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

9 ta' Ġunju 2011 *

Fil-Kawża C-285/10,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Supremo (Spanja), permezz ta' deċiżjoni tas-26 ta' April 2010, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-7 ta' Ġunju 2010, fil-proċedura

Campsa Estaciones de Servicio SA

vs

Administración del Estado,

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

komposta minn K. Schiemann, President tal-Awla, A. Prechal u E. Jarašiūnas (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Mazák,
Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-31 ta' Marzu 2011,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Campsa Estaciones de Servicio SA, minn F. Bonastre Capell, avukat,

— għall-Gvern Spanjol, inizjalment minn B. Plaza Cruz, sussegwentement minn S. Centeno Huerta, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn I. Martínez del Peral u R. Lyal, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

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

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Campsa Estacioner de Servicio SA (iktar 'il quddiem "Campsa") u l-Administración del Estado dwar avviż ta' ħlas maħruġ mill-Oficina Nacionel de Inspecció (Servizz nazzjonali ta' ispezzjoni), dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") fir-rigward tas-sena 1993.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, huma suġġetti għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

4 L-Artikolu 5(6) u l-Artikolu 5(7) tas-Sitt Direttiva jipprovdu dan li ġej:

"6. L-applikazzjoni minn persuna taxxabbli ta' oġġetti li jifformaw parti mill-assi tan-negozju tagħha għall-użu privat tagħha jew tal-persunal tagħha, jew biex issir it-tneħħija tagħhom mingħajr ħlas, jew b'mod iktar ġenerali, l-applikazzjoni tagħhom għal skopijiet barra dawk tan-negozju tagħha, fejn [il-VAT] fuq l-oġġetti in kwistjoni jew il-partijiet komponenti tagħhom kienet deduċibbli setgħet titnaqqas kollha jew parti minnha, għandhom jitqiesu bħala provvisti bi ħlas. Iżda applikazzjonijet biex jingħataw kampjuni jew rigali ta' valur żgħir għall-iskopijiet tan-negozju tal-persuna taxxabbli m'għandhomx ikunu hekk meqjusa.

7. Stati Membri jistgħu jqisu bħala provvisti bi ħlas:

(a) l-applikazzjoni minn persuna taxxabbli għal skopijiet tan-negozju tagħha ta' oġġetti magħmula, maħduma, estratti, ipproċessati, mixtrija jew importati matul in-negozju, fejn [il-VAT] fuq dawn l-oġġetti, kieku kienu ġew akkwistati minn persuna oħra taxxabbli, ma tkunx deduċibbli kollha, setgħax jitnaqqas kollu;

(b) l-applikazzjoni ta' oġġetti minn persuna taxxabbli għal skopijiet ta' operazzjoni mhux taxxabbli, fejn [il-VAT] fuq dawn l-oġġetti tkun deduċibbli seta' jitnaqqas kollu jew parti minnu meta jsir l-akkwist tagħhom jew meta jkunu applikati skond is-sub-paragrafu (a);

(ċ) [...] iż-żamma ta' l-oġġetti minn persuna taxxabbli jew l-eredi tagħha, meta hija ma tibqax tagħmel attività ekonomika taxxabbli, fejn [il-VAT] fuq dawk l-oġġetti kienet deduċibbli kollha jew parti minnha fuq l-akkwist tagħhom jew fuq l-applikazzjoni tagħhom skont is-sub-paragarafu (a)."

5 L-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 6(3) tas-Sitt Direttiva jipprovdu:

"2. Dawn li ġejjin għandhom jitqiesu bħala provvisti ta' servizzi bi ħlas:

(a) l-użu ta' oġġetti li jiffurmaw parti mill-assi ta' negozju għall-użu privat ta' persuna taxxabbli jew tal-persunal tiegħu jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tiegħu fejn [il-VAT] fuq dawn l-oġġetti hija deduċibbli kollha jew parti minnha;

(b) il-provvista ta' servizzi magħmula mingħajr ħlas minn persuna taxxabbli għall-użu privat tagħha jew għall-persunal tagħha jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet barra dawk tan-negozju tiegħu.

[…]

3. [...] Stati Membri jistgħu iqisu bħala provvista ta' servizzi bi ħlas minn persuna taxxabbli ta' servizz għall-iskopijiet tal-impriża tagħha fejn [il-VAT] fuq dan is-servizz, kieku ingħata minn persuna oħra taxxabbli, ma kinitx tkun deduċibbli kollha."

