

Edizzjoni Provviżorja

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

1 ta' Lulju 2021 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Kontroll fiskali – Provviżi ta' servizzi abbażi ta' attività ta' aġent artistiku – Tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT – Tranżazzjonijiet mhux iddikjarati lill-awtorità tat-taxxa u li ma tawx lok għall-ruż ta' fattura – Evażjoni – Kostituzzjoni mill-ġdid tal-valur taxxabbli għat-taxxa fuq id-d'ul – Prinċipju ta' newtralità tal-VAT – Inkluzjoni tal-VAT fil-valur taxxabbli kkostitwita mill-ġdid”

Fil-Kawża C-521/19,

li għandha b'ala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Superior de Justicia de Galicia (il-Qorti Superjuri tal-Ġustizzja ta' Galicia, Spanja), permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Ġunju 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-8 ta' Lulju 2019, fil-proċedura

CB

vs

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

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

komposta minn A. Prechal, President tal-Awla, N. Wahl (Relatur), F. Biltgen, L. S. Rossi u J. Passer, Imqallfin,

Avukat ġenerali: G. Hogan,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal CB, minn C. Gómez Docampo, abogada,
- għall-Gvern Spanjol, minn S. Jiménez García, b'ala aġent,
- għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, b'ala aġent, assistita minn G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u J. Jokubauskaitė, b'ala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-4 ta' Marzu 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (l-UE 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-l-UE 2007, L 335, p. 60).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn CB u t-Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (il-Qorti Fiskali Reġjonali ta' Galicia, Spanja) dwar likwidazzjonijiet u sanzjonijiet li jkunu imposti fuqha fil-kuntest ta' azzjoni ta' kummerċ fiskali dwar it-taxxa fuq id-dollari ta' persuni fiżiċi dovuta mill-2010 sa 2012.

Il-kuntest iuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 7 tad-Direttiva 2006/112 tipprevedi:

“Is-sistema komuni ta' [taxxa fuq il-valur miżjud (VAT)] għandha twassal, anki jekk ir-rati u l-eżenzjonijiet ma jkunux armonizzati b'mod sħiħ, għal newtralità fil-kompetizzjoni, b'mod li fit-territorju ta' kull pajjiż merkanzija [oġġetti] u servizzi simili jgħorru l-istess piż ta' taxxa, hu x'inhum t-tul tal-produzzjoni u l-katina tad-distribuzzjoni.”

4 L-Artikolu 1 ta' din id-direttiva jipprevedi:

“1. Din id-Direttiva tistabbilixxi s-sistema komuni ta' taxxa fuq il-[VAT].

2. Il-prinċipju tas-sistema komuni ta' VAT tinvolvi l-applikazzjoni ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum fuq merkanzija u servizzi li hi eżattament proporzjonali għall-prezz tal-merkanzija u s-servizzi, ikunu kemm ikunu t-transazzjonijiet li jkunu saru fil-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-istadju li fih hi imposta t-taxxa.

Fuq kull transazzjoni, il-VAT, kalkulata fuq il-prezz tal-merkanzija jew tas-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali merkanzija jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li qed jinżarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz.

Is-sistema komuni tal-VAT għandha tkun applikata sa l-istadju tal-kummerċ bl-imnut (dan l-istadju inkluż).”

5 L-Artikolu 73 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

“Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi l-valur miżsub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista.”

6 L-Artikolu 78 tal-istess direttiva jipprevedi:

“L-ammont taxxabbli għandu jinkludi l-fatturi li jġein:

a) taxxi, dazji, imposti u piżijiet, minbarra l-VAT innifisha;

b) spejje identali bħall-kummissjoni, ippakkjar, trasport u spejje ta' l-assigurazzjoni, mitluba mill-fornitur lill-konsumatur.

Għall-finijiet tal-punt (b) ta' l-ewwel paragrafu, l-Istati Membri jistgħu jgħid li "koperti minn ftehim separat b'ala speċjali" inidentali."

7 L-Artikolu 178 tad-Direttiva 2006/112 huwa fformulat kif li:

"Biex teverifika d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li li:

a) għall-finijiet ta' tnaqqis skond l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, hi għandha jkollha fattura immedjata skond l-Artikoli 220 sa 236 u l-Artikoli 238, 239 u 240; [...]"

