Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Awla Manja)

3 ta' Ottubru 2006 (*)

"Sitt Direttiva VAT – Artikolu 33(1) – Projbizzjoni li jkunu imposti taxxi nazzjonali o?ra li jkollhom in-natura ta' taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Kun?ett ta' 'taxxi fuq id-d?ul mill-bejg?' – Taxxa re?jonali Taljana fuq l-attivitajiet produttivi"

Fil-kaw?a C-475/03,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Commissione tributaria provinciale di Cremona (l-Italja), permezz ta’ de?i?joni tad-9 ta' Ottubru 2003, li waslet lill-Qorti tal-?ustizzja fis-17 ta' Novembru 2003, fil-pro?edura

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

vs

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Awla Manja),

komposta minn V. Skouris, President, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, Presidenti ta' Awla, N. Colneric (Relatur), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász u G. Arestis, Im?allfin,

Avukat ?enerali: F. G. Jacobs, wara C. Stix-Hackl,

Re?istratur: K. Sztranc, Amministratur, wara H. von Holstein, Assistent Re?istratur, u L. Hewlett, Amministratur Prin?ipali,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tas-16 ta' Novembru 2004,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?all-Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, minn R. Tieghi, avvocato,

– g?all-Gvern Taljan, minn I. M. Braguglia, b?ala a?ent, assistit minn G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– g?all-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn E. Traversa u D. Triantafyllou, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet ta' l-Avukat ?enerali Jacobs, ippre?entati fis-seduta tas-17 ta' Marzu 2005,

wara li rat id-digriet tal-21 ta' Ottubru 2005 g?all-ftu? mill-?did tal-pro?edura orali u wara s-seduta ta' l-14 ta' Di?embru 2005,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?all-Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, minn R. Tieghi u R. Esposito, avvocati,

– g?all-Gvern Taljan, minn I. M. Braguglia, b?ala a?ent, assistit minn G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– g?all-Gvern Bel?jan, minn M. Wimmer, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern ?ek, minn T. Bo?ek, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern Dani?, minn J. Molde, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern ?ermani?, minn R. Stotz u U. Forsthoff, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Spanjol, minn N. Díaz Abad, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern Fran?i?, minn G. de Bergues, b?ala a?ent,

– g?all-Irlanda, minn J. O'Reilly, SC, u P. McCann, BL,

– g?all-Gvern Ungeri?, minn A. Müller u R. Somssich, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Olandi?, minn M. de Grave, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern Awstrijak, minn H. Dossi, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern Portugi?, minn L. Inez Fernandesz, A. Seiça Neves u R. Lares, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Finlandi?, minn E. Bygglin, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern ?vedi?, minn K. Norman u A. Kruse, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern tar-Renju Unit, minn E. O'Neill, b?ala a?ent, assistita minn D. Anderson, QC, u T. Ward, barrister,

– g?all-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn E. Traversa u D. Triantafyllou, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet ta' l-Avukat ?enerali Stix-Hackl, ippre?entati fis-seduta ta' l-14 ta' Marzu 2006,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 Id-domanda g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (?U L 145, p. 1), kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 91/689/KEE, tas-16 ta' Di?embru 1991 (?U L 376, p. 1, aktar il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ?iet ippre?entata fil-kuntest ta' kaw?a mressqa mill-Banca Popolare di Cremona Soc. coop. arl (aktar 'il quddiem il-"Banca Popolare") kontra l-Agenzia Entrate Ufficio Cremona dwar l-impo?izzjoni ta' taxxa re?jonali fuq l-attivitajiet produttivi.

Il-kuntest ?uridiku

Il-le?i?lazzjoni Komunitarja

3 Skond l-Artikolu 33(1) tas-Sitt Direttiva:

"Ming?ajr pre?udizzju g?al dispo?izzjonijiet o?rajn tal-Komunità, b'mod partikolari dawk stabbiliti fid-dispo?izzjonijiet fis-se?? li g?andhom x'jaqsmu ma' l-arran?ementi ?enerali g?a?-?amma, ?aqliq u ssorveljar ta' prodotti su??etti g?al dazju, din id-Direttiva ma ??ommx Stat Membru milli j?alli jew ida??al taxxi fuq kuntratti ta' assigurazzjoni, taxxi fuq im?atri u log?ob, dazji ta' sisa, bolol u iktar ?enerali, kull taxxa, dazju jew spejje? li ma jistg?ux ikunu kkaratterizzati b?ala taxxi fuq turnover [taxxi fuq id-d?ul mill-bejg?] sakemm dawk it-taxxi, dazji jew spejje?, f'negozju bejn Stati Membri ma jda??lux formalitajiet li g?andhom x'jaqsmu mal-qsim ta' fruntieri."

