

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

14 ta' Frar 2019 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tlettax-il Direttiva 86/560/KEE – Modalitajiet ta' rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività – Impriża mhux stabbilita fl-Unjoni Ewropea – Deċiżjoni preliminari u definittiva ta' rifjut tar-rimbors tal-VAT – Numru ta' identifikazzjoni tal-VAT żbaljat”

Fil-Kawża C-562/17,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Audiencia Nacional (il-Qorti Nazzjonali, Spanja), permezz ta' deċiżjoni tal-15 ta' Settembru 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Settembru 2017, fil-proċedura

Nestrade SA

vs

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn K. Jürimäe, President tal-Awla, E. Juhász u C. Vajda (Relatur), Imqallfin,

Avukat Ġenerali: Y. Bot,

Reġistratur: L. Carrasco Marco, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-28 ta' Novembru 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Nestrade SA, minn E. Codes Feijoo, procurador, u A. Iglesias Querol, abogada,
- għall-Gvern Spanjol, minn S. Jiménez García, bħala aġent,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u F. Clotuche-Duvieusart, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meqda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tat-

Tlettax-il Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Novembru 1986 dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri fir-rigward ta' turnover taxes – Arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabbli li ma humiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità (l-Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 129, rettifika fil-UE 2018, L 202, p. 13) (iktar 'il quddiem it-“Tlettax-il Direttiva”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Nestrade SA, kumpannija stabbilita fl-Isvizzera, u l-Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (l-Agenzija tal-Istat tal-Amministrazzjoni Fiskali, Spanja) u tat-Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (il-Qorti Fiskali Ċentrali, Spanja) dwar rifjut parzjali ta' rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) minnabba deċiżjoni definittiva preċedenti għal dan ir-rifjut.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

It-Tlettax-il Direttiva

3 Skont l-Artikolu 2 tat-Tlettax-il Direttiva:

“1. Mingħajr preżudizzju għall-Artikoli 3 u 4, kull Stat Membru għandu jagħti r-rifond lil kull persuna taxxabbli li mhijiex stabbilita fit-territorju tal-Komunità, bla għala għall-kondizzjonijiet dikjarati hawn taħt, kull [VAT] imposta fuq servizzi jew proprjetà mobbli fornita lilha fit-territorju jew fil-pajjiż minn persuni taxxabbli oħra jew imposta fuq l-importazzjoni ta' oġġetti fil-pajjiż, safejn dawn l-oġġetti u servizzi jiġu użati għall-iskopijiet ta' transazzjonijiet riferiti fl-Artikolu 17(3)(a) u (b) [tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 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 (l-Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23)] jew fid-disposizzjoni ta' servizzi riferiti fil-punt 1(b) ta' l-Artikolu 1 ta' din id-Direttiva.

2. L-Istati Membri jistgħu jissużettaw ir-rifondi msemmija fil-paragrafu 1 għall-kondizzjoni li Stati terzi jagħtu vantaġġi simili rigward turnover taxes.

3. L-Istati Membri jistgħu jeżerċitaw l-awtorità ta' rappreżentant tat-taxxa.”

4 L-Artikolu 3(1) tat-Tlettax-il Direttiva jiddisponi:

“Ir-rifondi riferiti fl-Artikolu 2(1) għandhom jiġu konċessi konsegwentement għall-applikazzjoni mill-persuna taxxabbli. L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu l-arranġamenti sabiex jiġu sottomessi l-applikazzjonijiet, inklużi l-limiti ta' qiegħ mien sabiex jagħmlu dan, il-perjodu li l-applikazzjonijiet għandhom ikopru, l-awtorità kompetenti sabiex tirreviżjoni u l-ammonti minimi li rigward tagħhom l-applikazzjonijiet jistgħu jiġu sottomessi. Għandhom ukoll jistabbilixxu l-arranġamenti għall-għotja ta' rifondi, inklużi l-limiti ta' qiegħ mien sabiex jagħmlu hekk. Għandhom jimponu fuq l-applikant dawk l-obbligi kif inhu ma neħessarji biex jistabbilixxu jekk l-applikazzjoni hijiex ġustifikata u biex jipprevjenu l-frodi, b'mod partikolari l-obbligazzjoni li jingħataw il-provi li huwa imqabblad biex jagħti skond l-Artikolu 4(1) tad-Direttiva [77/388]. L-applikant għandu jattesta, f'dikjarazzjoni bil-miktub illi, matul il-perjodu preskritt, huwa ma wettaq l-ebda transazzjoni li ma taderixxix mal-kondizzjonijiet hekk kif mniġġlin fil-punt 1 ta' l-Artikolu 1 ta' din id-Direttiva.”

