SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla)

7 ta' Novembru 2024*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Provvista ta' artijiet li tinkludi esklużivament pedamenti ta' strutturi residenzjali – Klassifikazzjoni – Artikolu 12 – Kunċetti ta' 'art għall-bini' u ta' 'bini jew parti minn bini' – Kriterju tal-'ewwel okkupazzjoni' ta' bini"

Fil-Kawża C-594/23,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Punent, id-Danimarka), permezz ta' deċiżjoni tal-20 ta' Settembru 2023, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-26 ta' Settembru 2023, fil-proċedura

Skatteministeriet

vs

Lomoco Development ApS,

Holm Invest Aalborg A/S,

I/S Nordre Strandvej Sæby,

Strandkanten Sæby ApS,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla),

Komposta minn F. Biltgen, President tal-Ewwel Awla, li qiegħed jaġixxi bħala President tas-Seba' Awla, M. L. Arastey Sahún (Relatriċi), President tal-Ħames Awla, u J Passer, Imħallef,

Avukat Ġenerali: T. Ćapeta,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

* Lingwa tal-kawża: id-Daniż.

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby u Strandkanten Sæby ApS, minn C. Bachmann, advokat,

– għall-Gvern Daniż, minn C. Maertens, bħala aġent, assistit minn S. Horsbøl Jensen, advokat,

– għall-Gvern Ċek, minn L. Březinová, M. Smolek u J. Vláčil, bħala aġenti,

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

wara li rat id-deċiżjoni meħuda, wara li nstemgħet l-Avukata Ġenerali, li taqta' l-kawża mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni kemm tal-Artikolu 12(1)(a) u (b) kif ukoll tal-Artikolu 135(1)(j) u (k) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn, min naħa, l-iSkatteministeriet (il-Ministeru tat-Taxxa, id-Danimarka) u, min-naħa l-oħra, Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby (iktar 'il quddiem "NSS") u Strandkanten Sæby ApS dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) li għandha titħallas għall-provvista ta' artijiet b'pedamenti ta' strutturi residenzjali.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

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

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

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

4 L-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jistipula:

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

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala 'attività

ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala attività ekonomika."

5 L-Artikolu 12 tal-imsemmija direttiva 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 rispettivament.

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."

6 L-Artikolu 135 ta' din l-istess direttiva jipprevedi:

"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);

[…]."

7 Skont il-kliem tal-Artikolu 371 tad-Direttiva dwar il-VAT:

"L-Istati Membri li, fl-1 ta' Jannar 1978, kienu jeżentaw it-transazzjonijiet elenkati fl-Anness X, il-Parti B, jistgħu jkomplu jeżentaw dawk l-attivitajiet, skond il-kondizzjonijet li japplikaw fl-Istat Membru konċernat f'dik id-data."

8 Fost it-tranżazzjonijiet imsemmija f'din il-lista hemm, fil-punt 9, "il-provvista qabel l-ewwel okkupazzjoni ta' bini, jew partijiet minnu, jew ta' art li hu mibni fuqha, kif imsemmi fl-Artikolu 12".

Il-liġi Daniża

Il-Liġi dwar il-VAT

9 Skont il-punt 9 tal-Artikolu 13(1) tal-lovbekendtgørelse nr. 966 med senere ændringer (il-Liġi ta' konsolidazzjoni Nru 966, kif emendata), tal-14 ta' Ottubru 2005, fil-verżjoni tagħha fis-seħħ sal-31 ta' Diċembru 2010 (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), il-provvista ta' proprjetà immobbli kienet, mingħajr eċċezzjoni, eżenti mill-VAT. Il-punt 9 tal-Artikolu 13(1) tal-Liġi dwar il-VAT kien ibbażat fuq il-klawżola msejjħa ta' "standstill", prevista fl-Artikolu 371 tad-Direttiva dwar il-VAT.

10 B'effett mill-1 ta' Jannar 2011, din l-eżenzjoni ġiet parzjalment imħassra, peress li issa l-punt 9 tal-Artikolu 13(1) tal-Liġi dwar il-VAT, kif emendata bil-lov nr. 520 (il-Liġi Nru 520), tat-12 ta' Ġunju 2009 (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT Emendata"), jipprevedi dan li ġej:

"L-oġġetti u s-servizzi segwenti huma eżenti mit-taxxa:

[…]

9) il-provvista ta' proprjetà immobbli. Madankollu, dawn li ġejjin huma esklużi mill-eżenzjoni:
   (a) il-provvista ta' bini ġdid jew ta' bini ġdid u l-art li fuqha jinsab il-bini;
   (b) il-provvista ta' art għall-bini, kemm jekk żviluppata jew le, u, b'mod partikolari, l-provvista ta' art mibnija."