6 L-Artikolu 11(A)(1) tas-Sitt Direttiva, dwar l-ammont taxxabbli tal-VAT fit-territorju tal-pajjiż, jiddikjara:

"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;

(b) fir-rigward ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 5(6) u (7), il-prezz tax-xiri tal-oġġetti jew ta' oġġetti simili jew, fl-assenza tal-prezz tax-xiri, il-prezz ta' kemm jiġi, determinat fiż-żmien tal-provvista;

(ċ) fir-rigward ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 6(2), l-ispejjeż kollha lill-persuna taxxabbli tal-provvediment tas-servizzi;

(d) fir-rigwa[r]d ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 6(3), il-valur fis-suq miftuħ tas-servizzi pprovduti.

[…]".

7 L-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"1. Il-Kunsill, jaġixxi b'mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, jista' jawtorizza kwalunwe Stat Membru biex jintroduċi miżuri speċjali għal deroga mid-disposizzjonijiet ta' din id-Direttiva, biex tissimplifika l-proċedura għall-ġbir tat-taxxa jew biex iżommu ċertu tipi ta' evażjoni tat-taxxa jew evitar. Miżuri intiżi biex jissimplifikaw il-proċedura għall-ġbir tat-taxxa, ħlief għal ħaġa negliġibbli, tista' ma taffettwax [ma jistgħux jaffettwaw] l-ammont ta' taxxa dovuta fl-istadju finali tat-taxxa.

2. Stat Membru li jixtieq jintroduċi l-miżuri msemmija fil-paragrafu 1 għandu jinforma l-Kummissjoni bihom u għandu jipprovdi l-Kummissjoni bl-informazzjoni relevanti kollha.

3. Il-Kummissjoni għandha tinforma l-Istati Membri oħrajn bil-miżuri proposti fi żmien xahar.

4. Id-deċiżjoni tal-Kunsill għandha titqies li tkun addottata jekk, wara xahrejn li l-Istati Membri l-oħra jkunu nformati kif stabbiliti fil-paragrafu ta' qabel, la l-Kummissjoni u lanqas kwalunkwe Stat Membru ma jkun talab li l-affari titqajjem mill-Kunsill.

5. Dawk l-Istati Membri li applikaw fl-1 ta' Jannar 1977 miżuri speċjali tat-tip msemmija fil-paragrafu 1 fuq jistgħu iżommuhom dejjem jekk jinnotifikaw lill-Kummissjoni bihom qabel l-1 ta' Jannar 1978 u jipprovdu li fejn it-tali derogi huma maħsuba biex jissimplifikaw il-proċedura għall-ġbir tat-taxxa huma jikkonformaw mal-ħtieġa stabbilita fil-paragrafu 1 fuq."

8 Permezz tad-Deċiżjoni tal-Kunsill 2006/387/KE, tal-15 ta' Mejju 2006, li tawtorizza lir-Renju ta' Spanja sabiex japplika miżura li tidderoga mill-Artikolu 11 u l-Artikolu 28e tas-Sitt Direttiva (ĠU L 294 M, 25.10.2006, p. 180), ir-Renju ta' Spanja, inkonformità mal-proċedura prevista fl-Artikolu 27(1) sa (4) tas-Sitt Direttiva, kien awtorizzat jintroduċi miżura li tidderoga mir-regola ġenerali dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli prevista fl-Artikolu 11(A)(1)(a) tas-Sitt Direttiva. L-Artikolu 1 ta' din id-deċiżjoni jipprovdi:

"[…] ir-Renju ta' Spanja huwa b'dan awtorizzat sabiex jipprovdi li l-ammont taxxabbli ta' fornitura ta' prodotti jew ta' servizzi jew ta' akkwist intra-Komunitarju ta' prodotti għandu jkun l-istess bħall-valur tas-suq miftuħ, [...] fejn il-korrispettiv ikun sinifikattivament anqas mill-valur tas-suq miftuħ u fejn ir-riċevitur tal-fornitura, jew fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju, l-akkwirenti, ma jkollux dritt għal tnaqqis sħiħ [tal-VAT] [...].

Din il-miżura tista' tintuża biss sabiex timpedixxi l-evitar jew l-evażjoni [l-frodi jew l-evażjoni] tat-taxxa u meta l-korrispettiv, li fuqu l-ammont taxxabbli ikun altrimenti bbażat, ikun ġie influwenzat minn rabtiet familjari, ta' ġestjoni, tad-dritt ta' proprjetà, finanzjarji jew legali [...]"