Id-Direttiva 2006/112/KE

5 L-Artikolu 170 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (?U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-?U 2007, L 335, p. 60), hekk kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE tat-12 ta' Frar 2008 (?U 2008, L 44, p. 11) (iktar 'il quddiem id-“Direttiva 2006/112”), jipprovdi:

“Il-persuni taxxabbli kollha li, fit-tifsira [tat-Tleltax-il Direttiva], l-Artikolu 2(1) u l-Artikolu 3 tad-Direttiva 2008/9/KE [tal-Kunsill tat-12 ta' Frar 2008 li tistabbilixxi regoli dettaljati g?ar-rifu?joni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, prevista fid-Direttiva 2006/112/EC, g?al persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rifu?joni i?da stabbiliti fi Stat Membru ie?or (?U 2008, L 44, p. 23),] u l-Artikolu 171 ta' din id-Direttiva, mhumieq stabbiliti fl-Istat Membru li fih jixtru merkanzija u servizzi jew jimpurtaw merkanzija so??etta g?all-VAT g?andhom ikunu intitolati jir?ievu rifu?joni ta' dik il-VAT safejn il-merkanzija u s-servizzi huma u?ati g?all-finijiet ta' dan li ?ej:

a) transazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 169;

b) transazzjonijiet li g?alihom it-taxxa hija pagabbli biss mill-konsumatur skond l-Artikoli 194, 197 u 199.”

6 L-Artikolu 171 ta' din id-direttiva jistabbilixxi li:

“1. G?andha ssir rifu?joni tal-VAT lil persuni taxxabbli li mhumieq stabbiliti fl-Istat Membru li fih jixtru merkanzija u servizzi jew jimpurtaw merkanzija so??etti g?all-VAT, imma li huma stabbiliti fi Stat Membru ie?or, skond ir-regoli dettaljati stabbiliti fid-Direttiva [2008/9].

2. Il-VAT g?andha tit?allas lura lil persuni taxxabbli li mhumieq stabbiliti fit-territorju tal-Komunità skond ir-regoli ta' implimentazzjoni dettaljati stabbiliti [fit-Tleltax-il Direttiva].

Il-persuni taxxabbli msemmija fl-Artikolu 1 tad-Direttiva 86/560/KEE g?andhom ukoll, g?all-finijiet ta' l-applikazzjoni ta' dik id-Direttiva, ji?u kkunsidrati b?ala persuni taxxabbli li m'humieq stabbiliti fil-Komunità meta, fl-Istat Membru li fih jixtru merkanzija u servizzi jew jimportaw merkanzija so??etta g?all-VAT, huma wettqu biss il-forniment ta' merkanzija jew servizzi lil persuna li tkun in?atret skond l-Artikoli 194, 195, 196, 197 u 199 b?ala responsabbli g?all-?las tal-VAT.

3. [It-Tleltax-il Direttiva] m'g?andhiex tapplika g?al:

a) ammonti ta' VAT li skond il-le?islazzjoni ta' l-Istat Membru ta' rifu?joni ?ew fatturati b'mod ?baljat;

b) ammonti ta' VAT fatturati fir-rigward tal-fornimenti ta' merkanzija li l-forniment tag?ha huwa, jew jista' jkun, e?entat skond l-Artikolu 138 jew il-punt (b) ta' l-Arikolu 146(1).”

Id-dritt Spanjol

7 L-Artikolu 119bis tal-Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (il-Li?i 37/1992 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tat-28 ta' Di?embru 1992, intitolat “Skema spe?jali applikabbli g?ar-rimborsi favur ?erti imprendituri jew professjonisti mhux stabbiliti fit-territorju ta' applikazzjoni tal-[VAT] jew fil-Komunità, fil-G?ejjer Kanarji, Ceuta jew Melilla”, fil-ver?joni tieg?u applikabbli fid-data tal-fatti fil-kaw?a prin?ipali, jipprovdi:

“L-imprendituri jew professjonisti li ma humieq stabbiliti fit-territorju ta' applikazzjoni tal-[VAT] jew fil-Komunità, fil-G?ejjer Kanarji, Ceuta jew Melilla, jistg?u jitolbu r-rimbors tal-[VAT] li jkunu ?allsu g?all-akkwisti jew g?all-importazzjonijiet ta' o??etti jew ta' servizzi li saru f'dan it-territorju, meta l-kundizzjonijiet u limitazzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 119 ta' din il-li?i huma osservati, bla ?sara biss

għad-dispożizzjonijiet speċjali indikati iktar 'il quddiem u konformement mal-proċedura ddefinita permezz tar-regolamenti:

[...]"

8 L-Artikolu 31 tar-Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (id-Digriet Irjali 1624/1992 li jadotta r-Regolament dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tad-29 ta' Diċembru 1992, intitolat "Rimborsi favur imprendituri jew professjonisti mhux stabbiliti fit-territorju ta' applikazzjoni tal-[VAT], iċ-ċa stabbiliti fil-Komunità, fil-Għajjer Kanarji, Ceuta jew Melilla", fil-verżjoni tiegħu applikabbli fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali jipprovdi:

"[...]

7. [...]

