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

21 ta' Frar 2008 *

Fil-Kawża C-425/06,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, magħmula mill-Corte suprema di cassazione (l-Italja), permezz ta' deċiżjoni ta' l-10 ta' Marzu 2006, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-16 ta' Ottubru 2006, fil-proċedura

Ministero dell'Economia e delle Finanze, li qabel kien Ministero delle Finanze,

vs

Part Service Srl, kumpannija fi stralċ, li qabel kienet Italservice Srl,

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

komposta minn C. W. A. Timmermans, President ta' l-Awla, L. Bay Larsen (Relatur), K. Schiemann, J. Makarczyk u C. Toader, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: it-Taljan.

Avukat Ġenerali: M. Poiares Maduro,
Reġistratur: L. Hewlett, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-25 ta' Ottubru 2007,

wara li kkunsidrat l-osservazzonijiet ippreżentati:

— għal Part Service Srl, minn S. Taverna, avvocato,

— għall-Gvern Taljan, minn I. M. Braguglia, bħala aġent, assistit minn G. Lancia u S. Fiorentino, avvocati dello Stato,

— għall-Gvern Grieg, minn M. Apessos kif ukoll minn M. Papida u I. Pouli, bħala aġenti,

— għal l-Irlanda, minn D. O'Hagan, bħala aġent, assistit minn D. McDonald SC u B. Conway BL u kif ukoll minn G. Clohessy BL,

— għall-Gvern Portugiż, minn L. Fernandes u C. Lança, bħala aġenti,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn T. Harris, bħala aġent, assistita minn R. Hill, barrister,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn A. Aresu u M. Afonso, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni adottata, wara li semgħet lill-Avukat Ġenerali, li tinqata' l-kawża mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal domanda preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni 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 L 145, p. 1, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ġiet preżentata fil-kuntest ta' kawża bejn il-Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministeru ta' l-Ekonomija u tal-Finanzi) u Part Service Srl (iktar 'il quddiem "Part Service"), li qabel kienet Italservice Srl (iktar 'il quddiem "Italservice"), dwar l-aġġustament tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") innotifikat, fir-rigward tas-sena finanzjarja 1987, għal dak li jirrigwarda tranżazzjonijiet ta' leasing li għandhom bħala suġġett, għall-parti l-kbira minnhom, vetturi bil-mutur.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 11A(1) tas-Sitt Direttiva, dwar l-ammont taxxabbli tal-VAT, jipprovdi:

"L-ammont taxxabbli għandu jkun:

a) fir-rigward ta' provvisti ta' oġġetti u servizzi barra dawk msemmija f'(b), (ċ) u (d) isfel, dak kollox li jikkostitwixxi l-konsiderazzjoni li kien jew irid jinkiseb mill-fornitur mix-xerrej, il-klijenti jew it-tielet parti għal dawn il-provvisti inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tat-tali provvisti;

[…]"

4 L-Artikolu 13B tas-Sitt Direttiva jipprovdi għall-eżenzjoni ta' diversi tranżazzjonijiet fit-termini li ġejjin:

"Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħra tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġej taħt il-kondizzjonijiet li huma għandhom jistabilixxu għall-iskopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe eżenzjoni possibbli, evitar u abbuż:

a) assigurazzjoni u transazzjonijet ta' ri-assigurazzjoni mwettqa mill-brokers ta' l-assigurazzjoni u l-aġenti ta' l-assigurazzjoni;

[…]

d) it-transazzjonijet li ġejjin :

1. l-għoti jew in-negozjar ta' kreditu u l-immaniġġjar tal-kreditu mill-persuna li tagħtih :

2. in-negozju ta' kwalunkwe negozjar f'garanzija ta' kreditu jew ta' kwalunkwe garanzija għall-flus u l-immaniġġjar tal-garanziji tal-kreditu mill-persuna li qed tagħti dan il-kreditu;

3. transazzjonijet, inkluż negozjar, li jikkonċerna d-depożitu u l-kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, ċekkijiet u strumenti oħrajn negozzjabbli, imma eskluży l-kollezzjoni tad-debitu u l-fattorar;

[…]"

