CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL CLAUS GULMANN

apresentadas em 12 de Maio de 1992 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. A Comissão propôs a presente acção contra o Reino de Espanha, nos termos do artigo 169.° do Tratado CEE, a fim de obter a declaração de que o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 6.°, n.° 4, da Directiva 69/169/CEE do Conselho, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes às franquias dos impostos sobre consumos específicos cobrados na importação no tráfego internacional de viajantes [1].

A Comissão alega ser contrário ao artigo 6.°, n.° 4, da directiva, condicionar o reembolso do IVA [2], aquando da *exportação* de mercadorias que os viajantes transportam nas suas bagagens pessoais, à apresentação de uma factura especial redigida num formulário-tipo especial, aprovado pelas autoridades.

2. Como já indica o título da Directiva 69/169, as suas disposições mais importantes dizem respeito às franquias dos impostos sobre o volume de negócios aquando da *importação* para os Estados-membros de mercadorias que os viajantes de países terceiros ou de outros Estados-membros trazem nas suas bagagens pessoais. Estas regras foram objecto de vários processos no Tribunal de Justiça e, por conseguinte, este Tribunal sabe que a franquia dos impostos se encontra submetida a um certo número de condições, incluindo a de que a franquia só é concedida para as mercadorias cujo valor não ultrapasse um determinado montante [3].

O artigo 6.° contém regras relativas ao reembolso dos impostos aquando da exportação de mercadorias transportadas por um viajante na sua bagagem pessoal quando se desloca para Estados terceiros ou para outros Estados-membros. O objectivo primordial destas disposições é o de evitar a «dupla tributação», ou seja, que um viajante tenha de pagar o IVA simultaneamente no país de exportação e no país de importação. Com efeito, tratando-se de exportações para outros Estados-membros, o reembolso do IVA na exportação, previsto no artigo 6.°, está limitado aos casos em que a directiva não autorize uma isenção na importação, v. o artigo 6.°, n.° 3, segundo parágrafo.

A directiva foi numerosas vezes modificada; o seu artigo 6.° foi alterado três vezes [4].

* Língua original: dinamarquês.

1 — JO L 133, p. 6; EE 09 F1 p. 19.

2 — A directiva regula simultaneamente as franquias do imposto sobre o volume de negócios e dos impostos sobre consumos específicos, mas o artigo 6.° da directiva, no final do seu n.° 2, exclui expressamente o desagravamento na exportação no que se refere aos impostos sobre consumos específicos.

3 — O Tribunal de Justiça interpretou a directiva, entre outros, no seu acórdão de 14 de Fevereiro de 1984, Rewe II (278/82, Recueil, p. 721).

4 — Segundo nos parece, é desejável estabelecer, de uma forma ou de outra, um texto coordenado da directiva. Este texto aumentaria a segurança jurídica dos cidadãos e melhoraria a efectiva aplicação da directiva nos Estados-membros.

O artigo 6.° tem actualmente a seguinte redacção:

«1. Os Estados-membros adoptarão as medidas adequadas para evitar a concessão de desagravamentos fiscais relativamente a entregas efectuadas a viajantes, cujo domicílio, residência habitual ou centro da actividade profissional se encontre situado num Estado-membro e que beneficiem do regime previsto na presente directiva.

2. Sem prejuízo do regime aplicável às vendas efectuadas nos balcões de venda sob o regime aduaneiro dos aeroportos e às vendas a bordo de aviões, os Estados-membros tomarão as medidas necessárias no que respeita às vendas no estádio do comércio a retalho de modo a permitir, nos casos e nas condições indicadas nos n.os 3 e 4, o desagravamento dos impostos sobre o volume de negócios relativamente às transmissões de mercadorias transportadas nas bagagens pessoais dos viajantes que saem de um Estado-membro. Não pode ser concedido qualquer desagravamento relativamente aos impostos sobre consumos específicos.

3. Relativamente aos viajantes cujo domicílio ou residência habitual se situe fora da Comunidade, cada Estado-membro tem a faculdade de estabelecer os limites e as condições de aplicação do desagravamento.

No que diz respeito aos viajantes cujo domicílio, residência habitual ou centro da actividade profissional se situe num Estado-membro, o desagravamento só será aceite em relação aos objectos cujo valor unitário, incluindo impostos, atinja um montante superior ao montante fixado no n.° 1 do artigo 2.°

Os Estados-membros têm a faculdade de excluir do âmbito do desagravamento os respectivos residentes.

4. O desagravamento está sujeito:

a) relativamente aos casos referidos no primeiro parágrafo do n.° 3, à apresentação de uma cópia de factura ou de um documento justificativo que a substitua, visado pela alfândega do Estado-membro de exportação, certificando a saída de mercadoria;

b) relativamente aos casos referidos no segundo parágrafo do n.° 3, à apresentação de uma cópia da factura ou de um documento justificativo que a substitua, visado pela alfândega do Estado-membro de importação definitiva ou por qualquer outra autoridade desse Estado-membro, competente em matéria de imposto sobre o volume de negócios, que prove que o imposto sobre o volume de negócios foi ou será aplicado.

