SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla)

9 ta' Lulju 2020*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Il-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 – Skema speċjali għal impriżi żgħar – Metodu ta' kalkolu tad-dħul mill-bejgħ annwali li jservi bħala referenza għall-applikazzjoni tal-iskema speċjali għal impriżi żgħar – Kunċett ta' 'tranżazzjoni ta' proprjetà immobbli anċillari' – Kiri ta' proprjetà immobbli minn persuna li teżerċita diversi professjonijiet liberi"

Fil-Kawża C-716/18,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Curtea de Apel Timişoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timişoara, ir-Rumanija), permezz ta' deċiżjoni tal-1 ta' Novembru 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-14 ta' Novembru 2018, fil-proċedura

CT

vs

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla),

komposta minn E. Regan, President tal-Awla, I. Jarukaitis, E. Juhász (Relatur), M. Ilešič u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal CT, minn N. Şvidchi, avukat,

– għall-Gvern Rumen, inizjalment minn E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim u C.-R. Canțăr, sussegwentement minn dawn l-ewwel tlieta, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia u J. Jokubauskaitė, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali fis-seduta tas-6 ta' Frar 2020,

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE tat-22 ta' Diċembru 2009 (ĠU 2010, L 10, p. 14, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn, minn naħa, CT u, min-naħa l-oħra, l-Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (l-Amministrazzjoni Provinċjali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Caraș-Severin – Dipartiment tal-Kontroll Fiskali fuq Persuni Fiżiċi, iktar 'il quddiem l-"AJFP Caraș-Severin") u d-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (id-Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Timișoara – Dipartiment tal-Ipproċessar tal-Ilmenti Nru 1), dwar il-metodu ta' kalkolu tad-dħul mill-bejgħ annwali tiegħu għall-finijiet tal-applikazzjoni, fil-konfront tiegħu, tal-iskema speċjali għal impriżi żgħar prevista fid-Direttiva dwar il-VAT.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 9 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"1. '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 Skont il-punt 1 tal-Artikolu 135(1) u l-Artikolu 135(2) ta' din id-direttiva:

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

[…]

(l) il-kiri ta' proprjetà immobbli.

2. Dan li ġej għandu jiġi eskluż mill-eżenzjoni prevista fil-punt (l) tal-paragrafu 1:

(a) il-provvediment ta' akkomadazzjoni, kif definit fil-liġijiet ta' l-Istati Membri, fis-settur tal-lukandi jew fis-setturi b'funzjoni simili, inkluż il-provvediment ta' akkomodazzjoni f'kampijiet tal-vaganzi jew f'siti żviluppati għall-użu bħala siti ta' kkampjar;

(b) il-kiri ta' proprjetà u siti għall-ipparkjar tal-karozzi;

(ċ) il-kiri ta' tagħmir u makkinarju installat b'mod permanenti;

(d) il-kiri ta' kaxxiforti.

L-Istati Membri jistgħu japplikaw iżjed esklużjonijet għall-iskop ta' l-eżenzjoni msemmija fil-punt (l) tal-paragrafu 1."

5 L-Artikolu 174(2) tal-imsemmija direttiva jindika dan li ġej:

"Bħala deroga mill-paragrafu 1, l-ammonti li ġejjin għandhom ikunu eskluži mill-kalkulazzjoni tal-proporzjon li jista' jitnaqqas:

(a) l-ammont ta' bejgħ attribwibbli lil provvisti ta' merkanzija kapitali użata mill-persuna taxxabbli għall-iskopijiet tan-negozju tagħha;

(b) l-ammont ta' bejgħ attribwibbli għal transazzjonijet dwar beni immobbli inċidentali u transazzjonijiet finanzjarji;

(ċ) l-ammont ta' bejgħ attribwibbli għat-transazzjonijet speċifikati fil-punti (b) sa (g) ta' l-Artikolu 135(1), safejn dawn it-transazzjonijiet huma inċidentali."

6 Taħt it-Titolu XII, intitolat "Skemi speċjali", id-Direttiva dwar il-VAT tinkludi l-Kapitolu 1, intitolat "Skema speċjali għall-impriżi żgħar". Fit-Taqsima 2 ta' dan il-kapitolu, intitolata "Eżenzjonijiet jew ħelsien gradwat", jinsabu l-Artikoli 282 sa 292 ta' din id-direttiva.

