SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 9 de junio de 1992 *

En el asunto C-96/91,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Daniel Calleja y Crespo, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Roberto Hayder, representante del Servicio Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por el Sr. Alberto José Navarro González, Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria, y por la Sra. Gloria Calvo Díaz, Abogado del Estado, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de España, 4-6, boulevard Emmanuel Servais,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/169/CEE del Consejo, de 28 de mayo de 1969, 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 (DO L 133, p. 6; EE 09/01, p. 19), al exigir obligatoriamente y con carácter exclusivo la presentación de un formulario denominado «factura especial», sujeta a modelo oficial, como requisito inexcusable para obtener la devolución del IVA en régimen de viajeros, impidiendo el ejercicio de dicho derecho a los viajeros que se hallen en posesión de una factura ordinaria debidamente conforme a la legislación española y a la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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),

* Lengua de procedimiento: español.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: R. Joliet, Presidente de Sala, en funciones de Presidente; F. Grévisse, P. J. G. Kapteyn, Presidentes de Sala; J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco y M. Zuleeg, Jueces;

Abogado General: Sr. C. Gulmann;
Secretario: Sr. D. Triantafyllou, administrador;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes de los representantes de las partes en la vista celebrada el 7 de abril de 1992;

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 12 de mayo de 1992;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 20 de marzo de 1991, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, con el fin de que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/169/CEE del Consejo, de 28 de mayo de 1969, 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 (DO L 133, p. 6; EE 09/01, p. 19; en lo sucesivo, «Directiva»), al exigir obligatoriamente y con carácter exclusivo la presentación de un formulario denominado «factura especial», sujeta a modelo oficial, como requisito inexcusable para obtener la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») en régimen de viajeros, impidiendo el ejercicio de dicho derecho a los viajeros que se hallen en posesión de una factura ordinaria debidamente conforme a la legislación española y a la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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»).

2 La Comisión considera que la obligación que impone la normativa española, recogida en los artículos 15 y 86 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre de 1985, este último artículo modificado por el artículo 6 del Real Decreto 2105/1986, de 25 de septiembre de 1986, y en la Orden Ministerial de 20 de diciembre de 1985, modificada por la Orden Ministerial de 5 de diciembre de 1986, es contraria a las disposiciones del artículo 6 de la Directiva, en la redacción que resulta de las modificaciones introducidas por la Segunda Directiva 72/230/CEE del Consejo, de 12 de junio de 1972 (DO L 139, p. 28; EE 09/01, p. 33), la Tercera Directiva 78/1032/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978 (DO L 366, p. 28; EE 09/01, p. 103), y la Directiva 85/348/CEE del Consejo, de 8 de julio de 1985 (DO L 183, p. 24; EE 09/02, p. 4).

3 Para una más amplia exposición de las disposiciones comunitarias y nacionales aplicables y del desarrollo del procedimiento, así como de los motivos y alegaciones de las partes, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo, sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

4 En primer lugar, procede recordar que la Directiva 69/169 previó, en sus artículos 1 y 2, la aplicación de una franquicia del IVA a la importación de mercancías contenidas en los equipajes personales de los viajeros, siempre que se tratase de importaciones sin carácter comercial y cuyo valor no sobrepasara ciertos límites que diferían según se tratase de tráfico entre países terceros y la Comunidad o de tráfico entre los Estados miembros. En su artículo 6, la Directiva establecía que los Estados miembros debían tomar las medidas apropiadas para evitar que se concedieran desgravaciones a la exportación a los beneficiarios de la franquicia a la importación.

5 Debido a las dificultades técnicas que planteaba la aplicación de este artículo 6 y con el fin de evitar los casos de doble imposición, se fue estableciendo progresivamente un régimen de desgravación a la exportación en la fase del comercio al por menor. Así, el artículo 4 de la citada Directiva 72/230 facultó a los Estados miembros para autorizar en determinadas condiciones, en lo que se refiere a las ventas en la fase del comercio al por menor, la desgravación de los impuestos sobre el volumen de negocios con respecto a las mercancías transportadas en el equipaje personal de los viajeros que saliesen de un Estado miembro. Más tarde, el artículo 3 de la citada Directiva 78/1032 transformó esta facultad en una obligación para los Estados.

