SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla)

24 ta' Frar 2022 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Libertà li jiġu pprovduti servizzi – Artikolu 56 TFUE – Restrizzjonijiet – Leġiżlazzjoni fiskali – Taxxa fuq il-kumpanniji – Obbligu għax-xerrejja ta' servizzi li jistabbilixxu u li jittrażmettu lill-amministrazzjoni fiskali dokumenti ta' sostenn dwar is-somom iffatturati minn forniturі ta' servizzi stabbiliti fi Stat Membru ieħor – Assenza ta' tali obbligu fir-rigward tal-provvista ta' servizzi purament interna – Ġustifikazzjoni – Effikaċja tal-kontrolli fiskali – Proporzjonalità"

Fil-Kawżi magħquda C-52/21 u C-53/21,

li għandha bħala suġġett żewġ talbiet għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-cour d'appel de Liège (il-Qorti tal-Appell ta' Liège, il-Belġju), permezz ta' deċiżjonijiet tal-4 ta' Diċembru 2020, li waslu fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-28 ta' Jannar 2021 fil-proċeduri

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

vs

État belge (C-52/21),

u

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

vs

État belge (C-53/21),

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla),

komposta minn I. Ziemele, Presidenta tas-Sitt Awla, li qiegħda taġixxi bħala Presidenta tas-Seba' Awla, P. G. Xuereb (Relatur) u A. Kumin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: G. Hogan,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

* Lingwa tal-kawża: il-Franċiż.

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL u Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, minn P. Destrée, avocat,

– għall-Gvern Belġjan, minn S. Baeyens u J.-C. Halleux kif ukoll minn C. Pochet, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u V. Uher, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikolu 56 TFUE.

2 Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta' żewġ tilwimiet bejn, l-ewwel, Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (iktar 'il quddiem "Pharmacie populaire") (Kawża C-52/21) u, it-tieni, Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (iktar 'il quddiem "Pharma Santé") (Kawża C-53/21) u l-État belge (l-Istat Belġjan) rigward kundizzjonijiet li għalihom huwa suġġett, skont id-dritt fiskali ta' dan l-Istat Membru, it-tnaqqis, mid-dħul taxxabbli tal-kumpanniji stabbiliti fil-Belġju, tal-ispejjeż marbuta max-xiri ta' servizzi mingħand fornituri stabbiliti fi Stat Membru ieħor.

Id-dritt Belġjan

3 L-Artikolu 57 tal-code des impôts sur les revenus (il-Kodiċi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul) (iktar 'il quddiem iċ-"CIR 1992"), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-kawżi prinċipali, huwa fformulat kif ġej:

"L-ispejjeż li ġejjin huma kkunsidrati bħala spejjeż professjonali biss jekk ikunu ġġustifikati permezz tal-produzzjoni ta' ċertifikati individwali u ta' dikjarazzjoni sommarja stabbiliti fil-forom u fit-termini stabbiliti mir-Re:

1° kummissjonijiet, senseriji, skontijiet kummerċjali jew ta' tip ieħor, salarji jew onorarji okkażjonali jew mhux, għotjiet, kumpensi jew benefiċċji ta' kull tip li jikkostitwixxu għall-benefiċjarji dħul professjonali taxxabbli jew mhux fil-Belġju, bl-esklużjoni tar-remunerazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 30, 3;

[…]"

4 L-Artikolu 219 taċ-CIR 1992, fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-kawżi prinċipali, jipprovdi:

"Kontribuzzjoni separata hija stabbilita minħabba spejjeż imsemmija fl-[Artikolu] 57 […] li ma jkunux iġġustifikati bil-produzzjoni ta' ċertifikati individwali u ta' dikjarazzjoni sommarja […].

Din il-kontribuzzjoni hija ugwali għal 100 [%] ta' dawn l-ispejjeż […], ħlief meta jkun jista' jintwera li l-benefiċjarju ta' dawn l-ispejjeż […] huwa persuna ġuridika […], li għalihom ir-rata hija stabbilita għal 50 [%].

[…]

Din il-kontribuzzjoni ma hijiex applikabbli jekk il-kontribwent juri li l-ammont tal-ispejjeż, imsemmija fl-Artikolu 57, […] huwa inkluż f'dikjarazzjoni ppreżentata mill-benefiċjarju konformement mal-Artikolu 305 [taċ-CIR 1992] jew f'dikjarazzjoni analoga ppreżentata barra mill-pajjiż mill-benefiċjarju.

Meta l-ammont tal-ispejjeż imsemmija fl-Artikolu 57 […] ma jkunx inkluż f'dikjarazzjoni ppreżentata konformement mal-Artikolu 305 [taċ-CIR 1992] jew f'dikjarazzjoni analoga ppreżentata barra mill-pajjiż mill-benefiċjarju, il-kontribuzzjoni separata ma tkunx applikabbli fir-rigward tal-kontribwent jekk il-benefiċjarju jkun ġie identifikat b'mod univokali sa mhux iktar tard minn terminu ta' 2 snin u 6 xhur mill-1 ta' Jannar tas-sena fiskali kkonċernata."