F'każ ta' dubju dwar il-validità jew l-eżattezza tal-informazzjoni li tinsab f'talba għal rimbors jew fil-kopja elettronika tal-fatturi jew tad-dokumenti ta' importazzjoni li tirreferi għalihom, l-awtorità inkarigata milli teżamina t-talba tista', skont il-każ, titlob mill-applikant l-oriġinali ta' dawn id-dokumenti billi tapplika l-proċedura intiża biex tinkiseb informazzjoni supplimentari jew sussegwenti, prevista fl-Artikolu 119(7) tal-Liġi 37/1992. Dawn id-dokumenti oriġinali għandhom jinżammu għad-dispożizzjoni tal-amministrazzjoni fiskali sal-iskadenza tat-terminu ta' preskrizzjoni tal-obbligu fiskali.

Id-destinatarju ta' talba għal informazzjoni supplimentari jew sussegwenti għandu jwieġeb għal din it-talba f'terminu ta' xahar mid-data li jkun ikun irreviżibbli.

8. Id-deċiżjoni dwar it-talba għal rimbors għandha tiġi adottata u kkomunikata lill-applikant fl-erba' xhur wara d-data tar-riżultazzjoni tagħha mill-awtorità kompetenti għall-adozzjoni tagħha.

Madankollu, meta talba għal informazzjoni supplimentari jew sussegwenti hija neċessarja, id-deċiżjoni għandha tiġi adottata u kkomunikata lill-applikant fit-terminu ta' xahrejn wara r-riżultazzjoni tal-informazzjoni mitluba jew, meta d-destinatarju ma jwiegħibx għal din it-talba, wara l-iskadenza ta' terminu ta' xahar minn dik id-data. F'każ parallel, it-tul tal-proċedura ta' rimbors huwa mhux inqas minn sitt xhur mir-riżultazzjoni tat-talba mill-awtorità kompetenti sabiex teżaminaha.

Fi kwalunkwe każ, meta talba għal informazzjoni supplimentari jew sussegwenti hija neċessarja, it-terminu massimu għal deċiżjoni dwar talba għal rimbors huwa ta' tmien xhur mir-riżultazzjoni tagħha; jekk ebda komunikazzjoni speċifika ta' deċiżjoni ma tasal fit-termini previsti f'dan il-paragrafu, it-talba għal rimbors hija meqjusa miżżurda.

[...]

10. L-iż-żagħda totali jew parzjali tat-talba għal rimbors tista' tiġi kkontestata mill-applikant konformement mad-dispożizzjonijiet tat-Titolu V [la Ley 58/2003 General Tributaria (il-Liġi 58/2003 li Tistabbilixxi l-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, iktar 'il quddiem il-"Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi"), tal-17 ta' Diċembru 2003].

[...]"

9 L-Artikolu 31 bis ta' dan id-Digriet Irjali 1624/1992 jipprovdi:

"[...]

3. L-oriġinali tal-fatturi u dokumenti oħra li jiġiġiġustifikaw id-dritt għal rimbors għandhom jinġammu għad-dispożizzjoni tal-amministrazzjoni fiskali sal-iskadenza tat-terminu ta' preskrizzjoni tal-obbligu fiskali.

[...]

5. It-talbiet għal rimbors li huma s-suġġett ta' dan l-artikolu għandhom jiġu pproċessati u deċiżi konformement mad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 31(6) sa (11) ta' dan ir-regolament."

10 Skont l-Artikolu 139 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, intitolat "Għeluq ta' tal-proċedura ta' verifika limitata":

"1. Il-proċedura ta' verifika limitata għandha tingħalaq b'wieġed mill-modi li ġejjin:

a) permezz ta' deċiżjoni espliċita tal-amministrazzjoni fiskali li tinkludi l-elementi msemmija fil-paragrafu li ġej;

b) mill-fatt tad-dekadenza tal-proċedura, meta t-terminu stabbilit fl-Artikolu 104 ta' din il-liġi ikun skada mingħajr ma ġiet ikkomunikata deċiżjoni espliċita, bla għalhekk għad-dritt tal-amministrazzjoni fiskali li tiftaħ mill-ġdid din il-proċedura fit-terminu ta' preskrizzjoni.

[...]

2. Id-deċiżjoni amministrattiva li ttemm il-proċedura ta' verifika limitata għandha tinkludi mill-inqas l-elementi li ġejjin:

a) l-obbligu fiskali jew l-elementi relatati miegħu kif ukoll il-perijodu li huwa s-suġġett tal-verifika;

b) deskrizzjoni tal-miżuri speċifiċi adottati;

c) deskrizzjoni tal-punti ta' fatt u ta' liġi li jimmotivaw id-deċiżjoni;

d) likwidazzjoni provviżorja [...]"