7 Skont l-Artikolu 282 tal-imsemmija direttiva, l-eżenzjonijiet u l-ħelsien mit-taxxa previsti f'din it-taqsima għandhom japplikaw għall-kunsinni ta' oġġetti u għas-servizzi mogħtija mill-impriżi żgħar.

8 L-Artikolu 287 tal-istess direttiva huwa redatt kif ġej:

"L-Istati Membri li aderew wara l-1 ta' Jannar 1978 jistgħu jeżentaw lill-persuni taxxabbli li l-fatturat annwali tagħhom ma jkunx ogħla mill-eqwivalenti f'munita nazzjonali ta' l-ammonti li ġejjin bir-rata tal-kambju fil-ġurnata ta' adeżjoni tagħhom:

[…]

(18) Ir-Rumanija: EUR 35 000;

[…]"

9 L-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"Il-fatturat li jservi bħala referenza għall-iskopijiet ta' l-applikazzjoni ta' l-arranġamenti previsti f'din it-Taqsima għandhom jikkonsistu fl-ammonti li ġejjin, mingħajr [taxxa fuq il-valur miżjud (VAT)]:

(1) il-valur tal-provvisti ta' merkanzija u servizzi, sakemm dawn ikunu ntaxxati;

(2) il-valur tat-transazzjonijiet li huma eżenti, bil-possibbiltà ta' tnaqqis tal-VAT imħallsa fl-istadju ta' qabel, skont l-Artikoli 110 u 111, l-Artikolu 125(1), l-Artikoli 127, jew l-Artikolu 128(1);

(3) il-valur ta' transazzjonijiet li huma eżenti skont l-Artikoli 146 sa 149 u l-Artikoli 151, 152 jew 153;

(4) il-valur ta' transazzjonijiet ta' proprjetà immobbli, transazzjonijiet finanzjarji kif imsemmija fil-punti (b) sa (g) ta' l-Artikolu 135(1), u s-servizzi ta' l-assigurazzjoni, sa kemm dawn it-transazzjonijiet ma jkunux transazzjonijiet anċillari.

Madanakollu, iċ-ċessjonijiet ta' l-assi kapitali tanġibbli jew intanġibbli ta' impriża m'għandhomx jittieħdu in konsiderazzjoni għall-iskopijiet tal-kalkolazzjoni tal-fatturat."

10 Skont l-Artikolu 1 tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill 2012/181/UE tas-26 ta' Marzu 2012 li tawtorizza lir-Rumanija biex tintroduċi miżura speċjali li tidderoga mill-Artikolu 287 tad-Direttiva 2006/112 (ĠU 2012, L 92, p. 26), "[b]'deroga mill-punt 18 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva [dwar il-VAT], ir-Rumanija hi awtorizzata li teżenta mill-VAT lil persuni taxxabbli li l-fatturat annwali tagħhom m'huwiex ogħla mill-ekwivalenti fil-valuta nazzjonali ta' EUR 65 000 bir-rata ta' konverżjoni fil-jum tal-adeżjoni tagħha mal-Unjoni Ewropea".

Id-dritt Rumen

11 L-Artikolu 127 tal-lege nr. 571 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571 dwar il-Kodiċi Fiskali), tat-22 ta' Diċembru 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Parti I, Nru 927 tat-23 ta' Diċembru 2003), kif emendata bil-lege nr. 343 pentru modificarea μi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 343 li temenda u tikkompleta l-Liġi Nru 571 dwar il-Kodiċi Fiskali), tas-17 ta' Lulju 2006 (*Monitorul Oficial al României*, Parti I, Nru 662 tal-1 ta' Awwissu 2006) (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi Fiskali"), intitolat "Persuni taxxabbli u attività ekonomika", jipprovdi:

"1. Persuna taxxabbli għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika li taqa' taħt il-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultat ta' dik l-attività.

2. Fis-sens ta' dan it-titolu, l-attivitajiet ekonomiċi għandhom jinkludu l-attivitajiet ta' produttur, ta' kummerċjant jew ta' fornitur ta' servizzi, inklużi l-attivitajiet fil-minjieri, fl-agrikoltura u dawk tal-professjonijiet liberali jew simili għalihom. L-użu ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli bl-għan li jinkiseb dħul minnha fuq bażi kontinwa għandu b'mod partikolari jitqies bħala attività ekonomika."

