MALTA

QORTI TA' L-APPELL

**ONOR. IMHALLEF
PHILIP SCIBERRAS**

Seduta tat-18 ta' Gunju, 2010

Appell Civili Numru. 3/2010

Paul Ciantar

vs

Kummissarju tat-Taxxi Interni

Il-Qorti,

Fl-24 ta’ Marzu, 2010, il-Bord ta’ Kummissarji Specjali ppronunzja s-segwenti sentenza fl-ismijiet premessi:-

> **“**Il-Bord
>
> Ra,
>
> (1) Ir-Rikors ghal Appell sottomess mill-appellant fis-16 ta' April 2007 (Fol 1 - 4), kontra l-Assessment Nru. 2096928 mahrug lilu mill-appellat ghas-Sena ta' Stima 2000, fl-ammont ta' Lm9046.

(2) L-ittra ta' Rifjut tal-Oggezzjoni mill-Kummissarju, bid-data tat-23 ta' Marzu 2007 (Fol 5), fejn fiha rrifjuta l-oggezzjoni maghmula mill-appellant fil-31 ta' Ottubru 2006, u ta bhala raguni tar-rifjut tieghu li:

"Int inqast li tipprovdi id-dokumenti kollha biex issostni d-dhul veru tieghek kif gie dikjarat minkejja li gejt mitlub taghmel dan b'diversi ittri minn dan id-dipartiment."

(3) It-twegiba tal-KTI (Fol 6) ghall-appell f’(1) hawn fuq, fejn sostna li ghar-ragunijiet f’(2) hawn fuq il-likwidazzjoni appellata, hija gusta u jisthoqqilha konferma.

(4) Il-kopja tal-likwidazzjoni appellata (fol 11 – 120. Din turi d-data ta’ l-1 ta’ Dicembru 2005, u barra mill-ammont tal-likwidazzjoni, jigifieri Lm9046, turi wkoll li bl-addizzjoni ta’ Imghaxijiet u Taxxa kienet titla ghal Lm22,960. Il-process tal-Kaz jinkludi wkoll Fols 13 - 14 li huma identici ghal Fols 1l - 12 ghajr il-fatt li c-cifra mitluba bhala Imghax kienet, sat-22 ta’ Marzu 2007, telghet minn Lm4337 ghal Lm5334, bit-total naturalment jizdied ghal Lm23,957.

(5) Il-kopja tal-Oggezzjoni sottomessa mill-appellant fil-31 ta’ Jannar 2006 (Fol 15) fejn fiha jghid (anki jekk b'kitba li difficli tinqara) li *"Income has not been undeclared and therefore taxpayer to be assessed as per income declared."*

(6) Is-Sottomissjonijiet dokumentati tal-appellant (Fol 20-22) imressqa fis-6 ta’ Jannar 2010.

(7) Is-sottomissjonijiet dokumentati tal-appellat (Fols 23-24) imressqa fis-6 ta’ Jannar 2010.

Mexxa

It-trattazzjoni tal-Kaz li saret fis-Seduta Nru. 29/2009 li saret fid-9 ta' Dicembru 2009 (Fol 18 - 19).

Ikkunsidra

(a) Li f'Fol 3 tal-Appell citat f'(1) hawn fuq l-appellant ressaq bhala l-ewwel eccezzjoni tieghu - hemm fil-fatt warajha tlieta ohra - li l-istima hawn appellata hija nulla "*stante li nharget oltre t-terminu preskritt mill-ligi*".