11 L-Artikolu 13(3) tal-Liġi dwar il-VAT Emendata jipprovdi:

"Is-[Skatteministeren (Ministeru tat-Taxxa, id-Danimarka)] jista' jistabbilixxi regoli dettaljati dwar id-definizzjoni tal-kunċett ta' proprjetà immobbli fis-sens tal-punt 9 tal-paragrafu 1."

12 Skont il-kliem tat-Taqsima 2.1.1 tal-espożizzjoni tal-motivi tal-abbozz tal-Liġi Nru L 203 tat-22 ta' April 2009, adottat sussegwentement bħala l-Liġi Nru 520, tat-12 ta' Ġunju 2009:

"Ma hija prevista ebda skema tranżitorja għal proprjetà immobbli l-ġdida, għaliex il-Liġi [Nru 520, tat-12 ta' Ġunju 2009] tapplika għal proprjetà immobbli ġdida biss fil-każ fejn il-kostruzzjoni jew l-estensjoni/trasformazzjoni tkun bdiet wara d-dħul fis-seħħ tal-liġi. Il-mument li fih jitqies li bdiet il-kostruzzjoni ta' struttura ġdida huwa dak meta jibdew jitqiegħdu l-pedamenti."

Id-Digriet dwar il-VAT

13 Il-Ministru tat-Taxxa għażel li juża l-possibbiltà mogħtija mill-Artikolu 13(3) tal-Liġi dwar il-VAT Emendata sabiex jiddefinixxi t-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT meta mqabbla ma' dawk li huma eżentati minnha permezz tal-bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (id-Digriet Nru 1370 li jemenda d-Digriet dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tat-2 ta' Diċembru 2010, kif emendat bil-bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (id-Digriet Nru 808, dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tat-30 ta' Ġunju 2015 (iktar 'il quddiem id-"Digriet dwar il-VAT").

14 L-Artikolu 54(1) u (2) tad-Digriet dwar il-VAT jipprovdi li:

"[1.] Il-kunċett ta' bini imsemmi fl-punt 9(a) tal-Artikolu 13(1) tal-Liġi [dwar il-VAT Emendata] għandu jfisser strutturi mwaħħla ma' jew fl-art li huma lesti għall-użu maħsub tagħhom. Il-provvista ta' partijiet minn tali bini hija wkoll meqjusa bħala provvista ta' bini.

2. Bini, fis-sens tal-paragrafu 1, huwa ġdid qabel l-ewwel okkupazzjoni tiegħu. Bini huwa wkoll ġdid fid-data tal-ewwel provvista wara l-okkupazzjoni jekk il-provvista ssir inqas minn ħames snin wara d-data tat-tlestija tal-bini. Għat-tieni provvista u għall-provvisti sussegwenti li jseħħu fil-ħames snin ta' wara t-tlestija tal-bini, il-bini huwa wkoll ġdid jekk il-provvista sseħħ qabel ma l-bini jkun intuża permezz ta' okkupazzjoni għal perijodu ta' sentejn u meta l-ewwel provvista taqa' taħt l-Artikolu 29 tal-Liġi dwar il-VAT [Emendata]."

15 L-Artikolu 134(3) u (4) ta' dan id-digriet jistipula:

"3. Il-punt 9(a) tal-Artikolu 13(1) tal-Liġi dwar il-VAT [Emendata] japplika għall-bini ġdid u għall-bini ġdid flimkien mal-art li fuqha jinstab il-bini, imsemmi fl-Artikolu 54 ta' dan id-digriet, jekk il-kostruzzjoni bdiet fl-1 ta' Jannar 2011 jew wara […].

