KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-8 ta' Ġunju 2017 [1]

Kawża C-246/16

Enzo Di Maura
vs
Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Commissione tributaria provinciale di Siracusa (qorti tat-taxxa reġjonali ta' Siracusa, l-Italja)]

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Leġiżlazzjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud – Limitazzjoni tad-dritt li jitnaqqas l-ammont taxxabbli fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas mill-parti kontraenti [it-tieni sentenza tal-Artikolu 11(Ċ)(1) tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE jew l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva 2006/112/KE] – Marġni ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri – Proporzjonalità tal-perijodu tal-prefinanzjament mill-imprenditur"

I. Introduzzjoni

1. Fil-kummerċ, kull tant żmien jiġri li klijent ma jħallasx il-fatturi tiegħu jew ma jagħmilx dan fil-ħin. Dan bħala tali diġà ma jkunx sitwazzjoni pjaċevoli għal impriża, speċjalment jekk dan id-dejn pendenti jilħaq ċertu volum. Is-sitwazzjoni ssir partikolarment spjaċevoli jekk, minkejja n-nuqqas ta' ħlas tal-fatturi, ikunu dovuti taxxi bbażati fuq l-ammont tal-fattura u li għandhom jitħallsu mill-klijent.

2. Il-kuntest għal dan huwa l-fatt li fil-leġiżlazzjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT"), l-Istat diġà jirċievi t-taxxa "tiegħu" mingħand l-impriża, għalkemm il-persuna li għandha tħallas it-taxxa (id-destinatarja tas-servizz) tkun għadha ma ħallsithiex lill-impriża. Għalhekk, l-impriża hija mġiegħla tipprefinanzja l-VAT sakemm din titħallas, u b'hekk tagħti self mingħajr imgħax lill-Istat sakemm din titħallas. Fil-każ preżenti hija kkonċernata fattura mhux imħallsa tal-2004.

3. Konsegwentement, huma probabbilment l-Istati Membri kollha li jipprovdu korrezzjoni korrispondenti tad-dejn tal-VAT inkors preċedentement mill-impriża. Madankollu, fl-Italja sa issa dan kien possibbli biss wara l-*konklużjoni ta' proċedura ta' insolvenza* fir-rigward tad-destinatarju tas-servizz. Fi Stati oħrajn dan jiddependi mill-*ftuħ tal-proċedura ta' insolvenza*. It-tnejn li huma jistgħu jiġu influwenzati mill-impriża stess sa ċertu punt biss. Għalhekk, huwa assolutament possibbli li jgħaddu diversi snin sakemm ikun jista' jintemm il-prefinanzjament.

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

4. F'din il-proċedura – it-tieni waħda issa – li toriġina fl-Italja[2], il-Qorti tal-Ġustizzja hija għalhekk adita b'waħda mill-kwistjonijiet l-iktar importanti fil-ġbir indirett tal-VAT skont il-liġi. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddeċiedi għall-ewwel darba[3] dwar it-tul ta' żmien li waqtu impriża privata tista', b'mod proporzjonat, tiġi obbligata mill-Istati Membri biex tipprefinanzja, bi spejjeż tagħha, taxxa li mil-lat ekonomiku ma hijiex obbligata tħallas. Impriża għandha tassew tistenna sentejn, għaxar snin jew iktar sakemm tiġi rrimborsata l-VAT iġġenerata u mħallsa diġà? F'dan ir-rigward, impriża hija obbligata tiftaħ proċedura ġudizzjarja, li jista' ma jagħmel l-ebda sens ekonomikament, sabiex tipproduċi prova li l-pagament tal-korrispettiv miftiehem, li ma seħħx sa dak il-waqt, *definittivament* ma huwiex ser iseħħ?

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

5. L-Artikolu 11(Ċ)(1) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima[4] (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva") jipprovdi l-kuntest tad-dritt tal-Unjoni ta' din il-kawża fir-rigward tal-perijodu tat-tassazzjoni inkwistjoni. Mil-lat tal-kontenut, din id-dispożizzjoni hija identika għall-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[5] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"), attwalment applikabbli.

6. L-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT [li qabel kien l-Artikolu 11(Ċ)(1) tas-Sitt Direttiva] jirregola l-emenda tal-ammont taxxabbli:

"1. Fil-każ ta' kanċellazzjoni, ċaħda jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabbli għandu jiġi ridott għaldaqstant skond kondizzjonijet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri.

2. Fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-paragrafu 1."

B. Id-dritt Taljan

7. L-Artikolu 26(2) (fil-verżjoni fis-seħħ fiż-żmien rilevanti) tad-Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto" (Digriet Nru 633 tal-President tar-Repubblika, tas-26 ta' Ottubru 1972, "Stabbiliment u Leġiżlazzjoni tat-Taxxa fuq il-valur miżjud", iktar 'il quddiem id-"Digriet Nru 633/72") jipprevedi dan li ġej:

"Jekk tranżazzjoni li għaliha tkun inħarġet fattura, wara li tkun saret ir-reġistrazzjoni skont l-Artikoli 23 u 24, tiġi kkanċellata kollha kemm hi jew parzjalment, jew titnaqqas għall-ammont taxxabbli, b'konsegwenza ta' dikjarazzjoni ta' nullità, annullament, revoka, ħall, xoljiment jew simili jew minħabba n-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali minħabba proċeduri ta' insolvenza jew proċeduri ta' eżekuzzjoni mingħajr suċċess jew bħala riżultat tal-applikazzjoni ta' tnaqqis jew skontijiet previsti kuntrattwalment,

2 Il-proċedura l-oħra li wkoll għandha l-oriġini tagħha fl-Italja, il-Kawża C-202/15 (H3g) bħalissa hija sospiża informalment peress li, minħabba l-emenda fil-kuntest ġuridiku, il-qorti tar-rinviju evidentement qed tikkunsidra tirtirax id-domanda preliminari. Il-Qorti tal-Ġustizzja hija wkoll adita bi kwistjoni simili fil-proċedura C-404/16.

3 B'mod differenti mis-sentenzi tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), tat-2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), tas-26 ta' Marzu 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), tat-3 ta' Settembru 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), u tas-26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23.

5 ĠU 2006, L 347, p. 1.

il-fornitur tal-oġġett jew il-fornitur tas-servizz għandu d-dritt li jnaqqas skont l-Artikolu 19 it-taxxa li tikkorrispondi għall-varjazzjoni, billi jirreġistraha f'konformità mal-Artikolu 25. Ix-xerrej jew ir-riċevitur li jkun diġà rreġistra t-tranżazzjoni skont dan l-Artikolu 25, f'dan il-każ għandu jirreġistra l-varjazzjoni f'konformità mal-Artikolu 23 jew l-Artikolu 24, mingħajr preġudizzju għad-dritt tiegħu għar-rimbors tal-ammont imħallas lill-fornitur tas-servizz bħala kumpens."

8. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 101(5) tat-Testo Unico delle Imposte sui Redditi (test ikkonsolidat dwar it-taxxa fuq id-dħul, iktar 'il quddiem it-"TUIR") jinkludi d-dispożizzjoni li ġejja:

"It-telf ta' oġġetti msemmijin skont il-paragrafu 1 […] u t-telf ta' pretensjonijiet tad-dejn differenti minn dawk li jistgħu jitnaqqsu […] jistgħu jitnaqqsu jekk jirriżultaw minn elementi ċerti u preċiżi u f'kull każ, fir-rigward tat-telf tad-dejn li ma jistax jinġabar, jekk id-debitur ikun suġġett għal proċedura ta' insolvenza jew ikun ikkonkluda ftehim approvat bil-qorti dwar ir-ristrutturar tad-dejn […] Għall-finijiet ta' dan il-paragrafu, id-debitur għandu jitqies bħala suġġett għal proċedura ta' insolvenza mill-adozzjoni tad-deċiżjoni li tiftaħ il-proċedura ta' insolvenza, tad-deċiżjoni li tordna l-likwidazzjoni furzata amministrattiva, jew […]"

9. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju żvelat li l-Artikolu 26(2) tad-Digriet Nru 633/72 ġie emendat bil-Liġi Nru 208 tat-28 ta' Novembru 2015 b'tali mod li t-tnaqqis tal-VAT fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas tal-prezz huwa permess b'mod espliċitu mill-ftuħ tal-proċedura ta' insolvenza. Madankollu, din id-dispożizzjoni tapplika biss għal proċeduri ta' insolvenza li jkunu nfetħu wara l-31 ta' Diċembru 2016.

III. Il-kawża prinċipali

10. Fis-sena 2004, E. Di Maura (iktar 'il quddiem ir-"rikorrent"), ħareġ fattura li tammonta għal EUR 35 000 – apparentement wara l-kunsinna jew provvista ta' servizz korrispondenti fis-sena 2004 – li r-riċevitriċi tal-fattura – il-kumpannija Sertenko srl – ma ħallsitx peress li kienet ġiet iddikjarata bħala insolventi b'sentenza tat-30 ta' Novembru 2004. Abbażi ta' din is-sentenza, fil-31 ta' Diċembru 2004 ir-rikorrent naqqas l-ammont taxxabbli b'dan l-ammont, billi biddel il-fattura li kienet inħarġet oriġinarjament u naqqas it-taxxi korrispondenti għal din il-bidla.

11. Minkejja dan, l-Agenzia delle Entrate (awtorità tal-finanzi, l-Italja) ordnat għas-sena fiskali tal-2004 l-irkupru tat-taxxa fuq id-dħul, it-taxxa tal-kummerċ reġjonali u l-VAT u imponiet sanzjonijiet. Fil-fatt, skont l-Artikolu 26(2) tad-Digriet Nru 633/72, fil-każ tal-insolvenza tad-debitur, il-persuna kkonċernata tkun tista' tirkupra t-taxxa li ħallset lill-awtorità tat-taxxa minn qabel biss jekk ikun ġie stabbilit b'ċertezza li ma hemmx flus disponibbli u li għalhekk il-pretensjoni tagħha ma hijiex infurzabbli.

12. Ir-rikorrent ippreżenta rikors quddiem il-Commissione tributaria provinciale di Siracusa (qorti tat-taxxa reġjonali ta' Siracusa, l-Italja) għall-annullament tal-avviż ta' tassazzjoni. Ir-rikorrent isostni li l-Artikolu 26 tad-Digriet Nru 633/72 għandu jiġi interpretat fis-sens li t-tnaqqis tal-ammont taxxabbli fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas għal servizzi huwa possibbli diġà mal-ftuħ tal-proċedura ta' insolvenza, peress li t-tul tal-proċedura fil-każ ta' insolvenza normalment ikun twil ħafna. Barra minn hekk, l-Artikolu 101(5) TUIR jeżenta lill-kreditur mill-obbligu li jipproduċi prova tan-natura definittiva tat-telf billi t-tnaqqis ta' pretensjonijiet, invokati fil-konfront ta' impriżi suġġetti għal proċeduri ta' insolvenza, huwa awtorizzat espressament mid-data tal-ftuħ tal-proċedura.

13. Fil-proċedura quddiem il-qorti tat-taxxa, l-amministrazzjoni fiskali kkonfermat l-oġġezzjonijiet tar-rikorrent għal dak li jikkonċerna t-taxxa fuq id-dħul u t-taxxa tal-kummerċ reġjonali skont l-Artikolu 101(5) TUIR, iżda mhux fir-rigward tal-VAT. Fil-fehma tagħha, il-fatt li l-VAT ma titnaqqasx jirriżulta mill-oriġini tal-Artikolu 26 tad-Digriet Nru 633/72. Minn dan isegwi li l-prerekwiżit tan-nuqqas ta' suċċess huwa relatat mal-proċedura ta' insolvenza.

14. Il-prova tan-nuqqas ta' suċċess tal-proċeduri ta' insolvenza tingħata biss ladarba jintemm it-tqassim tal-attiv u jkun skada t-terminu stabbilit sabiex jiġu ppreżentati l-osservazzjonijiet dwar il-pjan tat-tqassim jew jekk ma jkunx hemm pjan tat-tqassim, meta jkun skada t-terminu biex jiġi ppreżentat rikors kontra d-digriet dwar l-għeluq tal-proċedura ta' insolvenza. Din l-interpretazzjoni tal-Artikolu 26 tad-Digriet Nru 633/72 hija konformi mal-prassi applikata mill-amministrazzjoni fiskali kif ukoll mal-ġurisprudenza tal-qrati nazzjonali.

15. Il-qorti tat-taxxa reġjonali ta' Siracusa ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħti bidu għal proċedura għal deċiżjoni preliminari.

IV. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

16. Il-qorti tat-taxxa reġjonali ta' Siracusa, li hija adita b'din il-kawża, għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi segwenti:

1. Fid-dawl tal-Artikolu 11(Ċ)(1) u tat-tieni sentenza tal-Artikolu 20(1)(b) tad-Direttiva 77/388/KEE dwar it-tnaqqis tal-bażi taxxabbli u l-aġġustament tal-VAT dovuta fuq it-tranżazzjonijiet taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-korrispettiv stabbilit bejn il-partijiet kontraenti, huwa konformi mal-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' effettività, iggarantiti mit-TFUE, u mal-prinċipji ta' newtralità li jirregolaw l-applikazzjoni tal-VAT, li jiġu imposti limiti li jrendu impossibbli jew eċċessivament diffiċli – b'mod partikolari f'termini ta' ħin, fid-dawl tat-tul imprevedibbli ta' proċedura kollettiva [proċedura ta' insolvenza] – għall-persuna taxxabbli, l-irkupru tat-taxxa relatata mal-korrispettiv li jkun għadu parzjalment jew totalment mhux imħallas?

2. Fil-każ ta' risposta affermattiva għall-ewwel domanda, dispożizzjoni bħall-Artikolu 26(2) tad-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 633/1972, fil-verżjoni tiegħu fis-seħħ qabel l-emendi introdotti mill-Artikolu 1(126) u (127) tal-Liġi Nru 208 tat-28 ta' Diċembru 2015, li jissuġġetta d-dritt ta' rkupru tat-taxxa għall-kundizzjoni li tingħata prova tal-użu minn qabel u mingħajr suċċess ta' proċeduri kollettivi, jiġifieri, skont il-ġurisprudenza u l-prassi tal-awtorità tat-taxxa tal-Istat Membru tal-Unjoni, li l-irkupru għandu neċessarjament iseħħ wara t-tqassim finali mingħajr suċċess tal-attiv jew, fin-nuqqas, wara l-adozzjoni tal-att definittiv ta' għeluq tal-istralċ [tal-proċedura ta' insolvenza], hija kompatibbli mal-prinċipji mfakkra iktar 'il fuq, anki meta tali azzjonijiet jkunu raġonevolment antiekonomiċi fid-dawl tal-ammont tal-kreditu allegat, tal-prospetti għall-irkupru tiegħu u tal-ispejjeż tal-proċeduri kollettivi, u peress li, fi kwalunkwe każ, il-kundizzjonijiet iċċitati jistgħu jseħħu biss wara diversi snin mid-data ta' ftuħ tal-istralċ?

