala skema derogatorja.

81. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li r-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 kien 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 kienx suġġett għall-VAT għar-raġuni li din it-tranżazzjoni ma kinitx taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, filwaqt li l-prezz li bih il-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid akkwista dawn il-proprjetajiet jinkludi ammont ta' VAT tal-input li tħallas mill-bejjiegħ inizjali (li ma kienx persuna taxxabbli). Madankollu, din id-dispożizzjoni ma tapplikax għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp li l-akkwist inizjali tagħhom bħala artijiet mhux mibnija kien eżenti mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva tal-VAT.

C. Fuq it-tieni domanda preliminari

82. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tfittex li ssir taf, 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 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 l-imsemmija artijiet ikunu 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 li jiġu konnessi ma' varji networks (toroq, ilma, elettriku, gass, dranaġġ, telekomunikazzjonijiet).

83. Nixtieq diġà nenfasizza li l-analiżi li wasslet għall-proposta ta' risposta għall-ewwel domanda tidher li tirrispondi għat-tieni domanda kollha kemm hi, fis-sens li l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT japplika biss meta l-akkwist imwettaq mill-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid jirrigwarda art li diġà tkun ikklassifikata bħala art għall-iżvilupp mil-leġiżlazzjoni fiskali fil-mument li fih tinxtara. Għaldaqstant, l-iskema tal-VAT fuq il-marġni ma tapplikax għal trasferimenti ta' artijiet għall-iżvilupp li l-akkwist inizjali tagħhom bħala artijiet mhux mibnija ma kienx jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva tal-VAT.

84. Madankollu ser neżamina l-kwistjoni mqajma b'mod sħiħ sabiex il-Qorti tal-Ġustizzja tkun tista' tagħti risposta utli lill-qorti tar-rinviju.

1. Fuq l-applikazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għal "artijiet għall-iżvilupp" inizjalment akkwistati bħala "artijiet mhux mibnija"

85. Permezz tal-ewwel parti tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jippermetti l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet ġew akkwistati mhux mibnija mill-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid.

86. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li d-Direttiva tal-VAT tistabbilixxi distinzjoni ċara bejn l-"artijiet għall-iżvilupp" u l-"artijiet mhux mibnija", billi tagħtihom trattament fiskali differenti. Il-qafas ġuridiku li jirregola l-bejgħ ta' dawn l-artijiet ġie deskritt fil-punti 57 sa 60 ta' dawn il-konklużjonijiet.

87. Il-formulazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT tidher li tirriżerva mingħajr ebda ambigwità l-iskema derogatorja tat-tassazzjoni fuq il-marġni għall-"art tal-bini" biss meta din tal-aħħar tkun "mixtrija għall-iskop ta' bejgħ mill-ġdid". Tali interpretazzjoni hija kkonfermata wkoll mill-interpretazzjoni kuntestwali u teleoloġika tal-Artikolu 392 ta' din id-direttiva [24].

88. Għaldaqstant, il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni jidher li huwa kjarament limitat għal artijiet li mill-bidu nett huma intiżi sabiex fuqhom jitla' bini li kienu diġà kklassifikati bħala "artijiet għall-iżvilupp" mil-leġiżlazzjoni nazzjonali meta ġew akkwistati. Minn dan isegwi li l-artijiet mhux mibnija li ma humiex intiżi sabiex fuqhom jitla' bini u, bħala prinċipju, huma eżenti mill-VAT, għandhom ikunu eskluży mill-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni. Fi kliem ieħor, il-bidla fil-klassifikazzjoni ġuridika ta' artijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tidher li teskludi l-applikazzjoni tal-iskema tat-tassazzjoni fuq il-marġni, li tippreżupponi identiċità ġuridika bejn il-proprjetà mixtrija u l-proprjetà mibjugħa mill-ġdid.

89. Din l-interpretazzjoni hija wkoll konformi mal-prinċipju li skontu l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT, bħala skema derogatorja, għandu jiġi interpretat strettament [25].

90. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li r-risposta għall-ewwel parti tat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni ma tistax tapplika għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet ġew akkwistati mhux mibnija mill-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid.

2. Fuq l-applikazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għal artijiet għall-iżvilupp meta dawn tal-aħħar ikunu s-suġġett ta' bidliet fil-karatteristiċi tagħhom

91. Permezz tat-tieni parti tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tfittex li ssir taf, essenzjalment, jekk l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT jeskludix l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet ikunu 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 li jiġu konnessi ma' varji networks (toroq, ilma, elettriku, gass, dranaġġ, telekomunikazzjonijiet).