5. Para efeitos da aplicação do disposto no presente artigo, entende-se por:

— domicílio...

— objecto...».

Na sua primeira versão, a directiva apenas continha a disposição que hoje constitui o seu n.° 1. Os n.os 2 a 5 foram introduzidos pela segunda Directiva 72/230/CEE do Conselho, de 12 de Junho de 1972[5]. Posteriormente, os n.os 2 e 3 foram alterados nalguns pontos pela terceira Directiva 78/1032/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1978[6], designadamente, de forma a obrigar os Estados-membros a concederem o desgravamento quando estão

5 — JO L 139, p. 28; EE 09 F1 p. 33.
6 — JO L 366, p. 28; EE 09 F1 p. 103.

preenchidas as condições indicadas nos n.os 3 e 4. Por fim, a Directiva 85/348/CEE do Conselho, de 8 de Julho de 1985, acrescentou uma condição de menor importância ao n.° 4, alínea b)[7].

3. É pacífico no presente processo que o Governo espanhol instituiu um regime que prevê que o desagravamento apenas pode ser obtido com a utilização de um formulário especial — que o Governo espanhol denominou de factura especial — que se pode obter dirigindo-se às autoridades espanholas competentes contra o pagamento de 25 PTA por exemplar.

4. O Governo espanhol alega que a utilização dessas facturas especiais garante que a administração fiscal dispõe do conjunto dos elementos pertinentes para tomar a sua decisão sempre que deva conceder o desagravamento e que a obrigação de utilizar o formulário em causa apenas apresenta vantagens para os viajantes que desejem beneficiar do reembolso do IVA, na medida em que essa utilização garante que o reembolso possa ser efectuado sem problema.

5. A Comissão não contesta que o formulário em causa não contém qualquer pedido de informações para além das que são adequadas para garantir que o reembolso possa ser efectuado.

Em contrapartida, a Comissão considera que o direito espanhol, ao impor obrigatoriamente a utilização desse formulário, que se torna, assim, o único meio de prova que pode ser utilizado quando um viajante deseja um desagravamento, contraria o artigo 6.°, n.° 4. A Comissão alega que resulta do artigo 6.°, n.° 4, que uma factura vulgar, que preencha as condições exigidas em matéria de facturas pela sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977[8], e pela legislação nacional em matéria de IVA, deve igualmente ser aceite como base para o reembolso do IVA.

6. O problema colocado é, contudo, simples. A sua solução encontra-se na interpretação do artigo 6.°, n.° 4. Esta disposição sujeita o desagravamento aquando da exportação para Estados terceiros a um visto emitido pelas autoridades alfandegárias do Estado-membro de exportação, certificando que a exportação foi efectivamente efectuada e, no que diz respeito à exportação para outros Estados-membros, a um visto de uma autoridade do Estado-membro de importação, certificando que a importação foi efectuada. Nos dois casos, o desagravamento está, além disso, sujeito à «apresentação de uma cópia de factura ou de um documento justificativo que a substitua».

7. O Governo espanhol sustenta que resulta da leitura das disposições conjugadas do artigo 22.°, n.° 3, alínea c), e n.° 8, da Sexta Directiva IVA do Conselho, que os Estados-membros têm a faculdade de estabelecerem condições específicas em matéria de facturas a utilizar no âmbito do funcionamento do regime do IVA. A este respeito, o Governo espanhol chama a atenção para o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça nos processos 123/87 e 330/87, Jeunehomme[9], em que o Tribunal de Justiça con-

7 — JO L 183, p. 24; EE 09 F2 p. 4.

8 — Relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir Sexta Directiva IVA do Conselho).

9 — Acórdão de 14 de Julho de 1988 (Colect., p. 4517).

siderou que as supramencionadas disposições da Sexta Directiva IVA do Conselho dão aos Estados-membros uma base jurídica que lhes permite exigir que as facturas a utilizar para o exercício do direito à dedução contenham outros elementos para além dos enunciados no artigo 22.°, n.° 3, alínea b), da directiva. Para o Governo espanhol, esta possibilidade também pode ser utilizada pelos Estados-membros para imporem condições específicas às facturas a utilizar para o desagravamento previsto na Directiva 69/169. A utilização de facturas especiais para beneficiar do desagravamento, justifica-se não apenas em virtude de estas facturas terem, na prática, por efeito facilitar a execução do desagravamento para o viajante mas também porque este formulário facilita o tratamento destes processos pela administração e porque contribui para evitar uma utilização fraudulenta do sistema de desagravamento.