17. Ir-Repubblika Taljana, ir-Renju Unit u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fil-proċedura rigward dawn id-domandi.

V. Analiżi legali

A. Fuq iż-żewġ domandi preliminari

1. Ġenerali

18. Biż-żewġ domandi preliminari tagħha – li għandhom jiġu eżaminati flimkien – il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi taħt liema kundizzjonijiet l-Istati Membri jistgħu jagħmlu użu mill-possibbiltà, ipprovduta fit-tieni sentenza tal-Artikolu 11(Ċ)(1) tas-Sitt Direttiva [illum l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT], li jidderogaw mill-ewwel sentenza tal-Artikolu 11(Ċ)(1) tas-Sitt Direttiva [illum

l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT] [6]. Speċifikament, hija tistaqsi jekk id-dritt tal-Unjoni jippermettix li l-leġiżlatur Taljan jagħmel l-korrezzjoni tal-ammont taxxabbli suġġett għall-prova li qabel diġà kienet saret proċedura ta' insolvenza mingħajr suċċess, minkejja l-fatt li f'ċerti ċirkustanzi dawn il-proċeduri jistgħu jdumu għaddejjin għal iktar minn deċennju.

19. L-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT ma jispeċifikax taħt liema kundizzjonijiet jista' jiġi limitat l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT. Għaldaqstant, ir-risposta għad-domanda ta' hawn fuq tista' tiġi dedotta biss mill-prinċipji tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT.

20. Għalhekk, fl-ewwel lok ser tiġi diskussa t-tifsira tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT (punti 21 *et seq*). Imbagħad ser nindirizza d-deroga stabbilita fl-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT (punti 32 *et seq*). Hawnhekk ser nispjega għalfejn it-test għandu jiġi interpretat b'mod restrittiv. Għal-limitazzjoni tal-possibbiltà ta' korrezzjoni għandhom jitqiesu b'mod partikolari l-prinċipju ta' newtralità (ara l-punti 40 *et seq*), il-pożizzjoni tal-imprenditur fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT kif ukoll id-drittijiet fundamentali tiegħu (ara l-punti 45 *et seq*). Finalment ser nippreżenta l-kriterji għal applikazzjoni xierqa tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT (ara l-punti 53 *et seq*).

2. *It-tifsira tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT*

21. Minkejja l-osservazzjonijiet ippreżentati mir-Renju Unit u mir-Repubblika Taljana, għandu jkun hemm qbil rigward il-punt tat-tluq. Huwa minnu li l-VAT għandu jħallasha l-imprenditur bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT. Madankollu, teżisti ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li l-VAT hija taxxa indiretta fuq il-konsum, li għandu jħallasha l-konsumatur finali [7]. L-impriża taxxabbli taġixxi "biss" bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat [8].

22. Bħala taxxa ġenerali fuq il-konsum, il-VAT għandha tintaxxa l-kapaċità tal-konsumatur li tidher *fin-nefqa tal-assi* tiegħu bil-għan li jakkwista użu konsumabbli [9]. Dan huwa evidenti fid-dispożizzjoni tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT ("bi ħlas"), fid-dispożizzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT (it-taxxa ssir dovuta skont l-ammonti rċevuti minn qabel) u partikolarment id-dispożizzjoni tal-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT. Din tal-aħħar tipprevedi li l-ammont taxxabbli jkopri dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv li l-fornitur *jikseb*.

23. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja [10] kemm-il darba ddeċidiet b'mod espliċitu li "l-ammont li jservi bħala l-valur taxxabbli għall-VAT li għandha tinġabar mill-awtoritajiet tat-taxxa ma jistax jeċċedi l-korrispettiv effettivament imħallas mill-konsumatur finali li huwa l-bażi għall-kalkolu tal-VAT sostnuta definittivament minnu". Għaldaqstant, jekk l-impriża ma titħallasx mill-konsumatur finali, din *sostantivament* ma jkollhiex tħallas il-VAT. Il-fatt li jagħti lok għall-impożizzjoni tal-VAT ma huwiex rilevanti għaliex, fl-aħħar mill-aħħar, l-imprenditur ma jkunx ipprovda kunsinna jew servizz ieħor *bi ħlas* fis-sens tal-Artikolu 2 tad-Direttiva tal-VAT.

6 Peress li d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 11(Ċ)(1) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT u d-dispożizzjonijiet rilevanti l-oħrajn huma identiċi fir-rigward tal-kontenut tagħhom, imma dawk tal-aħħar jistgħu jiġu ċċitati iktar faċilment, fil-kumplament tal-konklużjonijiet ser nirreferi għad-dispożizzjonijiet attwali sabiex nissemplifika.

7 Sentenzi tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), u tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), kif ukoll id-digriet tad-9 ta' Diċembru 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, mhux ippubblikat, EU:C:2011:825, punt 21).

8 Sentenzi tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25) u tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

9 Ara, pereżempju, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 u 23) u tal-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et* (C-283/06 u C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37 - "id-determinazzjoni ta' l-ammont tagħha proporzjonalment għall-prezz mitlub mill-persuna suġġetta għat-taxxa bħala ħlas għall-beni jew għas-servizzi pprovduti minnha").

10 Sentenza tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19); b'mod simili anki s-sentenzi tal-15 ta' Ottubru 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-427/98, EU:C:2002:581, punt 30), u tas-16 ta' Jannar 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punt 19), kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punt 69).

24. Madankollu, skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT, it-taxxa tiġi imposta meta titwettaq il-kunsinna tal-oġġetti jew il-provvista tas-servizzi. Ma huwiex deċiżiv f'dan ir-rigward li x-xerrej ikun ħallas ukoll il-korrispettiv (l-hekk imsejjaħ prinċipju ta' tassazzjoni tad-dejn stipulat). Kif huwa evidenti, dan il-mod għall-impożizzjoni tat-taxxa huwa bbażat fuq il-preżunzjoni li normalment il-korrispettiv miftiehem fil-fatt ma jdumx ma jitħallas wara li tiġi pprovduta kunsinna jew servizz ieħor.

25. Iżda meta skont id-dritt sostantiv tiġi ntaxxata biss in-*nefqa effettiva* inkorsa mid-destinatarju għal oġġetti jew servizzi, filwaqt li t-teknika tat-tassazzjoni tieħu inkunsiderazzjoni biss in-*nefqa miftiehma*, f'xi mument iż-żewġ sistemi għandhom jiġu rrikonċiljati. Dan huwa żgurat permezz tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT, li jipprovdi li d-dejn fiskali inizjali tal-impriża għandu jiġi kkoreġut b'mod korrispondenti.

26. Għaldaqstant, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxi espressjoni ta' *prinċipju fundamentali tad-Direttiva tal-VAT*, li jgħid li l-bażi taxxabbli hija kkostitwita mill-korrispettiv rċevut effettivament, u li minnu jirriżulta li l-amministrazzjoni fiskali ma tkunx tista' tiġbor, bħala VAT, ammont ogħla minn dak miġbur mill-persuna taxxabbli [11].

27. Għalhekk, l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxi l-parti korrispondenti meħtieġa għat-teknika ta' tassazzjoni stabbilita fl-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT (l-hekk imsejjaħ prinċipju ta' tassazzjoni tad-dejn stipulat) [12]. Dan jobbliga lill-Istat Membru jnaqqas l-ammont taxxabbli b'mod korrispondenti [13].