9 L-Artikolu 11(A) tas-Sitt Direttiva ġie emendat bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/69/KE, tal-24 ta' Lulju 2006, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta' ċerti miżuri li jissimplifikaw il-proċedura għall-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u li jassistu fil-ġlieda kontra l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, u li tħassar ċerti deċiżjonijiet li jipprovdu derogi (ĠU L 76 M, 16.3.2007, p. 232). B'mod partikolari,

id-Direttiva 2006/69 introduċiet fl-Artikolu 11(A) tas-Sitt Direttiva paragrafu ġdid bin-numru 6. Skont dan tal-aħħar, sabiex jimpedixxu l-frodi jew l-evażjoni tat-taxxa, l-Istati Membri jistgħu jieħdu miżuri sabiex jiżguraw li l-ammont taxxabbli fir-rigward tal-provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi jkun il-valur tat-tranżazzjoni fis-suq miftuħ fejn il-korrispettiv ikun, skont iċ-ċirkustanzi, inqas jew ogħla minn dak mitlub fis-suq u fejn ikun hemm rabta bejn il-partijiet fit-tranżazzjoni.

10 L-awtorizzazzjoni mogħtija lir-Renju ta' Spanja skont id-Deċiżjoni 2006/387 skadiet meta d-Direttiva 2006/69 daħlet fis-seħħ.

11 Il-possibbiltà tal-Istati Membri li, fil-każ ta' tranżazzjonijiet bejn partijiet relatati u sabiex jiġu impediti l-frodi jew l-evażjoni tat-taxxa, jieħdu miżuri sabiex jiżguraw li l-ammont taxxabbli jkun il-valur tat-tranżazzjoni fis-suq miftuħ, hija issa mogħtija lilhom permezz tal-Artikolu 80 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), li bħalissa hija fis-seħħ.

Id-dritt nazzjonali

12 L-Artikolu 78(1) tal-Liġi 37/1992 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), tat-28 ta' Diċembru 1992 (BOE Nru 312, tad-29 ta' Diċembru 1992, p. 44247), hekk kif kien ifformulat fiż-żmien tal-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi 37/1992"), kien jistabbilixxi r-regola ġenerali dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli kif ġej:

"L-ammont taxxabbli tat-taxxa huwa kkostitwit mill-ammont totali tal-korrispettiv mogħti mill-konsumatur jew minn persuni terzi għat-tranżazzjonijiet taxxabbli."

13 L-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 kien madankollu jipprovdi dan li ġej:

"Meta l-partijiet fit-tranżazzjonijiet suġġetti għat-taxxa jkunu relatati u meta dawn il-partijiet jiftiehmu dwar prezzijiet li jkunu manifestament inqas mill-prezzijiet fis-suq miftuħ, l-ammont taxxabbli ma jistax ikun inqas minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-regoli stabbiliti fil-paragrafi 3 u 4 iktar 'il fuq."

14 L-Artikolu 79 tal-Liġi 371/1992 kien jistabbilixxi, fil-paragrafi 3 u 4 tiegħu, regoli partikolari dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli fil-każijiet fejn oġġetti jew servizzi jiġu applikati jew użati għall-ħtiġijiet privati tal-persuna taxxabbli. Dawn il-każijiet kienu jikkorrispondu għas-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 5(6) u 6(2) tas-Sitt Direttiva.

15 Wara l-adozzjoni tad-Direttiva 2006/69, il-Liġi 36/2006 dwar miżuri għall-prevenzjoni tal-frodi fiskali (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal), tad-29 ta' Novembru 2006 (BOE Nru 286, tat-30 ta' Novembru 2006, p. 42087), emendat l-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992. Il-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni ġiet aġġustata sabiex tirrifletti l-emendi introdotti permezz tad-Direttiva 2006/69 fl-Artikolu 11(A) tas-Sitt Direttiva, u b'mod partikolari l-paragrafu 6 ta' dan l-artikolu.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

16 Fil-31 ta' Diċembru 1993, Campsa ttrasferiet lil Repsol Combustibles Petrolíferos SA diversi pompi tal-petrol fit-territorju Spanjol, għall-ammont ta' ESP 1 732 419 313. Huwa paċifiku li din kienet tranżazzjoni bejn partijiet relatati fis-sens tal-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992.

