tence limitée qui leur est reconnue par les dispositions mêmes de la directive, ne peuvent se fonder sur aucune de ses dispositions pour exiger un document justificatif spécial alors que l'article 6, paragraphe 4, de la directive impose seulement la présentation d'une facture ou d'une pièce justificative en tenant lieu. D'autre part, l'exigence visée dépasse la limite de ce qu'autorise l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive précitée au vu des nécessités du contrôle de la perception de la taxe et elle est de nature à rendre très difficile l'exercice du droit à détaxation et à entraîner des doubles impositions alors que la finalité des dispositions en cause est précisément de les éviter.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-96/91 *

I — Cadre du litige et procédure précontentieuse

1. *La réglementation communautaire*

La directive 69/169/CEE du Conseil, du 28 mai 1969, concernant l'harmonisation des dispositions législatives, réglementaires et administratives relatives aux franchises des taxes sur le chiffre d'affaires et des accises perçues à l'importation dans le trafic international de voyageurs (JO L 33, p. 6, ci-après « directive »), a prévu l'application d'une franchise de TVA pour l'importation des marchandises contenues dans les bagages personnels des voyageurs pour autant qu'il s'agit d'importations dépourvues de tout caractère commercial et que leur valeur ne dépasse pas certaines limites qui diffèrent selon qu'il s'agit de trafic intracommunautaire ou de trafic de voyageurs entre pays tiers et la Communauté. Cette directive prescrivait, dans son article 6, que les États membres devaient prendre des mesures appropriées pour éviter que des détaxations à l'exportation ne soient accordées aux bénéficiaires de la franchise à l'importation.

Ce régime de prohibition des détaxations à l'exportation a été progressivement libéralisé en raison des difficultés techniques qu'il posait et afin d'éviter les cas de double imposition. Ainsi, l'article 4 de la directive 72/230/CEE du Conseil, du 12 juin 1972 (JO L 139, p. 28), a offert aux États membres la faculté d'accorder dans certaines conditions, en ce qui concerne les ventes au stade du commerce de détail, la détaxation des taxes sur le chiffre d'affaires pour les marchandises à emporter dans les bagages personnels des voyageurs qui sortent d'un État membre. Puis l'article 3 de la directive 78/1032/CEE du Conseil, du 19 décembre 1978 (JO L 366, p. 28), a transformé cette faculté en obligation pour les États.

* Langue de procédure: l'espagnol.

En définitive, dans sa rédaction actuelle, résultant de ces différents textes et d'une précision supplémentaire apportée par l'article 1er, paragraphe 3, de la directive 85/348/CEE du Conseil, du 8 juillet 1985 (JO L 183, p. 24), l'article 6 de la directive fixe dans trois de ses paragraphes le régime de détaxation à l'exportation pour les livraisons de marchandises à emporter dans les bagages personnels des voyageurs qui sortent d'un État membre.

Le paragraphe 2 de cet article impose aux États membres une obligation de résultat qui consiste à autoriser cette détaxation dans les conditions prévues aux paragraphes 3 et 4.

En vertu du paragraphe 3, cette détaxation est admise dans des limites qui diffèrent selon les voyageurs:

— pour ceux dont le domicile ou la résidence habituelle est situé hors de la Communauté, chaque État membre a la faculté d'établir ces limites;

— pour ceux dont le domicile, la résidence habituelle ou le centre de l'activité professionnelle est situé dans un État membre, la détaxation n'est admise que pour les objets dont la valeur dépasse le montant de la franchise fixée dans le cadre du trafic intracommunautaire de voyageurs, étant précisé que cette franchise a été fixée à 390 écus par la directive 88/664/CEE du Conseil, du 21 décembre 1988 (JO L 382, p. 41);

— les États membres ont la faculté d'exclure leurs résidents de la détaxation.

Enfin, le paragraphe 4 prévoit que la détaxation est subordonnée:

a) pour les voyageurs domiciliés dans un pays tiers, à la présentation d'un exemplaire de la facture ou d'une pièce justificative en tenant lieu, revêtu du visa de la douane de l'État membre de l'exportation certifiant la sortie de la marchandise;

b) pour les voyageurs domiciliés dans un État membre, à la présentation d'un même document revêtu du visa de la douane de l'État membre de l'importation définitive ou d'une autorité de cet État membre compétente en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, prouvant que la taxe a été ou sera appliquée.