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

5 L-Artikolu 3 tad-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 633, tas-26 ta' Ottubru 1972, li jistabilixxi u jirregola t-taxxa fuq il-valur miżjud (supplement ordinarju Nru 1 tal-GURI Nru 292, tal-11 ta' Novembru 1972, p. 2) kif emendat diversi drabi (iktar 'il quddiem id-"DPR Nru 633/72"), jiddefinixxi b'dan il-mod il-provvisti ta' servizzi:

"Jikkostitwixxu provvisti ta' servizzi, il-provvisti mwettqa b'korrispettiv li jirriżultaw minn kuntratti ta' xogħol taħt ordni, appalti, trasport, mandat, dispaċċ, aġenzija, medjazzjoni, depożitu u, b'mod ġenerali, minn obbligi ta' twettiq jew ta' ommissjoni, u ta' permess, indipendentement mis-sors.

Jikkostitwixxu wkoll provvisti ta' servizzi, meta jitwettqu b'korrispettiv :

1) l-għoti ta' oġġetti bil-kiri, leasing u servizzi simili ;

[…]"

6 L-Artikolu 10 tad-DPR Nru 633/72 jipprovdi eżenzjoni mill-VAT fit-termini li ġejjin:

"Huma eżenti mit-taxxa:

1) il-provvista ta' servizzi li jirrigwardaw l-għoti jew in-negozjar ta' kreditu u l-immaniġġjar tal-kreditu mill-persuna li tagħtih u t-tranżazzjonijiet ta' ffinanzjar,

in-negozju u l-immaniġġjar tal-garanziji tal-kreditu, il-garanzija ta' kreditu jew ta' kwalunkwe garanzija għall-flus u kif ukoll l-immaniġġjar tal-garanziji tal-kreditu mill-persuna li qed tagħti dan il-kreditu ;it-termini tal-ħlas, it-tranżazzjonijiet, inkluż in-negozjar, li jirrigwardaw id-depożitu ta' fondi, kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti ta' flus, krediti, ċekkijiet u strumenti oħra ta' kummerċ, bl-eċċezzjoni ta' l-irkupru ta' krediti, l-immaniġġjar ta' fondi speċjali ta' investiment, u l-fondi ta' pensjoni previsti fid-Digriet Leġiżlattiv Nru 124 ta' l-21 ta' April 1993, it-termini u l-immaniġġjar simili u s-servizzi finanzjarji u postali (bank–posta); [traduzzjoni mhux uffiċjali]

2) it-tranżazzjonijiet ta' assigurazzjoni u ta' ri-assigurazzjoni, it-tranżazzjonijiet ta' vitalizju;

[…]

9) is-servizzi ta' mandat, ta' medjazzjoni u ta' intermedjazzjoni relatati mat-tranżazzjonijiet previsti fil-punti 1 sa 7, kif ukoll dawk relatati mad-deheb jew mal-muniti barranin, inklużi d-depożiti f'kont kurrenti, imwettqa fir-rigward ta' tranżazzjonijiet effettwati mill-Banca d'Italia u mill-Ufficio Italiano dei cambi, fis-sens tal-ħames paragrafu ta' l-Artikolu 4 ta' dan id-Digriet".

7 L-ewwel paragrafu ta' l-Artikolu 13 tad-DPR Nru 633/72 jiddefinixxi f'dawn it-termini l-ammont taxxabbli tal-VAT:

"L-ammont taxxabbli tal-kunsinni ta' oġġetti u tal-provvista ta' servizzi huwa kkostitwit mill-ammont totali tal-korrispettiv miksub jew dovut mill-fornuitur jew minn min jipprovdi s-servizz skond il-kundizzjonijiet kuntrattwali, inklużi l-ispejjeż

relatati ma' l-eżekuzzjoni u d-dejn jew obbligi oħra fil-konfront ta' terzi li huma r-responsabbiltà ta' l-akkwirent jew tal-prinċipal, miżjuda b'ammonti addizzjonali marbuta direttament mal-korrispettiv dovut minn peruni oħra".

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

8 Matul is-sena 1987, Italservice u l-kumpannija ta' leasing IFIM Leasing Sas (iktar 'il quddiem "IFIM"), kumpanniji li jagħmlu parti mill-istess grupp finanzjarju, ipparteċipaw flimkien fi tranżazzjonijiet ta' leasing li kellhom bħala suġġett prinċipali vetturi bil-mutur.