17 Fis-7 ta' Lulju 1998, l-Ispettorat tal-Finanzi Spanjol innotifika lil Campsa li ma kienx qiegħed jaqbel mad-dikjarazzjoni tal-VAT għas-sena 1993, fejn argumenta li r-regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli mniżżla fl-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 kellha tkun applikata għal dak il-bejgħ peress li kien ikkaratterizzat b'rabta bejn il-partijiet ikkonċernati u peress li dawn il-partijiet kienu ftehmu prezzijiet li kienu manifestament inqas mill-prezzijiet fis-suq. L-Ispettorat tal-Finanzi għalhekk evalwa l-ammont taxxabbli korrett bħala ESP 4 076 112 060. Avviż ta' ħlas dwar il-VAT għas-sena 1993, ibbażat fuq din l-istima tal-ammont taxxabbli, ġie ppubblikata fil-11 ta' Diċembru 1998.

18 It-Tribunal Económico-Administrativo Central ikkonferma dan l-avviż ta' ħlas permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Frar 2001. Campsa appellat minn din id-deċiżjoni quddiem l-awla li tisma' kawżi amministrattivi tal-Audiencia Nacional, li ċaħditu permezz ta' sentenza tat-30 ta' April 2004. Campsa appellat fil-kassazzjoni kontra din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju.

19 It-Tribunal Supremo jqis li, sabiex ikun jista' jiddeċiedi l-kawża li tinsab quddiemu, huwa għandu, *inter alia*, jistabbilixxi jekk ir-regola ġenerali dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli prevista fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva għandhiex tkun applikata obbligatorjament għat-tranżazzjonijiet bejn partijiet relatati, sa fejn din id-direttiva ma għandhiex regola partikolari dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli applikabbli f'każijiet bħal dawn.

20 It-Tribunal Supremo huwa tal-opinjoni li l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni tqajjem dubji raġonevoli. Huwa jinnota li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja qisha tappoġġja l-applikazzjoni ta' din ir-regola ġenerali u li kien biss wara l-avviż ta' ħlas inkwistjoni li r-Renju ta' Spanja kiseb l-awtorizzazzjoni li jidderoga minnha. Huwa jenfasizza li, madankollu, minn meta daħlet fis-seħħ id-Direttiva 2006/69, l-Istati Membri jistgħu, mingħajr ma jitolbu awtorizzazzjoni minn qabel, jimplementaw miżuri ta' deroga speċifiċi dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli, bħal dawk li kienu ġew awtorizzati permezz tad-Deċiżjoni 2006/387, u li din il-possibbiltà baqgħet teżisti taħt id-Direttiva 2006/112. Barra minn hekk, l-Abogado del Estado (l-Avukat Ġenerali) isostni quddiem it-Tribunal Supremo li l-applikazzjoni tal-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 ma kinitx tmur kontra d-dritt tal-Unjoni, anki qabel l-adozzjoni

tad-Deċiżjoni 2006/387, b'mod partikolari peress li s-Sitt Direttiva kienet tippermetti li jiġi kkunsidrat il-valur fis-suq miftuħ fil-każijiet fejn oġġetti u servizzi jiġu applikati jew użati għall-ħtiġijiet privati tal-persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikoli 5(6) u 6(2) tas-Sitt Direttiva, inkluż għat-tranżazzjonijiet bejn partijiet relatati.

21 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunal Supremo ddeċieda li jissospendi l-proċeduri u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"[Is-Sitt Direttiva] tippermetti li l-Istati Membri jistabbilixxu, għat-tranżazzjonijiet bejn partijiet marbuta [partijiet relatati] li ftehmu prezz manifestament inqas minn dak mitlub fuq is-suq, bażi taxxabbli li hija differenti mill-bażi stabbilita [ammont taxxabbli differenti mill-ammont stabbilit] bir-regola ġenerali tal-Artikolu 11A(1)(a) tal-imsemmija direttiva, jiġifieri l-korrispettiv, billi jestendu l-applikazzjoni tar-regoli tal-impożizzjoni tal-oġġetti u tas-servizzi [dwar l-applikazzjoni għal użu privat ta' oġġetti u servizzi] (bħall-Artikolu 79(5) tal-[Liġi 37/1992], qabel ma ġie emendat bil-liġi 36/2006 [...]), mingħajr ma tiġi segwita l-proċedura speċifika prevista fl-Artikolu 27 tal-imsemmija direttiva sabiex tikseb l-awtorizzazzjoni li ssir deroga mir-regola ġenerali, li [r-Renju ta'] Spanja [kiseb] biss wara d-Deċiżjoni [2006/387[?"

