CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. CLAUS GULMANN
presentadas el 12 de mayo de 1992 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. La Comisión ha interpuesto este recurso contra el Reino de España, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, con objeto de que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del apartado 4 del artículo 6 de la Directiva 69/169/CEE del Consejo, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros. [1]

La Comisión ha alegado que es contrario al apartado 4 del artículo 6 de la Directiva el subordinar la devolución del IVA [2] en la *exportación* de mercancías que los viajeros transporten en su equipaje personal a la presentación de una factura especial redactada en un formulario especial aprobado por las autoridades.

2. Como indica el propio título de la Directiva 69/169, las disposiciones más importantes de ésta se refieren a las franquicias de los impuestos sobre volumen de negocios en la *importación* en los Estados miembros de las mercancías que los viajeros procedentes de países terceros o de otros Estados miembros traen consigo en su equipaje personal. Estas normas han constituido el objeto de varios asuntos planteados ante el Tribunal de Justicia, y así este Tribunal sabe bien que la franquicia de los impuestos está sujeta a cierto número de requisitos, entre ellos el de que sólo se concede la franquicia para las mercancías cuyo valor supere una determinada cantidad. [3]

El artículo 6 contiene reglas relativas a la devolución del impuesto en la exportación de mercancías transportadas por los viajeros en su equipaje personal al trasladarse a Estados terceros o a otros Estados miembros. El principal objetivo de estas disposiciones es el de evitar la «doble imposición», es decir, impedir que los viajeros se vean obligados a pagar el IVA tanto en el país de importación como en el país de exportación. En efecto, tratándose de exportaciones hacia otros Estados miembros, la devolución del IVA en la exportación que prevé el artículo 6 sólo se aplica en los casos en los que la Directiva no autoriza la exención en la importación (véase el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 6).

La Directiva ha sido modificada en numerosas ocasiones y, en concreto, su artículo 6 ha sido modificado tres veces. [4]

* Lengua original: danés.

1 — DO L 133, p. 6; EE 09/01, p. 19.

2 — La Directiva se refiere tanto a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios como a las de los impuestos sobre consumos específicos, pero el artículo 6 de la Directiva, al final de su apartado 2, excluye expresamente la desgravación a la exportación en lo que se refiere a los impuestos sobre consumos específicos.

3 — El Tribunal de Justicia ha interpretado la Directiva, entre otras ocasiones, en su sentencia de 14 de febrero de 1984, Rewe II (278/82, Rec. p. 721).

4 — A mi juicio, convendría establecer de una manera u otra un texto refundido de la Directiva. Dicho texto aumentaría la seguridad jurídica de los ciudadanos y mejoraría la aplicación efectiva de la Directiva en los Estados miembros.

El texto del artículo 6 en la actualidad es el siguiente:

«1. Los Estados miembros tomarán las medidas apropiadas para evitar que sean concedidas desgravaciones por entregas a viajeros cuyo domicilio, residencia habitual o centro de actividad profesional esté situado en un Estado miembro y que se beneficien del régimen establecido por la presente Directiva.

2. Sin perjuicio del régimen aplicable a las ventas efectuadas en los establecimientos bajo control aduanero de los aeropuertos y a las ventas a bordo de los aviones, los Estados miembros tomarán las medidas necesarias en lo que concierne a las ventas en la fase del comercio al por menor para permitir, en los casos y en las condiciones descritas en los apartados 3 y 4, la desgravación de los impuestos sobre el volumen de negocios con respecto a las entregas de mercancías transportadas en el equipaje personal de los viajeros que salgan de un Estado miembro. No podrá concederse ninguna desgravación en lo que se refiere a los impuestos sobre consumos específicos.

3. Con respecto a los viajeros cuyo domicilio o residencia habitual esté situado fuera de la comunidad, los Estados miembros estarán facultados para establecer los límites y las condiciones de aplicación de la desgravación.

Para los viajeros cuyo domicilio, residencia habitual o centro de actividad profesional esté situado en un Estado miembro, la desgravación sólo se admitirá con relación a los objetos cuyo valor unitario, impuestos incluidos, sea superior a la cantidad fijada en el apartado 1 del artículo 2.

Los Estados miembros estarán facultados para excluir de la desgravación a sus residentes.

4. La desgravación estará subordinada:

a) en los casos contemplados en el primer párrafo del apartado 3, a la presentación de un ejemplar de la factura o de un justificante que haga sus veces, con el visado de la aduana del Estado miembro de la exportación que certifique la salida de la mercancía;

b) en los casos contemplados en el segundo párrafo del apartado 3, a la presentación de un ejemplar de la factura o de un justificante que haga sus veces, con un visado de la aduana del Estado miembro de la importación definitiva o de otra autoridad de este Estado miembro, competente en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, que demuestre que el impuesto sobre el volumen de negocios ha sido o será aplicado.