8 Skont l-Artikolu 193 ta' din id-direttiva, il-VAT għandha titallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qiegħda twettaq provvista taxxabbli ta' oġġetti jew servizzi, minbarra fejn din titallas minn persuna oħra skont l-Artikoli 194 sa 199 u l-Artikolu 202 tal-imsemmija direttiva.

9 Skont l-Artikolu 220(1) tad-Direttiva 2006/112:

"Kull persuna taxxabbli għandha tiġura li, fir-rigward ta' dan li li, tinverifika fattura, jew minnha nfisha jew mill-klijent tagħha jew, f'isimha u għan-nom tagħha, minn parti terza:

1) provvisti ta' merkanzija jew servizzi li hi tkun għamlet lil persuna taxxabbli oħra jew lil persuna legali [uridika] li mhix taxxabbli;

[...]

5) kwalunkwe las fuq kont magħmul lilha minn persuna taxxabbli oħra jew persuna legali mhux taxxabbli qabel ma tkun tlestiet il-provvista ta' servizzi."

10 Skont l-Artikolu 226 ta' din id-direttiva:

"Mingħajr preżudizzju għad-disposizzjonijiet partikolari stabbiliti f'din id-Direttiva, dawn id-dettalji li li jgħid li huma meħtieġa għall-finijiet ta' VAT fuq fatturi ma'ru' skond l-Artikoli 220 u 221

[...]

6) il-kwantità u n-natura tal-merkanzija pprovduta jew il-limitu u n-natura tas-servizzi mogħtija;

7) id-data li fiha l-provvista ta' merkanzija jew servizzi kienet saret jew tlestiet jew id-data li fiha l-las akkont imsemmi fil-punti (4) u (5) ta' l-Artikolu 220 kien sar, sakemm dik id-data tkun tista' tkun iddeterminata u tkun differenti mid-data tal-ru' tal-fattura;

8) l-ammont taxxabbli għal kull rata jew eżenzjoni, il-prezz ta' l-unità mingħajr VAT u kwalunkwe ro's jew tnaqqis jekk ma jkun inkluż fil-prezz ta' l-unità;

9) ir-rata ta' VAT applikata;

10) l-ammont ta' VAT li għandu jitallas, għajr fejn ikun applikat arranġament speċjali li ta'tu, b'konformità ma' din id-Direttiva, tali dettall hu eskluż;

[...]"

11 L-Artikolu 273 tal-istess direttiva jippreżenta:

“L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiġuraw il-ħbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soqgħett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

L-għażla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuża biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3.”

Id-dritt Spanjol

12 Skont l-Artikolu 78(1) tal-Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (il-Liġi 37/1992 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) tat-28 ta' Novembru 1992 (BOE Nru 312, tad-29 ta' Diċembru 1992, p. 44247):

“Il-valur taxxabbli tat-taxxa huwa magħmul mill-ammont totali tal-kunsiderazzjoni magħallsa mill-konsumatur jew minn terzi għal tranżazzjonijiet suqgħetti għat-taxxa.”

13 L-Artikolu 88 tal-Liġi 37/1992, intitolat “It-trasferiment tat-taxxa”, jipprevedi:

“1. Persuni taxxabbli għandhom jittrasferixxu l-ammont sħiṡ tat-taxxa lill-persuna li għaliha twettqet it-tranżazzjoni taxxabbli, u din tal-aħħar għandha tallas din it-taxxa sakemm din it-taxxa tiġi ttrasferita skont id-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi, irrispettivament mit-termini li l-partijiet qablu fuqhom bejniethom. Fil-każ tal-provvista taxxabbli u mhux eżentata ta' prodotti jew servizzi lil konsumatur li huwa organu pubbliku, il-persuna taxxabbli, fir-redazzjoni tal-proposti finanzjarji tagħha, anki jekk ikunu verbali, għandha f'kull każ tiġi preżunta li inkludiet f'dawn il-proposti [il-VAT], madankollu, għandha tiġi ttrasferita b'ala kwistjoni separata, fejn xieraq, fid-dokumenti ppreżentati għall-finijiet tal-ħbir tal-ħlas, filwaqt li l-ammont ġenerali miftiehem ma għandux jiġi died b'ala riżultat tat-turija tat-taxxa ttrasferita.