5 Skont prassi msejħa "tolleranza amministrattiva", imsemmija b'mod partikolari fin-Nru 57/62 tal-kummentarju amministrattiv taċ-CIR 1992 u fiċ-ċirkulari Nru Ci.RH.243/581.810 (Afer Nru 7/2009) tad-19 ta' Frar 2009, il-kontribwenti huma eżentati mir-rekwiżit li jipproduċu tali ċertifikati individwali u tali dikjarazzjonijiet sommarji meta jiġu ssodisfatti żewġ kundizzjonijiet. Minn naħa, matul il-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, id-destinatarji tal-pagamenti inkwistjoni għandhom ikunu persuni suġġetti għal-"loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises" (il-"Liġi tas-17 ta' Lulju 1975 dwar il-Kontabbiltà u l-Kontijiet Annwali tal-Impriżi"), fejn dan ir-riferiment għandu attwalment jinftiehem, wara t-tħassir ta' din il-liġi fl-2014, bħala riferiment għall-obbligi ta' kontabbiltà tal-impriżi previsti fil-Kapitolu 2 tat-Titolu 3 tal-Ktieb III tal-Kodiċi dwar id-Dritt Ekonomiku Belġjan. Min-naħa l-oħra, il-pagamenti inkwistjoni għandhom jingħataw bħala korrispettiv għal tranżazzjonijiet li ma humiex eżenti mill-obbligu ta' fatturazzjoni skont il-leġiżlazzjoni fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

Il-kawżi prinċipali u d-domanda preliminari

6 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, Pharmacie populaire u Pharma Santé, żewġ kumpanniji stabbiliti fil-Belġju, jikkummerċjalizzaw prodotti farmaċewtiċi.

7 Dawn iż-żewġ kumpanniji assenjaw kuntrattwalment lil LAD Sàrl, kumpannija stabbilita fil-Lussemburgu, il-missjoni li twettaq rotot ta' trasport ta' prodotti mediċinali.

8 Matul is-snin 2010, 2011 u 2012, LAD iffatturat lil Pharmacie populaire spejjeż ta' rotta li jammontaw għal EUR 20 846.20, għal EUR 22 788.88 u għal EUR 16 723.44 rispettivament. L-ispejjeż tar-rotta ffatturati minn LAD lil Pharma Santé, matul is-snin 2008, 2009, 2010, 2011 u 2012 rispettivament, kienu jammontaw għal EUR 32 516.23, għal EUR 22 653.95, għal EUR 25 468.33, għal EUR 27 197.78 u għal EUR 16 383.40 rispettivament.

9 Dawn il-fatti taw lok għal proċeduri kriminali kontra Pharmacie populaire u Pharma Santé, li ġew illiberati b'sentenzi tat-tribunal correctionnel de Liège (il-Qorti Kriminali ta' Liège, il-Belġju) tat-28 ta' Frar 2019. Skont dawn is-sentenzi, li għandhom l-awtorità ta' *res judicata*, ebda element mill-proċessi ma stabbilixxa li s-servizzi pprovduti lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma kinux

jikkorrispondu mar-realtà u li l-prezzijiet indikati minnhom ma kinux jikkorrispondu mal-prezzijiet realment imħallsa. Barra minn hekk, l-ebda element tal-proċess ma kien jikkontesta r-realtà tal-eżistenza ta' LAD.

10 Peress li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma stabbilixxewx ċertifikati individwali u dikjarazzjonijiet sommarji relatati ma' dawn l-ispejjeż konformement mal-Artikolu 57 taċ-CIR 1992, l-amministrazzjoni fiskali Belġjana bagħtitilhom avviżi ta' rettifika, rispettivament fl-20 ta' Awwissu u fl-4 ta' Novembru 2015, fejn informathom bl-intenzjoni tagħha li tissuġġetta s-somom inkwistjoni għall-kontribuzzjoni separata prevista fl-Artikolu 219 taċ-CIR 1992.

11 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali sostnew li huma kienu wettqu l-pagamenti inkwistjoni *in bona fide* bħala korrispettiv ta' servizzi realment imwettqa u li, sa fejn il-benefiċjarju kien kumpannija Lussemburgiża suġġetta għal kontabbiltà obbligatorja, ma kienx hemm lok li jiġu stabbiliti ċertifikati individwali.