2. *La réglementation nationale*

Les dispositions espagnoles qui s'appliquent en cette matière sont contenues dans l'article 9 de la loi 30/85, du 2 août 1985, relative à la taxe sur la valeur ajoutée et dans plusieurs articles du règlement pris pour l'application de cette loi par le décret royal 2028/85 du 30 octobre 1985.

En vertu de l'article 15 de ce règlement, la détaxation de la TVA perçue en régime voyageurs est subordonnée à l'utilisation d'un formulaire intitulé « facture spéciale », qui doit être conforme au modèle officiel approuvé par le ministère de l'Économie et des Finances.

Selon l'article 86 du même règlement, tel que modifié par l'article 6 du décret royal 2105/86, du 25 septembre 1986, la détaxation à l'exportation est subordonnée à la délivrance par l'assujetti qui effectue la livraison des biens d'une facture conforme à un modèle officiel.

Les modèles de factures ont été déterminés par l'arrêté ministériel du 20 décembre 1985 puis par l'arrêté ministériel du 5 décembre 1986, qui a précisé les caractéristiques que doit comporter le document exigé pour la détaxation de la TVA perçue à l'exportation de biens emportés par les voyageurs.

3. *Procédure précontentieuse*

Estimant qu'il était incompatible avec le droit communautaire de rendre obligatoire, à titre exclusif, un document spécial conforme à un modèle officiel, sans lequel le droit à la détaxation de la TVA perçue en régime voyageurs ne peut être exercé, la Commission a adressé au gouvernement espagnol, le 29 mai 1989, une lettre de mise en demeure lui demandant de bien vouloir présenter ses observations à ce sujet dans les conditions prévues à l'article 169 du traité.

Les autorités espagnoles ont répondu le 21 novembre 1989 par la transmission d'un rapport concluant à ce que l'exigence d'une facture spéciale conforme à un modèle officiel pour la détaxation de la TVA dans le trafic de voyageurs n'enfreignait pas les dispositions communautaires d'harmonisation de ladite imposition.

Après avoir examiné ces arguments, la Commission, concluant toujours à l'infraction, a décidé d'émettre l'avis motivé prévu à l'article 169, précité, du traité, avis qui a été notifié au royaume d'Espagne le 2 juillet 1990.

Les autorités espagnoles, après avoir demandé, le 5 juillet 1990, une prorogation du délai qui leur avait été accordé pour formuler leurs observations, ont finalement présenté celles-ci, le 16 octobre 1990, dans une lettre maintenant les conclusions selon lesquelles la mesure contestée par la Commission n'était pas contraire au droit communautaire.

II — Procédure écrite et conclusions des parties

Le recours de la Commission a été enregistré au greffe de la Cour le 20 mars 1991.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable. Il a été, toutefois, demandé aux parties de produire les textes pertinents de la législation et de la réglementation espagnoles afférents aux modalités de facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

La *Commission* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— constater que, en exigeant obligatoirement et à titre exclusif la présentation d'un formulaire intitulé « facture spéciale », conforme à un modèle officiel pour l'obtention de la détaxation de la TVA dans le trafic international de voya-

geurs, empêchant ainsi l'exercice de ce droit par les voyageurs en possession d'une facture ordinaire dûment conforme à la législation espagnole et à la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, le royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive 69/169;

— condamner le royaume d'Espagne aux dépens de l'instance.

Le *royaume d'Espagne* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— rejeter le recours comme non fondé;

— condamner la Commission aux dépens.

III — Moyens et arguments des parties

La *Commission* considère que la réglementation espagnole subordonnant la détaxation de la TVA en régime voyageurs à l'utilisation d'un document spécial conforme à un modèle officiel est contraire à la règle fixée à l'article 6, paragraphe 4, de la directive, qu'elle restreint, en violation de la finalité de cette directive, l'exercice d'un droit consacré par le législateur communautaire et qu'elle est totalement disproportionnée avec l'objectif qu'elle est supposée poursuivre.