4. Id-data tal-bidu tal-kostruzzjoni ta' bini ġdid u tal-estensjoni ta' bini eżistenti tikkorrispondi għall-bidu tat-tqegħid tal-pedamenti […]."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

16 Matul is-sena 2006, NSS xtrat proprjetà immobbli li sa dak iż-żmien kienet intużat bħala camping. Matul is-sena 2008, NSS qasmet din il-proprjetà immobbli f'diversi plots u, matul ix-xahar ta' Jannar 2009, fuq uħud minn dawn il-plots ingħaddew il-konnessjonijiet għall-elettriku, għall-ilma, għat-tisħin u għad-drenaġġ.

17 Fil-ħarifa tas-sena 2010, abbażi ta' permess għall-bini li NSS kienet kisbet mingħand l-amministrazzjoni kompetenti, bdew jitqiegħdu l-pedamenti f'uħud mill-imsemmija plots. Dawn ix-xogħlijiet ta' tqegħid ta' pedamenti tlestew qabel l-1 ta' Jannar 2011.

18 Fl-1 ta' Jannar 2015, NSS ittrasferixxiet il-proprjetà ta' sittax-il plot b'pedamenti lil kumpannija rregolata mid-dritt Daniż. Sussegwentement, dawn il-plots inbiegħu lil individwi.

19 Sussegwentement, għal ħamsa mill-imsemmija plots, inbniet struttura residenzjali fuq il-pedamenti mqiegħda matul is-sena 2010. Għal tmien plots oħra, inbniet struttura residenzjali, iżda mhux fuq il-pedamenti mqiegħda matul is-sena 2010. Għat-tliet plots li jifdal, il-pedamenti mqiegħda matul is-sena 2010 għadhom preżenti iżda l-ebda struttura ma nbniet fuqhom.

20 Permezz ta' deċiżjoni tat-28 ta' Settembru 2017, SKAT (l-Amministrazzjoni tat-Taxxa, id-Danimarka) ordnat lil NSS tħallas il-VAT fuq il-provvista tas-sittax-il plot li kellhom pedamenti, peress li qieset li din kienet tikkostitwixxi provvista ta' "artijiet għall-bini" suġġett għall-VAT b'applikazzjoni tal-punt9(b) tal-Artikolu 13(1) tal-Liġi dwar il-VAT Emendata.

21 NSS ikkontestat din id-deċiżjoni quddiem il-Landsskatteretten (il-Kummissjoni Nazzjonali tat-Taxxa, id-Danimarka) li qieset, permezz ta' deċiżjoni tal-1 ta' Settembru 2021, li l-provvista ta' dawn is-sittax-il plot ma kinitx tikkostitwixxi tranżazzjoni suġġetta għall-VAT b'applikazzjoni

tal-punt (9)(b) tal-Artikolu 13(1) tal-Liġi dwar il-VAT Emendata, iżda tranżazzjoni eżentata mill-VAT konformement mal-punt 9 tal-Artikolu 13(1) tal-Liġi dwar il-VAT, li kienet teżenta mill-VAT il-provvisti kollha ta' proprjetà immobbli. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni Nazzjonali tat-Taxxa kkonstatat b'mod partikolari li NSS kienet bdiet tqiegħed il-pedamenti fuq l-imsemmija sittax-il plot qabel l-1 ta' Jannar 2011 u li hija kienet xtrat l-istess plots qabel il-preżentazzjoni tal-abbozz ta' liġi li sar il-Liġi Nru 520, tat-12 ta' Ġunju 2009.

22 Fl-1 ta' Diċembru 2021 il-Ministeru tat-Taxxa ppreżenta rikors kontra d-deċiżjoni tal-Kummissjoni Nazzjonali tat-Taxxa quddiem ir-Retten i Aalborg (il-Qorti tal-Ewwel Istanza ta' Aalborg, id-Danimarka), li bagħtet il-kawża quddiem il-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Punent), li hija l-qorti tar-rinviju, minħabba l-kwistjonijiet ta' prinċipju li hija tqajjem.

23 Il-qorti tar-rinviju tosserva li, skont il-Ministeru tat-Taxxa, sabiex jiġi ddeterminat dak li jikkostitwixxi "bini" għall-finijiet tal-VAT, għandha tittieħed bħala bażi l-formulazzjoni tal-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar l-VAT, li jistipula li bini jfisser "kull struttura fissa ma' jew fl-art". Fil-lingwaġġ ta' kuljum, "struttura" fil-forma ta' "bini" hija kkaratterizzata mill-fatt li hija kompost minn diversi partijiet li jifformaw unità intiża għal użu preċiż.