[24] Ara l-punti 47 sa 81 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[25] Ara l-punt 56 ta' dawn il-konklużjonijiet.

92. Din il-parti tat-tieni domanda twassalni sabiex neżamina jekk it-termini "mixtrija għall-iskop ta' bejgħ mill-ġdid" użati fl-Artikolu 392 ta-Direttiva tal-VAT jimplikawx bejgħ mill-ġdid fl-istat attwali tal-proprjetà mingħajr ma jkunu saru fiha xogħlijiet fuq skala kbira, kif issostni l-Kummissjoni, jew, għall-kuntrarju, jekk tali xogħlijiet ma jostakolawx l-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, skont l-interpretazzjoni tal-Gvern Franċiż.

93. Min-naħa tagħha, ir-rikorrenti tqis li wħud mill-bidliet magħmula, bħad-diviżjoni ta' art f'lottijiet, ma jipprekludux l-applikazzjoni tal-iskema tal-VAT fuq il-marġni, filwaqt li, għall-kuntrarju, it-twettiq ta' xogħlijiet iktar kunsiderevoli fuq dawn l-artijiet (bħal dawk magħmula sabiex ikunu jistgħu jiġu installati varji networks) jostakola l-applikazzjoni ta' din l-iskema.

94. Fid-dawl tar-risposta proposta għall-ewwel parti tat-tieni domanda, li tikkonsisti fl-esklużjoni tal-applikazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT għal artijiet intiżi għall-bejgħ mill-ġdid li ġew inizjalment akkwistati bħala artijiet mhux mibnija, inqis li f'din il-kawża ma hemmx interess ġuridiku f'din il-kwistjoni.

95. Madankollu, sabiex il-Qorti tal-Ġustizzja tkun tista' tagħti risposta utli lill-qorti tar-rinviju, ser nikkunsidra l-każ li fih l-art li hija s-suġġett tal-bejgħ mill-ġdid ma ġietx ikklassifikata speċifikament bħala art "mhux mibnija" mil-leġiżlazzjoni nazzjonali meta ġiet akkwistata inizjalment, u, għalhekk, tista' titqies li hija "art għall-iżvilupp", fid-dawl tad-differenzi limitati li jistgħu jeżistu, fil-prattika, bejn dawn iż-żewġ tipi ta' artijiet.

96. Fil-fatt, fid-dawl tal-fatt li huwa kompitu tal-Istati Membri li jiddefinixxu l-artijiet li għandhom jitqiesu li huma "artijiet għall-iżvilupp", il-Gvern Franċiż jidher li qiegħed jissuġġerixxi li art mhux żviluppata bħal dik li kienet is-suġġett tal-bejgħ mill-ġdid fil-kawża prinċipali tista' eventwalment tiġi kklassifikata bħala "art għall-iżvilupp" mill-mument tax-xiri inizjali tagħha.

97. Għaldaqstant, il-Gvern Franċiż isostni li, peress li art mhux żviluppata titqies li hija art għall-iżvilupp, skont id-definizzjoni adottata mill-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". Skont dan il-gvern, din il-pożizzjoni hija kkonfermata mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [26].

98. Skont dan ir-raġunament, jista' jiġi sostnut li l-konverżjoni eventwalment sostnuta mill-art inkwistjoni hija irrilevanti għall-applikazzjoni tal-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT (irrispettivament minn kemm tkun kbira) sakemm din l-art iżżomm il-kwalità tagħha ta' "art għall-iżvilupp".

99. Madankollu, għar-raġunijiet li ser nesponi, jidhirli li tali raġunament ma jistax jirnexxi.

100. Fil-fatt, fl-ewwel lok, nixtieq infakkar li l-marġni ta' diskrezzjoni li għandhom l-Istati Membri fid-definizzjoni tal-kunċett ta' "artijiet għall-iżvilupp" huwa limitat mid-Direttiva tal-VAT stess [27]. Għalhekk inqis li huwa ipotetiku x-xenarju ppreżentat mill-Gvern Franċiż, filwaqt li nosserva li hemm riskju li dan imur kontra d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT.

[26] Ara s-sentenza tal-4 ta' Settembru 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[27] Ara l-punti 58 u 59 ta' dawn il-konklużjonijiet.

101. Barra minn hekk, l-adozzjoni ta' tali interpretazzjoni tikser mhux biss l-għanijiet tal-iskema tal-VAT fuq il-marġni iżda wkoll il-prinċipji ta' bażi tad-Direttiva tal-VAT, u b'mod partikolari dak li jipprevedi t-tassazzjoni tal-"valur miżjud" maħluq, b'mod partikolari, minn xogħlijiet, bħal dawk deskritti fit-tieni domanda preliminari.