4 Il-ver?joni ori?inali tad-Direttiva 77/388 kienet di?à tinkludi Artikolu 33 li essenzjalment kien identiku g?al din id-dispo?izzjoni.

Il-le?i?lazzjoni nazzjonali

5 It-taxxa re?jonali fuq l-attivitajiet produttivi (imposta regionale sulle attività produttive, aktar 'il quddiem l-"IRAP") kienet idda??let permezz tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 446, tal-15 ta' Di?embru 1997 (supplement ordinarju tal-GURI Nru 298, tat-23 ta' Di?embru 1997, aktar 'il quddiem id-"Digriet Le?i?lattiv").

6 L-Artikoli 1 sa 4 ta' dan id-digriet jipprovdu kif ?ej:

"Artikolu 1. Impo?izzjoni tat-taxxa

1. Qieg?da ti?i stabbilita taxxa re?jonali fuq l-attivitajiet produttivi e?er?itati fit-territorju tar-re?juni.

2. It-taxxa hija ta' natura reali u m'g?andhiex ti?i mnaqqsa g?all-finijiet tat-taxxa fuq id-d?ul.

Artikolu 2. Kundizzjoni g?all-applikazzjoni tat-taxxa

1. Il-kundizzjoni g?all-applikazzjoni tat-taxxa hija l-e?er?izzju abitwali ta' attività organizzata b'mod awtonomu, inti?a g?all-produzzjoni jew g?an-negozju ta' o??etti jew g?all-prestazzjoni ta' servizzi. L-attività e?er?itata mill-kumpanniji jew minn a?enziji, inklu?i l-korpi u l-amministrazzjonijiet ta' l-Istat, tikkostitwixxi, f'kull ka?, kundizzjoni g?all-applikazzjoni tat-taxxa.

Artikolu 3. Persuni su??etti g?at-taxxa

1. Huma su??etti g?at-taxxa l-operaturi li je?er?itaw l-attività jew l-attivitajiet imsemmija fl-Artikolu 2. G?aldaqstant, huma su??etti g?at-taxxa:

a) il-kumpanniji u l-a?enziji msemmija fl-Artikolu 87(1)(a) u (b) tat-test uniku dwar it-taxxi fuq id-d?ul, approvat mid-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 917 tat-22 ta' Di?embru 1986;

b) is-so?jetajiet f'isem kollettiv u in akkomandita u dawk is-so?jetajiet li huma assimilati mag?hom […] kif ukoll il-persuni fi?i?i li je?er?itaw l-attivitajiet kummer?jali msemmija fl-Artikolu 51 ta' l-istess test uniku;

c) il-persuni fi?i?i, is-so?jetajiet ?ivili u dawk li huma assimilati mag?hom […] li je?er?itaw xi arti jew professjoni msemmija fl-Artikolu 49(1) ta' l-istess test uniku;

d) il-bdiewa li g?andhom d?ul mill-prodotti agrikoli […]

[…]

2. M'humiex su??etti g?at-taxxa:

a) il-fondi komuni ta' investiment […]

b) il-fondi ta' pensjoni […]

c) il-gruppi ekonomi?i b'interess Ewropew (GEIE) […]

Artikolu 4. Ammont taxxabbli

1. It-taxxa g?andha ti?i imposta fuq il-valur tal-produzzjoni netta li tirri?ulta mill-attività e?er?itata fit-territorju tar-re?jun.

[…]"

7 L-Artikoli 5 sa 12 tad-Digriet Le?i?lattiv jinkludu l-kriterji li bihom ji?i ddeterminat l-imsemmi "valur tal-produzzjoni netta", liema kriterji jvarjaw skond id-diversi attivitajiet ekonomi?i li l-e?er?izzju tag?hom ji??enera l-impo?izzjoni ta' l-IRAP.