2. It-taxxa għandha tiġi ttrasferita f'fattura, bil-kundizzjonijiet u skont il-kriterji stabbiliti mil-liġi. Għal dan il-għan, l-ammont ittrasferit għandu jintwera separatament mill-valur taxxabbli, inkluż fil-każ ta' prezzijiet li jiġu stabbiliti uffizjalment, bid-dikjarazzjoni tar-rata ta' taxxa applikata. Tranżazzjonijiet li jiġu ddeterminati mil-liġi għandhom ikunu eżenti minn dan.

3. It-taxxa għandha tiġi ttrasferita fil-punt meta l-fattura rilevanti tinżare u tiġi pprovduta.

4. Id-dritt li tiġi ttrasferita t-taxxa jgħentef wara li tgħaddi sena mid-data ta' skadenza.

5. Il-persuna li għaliha titwettagħ it-tranżazzjoni taxxabbli ma hijiex obligata tallas il-VAT ittrasferita lilha qabel ma din it-taxxa ssir dovuta.

6. Kwalunkwe tilwim li jista' jirriżulta b'rabta mat-trasferiment tat-taxxa, relatat mal-legalità tat-trasferiment tat-taxxa u mal-ammont tat-taxxa, għandu jiġi ttrattat b'ala tilwim fiskali għall-finijiet tat-tilwima rilevanti quddiem qorti fiskali.”

14 L-Artikolu 89 ta' din il-liġi, intitolat “Korrezzjoni tal-ammonti ta' taxxa ttrasferita”, jipprevedi:

“1. Persuni taxxabbli għandhom jikkorreġu l-ammonti tat-taxxa ttrasferita fejn dawn l-ammonti jkunu ġew ikkalkolati skorrettament jew fejn jirriżultaw żirkustanzi li, skont l-Artikolu 80 ta' din il-liġi, iwasslu għall-aġġustament tal-valur taxxabbli. Il-korrezzjoni għandha ssir fiż-żmien meta r-raġunijiet għall-kalkolu skorrett tat-taxxa jiġu identifikati jew meta jirriżultaw iż-żirkustanzi l-oħra msemmija fis-subparagrafu preżedenti, sakemm ma jkunux għaddew erba' snin mid-data ta' skadenza tat-taxxa relatata mat-tranżazzjoni jew, skont il-każ, minn meta jkunu rriżultaw iż-

?irkustanzi msemija fl-Artikolu 80.

2. Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu pre?edenti g?andhom japplikaw anki fejn ma tkun ?iet ittrasferita ebda taxxa u l-fattura g?at-tranżazzjoni tkun in?ar?et.

3. Bla ?sara g?ad-dispożizzjonijiet tal-paragrafi pre?edenti, l-ammonti ta' taxxa ttrasferiti ma g?andhomx ji?u kkorre?uti fis-sitwazzjonijiet segwenti:

(1) meta l-korrezzjoni ma tkunx ibba?ata fuq ir-ra?unijiet previsti fl-Artikolu 80 ta' din il-li?i, tkun tinvolvi ?ieda fl-ammonti ttrasferiti u l-persuni li g?alihom ikunu twettqu t-tranżazzjonijiet ma ja?ixxux b?ala persuni tan-negozju jew professjonisti, ?lief fejn ir-rati tat-taxxa ji?u stabbiliti b'li?i f'liema ka? il-korrezzjoni tista' ssir fix-xahar li fih ir-rati l-?odda tat-taxxa jid?lu fis-se?? u fix-xahar sussegwenti.

(2) meta l-awtoritajiet fiskali juru, permezz tal-evalwazzjonijiet rilevanti, ammonti ta' taxxa dovuta u li ma ?ietx ittrasferita li huma og?la minn dawk iddikjarati mill-persuna taxxabbli u ji?i stabbiliti, permezz ta' informazzjoni o??ettiva, li din il-persuna taxxabbli kienet involuta fi frodi jew li kienet taf jew messha kienet taf, permezz tal-e?er?izzju ta' attenzjoni ra?onevoli f'dan ir-rigward, li hija kienet qieg?da twettaq tranżazzjoni li kienet parti minn frodi."