12 L-Artikolu 141 ta' dan il-kodiċi, intitolat "Eżenzjonijiet għal tranżazzjonijiet li jkunu saru fit-territorju tal-pajjiż", jipprovdi, fil-paragrafu 2 tiegħu:

"It-tranżazzjonijiet li ġejjin għandhom ukoll ikunu eżenti mill-VAT:

[…]

(e) il-kiri ta' siti, il-konċessjonijiet, il-kiri u l-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli […]"

13 L-Artikolu 152(1) tal-imsemmi kodiċi, intitolat "Skema speċjali ta' eżenzjoni għall-impriżi żgħar", huwa redatt kif ġej:

"Persuna taxxabbli residenti fir-Rumanija b'mod konformi mal-Artikolu 125a(2)(a), li d-dħul mill-bejgħ annwali rreġistrat jew attwali tagħha huwa taħt il-limitu ta' EUR 65 000, jew [f'lei Rumeni (RON)] stabbilit skont ir-rata ta' kambju mgħoddija mill-Banca Națională a României [il-Bank Nazzjonali tar-Rumanija] fid-data tal-adeżjoni u arrotondat għal kull elf ta' wara, jiġifieri RON 220 000, tista' tapplika l-eżenzjoni mit-taxxa […] għat-tranżazzjonijiet previsti fl-Artikolu 126(1), bl-eċċezzjoni ta' kunsinni intra-Komunitarji ta' mezzi tat-trasport ġodda, eżentati skont l-Artikolu 143(2)(b)."

14 L-Artikolu 152(2) tal-istess kodiċi jiddetermina t-tranżazzjonijiet li l-ammont totali tagħhom, mingħajr taxxa, iservi bħala referenza għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-iskema speċjali għal impriżi żgħar u jimponi l-kundizzjoni li dawn it-tranżazzjonijiet ma jistgħux ikunu anċillari għall-attività prinċipali tal-persuna taxxabbli.

15 L-Artikolu 153 tal-Kodiċi Fiskali, intitolat "Identifikazzjoni tal-VAT", jipprovdi:

"1. Persuna taxxabbli li teżerċita l-attività ekonomika tagħha fir-Rumanija u li teżerċita jew għandha l-intenzjoni li teżerċita attività ekonomika li tinvolvi tranżazzjonijiet taxxabbli u/jew eżenti mill-VAT bi dritt għal tnaqqis għandha titlob lill-awtorità fiskali kompetenti […] li tiġi identifikata għall-finijiet tal-VAT, kif ġej: […]

(b) jekk, matul sena kalendarja, hija tilħaq jew taqbeż il-limitu massimu ta' eżenzjoni previst fl-Artikolu 152(1), f'terminu ta' għaxart ijiem dekorribbli mill-aħħar tax-xahar li fih hija tilħaq jew taqbeż dan il-limitu massimu;

[…]"

16 In-normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (il-Modalitajiet ta' Applikazzjoni tal-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi Fiskali), approvati mill-hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (id-Deċiżjoni tal-Gvern Nru 44 li Tapprova l-Modalitajiet ta' Applikazzjoni tal-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi Fiskali), tat-22 ta' Jannar 2004 (*Monitorul Oficial al României*, Parti I, Nru 112 tas-6 ta' Frar 2004), kif emendati mill-hotărâre nr. 670 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (id-Deċiżjoni tal-Gvern Nru 670 li Temenda u Tikkompleta l-Modalitajiet ta' Applikazzjoni tal-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi Fiskali, approvata bid-Deċiżjoni tal-Gvern Nru 44/2004), tal-4 ta' Lulju 2012 (*Monitorul Oficial al României*, Parti I, Nru 481 tat-13 ta' Lulju 2012), kienu jipprovdu, fil-punt 47(3) tagħhom:

"Tranżazzjoni titqies bħala tranżazzjoni anċillari għall-attività prinċipali jekk ir-rekwiżiti li ġejjin jiġu ssodisfatti b'mod kumulattiv:

(a) it-twettiq ta' tranżazzjoni tirrikjedi riżorsi tekniċi limitati f'termini ta' tagħmir u persunal;

(b) it-tranżazzjoni ma hijiex direttament relatata mal-attività prinċipali tal-persuna taxxabbli; u

(c) l-ammont ta' xiri magħmul sabiex titwettaq it-tranżazzjoni u l-ammont tat-tnaqqis relatat mat-tranżazzjoni huma insinjifikattivi."