L'article 6, paragraphe 4, de la directive subordonnant seulement la détaxation « à la présentation d'un exemplaire de la facture ou d'une pièce justificative en tenant lieu », un État membre ne peut, en effet, établir une réglementation refusant le bénéfice de la détaxation aux voyageurs qui seraient détenteurs d'une facture ordinaire ou d'une pièce justificative en tenant lieu mais ne pourraient présenter un document spécial conforme à un modèle officiel.

L'objectif fondamental de la directive étant de faciliter le trafic de voyageurs en simplifiant progressivement les contrôles aux frontières et le but précis des dispositions en cause étant de parvenir à une harmonisation du régime des détaxations accordées au stade du commerce de détail afin d'éviter les cas de double imposition, une telle réglementation ne peut être admise, dans la mesure où elle complique l'obtention de la détaxation et risque d'aboutir à une double imposition sur le territoire de la Communauté.

A cet égard, la Commission soutient, en se référant à l'arrêt de la Cour du 14 février 1984, Rewe-Handelsgesellschaft e.a., point 31 (278/82, Rec. p. 759), que le régime mis en place par la directive revêtant un caractère exhaustif, il ne reste aux États membres qu'une compétence limitée qui doit s'exercer en conformité avec les dispositions et la finalité de cette directive.

S'il est vrai que, en vertu de l'article 22 de la directive 77/388 (JO L 145, p. 1, ci-après « sixième directive »), les États membres disposent de certains pouvoirs pour définir les obligations auxquelles doivent se conformer les assujettis à la TVA, ces pouvoirs trouvent nécessairement leurs limites dans les règles fixées par le droit communautaire. Ainsi, dans son arrêt du 14 juillet 1988, Jeunehomme e.a., points 16 et 17 (123/87 et 330/87, Rec. p. 4537), la Cour a dit pour droit que les États membres

ont la faculté de prévoir des mentions supplémentaires sur la facture telle que prévue par la sixième directive, mais que l'exigence de ces mentions « doit être limitée à ce qui est nécessaire pour assurer la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et son contrôle par l'administration fiscale » et qu'en outre « de telles mentions ne doivent pas, par leur nombre ou leur technicité, rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction ».

Selon la Commission, si la compétence du royaume d'Espagne pour imposer certaines formalités et conditions en matière de facturation n'est pas contestable, il ne peut limiter l'exercice par le voyageur du droit à la détaxation qui lui est reconnu par le droit communautaire en imposant des conditions techniques contraires à la directive 69/169 et allant au-delà de ce qui est strictement nécessaire. Or, l'exigence d'une facture spéciale est disproportionnée avec l'objectif de contrôle pour éviter la fraude que prétend poursuivre le gouvernement espagnol.

La Commission fait observer, à cet égard, que toute facture ordinaire émise conformément à la sixième directive et à la législation espagnole permet aux autorités fiscales ou douanières de procéder à toutes les vérifications nécessaires à cette fin. Une telle facture doit, en effet, comporter les mentions suivantes: description et prix des biens, taux de la taxe et montant correspondant, noms et adresses du vendeur et de l'acheteur, date et lieu d'émission de la facture ainsi que son numéro et sa série. Par ailleurs, l'exercice du droit à détaxation de la TVA par le voyageur oblige celui-ci, selon le droit espagnol, à s'adresser à la douane pour obtenir un cachet de sortie de la facture, ce qui signifie que les autorités douanières peuvent vérifier chacune des mentions ainsi exigées.

L'affirmation du gouvernement espagnol selon laquelle l'exigence d'une facture spéciale ne restreint pas le droit à la détaxation dès lors que les assujettis peuvent obtenir sans aucune difficulté ni limitation les formulaires correspondants est contraire à la réalité. La Commission fait valoir, en effet, que le voyageur peut se trouver privé de son droit à détaxation si l'assujetti ne possède pas ou plus de facture spéciale, étant d'ailleurs précisé que ledit voyageur n'a même pas la possibilité d'obtenir un tel document à la douane.