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

15 CB ja?dem g?al rasu u je?er?ita attività ta' a?ent artistiku su??ett g?all-VAT. G?al dan il-g?an, huwa kien jipprovdi servizzi lill-grupp Lito, grupp ta' impri?i responsabbli mill-?estjoni tal-infrastruttura u l-orkestri, g?all-festi reli?ju?i u l-festi tal-ir?ula ta' Galicia (Spanja). B'mod iktar pre?i?, CB kien jikkuntattja l-kummissjonijiet tal-festi, gruppi informali ta' abitanti responsabbli mill-organizzazzjoni tal-imsemmija festi, u kien jinneogzja l-intervent tal-orkestri f'isem il-grupp Lito.

16 Il-pagamenti mag?mula f'dan il-kuntest mill-kummissjonijiet tal-festi lill-grupp Lito kienu fi flus kontanti u la kienu jag?tu lok g?all-?ru? ta' fatturi u lanqas g?al re?istrazzjoni fil-kontabbiltà. Konsegwentement, dawn ma ?ewx iddikjarati lill-amministrazzjoni fiskali, kemm fir-rigward tat-taxxa fuq il-kumpanniji kif ukoll tal-VAT.

17 Min-na?a tieg?u, CB kien jir?ievi 10 % tad-d?ul tal-grupp Lito. Il-pagamenti favurih saru wkoll fi flus kontanti, ma kinux iddikjarati u ma kinux jag?tu lok g?all-istabbiliment ta' ebda fattura. CB la kellu kontabbiltà u lanqas re?istru uffijali, ma kienx jo?ro? fattura, ma kienx jir?ievi din il-fattura u, konsegwentement, ma kienx jirredi?i dikjarazzjoni tal-VAT.

18 Wara l-kontroll tas-sitwazzjoni fiskali ta' CB, l-amministrazzjoni fiskali qieset li l-ammonti li huwa kien ir?ieva b?ala remunerazzjoni g?all-attivitajiet tieg?u ta' intermedjarju g?all-grupp Lito, ji?ifieri EUR 64 414.90 fl-2010, EUR 67 565.40 fl-2011 u EUR 60 692.50 fl-2012, ma kinux jinkludu l-VAT u li, g?aldaqstant, il-valur taxxabbli tat-taxxa fuq id-d?ul relatata ma' dawn is-snin kellha ti?i stabbilita billi tittie?ed inkunsiderazzjoni t-totalità ta' dawn l-ammonti. L-a??ustamenti korrispondenti taw lok g?al-likwidazzjoni tat-taxxa fuq id-d?ul mill-2010 sa l-2012 u ?ew imposti sanzjonijiet fuq CB, li kkontesta permezz ta' lment l-atti tal-amministrazzjoni fiskali li ordnaw din il-likwidazzjoni u s-sanzjonijiet li kien su??etta g?alihom.

19 It-tribunal économique administratif régional de Galice (il-Qorti Fiskali Re?jonali ta' Galicia) ?a?det l-ilment ta' CB, li ressqet id-de?i?joni ta' dan l-organu quddiem il-qorti tar-rinviju.

20 F'dan il-kuntest, CB isostni li l-applikazzjoni *a posteriori* tal-VAT g?all-ammonti li l-amministrazzjoni fiskali kkunsidrat b?ala d?ul tmur kontra l-?urisprudenza tat-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja) kif ukoll dik tal-Qorti tal-?ustizzja, li skonthom, meta din l-amministrazzjoni

tiskopri tranżazzjonijiet, b'ala prinċipju, suġġetti g'all-VAT, mhux iddikjarati u mhux iffatturati, il-VAT g'andha titqies li hija inkluża fil-prezz miftiehem mill-partijiet g'al dawn it-tranżazzjonijiet.

21 B'hekk, CB iqis li, sa fejn, skont id-dritt Spanjol, huwa ma jistax jitlob il-VAT mhux ittrasferita min'abba l-a'ir tiegħu li jikkostitwixxi ksur fiskali, il-VAT g'andha tiġi kkunsidrata b'ala inkluża fil-prezz tas-servizzi li huwa pprova.