17 Dawn il-modalitajiet ta' applikazzjoni kienu jipprovdu, fil-punt 61(1) tagħhom, fir-rigward tal-Artikolu 152 tal-Kodiċi Fiskali:

"Fis-sens tal-Artikolu 152(2) tal-Kodiċi Fiskali, tranżazzjoni tkun anċillari għall-attività prinċipali tal-persuna taxxabbli jekk il-kundizzjonijiet previsti fil-punt 47(3) ikunu kumulattivament issodisfatti."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

18 Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali, għalliem fl-università, jeżerċita diversi professjonijiet b'mod indipendenti, jiġifieri dawk ta' awditur, ta' konsulent tat-taxxa, ta' prattikant fil-qasam tal-proċeduri kollettivi kif ukoll ta' avukat, u jirċievi, barra minn hekk, dħul bħala awtur ta' artikli u kotba. Fl-2008 huwa kiseb, bħala persuna fiżika, numru ta' reġistrazzjoni fiskali għall-"attivitajiet ta' kontabbiltà" li jinkludu l-perizja ta' kontabbiltà u l-konsulenza tat-taxxa.

19 Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali, li stabbilixxa l-indirizz personali tiegħu bħala d-domiċilju għall-eżerċizzju tal-maġġoranza tal-attivitajiet tiegħu, iddikjara l-eżerċizzju tal-professjoni tiegħu bħala prattikant fil-qasam tal-proċeduri kollettivi fl-indirizz ta' proprjetà immobbli li tagħha huwa komproprjetarju ma' persuna oħra u li hija parzjalment mikrija lil kumpannija kummerċjali li tagħha huwa soċju u amministratur. Din il-kumpannija, identifikata għall-finijiet tal-VAT, għandha s-sede

tagħha f'din il-proprjetà immobbli, fejn hija teżerċita b'mod partikolari attivitajiet ta' pariri dwar in-negozju u pariri oħra dwar l-amministrazzjoni, il-kontabbiltà u l-awditu finanzjarju kif ukoll konsulenza fil-qasam tat-taxxa. L-għan prinċipali ddikjarat tal-attività tal-imsemmija kumpannija huwa dan li ġej: "Pariri dwar in-negozju u pariri oħra dwar l-amministrazzjoni".

20 Fl-2016, ir-rikorrent fil-kawża prinċipali kien suġġett għal spezzjoni fiskali relatata mal-VAT fir-rigward tal-attività ekonomika tiegħu bħala persuna fiżika, li fi tmiemha l-AJFP Caraș-Severin ikkonstatat li, matul is-sena 2012, id-dħul mill-bejgħ tiegħu kien ogħla minn RON 220 000 (madwar EUR 65 000), li dak iż-żmien kien jikkostitwixxi l-limitu ta' referenza għall-applikazzjoni tal-iskema speċjali għal impriżi żgħar fir-Rumanija. Għalhekk, permezz ta' avviż ta' tassazzjoni, din l-awtorità fiskali imponiet fuq ir-rikorrent fil-kawża prinċipali l-ammont li dan tal-aħħar kellu jħallas mid-data li fiha huwa kellu jidentifika ruħu għall-finijiet tal-VAT, jiġifieri l-1 ta' Settembru 2012.

21 Sabiex jiġi ddeterminat jekk id-dħul mill-bejgħ annwali tar-rikorrent fil-kawża prinċipali kienx qabeż dan il-limitu ta' referenza fl-2012, l-AJFP Caraș-Severin ħadet inkunsiderazzjoni d-dħul miksub minnu mhux biss mill-eżerċizzju tad-diversi professjonijiet liberi tiegħu u mid-drittijiet ta' awtur tiegħu, iżda wkoll mill-kiri tal-imsemmija proprjetà immobbli. Il-kalkolu mwettaq minn din l-awtorità ma kienx jinkludi d-dħul tas-salarju rċevut mill-persuna kkonċernata bħala għalliem fl-università u lanqas id-dħul mill-attività tiegħu bħala avukat, peress li dan id-dħul tal-aħħar kien diġà ġie suġġett għall-VAT fil-kuntest tas-soċjetà ċivili professjonali ta' avukati li fiha kien soċju.