9 Dawn it-tranżazzjonijiet ġew imwettqa b'dan il-mod.

10 IFIM ikkonkludiet ma' l-utent kuntratt li kellu bħala suġġett it-tgawdija ta' vettura bil-mutur u opzjoni ta' xiri tagħha, permezz ta' ħlas bin-nifs, id-depożitu ta' garanzija li tikkorrispondi għall-prezz ta' l-oġġett li mhuwiex kopert mill-ħlasijiet bin-nifs kif ukoll il-provvista ta' garanzija llimitata.

11 Italservice ikkonkludiet mal-konsumatur kunratt li permezz tiegħu hija assigurat l-oġġett kontra riskji differenti mir-responsabbiltà ċivili u ggarantiet, permezz ta' l-iffinanzjar tad-depożitu ta' garanzija u l-provvista ta' garanzija llimitata, ir-rispett ta' l-impenji li daħal għalihom l-imsemmi utent fil-konfront ta' IFIM. Bħala ħlas, l-utent ħallas minn qabel lil Italservice ammont li kien jinkludi tnaqqis tat-total tal-kera miftiehma bejnu u IFIM, sakemm jitnaqqas l-ammont, fil-biċċa l-kbira tal-każijiet, għal ammont kemmxejn ogħla mill-prezz tal-karrozza, minbarra kummissjoni ta' 1 % imħallsa lil konsulent.

12 L-utent inkariga lil Italservice biex iħallas l-ammont iffinanzjat minn IFIM, f'ismu, bħala depożitu tal-garanzija prevista mill-kuntratt ta' użu.

13 Italservice fdat lil IFIM bl-eżekuzzjoni tal-kuntratt ma' l-utent.

14 IFIM kellha tirċievi mingħand Italservice ħlas addizzjonali bħala intermedjarja u, fil-każ tan-nuqqas ta' l-utent, somma ekwivalenti għal dik imwiegħda lilu minn Italservice, bħala tnaqqis, fil-każ ta' osservanza ta' l-obbligu tiegħu ta' ħlas bin-nifs.

15 B'applikazzjoni ta' l-Artikolu 3 tad-DPR Nru 633/72, IFIM issuġġettat għall-VAT il-ħlasijiet bin-nifs imħallsa mill-utent.

16 Bil-kontra, fuq il-bażi ta' l-Artikolu 10 tad-DPR Nru 633/72, il-ħlas imwettaq mill-utent lil Italservice u minnha lil IFIM ġew fatturati bħala eżenti mill-VAT.

17 Wara xi verifiki mwettqa fi ħdan Italservice, l-amministrazzjoni fiskali kkunsidrat li d-diversi impenji li daħlu għalihom il-partijiet ikkonċernati, minkejja li ġew konklużi permezz ta' kuntratti differenti, kienu fit-totalità tagħhom kuntratt uniku konklużbejn tliet partijiet. Fil-fehma tagħha, il-ħlas magħmul minn utent għal-leasing kien ġie maqsum artifiċjalment sabiex titnaqqas is-somma taxxabbli, filwaqt li r-rwol ta' dak li jipprovdi s-servizz ta' leasing ġie maqsum bejn Italservice u IFIM.

18 Konsegwentement, l-amministrazzjoni fiskali nnotifikat lil Italservice, fl-1 ta' Settembru 1992, fir-rigward tas-sena 1987, b'avviż ta' aġġustament tal-VAT għal ammont ta' 3 169 519 000 ITL, miżjud bl-interessi u multi li jammontaw għal 9 496 469 000 ITL.

19 Italservice kkontestat dan l-aġġustament tat-taxxa quddiem il-Commissione tributaria di primo grado di Modena. Hija sostniet li dan ma kienx kuntrat uniku, iżda diversi kuntratti konnessi, u li din il-forma ma ġietx adottata bi skop ta' evażjoni tat-taxxa, iżda għal raġunijiet ekonomiċi validi relatati mal-marketing (tnedija ta' prodott finanzjarju ġdid bi primjums imnaqqsa), ma' l-organizzazzjoni (separazzjoni tal-funzjonijiet ta' maniġġjar tar-riskju, assigurazzjoni, garanziji u ffinanzjar fdati lil Italservice; maniġġjar tal-parking tal-karozzi fdat lill-kumpanniji operattivi) u mal-garanzija (iffinanzjar li huwa intiż bħala depożitu ta' garanzija għar-rispett ta' l-obbligi ta' l-utent).

