riconosciuta dalle disposizioni stesse della direttiva, non possono basarsi su alcuna delle sue disposizioni per richiedere un documento giustificativo speciale mentre l'art. 6, n. 4, della direttiva impone solo la presentazione di una fattura o di un documento giustificativo che la sostituisca. D'altra parte, il requisito di cui trattasi supera il limite autorizzato dall'art. 22, n. 8, della sesta direttiva sopra menzionata in considerazione delle necessità del controllo della riscossione dell'imposta ed è tale da rendere molto difficile l'esercizio del diritto allo sgravio e da comportare doppie imposizioni mentre la finalità delle disposizioni di cui trattasi è precisamente di evitarle.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nella causa C-96/91 *

I — Ambito della controversia e fase precontenziosa del procedimento

1. *La normativa comunitaria*

La 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 ricosse all'importazione nel traffico internazionale di viaggiatori (GU L 133, pag. 6, in prosieguo: la « direttiva »), ha previsto 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 qualsiasi carattere commerciale e il loro valore non supera taluni limiti che differiscono a seconda che si tratti di traffico intracomunitario o di traffico di viaggiatori tra paesi terzi e la Comunità. Questa direttiva prevedeva, all'art. 6, che gli Stati membri dovevano adottare misure appropriate per evitare che fossero concessi sgravi fiscali ai beneficiari della franchigia all'importazione.

Questo regime di divieto degli sgravi fiscali all'esportazione è stato progressivamente liberalizzato a causa delle difficoltà tecniche che poneva e al fine di evitare il caso di doppia imposizione. Pertanto, l'art. 4 della direttiva del Consiglio 12 giugno 1972, 72/230/CEE (GU L 139, pag. 28), 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. Poi l'art. 3 della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1978, 78/1032/CEE (GU L 366, pag. 28), ha trasformato tale facoltà in un obbligo per gli Stati.

* Lingua processuale: lo spagnolo.

In definitiva, nella sua formulazione attuale, risultante da questi differenti testi e da una precisazione supplementare apportata dall'art. 1, n. 3, della direttiva del Consiglio 8 luglio 1985, 85/348/CEE (GU L 183, pag. 24), l'art. 6 della direttiva fissa in tre suoi paragrafi il regime di sgravio fiscale all'esportazione per le forniture di merci da trasportare nei bagagli personali dei viaggiatori che escono da uno Stato membro.

Il n. 2 di tale articolo impone agli Stati membri un obbligo di risultato che consiste nell'autorizzare tale sgravio fiscale alle condizioni previste ai nn. 3 e 4.

Ai sensi dell'art. 3, tale sgravio è ammesso entro limiti che differiscono a seconda dei viaggiatori:

— per coloro che hanno il domicilio o la residenza abituale fuori della Comunità, ogni Stato membro ha la facoltà di fissare questi limiti;

— per coloro 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 supera l'importo della franchigia fissata nell'ambito del traffico intracomunitario dei viaggiatori, con la precisazione che tale franchigia è stata fissata a 390 ECU dalla direttiva del Consiglio 21 dicembre 1988, 88/664/CEE (GU L 382, pag. 41);

— gli Stati membri hanno la facoltà di escludere dagli sgravi fiscali i loro residenti.

Infine, il n. 4 prevede che lo sgravio fiscale è subordinato:

a) per i viaggiatori domiciliati in uno Stato membro, 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 viaggiatori domiciliati in uno Stato membro, 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 altra sua autorità competente per le imposte sulla cifra d'affari, che dimostri che l'imposta è stata o sarà applicata.

2. *La normativa nazionale*

Le disposizioni spagnole che si applicano in tale materia sono contenute nell'art. 9 della legge 2 agosto 1985, n. 30, relativa all'imposta sul valore aggiunto e in diversi articoli del regolamento adottato per l'applicazione di questa legge col regio decreto 30 ottobre 1985, n. 2028.