22 B'mod partikolari, wara li kkonstatat li, fl-2012, l-ammont totali tad-dħul tar-rikorrent fil-kawża prinċipali rilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-iskema speċjali għal impriżi żgħar kien ikkostitwit f'perċentwali ta' 69 % mill-attività ta' prattikant fil-qasam tal-proċeduri kollettivi, 17 % mill-kiri tal-proprjetà immobbli li tagħha huwa kien komproprjetarju u 14 % mill-attività ta' awditur u ta' konsulent tat-taxxa, l-AJFP Caraș-Severin ikkunsidrat li l-attività prinċipali tal-persuna kkonċernata kienet, matul dik is-sena, l-attività ta' prattikant fil-qasam tal-proċeduri kollettivi. Din l-awtorità ppreċiżat li l-kiri tal-proprjetà immobbli ma setax jiġi kklassifikat bħala "tranżazzjoni anċillari" għal din l-attività prinċipali, fis-sens tal-Artikolu 152(2) tal-Kodiċi Fiskali, u għalhekk id-dħul miksub minn dan il-kiri ma setax jiġi eskluż mill-kalkolu tad-dħul mill-bejgħ li jservi bħala referenza sabiex tiġi ddeterminata l-applikazzjoni tal-iskema speċjali għal impriżi żgħar.

23 Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali ressaq ilment kontra l-avviż ta' tassazzjoni u r-rapport tal-ispezzjoni fiskali tal-AJFP Caraș-Severin. Permezz tad-deċiżjoni tat-22 ta' Awwissu 2017, id-Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Timişoara — Dipartiment tal-Ipproċessar tal-Ilmenti Nru 1 ċaħad dan l-ilment.

24 Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali ressaq appell amministrattiv kontra din id-deċiżjoni. Permezz tas-sentenza tat-26 ta' Marzu 2018, it-Tribunalul Timiș (il-Qorti tal-Kontea ta' Timiș, ir-Rumanija) ċaħdet dan l-appell amministrattiv.

25 Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali għalhekk ippreżenta appell quddiem il-qorti tar-rinviju, li permezz tiegħu huwa jsostni li l-kiri tal-proprjetà immobbli li tagħha huwa komproprjetarju jirrappreżenta tranżazzjoni anċillari, fis-sens tal-Artikolu 152(2) tal-Kodiċi Fiskali, u li d-dħul li jirriżulta minn dan il-kiri ma għandux jiġi inkluż fil-kalkolu tad-dħul mill-bejgħ għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-iskema speċjali għal impriżi żgħar. Peress li qieset li s-soluzzjoni tat-tilwima mressqa quddiemha kienet teħtieġ l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT, il-Curtea de Apel Timişoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timişoara, ir-Rumanija) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) F'ċirkustanzi bħal dawk ta' din it-tilwima, li fihom persuna fiżika teżerċita attività ekonomika permezz tal-eżerċizzju ta' diversi professjonijiet ħielsa, kif ukoll permezz tal-kiri ta' proprjetà immobbli, u b'hekk tikseb dħul ta' natura permanenti, id-dispożizzjonijiet tal-punt 4 [tal-ewwel paragrafu] tal-Artikolu 288 tad-Direttiva [dwar il-VAT], jeħtieġu l-identifikazzjoni ta' attività

professjonali speċifika, bħala attività prinċipali, sabiex jiġi vverifikat jekk il-kiri jistax jiġi kklassifikat bħala operazzjoni anċillari għaliha u, fil-każ ta' risposta affermattiva, fuq il-bażi ta' liema kriterji tista' tiġi identifikata din l-attività prinċipali, jew [dawn id-dispożizzjonijiet] għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-attivitajiet professjonali kollha li permezz tagħhom tiġi eżerċitata l-attività ekonomika ta' tali persuna fiżika jirrappreżentaw 'attività prinċipali'?

2) Fil-każ li fih il-proprjetà immobbli mikrija minn persuna fiżika lil terz ma hijiex intiża u użata għall-eżerċizzju tal-kumplament tal-attività ekonomika ta' din il-persuna, u għaldaqstant ma tistax tiġi stabbilita rabta bejn [il-proprjetà immobbli mikrija] u l-eżerċizzju tad-diversi professjonijiet tal-persuna inkwistjoni, id-dispożizzjonijiet tal-punt 4 [tal-ewwel paragrafu] tal-Artikolu 288 tad-Direttiva [dwar il-VAT] jippermettu li l-operazzjoni ta' kiri tiġi kklassifikata bħala 'operazzjoni anċillari', bil-konsegwenza li din tal-aħħar tiġi eskluża mill-kalkolu tad-dħul mill-bejgħ li jservi bħala riferiment għall-finijiet tal-applikazzjoni tas-sistema speċjali ta' eżenzjoni għall-impriżi ż-żgħar?

