disposiciones de la Directiva, no pueden basarse en ninguna de las disposiciones de ésta para exigir un documento justificativo especial, mientras que el apartado 4 del artículo 6 de la Directiva sólo exige la presentación de una factura o de un justificante que haga sus veces. Por otra parte, el requisito que se examina sobrepasa los límites de lo que autoriza el apartado 8 del artículo 22 de la Sexta Directiva antes citada con vistas a 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.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-96/91 *

I. Marco del litigio y procedimiento administrativo previo

1. *Normativa comunitaria*

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»), previó 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 de viajeros intracomunitarios o entre países terceros y la Comunidad. La Directiva establecía, en su artículo 6, 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.

Dicho régimen de prohibición de las desgravaciones a la exportación se fue liberalizando progresivamente debido a las dificultades técnicas que planteaba y con el fin de evitar los casos de doble imposición. Así, el artículo 4 de la Directiva 72/230/CEE del Consejo, de 12 de junio de 1972 (DO L 139, p. 28; EE 09/01, p. 33) facultó a los Estados miembros, en lo que se refiere a las ventas en la fase del comercio al por menor, para autorizar en determinadas condiciones 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 Directiva 78/1032/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978 (DO L 366, p. 28; EE 09/01, p. 103), transformó esta facultad en una obligación para los Estados.

* Lengua de procedimiento: español.

En definitiva, 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 Directiva 85/348/CEE del Consejo, de 8 de julio de 1985 (DO L 183, p. 24; EE 09/02, p. 4), el artículo 6 de la Directiva regula en tres de sus apartados el régimen de la desgravación a la exportación de las mercancías transportadas en el equipaje personal de los viajeros que salgan de un Estado miembro.

El apartado 2 de este artículo impone a los Estados miembros una obligación de resultado de autorizar dicha desgravación en las condiciones previstas en los apartados 3 y 4.

Con arreglo al apartado 3, se admite la desgravación dentro de unos límites que se diferencian según los viajeros:

— Para aquéllos cuyo domicilio o residencia habitual esté situado fuera de la Comunidad, cada Estado miembro está facultado para establecer los límites.

— Para aquéllos cuyo domicilio, residencia habitual o centro de actividad profesional esté situado en un Estado miembro, la desgravación sólo se admite respecto de los objetos cuyo valor supere el importe de la franquicia fijada en el ámbito del tráfico intracomunitario de viajeros; la Directiva 88/664/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1988 (DO L 382, p. 41), fijó dicha franquicia en 390 ECU.

— Los Estados miembros están facultados para excluir de la desgravación a sus residentes.

Por último, el apartado 4 indica que la desgravación se subordina:

a) Para los viajeros domiciliados en un país tercero, 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) Para los viajeros domiciliados en un Estado miembro, a la presentación de ese mismo documento con el visado de la aduana del Estado miembro de la importación definitiva o de otra autoridad de ese Estado miembro, competente en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, que pruebe que el impuesto ha sido o será aplicado.

2. *Normativa nacional*

Las disposiciones españolas vigentes en esta materia están recogidas en el artículo 9 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto de 1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en varios artículos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 2028/1985 de 30 de octubre de 1985.

Con arreglo al artículo 15 de este Reglamento, para la exención del IVA soportado en régimen de viajeros se exige la utilización de un formulario denominado «factura especial» que deberá ser ajustado al modelo oficial aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Según el artículo 86 del mismo Reglamento, en su versión modificada por el artículo 6 del Real Decreto 2105/1986, de 25 de septiembre de 1986, la devolución en la exportación está sujeta al requisito de que el sujeto pasivo que efectúe la entrega de los bienes expida una factura sujeta a modelo oficial.

Los modelos de factura fueron aprobados por la Orden Ministerial de 20 de diciembre de 1985 y más tarde por la Orden Ministerial de 5 de diciembre de 1986, que precisó las características que debe reunir el documento exigido para la devolución del IVA soportado en las exportaciones de bienes conducidos por viajeros.

