CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CLAUS GULMANN

presentate il 12 maggio 1992 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. La Commissione ha introdotto il presente ricorso contro il Regno di Spagna, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CEE, affinché sia dichiarato che il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono ai sensi dell'art. 6, n. 4, della direttiva del Consiglio 69/169/CEE, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative riguardanti la franchigia dalle imposte sulla cifra d'affari e dalle altre imposizioni indirette interne riscosse all'importazione nel traffico internazionale di viaggiatori [1].

La Commissione ha sostenuto che è incompatibile con l'art. 6, n. 4, della direttiva subordinare il rimborso dell'IVA [2] all'atto dell'*esportazione* di merci che i viaggiatori trasportano nei loro bagagli personali alla presentazione di una fattura speciale redatta su un modulo tipo speciale approvato dalle autorità.

2. Come indica già il titolo della direttiva 69/169, le sue disposizioni più importanti riguardano le franchigie dalle imposte sulla cifra d'affari all'atto dell'*importazione* negli Stati membri di merci che i viaggiatori che vengono da paesi terzi o da altri Stati membri trasportano nei loro bagagli personali. Queste regole hanno costituito oggetto di diverse cause dinanzi alla Corte e pertanto, quest'ultima sa che la franchigia dalle imposte è sottoposta ad un certo numero di condizioni ivi compresa quella secondo cui la franchigia è concessa solo per le merci il cui valore non supera un importo determinato [3].

L'art. 6 contiene talune regole relative al rimborso delle imposte all'atto dell'esportazione di merci trasportate da un viaggiatore nei suoi bagagli personali quando egli si reca in Stati terzi o in altri Stati membri. L'obiettivo principale di queste disposizioni è di evitare la « doppia imposizione », cioè che un viaggiatore debba pagare l'IVA, sia nel paese di esportazione sia nel paese di importazione. Il rimborso dell'IVA all'esportazione previsto dall'art. 6 è infatti, trattandosi di esportazione verso altri Stati membri, limitato ai casi in cui la direttiva non autorizza esenzioni all'atto dell'importazione, vedi art. 6, n. 3, secondo comma.

La direttiva è stata modificata diverse volte, l'art. 6 lo è stato tre volte [4].

* Lingua originale: il danese.

1 — GU L 133, pag. 6.

2 — La direttiva si occupa al tempo stesso delle franchigie dalle imposte sulla cifra d'affari e dalle altre imposizioni indirette, ma l'art. 6 della direttiva, alla fine del n. 2, esclude esplicitamente lo sgravio fiscale all'atto dell'esportazione per quanto riguarda le altre imposizioni indirette.

3 — La Corte di giustizia ha interpretato tra l'altro la direttiva nella sua sentenza 14 febbraio 1984, causa 278/82, « Rewe II » (Racc. pag. 721).

4 — A mio parere è auspicabile fissare in un modo o nell'altro un testo coordinato della direttiva. Questo testo aumenterebbe la certezza giuridica dei cittadini e migliorerebbe l'applicazione effettiva della direttiva negli Stati membri.

L'art. 6 è attualmente così formulato:

« 1. Gli Stati membri adottano opportune misure che impediscono la concessione di sgravi fiscali per forniture ai viaggiatori il cui domicilio, residenza abituale o centro di attività professionale è situato in uno degli altri Stati membri e che beneficiano della regolamentazione prevista dalla presente direttiva.

2. Senza pregiudizio del regime applicabile alle vendite effettuate nei negozi sotto controllo doganale degli aeroporti e a bordo degli aerei, gli Stati membri, per quanto riguarda le vendite nella fase del commercio al dettaglio, hanno la facoltà di autorizzare, nei casi ed alle condizioni stabilite ai nn. 3 e 4, lo sgravio dalle imposte sulla cifra d'affari per le merci da trasportare nei bagagli personali dei viaggiatori che escono da uno Stato membro. Nessuno sgravio può essere accordato per le altre imposizioni indirette interne.