8 L-Artikolu 5 ta' dan id-digriet jippre?i?a li, g?all-operaturi, imsemmija fl-Artikolu 3(1)(a) u (b) ta' l-istess digriet, li ma je?er?itawx l-attivitajiet ta' banek, ta' a?enziji u so?jetajiet finanzjarji o?ra kif ukoll ta' impri?i ta' assigurazzjoni, l-ammont taxxabbli g?andu ji?i ddeterminat abba?i tad-differenza bejn it-total ta' l-intestaturi li jistg?u ji?u kklassifikati fil-valur tal-produzzjoni msemmi fl-Artikolu 2425(1)(A) tal-Kodi?i ?ivili u t-total ta' dawk l-intestaturi li jistg?u ji?u kklassifikati fil-kostijiet tal-produzzjoni msemmija fl-Artikolu 2425(1)(B) ta' l-istess kodi?i, minbarra w?ud minn dawn l-intestaturi, fosthom il-kost tal-pagi tal-persunal.

9 L-Artikolu 2425 tal-Kodi?i ?ivili, intitolat "Kontenut tal-kont tal-qlig? u telf", jipprovdi li:

"Il-kont tal-qlig? u telf g?andu ji?i ppreparat skond l-iskema segwenti:

A) Valur tal-produzzjoni:

1) D?ul minn bejg? u minn prestazzjonijiet;

2) Tibdil fl-istokkijiet ta' prodotti li jkunu qeg?din jin?admu, prodotti nofshom ma?duma u prodotti ma?duma;

3) Tibdil fix-xog?ol ordnat li jkun qieg?ed jin?adem;

4) ?ieda fl-attiv marbut g?al xog?lijiet interni;

5) D?ul u prodotti o?ra, b'indikazzjoni separata tal-kontribuzzjonijiet fil-kont tas-sena finanzjarja

Total.

B) Kostijiet tal-produzzjoni:

6) Materja prima, o??etti aw?iljarji, o??etti ta' konsum u merkanzija;

7) Kost ta' servizzi;

8) Kost ta' l-u?u ta' proprjetà ta' terzi;

9) Kost ta' persunal:

a) pagi u salarji;

b) sigurtà so?jali;

c) kumpens g?al tmiem ta' kuntratt;

d) pensjonijiet ta' l-irtirar u kostijiet assimilati;

e) kostijiet o?ra;

10) Ammonti maqtug?in u deprezzament:

a) ammonti maqtug?in minn attiv marbut li mhux tan?ibbli;

b) ammonti maqtug?in minn attiv marbut tan?ibbli;

c) deprezzamenti o?ra ta' attiv marbut;

d) deprezzamenti tad-dejn inklu? fl-attiv kurrenti u ta' l-attiv likwidu;

11) Tibdil fl-istokkijiet ta' materja prima, ta' o??etti aw?iljarji, ta' o??etti ta' konsum u ta' merkanzija;

12) Ri?ervi g?al riskji;

13) Ri?ervi o?ra;

14) ?lasijiet o?ra g?al operazzjonijiet.

Total.

Differenza bejn il-valur u l-kostijiet tal-produzzjoni (A-B).

[…]"

10 Skond l-Artikolu 14 tad-Digriet Le?i?lattiv, "[i]t-taxxa g?andha tkun dovuta skond perijodi ta' impo?izzjoni u je?isti obbligu fiskali awtonomu fir-rigward ta' kull wie?ed minn dawn il-perijodi. Il-perijodu ta' impo?izzjoni g?andu ji?i ddeterminat skond il-kriterji stabbiliti g?all-finijiet tat-taxxa fuq id-d?ul".

11 Skond l-Artikolu 16 tad-Digriet Le?i?lattiv, b?ala regola ?enerali, "it-taxxa g?andha ti?i kkalkulata billi ti?i applikata r-rata ta' 4.25% fuq il-valur tal-produzzjoni netta." Din ir-rata hija varjabbli skond ir-re?jun li fih tkun stabbilita l-impri?a.

Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari

12 Il-Banca popolare kkontestat, quddiem il-qorti tar-rinviju, id-de?i?joni ta' l-Agenzia Entrate Ufficio Cremona li biha din ta' l-a??ar ma a??ettatx li l-Banca popolare tit?allas lura l-IRAP li hija kienet ?allset matul is-snin 1998 u 1999.

13 Skond ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, id-Digriet Le?i?lattiv u l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva jmorru kontra xulxin.