28. Konsegwentement, fis-sentenza tagħha Goldsmiths, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li deroga minn dan il-prinċipju fundamentali stabbilit fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT għandha tiġi ġġustifikata sabiex il-miżuri adottati mill-Istati Membri abbażi tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT ma jippreġudikawx l-għan tal-armonizzazzjoni fiskali [14].

29. Minkejja dan, fis-sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi l-Qorti tal-Ġustizzja spjegat ukoll li l-persuni taxxabbli ma jistgħux jinvokaw, abbażi tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT, dritt għat-tnaqqis tal-ammont taxxabbli għall-VAT tagħhom fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz jekk l-Istat Membru kkonċernat kellu l-intenzjoni li japplika d-deroga pprovduta fl-Artikolu 90(2) tal-imsemmija direttiva [15].

30. L-osservazzjonijiet tar-Renju Unit u tar-Repubblika Taljana huma essenzjalment ibbażati fuq dan il-punt. Jekk verament huwa minnu li l-korrezzjoni tkun tista' tiġi eskluża fl-intier tagħha, korrezzjoni tkun leġittima biss wara l-konklużjoni tal-proċedura ta' insolvenza li ddum għaddejja diversi snin, bi qbil mal-osservazzjonijiet tar-Renju Unit. Madankollu, bl-ebda ma jidher li permezz tas-sentenza tagħha fil-kawża *Almos Agrárkülkereskedelmi*, il-Qorti tal-Ġustizzja effettivament kellha l-intenzjoni li tabbanduna s-sentenza tagħha – li fil-fehma tiegħi hija korretta – mogħtija fil-kawża Goldsmiths.

11 Sentenzi tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15), tas-26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 punt 27), tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 22), tat-3 ta' Settembru 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 37), u tat-2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 35).

12 L-istess funzjoni hija inkluża fl-Artikoli 184 *et seq* tad-Direttiva tal-VAT, li jikkostitwixxu l-parti korrispondenti għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input skont il-prinċipju ta' tassazzjoni tad-dejn stipulat skont l-Artikoli 168 u 178 tad-Direttiva tal-VAT u li jikkoreġu t-tnaqqis tat-taxxa tal-input li inizjalment ikun għoli wisq. B'mod partikolari, l-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT jippermetti li jiġi żgurat li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input finalment jiġi adattat għall-impożizzjoni effettiva tal-VAT. Id-destinatarju tas-servizz, li minħabba n-nuqqas tal-ħlas tal-korrispettiv ma jġarrabx il-VAT, ma għandux għalfejn jinħeles minn piż (fittizju) permezz ta' tnaqqis.

13 Ara wkoll, espressament, is-sentenzi tat-3 ta' Settembru 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 31) u tas-26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 26).

14 Sentenza tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

15 Sentenza tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 23).

31. Għaldaqstant, għandu jiġi deċiż jekk l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT jippermettix tassew lill-Istat Membru li jidderoga, mingħajr restrizzjonijiet, mill-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT, jew jekk id-derogi għandhomx jiġu ġġustifikati.

3. Id-dispożizzjoni ta' deroga tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT

a) Ġenerali

32. Skont il-kliem tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT, fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-paragrafu 1. Għalhekk, l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu eċċezzjoni mill-prinċipju ta' korrezzjoni. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-eċċezzjonijiet għandhom jiġu interpretati b'mod strett[16].

33. Għalkemm il-kliem tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT jippermetti li l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mit-tnaqqis tal-ammont taxxabbli pprovdut fil-paragrafu 1 fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, diġà għal din ir-raġuni din il-formulazzjoni – bil-kontra ta' dak li qed jaffermaw ir-Renju Unit kif ukoll ir-Repubblika Taljana –ma tistax tippermetti l-esklużjoni sħiħa mill-possibbiltà ta' korrezzjoni.

34. Fil-fatt, esklużjoni sħiħa mill-possibbiltà ta' korrezzjoni hija differenti minn deroga mill-possibbiltà ta' korrezzjoni immedjata u tkun tikkontradixxi l-prinċipju tat-taxxa fuq il-konsum imsemmi hawn fuq u implementat bl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT. Esklużjoni sħiħa lanqas ma hija *interpretazzjoni stretta* tal-kunċett "jidderogaw".

b) Is-sens u l-iskop tal-eċċezzjoni tal-paragrafu 2

35. Is-sens u l-iskop tal-eċċezzjoni tal-paragrafu 2 ukoll huma kontra awtorizzazzjoni għall-esklużjoni tal-possibbiltà ta' korrezzjoni fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali. Permezz tal-kliem tal-paragrafu 2 wieħed jista' biss jippreżumi x'kien il-kuntest għall-possibbiltà ta' esklużjoni. B'mod differenti mill-każijiet li ma humiex koperti mill-paragrafu 2 fil-każ ta' annullament, xoljiment, ħall jew tnaqqis tal-prezz wara d-data li fiha sseħħ it-tranżazzjoni, in-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali huwa sempliċiment *iktar inċert*[17].

36. B'mod partikolari, id-dritt għal ħlas (jiġifieri pretensjoni) jibqa' jeżisti, b'tali mod li l-ħlasijiet sussegwenti ma jkunux esklużi. Għalhekk, jagħmel sens li l-Istati Membri jkunu jistgħu jaħdmu kontra din l-inċertezza permezz ta' dispożizzjonijiet li jidderogaw mill-paragrafu 1. Iżda f'din il-loġika, is-setgħa ta' deroga għall-Istati Membri testendi biss għal din l-inċertezza, iżda mhux għall-kwistjoni dwar *jekk* għandhiex issir korrezzjoni. Konsegwentement, dan ukoll – għall-kuntrarju tal-fehma tar-Repubblika Taljana – jippreklludi li Stat Membru jeskludi l-possibbiltà ta' korrezzjoni.

37. Ma naqbilx mal-argument tal-Kummissjoni li d-derogi adottati abbażi tal-paragrafu 2 jistgħu jkunu ġġustifikati sabiex jiġu evitati abbużi. Minn naħa, il-leġiżlatur ipprovda din il-possibbiltà fl-Artikolu 273 u mhux fl-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT. Min-naħa l-oħra, il-miżuri li l-Istati Membri għandhom il-possibbiltà li jadottaw bis-saħħa tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tat-taxxa u sabiex tiġi evitata l-frodi ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa

16 Iżda dan għandu jkun il-każ biss sakemm l-iskop tal-eċċezzjoni jibqa' ggarantit. F'dan is-sens, ara dik li sadanittant saret ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT: sentenzi tal-21 ta' Marzu 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23), tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16), tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47) u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, punt 41). Fil-qofol, b'dawn il-formulazzjonijiet il-Qorti tal-Ġustizzja ma tinsistix fuq interpretazzjoni stretta tad-derogi, iżda waħda preċiża.

17 F'dan ir-rigward hija rilevanti s-sentenza tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 25).

neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet u lanqas ma għandhom jippreġudikaw in-newtralità tal-VAT [18]. Iżda responsabbiltà li ma tkunx it-tort tal-fornitur sa data ta' skadenza speċifika (hawnhekk dik tal-konklużjoni tal-proċedura ta' insolvenza) tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġu ssalvagwardjati d-drittijiet tat-Teżor Nazzjonali [19].