Ai sensi dell'art. 15 di questo regolamento, lo sgravio dell'IVA riscossa in regime viaggiatori è subordinato all'utilizzo di un modulo intestato « fattura speciale », che deve essere conforme al modello ufficiale approvato dal ministero dell'Economia e delle Finanze.

Ai sensi dell'art. 86 dello stesso regolamento, come modificato dall'art. 6 del regio decreto 25 settembre 1986, n. 2105, lo sgravio fiscale all'esportazione è subordinato al rilascio da parte del soggetto passivo che effettua la fornitura dei beni di una fattura conforme ad un modello ufficiale.

I modelli di fattura sono stati fissati col decreto ministeriale 20 dicembre 1985 e poi col decreto ministeriale 5 dicembre 1986, che ha precisato le caratteristiche che deve contenere il documento richiesto per lo sgravio dell'IVA riscossa all'esportazione di beni trasportati dai viaggiatori.

3. *La fase precontenziosa del procedimento*

Ritenendo che fosse incompatibile col diritto comunitario rendere obbligatorio, a titolo esclusivo, un documento speciale conforme ad un modello ufficiale, senza il quale il diritto allo sgravio dell'IVA riscossa in regime viaggiatori non può essere esercitato, la Commissione ha inviato al governo spagnolo, il 29 maggio 1989, una lettere di messa in mora con cui gli chiedeva di voler presentare le sue osservazioni al riguardo alle condizioni previste dall'art. 169 del Trattato.

Le autorità spagnole hanno risposto il 21 novembre 1989 trasmettendo una relazione in cui si concludeva nel senso che il requisito di una fattura speciale conforme ad un modello ufficiale per lo sgravio dell'IVA nel traffico di viaggiatori non violava le disposizioni comunitarie di armonizzazione di detta imposta.

Dopo aver esaminato questi argomenti, la Commissione, concludendo sempre per l'infrazione, ha deciso di emettere il parere motivato di cui all'art. 169 del Trattato, parere che è stato notificato al Regno di Spagna il 2 luglio 1990.

Le autorità spagnole, dopo aver chiesto, il 5 luglio 1990, una proroga del termine che era stato loro concesso per formulare le loro osservazioni, hanno infine presentato queste ultime il 16 ottobre 1990, con una lettera in cui si confermavano le conclusioni secondo cui la misura impugnata dalla Commissione non era incompatibile con il diritto comunitario.

II — Fase scritta del procedimento e conclusioni delle parti

Il ricorso della Commissione è stato registrato in cancelleria il 20 marzo 1991.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria. È stato tuttavia chiesto alle parti di presentare i testi pertinenti delle disposizioni legislative e regolamentari spagnole relative alle modalità di fatturazione in materia di imposta sul valore aggiunto.

La *Commissione* conclude che la Corte voglia:

— 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 dell'IVA 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, è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono ai sensi della direttiva 69/169;

— condannare il Regno di Spagna alle spese.

Il *Regno di Spagna* conclude che la Corte voglia:

— respingere il ricorso;

— condannare la Commissione alle spese.

III — Mezzi e argomenti delle parti

La *Commissione* ritiene che la normativa spagnola, che subordina lo sgravio dell'IVA in regime viaggiatori all'utilizzo di un documento speciale conforme ad un modello ufficiale, sia incompatibile con la regola fissata dall'art. 6, n. 4, della direttiva, che limita, in violazione delle finalità di questa direttiva, l'esercizio di un diritto consacrato dal legislatore comunitario e che essa sia del tutto sproporzionata rispetto all'obiettivo che dovrebbe perseguire.

Poiché l'art. 6, n. 4, della direttiva subordina lo sgravio fiscale solo « alla presentazione di un esemplare della fattura o di un documento giustificativo che la sostituisca », uno Stato membro non può infatti adottare una normativa che rifiuta il beneficio dello sgravio fiscale ai viaggiatori che sono detentori di una fattura ordinaria o di un documento giustificativo che la sostituisca ma non possono presentare un documento speciale conforme ad un modello ufficiale.