Fuq id-domanda preliminari

22 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk is-Sitt Direttiva għandhiex tiġi interpretata fis-sens li ma twaqqafx lil Stat Membru milli japplika, għat-trażazzjonijiet bejn partijiet relatati li ftehmu prezz manifestament inqas minn dak mitlub fis-suq, regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli li hija differenti mir-regola ġenerali stabbilita fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva, billi jestendi għal dawn it-tranżazzjonijiet l-applikazzjoni tar-regoli dwar id-determinazzjoni

tal-ammont taxxabbli li jikkonċernaw l-applikazzjoni jew l-użu ta' oġġetti u servizzi għall-ħtiġijiet privati tal-persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikoli 5(6) u 6(2) tas-Sitt Direttiva, meta l-proċedura prevista fl-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni għall-introduzzjoni ta' tali miżura li tidderoga mill-imsemmija regola ġenerali ma tkunx ġiet segwita minn dan l-Istat Membru.

23 Il-Gvern Spanjol iqis li kien leġittimu li Stat Membru jistabbilixxi, f'ċirkustanzi bħal dawk li kienu previsti fl-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992, ammont taxxabbli differenti mill-ammont taxxabbli ġenerali previst fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva. Din id-dispożizzjoni nazzjonali kienet konformi mal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' ugwaljanza fit-trattament u kienet konformi mas-Sitt Direttiva, u dan peress li kienet intiża li tiġġieled kontra l-frodi fiskali. Il-Gvern Spanjol jindika barra minn hekk li l-possibbiltà tal-Istati Membri li jintroduċu miżuri ta' deroga ta' dan it-tip kienet mogħtija lilhom permezz tad-Direttiva 2006/69 u baqgħet teżisti taħt id-Direttiva 2006/112.

24 Min-naħa l-oħra, Campsa u l-Kummissjoni Ewropea huma tal-fehma li s-Sitt Direttiva, qabel ma saret l-emenda introdotta bid-Direttiva 2006/69, ma kinitx tippermetti lill-Istati Membri jistabbilixxu, f'ċirkustanzi bħal dawk li kienu previsti fl-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992, regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli differenti minn dik stabbilita fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva mingħajr ma jkunu kisbu l-awtorizzazzjoni prevista fl-Artikolu 27 tal-istess direttiva sabiex jintroduċu tali miżura ta' deroga.

25 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, minn naħa, li l-possibbiltà li tranżazzjoni tiġi kklassifikata bħala tranżazzjoni "magħmula bi ħlas" fis-sens tal-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tippreżumi biss l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi u l-korrispettiv li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli. B'hekk, il-fatt li tranżazzjoni ekonomika titwettaq bi prezz ogħla jew inqas minn kemm jiswa

s-suġġett tat-tranżazzjoni, u, għaldaqstant, bi prezz ogħla jew inqas mill-prezz fis-suq miftuħ, huwa irrilevanti fir-rigward ta' din il-klassifikazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Jannar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Ġabra p. I-743, punt 22). L-istess għandu jingħad għar-rabta li jista' jkun hemm bejn il-partijiet fit-tranżazzjoni.

26 Min-naħa l-oħra, skont l-Artikolu 5(6) u (7) u l-Artikolu 6(2) u (3) tas-Sitt Direttiva, li jittrattaw ċerti tranżazzjonijiet li għalihom il-persuna taxxabbli ma tirċievi ebda korrispettiv reali bħala tranżazzjonijiet magħmula bi ħlas, ir-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli previsti fl-Artikolu 11A(1)(b) sa (d) tas-Sitt Direttiva huma intiżi li japplikaw biss għal tranżazzjonijiet magħmula mingħajr ħlas (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, iċċitata iktar'il fuq, punt 24).