3) Fil-każ deskritt fit-tieni domanda, il-fatt li l-operazzjoni ta' kiri twettqet favur terz, persuna ġuridika li tagħha l-persuna fiżika hija soċju u amministratur, liema [persuna ġuridika] għandha s-sede tagħha fl-immobbli inkwistjoni u teżerċita attivitajiet professjonali tal-istess natura [bħall-attività professjonali] tal-persuna fiżika inkwistjoni, huwa rilevanti għall-finijiet tal-klassifikazzjoni ta' din l-operazzjoni ta' kiri bħala 'anċillari'?"

Fuq id-domandi preliminari

26 Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li, fir-rigward ta' persuna taxxabbli bħala persuna fiżika li l-attività ekonomika tagħha tikkonsisti fl-eżerċizzju ta' diversi professjonijiet liberi kif ukoll fil-kiri ta' proprjetà immobbli, tali kiri jikkostitwixxix "tranżazzjoni anċillari", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-iskema speċjali għal impriżi żgħar.

27 B'mod preliminari, l-ewwel nett, għandu jiġi rrilevat li, bħala eċċezzjoni għas-sistema komuni tad-Direttiva dwar il-VAT, l-iskema speċjali għal impriżi żgħar stabbilita mill-Artikoli 281 sa 294 ta' din id-direttiva għandha tiġi interpretata strettament u għandha tiġi applikata biss sa fejn ikun meħtieġ sabiex jintlaħaq l-għan tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 It-tieni nett, fir-rigward tal-kiri ta' proprjetà immobbli, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li din hija attività ekonomika li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT sa fejn it-tranżazzjoni ta' kiri titwettaq bil-għan li jinkiseb dħul minnha fuq bażi kontinwa, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Jannar 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 It-tielet nett, kif l-Avukat Ġenerali rrilevat fil-punti 30 u 31 tal-konklużjonijiet tagħha, il-kiri ta' proprjetà immobbli jista' jikkostitwixxi "tranżazzjoni ta' proprjetà immobbli", fis-sens tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT, biss sa fejn din tkun tranżazzjoni eżentata, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju fid-dawl tal-Artikolu 135(1)(l) u tal-aħħar subparagrafu tal-Artikolu 135(2) ta' din id-direttiva.

30 Fid-dawl ta' dawn l-osservazzjonijiet preliminari, għandu jiġi rrilevat li billi l-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jagħmel ebda riferiment għad-dritt nazzjonali tal-Istati Membri, il-kunċett ta' "tranżazzjoni anċillari", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, jikkostitwixxi kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni li għandu jiġi interpretat b'mod uniformi fit-territorju tal-Unjoni, indipendentement mill-klassifikazzjonijiet użati fl-Istati Membri, fid-dawl mhux biss tal-kliem

tal-imsemmija dispożizzjoni, iżda wkoll tal-kuntest li fih l-istess dispożizzjoni tkun tinsab kif ukoll l-għan imfittex minnha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Frar 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Reġistrazzjoni ta' baħħara fil-port ta' Rotterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Fir-rigward tal-kliem tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jiġi rrilevat li dan ma jippreċiżax x'għandu jinftiehem bi "tranżazzjoni anċillari", liema kunċett ma huwa barra minn hekk iddefinit minn ebda waħda mid-dispożizzjonijiet l-oħra ta' din id-direttiva.

32 F'dak li jirrigwarda l-kuntest tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jissemma l-Artikolu 174(2)(b) ta' din id-direttiva li jinsab fil-Kapitolu 2, intitolat "Tnaqqis proporzjonali", tat-Titolu X, intitolat "Tnaqqis", tal-imsemmija direttiva li jipprovdi li għandu jiġi eskluż mill-kalkolu tal-proporzjon li jista' jitnaqqas, l-ammont tad-dħul mill-bejgħ relatat ma' "transazzjonijet dwar beni immobbli inċidentali u transazzjonijiet finanzjarji".

33 Din id-dispożizzjoni tal-aħħar tikkorrispondi, essenzjalment, għall-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), li permezz tiegħu l-leġiżlatur tal-Unjoni intenda jeskludi mill-kalkolu tal-proporzjon id-dħul mill-bejgħ marbut mat-tranżazzjonijiet li ma humiex abitwali meta mqabbla mal-attività regolari tal-persuna taxxabbli kkonċernata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Marzu 2008, Nordania Finans u BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, punt 24).