Poiché l'obiettivo fondamentale della direttiva è di facilitare il traffico di viaggiatori semplificando progressivamente i controlli alle frontiere ed il fine preciso delle disposizioni di cui trattasi è di pervenire ad un'armonizzazione del regime degli sgravi fiscali concessi nella fase del commercio al dettaglio al fine di evitare i casi di doppia imposizione, una tale normativa non può essere ammessa in quanto complica l'ottenimento dello sgravio fiscale e rischia di pervenire ad una doppia imposizione sul territorio della Comunità.

A tal riguardo, la Commissione sostiene, facendo riferimento alla sentenza della Corte 14 febbraio 1984, causa 278/82, Rewe-Handelsgesellschaft e a. (Racc. pag. 721, punto 31 della motivazione) che, poiché il regime istituito dalla direttiva riveste un carattere esauriente, agli Stati membri rimane solo una competenza limitata che deve esercitarsi in conformità alle disposizioni e alle finalità di questa direttiva.

Anche se ai sensi dell'art. 22 della direttiva 77/388 (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la « sesta direttiva »), gli Stati membri dispongono di taluni poteri per definire gli obblighi ai quali devono conformarsi i soggetti passivi dell'IVA, questi poteri trovano necessariamente i loro limiti nelle regole fissate dal diritto comunitario. Pertanto, in una sentenza 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, Jeunehomme e a. (Racc. pag. 4517, punti 16 e 17 della motivazione), la Corte ha dichiarato che gli Stati membri

hanno la facoltà di prevedere menzioni supplementari sulla fattura come prevista dalla sesta direttiva, ma il requisito di queste menzioni « deve tuttavia limitarsi a quanto necessario per garantire la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e il suo controllo da parte degli uffici tributari » e che inoltre « siffatte indicazioni non devono, per il loro numero e per la loro tecnicità, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di detrazione ».

Secondo la Commissione, anche se la competenza del Regno di Spagna per imporre talune formalità e condizioni in materia di fatturazione non è contestabile, esso non può limitare l'esercizio da parte del viaggiatore del diritto allo sgravio fiscale che gli è riconosciuto dal diritto comunitario imponendo condizioni tecniche incompatibili con la direttiva 69/169 e andando oltre quanto è strettamente necessario. Ora, il requisito di una fattura speciale è sproporzionato rispetto all'obiettivo di controllo per evitare la frode che intende perseguire il governo spagnolo.

La Commissione fa notare a tal riguardo che ogni fattura ordinaria emessa in conformità alla sesta direttiva e alla legislazione spagnola consente alle autorità fiscali o doganali di procedere a tutti i controlli necessari a tal fine. Una tale fattura deve infatti contenere le seguenti menzioni: descrizione e prezzi dei beni, aliquota dell'imposta e importo corrispondente, nomi e indirizzi del venditore e dell'acquirente, data e luogo di emissione della fattura nonché il suo numero e la sua serie. Per il resto, l'esercizio del diritto allo sgravio dell'IVA da parte del viaggiatore obbliga quest'ultimo, secondo il diritto spagnolo, a rivolgersi alla dogana per ottenere un timbro di uscita della fattura, il che significa che le autorità doganali possono verificare ciascuna delle menzioni così richieste.

L'affermazione del governo spagnolo, secondo cui il requisito di una fattura speciale non limita il diritto allo sgravio fiscale in quanto i soggetti passivi possono ottenere senza alcuna difficoltà né limitazione i moduli corrispondenti, è contraria alla realtà. La Commissione sostiene infatti che il viaggiatore può trovarsi privato del suo diritto allo sgravio fiscale se il soggetto passivo non possiede o non possiede più alcuna fattura speciale, con la precisazione che tale viaggiatore non ha nemmeno la possibilità di ottenere un siffatto documento in dogana.