38. B'mod partikolari, ma huwiex evidenti kif il-limitazzjoni tal-korrezzjoni tad-dejn fiskali sakemm iseħħ avveniment partikolari tista' tkun xierqa sabiex jiġi miġġieled abbuż tal-VAT. Jekk il-korrezzjoni verament hija l-espressjoni ta' *prinċipju fundamentali tad-Direttiva tal-VAT*, li jipprovdi li l-ammont taxxabbli għandu jkun ikkostitwit mill-korrispettiv effettivament irċevut u li l-korollarju tiegħu huwa li l-amministrazzjoni fiskali ma tistax tiġbor bħala t-taxxa fuq il-valur miżjud ammont ogħla minn dak miġbur mill-persuna taxxabbli [20], allura l-kriterju determinanti għandu jkun biss in-nuqqas ta' ħlas tal-korrispettiv.

39. Jekk dak li huwa inkwistjoni ma jkunx nuqqas ta' ħlas iżda fir-realtà kunsinna mingħajr ħlas jew servizz ieħor mingħajr ħlas, fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT dawn għandhom jitqiesu daqslikieku saru bi ħlas, b'konformità mal-Artikolu 16 jew l-Artikolu 26 tad-Direttiva tal-VAT. L-amministrazzjoni fiskali tista' u għandha f'kull każ tagħmel din id-distinzjoni. Għalhekk ma huwiex attwalment possibbli abbuż fil-livell tal-impriża li qed tipprovdi s-servizz. B'hekk, abbuż huwa possibbli biss mid-destinatarju tas-servizz li ma jħallasx, meta dan, minkejja li ma jkunx ħallas, jitlob it-tnaqqis tat-taxxa tal-input. Iżda l-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT jipprevjeni abbuż ta' dan it-tip. Konsegwentement, dan jippermetti korrezzjoni tat-tnaqqis fil-każ ta' impriża li ma hijiex suġġetta għall-VAT minħabba n-nuqqas ta' ħlas.

c) Il-prinċipju ta' newtralità fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT

40. Addizzjonalment, il-prinċipju ta' newtralità fiskali għandu jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll fl-interpretazzjoni tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT. Il-prinċipju ta' newtralità jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tal-VAT li jirriżulta min-natura tat-taxxa fuq il-konsum [21] u jinkludi żewġ ideat bażiċi.

41. Minn naħa, huwa jipprekludi li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fir-rigward tal-ġbir tal-VAT [22]. Dan isir sinjifikattiv fil-kuntest tad-derogi minn tassazzjoni skont il-korrispettiv miftiehem (ara, iktar 'l isfel, il-punti 56 *et seq*) kif previsti fid-Direttiva tal-VAT stess.

42. Min-naħa l-oħra, il-prinċipju ta' newtralità jfisser li, bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat, l-impriża bħala prinċipju għandha tinħeles kompletament mill-piż tal-VAT [23] sa fejn l-attività intraprenditorjali stess (fil-prinċipju) isservi sabiex tiġġenera qligħ taxxabbli [24].

18 Ara biss is-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62 u l-provi ċċitati hemmhekk).

19 Sentenzi tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 42), u tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 48).

20 Sentenzi tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15), tas-26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 punt 27), tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 22), tat-3 ta' Settembru 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 37), u tat-2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 35).

21 Fis-sentenza tagħha tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 43) il-Qorti tal-Ġustizzja titkellem dwar prinċipju ta' interpretazzjoni.

22 Sentenzi tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20), tas-16 ta' Ottubru 2008, Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30), u tal-11 ta' Ġunju 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

23 Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), u tal-1 ta' April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

24 Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41), tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57), tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51) u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

43. Iżda jekk minħabba t-teknika tat-tassazzjoni l-impriża li tipprovdi s-servizz tkun obbligata tħallas VAT, għal diversi snin, li ma setgħetx tiġbor, dan il-prefinanzjament joħloq piż kunsiderevoli fuq l-imsemmija impriża. F'dak il-każ ma jistax jingħad li hemm newtralità sħiħa[25] tal-VAT.

44. B'dan il-mod, essenzjalment anki l-prinċipju ta' newtralità jirrikjedi possibbiltà ta' korrezzjoni fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas tal-korrispettiv. Għalhekk, il-possibbiltà ta' restrizzjoni stabbilita fl-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT għandha *tiġi interpretata b'mod restrittiv* anki fir-rigward tal-prinċipju ta' newtralità u – kif spjegat il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Goldsmiths[26] – teħtieġ li tkun iġġustifikata.

***d)** Id-drittijiet fundamentali tal-imprenditur fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT*

45. Barra minn hekk, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li anki meta għandha tħallas it-taxxa, persuna privata (il-biċċa l-kbira tal-persuni taxxabbli fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT huma persuni privati) xorta waħda għandha drittijiet fundamentali. L-obbligu li parti privata tiġbor it-taxxa mingħand terzi (id-destinatarji tas-servizz) għall-Istat u minflok l-amministrazzjoni fiskali tiegħu jippreġudika d-drittijiet fundamentali tagħha kif jinsabu stipulati fil-Karta tad-Drittijiet Fundamentali.

46. Il-prefinanzjament tal-VAT jaffettwa l-libertà professjonali, il-libertà ta' intrapriża kif ukoll id-dritt fundamentali għall-proprjetà (Artikoli 15, 16 u 17 tal-Karta). Anki qabel id-dħul fis-seħħ tal-Karta, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kienet tipproteġi l-libertà professjonali u l-libertà tal-industrija bl-istess mod bħal prinċipji ġenerali tad-dritt[27]. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 20 tal-Karta teżisti inugwaljanza fil-konfront ta' impriżi li fir-rigward tagħhom it-taxxa ssir dovuta biss, skont l-Artikolu 66(b) tad-Direttiva tal-VAT, wara li jiġu rċevut il-korrispettiv (l-hekk imsejħa tassazzjoni tal-pagament effettiv).

47. Kull limitazzjoni ta' dawn id-drittijiet u libertajiet rikonoxxuti – u dan japplika wkoll għaż-żmien qabel l-adozzjoni tal-Artikolu 52(1) tal-Karta – għandha tkun proporzjonata. Għalhekk, għandu jiġi eżaminat, primarjament, għal kemm żmien huwa proporzjonat l-indħil fil-forma ta' prefinanzjament (ġbir u ħlas tat-taxxi ta' terzi mingħajr ir-riċeviment tal-ammont korrispondenti mill-persuna taxxabbli). Ġustament, il-Kummissjoni wkoll tesprimi tħassib fir-rigward tat-tul ta' proċedura ta' insolvenza konkluża fl-Italja.

48. Meta tiġi biex tittieħed azzjoni mill-Istat, il-prinċipju ta' proporzjonalità, li huwa wieħed mill-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, jitlob li miżura oneruża għandha tkun "xierqa, neċessarja u proporzjonata għall-għan li hija ssegwi"[28][29].

49. Il-ġbir tat-taxxa mingħand l-imprenditur *qabel* il-ġbir tal-korrispettiv fi kwalunkwe każ ma huwiex meħtieġ biex jintlaħaq l-iskop tal-liġi. L-iskop tal-liġi jikkonsisti fit-tassazzjoni tal-konsumatur meta jingħata provvista jew servizz ieħor *bi ħlas* [l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT]. L-iktar mezz moderat u sempliċi, li huwa ugwalment effettiv għal dan il-għan, huwa t-tassazzjoni tal-korrispettivi effettivament irċevuti.