27 Minn dan isegwi li, fejn il-korrispettiv ikun ġie miftiehem u fir-realtà mħallas lill-persuna taxxabbli bi skambju dirett għall-oġġett li hija kkunsinnat jew għas-servizz li hija pprovdiet, din it-tranżazzjoni għandha tiġi kklassifikata bħala tranżazzjoni magħmula bi ħlas, anki jekk din it-tranżazzjoni ssir bejn partijiet relatati u anki jekk il-prezz miftiehem u fir-realtà mħallas ikun manifestament inqas mill-prezz fis-suq miftuħ. Għaldaqstant, l-ammont taxxabbli ta' tali tranżazzjoni għandu jkun iddeterminat skont ir-regola ġenerali stabbilita fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva.

28 Issa, skont ġurisprudenza stabbilita, inkonformità ma' din ir-regola ġenerali, l-ammont taxxabbli fir-rigward tal-kunsinna ta' oġġett jew tal-provvista ta' servizz, magħmula bi ħlas, huwa kkostitwit mill-korrispettiv li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli f'dan ir-rigward. Għaldaqstant, dan il-korrispettiv jikkostitwixxi l-valur suġġettiv, jiġifieri dak li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli, u mhux valur stmat skont kriterji oġġettivi. Barra minn hekk, dan il-korrispettiv għandu jkun jista' jiġi espress fi flus (sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, iċċitata iktar 'il fuq, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 F'dan ir-rigward huwa minnu li, kif ifakkar il-Gvern Spanjol, il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, li tiegħu l-prinċipju ta' newtralità fiskali huwa espressjoni speċifika fil-livell tal-liġi sekondarja tal-Unjoni u fil-qasam speċifiku tat-taxxa, jirrikjedi li sitwazzjonijiet paragunabbli ma jiġux ittrattati b'mod differenti, sakemm din id-differenza fit-trattament ma tkunx oġġettivament ġustifikata (sentenzi tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Ġabra p. I-2283, punti 49 u 51, kif ukoll tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Ġabra p. I-10567, punt 44).

30 Madankollu, sa fejn tranżazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali li fir-rigward tagħhom ġie miftiehem prezz manifestment inqas mill-prezz fis-suq miftuħ xorta waħda jibqgħu tranżazzjonijiet magħmula bi ħlas li fir-rigward tagħhom il-persuna taxxabbli fir-realtà rċeviet korrispettiv li jista' jservi ta' bażi għall-kalkolu tat-taxxa, il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament ma huwiex, fih innifsu, ta' natura li jirrikjedi li fir-rigward ta' dawn it-tranżazzjonijiet jiġu applikati r-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli li kienu previsti fir-rigward tat-tranżazzjonijiet magħmula mingħajr ħlas u li kienu intiżi sabiex jiġi stmat, fin-nuqqas ta' kull korrispettiv reali, tali ammont taxxabbli skont kriterji oġġettivi, u dan sa fejn dawn iż-żewġ tipi ta' tranżazzjoni ma humiex paragunabbli.

31 Barra minn hekk, wieħed għandu jżomm f'moħħu wkoll, f'dan ir-rigward, li l-leġiżlatur tal-Unjoni pprovda li, skont id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membru jistgħu, jekk ikun meħtieġ, jiġu awtorizzati li jidderogaw mir-regoli ta' din id-direttiva u b'mod partikolari minn dik tal-Artikolu 11A(1)(a) tagħha (ara, *inter alia*, is-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, iċċitata iktar'il fuq, punt 26).

32 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li miżuri speċifiċi ġodda, li jidderogaw mis-Sitt Direttiva, ikunu konformi mad-dritt tal-Unjoni biss jekk, minn naħa, jibqgħu fil-limiti tal-għanijiet imsemmija fl-Artikolu 27(1) ta' din id-direttiva u, min-naħa l-oħra, ikunu nnotifikati lill-Kummissjoni u jkunu awtorizzati impliċitament jew espliċitament mill-Kunsill fiċ-ċirkustanzi speċifikati fl-Artikolu 27(1) sa (4) tal-istess direttiva (sentenzi tat-13 ta' Frar 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Ġabra p. 617,

punt 24, u tas-6 ta' Lulju 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Ġabra p. I-1883, punt 22). Barra minn hekk, Stat Membru ma jistax, mingħajr ma jikser it-Trattat KE (li sar it-Trattat FUE), jinvoka fil-konfront ta' persuna taxxabbli dispożizzjoni li tiddergoa mis-sistema tas-Sitt Direttiva u li tkun introdotta bi ksur tal-obbligu ta' notifika impost mill-Artikolu 27(2) tad-direttiva msemmija (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Direct Cosmetics, iċċitata iktar 'il fuq, punt 37, u tal-15 ta' Ġunju 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Ġabra p. I-5381, punt 48).