3. Per i viaggiatori che hanno il domicilio o la residenza abituale fuori dalla Comunità, ogni Stato membro ha la facoltà di fissare i limiti e le condizioni di applicazione dello sgravio.

Per i viaggiatori il cui domicilio, residenza abituale o centro di attività professionale è situato in uno Stato membro, lo sgravio fiscale è ammesso soltanto per gli oggetti il cui valore unitario, imposte comprese, ammonta ad un importo superiore a quello fissato all'art. 2, n. 1.

Gli Stati membri (...). Inoltre hanno facoltà di escludere dagli sgravi fiscali i loro residenti.

4. Lo sgravio fiscale è subordinato:

a) per i casi di cui al n. 3, primo comma, alla presentazione di un esemplare della fattura o di un documento giustificativo che lo sostituisca, munito di un visto della dogana dello Stato membro dell'esportazione attestante l'uscita della merce;

b) per i casi di cui al n. 3, secondo comma, alla presentazione di un esemplare della fattura o di un documento giustificativo che lo sostituisca, munito di un visto della dogana dello Stato membro dell'importazione definitiva o di un'altra sua autorità competente per le imposte sulla cifra d'affari.

5. Ai fini dell'applicazione del presente articolo, si deve intendere per:

— domicilio (...)

— oggetto (...) ».

Nella sua versione originale la direttiva conteneva solo la disposizione che costituisce attualmente il n. 1. I nn. 2-5 sono stati introdotti dalla seconda direttiva del Consiglio 12 giugno 1972, 72/230/CEE[5]. Successivamente, i nn. 2 e 3 sono stati modificati su taluni punti dalla terza direttiva del Consiglio 19 dicembre 1978, 78/1032/CEE[6], tra l'altro, in modo da obbligare gli Stati mem-

5 — GU L 139, pag. 28.
6 — GU L 366, pag. 28.

bri a concedere lo sgravio fiscale quando le condizioni di cui ai nn. 3 e 4 sono soddisfatte. Infine, la direttiva del Consiglio 8 luglio 1985, 85/348/CEE, ha aggiunto una condizione di minore rilevanza al n. 4, sub. b)[7].

3. È pacifico nella presente causa che il governo spagnolo ha istituito un regime che prevede che lo sgravio fiscale può essere ottenuto solo utilizzando un modulo speciale — che il governo spagnolo ha denominato fattura speciale — che si può ottenere rivolgendosi alle autorità spagnole competenti e contro pagamento di 25 PTA per esemplare.

4. Il governo spagnolo sostiene che l'utilizzo di queste fatture speciali garantisce che l'amministrazione fiscale disponga di tutti gli elementi pertinenti per prendere la sua decisione quando deve concedere lo sgravio fiscale e che l'obbligo di utilizzare il modulo di cui trattasi presenta solo vantaggi per i viaggiatori che intendono beneficiare del rimborso dell'IVA in quanto questo utilizzo garantisce che il rimborso possa essere effettuato senza problemi.

5. La Commissione non contesta il fatto che il modulo di cui trattasi non contenga alcuna domanda di informazioni diverse da quelle che sono opportune per garantire che il rimborso possa essere effettuato.

La Commissione sostiene per contro che è incompatibile con l'art. 6, n. 4, il fatto che il diritto spagnolo imponga obbligatoriamente di utilizzare questo modulo che diviene così il solo mezzo di prova che possa essere utilizzato quando un viaggiatore chiede uno sgravio fiscale. La Commissione sostiene che dall'art. 6, n. 4, risulta che una fattura ordinaria che soddisfi le condizioni poste in materia di fatture dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE[8], e dalla normativa nazionale in materia di IVA deve anch'essa essere accettata come base per il rimborso dell'IVA.