(b) Li l-assessment hawn appellat huwa dak li, kemm skond il-verbal tas-seduta Nru. 29/2009 (9/12/2009) f'Fol 18, kif ukoll skond id-dokumenti ga riferuti hawn fuq f'(4), twassal ghand l-appellant fl-24 <u>ta' Jannar 2006.</u>

(c) Li fis-sottomissjonijiet tieghu fuq riferuti, f'Fol 20, l-appellant invoka t-termini tal-Artikolu 31(6) ta' l-Att Dwar l-Amministrazzjoni tat-Taxxa 1994, liema Artikolu jghid li: "*(6) An assessment or additional asseessment for a year of assesment under subarticle (5) shall be made not earlier than the time prescribed under article 10 (1) for the submission of the return of income for that year and <u>not later than five years from the end of the year</u> in which a retunr of income or a further return for that year was furnished or in which an election under article 12 for that year was made*". (sottolinear tal-Bord);

(d) Li fis-sottomissjonijiet tieghu fuq riferuti (Fols 23 - 24) l-appellat jirreferi ghal "l-istima *addizzjonali* tieghu mahruga nhar l-1 ta' Dicembru 2005" [korsiv tal-Bord] f'Fol 23 u mill-gdid f'Fol 24.

(e) Li l-appellat sostna li ghandu provi li l-avviz ta' stima datat 1 ta' Dicembru 2005 [u allura dak Nru. 1752344 - Fol 11/12] saru hames attentati biex jitwassal ghand l-appellant bejn id-9 u t-18 ta' Dicembru 2005 (Fol 24).

(f) Li fid-9 ta' Dicembru 2009 (Fol 19) il-partijiet talbu lil dan il-Bord biex jaghti din id-Decizjoni Preliminari dwar l-ewwel eccezzjoni imressqa mill-appellant u cioe` dwar preskrizzjoni.

L-Artikolu 31(6) tal-ITMA ga citat jistipula li kemm assessment, kif ukoll assessment addizjonali, ghal sena ta' stima taht l-Artikolu 31(5) - u allura dawk ghas-sena ta' stima 1999 u kull sena sussekwenti - iridu jsiru *(shall be made)* mhux aktar kmieni miz-zmien stabbilit taht l-Artikolu 10(1) (li huwa ta' natura generika), u *[and]* mhux aktar tard minn hames snin mit-tmiem tas-sena li dwara r-return tal-income tkun qed tigi sottomessa. Hawnhekk is-Sena Bazi in kwistjoni hija is-sena 1999 u allura l-assessment kellu jkun f'idejn l-appellant *qabel* tmiem is-sena 2005. Dan fil-fatt ma jidhrix li sehh ghax, skond ma qalu il-partijiet fid-9 ta' Dicembru 2009 (Fol 18) "*l-appellant ircevih fl-24 ta' Jannar 2006",* jigifieri 24 gurnata *wara* it-tmiem tas-sena 2005.

Il-Bord ikkunsidra wkoll l-elementi impliciti fil-kliem *"shall be made"* kif jidhru fl-Artikolu 31(6). Certament dan il-kliem ifissru:

- Li l-assessment *jinhadem,*
U
- Li *l-assessment jintbaghat* b'mod korrett,
U
- Li l-assessment jigi *fattwalment ricevut* mill-persuna li ghandha tircevih (u din skond definizzjoni taghha li nsibu fil-ligi).

U is-semplici kelma *"U"* hawnhekk hija ferm importanti ghax, fil-fehma tal-Bord, dawn it-tliet elementi jridu *kollha* jkunu prezenti flimkien ghal kaz li jkun.

Il-Qrati taghna ga ppronunzjaw ruhhom dwar diversi kwistjonijiet li jduru madwar it-tema ta' korretta notifika. Fil-kawza Nru. 62 deciza fil-15 ta'

Gunju, 1996 l-Onor Qorti tal-appell tghid inter alia li l-Artikolu 51 ta’ l-Att ta’ l-1948 dwar it-Taxxa fuq l-Income (ITA) hu intiz li jassigura li avviz tal-Kummissarju jigi *"notifikat lill-persuna"* li lilha ghandu jigi notifikat u d-disposizzjoni tipprovdi li jista’ jigi hekk notifikat *"sew personalment jew billi jintbaghat bil-posta registrata fl-indirizz taghha l-ahhar maghruf tan-negozju jew privat".* (Vol 2, p 193). Fil-kaz odjern l-appellat jirreferi (f’Fol 24) ghal *"attentati"* biex jitwassal l-avviz ta’ stima, u liema attentati huwa jghid li kienu kollha qabel tmiem l-2005, bla ma izda ressaq ebda prova li dan it-twassil sar bil-posta registrata jew b'konsenja effettiva personali.