33 Għandu jiġi kkonstatat li dispożizzjoni bħall-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 tikkostitwixxi miżura derogatorja ġdida fis-sens tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, minkejja li, kif sostna l-Gvern Spanjol matul is-seduta, dan l-Artikolu 79(5) jikkorrispondi għal dispożizzjoni introdotta fid-dritt Spanjol permezz tal-Liġi 30/1985 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido), tat-2 ta' Awwissu 1985 (BOE Nru 190, tad-9 ta' Awwissu 1985, p. 25214), li permezz tagħha r-Renju ta' Spanja *inter alia* ttraspona fid-dritt intern, fid-dawl tal-adeżjoni tiegħu mal-Komunitajiet Ewropej, is-Sitt Direttiva, l-adozzjoni ta' din id-dispożizzjoni xorta waħda seħħet wara l-1 ta' Jannar 1977.

34 Issa, fil-każ ta' adeżjoni, referenza għal data prevista fid-dritt tal-Unjoni, fin-nuqqas ta' dispożizzjoni kuntrarja fl-Att ta' Adeżjoni jew f'xi att ieħor tal-Unjoni, tapplika wkoll għall-Istat aderenti, u dan anki jekk din id-data tkun qabel id-data tal-adeżjoni tiegħu (sentenza tal-21 ta' Ġunju 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Ġabra p. I-4985, punt 32). Fir-rigward tar-Renju ta' Spanja, id-data tal-1 ta' Jannar 1977 ma ġietx aġġustata, la mill-Att jikkonċerna l-kondizzjonijiet tal-Adeżjoni tar-Renju ta' Spanja u tar-Repubblika Portugiża u l-aġġustamenti għat-Trattati (ĠU 1985, L 302, p. 23) u lanqas minn xi att ieħor. Għalhekk, ma jistax jiġi kkunsidrat li dispożizzjoni bħall-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 tista' taqa' taħt l-Artikolu 27(5) tas-Sitt Direttiva.

35 Minn dan isegwi li l-adozzjoni tal-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 mir-Renju ta' Spanja kienet taqa' taħt il-proċedura prevista fl-Artikolu 27(1) sa (4) tas-Sitt Direttiva

u għalhekk kellha tiġi nnotifikata u awtorizzata skont din il-proċedura. Issa, huwa paċifiku li, fid-data ta' meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali, din id-dispożizzjoni nazzjonali ma kinitx ġiet notifikata u awtorizzata u ma ġiex stabbilit li s-sitwazzjoni kienet differenti fir-rigward tad-dispożizzjoni korrispondenti li kienet tinsab fil-Liġi 30/1985. Għaldaqstant, il-fatt li tali miżura derogatorja, fid-data msemmija, ma kinitx innotifikata u awtorizzata skont il-proċedura prevista fl-Artikolu 27(4) tas-Sitt Direttiva huwa biżżejjed sabiex jiġi kkonstatat li din il-miżura ma tistax tiġi applikata minn Stat Membru u lanqas ma tista' tiġi invokata fir-rigward ta' persuna taxxabbli.

36 Huwa minnu li, kif il-Gvern Spanjol indika matul is-seduta, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-punt 50 tas-sentenza Heintz van Landewijck, iċċitata iktar 'il fuq, li notifika tardiva ta' miżura derogatorja ma jistax ikollha l-istess konsegwenzi, fir-rigward tan-natura invokabbli tagħha, bħan-nuqqas ta' notifika. Madankollu, din l-affermazzjoni, l-ewwel nett, kienet tikkonċerna sitwazzjoni fejn il-miżura derogatorja inkwistjoni, minn naħa, kienet taqa' taħt l-Artikolu 27(5) tas-Sitt Direttiva, sitwazzjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja ddistingwiet mis-sitwazzjoni ta' miżura li taqa' taħt l-Artikolu 27(1) tal-istess direttiva, u, min-naħa l-oħra, kienet ġiet innotifikata wara l-iskadenza tat-terminu għan-notifika stabbilit fl-Artikolu 27(5) tas-Sitt Direttiva iżda qabel il-fatti li kienu wasslu għall-kawża quddiem il-qorti nazzjonali, u, it-tieni nett, saret b'risposta għall-kwistjoni ta' jekk tali miżura derogatorja kellhiex tibqa' inapplikabbli anki wara din in-notifika tardiva (ara s-sentenza Heintz van Landewijck, iċċitata iktar 'il fuq, punti 47 sa 51).