11 L-Artikolu 219 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, intitolat "Revoka ta' Atti ta' Impożizzjoni u ta' Applikazzjoni ta' Sanzjonijiet", jipprovdi:

"1. L-amministrazzjoni fiskali tista' tirrevoka l-atti tagħha favur il-persuni kkonċernati meta tgħid li dawn huma manifestament kontra l-liġi, meta l-okkorrenza ta' ġirkustanzi li jaffettwaw sitwazzjoni legali partikolari turi n-natura inadegwata tal-att jew meta, matul il-proċedura, ikunu ġew ippreżentati d-drittijiet tad-difiża tal-persuni kkonċernati.

Din ir-revoka ma tista' fl-ebda każ tikkostitwixxi deroga jew eżenzjoni mhux permessa mir-regoli fiskali, u lanqas ma tikser il-prinċipju ta' ugwaljanza, tal-interess pubbliku jew tal-ordinament ġuridiku.

2. Ir-revoka hija possibbli biss jekk it-terminu ta' preskrizzjoni ma jkunx skada.

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 12 Nestrade, li s-sede u d-domi?ilju fiskali tag?ha jinsabu fl-lsvizzera, twettaq tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT fi Spanja.
- 13 Fit-21 ta' Settembru 2010, Nestrade talbet lill-AEAT, skont il-pro?edura ta' rimbors tal-ammonti ta' VAT tal-input im?allsa fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-VAT Spanjola lil imprenditur mhux stabbilit fit-territorju tal-Unjoni Ewropea, il-?las lura tal-ammonti m?allsa fl-okka?joni tal-kunsinna ta' o??etti mill-fornitur tag?ha Hero España SA (iktar 'il quddiem "Hero"), matul it-tielet u r-raba' trimester tas-sena 2009. Nestrade talbet ukoll ir-rimbors tal-ammonti l-o?ra kollha ta' VAT im?allsa relatati mas-snin finanzjarji 2008 sa 2010, fl-okka?joni tal-kunsinna tal-o??etti minn Hero.
- 14 G?al dawn is-snin finanzjarji, AEAT talbet lil Nestrade tipprovdi l-fatturi korrispondenti g?all-kunsinni ta' o??etti minn Hero (iktar 'il quddiem "il-fatturi korretti"), peress li l-fatturi inizjalment prodotti kellhom in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Olandi? ta' Nestrade, filwaqt li n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Svizzeru kellu ji?i indikat fuqhom.
- 15 G?alhekk, fit-23 ta' Novembru 2010, l-AEAT talbet lil Nestrade tipprovdiha, f'terminu ta' g?axart ijiem ta' xog?ol mill-komunikazzjoni tat-talba tag?ha, li se??et fit-13 ta' Di?embru 2010, il-fatturi korretti g?at-tielet u g?ar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009. Nestrade ma we?bitx g?al din it-talba fit-terminu stabbilit.
- 16 Fit-10 ta' Jannar 2011, Hero ?ar?et il-fatturi rettifikattivi g?at-tielet u g?ar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009.
- 17 Fit-5 ta' April 2011, AEAT tat de?i?joni li tirrifjuta r-rimbors tas-somma ta' EUR 114 662.59 mitluba g?at-tielet u g?ar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009, min?abba li kien impossibbli g?aliha li tiddetermina l-fondatezza tat-talba.
- 18 Din id-de?i?joni, li ma ?ietx ikkontestata minn Nestrade, saret definittiva fit-14 ta' Mejju 2011.
- 19 Fit-5 ta' Awwissu 2011, Nestrade mill-?did talbet lil AEAT ir-rimbors tal-ammonti ta' VAT tal-input im?allsa matul is-snin finanzjarji 2008 sa 2010 u, barra minn hekk, talbet ukoll ir-rimbors tal-ammonti ta' VAT tal-input im?allsa matul il-perijodu bejn ix-xahar ta' Jannar u x-xahar ta' Marzu 2011. F'din l-okka?joni, Nestrade ppre?entat fatturi rettifikattivi u annullat il-fatturi inizjalment ma?ru?a minn Hero g?al kull wa?da minn dawn is-snin, inklu? fir-rigward tat-tielet u tar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009.
- 20 Fid-de?i?joni tag?ha tal-12 ta' Di?embru 2011, AEAT idde?idiet, fl-ewwel lok, li tag?ti r-rimbors tal-ammonti tal-VAT tal-input im?allsa g?as-snin finanzjarji 2008 u 2010 kif ukoll fir-rigward tal-ewwel u tat-tieni trimester tas-sena finanzjarja 2009, g?al total ta' EUR 542 094.25. L-AEAT ikkunsidrat li Nestrade wie?bet g?at-talbiet tag?ha u pprodu?iet il-fatturi rettifikattivi mitluba. Hija tat dan ir-rimbors wara li vverifikat li l-kundizzjonijiet me?tie?a g?al dan il-g?an kienu ssodisfatti. Fit-tieni lok, l-AEAT idde?idiet li tirrifjuta r-rimbors tal-ammonti ta' VAT li jikkorrispondu ma' ?ew? fatturi ma?ru?a minn Hero fir-rigward tat-tielet u tar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009. Dan ir-rifjut kien ibba?at fuq il-fatt li dan ir-rimbors tal-a??ar kien ?ie rrifjutat permezz ta' de?i?joni tal-5 ta' April 2011, li saret definittiva fl-14 ta' Mejju 2011.
- 21 Fit-8 ta' Marzu 2012, AEAT ikkonfermat din id-de?i?joni tal-12 ta' Di?embru 2011.