Fis-Sentenza taghha tat-30 ta’ Gunju 1969 il-Qorti tal-Appell (Vol 2, p 246) fil-Kawza Nru. 68, kienet iddecidiet li hija *"ittra registrata bil-posta u giet kunsinnata f’dak l-indirizz",* ai termini mill-gdid tal-Artikolu 51(1) tal-ITA, li tikkwalifika bhala avviz notifikat skond dan l-istess Artikolu. U din ukoll kienet il-posizzjoni tal-Qorti tal-Appell fis-Sentenza taghha tat-30 ta’ Gunju 1969 fil-Kawza Nru. 70 (Vol 2, p 262).

Hu ben saput li s-sistema tat-twassil permezz ta’ ittra registrata hu, f’pajjizna, ikkaratterizzat minn sekwenza ta’ azzjonijiet li tilhaq il-kompletezza taghha meta l-ufficjal tal-posta jottjeni, minghand il-persuna li lilha jkun qed jaghtiha l-item impustata, il-firma ta’ dak ir-ricevitur. U dik il-firma fil-fatt titwassal lura lill-mittenti bhala prova li l-awtoritajiet tal-posta jkunu wettqu l-process kollu mitlub minnhom. Evidenza ta’ tali firma in ricevuta l-appellat hawnhekk ma ressaqx.

Fis-sottomissjonijiet tieghu (Fol 23/24) l-appellat jiccita s-Sentenza fl-Appell Nru 68 (ga fuq citata) ghar-rigward ta’ dik il-parti taghha li tirrigwarda c-cirkostanzi partikolari ta’ dak il-kaz, fejn il-kwistjoni essenzjali ma kienitx fil-fatt dwar l-element ta’ preskrizzjoni li tista’ ssegwi wara non-effettiva

notifika, izda dwar konsenja u notifika effettivament imwettqin imma lil persuna (fil-forma ta' rappresentant tieghu) li izda ma kienx fizikament f'Malta meta sehhew.

Il-Bord ma jaqbilx mar-riferenzi tal-appellat ghal "l-istima addizjonali" kif uzati fis-sottomissjonijiet tieghu (Fols 23 u 24). Kif ga deskritta bhala d-dokument (3) fil-ftuh ta' din is-sentenza, il-likwidazzjoni hawnhekk hija biss wahda u semplici ghal Lm9046, liema cifra ovvjament tinbidel meta jinhadem imghax a bazi tad-dekors ta' zmien. Hija l-kwistjoni ta' *meta* saret in-notifika valida *ta' tali stima.* u mhux dwar ittri ohra li matul is-sena 2006 setghu effettivament twasslu lill-appellant, li dwarha l-Bord huwa hawnhekk mitlub jiddeciedi.

Ikkunsidrati dawn ic-cirkostanzi l-Bord jiddeciedi:

(a) Li l-Assessment appellat effettivament gie notifikat lill-appellant fl-24 ta' Jannar 2006 (kif del resto ga kien gie verbalizzat fid-9 ta' Dicembru 2009 (Fol 18). Dan ifisser li kienu ghaddew aktar mill-hames snin kif stipulati fl-Artikolu 31(6) tal-Income Tax Management Act 1994, u ergo dik l-istima hija preskritta,

U

(b) Ghaldaqstant il-Bord jilqa' l-ewwel eccezzjoni maghmula mill-appellant kif elenkata f'Fol 3 tal-Appell, u jippronunzja l-istima appellata bhala nulla u ineffettiva ghal kull fini legali."