37 Dawn iċ-ċirkustanzi ma jistgħux jiġu pparagunati ma' dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Madankollu, mis-sentenza msemmija ma jistax jiġi dedott li, minħabba li miżura nazzjonali li taqa' taħt l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva kienet is-suġġett ta' notifika lill-Kummissjoni u ta' awtorizzazzjoni mill-Kunsill sussegwentement għall-fatti fil-kawża prinċipali, din id-dispożizzjoni nazzjonali għandha tkun tista' tiġi applikata għal fatti li seħħew qabel in-notifika tagħha.

38 Għandu jitfakkar ukoll li r-riskju ta' frodi fiskali, li kontriha, skont il-Gvern Spanjol, l-Artikolu 79(5) tal-Liġi 37/1992 kien intiż li jiġġieled, seta' jagħti lok biss għal talba, ibbażata fuq l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva, dwar l-introduzzjoni mill-Istat Membru kkonċernat ta' miżuri derogatorji sabiex jiġu evitati ċerti frodi u evażjoni fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, iċċitata iktar 'il fuq, punt 26), talba din li tressqet biss wara li seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali.

39 Fl-aħħar nett, il-fatt, osservat b'mod partikolari mill-qorti tar-rinviju u mill-Gvern Spanjol, li, sa mid-dħul fis-seħħ tad-Direttiva 2006/69, l-Istati Membri għandhom il-possibbiltà, mingħajr ma jitolbu awtorizzazzjoni minn qabel u sabiex jipprevjenu l-frodi jew l-evażjoni fiskali, jieħdu miżuri sabiex l-ammont taxxabbli jkun ikkostitwit mill-valur fis-suq miftuħ tat-tranżazzjoni f'ċerti ċirkustanzi fejn ikun hemm rabta bejn il-partijiet fit-tranżazzjoni, huwa irrilevanti fir-rigward tal-fatt li, fiż-żmien tal-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali, is-Sitt Direttiva ma kintix tagħtihom tali possibbiltà mingħajr il-proċedura prevista fl-Artikolu 27(1) sa (4) ta' din id-direttiva.

40 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha jirriżulta li s-Sitt Direttiva għandha tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi lil Stat Membru milli japplika, fir-rigward ta' tranżazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali mwettqa bejn partijiet relatati li jkunu ftiehmu prezz manifestament inqas mill-prezz fis-suq miftuħ, regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli differenti mir-regola ġenerali prevista fl-Artikolu 11(A)(1)(a) ta' din id-direttiva, billi jestendi għal tali tranżazzjonijiet l-applikazzjoni tar-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli li jikkonċernaw l-applikazzjoni jew l-użu ta' oġġetti u servizzi għall-ħtiġijiet privati tal-persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikoli 5(6) u 6(2) tad-direttiva msemmija, u dan f'sitwazzjoni fejn dan l-Istat Membru ma jkunx segwa l-proċedura prevista fl-Artikolu 27 ta' din l-istess direttiva sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni għall-introduzzjoni ta' tali miżura li tidderoga mill-imsemmija regola ġenerali.

Fuq l-ispejjeż

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

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

Is-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, għandha tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi lil Stat Membru milli japplika, fir-rigward ta' tranżazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali mwettqa bejn partijiet relatati li jkunu ftiehmu prezz manifestament inqas mill-prezz fis-suq miftuħ, regola dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli differenti mir-regola ġenerali prevista fl-Artikolu 11(A)(1)(a) ta' din id-direttiva, billi jestendi għal tali tranżazzjonijiet l-applikazzjoni tar-regoli dwar id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli li jikkonċernaw l-applikazzjoni jew l-użu ta' oġġetti u servizzi għall-ħtiġijiet privati tal-persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikoli 5(6) u 6(2) tad-direttiva msemmija, u dan f'sitwazzjoni fejn dan l-Istat Membru ma jkunx segwa l-proċedura prevista fl-Artikolu 27 ta' din l-istess direttiva sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni għall-introduzzjoni ta' tali miżura li tidderoga mill-imsemmija regola ġenerali.

Firem