12 Permezz ta' deċiżjonijiet indirizzati lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, fit-23 ta' Novembru u fil-11 ta' Diċembru 2015 rispettivament, l-amministrazzjoni fiskali Belġjana żammet il-pożizzjoni tagħha, billi ppreċiżat b'mod partikolari li dawn tal-aħħar ma kinux stabbilixxew li l-pagamenti inkwistjoni kienu inklużi f'dikjarazzjoni ppreżentata mill-benefiċjarju ta' dawn il-pagamenti konformement ma-Artikolu 305 taċ-CIR1992 jew f'dikjarazzjoni analoga ppreżentata barra mill-pajjiż minn dan il-benefiċjarju. Konsegwentement, is-somom inkwistjoni kienu suġġetti għall-kontribuzzjoni separata prevista fl-Artikolu 219 taċ-CIR 1992.

13 Fis-26 ta' Mejju 2016, kull waħda mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ressqet ilment kontra dawn id-deċiżjonijiet. Permezz ta' deċiżjonijiet tas-7 ta' Novembru 2016, dawn l-ilmenti ġew miċħuda mill-amministrazzjoni fiskali Belġjana.

14 Permezz ta' rikorsi ppreżentati fis-27 ta' Jannar u fit-30 ta' Jannar 2017 rispettivament, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kkontestaw dawn id-deċiżjonijiet quddiem it-tribunal de première instance de Liège (il-Qorti tal-Ewwel Istanza ta' Liège, il-Belġju). Dawn ir-rikorsi ġew miċħuda bħala infondati permezz ta' żewġ sentenzi mogħtija fil-25 ta' Ottubru 2018.

15 Ir-rikorrenti appellaw dawn is-sentenzi quddiem il-qorti tar-rinviju, il-cour d'appel de Liège (il-Qorti tal-Appell ta' Liège, il-Belġju).

16 Il-qorti tar-rinviju tosserva li t-tolleranza amministrattiva, imsemmija fil-punt 5 ta' din is-sentenza, ma tapplikax għall-pagamenti mwettqa bħala korrispettiv ta' servizzi pprovduti minn kumpanniji bħal LAD li għandhom is-sede tagħhom fi Stat Membru ieħor u li ma għandhomx stabbiliment permanenti fil-Belġju.

17 Skont il-qorti tar-rinviju, jidher li, permezz tal-Artikolu 219 taċ-CIR 1992 flimkien ma' din it-tolleranza amministrattiva, l-obbligu li jiġu stabbiliti ċertifikati individwali u dikjarazzjoni sommarja sabiex tiġi evitata l-applikazzjoni tal-kontribuzzjoni separata huwa impost fuq ix-xerrejja ta' servizzi pprovduti minn kumpanniji mhux residenti u jimplika piż amministrattiv supplimentari min-naħa tagħhom li ma huwiex meħtieġ mix-xerrejja tal-istess servizzi pprovduti minn fornitur residenti suġġett għal-leġiżlazzjoni Belġjana dwar il-kontabbiltà u l-kontijiet annwali tal-impriżi. Konsegwentement, tali obbligu jista' jirrendi s-servizzi transkonfinali inqas attraenti mis-servizzi pprovduti minn fornituri ta' servizzi residenti u għalhekk jiddisswadi

lix-xerrejja milli jirrikorru għal fornituri ta' servizzi stabbiliti fi Stati Membri oħra. Din is-sitwazzjoni tista' għalhekk tiġi kklassifikata bħala restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi, li bħala prinċipju hija pprojbita mill-Artikolu 56 TFUE.

18 Il-qorti tar-rinviju tqis li għalhekk hemm lok li tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex jiġi ddeterminat jekk il-leġiżlazzjoni Belġjana inkwistjoni tikkostitwixxix restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi u jekk, jekk ikun il-każ, tali restrizzjoni tistax tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.

19 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-cour d'appel de Liège (il-Qorti tal-Appell ta' Liège) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 56 [TFUE] għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni, jew prassi nazzjonali, li skontha il-kumpanniji stabbiliti fi Stat Membru wieħed li jagħmlu użu minn servizzi ta' kumpanniji stabbiliti fi Stat Membru ieħor huma obbligati, sabiex jevitaw l-istabbiliment ta' kontribuzzjoni għat-taxxa fuq il-kumpanniji ekwivalenti għal 100 % jew għal 50 % tal-ammonti ffatturati minn dawn tal-aħħar, li jistabbilixxu u jittrażmettu lill-awtorità fiskali irċevuti [ċertifikati] u dikjarazzjonijiet sommarji ta' dawn l-ispejjeż filwaqt li, jekk dawn jagħmlu użu mis-servizzi ta' kumpanniji residenti, dawn ma jiġux suġġetti għal tali obbligu sabiex jevitaw l-istabbiliment tal-imsemmija kontribuzzjoni?"