Minn din id-decizjoni appella l-Kummissarju tat-Taxxi Interni bil-kontestazzjoni f'dawn it-termini:-

(1) L-interpretazzjoni moghtija mill-Bord lill-Artikolu 31 (6) ta' l-Att ta' l-1994 dwar l-Amministrazzjoni tat-Taxxa (Kapitolu 372) hi <u>legalment inkorretta</u> in kwantu t-tifsira taghha ghandha tkun dik illi l-istima jew stima

addizzjonali ghandha tinhadem entro t-terminu ta’ hames snin;

(2) L-interpretazzjoni hi wkoll manifestament ingusta in kwantu torbtu li mhux biss jahdem l-istima izda wkoll li jinnotifikaha f’terminu li man-notifika ma ghandu ebda rabta;

(3) Una volta li l-ligi ssemmi biss l-eghmil ta’ l-istima, il-Bord ma kellu l-ebda kompetenza legali li jzid ukoll it-trasmissjoni u n-notifika ghaliex l-artikolu rilevanti dawn l-elementi ma jinkludihomx;

Huwa indubitat illi l-vertenza attwali devoluta bl-appell trid tigi rizoluta in bazi ghall-principju interpetattiv ta’ l-Artikolu 31 (6) succitat li hekk jipprovdi:-

“Stima jew stima addizzjonali ghal xi sena ta’ stima taht is-subartikolu (5) ghandha ssir jew ghandhom isiru mhux aktar kmieni miz-zmien preskritt taht l-Artikolu 10 (1) sabiex jintbaghat il-prospett ta’ l-income ghal dik is-sena u mhux aktar tard minn hames snin minn tmiem is-sena li fiha kien intbaghat prospett ta’ income jew prospett ulterjuri ghal dik is-sena jew li fiha tkun saret ghazla taht l-Artikolu 12 ghal dik is-sena”;

Il-Bord interpreta l-kliem “ghandha ssir” fit-test ta’ l-artikolu bhala implicitament inklussiv li l-istima tinhadem, tintbaghat u tigi fattwalment ricevuta mid-destinatarju. Ma’ din id-deduzzjoni l-Kummissarju appellant ma jaqbelx. Huwa jissottometti illi l-Kapitolu 372 ma jiffissa ebda terminu prestabbilit sabiex issir in-notifikazzjoni ta’ l-istima. F’kull kaz dejjem skond l-appellant illi hu presuppost illi n-notifika ta’ l-istima trid issir fi zmien ragjonevoli. F’dan il-kuntest huwa jirrikorri b’analogija ghad-dispost ta’ l-Artikolu 2130 (1) tal-Kodici Civili, u, konsegwentement, jirraguna illi gjaladarba l-istima giet notifikata fl-24 ta’ Jannar, 2006, ossija 24 gurnata wara t-tmiem tas-sena 2005, tali jinkwadra ruhu fi zmien ragjonevoli ghal skop ta’ notifikazzjoni;

Jibda biex jigi osservat illi l-kummentaturi lokali prevalenti f'materja fiskali jirritjenu, fid-dawl tad-dixxiplina akkolta taht il-ligi fiskali vigenti, u, in ispecje, ta' dak dettat fl-Artikolu 31 (6) tal-Kapitolu 372, illi t-terminu ta' hames snin f'dan l-artikolu ikkontemplat huwa wiehed ta' preskrizzjoni. Ara para. 26.3.iii relattiv ghal "*post 1999 assessments*" fl-opra "**Direct Taxation Manual**", 2009, ippubblikata mill-Malta Institute of Taxation. Similiment taht ir-ras "**Powers of the Revenue upon the Receipt of a Return**" fl-opra ta' l-**Avukat Dottor Robert Attard** "**Principles of Maltese Tax Law**", 2008, pagna 143. Salv ghal dak li ser jinghad aktar l-isfel, evidentement, dik il-preskrizzjoni (jekk inhi hekk), bhala modalita` ta' estinzjoni, ghandha b'esigenza li tassikura c-certezza fir-rapporti guridici-fiskali, u dan skond prospettiva li tassorbi *in se* kull esigenza ohra. Tqum hawn il-kwestjoni jekk allura dik l-istess preskrizzjoni ghandhiex tinftiehem fis-sens wiesgha interpretat mill-Bord jew, invece, skond it-tifsira restrittiva akkordata mill-Kummissarju appellant;