5. Para la aplicación del presente artículo, se entenderá por:

— domicilio [...]

— objeto [...]»

La versión original de la Directiva sólo incluía la disposición que hoy constituye el apartado 1. Los apartados 2 a 5 fueron introducidos por la Segunda Directiva 72/230/CEE del Consejo, de 12 de junio de 1972.[5] Más adelante, la Tercera Directiva 78/1032/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978,[6] modificó, entre otros, los apartados 2 y 3, con el fin de obligar a los Estados miembros a conceder la desgrava-

5 — DO L 139, p. 28; EE 09/01, p. 33.
6 — DO L 366, p. 28; EE 09/01, p. 103.

ción cuando se cumplieran las condiciones contempladas en los apartados 3 y 4. Por último, la Directiva 85/348/CEE del Consejo, de 8 de julio de 1985,[7] añadió un requisito de menor importancia a la letra b) del apartado 4.

3. Ha quedado acreditado en el presente asunto que el Gobierno español ha establecido un régimen con arreglo al cual sólo puede obtenerse la desgravación utilizando un formulario especial —que el Gobierno español denomina factura especial—, que puede obtenerse solicitándolo a las autoridades españolas competentes y a un precio de 25 PTA el ejemplar.

4. El Gobierno español alega que la utilización de las facturas especiales garantiza que la Administración fiscal dispondrá de todos los datos pertinentes para adoptar su decisión cuando deba conceder la desgravación, y que la obligación de utilizar el referido formulario sólo supone ventajas para los viajeros que deseen beneficiarse de la desgravación del IVA, en la medida en que la utilización del mismo garantiza que no habrá problemas para realizar la devolución.

5. La Comisión no se opone a la afirmación de que el referido formulario no incluye solicitud alguna de informaciones distintas de las adecuadas para garantizar que la devolución podrá efectuarse.

Pero la Comisión alega, en cambio, que es contrario al apartado 4 del artículo 6 que el Derecho español exija con carácter obligatorio la utilización de dicho formulario, que se convierte así en el único medio de prueba al que puede recurrir un viajero cuando desea obtener la desgravación. La Comisión alega que del apartado 4 del artículo 6 se deduce que una factura ordinaria que cumpla los requisitos que en materia de facturación imponen la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977,[8] y la legislación nacional en materia de IVA debe también ser aceptada como base para la devolución del IVA.

6. Así pues, el problema que se plantea es sencillo. La solución está en la interpretación del apartado 4 del artículo 6. Esta norma subordina la desgravación, en los casos de exportación a Estados terceros, a un visado de las autoridades aduaneras del Estado miembro de exportación en el que éstas certifiquen que efectivamente se ha producido la exportación, y en los casos de exportación a otros Estados miembros, a un visado de una autoridad del Estado miembro de importación en el que se certifique que la importación ha tenido lugar. En ambos casos, la desgravación está subordinada además a la «presentación de un ejemplar de la factura o de un justificante que haga sus veces».

7. El Gobierno español sostiene que según las disposiciones de la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva IVA del Consejo y el apartado 8 del mismo artículo, los Estados miembros están facultados para establecer requisitos específicos en cuanto a las facturas que deben utilizarse en el marco del funcionamiento del régimen del IVA. A este respecto, el Gobierno español cita la sentencia que dictó el Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Jeunehomme,[9] en la que el Tribu-

7 — DO L 183, p. 24; EE 09/02, p. 4.

8 — Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54); en lo sucesivo, Sexta Directiva IVA del Consejo.

9 — Sentencia de 14 de julio de 1988 (Rec. p. 4517).

nal declaró que las mencionadas disposiciones de la Sexta Directiva IVA del Consejo dan a los Estados miembros una base jurídica que les permite exigir que las facturas que han de utilizarse para ejercer el derecho a la deducción contengan indicaciones distintas de las enunciadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 22 de la Directiva. Según el Gobierno español, los Estados miembros pueden también utilizar esta facultad para exigir requisitos especiales a las facturas que han de utilizarse en relación con la desgravación prevista en la Directiva 69/169. La utilización de facturas especiales para beneficiarse de la desgravación resulta justificada, no sólo porque estas facturas facilitan en la práctica al viajero la aplicación de la desgravación, sino también porque dicho formulario facilita el trabajo de la Administración sobre estos expedientes y contribuye a prevenir una posible utilización fraudulenta del sistema de desgravación.

8. Me gustaría examinar brevemente, en primer lugar, el problema de si la Comisión tiene razón al sostener que la norma objeto del litigio produce consecuencias tales que se puede juzgar a primera vista que dicha norma es contraria al apartado 4 del artículo 6, interpretado a la luz del objetivo que persigue esta última disposición. A continuación, me ocuparé de si es posible acoger el argumento del Gobierno español según el cual la norma objeto del litigio tiene su fundamento jurídico en las disposiciones de la Sexta Directiva IVA del Consejo, antes citadas.