102. F'dan ir-rigward, nosserva li, f'interpretazzjoni letterali, it-termini "mixtrija għall-iskop ta' bejgħ mill-ġdid" jindikaw bejgħ mill-ġdid tal-proprjetà fl-istat attwali tagħha mingħajr ma jitwettqu xogħlijiet fuq skala kbira. Għaldaqstant jidher li l-iskema tal-VAT fuq il-marġni tkopri biss bejgħ suċċessiv ta' proprjetà immobbli. Għalkemm ċerti interventi jew ċerti xogħlijiet ma jistgħux ikunu esklużi, ma jidhirx li l-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT ikopri xogħlijiet fuq skala kbira li jistgħu mhux biss jibdlu l-karatteristiċi kummerċjali tal-proprjetà inkwistjoni iżda wkoll joħolqu "valur miżjud" li jista' jiġi ntaxxat kompletament skont is-sistema tad-dritt ordinarju tal-VAT.

103. Dan jidher ukoll li huwa kkonfermat mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li skontha bini li kien is-suġġett ta' konverżjoni jew ta' xogħlijiet ta' modernizzazzjoni għandu jkun suġġett għas-sistema tad-dritt ordinarju tal-VAT minħabba li dawn l-operazzjonijiet iġġeneraw valur miżjud, bħall-kostruzzjoni inizjali tiegħu [28].

104. Jidhirli li tali raġunament għandu jiġi applikat b'analoġija għall-każ inkwistjoni. Għaldaqstant, l-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni ma għandhiex tapplika fil-każ ta' konverżjoni sostanzjali ta' proprjetà, li toħloq valur miżjud, liema valur għandu, bħala prinċipju, ikun suġġett għas-sistema tad-dritt ordinarju tal-VAT fuq il-prezz tal-bejgħ.

105. Fit-tieni lok, l-interpretazzjoni proposta mill-Gvern Franċiż tidher li tinjora l-fatt li n-natura tax-xogħlijiet imwettqa mir-rikorrenti tirriskja li twassal għal bidla fil-klassifikazzjoni ġuridika tal-artijiet inkwistjoni, li jsiru "bini" fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni u tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u, għalhekk, li tostakola l-applikazzjoni tal-iskema tal-VAT fuq il-marġni.

106. F'dan ir-rigward, f'dak li jirrigwarda l-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva tal-VAT, ir-Regolament ta' Implimentazzjoni jikklassifika bħala "proprjetà immobbli" kwalunkwe "binja" jew kwalunkwe "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" [29].

107. Għaldaqstant jidher li l-kostruzzjonijiet magħmula mir-rikorrenti, bħalma huma, pereżempju, ix-xogħlijiet preparatorji għall-iżvilupp tal-art, l-iżvilupp ta' triq jew it-twettiq ta' konnessjoni ta' varji networks, jaqgħu taħt il-kunċett ta' "bini" b'mod partikolari minħabba li huma inkorporati fl-art.

108. Kif jenfasizzaw ġustament ir-rikorrenti u l-Kummissjoni, għalhekk hemm konverżjoni tal-karatteristiċi tal-art permezz tal-kostruzzjonijiet tagħha, u saħansitra l-bidu ta' operazzjoni ta' kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli ġdida, u mhux sempliċi tranżazzjoni ta' xiri u ta' bejgħ mill-ġdid ta' art.

[28] Ara, b'analoġija, is-sentenza tas-16 ta' Novembru 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punti 32 u 33).

[29] Ara l-Artikolu 13b(b) u l-Artikolu 31a(2)(d) tar-Regolament ta' Implimentazzjoni.

109. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, inqis li t-termini "mixtrija għall-iskop ta' bejgħ mill-ġdid" użati fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT jimplikaw bejgħ mill-ġdid tal-proprjetà fl-istat attwali tagħha mingħajr ma jitwettqu xogħlijiet fuq skala kbira. Dan jidher ukoll li huwa konformi mal-ispirtu tal-iskema tat-tassazzjoni fuq il-marġni, li hija skema derogatorja li għandha tiġi interpretata strettament.

110. Finalment, għall-kompletezza, għandu wkoll jiġi eżaminat il-punt jekk ir-risposta li nipproponi għal din il-parti tat-tieni domanda tibqax l-istess, fil-każ fejn, bejn il-mument tal-akkwist inizjali u dak tal-bejgħ mill-ġdid, ir-rikorrenti ma tkunx wettqet xogħlijiet bħal dawk deskritti fit-tieni domanda, iżda tillimita ruħha li taqsam dawn l-artijiet f'lottijiet. Din tidher li hija l-ewwel taqsima tat-tieni parti tat-tieni domanda tal-qorti tar-rinviju.