Meta wiehed jitkellem dwar interpretazzjoni f'sens restrittiv huwa intiz limitatament s-sinjifikat precettiv kontenut fid-disposizzjoni tal-ligi. F'sens ampju, l-interpretazzjoni ghandha b'necessita tinftiehem bhala d-determinazzjoni ta' dik ir-regola ta' dritt li tikkomprendi, oltre t-tifsira fis-sens ristrett, anke l-individwazzjoni, jew ahjar, l-integrazzjoni, tal-lakuni legislattivi riskontrabbli fl-ordinament guridiku fuq l-istregwa tal-principji u tal-valuri fundamentali;

Sa recentement hafna din il-Qorti kellha l-opportunita taghmel din l-osservazzjoni:-

"Fil-ktieb tieghu "**An introduction to Income Tax Theory**" (Ed. 2005), l-awtur **Dr. Robert Attard** iponi d-domanda importanti jekk l-interpretazzjoni taht l-Income Tax Act ghandhiex issir fis-sens letterali jew fis-sens teleologiku (ara *footnote 10* pagna 26). Bl-adozzjoni ta' dan l-ahhar kriterju l-interpetazzjoni tfisser li l-kontenut

tan-norma tal-ligi jikkonnetti ruhu in definittiva ghal dak il-fini li l-legislatur kellu f'mohhu li jippersegwi permezz taghha. ... Dan jinneccessita, s'intendi, li wiehed jaghmel riferiment ghall-iskop li ragjonevolment, fuq l-istregwa tal-valuri espressi minn norma partikolari u fil-mument storiku ta' l-introduzzjoni taghha, kien hekk mahsub li jkun persegwit" (ara "**Edward Privitera -vs- Kummissarju tat-Taxxi Interni**", 9 ta' April, 2010);

Bl-adoperu ta' dan il-kriterju objettiv-teleologiku wiehed jevinci illi l-interpretazzjoni tal-Bord tad-disposizzjoni partikolari ghandha tinghata preferenza fuq dik ta' l-appellanti. In linea ta' massima skond il-fehma ta' din il-Qorti l-kliem "ghandha ssir" ("*shall be made*" fit-test bl-Ingliz) jimportaw, fis-sinjifikat estiz taghhom, illi t-terminu ta' hames snin ma ghandux ikun wiehed sempliciment ristrett ghalbiex tinhadem l-istima jew l-istima addizzjonali imma, ukoll, li tinkorpora t-twassil taghha lit-*taxpayer*, f'liema kaz is-sinjifikat tekniku mill-Bord profess ghandu jipprevali fuq dak merament lingwistiku restrittiv ta' l-appellanti. Mod iehor ma jaghmelx sens ghaliex allura jkun ifisser illi jiddependi b'mod esklussiv mill-volonta unilaterali tal-Kummissarju meta, u f'liema zmien ghandha titwassal u tigi notifikata dik l-istima, u dan ma jidherx li hu wisq ragjonevoli skond l-ispirtu informatur tal-ligi;

Kif taraha din il-Qorti, id-disposizzjoni relattiva [Artikolu 31 (6)] ma tistax tizvolgi l-funzjoni restrittiva tal-portata semantika ta' l-espressjoni wzata, kif hekk jippretendi l-appellanti, ghaliex inkella jezisti r-riskju li wiehed jitlef di vista l-iskop li, oggettivament, ghandu jkun rikonoxxut jew mislut bhala dak segwit mil-legislatur. Dan kollu qieghed jigi rilevat ghaliex l-interpretazzjoni letterali li jittanta jaghti l-Kummissarju ma twassalx ghall-ezitu car u inekwivoku, almenu ghal dak relattiv ghal kamp prettament fiskali li fih topera d-disposizzjoni;