9. A este respecto, no tengo ninguna duda de que puede resultar útil, para el viajero que quiere que se le devuelva el impuesto que pagó, que el vendedor de una mercancía sujeta al impuesto utilice el formulario especialmente previsto para este fin al expedir la factura. Por otra parte, tampoco dudo de que la Comisión esté en lo cierto al sostener que la exigencia de utilizar exclusivamente dicha factura especial puede también tener como consecuencia que los viajeros no puedan obtener la devolución en casos en los que pueden demostrar mediante una factura ordinaria que satisfacen los requisitos de fondo que dan derecho a ello. Parece evidente que, en la práctica, pueden muy bien darse casos en los que ni el comprador ni el vendedor presten atención al hecho de que existe la obligación de utilizar facturas especiales o en los que el vendedor no disponga, por cualquier razón, del formulario especial. En consecuencia, no dudo de que la exigencia objeto del litigio puede significar un obstáculo para hacer efectiva la devolución del IVA ya pagado a que tiene derecho el viajero, de conformidad con lo establecido en los apartados 2 y 3 del artículo 6. El requisito que exige el Gobierno español puede tener como consecuencia que el viajero acabe pagando el IVA tanto en el país de exportación como en el país de importación, lo que es contrario a la finalidad del régimen de devoluciones que estableció la Directiva 69/169.

10. Es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva IVA del Consejo da a los Estados miembros una base jurídica que les permite exigir, por lo que se refiere al contenido de la factura, otros requisitos que los derivados directamente del artículo 22. Sin embargo, no creo que dicha base jurídica —utilizada, por lo demás, por las autoridades españolas para imponer obligaciones que no se limitan a lo que es el contenido de una factura ordinaria— pueda extenderse hasta el punto de

dar a los Estados miembros el derecho a imponer requisitos específicos que van más allá de lo que establece la Directiva para las facturas que deben utilizarse como medio de prueba en el marco de la devolución del IVA en el tráfico internacional de viajeros. La interpretación más natural del apartado 4 del artículo 6 de la Directiva 69/169, habida cuenta de su finalidad, es que se debe permitir a los viajeros que prueben su derecho a la devolución del IVA también por medio de una factura ordinaria.

11. A mi juicio, no hay razón para examinar con más detalle las diferencias que aparecen al comparar entre sí la factura especial y una factura ordinaria. Como indiqué anteriormente, es evidente que el formulario prevé la aportación de más datos que los incluidos en una factura ordinaria, y que tales informaciones adicionales son útiles cuando se trata de realizar una devolución. En cambio, el Gobierno español no ha demostrado que sea imposible en la práctica proceder a la devolución del IVA basándose en una factura ordinaria, ni tampoco que exista una necesidad específica de utilizar un formulario especial para evitar la defraudación en el sistema de devolución previsto. Se puede pensar que ha quedado demostrado que una factura ordinaria es un medio de prueba pertinente y suficiente sin necesidad de otro argumento que el hecho de que, según los datos recogidos por la Comisión, los restantes Estados miembros admiten que una factura ordinaria es un medio de prueba suficiente con arreglo al apartado 4 del artículo 6 de la Directiva 69/169.[10]

12. Basándose en las consideraciones precedentes, llego a la conclusión de que el Reino de España está obligado a aceptar las facturas ordinarias como medio de prueba en el marco de la desgravación prevista en el artículo 6 de la Directiva 69/169. Hasta donde alcanzo a ver, no existe circunstancia alguna que se oponga a que las autoridades españolas pongan también a disposición de comerciantes y viajeros un formulario especial que éstos puedan utilizar si así lo desean como medio alternativo para ejercitar su derecho a la devolución. Así pues, la obligación de presentar una factura especial que España impone es contraria a la Directiva sólo en la medida en que excluya que una factura ordinaria pueda ser utilizada también como medio de prueba.

Conclusión

13. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que estime las pretensiones de la Comisión, es decir, que:

10 — Ningún dato permite pensar que esta situación se deba al hecho de que los Estados miembros exigen requisitos más severos que España en relación con las facturas ordinarias.

— Declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/169/CEE del Consejo, al exigir obligatoriamente y con carácter exclusivo la presentación de un formulario denominado «factura especial» sujeta a modelo oficial para obtener la devolución del IVA en régimen de viajeros, impidiendo la devolución a los viajeros que se hallen en posesión de una factura ordinaria debidamente conforme a la legislación nacional y a la Sexta Directiva IVA 77/388/CEE del Consejo.

— Condene en costas al Reino de España.