20 Il-Commissione tributaria di primo grado di Modena laqgħet dan ir-rikors.

21 L-amministrazzjoni fiskali kkontestat din il-deċiżjoni quddiem il-Commissione tributaria di secondo grado di Modena, li ċaħdet ir-rikors tagħha.

22 Għaldaqstant, hija ressqet il-kwistjoni quddiem il-Corte d'appello di Bologna, li ċaħdet l-appell tagħha permezz tas-sentenza tat-13 ta' Novembru 1998-12 ta' Jannar 1999.

23 L-amministrazzjoni fiskali appellat mill-imsemmija sentenza fuq punt ta' liġi quddiem il-Corte suprema di cassazione.

24 Din il-qorti tqis li d-deċiżjoni li għandha tiġi adottata teżiġi li jiġi deċiż jekk l-aġir tal-partijiet in kwistjoni, fid-dawl tar-rabtiet reċiproċi tagħhom, jistax jitqies bħala abbuż ta' dritt jew ta' forma ġuridika skond id-definizzjoni mogħtija mill-ġurisprudenza Komunitarja, b'mod partikolari mis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, Ġabra p. I-1609).

25 Hija tosserva li t-taqsim tal-kuntratti għandu għandu bħala effett it-tnaqqis tal-bażi ta' stima għall-VAT għal ammont inqas minn dak li jirriżulta minn kuntratt ta' leasing ordinarju, peress li hija biss il-konċessjoni ta' l-oġġett għal tgawdija, li l-prezz tagħha prattikament jikkorrispondi għall-prezz ta' xiri, li tinsab suġġetta għat-taxxa.

26 Għaldaqstant, għandu jiġi stabbilit jekk, għall-finijiet tal-ġbir tal-VAT, għandux jitqies li l-kuntratti jikkostitwixxu kuntratt uniku, fid-dawl ta' l-għan ekonomiku segwit, jew inkella jekk kull kuntratt iżomm in-natura awtonoma tiegħu u, konsegwement, is-sistema fiskali applikabbli għalih.

27 Sabiex tiġi riżolta din il-kwistjoni, għandu jiġi mistoqsi jekk il-fatt li tranżazzjoni ta' ffinanzjar, ikkunsidrata fil-prassi ekonomika u fil-ġurisprudenza nazzjonali bħala komponent essenzjali ta' kuntratt ta' leasing, hija rregolata minn kuntratt separat min dak li għandu bħala suġġett il-konċessjoni tat-tgawdija ta' l-oġġett jistax jikkostitwixxi abbuż.

28 Il-qorti tar-rinviju tqis, fuq dan il-punt, li hemm bżonn ta' xi kjarifiki, b'mod partikolari, fir-rigward tal-portata tal-kundizzjonijiet stabbiliti mis-sentenza Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq, sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' abbuż.

29 Hija tosserva li, fil-punt 86 ta' din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja eżiġiet, barra l-kundizzjoni li t-tranżazzjoni in kwistjoni jkollha bħala riżultat vantaġġ fiskali li jmur kontra l-għan tad-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva, li l-imsemmija tranżazzjoni jkollha "bħala skop essenzjali li jinkiseb vantaġġ fiskali".

30 Hija tikkonstata li, fil-punt 60 u fid-dispożittiv ta' l-istess sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja barra minn hekk għamlet riferenza għal tranżazzjonijiet "mwettqa bl-uniku skop li jiksbu vantaġġ fiskali, mingħajr għan ekonomiku ieħor".

31 Konsegwentement, hija tistaqsi, jekk il-limitu ta' l-abbuż ta' dritt jopera meta r-raġunijiet ekonomiċi, barra dawk intiżi għal vantaġġ fiskali huma assolutament marġinali jew bla importanza, u mhux spjegazzjoni alternattiva possibbli.