111. Skont ir-raġunament espost fil-punti 104 sa 106 ta' dawn il-konklużjonijiet, id-diviżjoni f'lottijiet ta' art li la tkun akkumpanjata mill-kisba ta' permess ta' kostruzzjoni u lanqas minn xogħlijiet ta' żvilupp bħal dawk magħmula mir-rikorrenti, ma tistax tibdel il-klassifikazzjoni ġuridika tal-artijiet fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni u tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

112. Għaldaqstant, diviżjoni fir-reġistru tal-artijiet li tippermetti l-bejgħ ta' art f'diversi lottijiet, bħala prinċipju, ma għandhiex toħloq valur miżjud li jiġġustifika l-issuġġettar għas-sistema tad-dritt ordinarju tal-VAT fuq il-prezz tal-bejgħ. Barra minn hekk, fl-assenza ta' xogħlijiet, tali art ma tistax tiġi kklassifikata bħala "bini".

113. Minn dan jirriżulta li d-diviżjoni ta' art li tirriżulta minn sempliċi bidla fir-reġistru tal-artijiet li tippermetti l-bejgħ mill-ġdid ta' diversi lottijiet tista' tkun suġġetta għall-iskema tal-VAT fuq il-marġni prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, nixtieq nenfasizza li, b'differenza mill-fatti tal-kawża prinċipali, tali interpretazzjoni tippreżupponi li l-art li tkun is-suġġett tad-diviżjoni fir-reġistru tal-artijiet, segwita mill-bejgħ mill-ġdid, ikollha l-kwalità ta' "art għall-iżvilupp" mill-mument tal-akkwist tagħha.

114. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li r-risposta għat-tieni parti tat-tieni domanda għandha tkun li l-iskema derogatorja tat-tassazzjoni fuq il-marġni prevista fl-Artikolu 392 tad-Direttiva tal-VAT ma tapplikax għall-bejgħ mill-ġdid ta' art, li tkun is-suġġett, bejn il-mument tal-akkwist tagħha u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħha, ta' bidliet fil-karatteristiċi tagħha bħat-twettiq ta' xogħlijiet li jippermettu li tiġi konnessa ma' varji networks (toroq, ilma, elettriku, gass, dranaġġ, telekomunikazzjonijiet). Madankollu, l-Artikolu 392 ta' din id-direttiva japplika fis-sitwazzjoni fejn, bejn il-mument tal-akkwist inizjali ta' art għall-iżvilupp u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħha, il-konverżjoni sostnuta minn din l-art tkun limitata għad-diviżjoni tagħha f'lottijiet.

VI. Konklużjoni

115. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mill-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat, Franza) kif ġej:

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 l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp kemm meta l-akkwist tagħhom kien 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 kienx suġġett għall-VAT għar-raġuni li din it-tranżazzjoni ma kinitx taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, filwaqt li l-prezz li bih il-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid akkwista dawn il-proprjetajiet jinkludi ammont ta' VAT tal-input li tħallas mill-bejjiegħ inizjali (li ma kienx persuna taxxabbli). Madankollu, din id-dispożizzjoni ma tapplikax għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp li l-akkwist inizjali tagħhom bħala artijiet mhux mibnija kien eżenti mill-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

2) L-Artikolu 392 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-iskema ta' tassazzjoni fuq il-marġni ma tistax tapplika għal tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' artijiet għall-iżvilupp meta dawn l-artijiet ġew akkwistati mhux mibnija mill-persuna taxxabbli u bejjiegħ mill-ġdid.

   L-iskema derogatorja tat-tassazzjoni fuq il-marġni prevista f'dan l-Artikolu 392 ma tapplikax għall-bejgħ mill-ġdid ta' art, li tkun is-suġġett, bejn il-mument tal-akkwist tagħha u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħha, ta' bidliet fil-karatteristiċi tagħha bħat-twettiq ta' xogħlijiet li jippermettu li tiġi konnessa ma' varji networks (toroq, ilma, elettriku, gass, dranaġġ, telekomunikazzjonijiet). Madankollu, l-imsemmi Artikolu 392 japplika fis-sitwazzjoni fejn, bejn il-mument tal-akkwist inizjali ta' art għall-iżvilupp u dak tal-bejgħ mill-ġdid tagħha, il-konverżjoni sostnuta minn din l-art tkun limitata għad-diviżjoni tagħha f'lottijiet.