6 En su redacción actual, que resulta de los diferentes textos citados y de la precisión adicional que añadió el apartado 3 del artículo 1 de la citada Directiva 85/348, el artículo 6 de la Directiva consta de cinco apartados, tres de los cuales contienen las disposiciones siguientes:

«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.»

7 La Comisión considera que la normativa española que subordina la devolución del IVA en régimen de viajeros a la utilización de un documento especial en modelo oficial es contraria a la norma que establece el apartado 4 del artículo 6 de la Directiva, la cual supedita la devolución solamente «a la presentación de un ejemplar de la factura o de un justificante que haga sus veces». Estima también que dicha normativa restringe, en contravención de la finalidad de la Directiva, el ejercicio de un derecho consagrado por el legislador comunitario, que es desproporcionada en relación con el objetivo que afirma perseguir y que, entre otras consecuencias, amenaza con provocar una doble imposición en el territorio de la Comunidad.

8 El Reino de España alega que la Sexta Directiva, la cual —recuerda— tiene carácter de norma básica en materia de armonización de las disposiciones relativas a los Impuestos sobre el Valor Añadido, reconoce a los Estados miembros la facultad de establecer ciertas disposiciones necesarias para controlar la percepción del impuesto, principalmente en lo relativo a las modalidades de facturación. Sostiene que la normativa impugnada por la Comisión, que no tiene otro objeto que el de facilitar la comprobación de que concurren las condiciones exigidas por la Directiva para el nacimiento del derecho a la devolución, no sobrepasa los límites marcados por el Derecho comunitario y no incumple en absoluto la obligación de resultado que la Directiva impone a los Estados miembros.

9 Esta argumentación no puede ser aceptada.

10 Es jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia que, en el ámbito que cubre la Directiva 69/169, los Estados miembros sólo conservan la competencia limitada

que les atribuyen las propias disposiciones de la Directiva y de aquéllas que la han modificado (sentencias de 7 de julio de 1981, Rewe, 158/80, Rec. p. 1805, apartado 36; de 14 de febrero de 1984, Rewe, 278/82, Rec. p. 721, apartado 31; de 12 de junio de 1990, Comisión/Irlanda, C-158/88, Rec. p. I-2367, apartado 7, y de 6 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, C-208/88, Rec. p. I-4445, apartado 7).

11 Ahora bien, la Directiva no contiene disposición alguna que conceda a los Estados miembros la facultad de exigir, para la aplicación de la desgravación de las mercancías contenidas en los equipajes personales de los viajeros, un documento justificativo especial, mientras que el apartado 4 del artículo 6, antes citado, sólo exige la presentación de una factura o de un justificante que haga sus veces. Dicho texto, que concreta las modalidades técnicas del ejercicio del derecho a la desgravación, prevé claramente, en efecto, dos posibilidades para los viajeros que soliciten la devolución del impuesto. Es imposible, pues, interpretarlo en el sentido de que ofrece a los Estados miembros una opción que les permita limitar el ejercicio de aquel derecho, circunscribiéndolo exclusivamente a quienes estén provistos de una factura especial.

12 Es cierto que la Sexta Directiva, por su parte, contiene en su artículo 22, que regula las obligaciones de los sujetos pasivos del IVA en régimen interior y que se refiere, entre otros extremos, a las modalidades de facturación, una disposición que permite a los Estados miembros establecer obligaciones no previstas por la Directiva. En efecto, según el tenor literal del apartado 8 de este artículo, «los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude». Pero dicha facultad, tal como especificó este Tribunal de Justicia en una sentencia citada por las dos partes, sólo puede ejercerse dentro de los límites de lo que resulte necesario para garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración Tributaria, y, por otra parte, las modalidades de facturación exigidas no deben hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción previsto por otras disposiciones (sentencia de 14 de julio de 1988, Léa Jeunehomme, asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517, apartados 15 a 17).