14 Il-qorti tar-rinviju tqajjem il-kunsiderazzjonijiet segwenti:

– fl-ewwel lok, l-IRAP hija applikabbli b'mod ?enerali g?all-operazzjonijiet kummer?jali kollha ta' produzzjoni jew ta' negozju li b?ala s-su??ett tag?hom ikollhom o??etti jew servizzi u li jkunu mwettqa fl-e?er?izzju abitwali ta' attività inti?a g?al dan il-g?an, ji?ifieri l-?estjoni ta' impri?a jew l-e?er?izzju ta' arti jew ta' professjoni;

– fit-tieni lok, l-IRAP, minkejja li hija bba?ata fuq pro?ess differenti minn dak tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (aktar 'il quddiem il-"VAT"), hija imposta fuq il-valur nett li jirri?ulta mill-attivitajiet produttivi, iktar pre?i?ament, il-valur nett "mi?jud" mal-prodott mill-produttur, b'tali mod li l-IRAP tammonta g?al VAT;

– fit-tielet lok, l-IRAP hija imposta fuq kull fa?i tal-pro?ess ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni;

– fir-raba' lok, is-somma ta' l-ammonti mi?bura ta?t l-IRAP matul id-diversi fa?ijiet tal-pro?ess, mill-produzzjoni sal-pre?entazzjoni g?all-konsum, hija ugwali g?ar-rata ta' l-IRAP applikata g?all-prezz tal-bejg? ta' o??etti u ta' servizzi meta ji?u ppre?entati g?all-konsum.

15 Madankollu, din il-qorti g?andha dubju dwar jekk id-differenzi li je?istu bejn il-VAT u l-IRAP jikkon?ernawx il-karatteristi?i essenzjali li jiddeterminaw jekk dawn i?-?ew? taxxi jaqg?ux fl-istess kategorija ta' taxxa.

16 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Commissione tributaria provinciale di Cremona dde?idiet li tissospendi l-pro?edimenti quddiemha u li tag?mel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-?ustizzja:

"G?andu l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva […] ji?i interpretat fis-sens li jipprojbixxi l-assu??ettament g?all-IRAP tal-valur tal-produzzjoni netta li jirri?ulta mill-e?er?izzju abitwali ta' attività organizzata b'mod awtonomu u inti?a g?all-produzzjoni jew g?an-negozju ta' o??etti jew g?all-prestazzjoni ta' servizzi?"

Fuq id-domanda preliminari

17 Permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju qieg?da essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva jipprekludix i?-?amma fis-se?? ta' imposta fiskali li jkollha karatteristi?i b?al dawk tat-taxxa in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

18 Sabiex ji?i interpretat l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva, din id-dispo?izzjoni g?andha titqieg?ed fil-kuntest le?i?lattiv tag?ha. G?al dan il-g?an ikun utli jekk, b?alma g?amlet is-sentenza tat-8 ta' ?unju 1999, Pelzl *et* (C-388/97, C-344/97 u C-390/97, ?abra p. I-3319, punti 13 sa 20), ji?u mfakkra, qabel kollox, l-g?anijiet g?alxiex ?iet stabbilita sistema komuni ta' VAT.

19 Mill-premessi ta' l-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjoni ta' l-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejg? (?U 1967, 71, p. 1301,

aktar 'il quddiem l-"Ewwel Direttiva"), jirri?ulta li l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? g?andha tippermetti li ji?i stabbilit suq komuni li fih ikun hemm kompetizzjoni b'sa??itha u li l-karatteristi?i tieg?u jkunu analogi g?al dawk ta' suq domestiku billi ji?u eliminati d-differenzi fl-impo?izzjonijiet fiskali li jistg?u j?arbtu l-kompetizzjoni u jfixklu n-negozju.

20 Is-sistema komuni ta' VAT ?iet stabbilita permezz tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, dwar l-armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjonijiet ta' l-Istati Membri dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? – Struttura u metodi ta' applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 1967, 71, p. 1303, aktar 'il quddiem it-"Tieni Direttiva") u permezz tas-Sitt Direttiva.

21 Skond l-Artikolu 2 ta' l-Ewwel Direttiva, il-prin?ipju tas-sistema komuni ta' VAT jinvolvi l-applikazzjoni, fir-rigward ta' o??etti u ta' servizzi sa l-istadju tal-bejg? bl-imnut, ta' taxxa ?enerali fuq il-konsum li g?andha tkun e?attament proporzjonali g?all-prezz ta' l-o??etti u tas-servizzi, irrispettivament min-numru ta' tran?azzjonijiet li jkunu saru waqt il-pro?ess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni qabel l-istadju li fih tit?allas it-taxxa.