6. Il problema posto è pertanto semplice. La sua soluzione si trova nell'interpretazione dell'art. 6, n. 4. Questa disposizione subordina lo sgravio fiscale all'atto dell'esportazione verso Stati terzi ad un visto rilasciato dalle autorità doganali dello Stato membro di esportazione, che attesti che essa è stata effettuata e per quanto riguarda l'esportazione verso altri Stati membri ad un visto di un'autorità dello Stato membro d'importazione che attesti che l'importazione ha avuto luogo. Nei due casi, lo sgravio è inoltre subordinato alla « presentazione di un esemplare della fattura o di un documento giustificativo che lo sostituisca ».

7. Il governo spagnolo sostiene che dal combinato disposto dell'art. 22, n. 3, lett. c) e n. 8 della sesta direttiva IVA del Consiglio risulta che gli Stati membri hanno la facoltà di fissare condizioni specifiche in materia di fatture da utilizzare nell'ambito del funzionamento del regime dell'IVA. A tal riguardo, il governo spagnolo richiama l'attenzione sulla sentenza pronunciata dalla Corte nelle cause riunite 123/87 e 330/87, Jeunehomme[9], in cui la Corte ha dichiarato che le disposizioni sopra menzionate della

7 — GU L 183, pag. 24.

8 — In materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la « sesta direttiva IVA del Consiglio »).

9 — Sentenza 14 luglio 1988 (Racc. pag. 4517).

sesta direttiva IVA del Consiglio danno agli Stati membri un fondamento giuridico che consente loro di richiedere che le fatture che devono essere utilizzate per l'esercizio del diritto a deduzione contengano menzioni diverse da quelle che sono enunciate all'art. 22, n. 3, lett. b), della direttiva. Secondo il governo spagnolo, questa possibilità può anche essere utilizzata dagli Stati membri per imporre condizioni particolari alle fatture che devono essere utilizzate in relazione con lo sgravio previsto dalla direttiva 69/169. L'utilizzo di fatture speciali al fine di beneficiare dello sgravio è giustificato non solo perché queste fatture hanno in pratica l'effetto di rendere più facile l'attuazione dello sgravio fiscale per i viaggiatori, ma anche perché questo modulo facilita il trattamento di questi fascicoli da parte dell'amministrazione e contribuisce ad evitare un utilizzo fraudolento del sistema di sgravio fiscale.

8. Intendo anzitutto esaminare brevemente se la Commissione abbia ragione nel sostenere che la norma controversa abbia conseguenze tali che si può ritenere a prima vista che essa è incompatibile con l'art. 6, n. 4, interpretato alla luce dell'obiettivo della disposizione menzionata. Vedrò successivamente se sia possibile accogliere l'argomento del governo spagnolo secondo cui la regola controversa trova il suo fondamento giuridico nelle disposizioni sopra menzionate della sesta direttiva IVA del Consiglio.

9. Non ho dubbi al riguardo che possa essere utile per il viaggiatore, che chiede il rimborso delle imposte che egli ha pagato, il fatto che il venditore di una merce assoggettata a questa imposta utilizzi il modulo speciale previsto a tal fine quando redige la fattura. D'altronde, non dubito nemmeno del fatto che la Commissione abbia ragione nel sostenere che il requisito dell'utilizzo esclusivo di tale fattura speciale possa anche avere come conseguenza che i viaggiatori non possono ottenere il rimborso nei casi in cui essi possono dimostrare mediante una fattura ordinaria che soddisfano le condizioni materiali che vi danno diritto. Sembra evidente che nella pratica vi possono senz'altro essere dei casi in cui né l'acquirente né il venditore prestano attenzione all'esistenza di questo obbligo di utilizzare fatture speciali o in cui il venditore, per un motivo o per l'altro, non è in possesso del modulo speciale. Di conseguenza, non dubito del fatto che il requisito controverso può comportare ostacoli per l'attuazione del rimborso dell'IVA già versata al quale il viaggiatore ha diritto, ai sensi dell'art. 6, nn. 2 e 3. La condizione imposta dal governo spagnolo può avere come conseguenza che il viaggiatore finisce per pagare l'IVA sia nel paese di esportazione sia nel paese d'importazione, il che è incompatibile con l'obiettivo del regime di rimborso introdotto dalla direttiva 69/169.

