SENTENZA DELLA CORTE
9 giugno 1992 *

Nella causa C-96/91,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor Daniel Calleja y Crespo, membro del servizio giuridico, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il signor Roberto Hayder, rappresentante del servizio giuridico, Centre Wagner, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Regno di Spagna, rappresentato dal signor Alberto José Navarro Gonzales, direttore generale del coordinamento giuridico ed istituzionale comunitario, e dalla signora Gloria Calvo Díaz, avvocato dello Stato, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso la sede dell'ambasciata di Spagna, 4-6, boulevard Emmanuel Servais,

convenuto,

avente ad oggetto un ricorso inteso a far dichiarare che il Regno di Spagna, richiedendo obbligatoriamente e a titolo esclusivo la presentazione di un modulo intitolato « fattura speciale », conforme ad un modello ufficiale, per l'ottenimento dello sgravio dall'imposta sul valore aggiunto nel traffico internazionale dei viaggiatori, impedendo così l'esercizio di tale diritto da parte dei viaggiatori in possesso di una fattura ordinaria debitamente conforme alla normativa spagnola ed alla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono in forza della direttiva del Consiglio 28 maggio 1969, 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 (GU L 133, pag. 6),

* Lingua processuale: lo spagnolo.

LA CORTE,

composta dai signori R. Joliet, presidente di sezione, facente funzione di presidente, F. Grévisse e P. J. G. Kapteyn, presidenti di sezione, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco e M. Zuleeg, giudici,

avvocato generale: C. Gulmann
cancelliere: D. Triantafyllou, amministratore

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 7 aprile 1992,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 maggio 1992,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto depositato in cancelleria il 20 marzo 1991 la Commissione delle Comunità europee ha presentato, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CEE, un ricorso inteso a far dichiarare che il Regno di Spagna, richiedendo obbligatoriamente ed a titolo esclusivo la presentazione di un modulo intitolato « fattura speciale » conforme ad un modello ufficiale, per l'ottenimento dello sgravio dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo l'« IVA ») nel traffico internazionale dei viaggiatori, impedendo così l'esercizio di questo diritto da parte dei viaggiatori in possesso di una fattura ordinaria debitamente conforme alla normativa spagnola ed alla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposte sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo « sesta direttiva ») è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono ai sensi della direttiva del Consiglio 28 maggio 1969, 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 (GU L 133, pag. 6, in prosieguo la « direttiva »).

2 La Commissione ritiene che l'obbligo così imposto dalla normativa spagnola, contenuto negli artt. 15 e 86 del regio decreto 30 ottobre 1985, n. 2028, l'ultimo dei quali è stato modificato dall'art. 6 del regio decreto 25 settembre 1986, n. 2105, e nel decreto ministeriale 20 dicembre 1985, modificato dal decreto ministeriale 5 dicembre 1986, sia incompatibile con le disposizioni dell'art. 6 della direttiva, nella loro formulazione quale risulta a seguito delle modifiche apportate dalla seconda direttiva del Consiglio 12 giugno 1972, 72/230/CEE (GU L 139, pag. 28), dalla terza direttiva del Consiglio 19 dicembre 1978, 78/1032/CEE (GU L 366, pag. 28), e dalla direttiva del Consiglio 8 luglio 1985, 85/348/CEE (GU L 183, pag. 24).

3 Per una più dettagliata esposizione delle disposizioni comunitarie e nazionali pertinenti, dello svolgimento del procedimento nonché dei mezzi e argomenti delle parti, si rinvia alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono ripresi qui di seguito solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

4 Occorre anzitutto ricordare che la direttiva 69/169 ha previsto, agli artt. 1 e 2, l'applicazione di una franchigia dall'IVA per l'importazione di merci contenute nei bagagli personali dei viaggiatori laddove si tratta di importazioni prive di ogni carattere commerciale e il loro valore non supera taluni limiti che differiscono a seconda che si tratti di traffico tra i paesi terzi e la Comunità o di traffico tra gli Stati membri. Questa direttiva prevedeva, all'art. 6, che gli Stati membri dovevano adottare misure appropriate per evitare che sgravi fiscali all'esportazione fossero concessi ai beneficiari della franchigia all'importazione.