22 Il-qorti tar-rinviju tindika li, sabiex tiddeċiedi t-tilwima fil-kawża prinċipali, hija g'andha tistabbilixxi jekk il-Liġi 37/1992, kif interpretata mit-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja), hijiex konformi mad-dritt tal-Unjoni sa fejn tipprevedi li, meta l-operaturi jwettqu, b'mod volontarju u miftiehem, tranżazzjonijiet li jagħtu lok g'al pagamenti fi flus kontanti, mingħajr fattura u mingħajr dikjarazzjoni tal-VAT, tali pagamenti g'andhom jitqiesu li jinkludu l-VAT.

23 F'dawn iż-żirkustanzi, it-Tribunal Superior de Justicia de Galicia (il-Qorti Superjuri tal-Ġustizzja ta' Galicia, Spanja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“Fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità u ta' projbizzjoni tal-frodi fiskali [evażjoni tat-taxxa], tal-abbuż ta' dritt u tad-distorsjoni illegali tal-kompetizzjoni, l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva [2006/112] g'andhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leżiżżjoni nazzjonali u l-urisprudenza li tinterpretaha li skonthom, meta l-awtorità fiskali tiskopri tranżazzjonijiet mo'biha suġġetti [g'all-VAT u] mhux iffatturati, g'andu jitqies li [l-VAT] hija inkluża fil-prezz maqbul mill-partijiet g'all-imsemmija tranżazzjonijiet?

Tali interpretazzjoni tippermetti, f'każijiet ta' FRODI [evażjoni] li fihom it-tranżazzjoni ma tkunx żiet żvelata lill-awtorità fiskali, li jitqies, kif jista' jiġi dedott mis-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15 [EU:C:2016:614], tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova (C-576/15 [EU:C:2016:740], u tas-7 ta' Marzu 2018, Dobro (C-159/17 [EU:C:2018:161], li l-ammonti m'allsa u r'evenuti ma jinkludux il-VAT g'all-finijiet tal-likwidazzjoni tal-impożizzjoni tas-sanzjoni korrispondenti[?]”

Fuq id-domanda preliminari

24 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-interpretazzjoni li g'andha tingħata, b'mod partikolari fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità, tal-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112, dwar id-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ta' tranżazzjoni bejn persuni suġġetti g'all-VAT, meta dawn, b'evażjoni, la indikaw l-eżistenza tat-tranżazzjoni lill-amministrazzjoni fiskali, la żarżu fattura, u lanqas ma niżżu d-d'ul miksub fl-okkażjoni ta' din it-tranżazzjoni f'dikjarazzjoni tat-taxxi diretti. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, f'tali żirkustanza, l-ammonti m'allsa u r'evenuti g'andhomx jitqiesu li jinkludu diżà l-VAT jew le.

25 Qabel kollox g'andu jiġi enfasizzat li, minkejja li l-żieda kontra l-evażjoni, l-evitar tat-taxxa u l-abbużi eventwali tikkostitwixxi g'an irrikonoxxut u inkorażut mid-Direttiva 2006/112 (sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 39 u l-urisprudenza żżitata), id-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ta' tranżazzjoni bejn persuni taxxabbli, fis-sens tal-Artikoli 73 u 78 ta' din id-direttiva, ma hijiex fost l-għodda g'ad-dispożizzjoni tal-Istat Membri, fis-sens tal-Artikolu 273 tal-imsemmija direttiva, sabiex jiksbu dan l-għan, fis-sens li jistgħu jadottaw, fil-każ ta' evażjoni, interpretazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet differenti minn dik li g'andha tiġi adottata fl-assenza ta' a'ir ta' evażjoni minn persuni taxxabbli.

26 Fil-fatt, kif irrileva l-Avukat ʔenerali fil-punt 29 tal-konkluʔjonijiet tiegʔu, id-domanda magʔmula mill-qorti tar-rinviju gʔandha tiʔi sseparata minn dik dwar jekk l-applikazzjoni ta' sanzjoni hijiex imposta fuq il-persuni kkonʔernati talli kisru r-regoli tal-mekkaniʔmu komuni tal-VAT.