24 Fid-dawl tal-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jipprevedi "il-provvista, qabel l-ewwel okkupazzjoni, ta' bini jew parti minn bini u ta' l-art li fuqha jinstab il-bini", bini (jew parti minn bini) huwa kkaratterizzat mill-fatt li jista' jkun is-suġġett ta' okkupazzjoni u għalhekk jintuża għall-iskopijiet li għalihom huwa intiż. Issa, skont dan il-ministeru, bini (jew parti minn bini) jista' jintuża biss sakemm ikun tlesta b'mod suffiċjenti sabiex ikun possibbli li jkun hemm bidu, jekk ikun il-każ parzjali, tal-operazzjonijiet.

25 It-tielet subparagrafu tal-Artikolu 12(2) ta' din id-direttiva jippermetti li jintużaw kriterji differenti minn dak tal-ewwel okkupazzjoni sabiex jiġi ddefinit il-kunċett ta' "bini", b'mod partikolari l-kriterju taż-żmien li jkun għadda bejn id-data tat-tlestija tal-bini u dik tal-ewwel provvista. Din id-dispożizzjoni timplika li struttura li għadha ma tlestitx ma tistax titqies bħala bini.

26 Għalhekk, skont il-Ministeru għat-Taxxa, struttura residenzjali ma tistax titqies bħala lesta u bħala li tista tkun is-suġġett ta' okkupazzjoni jekk din tkun għadha biss fl-istadju tat-tqegħid tal-pedamenti. Tali pedamenti lanqas ma jistgħu jikkostitwixxu "parti minn bini", fis-sens tal-Artikolu 12 tad-Direttiva dwar il-VAT, peress li jkun hemm provvista ta' parti minn bini biss jekk il-parti pprovduta tista' tkun is-suġġett ta' okkupazzjoni. Dan ikun il-każ meta l-provvista ssir fi stadji, pereżempju, fil-każ ta' provvista ta' appartamenti fi ħdan struttura residenzjali.

27 Il-qorti tar-rinviju tindika li, skont NSS, meta beda t-tqegħid tal-pedamenti fuq is-sittax-il plot, dawn għaddew mill-istatus ta' "art għall-bini" għal dak ta' "bini jew parti minn bini bl-art li fuqha jinsab il-bini". Huwa paċifiku li l-pedamenti fuq dawn il-plots setgħu kompletament jintużaw fil-mument tal-provvista tal-imsemmija plots matul is-sena 2015.

28 Il-pedamenti huma inklużi fil-kunċett wiesa' ħafna ta' "bini", fis-sens tal-Artikolu 12 tad-Direttiva dwar il-VAT, iddefinit bħala "kull struttura fissa ma' jew fl-art". Fl-opinjoni ta' NSS, l-Artikolu 54 tad-Digriet dwar il-VAT, li jżid ir-rekwiżit li l-istrutturi għandhom ikunu "lesti għall-użu maħsub tagħhom", jillimita dan il-kunċett bi ksur tad-Direttiva dwar il-VAT.

29 Fl-aħħar nett, NSS issostni li l-kriterju tal-ewwel okkupazzjoni u l-kriterji alternattivi għalih previsti fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT huma intiżi sabiex jiddeterminaw il-mument meta l-provvisti ta' bini u ta' artijiet jistgħu jkunu suġġetti għall-VAT, u mhux il-mument meta struttura ssir "bini".

30 Il-qorti tar-rinviju tqis li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma tippermettix li jiġi ddeterminat jekk art mgħammra b'pedamenti intiża għall-bini ta' struttura residenzjali għandhiex titqies, għall-finijiet tal-VAT, bħala li hija art għall-bini jew bħala li hija bini jew parti minn bini flimkien mal-art li fuqha jinsab il-bini.

31 F'dawn iċ-ċirkustanzi. il-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Punent) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel is-segwenti domanda preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"Huwa kompatibbli mal-Artikolu 135(1)(j) u mal-Artikolu 12(1)(a) u (2), minn naħa, u mal-Artikolu 135(1)(k) u mal-Artikolu 12(1)(b) u (3), min-naħa l-oħra, tad-Direttiva [dwar il-VAT], li Stat Membru, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iqis provvista ta' beni [proprjetà] immobbli li, fil-mument tal-provvista, ikun inbena fuqu pedament prefabrikat [tkun tinkludi pedamenti diġà mqiegħda] u jkun biss sussegwentement li tinbena fuqu binja [struttura] residenzjali minn proprjetarji oħra, bħala bejgħ ta' art għall-bini suġġett għall-VAT?"