Fuq id-domanda preliminari

20 Permezz tad-domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 56 TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li timponi fuq kull kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-ewwel Stat Membru, li tittrażmetti lill-amministrazzjoni fiskali dikjarazzjonijiet relatati mal-pagamenti bħala korrispettiv ta' servizzi mixtrija mingħand fornituri stabbiliti fi Stat Membru ieħor, li fih dawn tal-aħħar huma suġġetti kemm għal-leġiżlazzjoni fil-qasam tal-kontabbiltà tal-impriżi kif ukoll għall-obbligu li jinħarġu fatturi konformement mal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT, u dan, taħt piena ta' żieda tat-taxxa tal-kumpanniji ugwali għal 50 % jew għal 100 % tal-valur ta' dawn is-servizzi, filwaqt li, konformement ma' prassi amministrattiva, l-imsemmi l-ewwel Stat Membru ma jimponi ebda obbligu ekwivalenti meta dawn is-servizzi huma pprovduti minn fornituri stabbiliti fit-territorju tiegħu.

21 Fl-ewwel lok, peress li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprevedi kemm obbligu li tiġi pprovduta ċerta informazzjoni lill-awtoritajiet fiskali kif ukoll sanzjoni li tieħu l-forma ta' taxxa diretta, fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu, għandu jiġi ppreċiżat li, għalkemm it-tassazzjoni diretta taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-aħħar madankollu għandhom jeżerċitawha fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat FUE (sentenza tal-11 ta' Ġunju 2015, Berlington Hungary *et*, C-98/14, EU:C:2015:386, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

22 L-ewwel, għandu jitfakkar li l-Artikolu 56 TFUE jipprekludi l-applikazzjoni ta' kwalunkwe leġiżlazzjoni nazzjonali li għandha bħala effett li tirrendi l-provvista ta' servizzi bejn l-Istati Membri iktar diffiċli mill-provvista ta' servizzi purament interna fi Stat Membru. Fil-fatt, l-Artikolu 56 TFUE jirrikjedi t-tneħħija ta' kull restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi

imposta minħabba li l-fornitur ikun stabbilit fi Stat Membru differenti minn dak li fih jiġi pprovdut is-servizz (sentenza tat-3 ta' Marzu 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 Jikkostitwixxu tali restrizzjonijiet għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi l-miżuri nazzjonali li jipprojbixxu, ifixklu jew jagħmlu inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà. Għall-kuntrarju, ma jaqgħux taħt il-projbizzjoni prevista fl-Artikolu 56 TFUE miżuri li l-uniku effett tagħhom ikun li joħolqu spejjeż addizzjonali għall-provvista inkwistjoni u li jaffettwaw bl-istess mod il-provvista ta' servizzi bejn l-Istati Membri u dik interna fi Stat Membru (sentenza tat-3 ta' Marzu 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-Artikolu 56 TFUE jagħti drittijiet mhux biss lill-fornitur ta' servizzi nnifsu, iżda wkoll lid-destinatarju tal-imsemmija servizzi (sentenza tat-30 ta' Jannar 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 Fid-dawl ta' din il-ġurisprudenza, għandu jiġi kkonstatat li leġiżlazzjoni u prassi amministrattiva li timponi obbligu ta' dikjarazzjoni flimkien ma' sistema ta' sanzjoni li tistabbilixxi differenza fit-trattament bejn forniturі ta' servizzi skont jekk humiex stabbiliti jew le fil-Belġju, għandhom jitqiesu bħala li jistgħu jirrendu s-servizzi transkonfinali inqas attraenti għal destinatarji ta' servizzi stabbiliti fil-Belġju mis-servizzi pprovduti minn forniturі stabbiliti fl-imsemmi Stat Membru u jiddisswadu lill-imsemmija destinatarji milli jirrikorru għand forniturі ta' servizzi stabbiliti fi Stati Membri oħra. Għaldaqstant, tali leġiżlazzjoni u tali prassi amministrattiva jistgħu jikkostitwixxu restrizzjoni tal-moviment liberu tas-servizzi, fatt li l-Gvern Belġjan barra minn hekk irrikonoxxa fl-osservazzjonijiet tiegħu.

26 Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata mill-argument tal-Gvern Belġjan li minnu jirriżulta li, konformement mal-Artikolu 219 taċ-CIR 1992, is-sanzjoni fil-każ ta' ksur tal-obbligu ta' dikjarazzjoni previst fl-Artikolu 57 ta' dan il-kodiċi ma hijiex applikabbli meta l-pagamenti inkwistjoni jkunu inklużi f'dikjarazzjoni magħmula mill-benefiċjarju ta' dawn il-pagamenti lill-amministrazzjoni fiskali Belġjana konformement mal-Artikolu 305 tal-imsemmi kodiċi jew f'dikjarazzjoni analoga barra mill-pajjiż, jew meta dan il-benefiċjarju jkun ġie identifikat b'mod univokali mhux iktar tard minn terminu ta' sentejn u sitt xhur mill-1 ta' Jannar tas-sena fiskali kkonċernata.