32 F'dan il-kuntest, il-Corte suprema di cassazione ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Il-kunċett ta' abbuż ta' dritt, iddefinit fis-sentenza [Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq] bħala tranżazzjoni li għandha bħala għan essenzjali l-kisba ta' vantaġġ fiskali, jikkoinċidi jew inkella huwa iktar wiesa' jew restrittiv minn dak iddefinit bħala tranżazzjoni mwettqa mingħajr l-ebda raġuni oħra għajr dik tal-kisba ta' vantaġġ fiskali?

2) Għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tal-VAT, jista' jiġi kkunsidrat bħala abbuż ta' dritt (jew ta' forma ġuridika), li jwassal għan-nuqqas ta' ġbir ta' dħul Komunitarju proprju mit-taxxa fuq il-valur miżjud, il-fatt li jiġu konklużi separatament kuntratti ta' leasing, ta' ffinanzjar, ta' assigurazzjonu u ta' intermedjazzjoni li

għandhom bħala riżultat li jiġi suġġett għall-VAT biss il-ħlas għall-konċessjoni ta' l-oġġett għal tgawdija, filwaqt li l-konklużjoni ta' kuntratt uniku ta' leasing, skond il-prassi u l-interpretazzjoni tal-ġurisprudenza nazzjonali, tinkludi wkoll l-iffinanzjar u twassal għaldaqstant għall-issuġġettar tal-VAT tat-totalità tal-ħlas?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

33 Part Service ssostni li din it-talba għal deċiżjoni preliminari hija inammissibbli. Id-domandi magħmula m'għandhom l-ebda rabta mal-fatti jew ma' l-għan tal-kawża prinċipali. Il-problema mqajma hija ta' natura purament ipotetika u bla relazzjoni ma' dispożizzjonijiet u/jew ma' prinċipji Komunitarji.

34 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li, skond ġurisprudenza kostanti, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tirrifjuta li tiddeċiedi fuq domanda preliminari magħmula minn qorti nazzjonali biss meta jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju mitluba ma hija bl-ebda mod marbuta mal-fatti jew ma' l-għan tal-kawża prinċipali, meta l-problema hija ta' natura ipotetika jew ukoll meta l-Qorti tal-Ġustizzja m'għandhiex l-elementi ta' fatt jew ta' dritt li huma essenzjali sabiex twieġeb b'mod utli għad-domandi magħmula lilha (ara, b'mod partikoalri, is-sentenza tad-19 ta' Frar 2002, Arduino, C-35/99, Ġabra p. I-1529, punt 25, u tal-11 ta' Lulju 2006, Chacón Navas, C-13/05, Ġabra p. I-6467, punt 33).

35 Madankollu, l-ebda waħda minn dawn il-kundizzjonijiet ma hija sodisfatta f'din il-kawża.

36 Fil-fatt, fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, il-qorti nazzjonali, li ġiet adita b'kawża dwar il-VAT, tiddeskrivi b'mod dettaljat il-kuntest fattwali u ġuridiku tal-kawża prinċipali.

37 Imbagħad, hija tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja fuq id-dritt Komunitarju applikabbli għall-VAT, b'mod partikolari fuq il-kunċett Komuntiarju ta' "prattika abbużiva", sabiex tkun tista' tevalwa jekk għandux jitqies li t-tranżazzjoni li hija s-suġġett tal-kawża prinċipali hija prattika simili u, konsegwentement, hija suġġetta għall-VAT.

38 B'dan il-mod, l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt Komunitarju hija relatata mal-fatti u ma' l-għan tal-kawża prinċipali, mingħajr ma hija ipotetika.

39 Konsegwentement, id-domandi magħmula huma ammissibbli.

Fuq l-ewwel domanda

40 Permezz ta' l-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk is-Sitt Direttiva għandhiex tiġi interpretata fis-sens li jista' jingħad li hemm prattika abbużiva meta l-kisba ta' vantaġġ fiskali tikkostitwixxi l-għan essenzjali tat-tranżazzjoni jew tranżazzjonijiet in kwistjoni, jew inkella jekk dan jista' jingħad biss jekk il-kisba ta' ta' tali vantaġġ fiskali tikkostitwixxi l-uniku għan segwit, bl-esklużjoni ta' kull għan ekonomiku ieħor.