27 F'dan ir-rigward, gʔandu jittfakkar li l-leʔiʔlatur tal-Unjoni, indipendentement mis-sanzjonijiet iddefiniti mill-Istati Membri sabiex iraʔʔnu l-aʔir fiskali illegali u, speʔjalment ta' evaʔjoni, gʔamel huwa stess b'tali mod li l-persuni taxxabli li ma osservawx ir-regoli baʔiʔi tad-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari fil-qasam tal-fatturazzjoni, ibatu l-konsegwenzi tal-aʔir tagʔhom minʔabba l-impossibbiltà li jnaqqsu l-VAT, inkluʔ meta, wara kontroll fiskali, it-tranʔazzjonijiet li ma jkunux taw lok gʔal fatturazzjoni jkunu retroattivament suʔʔetti gʔall-VAT.

28 B'hekk, skont ʔurisprudenza stabbilita, minkejja li d-dritt tal-persuni taxxabli li jnaqqsu mill-VAT li huma gʔandhom iʔallsu l-VAT dovuta jew imʔallsa gʔall-oʔʔetti akkwistati u gʔas-servizzi rʔevuti minnhom fi stadju preʔedenti jikkostitwixxi prinʔipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leʔiʔlazzjoni tal-Unjoni, intiʔ sabiex jeʔles kompletament lill-imprenditur mill-piʔ tal-VAT dovuta jew imʔallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiʔi kollha tiegʔu jikkostitwixxi prinʔipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leʔiʔlazzjoni tal-Unjoni, li hija intiʔa li teʔles kompletament lill-imprenditur mill-piʔ tal-VAT dovuta jew imʔallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiʔi kollha tiegʔu u li konsegwentement tiggarrantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piʔ fiskali tal-attivitajiet ekonomiʔi kollha, irrispettivament minn jekk dawn l-attivitajiet humiex suʔʔetti gʔal dawn l-gʔanijiet jew skopijiet jew riʔultati ta' dawn l-attivitajiet, sakemm l-attivitajiet imsemmija huma, fil-prinʔipju, huma stess suʔʔetti gʔall-VAT, l-eʔerʔizzju ta' dan id-dritt fil-prinʔipju ma huwiex possibbli, skont l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112 ʔlief fil-mument li l-persuna taxxabli jkollha fattura (ara, f'dan is-sens, is-sentenza talʔ21 ta' Marzu 2018, Volkswagen, Cʔ533/16, EU:C:2018:204, punti 37, 38, 42 u 43 kif ukoll il-ʔurisprudenza ʔʔitata).

29 Kif tikkonferma l-qorti tar-rinviju, mil-leʔiʔlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawʔa prinʔipali, jiʔifieri l-Artikolu 88(2) u l-punt 2 tal-Artikolu 89(3) tal-Liʔi 37/1992, jirriʔulta li l-impossibbiltà gʔall-persuna taxxabli li tnaqqas l-ammont tal-VAT fuq it-tranʔazzjoni mhux iddikjarata lill-amministrazzjoni fiskali u mhux iffatturata minnu tolqot, f'dan il-kaʔ, ir-rikorrent fil-kawʔa prinʔipali, mingʔajr preʔudizzju gʔas-sanzjonijiet fiskali li huwa kien jew jista' jkun suʔʔett gʔalilhom.

30 B'hekk, fir-rigward tad-determinazzjoni tal-valur taxxabli tat-tranʔazzjonijiet bejn persuni taxxabli, jiʔifieri fi stadju preʔedenti gʔal dak li fih il-VAT hija mʔallsa mill-konsumatur finali, il-fornitur, f'dan il-kaʔ, ir-rikorrent fil-kawʔa prinʔipali, kellu jiffattura l-VAT lill-benefiʔjarju tal-provvista ta' servizzi, f'dan il-kaʔ, il-grupp Lito, u jiddikjara din il-VAT lill-amministrazzjoni fiskali, fatt li kien jagʔtih dritt gʔal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-oʔʔetti jew is-servizzi kollha li ttieʔdu inkunsiderazzjoni gʔall-provvista tiegʔu stess. Madankollu, minʔabba l-evaʔjoni tar-rikorrent fil-kawʔa prinʔipali, id-dispoʔizzjonijiet tal-punt 2 tal-Artikolu 89(3) tal-Liʔi 37/1992 jipprekludu kull possibbiltà ta' rettifika tal-VAT u, gʔalhekk, ukoll gʔall-eʔerʔizzju tad-dritt gʔal tnaqqis inkwistjoni, fatt li gʔandu jiʔi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