27 Fil-fatt, hekk kif jirriżulta essenzjalment minn dan l-argument, f'dawn il-każijiet, l-obbligu ta' dikjarazzjoni previst fl-Artikolu 57 taċ-CIR 1992 jiġi sempliċement issostitwit b'obbligu analogu, li ma jidhirx li jaffettwa b'mod ekwivalenti l-provvista ta' servizzi purament interna fil-Belġju u jista' wkoll ifixkel jew jagħmel inqas attraenti l-eżerċizzju tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi bejn l-Istati Membri.

28 Barra minn hekk, fir-rigward tal-argument tal-Gvern Belġjan li l-obbligi ta' dikjarazzjoni previsti mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali huma limitati għall-elementi strettament neċessarji għall-identifikazzjoni univokali tal-pagamenti kkonċernati kif ukoll in-natura tal-pagamenti u tal-ammont tagħhom, u li din l-informazzjoni fil-prinċipju hija aċċessibbli fil-kontijiet ta' min iħallas mingħajr ma dan ikun obbligat li jwettaq riċerki li jistgħu joħolqu spejjeż amministrattivi sostanzjali, mill-ġurisprudenza jirriżulta li anki restrizzjoni ta' portata dgħajfa jew ta' importanza minuri għal libertà fundamentali hija pprojbita mit-Trattat FUE (sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 It-tieni, għandu jitfakkar li differenza fit-trattament li tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi tista' madankollu tiġi ammessa jekk din tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali u sa fejn, f'każ simili, l-applikazzjoni tagħha tkun adatta sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-għan li għandu jintlaħaq u ma teċċedix dak li huwa neċessarju sabiex dan jintlaħaq (sentenza tat-3 ta' Marzu 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 Il-qorti tar-rinviju, filwaqt li tistaqsi jekk restrizzjoni eventwali tistax tiġi ġġustifikata minn tali raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, ma pprovdietx preċiżazzjonijiet f'dan ir-rigward.

31 Fl-osservazzjonijiet tiegħu, il-Gvern Belġjan sostna li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija ġġustifikata mill-ħtieġa li tiġi żgurata l-effikaċja tal-kontrolli fiskali. L-għan ta' din il-leġiżlazzjoni huwa li jiġi żgurat li l-ammonti li x-xerrej ta' servizzi jnaqqas mid-dħul taxxabbli tiegħu jikkorrispondu għad-dħul iddikjarat mill-fornitur ta' dawn is-servizzi. Ċertament, meta dan tal-aħħar huwa suġġett għal-leġiżlazzjoni tal-kontabbiltà Belġjana u huwa obbligat joħroġ fattura, l-obbligu tax-xerrej li jistabbilixxi u jissottometti ċertifikati individwali u dikjarazzjonijiet sommarji ta' dawn il-pagamenti bħala prinċipju, jissovrapponi mal-obbligi imposti fuq il-fornitur tas-servizzi, peress li d-data tal-listing tal-klijenti ta' dan tal-aħħar, bħala prinċipju, tikkorrispondi ma' dik li tinsab fid-dokumenti li għandhom jiġu stabbiliti minn min iħallas. Il-Gvern Belġjan jesponi li huwa għal din ir-raġuni li teżisti, f'tali sitwazzjonijiet, tolleranza amministrattiva.

32 Madankollu, il-Gvern Belġjan isostni li l-obbligu ta' dikjarazzjoni impost fuq ix-xerrejja ta' servizzi jibqa' għal kollox utli meta l-forniturі ta' servizzi, minkejja li huma suġġetti għal-leġiżlazzjoni dwar il-kontabbiltà tal-Istat ta' stabbiliment tagħhom u huma obbligati joħorġu fattura, ma humiex stabbiliti fil-Belġju. F'każijiet bħal dawn, il-pagamenti mwettqa ma jkunux taxxabbli fil-Belġju, skont dispożizzjonijiet tal-konvenzjonijiet dwar il-ħelsien mit-taxxa doppja relatati mal-profitti tal-impriżi. L-amministrazzjoni fiskali Belġjana "tgħaddi l-kompitu" lill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru fejn huwa stabbilit il-fornitur ta' servizzi, li hija l-unika awtorizzata li tikkontrolla jekk dan tal-aħħar kienx iddikjara d-dħul tiegħu b'mod korrett. Dan huwa skambju ta' informazzjoni spontanju u awtomatiku li għalih jipparteċipaw l-Istati Membri kollha kif ukoll diversi Stati terzi, peress li l-informazzjoni hekk ikkomunikata hija dik li tidher fiċ-ċertifikati individwali.

33 Il-Gvern Belġjan iqis li ċ-ċertifikati individwali u d-dikjarazzjonijiet sommarji msemmija fl-Artikolu 57 taċ-CIR 1992 jibqgħu indispensabbli sabiex l-Istat ta' stabbiliment tal-fornitur ta' servizzi jkun jista' jwettaq dan il-kontroll. L-estensjoni tat-tolleranza amministrattiva applikabbli għall-pagamenti magħmula minn kumpanniji stabbiliti fil-Belġju lil forniturі ta' servizzi stabbiliti fi Stati Membri oħra timplika rinunzja għal dan l-iskambju ta' informazzjoni u tikkompromietti s-superviżjoni li dan l-iskambju jirrendi possibbli.