Au surplus, une telle mesure risque d'aboutir, selon la Commission, à la fois à une double imposition sur le territoire de la Communauté et à des détournements de trafic commercial à l'intérieur d'un État. D'une part, les voyageurs résidant dans d'autres États membres et venant d'Espagne sont obligés de déclarer dans l'État d'importation définitive les biens dont la valeur excède la limite de la franchise et d'acquitter ainsi la TVA deux fois s'ils n'ont pu obtenir la détaxation à l'exportation. D'autre part, les petits commerçants et établissements de certaines localités où il est plus difficile de se procurer les formulaires officiels peuvent se trouver amenés à perdre de ce fait une partie de leur clientèle au profit des autres.

Enfin, la Commission rappelle que les autres États membres admettent, pour certains après qu'elle a engagé à leur encontre une procédure au titre de l'article 169 du traité, le remboursement de la TVA conformément aux dispositions de la directive, c'est-à-dire,

sur présentation par le voyageur soit de la facture ordinaire, soit, le cas échéant, d'une pièce justificative en tenant lieu.

Le *royaume d'Espagne* admet que la directive 69/169 impose aux États une obligation de résultat qui consiste à autoriser, dans les cas et conditions qu'elle prévoit, la détaxation des taxes sur le chiffre d'affaires pour les marchandises à emporter dans les bagages personnels des voyageurs qui sortent d'un État membre. Mais il soutient qu'il ne méconnaît nullement une telle obligation.

Le gouvernement espagnol fait valoir que la sixième directive, dont il rappelle le caractère fondamental en matière d'harmonisation des dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée, reconnaît aux États membres le pouvoir de fixer certaines règles nécessaires au contrôle de la perception de la taxe. A cet égard, il se réfère, comme la Commission, à l'arrêt de la Cour du 14 juillet 1988, Jeunehomme, précité, qui a précisé dans quelles limites devait s'exercer cette compétence reconnue aux États.

Pour le royaume d'Espagne, la réglementation querellée par la Commission ne dépasse nullement les limites ainsi fixées par le droit communautaire.

Selon lui, en effet, le modèle de facture imposé ne peut être regardé comme une condition technique faisant obstacle à l'exercice effectif du droit à détaxation. Ce modèle, qui a seulement pour objet de faciliter la vérification que les conditions exigées pour la naissance du droit au remboursement sont remplies, détermine à cette fin des mentions devant figurer sur la facture et non les conditions elles-mêmes.

Dès lors que tout commerçant peut et doit se procurer de tels formulaires dans des conditions analogues à celles prévues en matière de déclaration et liquidation de TVA, l'exigence de ce modèle de facture ne peut être tenue pour excessive et de nature à rendre pratiquement impossible l'exercice du droit à remboursement ou à détaxation.

Au contraire, le gouvernement espagnol considère que l'utilisation de ce document officiel permet d'éviter l'absence d'indication, par ignorance ou par erreur, de certaines données indispensables à la reconnaissance de ce droit, absence qui entraînerait immanquablement un refus opposé au voyageur n'ayant pas fourni toutes les indications nécessaires.

IV — Réponses à la demande de production de pièces

La *Commission* a produit les textes suivants:

— articles 67, 157 et 158 de la loi 30/85, du 20 août 1985, instituant la taxe sur la valeur ajoutée;

— articles 15 et 86 du décret royal du 30 octobre 1985 portant règlement de la taxe sur la valeur ajoutée;

— article 3 du décret royal du 18 décembre 1985 relatif à l'obligation d'établir et de délivrer des factures;

— le modèle de facture pour le régime spécial de détaxation à l'exportation dans le trafic international de voyageurs, approuvé par arrêté du 5 décembre 1986.

Le *royaume d'Espagne* a produit les textes suivants:

— texte intégral du décret royal du 30 octobre 1985 portant règlement de la taxe sur la valeur ajoutée;

— arrêtés des 20 décembre 1985 et 5 décembre 1986 approuvant respectivement divers modèles de factures et le modèle de facture pour le régime spécial de détaxation à l'exportation dans le trafic international de voyageurs;

— le modèle de facture approuvé par l'arrêté du 5 décembre 1986.

F. Grévisse
Juge rapporteur