22 Nestrade ressqet ilment amministrattiv kontra d-de?i?jonijiet tal-AEAT tat-12 ta' Di?embru 2011 u tat-8 ta' Marzu 2012. Dan l-ilment ?ie mi??ud permezz ta' de?i?joni tat-Tribunal Económico-Administrativo Central (il-Qorti Fiskali ?entrali), tat-22 ta' Jannar 2015. Il-motiv prin?ipali ta' ?a?da kien l-awtorità ta' *res judicata* amministrattiva.

23 Nestrade ppre?entat azzjoni ?udizzjarja kontra d-de?i?jonijiet tal-AEAT tat-12 ta' Di?embru 2011 u tat-8 ta' Marzu 2012 u kontra d-de?i?joni tat-Tribunal Económico-Administrativo Central (il-Qorti Fiskali ?entrali), tas-22 ta' Jannar 2015, quddiem il-qorti tar-rinviju.

24 Din tal-a??ar tikkunsidra li je?isti ?ertu nuqqas ta' qbil bejn, minn na?a, l-osservanza ne?essarja tal-prin?ipju ta' ?ertezza legali inerenti g?al att amministrattiv definittiv, b?ad-de?i?joni tal-5 ta' April 2011, u, min-na?a l-o?ra, in-ne?essità li ji?i applikat b'mod uniformi d-dritt tal-Unjoni kif ukoll, b'mod partikolari, id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 dwar id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT.

25 F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju tfakkar li l-Qorti tal-?ustizzja, fis-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, *Petroma Transports et* (C?271/12, EU:C:2013:297), idde?idiet li r-rimbors tal-VAT tal-input im?allas jista' ji?i rrifjutat jekk il-fatturi rettifikattivi ji?u ppre?entati lill-awtorità fiskali wara li din tkun tat id-de?i?joni tag?ha li tirrifjuta d-dritt g?ar-rimbors tal-VAT. Hija madankollu tistaqsi, jekk din il-?urisprudenza ma g?andhiex tibqa' mhux applikata f'sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li hija kkaratterizzata mill-assenza ta' negli?enza jew ta' nuqqas ta' kollaborazzjoni mal-AEAT min-na?a ta' Nestrade u minn ksur tad-drittijiet tad-difi?a ta' din tal-a??ar.

26 F'dawn i?-?irkustanzi, l-Audiencia Nacional (il-Qorti ?entrali, Spanja) idde?idiet li tissospendi l-pro?edura u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) Il-?urisprudenza [li to?ro? mis-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, *Petroma Transport et* (C-271/12, EU:C:2013:297),] tista' ti?i interpretata fis-sens li tippermetti r-rimbors ta' somom VAT mitluba minn impri?a mhux stabbilita fl-Unjoni, minkejja l-adozzjoni minn qabel mill-awtorità fiskali nazzjonali ta' de?i?joni li ti??ad l-imsemmi rimbors min?abba l-fatt li l-impri?a ma tkunx wie?bet talba g?al informazzjoni dwar in-numru ta' identifikazzjoni fiskali tag?ha, fid-dawl tal-fatt li l-amministrazzjoni fiskali f'dan il-mument kellha fil-pussess tag?ha l-imsemmija informazzjoni li kienet ?iet ipprovduta lilha mir-rikorrenti fil-kuntest ta' talbiet o?ra?

Fil-ka? ta' risposta fl-affermattiv g?al din id-domanda:

2) L-applikazzjoni retroattiva tal-?urisprudenza [li to?ro? mis-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2013:297),] tista' titqies li tirrikjedi l-annullament ta' att amministrattiv li ji??ad ir-rimbors tal-VAT imsemmija, fid-dawl tal-fatt li l-imsemmi att kien sempli?ement jikkonferma de?i?joni amministrattiva pre?edenti definittiva li ti??ad ir-rimbors tal-imsemmija somom ta' VAT, li kienet ?iet adottata mill-AEAT skont pro?edura differenti minn dik prevista mil-li?i relatata mal-ka? inkwistjoni u li, barra minn hekk, kienet tillimita d-drittijiet tal-parti li ressqet it-talba g?al rimbors, bi ksur tad-drittijiet tad-difi?a tag?ha?”

Fuq id-domandi preliminari

27 Fl-ewwel lok, g?andu ji?i osservat, l-ewwel nett, li fid-de?i?joni tag?ha, il-qorti tar-rinviju tirreferi g?ad-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 dwar id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT u g?all-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja li tirrigwarda dawn.