34 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza jirriżulta li n-neċessità li tiġi żgurata l-effikaċja tal-kontrolli fiskali tista' tikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi (sentenzi tal-25 ta' Lulju 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punt 57, u tat-3 ta' Marzu 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 47 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

35 Jeħtieġ ukoll, hekk kif ġie rrilevat fil-punt 29 ta' din is-sentenza, li l-miżuri li jirrestringu l-libertà li jiġu pprovduti servizzi jkunu adegwati sabiex jiggarantixxu t-twettiq tal-għan imfittex minnhom u li ma jmorrux lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex dan l-għan jintlaħaq (sentenza tal-10 ta' Marzu 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, punt 24).

36 F'dak li jirrigwarda n-natura xierqa ta' leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jitfakkar li, bil-għan li tiġi żgurata l-effikaċja tal-kontrolli fiskali, liema kontrolli huma intiżi li jiġġieldu kontra l-evażjoni tat-taxxa, Stat Membru huwa awtorizzat li japplika miżuri li jippermettu l-verifika, b'mod ċar u preċiż, tal-ammont tal-ispejjeż imnaqqsa f'dan l-Istat bħala spejjeż professjonali (sentenza tal-5 ta' Lulju 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ma hemm l-ebda raġuni sabiex jiġi deċiż mod ieħor fir-rigward ta' miżuri li jippermettu tali verifika minn Stat Membru ieħor.

37 Issa, hekk kif irrileva l-Gvern Belġjan, essenzjalment, fl-osservazzjonijiet tiegħu, l-obbligu impost fuq il-kumpanniji stabbiliti fil-Belġju li jiddikjaraw l-ispejjeż marbuta mas-servizzi mixtrija mingħand fornituri stabbiliti fi Stati Membri oħra jista' jgħin lill-awtoritajiet fiskali ta' dawn l-Istati Membri jivverifikaw jekk il-pagamenti bħala korrispettiv ta' dawn is-servizzi humiex inklużi fost id-dħul taxxabbli tal-benefiċjarji tagħhom.

38 Fil-fatt, it-trażmissjoni mill-amministrazzjoni fiskali Belġjana tal-informazzjoni li tinsab fiċ-ċertifikati individwali msemmija fl-Artikolu 57 taċ-CIR 1992 dwar pagamenti li huma taxxabbli biss fi Stat Membru ieħor, lill-awtoritajiet fiskali ta' dan l-Istat Membru, tista' tippermetti lil dawn tal-aħħar li jikkontrollaw id-dikjarazzjoni fiskali tal-fornitur ta' servizzi kkonċernat.

39 Fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan li tiġi żgurata l-effikaċja tal-kontrolli fiskali, għandu jitfakkar, l-ewwel, li, sabiex jispjega r-raġuni wara t-tolleranza amministrattiva msemmija fil-punt 5 ta' din is-sentenza, il-Gvern Belġjan sostna li, meta l-fornitur ta' servizzi huwa suġġett għal-leġiżlazzjoni dwar il-kontabbiltà Belġjana u huwa obbligat, skont il-leġiżlazzjoni Belġjana fil-qasam tal-VAT, li joħroġ fattura, l-obbligu ta' dikjarazzjoni previst fl-Artikolu 57 taċ-CIR 1992 jissovrapponi sewwa mal-obbligi li dan il-fornitur għandu skont dawn il-leġiżlazzjonijiet. Hekk kif irrilevat il-Kummissjoni Ewropea fl-osservazzjonijiet tagħha, it-tolleranza amministrattiva inkwistjoni hija għalhekk ibbażata fuq il-premessa li l-forniturі ta' servizzi suġġetti għal tali obbligi ta' kontabbiltà u ta' fatturazzjoni dwar il-VAT, previsti mid-dritt Belġjan, ma jippreżentawx l-istess grad ta' riskju ta' evażjoni tat-taxxa bħall-forniturі li ma humiex suġġetti għall-imsemmija obbligi.