Inoltre, una tale misura rischia di pervenire, secondo la Commissione, contemporaneamente ad una doppia imposizione sul territorio della Comunità ed a dirottamenti di traffico commerciale all'interno di uno Stato. Da un lato, i viaggiatori residenti in altri Stati membri e provenienti dalla Spagna sono obbligati a dichiarare nello Stato d'importazione definitiva i beni il cui valore supera il limite della franchigia e di versare l'IVA due volte se essi non hanno potuto ottenere lo sgravio fiscale all'esportazione. Dall'altro, i piccoli commercianti e le imprese di talune località in cui è più difficile procurarsi i moduli ufficiali possono trovarsi indotti perciò a perdere una parte della loro clientela a beneficio degli altri.

Infine, la Commissione ricorda che gli altri Stati membri — e taluni di essi solo dopo l'avvio nei loro confronti di un procedimento ai sensi dell'art. 169 del Trattato — ammettono il rimborso dell'IVA in conformità alle disposizioni della direttiva, cioè, su

presentazione da parte del viaggiatore della fattura ordinaria o eventualmente di un documento giustificativo che la sostituisca.

Il *Regno di Spagna* ammette che la direttiva 69/169 impone agli Stati un obbligo di risultato che consiste nell'autorizzare, nei casi e condizioni che essa prevede, lo sgravio fiscale dalle imposte sulla cifra d'affari per le merci da trasportare nei bagagli personali dei viaggiatori che escono da uno Stato membro. Ma esso ritiene di non violare affatto un tale obbligo.

Il governo spagnolo sostiene che la sesta direttiva, di cui ricorda 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. A tal riguardo esso fa riferimento, come la Commissione, alla sentenza della Corte 14 luglio 1988, Jeunehomme, già citata, che ha precisato entro quali limiti dovesse esercitarsi tale competenza riconosciuta agli Stati.

Per il Regno di Spagna, la normativa impugnata dalla Commissione non supera affatto i limiti così fissati dal diritto comunitario.

A suo parere infatti il modello di fattura imposto non può essere considerato come una condizione tecnica che faccia ostacolo all'esercizio effettivo del diritto allo sgravio fiscale. Questo modello, che ha solo per oggetto di facilitare la verifica che le condizioni richieste per la nascita del diritto al rimborso siano soddisfatte, determina a tal fine menzioni che devono figurare sulla fattura e non le condizioni stesse.

Poiché ogni commerciante può e deve procurarsi tali moduli in condizioni analoghe a quelle previste in materia di dichiarazione e liquidazione dell'IVA, il requisito di questo modello di fattura non può essere considerato eccessivo e tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio del diritto al rimborso o allo sgravio fiscale.

Per contro, il governo spagnolo ritiene che l'utilizzo di questo documento ufficiale consenta di evitare la mancanza di indicazioni, per ignoranza o per errore, di taluni dati indispensabili al riconoscimento di questo diritto, mancanza che comporterebbe immancabilmente un rifiuto opposto al viaggiatore che non ha fornito tutte le indicazioni necessarie.

IV — Risposte alla domanda di presentazione di documenti

La *Commissione* ha presentato i seguenti testi:

— artt. 67, 157 e 158 della legge 20 agosto 1985, n. 30, che istituisce l'imposta sul valore aggiunto;

— artt. 15 e 86 del regio decreto 30 ottobre 1985, recante regolamento dell'imposta sul valore aggiunto;

— art. 3 del regio decreto del 18 dicembre 1985, relativo all'obbligo di redigere e di rilasciare fatture;

— il modello di fattura per il regime speciale di sgravio fiscale all'esportazione del traffico internazionale di viaggiatori, approvato con decreto 5 dicembre 1986.

Il *Regno di Spagna* ha presentato i testi seguenti:

— testo integrale del regio decreto 30 ottobre 1985, recante il regolamento dell'imposta sul valore aggiunto;

— decreti 20 dicembre 1985 e 5 dicembre 1986 con cui si approvano rispettivamente i diversi modelli di fattura e il modello di fattura per il regime speciale di sgravio fiscale all'esportazione nel traffico internazionale di viaggiatori;

— il modello di fattura approvato col decreto 5 dicembre 1986.

F. Grévisse
Giudice relatore