41 Għandu jiġi osservat li, fil-kuntest tal-kawża prinċipali, jiġu kkontestati l-eżenzjonijiet mill-VAT u li, f'dak li jirrigwarda preċiżament tali eżenzjonijiet, l-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva jobbliga lill-Istati Membri sabiex "jipprevenu kwalunkwe evażjoni, evitar jew abbuż".

42 Fil-punti 74 u 75 tas-sentenza tagħha Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet qabel kollox li, fil-kuntest ta' l-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva, l-eżistenza ta' prattika abbużiva tista' tiġi stabbilita meta:

— it-tranżazzjonijiet in kwistjoni, minkejja osservanza formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi din id-direttiva, jkollhom bħala riżultat li jiksbu vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jkun kuntrarju għall-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet;

— skond bosta elementi oġġettivi […] l-iskop essenzjali tat-tranżazzjonijiet in kwistjoni huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali.

43 Meta, suċċessivament, hija pprovdiet lill-qorti tar-rinviju bi preċiżazzjonijiet intiżi sabiex jiggwidawha fl-interpretazzjoni tagħha fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja reġgħet għamlet referenza, fil-punt 81 tas-sentenza tagħha, għat-tranżazzjonijiet li għandhom bħala għan essenzjali l-kisba ta' vantaġġ fiskali.

44 Għaldaqstant, meta hija osservat, fil-punt 82 ta' l-istess sentenza, li, f'kull każ, it-tranżazzjonijiet in kwistjoni fil-kawża prinċipali kellhom bħala l-unika għan tagħhom il-kisba ta' vantaġġ fiskali, hija ma stabbilietx tali ċirkustanza bħala kundizzjoni għall-eżistenza ta' prattika abbużiva, iżda sempliċiment enfasizzat li, fil-kawża quddiem il-qorti għar-rinviju, il-limitu minimu li jippermetti li l-prattika tiġi deskritta bħala abbużiva kien saħansitra nqabeż.

45 Għaldaqstant, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li s-Sitt Direttiva għandha tiġi interpretata fis-sens li prattika abbużiva tista' tiġi stabbilita meta l-kisba ta' vantaġġ fiskali tikkostitwixxi l-uniku għan essenzjali tat-tranżazzjoni jew tat-tranżazzjonijiet in kwistjoni.

Fuq it-tieni domanda

46 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk, għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tal-VAT, tranżazzjonijiet bħal dawk in kwistjoni fil-kawża prinċipali jistgħux jiġu kkunsidrati bħala prattika abbużiva fir-rigward tas-Sitt Direttiva.

47 Qabel kollox, għandu jiġi mfakkar li l-għażla, għal imprenditur, bejn tranżazzjonijiet eżentati u tranżazzjonijiet taxxabbli tista' tiġi bbażata fuq bosta elementi, u b'mod partikolari, kunsiderazzjonijiet ta' natura fiskali relatati mas-sistema oġġettiva tal-VAT. Meta l-persuna taxxabbli għandha l-għażla bejn żewġ tranżazzjonijiet, is-Sitt Direttiva ma teżiġix li hija tagħżel dik li timplika l-ħlas ta' l-ikbar ammont ta' VAT. Bil-kontra, il-persuna taxxabbli għandha d-dritt li tagħżel l-istruttura ta' l-attività tagħha b'mod li tillimita d-dejn fiskali tagħha (is-sentenza Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 73).

48 Madankollu, meta tranżazzjoni tinkludi diversi servizzi, tqum il-kwistjoni dwar jekk għandhiex tiġi kkunsidrata bħala tranżazzjoni unika jew bħala bosta tranżazzjonijiet distinti u indipendenti li għandhom jiġu eżaminati separatament.

49 Din id-domanda hija ta' importanza partikolari, għal skopijiet tal-VAT, b'mod partikolari, għall-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa jew għad-dispożizzjonijiet relatati ma' l-eżenjonijiet previsti mis-Sitt Direttiva (ara s-sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, CPP, C-349/96, Ġabra p. I-973, punt 27, u tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank C-41/04, Ġabra p. I-9433, punt 18).