Certament, ma jidherx li kien fi hsieb il-legislatur li jhalli vojt in mertu ghan-notifikazzjoni ta' l-istima fit-terminu taz-

zmien prefiss fid-disposizzjoni kif hekk donnu jinsinwa l-Kummissarju appellant fejn jissottometti illi l-Kapitolu 372 ma jiffissa ebda terminu fiss sabiex issir in-notifikazzjoni. Fiz-zgur ukoll, ma jidherx lanqas li kien fil-*forma mentis* tal-legislatur, meta ddetta l-ligi, illi l-vojt jigi kolmat bl-istrument ta' interpretazzjoni analogika permezz ta' applikazzjoni jew referenza ghal xi norma tal-ligi civili komuni, kif hekk qed jippretendi l-appellanti li ghandu jkun. Ikollu jinghad illi b'ragonament bhal dan wiehed mhux biss ikun qed jesorbita mill-kamp ta' l-interpretazzjoni proprja, izda jkun qieghed ukoll jittanta, permezz tal-procediment anologiku, jillimita s-sinjifikat veru tan-nukleu centrali ampju ta' l-espressjoni fl-Artikolu 31 (6) predett. Is-sentenza tal-Qorti ta' l-Appell, sede Civili, tas-26 ta' Novembru, 1956 fl-ismijiet "**Raffaele Said *et* -vs- Joseph Mifsud Bonnici *nomine***", tirrikonoxxi fuq it-taghlim ta' l-Avv. Guido Capitani fil-monografija tieghu "**Analogia**", id-distinzjoni markata bejn l-interpretazzjoni estensiva u l-analogija bil-mod segwenti:-

"*L'interpretazione estensiva, senza colmare una lacuna nella legge, ne applica una particolare disposizione a tutti i casi compresi logicamente nella sfera di essa; il procedimento per analogia, invece, ha lugo quando si presenta un nuovo negozio giuridico, in ordine al quale manca del tutto una precisa disposizione di legge, allo scopo appunto di supplire a tale mancanza fondandosi sull'unita` organica del diritto".* U aktar 'il quddiem l-istess awtur ikompli jghid illi "*l'interpretazione analogica presuppone una lacuna alla legge, la mancanza di una precisa disposizione da applicare al caso concreto; l'interpretazione estensiva, invece, si svolge intorna ad un testo di legge positiva per trarre tutte le deduzioni di cui il medesimo e` capace".* U ghalhekk l-istess awtur jigbed il-konsegwenza li hemm interpretazzjoni analogika fil-kaz biss "*che sia accertato che la controversia non e` contemplata espressamente, ne` compresa per implicito, da nessun disposto legislativo* (Dig. Ital., voce citata paragrafi 11, 16 u 17)". Jekk hemm bzonn jigi ripetut fil-kaz in disamina il-process analogiku mhux dak konsentit;

Hemm imbaghad aspett iehor il-ghala, fil-hsieb tal-Qorti, ir-rikorrenza ghall-artikolu relattiv tal-Kodici Civili citat mill-appellanti ma jiswiex b'analogija ghall-fattispeci. Minn kif jidher li hu l-kaz, it-terminu kwinkwennali ghal liema jirreferi l-Artikolu 31 (6) mhux lanqas preskrizzjonali izda pjuttost wiehed perentorju u dekadenzjali. U la dan huwa hekk, igib li dak l-istess terminu ma jistax jigi prorogat, in difett ta' previzjoni normattiva espressa, ghall-fini tan-notifikazzjoni ta' l-istima, jekk dak it-terminu ma jkunx gie rispettat. Bi twegiba ghal certa sottomissjoni ohra ta' l-appellanti – dik proprju fejn jesprimi li hu ma kellu ebda kontroll ghaliex ma saretx in-notifika – tali hu l-kaz, kwalunkwe hi l-kawza li tkun impedit in-notifika tempestiva tan-notifikazzjoni, in kwantu hawn si tratta minn dixxiplina li minnha nfisha ggib maghha konsegwenzi negattivi. Jikkonsegwi minn dan kollu premess illi s-sottomissjoni ta' l-appellanti f'dan il-kuntest ma tistax tigi akkolta.

Ghal motivi kollha predetti din il-Qorti qeghda tirrespingi l-appell u tikkonferma s-sentenza appellata tal-Bord tal-Kummissarji Specjali, bl-ispejjez kontra l-Kummissarju appellanti.

< Sentenza Finali >

--------------------------------TMIEM--------------------------------