25 Skont is-sentenza tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 23).

26 Sentenza tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

27 Sentenza tal-14 ta' Mejju 1974, Nold vs Il-Kummissjoni (4/73, EU:C:1974:51, punt 14).

28 Fuq din il-formulazzjoni, ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, punt 98), ispirati mill-Conseil constitutionnel Franċiż, Deċiżjonijiet Nru 2015-527 QPC, tat-22 ta' Diċembru 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, punti 4 u 12) u Nru 2016-536 QPC, tad-19 ta' Frar 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, punti 3 u 10); b'mod simili, Conseil d'État, sentenza Nru 317827, tas-26 ta' Ottubru 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); ara wkoll il-Bundesverfassungsgericht Ġermaniża, *BVerfGE* 120, 274, 318 u 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, punt 218).

29 Ara, pereżempju, is-sentenza tal-4 ta' Mejju 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata); b'mod simili fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT: sentenza tat-2 ta' Settembru 2015, CGIL u INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, punt 24), tas-26 ta' April 2012, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-508/10, EU:C:2012:243, punt 75); u tas-26 ta' Marzu 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punti 48 *et seq*).

50. Barra minn hekk, il-prinċipju ta' proporzjonalità jirrikjedi li minn impriża bħala "kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat" wieħed ma għandux jistenna iktar milli din fil-fatt tista' tħallas. Bħala prinċipju, il-kapaċità (finanzjarja) ta' din l-impriża – fil-każ tat-taxxa indiretta fuq il-konsum – hija limitata għall-korrispettiv li hija setgħet tiġbor mingħand il-persuna li effettivament hija suġġetta għat-taxxa. Dak kollu li l-impriża ma rnexxilhiex tiġbor, din għandha tipprefinanzjah mill-assi proprji tagħha. Iżda l-għan tal-VAT ma huwiex li jiġu ntaxxati l-assi tal-persuna taxxabbli.

51. Għalhekk, fil-fehma tiegħi huwa imperattiv li, fil-każ ta' taxxa indiretta, id-dejn fiskali għandu jkun ibbażat fuq *ir-riċeviment ta' dan l-ammont mill-fornitur*, peress li huwa biss f'dan il-każ li l-fornitur ikun oġġettivament f'pożizzjoni li jħallas id-dejn fiskali tiegħu u jħallas din il-VAT (li ġabar). Tassazzjoni bbażata fuq is-sempliċi korrispettiv miftiehem (l-hekk imsejjaħ prinċipju ta' tassazzjoni tal-korrispettiv stipulat) tiddevja minn dan u tkun sproporzjonata mingħajr id-dispożizzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT.

52. Din hija raġuni oħra għalfejn l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat b'mod restrittiv. Tabilħaqq, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-korrezzjoni *immedjata* prevista fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali. Madankollu, f'konformità mas-sentenza Goldsmiths [30], dan jista' jseħħ biss *b'mod proporzjonat*, filwaqt li jittieħdu inkunsiderazzjoni n-natura ta' taxxa fuq il-konsum tal-VAT, il-prinċipju ta' newtralità kif ukoll id-drittijiet fundamentali tal-impriża.

4. Il-ġustifikazzjoni ta' deroga fis-sens tal-Artikolu 90(2)

a) L-interpretazzjoni awtonoma tad-dispożizzjonijiet li jirregolaw l-aġġustament

53. Konsegwentement, id-domanda rilevanti ma hijiex jekk Stat Membru jistax jeskludi korrezzjoni fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas. Abbażi tal-argumenti preċedenti huwa ma jistax jagħmel dan. Għall-kuntrarju il-punt deċiżiv huwa sa meta tkun *iġġustifikata* deroga mill-korrezzjoni prevista fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT, jew bil-kontra, fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, minn meta l-persuna taxxabbli għandha tingħata l-possibbiltà ta' korrezzjoni skont l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT.

54. Fil-każ preżenti, dan jammonta għall-kwistjoni dwar jekk il-leġiżlatur Taljan jistax jipprekludi korrezzjoni sakemm jiġi stabbilit (*definittivament*) li l-pretensjoni ma tkunx ser titħallas permezz tal-konklużjoni tal-proċedura ta' insolvenza (li f'ċerti ċirkustanzi tista' ddum iktar minn għaxar snin) jew jekk il-korrezzjoni għandhiex tkun possibbli diġà meta l-ħlas *wisq probabbli* ma huwiex ser isir (fi żmien qarib).

55. Din il-kwistjoni hija kwistjoni relatata realment mal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT, li għandha tiġi indirizzata indipendentement minn tipi oħrajn ta' taxxa jew saħansitra kunsiderazzjonijiet marbuta mad-dritt dwar il-kontabbiltà. Applikazzjoni analoga tat-taxxa Taljana fuq id-dħul ma hijiex meħtieġa fir-rigward tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT. Għalhekk, id-dispożizzjoni derogatorja fid-dritt Taljan dwar it-taxxa fuq id-dħul hija irrilevanti. Madankollu, kemm l-amministrazzjoni fiskali kif ukoll il-persuna taxxabbli għandhom ikunu jistgħu jevalwaw b'ċertezza legali, minn meta, l-iktar tard għandha ssir korrezzjoni tal-VAT dovuta skont l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT.

30 Sentenza tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

***b)** It-trattament ugwali tal-impriżi kollha*

56. Fl-interpretazzjoni tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni wkoll l-Artikolu 66(b) u l-Artikoli 194 *et seq*, flimkien mal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament (li issa huwa stabbilit ukoll fl-Artikolu 20 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali). Dan jirrikjedi possibbiltà ta' korrezzjoni *fi żmien qarib*.

57. Skont l-Artikolu 66(b) tad-Direttiva tal-VAT, fir-rigward ta' ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu l-impożizzjoni tal-VAT għal "meta jiġi riċevut il-ħlas" ("tassazzjoni ta' pagamenti effettivi"). L-Istati Membri għamlu użu minn din il-possibbiltà mill-inqas f'ċerti każijiet. Għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni wkoll is-servizzi l-oħra li fir-rigward tagħhom id-Direttiva tal-VAT tipprovdi jew tippermetti proċedura ta' inverżjoni tal-ħlas għal fuq id-destinatarju tas-servizz (ara l-Artikoli 194 *et seq* tad-Direttiva tal-VAT). Impriżi li jwettqu tali tranżazzjonijiet – pereżempju l-provvista ta' servizzi lil imprendituri stabbiliti barra mill-pajjiż – ma humiex mitluba jipprefinanzjaw il-VAT.

58. Impriża li għandha tħallas it-taxxi għal perijodu ta' żmien twil fil-kamp ta' applikazzjoni tat-tassazzjoni tal-korrispettiv stipulat – jiġifieri meta t-taxxa ssir dovuta indipendentement mid-dħul tal-ħlas – fil-fatt ikollha żvantaġġ manifest fil-kompetizzjoni meta mqabbla ma' impriża li taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tat-tassazzjoni ta' pagamenti effettivi li għandha biss tħallas it-taxxa mill-ħlasijiet riċevuti. L-istess ikun japplika għal impriżi li jwettqu biss tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt il-mekkaniżmu tal-inverżjoni tal-ħlas għad-destinatarju tas-servizz. Tali żvantaġġ kompetittiv jista' jiġi ġġustifikat biss jekk il-perijodu tal-prefinanzjament ma jkunx twil wisq.