5 A causa delle difficoltà tecniche sollevate dall'applicazione di questo art. 6 e al fine di evitare i casi di doppia imposizione, è stato progressivamente definito un regime di sgravio fiscale all'esportazione nella fase del commercio al dettaglio. Pertanto, l'art. 4 della direttiva 72/230, sopra menzionata, ha offerto agli Stati membri la facoltà di concedere a talune condizioni, per quanto riguarda le vendite nella fase del commercio al dettaglio, lo sgravio dalle imposte sulla cifra d'affari per le merci da trasportare nei bagagli personali dei viaggiatori che escono da uno Stato membro. L'art. 3 della direttiva 78/1032, sopra menzionata, ha poi trasformato questa facoltà in un obbligo per gli Stati.

6 Nella sua formulazione attuale, risultante da questi differenti testi e da una precisazione supplementare apportata dall'art. 1, n. 3, della direttiva 85/348, sopra menzionata, l'art. 6 della direttiva contiene cinque paragrafi, di cui tre contengono le seguenti disposizioni:

« 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 ».

7 La Commissione ritiene che la normativa spagnola che subordina lo sgravio fiscale dell'IVA in regime viaggiatori all'utilizzo di un documento speciale conforme ad un modello ufficiale sia incompatibile con la regola fissata all'art. 6, n. 4, della direttiva che subordina lo sgravio fiscale solo « alla presentazione di un esemplare della fattura o di un documento giustificativo che lo sostituisca ». Essa ritiene che questa regolamentazione limiti, in violazione della finalità della direttiva, l'esercizio di un diritto sancito dal legislatore comunitario, che essa sia sproporzionata rispetto all'obiettivo di controllo che dovrebbe perseguire e che rischi di pervenire, tra le altre conseguenze, ad una doppia imposizione sul territorio della Comunità.

8 Il Regno di Spagna sostiene che la sesta direttiva, di cui ribadisce il carattere fondamentale in materia di armonizzazione delle disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto, riconosce agli Stati membri il potere di fissare talune regole necessarie al controllo della riscossione dell'imposta, in particolare per quanto riguarda le modalità di fatturazione. Esso sostiene che la normativa impugnata dalla Commissione, che ha soltanto per oggetto di facilitare il controllo delle condizioni richieste dalla direttiva per il sorgere del diritto allo sgravio fiscale, non superi i limiti così fissati dal diritto comunitario e non violi affatto l'obbligo di risultato imposto agli Stati dalla direttiva.

9 Questo argomento non può essere accolto.

10 Secondo la costante giurisprudenza della Corte, gli Stati membri, nella materia coperta dalla direttiva 69/169, conservano la sola competenza limitata che è loro

riconosciuta dalle stesse disposizioni della direttiva e di quelle che l'hanno modificata (sentenze 7 luglio 1981, causa 158/80, Rewe, Racc. pag. 1805, punto 36 della motivazione; 14 febbraio 1984, causa 278/82, Rewe, Racc. pag. 721, punto 31 della motivazione; 12 giugno 1990, causa C-158/88, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-2367, punto 7 della motivazione, e 6 dicembre 1990, causa C-208/88, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-4445, punto 7 della motivazione).

11 Ora, la direttiva non contiene alcuna disposizione che dà agli Stati membri la facoltà di richiedere, per l'applicazione dello sgravio fiscale alle merci da trasportare nei bagagli personali dei viaggiatori, un documento giustificativo speciale mentre l'art. 6, n. 4, già citato, impone solo la presentazione di una fattura o di un documento giustificativo che la sostituisca. Tale norma, che concretizza le modalità tecniche dell'esercizio del diritto allo sgravio fiscale, prevede chiaramente, infatti, una doppia possibilità per i viaggiatori che chiedono il beneficio del rimborso dell'imposta. Essa non può quindi essere interpretata nel senso che offre agli Stati membri un'opzione consentendo loro di limitare l'esercizio di questo diritto ai soli detentori di una fattura speciale.

12 È vero che la sesta direttiva, dal canto suo, nell'art. 22 dedicato agli obblighi dei debitore d'imposta nel regime interno e vertente, tra l'altro, sulle modalità di fatturazione, contiene una disposizione che consente agli Stati membri di imporre obblighi che non sono previsti dalla direttiva. Ai sensi del n. 8 di tale articolo infatti « gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi ». Ma questa facoltà, come ha precisato la Corte in una sentenza menzionata dalle due parti, può essere esercitata solo entro il limite di quanto è necessario per garantire la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e il suo controllo da parte degli uffici tributari, e le modalità di fatturazione imposte non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di detrazione previsto altrove (sentenza 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, Léa Jeunehomme, Racc. pag. 4517, punti 15-17 della motivazione).