31 Issa, il-fatt li persuni taxxabli kisru l-obbligu ta' fatturazzjoni stabbilit fl-Artikolu 220 tad-Direttiva 2006/112 u li, gʔalhekk, skont id-definizzjoni tiegʔu huma nieqsa l-indikazzjonijiet obbligatori li jinsabu fil-punti 6 sa 10 tal-Artikolu 226 ta' din id-direttiva, ma jistax jostakola l-prinʔipju baʔiku tal-imsemmija direttiva, li, skont ʔurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-ʔustizzja, jinsab fil-fatt li s-sistema tal-VAT hija intiʔa li tolqot biss lill-konsumatur finali (sentenza tasʔ7 ta' Novembru 2013, Tulicʔ u Plavoʔin, Cʔ249/12 u Cʔ250/12, EU:C:2013:722, punt 34 kif ukoll il-ʔurisprudenza ʔʔitata).

32 Barra minn hekk, anki jekk, fil-kuntest ta' verifika fiskali, il-verifiki mwettqa mill-amministrazzjoni nazzjonali kkonʔernata huma intiʔi sabiex jistabbilixxu mill-ʔdid is-sitwazzjoni li

kienet te?isti fl-assenza ta' irregolarità u, *a fortiori*, ta' eva?joni, u jekk din l-amministrazzjoni tipprova, permezz ta' metodi differenti, tikkostitwixxi mill-?did it-tran?azzjonijiet mo?bija u d-d?ul evitati, madankollu g?andu ji?i indikat li dawn il-metodi ma jistg?ux jippretendu l-affidabbiltà perfetta u li dawn jinkludu mar?ni inevitabbli ta' in?ertezza, mar?ni inevitabbli ta' in?ertezza, sabiex huma inti?i, iktar u iktar, li jiksbu r-ri?ultat fiskali l-iktar probabbli u fidil possibbli, skont l-elementi materjali mi?bura waqt il-verifika tat-taxxa.

33 F'dawn i?-?irkustanzi, il-valur taxxabbli kif iddefinit fl-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112, ji?ifieri l-korrispettiv, valur su??ettiv, realment r?evut mill-persuna taxxabbli u li ma jinkludix il-VAT, g?andu, meta jirri?ulta minn kostituzzjoni mill-?did *a posteriori* mill-amministrazzjoni fiskali nazzjonali kkon?ernata, min?abba l-assenza ta' indikazzjoni tal-VAT fuq fattura jew l-assenza ta' fattura, irrispettivament minn jekk dawn l-ommissjonijiet humiex jew le r-ri?ultat ta' intenzjoni ta' eva?joni, g?andu jinftiehem billi jittie?ed inkunsiderazzjoni dan il-mar?ni inevitabbli ta' in?ertezza.

34 Huwa g?alhekk li r-ri?ultat ta' tran?azzjoni mo?bija lill-amministrazzjoni fiskali minn persuni taxxabbli g?all-VAT, filwaqt li kellha tag?ti lok g?al fatturazzjoni skont l-Artikolu 220 tad-Direttiva 2006/112 li tinkludi l-informazzjoni me?tie?a fl-Artikolu 226 ta' din id-direttiva u ti?i ddikjarata lil din l-amministrazzjoni, g?andu jitqies, meta ssir, b?al, fil-kaw?a prin?ipali, kostituzzjoni mill-?did mill-amministrazzjoni fiskali kkon?ernata mwettqa fil-kuntest ta' kontroll fir-rigward tat-taxxi diretti, inklu?a l-VAT imposta fuq l-imsemmija tran?azzjoni.

35 Min-na?a l-o?ra, ikun mod ie?or, f'dan il-ka?, fil-ka? fejn il-qorti tar-rinviju tqis li, wara l-verifika msemmija fil-punt 30 ta' din is-sentenza, skont id-dritt nazzjonali applikabbli, ir-rettifika tal-VAT hija possibbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas?7 ta' Novembru 2013, Tulic? u Plavo?in, C?249/12 u C?250/12, EU:C:2013:722, punt 37).

36 Kull interpretazzjoni o?ra tmur kontra l-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT u parti mill-pi? ta' din tal-a??ar taqa' fuq persuna taxxabbli, filwaqt li l-VAT g?andha tit?allas biss mill-konsumatur finali, skont il-?urisprudenza mfakkra fil-punti 28 u 32 ta' din is-sentenza.