***c)** Bħala paragun: korrezzjoni fil-każ ta' assenza ta' provvista*

59. Argument ieħor favur il-possibbiltà ta' korrezzjoni fi żmien qarib fil-każ tan-nuqqas ta' ħlas tal-korrispettiv huwa l-paragun mal-possibbiltà ta' korrezzjoni tad-dejn fiskali fil-każ li l-provvista u l-korrispettiv ikunu kompletament neqsin. F'dan ir-rigward jirriżulta, mill-ġurisprudenza tagħna [31], li anki dejn fiskali minn fattura żbaljata (Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT) jista' jiġi korrett, pereżempju jekk il-fattura turi servizz bi ħlas li fil-verità ma ġiex ipprovdut.

60. Id-dejn fiskali tal-emittent tal-fattura bbażat fuq is-sempliċi riskju tat-telf ta' dħul fiskali minħabba l-ħruġ ta' fattura żbaljata ġie meqjus mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala kompatibbli mas-sistema tal-VAT biss jekk u minħabba li tkun teżisti l-*possibbiltà ta' korrezzjoni ta' din ir-responsabbiltà oġġettiva* [32]. Dan huwa saħansitra ta' benefiċċju għall-emittent tal-fattura ta' *mala fede*, sakemm ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali jkun ġie eliminat [33].

61. L-istess għandu japplika, iktar u iktar, jekk ikun hemm fattura korretta iżda s-servizz ipprovdut ma jkunx tħallas u ma jkun jeżisti l-ebda riskju ta' telf ta' dħul fiskali. Minn naħa, ir-riskju hawnhekk huwa eskluż, sakemm il-persuna li normalment hija taxxabbli tkun għadha ma ħallsitx u għalhekk effettivament tkun għadha ma ġietx iġġenerata l-VAT (ara punt 23). Min-naħa l-oħra, huwa eskluż riskju minħabba tnaqqis mhux iġġustifikat tat-taxxa tal-input mid-destinatarju tas-servizz li ma jkunx ħallas, peress li skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri jistgħu jitolbu, mingħand dan tal-aħħar, korrezzjoni tat-tnaqqis li jkun sar.

31 Sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punti 58 *et seq*).

32 Sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punti 57 *et seq*).

33 Sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punti 60 u 63), ikkonfermata bis-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 35), u tas-6 ta' Novembru 2003, Karageorgou *et* (C-78/02 sa C-80/02, EU:C:2003:604, punt 50).

d) *Id-derogi skont l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT*

62. Għalhekk, għad għandhom jiġu ċċarati "biss" il-prerekwiżiti konkreti għal derogi ammissibbli skont l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT. Għalkemm fis-sentenza Goldsmiths [34] il-Qorti tal-Ġustizzja talbet ġustifikazzjoni, hija ma tatx indikazzjonijiet konkreti.

63. L-unika raġuni għalfejn l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi derogi mit-tnaqqis tal-ammont taxxabbli previst fil-paragrafu 1 hija biex tittieħed inkunsiderazzjoni l-inċertezza tan-nuqqas ta' ħlas "definittiv" (ara l-punti 35 *et seq*). Iżda, f'każijiet ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, din l-inċertezza tista' tittieħed inkunsiderazzjoni wkoll permezz ta' żieda sussegwenti tal-ammont taxxabbli jekk il-ħlas jispiċċa jsir xorta waħda.

64. Jekk iktar tard (pereżempju, waqt jew wara l-konklużjoni tal-proċedura ta' insolvenza) isir ħlas lill-impriża, imbagħad f'dan il-mument id-dejn fiskali għandu jerġa' jiżdied b'mod korrispondenti. Dan diġà jirriżulta mill-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT li jipprovdi li l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li d-destinatarju tas-servizz jonfoq għat-tranżazzjonijiet. L-istess japplika għal korrezzjoni korrispondenti tat-tnaqqis magħmul tad-destinatarju skont l-Artikolu 185 tad-Direttiva tal-VAT.

65. Tnaqqis tal-ammont taxxabbli li jkun suġġett għal żieda fil-każ li l-ħlas xorta waħda jsir jikkostitwixxi mezz iktar moderat iżda adegwat xorta waħda għat-tassazzjoni korretta tal-konsumatur finali mill-obbligu, fil-konfront tal-kollettur tat-taxxa, tal-prefinanzjament għal diversi snin [35] sakemm tinfetaħ jew saħansitra sakemm tiġi konkluża l-proċedura ta' insolvenza.

66. F'dan il-kuntest, la l-kliem u lanqas is-sens u l-iskop tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT ma jippermettu interpretazzjoni li tipprovdi li korrezzjoni tista' tiġi eskluża sakemm jiġi stabbilit bi probabbiltà li tkun qrib iċ-ċertezza li ħlas ma jkunx ser isir – jiġifieri mhux qabel ma tinfetaħ jew tiġi konkluża l-proċedura ta' insolvenza. Għall-kuntrarju ta' dak li temmen il-Kummissjoni u x'aktarx anki r-Renju Unit, fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT ma titteħidx inkunsiderazzjoni d-differenza bejn pretensjonijiet li n-nuqqas ta' ħlas tagħhom ikun ġie stabbilit definittivament u dawk fejn dan ma jkunx il-każ.

67. Dan huwa marbut mal-fatt li ma jistax ikun hemm nuqqas ta' ħlas "definittiv" fis-sens tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT. Il-kliem tal-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT diġà jeskludi dan. Dan jipprovdi li l-ammont taxxabbli jkopri wkoll *pagamenti dovuti mingħand terza persuna* u għalhekk ma hemmx rabta mas-solvenza jew l-eżistenza ta' debitur [36]. Barra minn hekk, il-leġiżlazzjoni dwar il-VAT ma hijiex ibbażata fuq l-eżistenza ta' pretensjoni infurzabbli, kif jixhdu t-tassazzjoni fuq il-ħlas tal-manċi [37], il-ħlas żejjed involontarju jew il-ħlas ta' dejn tal-unur [38].

68. Barra minn hekk, anki wara li tiġi konkluża proċedura ta' insolvenza – fatt li l-Kummissjoni donnha tqis bħala każ ta' dejn irrekuperabbli definittiv – ma huwiex eskluż li terz (konxjament jew bi żball) xorta jħallas lill-impriża li tipprovdi s-servizz. Dan imbagħad iwassal għal VAT korrispondenti. Anki dan jikkonferma li mill-perspettiva tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT ma jistax ikun hemm ċertezza definittiva li ħlas ma huwiex ser isir. Dejjem ikun hemm biss *ċerta probabbiltà* li tkompli tiżdied partikolarment iktar ma jdum ma jsir il-ħlas.

34 Sentenza tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

35 Ħadd ma jistenna minn uffiċjal tal-amministrazzjoni fiskali li jipprefinanzja mill-fondi privati tiegħu d-dejn fiskali tal-persuni taxxabbli evalwati minnu.

36 Fil-fatt, diġà ġara li bank ħallas il-pretensjonijiet tan-nies tas-sengħa li l-kuntrattur tagħhom kien spiċċa insolventi sabiex jevita ħsara addizzjonali lir-reputazzjoni tiegħu – ara l-kawża quddiem il-BFH, sentenza tad-19 ta' Ottubru 2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

37 Sentenza tad-29 ta' Marzu 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-404/99, EU:C:2001:192, punti 40 *et seq*).