Fuq id-domanda preliminari

32 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 12 tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li tranżazzjoni ta' provvista ta' art li fuqha jkun hemm, fid-data ta' din il-provvista, biss il-pedamenti ta' strutturi residenzjali tikkostitwixxi provvista ta' "art għall-bini", fis-sens ta' dan l-artikolu.

33 Qabel kollox għandu jitfakkar li d-Direttiva dwar il-VAT tistabbilixxi sistema komuni ta' VAT ibbażata, b'mod partikolari, fuq definizzjoni uniformi ta' tranżazzjonijiet taxxabbli (sentenza tas-16 ta' Novembru 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Skont l-Artikolu 2(1)(a) ta' din id-direttiva, il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, huma suġġetti għall-VAT.

35 Skont l-Artikolu 9(1) tal-imsemmija direttiva, "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. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala li hija "attività ekonomika".

36 Id-Direttiva dwar il-VAT tieħu wkoll inkunsiderazzjoni n-natura professjonali u abitwali tal-eżerċizzju ta' attivitajiet ekonomiċi bħala kriterji ġenerali sabiex tattribwixxi lill-persuni li jeżerċitaw dawn l-attivitajiet il-kwalità ta' persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT. Madankollu, dawn il-kriterji huma adattati f'dak li jirrigwarda t-tranżazzjonijiet ta' proprjetà immobbli, għaliex, skont l-Artikolu 12(1)(a) tagħha, din id-direttiva tawtorizza lill-Istati Membri jqisu wkoll bħala persuna taxxabbli kull min iwettaq, fuq bażi okkażjonali, il–provvista, qabel l-ewwel

okkupazzjoni, ta' bini jew parti minn bini u tal-art li fuqha jinstab il-bini (Artikolu 12(1)(a)), jew il-provvista ta' art għall-bini (Artikolu 12(1)(b)) (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Novembru 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 27).

37 Konformement mal-Artikolu 12(3) tal-imsemmija direttiva, għandhom jitqiesu bħala "artijiet għall-bini", għall-finijiet tal-imsemmi Artikolu 12(1)(b), dawk l-artijiet, mhux żviluppati jew żviluppati, iddefiniti bħala tali mill-Istati Membri.

38 Madankollu, id-Direttiva dwar il-VAT tillimita l-marġni ta' evalwazzjoni ta' dawn tal-aħħar fir-rigward tal-portata tal-kunċett ta' "artijiet għall-bini". F'dan il-kuntest, l-Istati Membri għandhom josservaw l-għan imfittex mill-Artikolu 135(1)(k) ta' din id-direttiva, li jfittex li jeżenta mill-VAT biss il-provvisti ta' artijiet mhux mibnija li ma humiex intiżi sabiex fuqhom jitla' bini (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Settembru 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punti 34 u 50 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

39 Barra minn hekk, id-definizzjoni tal-kunċett ta' "artijiet għall-bini" hija limitata wkoll mill-portata tal-kunċett ta' "bini", iddefinit b'mod wiesa' ħafna mil-leġiżlatur tal-Unjoni fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT bħala li jinkludi "kull struttura fissa ma' jew fl-art" (sentenzi tal-4 ta' Settembru 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punt 54, u tat-30 ta' Settembru 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punt 51).

40 Minn dan isegwi li art li tinkludi struttura li għandha tiġi kklassifikata bħala "bini", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, ma tistax tiġi kklassifikata bħala "art għall-bini".

41 F'dan il-każ, huwa paċifiku li l-artijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu jinkludu biss, fid-data tal-provvista tagħhom, il-pedamenti ta' strutturi residenzjali. Għaldaqstant, għandu jiġi ddeterminat jekk dawn il-pedamenti jikkostitwixxux, bħala tali, "bini" jew "parti minn bini", fis-sens tal-Artikolu 12 tad-Direttiva dwar il-VAT, f'liema każ dawn l-artijiet ma jistgħux iktar jitqiesu bħala li huma "artijiet għall-bini".