8. Antes de mais, desejamos examinar brevemente a questão de saber se a Comissão tem razão em sustentar que a regra em litígio tem tais consequências que se pode considerar, à primeira vista, que é contrária ao artigo 6.°, n.° 4, interpretado à luz do objectivo da disposição referida. De seguida, veremos se é possível acolher o argumento do Governo espanhol segundo o qual a regra em litígio encontra a sua base jurídica nas disposições já referidas da Sexta Directiva IVA do Conselho.

9. Não duvidamos, a este respeito, de que pode ser útil para o viajante que deseje o reembolso do imposto que pagou, que o vendedor de uma mercadoria sujeita a este imposto utilize o formulário especial previsto para esse efeito quando passa a factura. Por outro lado, também não duvidamos de que a Comissão tem razão ao sustentar que a exigência da utilização exclusiva desta factura especial pode igualmente ter por consequência que os viajantes não possam obter o reembolso nos casos em que podem demonstrar, com a ajuda de uma factura vulgar, que satisfazem as condições materiais que lhes conferem esse direito. Parece evidente que, na prática, pode muito bem haver casos em que nem o comprador nem o vendedor estejam atentos à existência desta obrigação de utilizar facturas especiais ou que o vendedor, por uma razão ou outra, não tenha o formulário especial. Por conseguinte, não duvidamos que a exigência em litígio pode dificultar a execução do reembolso do IVA já pago, ao qual o viajante tem direito, em conformidade com o artigo 6.°, n.os 2 e 3. A condição imposta pelo Governo espanhol pode ter por consequência que o viajante venha a pagar o IVA tanto no país de exportação como no país de importação, o que é contrário ao objectivo do regime do reembolso introduzido pela Directiva 69/169.

10. É certo que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 22.°, n.° 3, alínea c), da Sexta Directiva IVA do Conselho dá aos Estados-membros uma base jurídica que lhes permite impor outras condições para além das que resultam directamente do artigo 22.°, relativamente ao conteúdo de uma factura. Não pensamos, porém, que esta base jurídica — que, de resto, as autoridades espanholas utilizaram para imporem obrigações que ultrapassam o conteúdo de uma factura vulgar — possa ser alargada de forma a dar aos Estados-membros o direito de imporem exigências especí-

ficas para além do que está previsto na directiva para as facturas que devem ser utilizadas como meio de prova, no âmbito do reembolso do IVA no tráfego internacional de viajantes. A interpretação mais natural do artigo 6.°, n.° 4, da Directiva 69/169, tendo em consideração o seu objectivo, é a de que os viajantes devem poder provar o seu direito ao reembolso do IVA também com uma factura vulgar.

11. Segundo nos parece, não se justifica examinar mais em concreto as diferenças que resultam da comparação entre uma factura vulgar e a factura especial. Como já afirmámos, é evidente que o formulário prevê o fornecimento de mais informações do que as que contém a factura vulgar e que estas informações suplementares são úteis quando há que proceder a um reembolso. Pelo contrário, o Governo espanhol não demonstrou que o reembolso do imposto não possa, na prática, ser efectuado com base numa factura vulgar nem que exista uma particular necessidade de utilizar um formulário especial com vista a evitar fraudes no sistema de reembolso previsto. Pode considerar-se que se demonstrou que uma factura vulgar é um meio de prova adequado e suficiente pela simples razão de, segundo as informações recolhidas pela Comissão, os outros Estados-membros admitirem que uma factura vulgar é um meio de prova suficiente, por força do artigo 6.°, n.° 4, da Directiva 69/169 [10].

12. Do que precede, concluímos que o Reino de Espanha é obrigado a aceitar uma factura vulgar como meio de prova para efeitos do desagravamento previsto no artigo 6.° da Directiva 69/169. Além disso, e tanto quanto nos é dado ver, não existe qualquer elemento que impeça as autoridades espanholas de porem à disposição dos comerciantes e dos viajantes um formulário especial que estes possam optar por utilizar como uma base alternativa que lhes permita invocar o seu direito ao reembolso. Assim, a exigência de apresentação de uma factura especial imposta pela Espanha apenas é contrária à directiva na medida em que exclui que uma factura vulgar possa igualmente ser utilizada como meio de prova.

Conclusão

13. Por conseguinte, propomos que o Tribunal de Justiça dê provimento aos pedidos da Comissão, ou seja, que:

10 — Nenhum elemento indica que esta situação se deve ao facto de os outros Estados-membros imporem condições mais severas do que a Espanha relativamente às facturas vulgares.

— declare que, ao exigir com carácter obrigatório e a título exclusivo a apresentação de um formulário denominado «factura especial», conforme com um modelo oficial, para obtenção do desagravamento do IVA no tráfego internacional de viajantes, impedindo assim o exercício deste direito pelos viajantes portadores de uma factura vulgar conforme com a legislação espanhola e com a Sexta Directiva IVA 77/388/CEE do Conselho, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 69/169/CEE do Conselho, e

— condene o Reino de Espanha nas despesas.