50 F'dan ir-rigward, jirriżulta mill-Artikolu 2 tagħha li kull servizz għandu normalment jiġi kkunsidrat bħala distint u indipendenti (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq CPP, punt 29, u Levob Verzekeringen u OV Bank, punt 20).

51 Madankollu, f'ċerti ċirkustanzi, diversi servizzi distinti formalment, li jistgħu jiġu pprovduti separatament u b'hekk jagħtu lok, b'mod distributtiv, għal tassazzjoni jew għal eżenzjoni, għandhom jiġu kkunsidrati bħala servizz uniku peress li mhumiex indipendenti.

52 Dan ikun il-każ, per eżempju, meta, fit-tmiem ta' analiżi anki sempliċiment oġġettiva, jiġi kkonstatat li servizz jew diversi servizzi jikkostitwixxu tranżazzjoni waħda prinċipali u meta s-servizz jew is-servizzi l-oħra jikkostitwixxu servizz jew diversi servizzi anċillari li tapplika għalihom l-istess sistema fiskali li tapplika għas-servizz prinċipali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitata iktar 'il fuq CPP, punt 30, kif ukoll Levob Verzekeringen u OV Bank, punt 21). B'mod partikolari, servizz għandu jiġi kkunsidrat bħala anċillari meta għall-klijenti ma jkunx jikkostitwixxi għan fih innifsu, iżda l-mezz għall-benefiċċju fl-aħjar kundizzjonijiet tas-servizz prinċipali li ġie pprovdut (is-sentenza CPP, iċċitata iktar 'il fuq, punt 30, kif ukoll iċ-ċirksutanzi tal-kawża prinċipali li tat lok għal din is-sentenza).

53 Jista' wkoll jiġi kkunsidrat li jkun hemm servizz uniku meta żewġ elementi jew atti, jew iktar, ipprovduti mill-persuna taxxabbli tant huma marbuta mill-qrib li jifformaw, oġġettivament, servizz ekonomiku wieħed li ma jistax jiġi mifrud u li jekk jiġi mifrud jisfa artifiċjali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Levob Verzekeringen u OV Bank, iċċitata iktar 'il fuq, punt 22).

54 Hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa jekk l-elementi li jitressqu quddiemha jindikawx l-eżistenza ta' tranżazzjoni unika, indipendentement mill-istruttura kuntrattwali tagħha.

55 F'dan il-kuntest, hija tista' tiġi mwassla li testendi l-analiżi tagħha permezz ta' riċerka għal indizji li juru l-eżistenza ta' prattika abbużiva; id-domanda preliminari tirrigwarda dan il-kunċett.

56 Jekk ikun il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja, waqt li tiddeċiedi fuq ir-rinviju preliminari, tista' tagħmel preċiżazzjonijiet intiżi biex jiggwidawha fl-interpretazzjoni tagħha (is-sentenza Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 77).

57 F'din il-kawża, għandu jiġi osservat li t-tranżazzjonijiet in kwistjoni fil-kawża prinċipali, kif deskritti mill-qorti tar-rinviju, huma kkaratterizzati mill-elementi li ġejjin:

— iż-żewġ kumpanniji li pparteċipaw fit-tranżazzjoni ta' leasing huma parti mill-istess grupp;

— is-servizz innifsu tal-kumpannija ta' leasing (IFIM) huwa maqsum; l-element karatteristiku ta' ffinanzjar huwa fdat f'idejn kumpannija oħra (Italservice) sabiex jiġi maqsum f'servizzi ta' kreditu, ta' assigurazzjoni u ta' intermedjazzjoni;

— is-servizz tal-kumpannija ta' leasing huwa b'hekk imnaqqas għal servizz ta' kiri ta' vettura;

— il-ħlas bin-nifs mill-utent huwa ta' ammont totali kemmxejn ogħla mill-prezz ta' akkwist ta' l-oġġett;

— dan is-servizz, meqjus b'mod iżolat, jidher konsegwentement nieqes minn profitabbiltà ekonomika, b'tali mod li l-vijabbiltà ta' l-impriża ma tistax tiġi assigurata biss permezz tal-kuntratti konklużi ma' l-utenti;

— il-kumpannija ta' leasing tirċievi l-ħlas għat-tranżazzjoni ta' leasing biss permezz tal-kumulu tal-ħlas bin-nifs mill-utent u permezz ta' l-ammonti mħallsa millkumpannija l-oħra ta' l-istess grupp.