28 Madankollu, i?-?irkustanza li qorti nazzjonali fformulat, fuq livell formali, it-talba g?al de?i?joni preliminari tag?ha billi rreferiet g?al ?erti dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni ma

tipprekludix li l-Qorti tal-?ustizzja tipprovdi lil din il-qorti l-elementi ta' interpretazzjoni kollha li jistgħu jkunu utli għas-sentenza tal-kawża li tressqet quddiemha, sew jekk hija għamlitx riferiment għalihom jew le meta għamlet id-domandi tagħha. F'dan ir-rigward, hija l-Qorti tal-?ustizzja li għandha tiddedu?i mill-elementi kollha prodotti mill-qorti nazzjonali, u b'mod partikolari mill-motivazzjoni tad-de?i?joni tar-rinviju, il-punti ta' li?i tal-Unjoni li je?tie?u interpretazzjoni fid-dawl tas-suq?ett tat-tilwima (sentenza tad-29 ta' Settembru 2016, Essent Belgium, C?492/14, EU:C:2016:732, punt 43 u l-?urisprudenza ??itata).

29 Hekk kif osservaw il-Gvern Spanjol u l-Kummissjoni, il-kawża prin?ipali tikkon?erna talba għar-rimbors ta' ammonti tal-VAT imressqa minn impri?a stabbilita f'pajji? terz, ji?ifieri fl-Isvizzera. Issa, il-modalitajiet ta' rimbors tal-VAT għall-persuni taxxabbli mhux stabbiliti fit-territorju tal-Unjoni huma rregolati mit-Tlettax-il Direttiva, hekk kif jirri?ulta mill-Artikolu 2(1) tagħha. Il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at, f'dan ir-rigward, li d-dispo?izzjonijiet tat-Tlettax-il Direttiva, u b'mod partikolari dan l-Artikolu 2(1) tagħha, għandhom jitqiesu b?ala *lex specialis* fil-konfront tal-Artikoli 170 u 171 tad-Direttiva 2006/112 (sentenza tat-15 ta' Lulju 2010, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit, C?582/08, EU:C:2010:429, punt 35).

30 Għaldaqstant, għandhom ji?u e?aminati d-domandi magħmula fid-dawl tad-dispo?izzjonijiet tat-Tlettax il-Direttiva.

31 It-tieni nett, hemm lok li ji?i enfasizzat li l-kawża prin?ipali ma tikkon?ernax l-effett *ratione temporis* ta' rettifi?i ta' fattura, kwistjoni li dwarha l-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet, fir-rigward tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, fis-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691). Min-na?a l-o?ra, hija tirrigwarda l-possibbiltà għall-Istati Membri li jillimitaw *ratione temporis* il-possibbiltà li ji?u rrettifikati fatturi ?baljati għall-finijiet tal-e?er?izzju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT. Il-qorti tar-rinviju tispjega li, fid-dritt Spanjol, tali rettifi?a lanqas ma tista' tipprodu?i effett wara li d-de?i?joni tal-amministrazzjoni li tirrifjuta r-rimbors tkun saret definittiva.

32 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, hemm lok li ji?i kkunsidrat li, permezz tad-domandi tagħha, li għandhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dispo?izzjonijiet tat-Tlettax-il Direttiva għandhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu li Stat Membru jillimita *ratione temporis* il-possibbiltà li ji?u rrettifikati fatturi ?baljati, pere?empju permezz tar-rettifi?a tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT inizjalment inklu? fil-fattura, għall-finijiet tal-e?er?izzju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT.

33 Il-Qorti tal-?ustizzja stabbilixxiet li d-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva 77/388 għandhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux le?i?lazzjoni nazzjonali li skont din id-dritt għal tnaqqis tal-VAT jista' ji?i rrifjutat lil persuni taxxabbli li j?ommu fatturi inkompleti, anki jekk dawn il-fatturi huma kkompletati bil-produzzjoni ta' informazzjoni inti?a sabiex ti?i pprovata r-realtà, in-natura u l-ammont tat-tran?azzjonijiet iffatturati wara l-adozzjoni ta' tali de?i?joni ta' rifjut (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, Petroma Transports et, C?271/12, EU:C:2013:297, punt 36). Madankollu, għandu ji?i ppre?i?at li s-Sitt Direttiva 77/388 lanqas ma tipprojbixxi lill-Istati Membri milli ja?ettaw ir-rettifi?a ta' fattura inkompleta wara li l-amministrazzjoni fiskali kienet adottat de?i?joni ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis jew tad-dritt għar-rimbors tal-VAT.

34 Tali konstatazzjoni tapplika wkoll fir-rigward tat-Tlettax-il Direttiva. Fil-fatt, mill-Artikolu 3(1) tagħha jirri?ulta li l-Istati Membri għandhom jistabbilixxu l-modalitajiet ta' introduzzjoni ta' talba għal rimbors tal-VAT, inklu?i t-termini, u li dawn jimponu l-obbligi li huma ne?essarji sabiex ti?i evalwata l-fondatezza ta' tali talba.