13 Nella fattispecie, il requisito di una fattura speciale per beneficiare dello sgravio fiscale previsto dall'art. 6 della direttiva non è solo incompatibile con le disposizioni di questo articolo per i motivi indicati al punto 11 della presente sentenza. Un tale requisito supera anche il limite di quanto è necessario per il controllo della

riscossione dell'imposta ed è tale da rendere molto difficile l'esercizio del diritto allo sgravio fiscale e da comportare doppie imposizioni mentre la finalità delle disposizioni di cui è causa è precisamente di evitarle.

14 Come fa rilevare giustamente la Commissione, il combinato disposto delle norme relative alle modalità di fatturazione nel regime generale dell'IVA e di quelle che rendono obbligatorio il visto della dogana per ottenere il rimborso dell'imposta nel regime dei viaggiatori consente alle autorità competenti di esercitare un controllo effettivo delle condizioni di esercizio del diritto allo sgravio fiscale riconosciuto al viaggiatore, senza che sia necessario richiedere un documento giustificativo speciale. Secondo le prime di queste disposizioni, infatti, ogni fattura deve recare la maggior parte delle menzioni che figurano su questo documento, ad eccezione di quelle relative alla destinazione della merce acquistata e alla loro presentazione in dogana. Per quanto riguarda le seconde, esse obbligano precisamente il viaggiatore a presentare la merce acquistata o alla dogana di esportazione, se risiede in un paese terzo, o alla dogana d'importazione, se risiede in uno Stato membro della Comunità, al fine di ottenere il visto necessario per l'esercizio dello sgravio fiscale.

15 D'altra parte, dalla lettera stessa del preambolo della direttiva 78/1032, sopra menzionata, risulta che le modifiche apportate all'art. 6 della direttiva sono ispirate dal fine di armonizzare il regime degli sgravi fiscali concessi nella fase del commercio al dettaglio al fine di evitare i casi di doppia imposizione. Ora, l'impossibilità in cui possono trovarsi i viaggiatori che risiedono in altri Stati membri di ottenere lo sgravio fiscale in Spagna porta ad un doppia imposizione, sul territorio della Comunità, della merce il cui valore supera l'importo fissato per la franchigia e che deve essere assoggettata all'IVA nello Stato membro dell'importazione definitiva.

16 Infine, anche se, come sostiene il Regno di Spagna, ogni commerciante o, in generale ogni persona soggetta all'IVA può, se lo desidera, procurarsi senza alcuna difficoltà il modello ufficiale di fattura speciale imposto dalla normativa nazionale di cui trattasi, il viaggiatore interessato da parte sua non ha per niente la garanzia che gli sia rilasciata una fattura su questo modello ufficiale. Il soggetto passivo d'imposta può infatti non disporre del modello ufficiale o ritenere più semplice rilasciare una fattura ordinaria. In tal caso, l'esercizio da parte del viaggiatore del diritto allo sgravio fiscale è reso impossibile, contrariamente alla finalità della direttiva.

17 Occorre quindi constatare che, richiedendo obbligatoriamente ed a titolo esclusivo la presentazione di un modulo intitolato « fattura speciale », conforme ad un modello ufficiale, per l'ottenimento dello sgravio dall'imposta sul valore aggiunto nel traffico internazionale dei viaggiatori, impedendo così l'esercizio di questo diritto da parte dei viaggiatori in possesso di una fattura ordinaria debitamente conforme alla normativa spagnola ed alla sesta direttiva, il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono in forza della direttiva del Consiglio 28 maggio 1969, 69/169/CEE, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative la franchigia dalle imposte sulla cifra d'affari e dalle altre imposizioni indirette interne riscosse all'importazione nel traffico internazionale di viaggiatori.

Sulle spese

18 Ai sensi dell'art. 169, n. 2, del regolamento di procedura il soccombente è condannato alle spese. Il Regno di Spagna è risultato soccombente e va quindi condannato alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce:

1) **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'imposta sul valore aggiunto nel traffico internazionale di viaggiatori, impedendo così l'esercizio di questo diritto da parte dei viaggiatori in possesso di una fattura ordinaria debitamente conforme alla normativa spagnola ed alla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari ° Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono ai sensi della direttiva del Consiglio 28 maggio 1969, 69/169/CEE,**

relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative riguardanti la franchigia dalle imposte sulla cifra d'affari e dalle altre imposizioni indirette interne riscosse all'importazione nel traffico internazionale di viaggiatori.

2) Il Regno di Spagna è condannato alle spese.

Joliet Grévisse Kapteyn

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias Díez de Velasco Zuleeg

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 9 giugno 1992.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente facente funzione

R. Joliet