22 Madankollu, f'kull tran?azzjoni, il-VAT hija imposta biss wara li jitnaqqas l-ammont tal-VAT li jkun laqat direttament il-kost tad-diversi elementi kostitwenti tal-prezz; il-mekkani?mu tat-tnaqqis huwa rregolat mill-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva b'tali mod li l-persuna su??etta g?at-taxxa hija awtorizzata tnaqqas mill-VAT li hija g?andha t?allas l-ammonti ta' VAT li jkunu di?à t?allsu qabel fir-rigward ta' l-o??etti jew servizzi b'tali mod li t-taxxa tolqot biss, f'kull stadju, il-valur mi?jud u tit?allas, b'mod definittiv, mill-konsumatur finali.

23 Sabiex til?aq l-g?an ta' ugwaljanza fil-kundizzjonijiet ta' impo?izzjoni fuq l-istess operazzjoni, irrispettivament mill-Istat Membru li fih tkun twettqet din l-operazzjoni, is-sistema komuni ta' VAT kellha tie?u post, skond il-premessi tat-Tieni Direttiva, it-taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? fis-se?? fid-diversi Stati Membri.

24 Bl-istess lo?ika, is-Sitt Direttiva, fl-Artikolu 33 tag?ha, tippermetti ?-?amma fis-se?? jew l-introduzzjoni, minn Stat Membru, ta' taxxi, dazji u spejje? fir-rigward tal-kunsinna ta' o??etti, tal-prestazzjonijiet ta' servizzi jew ta' l-importazzjonijiet fil-ka? biss li dawn it-taxxi, dazji u spejje? ma jkollhomx in-natura ta' taxxi fuq id-d?ul mill-bejg?.

25 Sabiex ji?i evalwat jekk taxxa, dazju jew spi?a g?andhomx in-natura ta' taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, fis-sens ta' l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva, g?andu ji?i mist?arre?, b'mod partikolari, jekk l-effett tag?hom huwiex tali li jikkompromettu l-funzjonament tas-sistema komuni ta' VAT billi jag?mlu aktar diffi?li l-moviment ta' o??etti u ta' servizzi, u billi jolqtu t-tran?azzjonijiet kummer?jali b'mod komparabbli g?all-mod li jikkaratterizza l-VAT.

26 F'dan ir-rigward il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li, f'kull ka?, g?andhom jitqiesu li jolqtu l-moviment ta' o??etti u ta' servizzi b'mod komparabbli g?all-VAT dawk it-taxxi, id-dazji u l-ispejje? li jkollhom il-karatteristi?i essenzjali tal-VAT anki jekk ma jkunux kompletament identi?i g?all-VAT (sentenzi tal-31 ta' Marzu 1992, Dansk Denkavit u Poulsen Trading, C-200/90, ?abra p. I-2217, punti 11 u 14, kif ukoll tad-29 ta' April 2004, GIL Insurance *et*, C-308/01, ?abra p. I-4777, punt 32).

27 Mill-banda l-o?ra, l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva ma jipprekludix li tin?amm fis-se?? jew li ti?i introdotta taxxa li ma jkollhiex wa?da mill-karatteristi?i essenzjali tal-VAT (sentenzi tas-17 ta' Settembru 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, ?abra p. I-5053, punti 19 u 20, kif ukoll GIL Insurance *et*, i??itata aktar 'il fuq, punt 34).

28 Il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at liema huma l-karatteristi?i essenzjali tal-VAT. Minkejja xi differenzi fil-kliem u?at, mill-?urisprudenza tag?ha jirri?ulta li dawn il-karatteristi?i huma erbg?a: l-applikazzjoni ?enerali tat-taxxa g?at-tran?azzjonijiet li jkollhom o??etti jew servizzi b?ala s-su??ett

tag?hom; id-determinazzjoni ta' l-ammont tag?ha proporzjonalment g?all-prezz mitlub mill-persuna su??etta g?at-taxxa b?ala ?las g?all-o??etti jew g?as-servizzi pprovduti minnha; l-impo?izzjoni tat-taxxa f'kull stadju tal-pro?ess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni, inklu? fl-istadju tal-bejg? bl-imnut, irrispettivament min-numru ta' tran?azzjonijiet li jkunu se??ew qabel; it-tnaqqis mit-taxxa dovuta mill-persuna su??etta g?at-taxxa ta' l-ammonti m?allsa fl-istadji pre?edenti tal-pro?ess b'tali mod li t-taxxa, fi stadju partikolari, tapplika biss g?all-valur mi?jud f'dak l-istadju u b'tali mod li l-pi? finali tat-taxxa jaqa' b'mod definittiv fuq il-konsumatur (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Pelzl *et*, i??itata aktar 'il fuq, punt 21).