35 Peress li ma huwiex irregolat mit-Tlettax-il Direttiva, l-istabbiliment ta' mi?uri li jistabbilixxu terminu li l-iskadenza tiegħu għandha b?ala konsegwenza li għandha ti?i ssanzjonata l-persuna taxxabbli insuffi?jementement dili?enti li tkun naqset milli tirrettifi?a fatturi ?baljati jew inkompleti għall-

finijiet tal-e?er?izzju tad-dritt g?ar-rimbors tal-VAT g?andu ji?i rregolat mid-dritt nazzjonali, bil-kundizzjoni, minn na?a, li din il-pro?edura tapplika bl-istess mod g?ad-drittijiet analogi fil-qasam fiskali bba?ati fuq id-dritt intern u fuq dawk ibba?ati fuq id-dritt tal-Unjoni (prin?ipju ta' ekwivalenza) u, min-na?a l-o?ra, ma tag?milx fil-prattika impossibbli jew e??essivament diffi?li l-e?er?izzju ta' dan id-dritt (prin?ipju ta' effettività) (ara, b'analo?ija, is-sentenzi tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade, C?95/07 u C?96/07, EU:C:2008:267, punt 46, kif ukoll tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punt 38 u l-?urisprudenza ??itata).

36 F'dan ir-rigward, g?andu jtfakkar li, g?alkemm hija l-qorti nazzjonali li g?andha tevalwa l-kompatibbiltà ta' mi?uri nazzjonali mad-dritt tal-Unjoni, il-Qorti tal-?ustizzja tista' madankollu tipprovdilha kull indikazzjoni utli bil-g?an li ti?i solvuta t-tilwima li titressaq quddiemha (sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punt 36).

37 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-prin?ipju ta' ekwivalenza, g?andu jtfakkar li minn dan jirri?ulta li l-persuni li jinvokaw id-drittijiet mog?tija mill-ordinament ?uridiku tal-Unjoni ma g?andhomx ikunu ?vanta??ati meta mqabbla ma' dawk li jinvokaw drittijiet ta' natura purament interna (sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, Santoro, C?494/16, EU:C:2018:166, punt 39).

38 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-AEAT kisritx dan il-prin?ipju ta' ekwivalenza sa fejn din tal-a??ar ma rrevokatx id-de?i?joni tag?ha tal-5 ta' April 2011 fuq il-ba?i tal-Artikolu 219 tal-Kodi?i ?enerali tat-Taxxi. F'dan ir-rigward, hemm lok li ji?i rrilevat li xejn fil-pro?ess ippre?entat lill-Qorti tal-?ustizzja ma jippermetti li ji?i kkonstatat li dan l-artikolu japplika b'mod differenti skont jekk id-dritt inkwistjoni huwiex mog?ti mid-dritt tal-Unjoni jew mid-dritt intern.

39 Barra minn hekk, kuntrarjament g?al dak li sostniet Nestrade waqt is-seduta, il-prin?ipju ta' ekwivalenza lanqas ma huwa miksut mill-fatt li l-AEAT kienet ittrattat b'mod differenti, minn na?a, it-talbiet g?al rimbors tal-ammonti tal-VAT tal-input im?allsa fir-rigward tas-snin finanzjarji 2008 u 2010 kif ukoll fir-rigward tal-ewwel u tat-tieni trimester tas-sena finanzjarja 2009 u, min-na?a l-o?ra, it-talba g?al rimbors tal-ammonti tal-VAT fir-rigward tat-tielet u tar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009. Fil-fatt, tali differenza fit-trattament, anki jekk ipprovata, bl-ebda mod ma turi differenza fit-trattament bejn id-drittijiet mog?tija mill-ordinament ?uridiku tal-Unjoni u dawk ta' natura purament interna.

40 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-prin?ipju ta' effettività, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li l-kwistjoni dwar jekk dispo?izzjoni pro?edurali nazzjonali trendix Prattikament impossibbli jew e??essivament diffi?li l-e?er?izzju tad-drittijiet mog?tija lill-individwi mid-dritt tal-Unjoni, din g?andha ti?i analizzata billi jittie?ed inkunsiderazzjoni r-rwol ta' din id-dispo?izzjoni fil-pro?edura kollha kif ukoll l-i?vol?iment u l-karatteristi?i partikolari tag?ha quddiem id-diversi istanzi nazzjonali. F'din il-perspettiva, hemm lok li jittie?du inkunsiderazzjoni, jekk ikun ne?essarju, il-prin?ipji li fuqhom hija bba?ata s-sistema ?udizzjarja nazzjonali, b?all-protezzjoni tad-drittijiet tad-difi?a, il-prin?ipju ta' ?ertezza legali u l-i?vol?iment korrett tal-pro?edura (sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, Santoro, C?494/16, EU:C:2018:166, punt 43 u l-?urisprudenza ??itata).