42 Mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li din il-kjarifika hija meħtieġa meta l-provvista ta' art għall-bini hija suġġett għall-VAT. Min-naħa l-oħra, għalkemm, bħala prinċipju, il-provvista ta' bini jew ta' parti minn binja hija wkoll suġġetta għall-VAT, jirriżulta li, minn naħa, sal-31 ta' Diċembru 2010, ir-Renju tad-Danimarka kien japplika, skont l-Artikolu 371 tad-Direttiva dwar il-VAT, eżenzjoni mill-VAT għall-provvisti kollha ta' proprjetà immobbli u, min-naħa l-oħra, konformement mal-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, il-provvisti ta' bini li l-kostruzzjoni tiegħu kienet bdiet f'din id-data kellhom ikomplu jibbenefikaw minn din l-eżenzjoni. Peress li l-pedamenti mibnija fuq l-artijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali tqiegħdu matul is-sena 2010, NSS tqis li l-provvista ta' dawn l-artijiet hija eżentata mill-VAT.

43 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 12(3) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi b'mod ċar li anki l-artijiet żviluppati jaqgħu taħt il-kunċett ta' "artijiet għall-bini" sa fejn huma ddefiniti bħala tali mill-Istati Membri. Fi kliem ieħor, il-konsegwenza tal-iżvilupp tal-artijiet, bħall-konnessjoni man-networks tal-elettriku, tal-gass, tal-ilma, eċċ., ma tistax tkun il-bdil tal-klassifikazzjoni ġuridika tagħhom għal "bini", inkwantu struttura ffissata ma' jew fl-art permezz, b'mod partikolari, ta' pedamenti (sentenza tat-30 ta' Settembru 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punt 57).

44 Barra minn hekk, għalkemm l-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jiddefinixxi bini b'mod wiesa' ħafna bħala "kull struttura fissa ma' jew fl-art", xorta jibqa' l-fatt li din id-dispożizzjoni tagħmel riferiment għall-Artikolu 12(1)(a) ta' din id-direttiva, li min-naħa tiegħu jsemmi l-"provvista, qabel l-ewwel okkupazzjoni, ta' bini jew parti minn bini". Għalhekk, ma jistax jiġi konkluż li sempliċi xogħlijiet ta' konnessjoni man-networks jistgħu jiġu inklużi fil-kunċett ta' "bini" (sentenza tat-30 ta' Settembru 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punt 58).

45 Il-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk enfasizzat, fil-kuntest tad-definizzjoni wiesgħa ħafna tal-kunċett ta' "bini", fis-sens tal-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-importanza tar-riferiment għall-Artikolu 12(1)(a) ta' din id-direttiva, li jirrigwarda l-kriterju tal-"ewwel okkupazzjoni" ta' bini.

46 Min-naħa tiegħu, l-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi eżenzjoni mill-VAT favur il-provvisti ta' bini għajr dawk li hemm riferiment għalihom fl-Artikolu 12(1)(a) ta' din id-direttiva. Għalhekk, fil-prattika, dawn id-dispożizzjonijiet jagħmlu distinzjoni bejn il-bini mhux ġdid, li l-bejgħ tiegħu bħala prinċipju ma huwiex suġġett għall-VAT, u l-bini l-ġdid, li l-bejgħ tiegħu huwa suġġett għal din it-taxxa, kemm jekk il-bejgħ jitwettaq fil-kuntest ta' attività ekonomika permanenti u kemm jekk fuq bażi okkażjonali (sentenza tad-9 ta' Marzu 2023, État belge u Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, punt 20 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

47 Ir-*ratio legis* tal-imsemmija dispożizzjonijiet hija l-assenza relattiva ta' valur miżjud iġġenerat mill-bejgħ ta' bini mhux ġdid (sentenza tad-9 ta' Marzu 2023, État belge u Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, punt 21 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata), kuntrarjament għall-bejgħ ta' bini ġdid, li l-valur miżjud tiegħu jirriżulta minn xogħol ta' kostruzzjoni li jwassal għal bidla sostanzjali tar-realtà materjali, minħabba t-tranżizzjoni minn proprjetà immobbli mhux mibnija, jew saħansitra minn art mhux żviluppata, għal bini residenzjali (sentenza tas-16 ta' Novembru 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 55).