34 B'mod partikolari, għall-finijiet tal-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "tranżazzjoni anċillari" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja rreferiet għad-dikjarazzjoni tal-motivi li tinsab mal-proposta tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 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, ippreżentata mill-Kummissjoni lill-Kunsill tal-Komunitajiet Ewropej tad-29 ta' Ġunju 1973 (COM(73) 950 final) (Bullettin tal-Komunitajiet Ewropej, Suppliment 11/73, p. 20) (iktar 'il quddiem il-"proposta tas-Sitt Direttiva"). Skont din id-dikjarazzjoni, l-"elementi previsti [fl-Artikolu 19(2) ta' din il-proposta] għandhom jiġu esklużi mill-kalkolu tal-proporzjon sabiex jiġi evitat li dawn ikunu jistgħu jiffalsifikaw is-sinjifikat reali tal-proporzjon sa fejn dawn l-elementi ma jirriflettux l-attività professjonali tal-persuna taxxabbli". Skont l-imsemmija espożizzjoni, "[d]an ikun il-każ meta jinbiegħu oġġetti kapitali u jsiru tranżazzjonijiet marbuta ma' beni immobbli jew finanzjarji li huma relatati biss b'mod anċillari, jiġifieri li għandhom biss importanza sekondarja jew inċidentali meta mqabbla mad-dħul mill-bejgħ globali ta' l-impriża". L-istess dikjarazzjoni tippreċiża li "[b]arra minn hekk, dawn it-tranżazzjonijiet huma esklużi biss meta ma jkunux jagħmlu parti mill-attività professjonali abitwali tal-persuna taxxabbli" [traduzzjoni mhux uffiċjali] (sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 30).

35 Għandu jiġi osservat li l-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT jirrispondi għall-istess kunsiderazzjonijiet. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni tikkorrispondi għall-Artikolu 25(2) tal-proposta tas-Sitt Direttiva, li sar l-Artikolu 24(4) tas-Sitt Direttiva 77/388. Skont id-dikjarazzjoni tal-motivi li tinsab mal-proposta tas-Sitt Direttiva, "[l-imsemmija dispożizzjoni] tistabbilixxi l-metodu ta' determinazzjoni tad-dħul mill-bejgħ li jservi bħala referenza għall-applikazzjoni ta' eżenzjoni u ta' skont". Skont din id-dikjarazzjoni, "din teskludi t-tranżazzjonijiet ftit jew wisq okkażjonali li jistgħu jfixklu, minn sena għall-oħra, il-volum tad-dħul mill-bejgħ" u "hija teskludi wkoll it-tranżazzjonijiet li, bħat-trasferimenti ta' krediti, ma jesprimux id-dimensjoni reali tal-impriża" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

36 Ċertament, għandu jiġi rrilevat li jeżistu verżjonijiet lingwistiċi tad-Direttiva dwar il-VAT, b'mod partikolari l-verżjonijiet fil-lingwa Bulgara, Ġermaniża, Ingliża, Kroata, Olandiża u Slovena, li ma jużawx il-kliem identiku "tranżazzjonijiet anċillari" fl-Artikolu 174(2) tad-Direttiva dwar il-VAT u fil-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 ta' din id-direttiva.

37 Madankollu, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 34 u 35 ta' din is-sentenza, għandu jiġi konkluż li l-kunċetti li jinsabu f'dawn id-dispożizzjonijiet, minkejja li jintużaw f'kuntesti differenti, għandhom l-istess suġġett.

38 Għalhekk, il-kunċett ta' "tranżazzjoni anċillari" jindika ċerti tranżazzjonijiet li ma jaqgħux taħt l-attività professjonali abitwali tal-persuna taxxabbli.

39 Fil-kuntest tal-iskema partikolari inkwistjoni, il-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni bħala "tranżazzjoni anċillari" tal-persuna taxxabbli ma teħtieġx l-identifikazzjoni ta' element li jikkostitwixxi l-attività ekonomika ta' din il-persuna taxxabbli bħala prinċipali u lanqas ma teħtieġ ir-rabta tiegħu ma' kwalunkwe attività ekonomika tal-imsemmija persuna taxxabbli. Din l-espressjoni għandha titqies li hija kunċett awtonomu.