40 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, peress li l-istandards li jirregolaw il-kontabbiltà tal-impriżi u dawk dwar il-VAT ġew armonizzati fi ħdan l-Unjoni Ewropea, il-forniturі ta' servizzi stabbiliti fi Stati Membri oħra huma suġġetti għal obbligi paragunabbli għal dawk imposti fuq il-forniturі ta' servizzi stabbiliti fil-Belġju. Barra minn hekk, mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali jirriżulta li t-tfassil taċ-ċertifikati individwali u tad-dikjarazzjonijiet sommarji ma jistax jitqies bħala neċessarju sabiex l-awtoritajiet fiskali Belġjani jkunu jistgħu jipproċedu għall-verifika tad-dikjarazzjonijiet tal-forniturі ta' servizzi stabbiliti fil-Belġju, peress li dawn huma eżentati minnhom meta l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tat-tolleranza amministrattiva msemmija fil-punt 5 ta' din is-sentenza huma ssodisfatti. Għaldaqstant, ma jistax jiġi kkunsidrat li l-informazzjoni li tinsab fiċ-ċertifikati individwali hija indispensabbli għall-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri l-oħra għall-verifika tad-dikjarazzjonijiet fiskali tal-forniturі ta' servizzi stabbiliti fit-territorji tagħhom.

41 It-tieni, fir-rigward tal-argument tal-Gvern Belġjan li l-obbligu ta' dikjarazzjoni impost fuq il-kumpanniji stabbiliti fil-Belġju għas-servizzi pprovduti minn fornituri ta' servizzi stabbiliti fi Stati Membri oħra huwa neċessarju sabiex ikun hemm skambju ta' informazzjoni spontanju u awtomatiku li għalih jipparteċipaw l-Istati Membri kollha kif ukoll diversi Stati terzi, għandu jiġi rrilevat li dan il-gvern ma jipprovdi ebda preċiżazzjoni fir-rigward tal-bażi legali ta' tali skambju.

42 Ċertament, kemm id-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE tad-19 ta' Diċembru 1977 dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63), kif ukoll id-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE tal-15 ta' Frar 2011 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-direttiva 77/799/KEE (ĠU 2011, L 64, p. 1, rettifika fil-ĠU 2020, L 274, p. 58), li, skont l-Artikolu 28 tagħha, ħassret id-Direttiva 77/799 b'effett mill-1 ta' Jannar 2013, ipprevedew possibbiltajiet għall-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri li jitolbu informazzjoni fiskali lill-awtoritajiet fiskali ta' Stati Membri oħra u li jiskambjaw tali informazzjoni ma' dawn l-awtoritajiet. Madankollu, ebda waħda minn dawn id-direttivi ma tipprevedi obbligu għall-imsemmija awtoritajiet li jiskambjaw b'mod spontanju u awtomatiku informazzjoni bħal dik imsemmija fil-proċeduri fil-kawża prinċipali.

43 Barra minn hekk, l-Artikolu 2 tad-Direttiva 77/799, moqri flimkien mal-Artikolu 1 tagħha, kien jippermetti lill-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jitolbu lill-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru ieħor jikkomunikawlhom l-informazzjoni kollha li tista' tippermettilhom jistabbilixxu b'mod korrett taxxi fuq id-dħul, inkluża t-taxxa fuq il-kumpanniji, f'dak li jirrigwarda każ speċifiku, u kien obbliga lil dawn l-awtoritajiet tal-aħħar li jwettqu, jekk kien hemm lok, ir-riċerki neċessarji sabiex jiksbu din l-informazzjoni. Obbligi korrispondenti jinsabu fl-Artikoli 1, 5 u 6 tad-Direttiva 2011/16. Isegwi li, anki fl-assenza ta' skambju ta' informazzjoni spontanju u awtomatiku, l-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri huma f'pożizzjoni, fil-kuntest ta' investigazzjonijiet li jikkonċernaw kontribwent partikolari, li jiksbu l-informazzjoni kollha li hija neċessarja għalihom sabiex ikun jista' jsir l-istabbiliment korrett tat-taxxi inkwistjoni.

44 It-tielet, fi kwalunkwe każ, għandu jitfakkar li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija akkumpanjata minn sanzjoni, imsejħa "kontribuzzjoni separata", li tikkonsisti fiż-żieda tat-taxxa fuq il-kumpanniji b'ammont ugwali, skont iċ-ċirkustanzi, għal 50 % jew għal 100 % tas-somom iffatturati mill-fornituri ta' servizzi stabbiliti fi Stati Membri oħra.

45 Skont il-Gvern Belġjan, l-għan ta' din is-sanzjoni ma huwiex li jiġi ppenalizzat in-nuqqas ta' twettiq tal-formalitajiet ta' dikjarazzjoni previsti fl-Artikolu 57 taċ-CIR 1992, iżda li jkun hemm dissważjoni tiegħu billi jiġi nnewtralizzat il-vantaġġ fiskali li x-xerrej u l-fornitur tas-servizzi jistgħu jibbenefikaw minnu.