29 Sabiex ji?u evitati ri?ultati li ma jaqblux ma' l-g?an tas-sistema komuni tal-VAT kif imfakkar fil-punti 20 sa 26 ta' din is-sentenza, kull paragun tal-karatteristi?i ta' taxxa b?all-IRAP ma' dawk tal-VAT g?andu jsir fid-dawl ta' dan il-g?an. F'dan il-kuntest, g?andha ting?ata attenzjoni partikolari g?ar-rekwi?it li n-newtralità tas-sistema komuni tal-VAT ti?i ggarantita f'kull mument.

30 F'dan il-ka?, fir-rigward tat-tieni karatteristika essenzjali tal-VAT, g?andu l-ewwel nett ji?i kkonstatat li, filwaqt li l-VAT hija imposta fir-rigward ta' kull tran?azzjoni fl-istadju tal-kummer?jalizzazzjoni u filwaqt li l-ammont tag?ha huwa proporzjonali g?all-prezz ta' l-o??etti jew tas-servizzi pprovduti, l-IRAP hija, g?all-kuntrarju, taxxa bba?ata fuq il-valur nett tal-produzzjoni ta' l-impri?a matul perijodu determinat. Il-ba?i ta' stima tag?ha, fil-fatt, hija daqs id-differenza li tirri?ulta mill-kont tal-qlig? u telf, bejn, minn na?a, il-"valur tal-produzzjoni", u, min-na?a l-o?ra, il-"kostijiet tal-produzzjoni", skond id-definizzjonijiet ta' dawn il-kun?etti mog?tija mil-le?i?lazzjoni Taljana. Din il-ba?i ta' stima tinkludi elementi b?alma huma l-varjazzjonijiet fl-istokkijiet, l-ammonti maqtug?in u d-deprezzamenti, li fihom infushom m'g?andhomx rabta diretta mal-provvista ta' o??etti jew ta' servizzi. F'dawn i?-?irkustanzi, l-IRAP ma tistax titqies li hija proporzjonali g?all-prezz ta' l-o??etti jew tas-servizzi pprovduti.

31 Sussegwentement, fir-rigward tar-raba' karatteristika essenzjali tal-VAT, g?andu ji?i osservat li l-e?istenza ta' differenzi fir-rigward tal-metodu ta' kif ji?i kkalkulat it-tnaqqis tat-taxxa li tkun di?à t?allset ma tistax te?les taxxa mill-projbizzjoni stabbilita fl-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva jekk dawn id-differenzi jkunu pjuttost ta' ordni teknika u li minkejja dawn id-differenzi, din it-taxxa essenzjalment topera bl-istess mod b?all-VAT. Mill-banda l-o?ra, taxxa li tolqot l-attivitajiet produttivi b'mod li ma jkunx ?ert li hija tit?allas, b'mod definittiv, mill-konsumatur finali, b?alma jkun il-ka? fir-rigward ta' taxxa fuq il-konsum b?alma hija l-VAT, aktarx to?ro? mill-kamp ta' applikazzjoni ta' l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva.

32 F'dan il-ka?, filwaqt li permezz tal-mekkani?mu ta' tnaqqis tat-taxxa previst fl-Artikoli 17 sa 20 tas-Sitt Direttiva, il-VAT hija imposta biss fuq il-konsumatur finali u hija perfettament newtrali fir-rigward tal-persuni su??etti g?at-taxxa li kellhom sehem fil-pro?ess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni qabel l-istadju ta' impo?izzjoni finali irrispettivament min-numru ta' tran?azzjonijiet li jkunu se??ew qabel dan l-istadju (sentenzi ta' l-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs, C-317/94, ?abra p. I-5339, punti 12, 22 u 23, kif ukoll tal-15 ta' Ottubru 2002, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-427/98, ?abra p. I-8315, punt 20), l-istess ma jistax jing?ad fir-rigward ta' l-IRAP.