10. È esatto che dalla giurisprudenza della Corte risulta che l'art. 22, n. 3, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio dà agli Stati membri un fondamento giuridico che consente loro di imporre condizioni diverse da quelle che derivano direttamente dall'art. 22 per quanto riguarda il contenuto di una fattura. Non ritengo pertanto che questo fondamento giuridico — che le autorità spagnole hanno del resto utilizzato per imporre obblighi che superano il contenuto di una fattura ordinaria — possa essere inteso in modo da dare agli Stati membri il diritto di imporre requisiti specifici che vanno al di là

di quanto è previsto dalla direttiva per fatture che devono essere utilizzate come mezzo di prova nell'ambito del rimborso dell'IVA nel traffico internazionale di viaggiatori. L'interpretazione più naturale dell'art. 6, n. 4, della direttiva 69/169, tenuto conto del suo obiettivo, è quella secondo cui i viaggiatori devono poter provare il loro diritto al rimborso dell'IVA anche mediante una fattura ordinaria.

11. A mio parere, non vi è motivo di esaminare più concretamente le differenze che derivano dal confronto tra una fattura ordinaria e la fattura speciale. Come ho già indicato, è chiaro che il modulo prevede che siano fornite più informazioni di quelle che contiene la fattura ordinaria e che queste informazioni supplementari sono utili quando occorre procedere ad un rimborso. Per contro, il governo spagnolo non ha dimostrato che il rimborso dell'imposta non può in pratica avvenire sulla base di una fattura ordinaria né che esiste una particolare necessità di utilizzare un modulo speciale al fine di evitare frodi al sistema di rimborso previsto. Si può ritenere che sia stato dimostrato che una fattura ordinaria è un mezzo di prova adatto e sufficiente per il solo fatto che, secondo le informazioni raccolte dalla Commissione, gli altri Stati membri ammettono che una fattura ordinaria è un mezzo di prova sufficiente ai sensi dell'art. 6, n. 4, della direttiva 69/169 [10].

12. In base a quanto precede concludo che il Regno di Spagna è tenuto ad accettare una fattura ordinaria come mezzo di prova nell'ambito dello sgravio fiscale previsto all'art. 6 della direttiva 69/169. Per quanto mi risulta non esiste alcun elemento che ponga ostacolo a che le autorità spagnole mettano inoltre a disposizione dei commercianti e dei viaggiatori un modulo speciale che questi ultimi possono scegliere di utilizzare come una base alternativa che consenta loro di far valere il loro diritto al rimborso. Il requisito di presentazione di una fattura speciale imposto dalla Spagna è pertanto incompatibile con la direttiva solo in quanto esso esclude che anche una fattura ordinaria possa essere utilizzata come mezzo di prova.

Conclusione

13. Propongo pertanto alla Corte di accogliere le conclusioni della Commissione cioè:

10 — Nessun elemento indica che questa situazione è dovuta al fatto che gli altri Stati membri pongono condizioni più restrittive rispetto alla Spagna per quanto riguarda le fatture ordinarie.

— dichiarare che, richiedendo obbligatoriamente e a titolo esclusivo la presentazione di un modulo intitolato « fattura speciale », conforme ad un modello ufficiale per l'ottenimento dello sgravio dell'IVA nel traffico internazionale di viaggiatori, ponendo così ostacolo all'esercizio di tale diritto da parte dei viaggiatori in possesso di una fattura ordinaria debitamente conforme alla normativa spagnola ed alla sesta direttiva IVA del Consiglio 77/388/CEE, il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono ai sensi della direttiva del Consiglio 69/169/CEE, e

— condannare il Regno di Spagna alle spese.