46 Issa, mill-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju u kkonfermata mill-Gvern Belġjan jirriżulta li l-imsemmija sanzjoni hija imposta fil-każijiet kollha fejn kumpannija Belġjana tkun naqset milli twettaq l-obbligu ta' dikjarazzjoni tagħha previst mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali mingħajr ma użat il-possibbiltajiet, deskritti fil-punt 26 ta' din is-sentenza, li jippermettu li tiġi evitata din is-sanzjoni. Anki jekk jitqies, hekk kif sostna l-Gvern Belġjan, li min iħallas huwa eżentat minn dan l-obbligu meta l-ammont tal-pagamenti ma jaqbiżx EUR 125, huwa għalhekk evidenti li, bla ħsara għal dan il-livell *de minimis*, l-imsemmija sanzjoni hija dovuta anki meta l-fornitur ikun effettivament iddikjara, fl-Istat Membru fejn huwa stabbilit, id-dħul minn sorsi Belġjani bħala korrispettiv tas-servizzi tiegħu. Għaldaqstant, is-sanzjoni hija imposta anki meta n-nuqqas ta' twettiq tal-obbligu ta' dikjarazzjoni ma jkun naqqas ebda dħul mit-taxxa, kemm jekk mix-xerrej jew mill-fornitur tas-servizzi inkwistjoni.

47 Issa, għalkemm l-Istati Membri huma liberi li jissanzjonaw in-nuqqas ta' osservanza tal-obbligi amministrattivi li huma jimponu, bil-kundizzjoni li dawn is-sanzjonijiet ikunu proporzjonati mal-għan li għandu jintlaħaq, sanzjoni li tikkonsisti f'żieda tat-taxxa ta'ammont li jista' jirrappreżenta 50 %, jew saħansitra 100 % tal-valur tas-servizzi kkonċernati, anki fl-assenza ta' kull tnaqqis mit-taxxa, tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tiġi żgurata l-effikaċja tal-kontrolli fiskali. In-natura sproporzjonata ta' din is-sanzjoni għaldaqstant tidher iktar evidenti peress li, minħabba t-tolleranza amministrattiva msemmija fil-punt 5 ta' din is-sentenza, provvista ta' servizz purament interna fil-Belġju, ma tistax tagħti lok għal sanzjoni, anki meta l-fornitur ta' servizzi ma jkunx iddikjara l-pagament riċevut.

48 Isegwi li r-restrizzjoni msemmija fil-punt 25 ta' din is-sentenza lanqas ma tista' tkun iġġustifikata fid-dawl tal-ġlieda kontra l-evażjoni tat-taxxa, invokata mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali u mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħhom. Dan l-għan jikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika restrizzjoni għall-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat FUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Ġunju 2009, X u Passenheim-van Schoot, C-155/08 u C-157/08, EU:C:2009:368, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata). F'dan il-każ, huwa minnu li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni tista' tikkontribwixxi sabiex tiddisswadi l-evażjoni tat-taxxa, permezz tas-sanzjoni msemmija fil-punt 44 ta' din is-sentenza. Madankollu, peress li din is-sanzjoni hija applikabbli anki fl-assenza ta' kwalunkwe evażjoni tat-taxxa, hekk kif ġie rrilevat fil-punt 46 ta' din is-sentenza, din tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan.

49 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, id-domanda magħmula għandha tiġi risposta li l-Artikolu 56 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li timponi fuq kull kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-ewwel Stat Membru, li tittrażmetti lill-amministrazzjoni fiskali dikjarazzjonijiet dwar il-pagamenti bħala korrispettiv ta' servizzi mixtrija mingħand forniturі stabbiliti fi Stat Membru ieħor, li fih dawn tal-aħħar huma suġġetti għal-leġiżlazzjoni fil-qasam tal-kontabbiltà tal-impriżi kif ukoll għall-obbligu li joħorġu fatturi konformement mal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT u dan, taħt piena ta' żieda fit-taxxa tal-kumpanniji ugwali għal 50 % jew għal 100 % tal-valur ta' dawn is-servizzi, filwaqt li, konformement ma' prassi amministrattiva, l-imsemmi l-ewwel Stat Membru ma jimponi ebda obbligu ekwivalenti meta l-imsemmija servizzi huma pprovduti minn forniturі stabbiliti fit-territorju tiegħu.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikolu 56 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li timponi fuq kull kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-ewwel Stat Membru, li tittrażmetti lill-amministrazzjoni fiskali dikjarazzjonijiet dwar il-pagamenti bħala korrispettiv ta' servizzi mixtrija mingħand forniturі stabbiliti fi Stat Membru ieħor, li fih dawn tal-aħħar huma suġġetti għal-leġiżlazzjoni fil-qasam tal-kontabbiltà tal-impriżi kif ukoll għall-obbligu li joħorġu fatturi konformement mal-leġiżlazzjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud u dan, taħt piena ta' żieda fit-taxxa tal-kumpanniji ugwali għal 50 % jew għal

100 % tal-valur ta' dawn is-servizzi, filwaqt li, konformement ma' prassi amministrattiva, l-imsemmi l-ewwel Stat Membru ma jimponi ebda obbligu ekwivalenti meta l-imsemmija servizzi huma pprovduti minn fornituri stabbiliti fit-territorju tiegħu.

Firem