48 Kif jirriżulta mix-xogħlijiet preparatorji tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), li għadhom rilevanti għall-finijiet tal-interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT, fil-kuntest tal-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 135(1)(j) tagħha, il-kriterju tal-"ewwel okkupazzjoni" ta' bini għandu jinftiehem bħala li jikkorrispondi għal dak tal-ewwel użu tal-proprjetà mill-proprjetarju tagħha jew mill-kerrej tagħha. F'dan ix-xogħol preparatorju huwa speċifikat li dan il-kriterju ntgħażel bħala dak li jiddetermina l-mument li fih il-prodott jista' joħroġ mill-katina ta' produzzjoni sabiex jidħol fis-settur tal-konsum (sentenza tas-16 ta' Novembru 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 41).

49 Fid-dawl tal-ġurisprudenza msemmija fil-punti 43 sa 48 ta' din is-sentenza, għandu jiġi kkonstatat li pedamenti ta' strutturi residenzjali ma jistgħux jiġu kklassifikati bħala "bini" jew bħala "parti minn bini", fis-sens tal-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT.

50 Ċertament, il-pedamenti ta' bini huma wieħed mill-elementi li jikkomponuh u għalhekk jistgħu jikkostitwixxu, fil-lingwaġġ ta' kuljum, "parti minn bini".

51 Barra minn hekk, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 12(2) ta' din id-direttiva jiddefinixxi bini b'mod wiesa' ħafna bħala "kull struttura fissa ma' jew fl-art". Għalhekk, ma jistax jiġi eskluż li tali definizzjoni, ikkunsidrata waħedha, tista' tiġi interpretata bħala li tkopri pedamenti.

52 Madankollu, kif enfasizzat il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tat-30 ta' Settembru 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, punt 58), xorta jibqa' l-fatt li din id-dispożizzjoni tagħmel riferiment għall-Artikolu 12(1)(a) tal-imsemmija direttiva, li jagħmel riferiment għall-kriterju tal-"ewwel okkupazzjoni".

53 Kif ġie mfakkar fil-punt 48 ta' din is-sentenza, dan il-kriterju għandu jinftiehem bħala li jikkorrispondi għal dak tal-ewwel użu tal-proprjetà mill-proprjetarju tagħha jew mill-kerrej tagħha, sa fejn il-leġiżlatur tal-Unjoni qies li dan jiddetermina l-mument li fih prodott jista' joħroġ mill-katina ta' produzzjoni sabiex jidħol fis-settur tal-konsum.

54 Issa, sempliċi pedamenti ta' strutturi residenzjali ma jistgħux ikunu s-suġġett ta' "okkupazzjoni" hekk iddefinita. Barra minn hekk, u fi kwalunkwe każ, it-tqegħid ta' tali pedamenti ma jindikax it-tmiem tal-proċess ta' kostruzzjoni tal-bini u d-dħul tiegħu fis-settur tal-konsum.

55 Fil-fatt, fid-dawl tal-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, anki "parti minn bini" għandha tkun tista' tiġi okkupata u, għalhekk, għandha tkun ħarġet mill-katina ta' produzzjoni, li jista' pereżempju jkun il-każ meta bini kompost minn diversi partijiet jew unitajiet, bħal appartamenti, jinbena fi stadji, b'tali mod li wħud minn dawn il-partijiet jew unitajiet jistgħu jkunu s-suġġett ta' okkupazzjoni filwaqt li partijiet oħra jkunu għadhom qed jinbnew. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà enfasizzat li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-użu effettiv li għalih tkun suġġetta proprjetà immobbli fil-mument tal-provvista (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-4 ta' Settembru 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punti 43, 45 u 48, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

56 Iktar minn hekk, konformement mat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri jistgħu japplikaw kriterji oħra barra dak tal-ewwel okkupazzjoni, bħalma huwa l-perijodu ta' żmien bejn id-data tat-tlestija tal-bini u d-data tal-ewwel provvista, jew il-perijodu bejn id-data tal-ewwel okkupazzjoni u d-data tal-provvista sussegwenti.

57 L-istess bħall-kriterju tal-ewwel okkupazzjoni, dawn il-kriterji alternattivi huma intiżi, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 46 ta' din is-sentenza, sabiex jagħmlu distinzjoni bejn il-bini ġdid, li huwa bħala prinċipju suġġett għall-VAT, u bini mhux ġdid, li huwa eżentat mill-VAT konformement mal-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT.