38 Sentenza tas-17 ta' Settembru 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punti 21 *et seq*).

69. Fil-fehma tiegħi, fir-rigward tad-drittijiet fundamentali tal-impriża, tal-prinċipju ta’ proporzjonalità u l-prinċipju ta’ newtralità ma għandux jittieħed inkunsiderazzjoni prefinanzjament tal-VAT *għal perijodu ta’ diversi snin*. L-uniku kriterju determinanti għandu jkun in-nuqqas ta’ infurzabbiltà ta’ pretensjoni għal żmien twil. F’dan ir-rigward, in-nuqqas ta’ infurzabbiltà jista’ jirriżulta diġà f’każ li d-debitur jirrifjuta bis-serjetà u b’mod definittiv li jħallas. Pereżempju, jekk id-debitur jikkontesta l-eżistenza tal-pretensjoni nfisha jew l-ammont tagħha b’mod enfatiku, diġà jkun hemm probabbiltà għolja li l-pretensjoni ma hijiex ser tkun infurzabbli għal żmien twil jew fl-intier tagħha.

70. Minbarra dan, fil-każ ta’ ġbir tat-taxxa indirett, l-Istat jiddependi fuq “irkupru” tal-VAT mill-imprenditur. Sa ċertu punt dan tal-aħħar jinsab f’pożizzjoni li jinfluwenza r-riskju tan-nuqqas ta’ ħlas permezz tal-għażla tal-imsieħba kontraenti tiegħu permezz ta’ ftehim dwar ħlas bil-quddiem. Barra minn hekk, id-dejn fiskali tal-impriża fil-konfront tal-Istat ma jistax jiddependi mill-kwalità (evalwata b’mod suġġettiv) tal-kontestazzjoni tad-debitur, iżda minn *kriterji oġġettivi* biss. Iżda, fl-aħħar mill-aħħar, bħala tali kriterji jittieħdu inkunsiderazzjoni biss miżuri li jinsabu f’idejn il-persuna taxxabbli u li jkunu raġonevolment mistennija minnha.

71. Il-miżuri li jistgħu jkunu raġonevolment mistennija minn impriża f’kull Stat Membru qabel ma din tkun tista’ tikkoreġi d-dejn fiskali tagħha minħabba n-nuqqas ta’ ħlas tal-korrispettiv jiddependu miċ-ċirkustanzi lokali u ma jistgħux jiġu mbassra b’mod astratt mill-Qorti tal-Ġustizzja. Għall-kuntrarju, il-qorti tar-rinviju għandha tevalwa d-deroga, prevista fid-dritt nazzjonali, mill-obbligu bażiku ta’ korrezzjoni każ b’każ fil-kuntest ta’ evalwazzjoni globali jew tapplikaha konformement mad-Direttiva. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja tista’ tipprovdi indikazzjonijiet lill-qorti tar-rinviju f’dan ir-rigward.

72. Għalhekk, huwa proporzjonat jekk l-Istat Membru jitlob ċerti provi għan-nuqqas ta’ ħlas li probabbilment ser idum żmien twil. Il-ftuħ ta’ proċedura ta’ insolvenza jkun jikkostitwixxi tali prova. Madankollu, nuqqas ta’ ħlas li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni skont l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT jista’ jkun jeżisti sa minn ħafna qabel, pereżempju jekk id-debitur jikkontesta l-pretensjoni fil-kuntest ta’ proċedura ġudizzjarja ta’ infurzar. Tkun proporzjonata wkoll l-implementazzjoni ta’ terminu raġonevoli ta’ nuqqas ta’ ħlas (pereżempju, sitt xhur mill-fatturazzjoni) li ladarba jgħaddi jkun jista’ jiġi preżunt nuqqas ta’ ħlas fis-sens tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT.

73. Il-punt dwar jekk il-bidu ta’ proċedura ġudizzjarja ta’ infurzar jistax jintalab mill-persuna taxxabbli jiddependi b’mod partikolari mill-piż tal-ispejjeż involuti f’dan ir-rigward. Fil-prinċipju, l-obbligu għall-irkupru ġudizzjarju ta’ pretensjonijiet possibbilment mingħajr valur għall-benefiċċju tal-Istat li joħloq *spejjeż kunsiderevoli* la huwa kompatibbli mal-prinċipju ta’ newtralità u lanqas mal-prinċipju ta’ proporzjonalità. B’konformità mal-opinjoni tal-Kummissjoni, dan jirrigwarda speċjalment (iżda mhux biss) pretensjonijiet baxxi. Hawnhekk il-possibbiltà taċ-ċessjoni ta’ din il-pretensjoni lill-Istat minflok pagament x’aktarx li tkun l-iktar mezz proporzjonat.

74. Min-naħa l-oħra, l-użu ta’ proċedura ta’ infurzar Statali ssemplifikata u rħisa fil-forma ta’ proċedura għal ordni għal pagament qabel ma ssir korrezzjoni tal-ammont taxxabbli tidher li hija ġeneralment proporzjonata. Dan japplika fi kwalunkwe każ fil-prinċipju, sakemm ma jkun hemm l-ebda indikazzjoni li l-proċedura xorta waħda ser tkun mingħajr suċċess jew hija antiekonomika. Madankollu, il-ħtieġa tal-konklużjoni ta’ proċedura ta’ insolvenza hija, fi kwalunkwe każ, sproporzjonata minħabba d-dewmien tagħha u peress li l-persuna taxxabbli bilkemm għandha influwenza fuqha.

B. Konklużjoni

75. Minn dan jirriżulta li l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT jippermetti li l-Istati Membri jieħdu inkunsiderazzjoni n-natura speċifika tal-inċertezzi fil-każ tan-nuqqas ta’ ħlas, b’tali mod li jkun jista’ jiġi preżunt b’ċertezza suffiċjenti li l-ħlas mhux ser isir għal żmien twil f’ċerti ċirkustanzi biss (bħal pereżempju l-iskadenza ta’ terminu jew l-eżistenza ta’ ċerti miżuri mill-persuna taxxabbli li baqgħu mingħajr suċċess). Madankollu, l-esklużjoni tal-korrezzjoni tal-ammont taxxabbli ma għandhiex tittieħed inkunsiderazzjoni.

76. Barra minn hekk, id-drittijiet fundamentali tal-persuna taxxabbli, il-prinċipju ta’ proporzjonalità, in-natura tal-VAT u partikolarment il-prinċipju ta’ newtralità jipprekludu limitazzjoni tal-korrezzjoni tal-ammont taxxabbli li hija marbuta ma’ avvenimenti – bħall-konklużjoni jew il-ftuħ ta’ proċedura ta’ insolvenza – li ma jistgħux jiġu influwenzati b’mod awtonomu mill-persuna taxxabbli.

VI. Deċiżjoni proposta

77. Għaldaqstant nipproponi li ż-żewġ domandi preliminari tal-qorti tat-taxxa reġjonali ta’ Siracusa (l-Italja) flimkien jingħataw ir-risposta li ġejja:

It-tieni sentenza tal-Artikolu 11(Ċ)(1) tas-Sitt Direttiva 77/388 ma tippermettix limitazzjoni sproporzjonata tal-possibbiltà ta’ korrezzjoni tal-ammont taxxabbli. Iżda hija tippermetti lill-Istati Membri jieħdu inkunsiderazzjoni n-natura speċifika tal-inċertezzi fil-każ tan-nuqqas ta’ ħlas, billi jiġu imposti ċerti miżuri raġonevoli fuq il-persuna taxxabbli. Madankollu, il-ħtieġa tal-konklużjoni tal-proċedura ta’ insolvenza fir-rigward tad-destinatarju tas-servizz tikkostitwixxi limitazzjoni sproporzjonata.