41 Il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li l-possibbiltà li titressaq talba g?ar-rimbors tal-VAT im?allsa ?ejda ming?ajr ebda limitu *ratione temporis* tmur kontra l-prin?ipju ta' ?ertezza legali li je?i?i li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabli, fid-dawl tad-drittijiet u tal-obbligi tag?ha fir-rigward tal-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx indefinittivament esposta g?ar-riskju li ti?i kkontestata (sentenza tal-21 ta' ?unju 2012, Elsacom, C?294/11, EU:C:2012:382, punt 29). Il-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tal-iffissar ta' termini ra?onevoli ta' rikors su??etti g?al dekadenza fl-interess ta'-?ertezza legali, li jipprote?i kemm lill-persuna taxxabli kif ukoll lill-amministrazzjoni kkon?ernata. Fil-fatt, tali termini ma humiex ta' natura li jag?mlu Prattikament impossibbli jew e??essivament diffi?li l-e?er?izzju tad-drittijiet mog?tija mill-ordinament ?uridiku tal-Unjoni, anki jekk, b?ala prin?ipju, id-dekorrimet ta' dawn it-termini jag?ti

lok għa? - a?da, totali jew parzjali, tal-azzjoni mibdija (sentenza tal-14 ta' l-unju 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 42 u l-urisprudenza relatata).

42 F'dan il-każ, l-AEAT, fit-23 ta' Novembru 2010, talbet lil Nestrade li tipprovdiha, f'terminu ta' għaxart ijiem ta' xogħol mill-komunikazzjoni ta' din it-talba, li saret fil-13 ta' Diċembru 2010, il-fatturi korretti.

43 Hemm lok li jiġi kkonstatat li mid-deċiżjoni tar-rinviju ma jirriżultax li Nestrade kienet infurmat lil AEAT mill-fatt li hija ma kinitx fil-pussess ta' fatturi korretti fid-data tat-talba ta' din l-amministrazzjoni. Barra minn hekk, minn din id-deċiżjoni jirriżulta li Nestrade ma pprovdietx dawn il-fatturi lil AEAT matul it-tul ta' kważi tliet xhur li għadda bejn id-data li fiha kisbithom u d-data li fiha d-deċiżjoni li tirrifjuta r-rimbors tal-VAT liet adottata. Nestrade lanqas ma kkontestat din l-ażżar deċiżjoni qabel ma saret definittiva, minkejja li, skont il-qorti tar-rinviju, hija setgħet tippreżenta rikors kontra din id-deċiżjoni f'termini raġonevoli.

44 F'dawn iż-żirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li, bla għajnejha għall-verifika mill-qorti tar-rinviju, ma kienx sar fil-prattika impossibbli jew eżessivament diffiċli għal Nestrade li teherita d-dritt għal rimbors tal-VAT tagħha.

45 F'dan il-kuntest, hemm lok li jifakkar li, għalkemm l-amministrazzjoni fiskali għandha informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi li l-persuna taxxabbli hija suġġetta għall-VAT, hija ma tistax timponi kundizzjonijiet supplimentari li jistgħu jkollhom b'ala effett li jnaqqsu fix-xejn l-eherizzju tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Settembru 2010, *Uszodaépít*, C-392/09, EU:C:2010:569, punt 40).

46 L-istess raġunament japplika fir-rigward tad-dritt għar-rimbors tal-VAT. Madankollu, fir-rigward tal-kawża prinċipali, jidher li, kif sostniet il-Kummissjoni, l-AEAT ma kellhiex l-informazzjoni neċessarja sabiex tevalwa d-dritt għar-rimbors tal-VAT inkwistjoni fil-kawża prinċipali fuq il-bażi tal-informazzjoni li kienet liet ipprovduta lilha minn Nestrade fil-kuntest ta' talbiet għal rimbors oħra li jikkonċernaw l-istess fornitur, għajnejha li hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika.

47 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preżedenti, jeżiet li r-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li d-dispożizzjonijiet tat-Tlettax-il Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li Stat Membru jillimita *ratione temporis* il-possibbiltà li jiġu rrettifikati fatturi baljati, pereżempju permezz tar-rettifika tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT inkluż inizjalment fil-fattura, għall-finijiet tal-eherizzju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT, sa fejn il-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività jiġu osservati, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejje

48 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-ispejje. L-ispejje sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġu allsu lura.

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

Id-dispożizzjonijiet tat-Tlettax-il Direttiva tal-Kunsill 86/850/KEE tas-17 ta' Novembru 1986 dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri fir-rigward ta' turnover taxes – Arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miġjud lil persuni taxxabbli li ma humiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li Stat Membru jillimita *ratione temporis* il-possibbiltà li jiġu rrettifikati fatturi baljati, pereżempju permezz tar-rettifika tan-numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miġjud (VAT) inizjalment inkluż fil-fattura, għall-finijiet tal-eherizzju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT, sa fejn il-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività jiġu osservati, fatt li għandu jiġi vverifikat

mill-qorti tar-rinviju.

Firem

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.