40 Tali interpretazzjoni tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT hija kkorroborata mill-għan imfittex mill-iskema speċjali għal impriżi żgħar. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li din l-iskema tipprevedi semplifikazzjonijiet amministrattivi maħsuba sabiex jissaħħu l-ħolqien, l-attività u l-kompetittività tal-impriżi żgħar kif ukoll sabiex tinżamm relazzjoni raġonevoli bejn il-piżijiet amministrattivi marbuta mal-kontroll fiskali u l-ammont baxx tad-dħul fiskali li jiġi mnaqqas. Għalhekk, l-imsemmija skema hija intiża sabiex tnaqqas tali spejjeż amministrattivi kemm għall-impriżi żgħar kif ukoll għall-awtoritajiet fiskali (sentenzi tas-26 ta' Ottubru 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punti 63 u 68, u tat-2 ta' Mejju 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punt 37).

41 Minn dan jirriżulta li, sabiex jiġi ggarantit it-twettiq tal-għan imfittex mill-iskema speċjali għal impriżi żgħar, ma hemmx lok li jiġu imposti tali spejjeż amministrattivi minħabba tranżazzjonijiet li ma jaqgħux taħt l-attività professjonali abitwali tal-persuna taxxabbli.

42 Għandu jitfakkar li, fir-rigward tad-dispożizzjonijiet li llum jinsabu fl-Artikolu 174(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li attività ekonomika ma tistax tiġi kklassifikata bħala "anċillari" jekk, b'mod partikolari, din tikkostitwixxi estensjoni diretta, permanenti u neċessarja tal-attività professjonali taxxabbli abitwali tal-impriża kkonċernata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 31).

43 F'sitwazzjonijiet differenti minn dawk imsemmija fil-punt preċedenti, iċ-ċirkustanza deċiżiva hija dik dwar jekk it-tranżazzjoni ta' proprjetà immobbli saritx jew le fil-kuntest tal-attività professjonali abitwali tal-persuna taxxabbli, ċirkustanza li għandha tiġi eżaminata mill-awtoritajiet fiskali u, jekk ikun il-każ, mill-qrati nazzjonali.

44 Għalhekk, l-awtoritajiet fiskali u l-qrati nazzjonali għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni l-provi prodotti quddiemhom, b'mod partikolari n-natura tal-proprjetà immobbli kkonċernata, l-oriġini tal-finanzjament tax-xiri ta' din il-proprjetà u l-użu tagħha.

45 Fir-rigward tas-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, kif l-Avukat Ġenerali rrilevat fil-punti 51 u 52 tal-konklużjonijiet tagħha, minn naħa, is-sede tal-attività ta' prattikant fil-qasam tal-proċeduri kollettivi eżerċitata mir-rikorrent fil-kawża prinċipali hija stabbilita fl-indirizz tal-proprjetà immobbli mikrija li tagħha huwa komproprjetarju. Min-naħa l-oħra, din il-proprjetà immobbli, li tinkludi postijiet għall-użu ta' uffiċċji, hija mikrija mir-rikorrent fil-kawża prinċipali lil persuna ġuridika li tagħha huwa soċju u amministratur. Barra minn hekk, din il-persuna ġuridika għandha s-sede tagħha fl-imsemmija proprjetà immobbli u teżerċita attivitajiet tal-istess

natura bħal dawk eżerċitati mir-rikorrent fil-kawża prinċipali. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk dawn iċ-ċirkustanzi jurux li l-kiri inkwistjoni jaqa' taħt l-attività professjonali abitwali tal-persuna taxxabbli.

46 Mill-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti jirriżulta li r-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li l-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li, fir-rigward ta' persuna taxxabbli bħala persuna fiżika li l-attività ekonomika tagħha tikkonsisti fl-eżerċizzju ta' diversi professjonijiet liberi kif ukoll fil-kiri ta' proprjetà immobbli, tali kiri ma jikkostitwixxix "tranżazzjoni anċillari", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, meta din it-tranżazzjoni titwettaq fil-kuntest ta' attività professjonali abitwali tal-persuna taxxabbli.

Fuq l-ispejjeż

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

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

Il-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE tat-22 ta' Diċembru 2009, għandu jiġi interpretat fis-sens li, fir-rigward ta' persuna taxxabbli bħala persuna fiżika li l-attività ekonomika tagħha tikkonsisti fl-eżerċizzju ta' diversi professjonijiet liberi kif ukoll fil-kiri ta' proprjetà immobbli, tali kiri ma jikkostitwixxix "tranżazzjoni anċillari", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, meta din it-tranżazzjoni titwettaq fil-kuntest ta' attività professjonali abitwali tal-persuna taxxabbli.

Firem