58 Issa, l-ewwel wieħed minn dawn il-kriterji alternattivi jagħmel riferiment għat-"tlestija tal-bini", jiġifieri avveniment li jinsab ferm lil hinn mill-istadju inizjali tat-tqegħid tal-pedamenti. It-tieni wieħed mill-imsemmija kriterji juża, min-naħa tiegħu, l-istess kunċett bħall-kriterju awtomatiku msemmi fl-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, jiġifieri l-"ewwel okkupazzjoni", u għalhekk għandu jiġi interpretat bl-istess mod bħall-kriterju msemmi l-aħħar.

59 Għandu jiġi rrilevat ukoll li NSS u t-tliet kumpanniji konvenuti l-oħra fil-kawża prinċipali jinvokaw, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, diversi sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja sabiex isostnu l-interpretazzjoni tagħhom li tgħid li pedamenti jikkostitwixxu bini, fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, ebda waħda minn dawn is-sentenzi ma tista' tikkontesta l-interpretazzjoni msemmija fil-punt 49 ta' din is-sentenza.

60 Fil-fatt, qabel kollox, fis-sentenza tat-30 ta' Settembru 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, punt 57), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-konsegwenza tal-iżvilupp tal-artijiet, bħall-konnessjoni man-networks tal-elettriku, tal-gass, tal-ilma, eċċ., ma tistax tkun il-bdil tal-klassifikazzjoni ġuridika tagħhom għal "bini", inkwantu struttura ffissata ma' jew fl-art

permezz, b'mod partikolari, ta' pedamenti. B'dan il-mod, hija sempliċement affermat li l-pedamenti huma mezz ta' ffissar ta' struttura ma' jew fl-art, u mhux li dawn jikkostitwixxu, bħala tali, bini.

61 Sussegwentement, huwa minnu li, fis-sentenza tat-8 ta' Ġunju 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punti 46 u 54), il-Qorti tal-Ġustizzja affermat, fir-rigward ta' struttura li tinkludi pedamenti li tlestew u slab parzjalment ikkompletata, li din kienet provvista ta' bini jew parti minn bini u tal-art li fuqha jinstab il-bini qabel l-ewwel okkupazzjoni tiegħu. Madankollu, u hekk kif jirrikonoxxu NSS u t-tliet kumpanniji konvenuti l-oħra fil-kawża prinċipali fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, din il-kawża ma kinitx tikkonċerna l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "bini" jew ta' "parti minn bini", fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(3) tas-Sitt Direttiva 77/388, li kienet id-dispożizzjoni ekwivalenti, f'dik id-direttiva, għall-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, b'tali mod li din l-affermazzjoni inċidentali tal-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex biżżejjed sabiex tinvalida l-konstatazzjonijiet li jirriżultaw mill-interpretazzjoni ta' din l-aħħar dispożizzjoni li tinsab, b'mod partikolari, fil-punti 52 sa 55 ta' din is-sentenza.

62 Fl-aħħar nett, fis-sentenza tas-16 ta' Jannar 2003, Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23, punti 32 u 33), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li bini ta' sular jew ta' żewġ sulari msejsa fuq bażijiet tal-konkrit mibni fuq pedamenti tal-konkrit imniżżla fl-art kienu jikkostitwixxu, anki jekk setgħu jiġu żarmati u miġrura lejn post ieħor, "proprjetajiet immobbli". Għalhekk, l-evalwazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja f'dik is-sentenza kienet tirrigwarda bini lest, u mhux il-pedamenti tiegħu.

63 Fid-dawl tar-raġunijiet kollha esposti iktar 'il fuq, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 12 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li tranżazzjoni ta' provvista ta' art li fuqha jkun hemm, fid-data ta' din il-provvista, biss il-pedamenti ta' struttura residenzjali tikkostitwixxi provvista ta' "art għall-bini", fis-sens ta' dan l-artikolu.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikolu 12 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:

tranżazzjoni ta' provvista ta' art li fuqha jkun hemm, fid-data ta' din il-provvista, biss il-pedamenti ta' strutturi residenzjali tikkostitwixxi provvista ta' "art għall-bini", fis-sens ta' dan l-artikolu.

Firem