37 Din is-soluzzjoni lanqas ma tmur kontra l-?urisprudenza illustrata mis-sentenzi tat?28 ta' Lulju 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), tal?5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740), u tas?7 ta' Marzu 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161), peress li, kif irrileva l-Avukat ?enerali fil-punt 33 tal-konklu?jonijiet tieg?u, il-Qorti tal-?ustizzja ma dde?idietx dwar il-kwistjoni tal-inklu?joni jew le tal-VAT fl-ammont tad-d?ul ikkostitwit mill-?did mill-amministrazzjoni fiskali f'ka? ta' eva?joni, meta t-tran?azzjonijiet mo?bija ma jkunux i??eneraw dan id-d?ul, su??ett g?all-VAT, li kellhom jiffatturaw u l-VAT iddikjarata.

38 G?andu jing?ad ukoll li l-osservanza tal-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT ma tipprekludix il-possibbiltà li l-Istati Membri g?andhom, skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, li jadottaw sanzjonijiet inti?i li ji??ieldu kontra l-eva?joni tat-taxxa, u b'mod iktar wiesa', l-obbligu impost fuq l-imsemmija Stati, skont l-Artikolu 325(1) u (2) TFUE, li ji??ieldu kontra l-attivitajiet illegali li jippre?udikaw l-interessi finanzjarji tal-Unjoni Ewropea permezz ta' mi?uri effettivi u disswa?ivi kif ukoll li jadottaw l-istess mi?uri sabiex ji??ieldu l-eva?joni li jippre?udikaw l-interessi finanzjarji tag?hom stess (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal?5 ta' Di?embru 2017, M.A.S. u M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, punt 30). Huwa fil-kuntest ta' tali sanzjonijiet, u mhux permezz tad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli fis-sens tal-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112, li eva?joni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali g?andha ti?i mra??na.

39 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, ir-risposta g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li d-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari l-Artikoli 73 u 78 tag?ha, moqrija fid-dawl tal-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT, g?andha ti?i interpretata fis-sens li, meta persuni taxxabbli g?all-VAT, b'eva?joni, la indikaw l-e?istenza tat-tran?azzjoni lill-amministrazzjoni fiskali, la ?ar?u fattura, u

lanqas ma ni??lu d-d?ul miksub fl-okka?joni ta' din it-tran?azzjoni f'dikjarazzjoni tat-taxxi diretti, il-kostituzzjoni mill-?did, fil-kuntest tal-kontroll ta' tali dikjarazzjoni, tal-ammonti m?allsa u r?evuti matul it-tran?azzjoni inkwistjoni mill-amministrazzjoni tat-taxxa kkon?ernata g?andha ti?i kkunsidrata b?ala prezz li di?à jinkludi l-VAT, sakemm, skont id-dritt nazzjonali, il-persuni taxxabbli ma jkollhomx il-possibbiltà li jwettqu t-trasferiment u t-tnaqqis sussegwenti tal-VAT inkwistjoni, minkejja l-eva?joni.

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 dik il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

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

Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, b'mod partikolari l-Artikoli 73 u 78 tag?ha, moqrija fid-dawl tal-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT, g?andha ti?i interpretata fis-sens li, meta persuni taxxabbli g?all-VAT, b'eva?joni, la indikaw l-e?istenza tat-tran?azzjoni lill-amministrazzjoni fiskali, la ?ar?u fattura, u lanqas ma ni??lu d-d?ul miksub fl-okka?joni ta' din it-tran?azzjoni f'dikjarazzjoni tat-taxxi diretti, il-kostituzzjoni mill-?did, fil-kuntest tal-kontroll ta' tali dikjarazzjoni, tal-ammonti m?allsa u r?evuti matul it-tran?azzjoni inkwistjoni mill-amministrazzjoni tat-taxxa kkon?ernata g?andha ti?i kkunsidrata b?ala prezz li di?à jinkludi l-VAT, sakemm, skont id-dritt nazzjonali, il-persuni taxxabbli ma jkollhomx il-possibbiltà li jwettqu t-trasferiment u t-tnaqqis sussegwenti tal-VAT inkwistjoni, minkejja l-eva?joni.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: l-Ispanjol.