13 En el caso de autos, la exigencia de una factura especial para beneficiarse de la desgravación prevista en el artículo 6 de la Directiva no sólo es contraria a las disposiciones de este artículo por las razones indicadas en el apartado 11 de la presente sentencia, sino que además sobrepasa el límite de lo que es necesario para

controlar la percepción del impuesto y puede hacer muy difícil el ejercicio del derecho a la desgravación y suponer una doble imposición, mientras que la finalidad de las disposiciones de que se trata es precisamente evitarla.

14 Por una parte, como ha subrayado con razón la Comisión, las disposiciones relativas a las modalidades de facturación en el régimen general del IVA, en relación con las que exigen el visado de la aduana para obtener la devolución del impuesto en régimen de viajeros, permiten a las autoridades competentes someter a un control eficaz los requisitos de ejercicio del derecho a la desgravación que se reconoce a los viajeros, sin que resulte necesario exigir un documento justificativo especial. En efecto, según las disposiciones indicadas en primer lugar, toda factura debe contener la mayor parte de las menciones que figuran en dicho documento, con excepción de las relativas al destino de los bienes adquiridos y a la presentación de los mismos en la aduana. En cuanto a las disposiciones indicadas en segundo lugar, éstas obligan precisamente al viajero a presentar los bienes adquiridos, bien en la aduana de exportación si éste reside en un país tercero, bien en la aduana de importación si reside en un Estado miembro de la Comunidad, a fin de obtener el visado necesario para el ejercicio de la desgravación.

15 Por otra parte, de los propios términos utilizados en la exposición de motivos de la citada Directiva 78/1032 resulta que las modificaciones introducidas en el artículo 6 de la Directiva se realizaron con el objetivo de armonizar el régimen de las desgravaciones concedidas en la fase del comercio al por menor, para evitar así los casos de doble imposición. Ahora bien, el hecho de que los viajeros residentes en otros Estados miembros puedan verse en la imposibilidad de obtener la desgravación en España lleva a una doble imposición, en el territorio de la Comunidad, de los bienes cuyo valor supere el importe de la franquicia fijada y que deban soportar el IVA en el Estado miembro de la importación definitiva.

16 Por último, aunque sea cierto, como sostiene el Reino de España, que todo comerciante o, en general, todo sujeto pasivo del IVA puede obtener sin dificultad alguna, si lo desea, el modelo oficial de factura especial que exige la normativa nacional objeto del recurso, el viajero interesado no tiene garantía alguna de que se le expedirá una factura en dicho modelo oficial. En efecto, el sujeto pasivo puede carecer del modelo oficial o considerar más sencillo expedir una factura ordinaria. En tal caso resultará imposible que el viajero ejercite su derecho a la desgravación, contrariamente a la finalidad que persigue la Directiva.

17 Procede pues declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/169/CEE del Consejo, de 28 de mayo de 1969, 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, al exigir obligatoriamente y con carácter exclusivo la presentación de un formulario denominado «factura especial», sujeta a modelo oficial, como requisito inexcusable para obtener la devolución del IVA en régimen de viajeros, impidiendo el ejercicio de dicho derecho a los viajeros que se hallen en posesión de una factura ordinaria debidamente conforme a la legislación española y a la Sexta Directiva.

Costas

18 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos formulados por el Reino de España, procede condenarle en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

1) **Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/169/CEE del Consejo, de 28 de mayo de 1969, 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, al exigir obligatoriamente y con carácter exclusivo la presentación de un formulario denominado «factura especial», sujeta a modelo oficial, como requisito inexcusable para obtener la devolución del IVA en régimen de viajeros, impidiendo el ejercicio de dicho derecho a los**

viajeros que se hallen en posesión de una factura ordinaria debidamente conforme a la legislación española y a la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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.

2) Condenar en costas al Reino de España.

Joliet Grévisse Kapteyn

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias Díez de Velasco Zuleeg

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 9 de junio de 1992.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de Sala
en funciones de Presidente

R. Joliet