58 Sabiex jiġi evalwat jekk tali tranżazzjonijiet jistgħux jitqiesu bħala prattika abbużiva, il-qorti nazzjonali għandha tivverifika, qabel kollox, jekk ir-riżultat previst huwiex vantaġġ fiskali li l-kisba tiegħu tmur kontra għan jew diversi għanijiet tas-Sitt Direttiva u, suċċessivament, jekk jikkostitwixxix l-uniku għan essenzjali tas-soluzzjoni kuntrattwali adottata (ara l-punt 42 ta' din is-sentenza).

59 Fir-rigward ta' l-ewwel kriterju, l-imsemmija qorti tista' tqis li r-riżultat mistenni huwa l-kisba tal-vantaġġ fiskali marbut ma' l-eżenzjoni, bis-saħħa ta' l-Artikolu 13B(a) u (d) tas-Sitt Direttiva, tas-servizzi fdati lill-kumpannija li magħha tikkonkludi l-kuntratt il-kumpannija ta' financial leasing.

60 Tali riżultat jidher li jmur kontra l-għan ta' l-Artikolu 11A(1) tas-Sitt Direttiva, jiġifieri t-tassazzjoni ta' dak kollu li jikkostitwixxi kunsiderazzjoni li kien jew irid jinkiseb mill-utent.

61 Fil-fatt, peress li l-kiri ta' vetturi bil-mutur bis-saħħa ta' kuntratti ta' leasing jikkostitwixxi provvista ta' servizzi fis-sens ta' l-Artikoli 6 u 9 tas-Sitt Direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Marzu 2002, Cura Anlagen C-451/99, Ġabra p. I-3193, punt 19, u tal-11 ta' Settembru 2003, Cookies World, C-155/01, Ġabra p. I-8785, punti 44 u 45), tali tranżazzjoni hija normalment suġġetta għall-VAT, u l-ammont taxxabbli tagħha għandu jiġi stabbilit b'mod konformi ma' l-Artikolu 11A(1) tas-Sitt Direttiva.

62 Fir-rigward tat-tieni kriterju, il-qorti nazzjonali, fl-evalwazzjoni li hija għandha l-kompetenza li twettaq, tista' tieħu in kunsiderazzjoni n-natura purament artifiċjali tat-tranżazzjonijiet, kif ukoll tar-rabtiet ta' natura ġuridika, ekonomika u/jew personali bejn l-operaturi in kwistjoni (is-sentenza Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 81), peress li tali elementi huma tali li juru li l-kisba ta' vantaġġ fiskali tikkostitwixxi l-għan essenzjali segwit, minkejja l-eżistenza eventwali, barra minn hekk, ta' għanijiet ekonomiċi ispirati minn kunsiderazzjonijiet, per eżempju, ta' marketing, ta' organizzazzjoni u ta' garanzija.

63 Għaldaqstant ir-risposta għat-tieni domanda magħmula għandha tkun li hija l-qorti tar-rinviju li għandha tistabbilixxi, fid-dawl ta' l-elementi ta' interpretazzjoni pprovduti minn din is-sentenza, għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tal-VAT, jekk tranżazzjonijiet bħal dawk in kwistjoni fil-kawża prinċipali jistgħux jiġu kkunsidrati bħala prattika abbużiva fis-sens tas-Sitt Direttiva.

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 din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti, tal-Ġustizzja barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

1) Is-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 għandha tiġi interpretata fis-sens li prattika abbużiva tista' tiġi stabbilita meta l-kisba ta' vantaġġ fiskali tikkostitwixxi l-għan essenzjali tat-tranżazzjoni jew tat-tranżazzjonijiet in kwistjoni.

2) Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tistabbilixxi, fid-dawl ta' l-elementi ta' interpretazzjoni pprovduti minn din is-sentenza, għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tal-VAT, jekk tranżazzjonijiet bħal dawk in kwistjoni fil-kawża prinċipali jistgħux jiġu kkunsidrati bħala prattika abbużiva fis-sens tas-Sitt Direttiva 77/388.

Firem