33 Fil-fatt, minn na?a, persuna su??etta g?at-taxxa ma tistax tiddetermina bi pre?i?joni l-ammont ta' l-IRAP li jkun di?à inklu? fil-pre?? ta' l-akkwist ta' o??etti jew ta' servizzi. Min-na?a l-o?ra, li kieku, bil-g?an li tifrex il-pi? tat-taxxa dovuta fir-rigward ta' l-attivitajiet tag?ha stess fuq l-istadju segwenti tal-pro?ess ta' distribuzzjoni jew ta' konsum, persuna su??etta g?at-taxxa tkun tista' tinkludi dan il-pi? fil-prezz tal-bejg? tag?ha, il-ba?i ta' stima ta' l-IRAP tkun tinkludi, g?aldaqstant, mhux biss il-valur mi?jud i?da wkoll it-taxxa stess, b'tali mod li l-IRAP tkun b'hekk ikkalkulata fuq ammont stabbilit abba?i ta' prezz ta' bejg? li di?à jinkludi t-taxxa li g?andha tit?allas.

34 Fi kwalunkwe ka?, anki jekk ji?i pre?unt li persuna su??etta g?all-IRAP li tbieg? lill-konsumatur finali tie?u in kunsiderazzjoni, meta tistabbilixxi l-prezz tag?ha, l-ammont tat-taxxa

inklu? fl-ispejje? ?enerali tag?ha, il-persuni kollha li huma su??etti g?al din it-taxxa xorta ma jkollhomx il-possibbiltà li jifirxu jew li jifirxu kompletament il-pi? tat-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Pelzl *et*, i??itata aktar 'il fuq, punt 24).

35 Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti kollha jirri?ulta li, skond il-le?i?lazzjoni dwar l-IRAP, din it-taxxa mhijiex ma?suba li ti?i mg?oddija lill-konsumatur finali bil-mod li huwa karatteristiku g?all-VAT.

36 ?ertament, il-Qorti tal-?ustizzja ddikjarat inkompatibbli, mas-sistema armonizzata tal-VAT, taxxa li kienet imposta fil-forma ta' per?entwali ta' l-ammont totali tal-bejg? imwettaq u tas-servizzi pprovduti minn impri?a matul perijodu determinat, imnaqqas bl-ammont tax-xiri ta' o??etti u ta' servizzi mwettqa matul dan il-perijodu mill-istess impri?a. Il-Qorti tal-?ustizzja osservat li l-kontribuzzjoni fiskali in kwistjoni kienet simili, fl-elementi essenzjali tag?ha, g?all-VAT u li, minkejja xi differenzi, hija xorta ?ammet in-natura tag?ha ta' taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Dansk Denkavit u Poulsen Trading, i??itata aktar 'il fuq, punt 14).

37 Madankollu, l-IRAP tiddistingwi ru?ha fuq dan il-punt mit-taxxa li kienet is-su??ett ta' l-imsemmija sentenza safejn din it-taxxa ta' l-a??ar kienet inti?a li ti?i mg?oddija fuq il-konsumatur finali, kif jirri?ulta mill-punt 3 ta' dik is-sentenza. Dik it-taxxa kienet imposta fuq ba?i ta' stima identika g?al dik u?ata g?all-VAT u kienet tit?allas lura flimkien mal-VAT.

38 Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti jirri?ulta li taxxa li jkollha l-karatteristi?i ta' l-IRAP tiddistingwi ru?ha mill-VAT b'tali mod li ma tistax ti?i kkwalifikata b?ala taxxa li g?andha n-natura ta' taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, fis-sens ta' l-Artikolu 33(1) tas-Sitt Direttiva.

39 F'dawn i?-?irkustanzi, ir-risposta g?ad-domanda preliminari g?andha tkun li l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma jipprekludix i?-?amma fis-se?? ta' imposta fiskali li jkollha karatteristi?i b?al dawk tat-taxxa in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

Fuq l-ispejje?

40 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, il-Qorti tal-?ustizzja (Awla Manja) taqta' u tidde?iedi li:

L-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Di?embru 1991, g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma jipprekludix i?-?amma fis-se?? ta' imposta fiskali li jkollha karatteristi?i b?al dawk tat-taxxa in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: it-Taljan.