3. *Procedimiento administrativo previo*

Estimando incompatible con el Derecho comunitario la exigencia obligatoria, y con carácter exclusivo, de un documento especial sujeto a modelo oficial, sin el cual resulta imposible el ejercicio del derecho a la devolución del IVA en régimen de viajeros, la Comisión dirigió al Gobierno español, el 29 de mayo de 1989, un escrito de requerimiento solicitándole que presentara sus observaciones a este respecto en las condiciones previstas en el artículo 169 del Tratado.

Las autoridades españolas respondieron el 21 de noviembre de 1989 remitiendo un informe en el que se concluía que la exigencia de la presentación de una factura especial sujeta a modelo oficial para la devolución del IVA en régimen de viajeros no infringe las disposiciones comunitarias de armonización de dicho tributo.

Después de haber examinado dichas alegaciones, la Comisión mantuvo su conclusión en relación con la infracción, por lo que decidió el envío del Dictamen motivado previsto en el citado artículo 169 del Tratado, Dictamen que se notificó al Reino de España el 2 de julio de 1990.

Las autoridades españolas, después de solicitar la ampliación del plazo concedido para formular sus observaciones, presentaron finalmente éstas el 16 de octubre de 1990 en un escrito en el que mantenían sus conclusiones según las cuales la medida atacada por la Comisión no era contraria al Derecho comunitario.

II. Fase escrita del procedimiento y pretensiones de las partes

El recurso de la Comisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 20 de marzo de 1991.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba. Sin embargo, se pidió a las partes que presentaran los textos pertinentes de la legislación y de la normativa española relativos a las modalidades de facturación en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido.

La *Comisión* solicita al Tribunal de Justicia que:

— Declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/169/CEE, al exigir obligatoriamente y con carácter exclusivo la presentación de un formulario denominado factura

especial sujeta a modelo oficial para obtener la devolución del IVA en régimen de viajeros, impidiendo la devolución a los viajeros que se hallen en posesión de una factura ordinaria debidamente conforme a la legislación nacional y a la Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE.

— Condene en costas al Reino de España.

El *Reino de España* solicita al Tribunal de Justicia que:

— Desestime el recurso por infundado.

— Condene en costas a la Comisión.

III. Motivos y alegaciones de las partes

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 regla que establece el apartado 4 del artículo 6 de la Directiva, que restringe, en contravención de la finalidad de la Directiva, el ejercicio de un derecho consagrado por el legislador comunitario, y que es absolutamente desproporcionada en relación con el objetivo que afirma perseguir.

Dado que el apartado 4 del artículo 6 de la Directiva supedita la devolución solamente «a la presentación de un ejemplar de la factura o de un justificante que haga sus veces», un Estado miembro no puede, en efecto, establecer una normativa que niegue la devolución a los viajeros provistos de una factura ordinaria o de un justificante que haga sus veces, pero que no puedan presentar un documento especial en modelo oficial.

Puesto que el objetivo fundamental de la Directiva es facilitar el tráfico de viajeros simplificando progresivamente los controles en frontera, y la finalidad específica de las disposiciones de que se trata es alcanzar una armonización del régimen de desgravaciones concedidas en la fase del comercio al por menor con el fin de evitar los casos de doble imposición, no puede admitirse una normativa como la que nos ocupa, en la medida en que complica la obtención de la devolución y amenaza con provocar una doble imposición en el territorio de la Comunidad.

A este respecto, la Comisión sostiene, remitiéndose a la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de febrero de 1984, Rewe-Handelsgesellschaft y otros (278/82, Rec. p. 759), apartado 31, que, al tener un carácter exhaustivo el régimen previsto por la Directiva, los Estados miembros solamente disponen de una competencia restringida, que debe ejercerse de conformidad con las disposiciones y la finalidad de la Directiva.

Si bien es cierto que en virtud del artículo 22 de la Directiva 77/388 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), los Estados miembros disponen de ciertas competencias para establecer las obligaciones formales de los sujetos pasivos del IVA, las reglas establecidas por el Derecho comunitario constituyen necesariamente un límite a tales competencias. Así, en su sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y otros (asuntos acumulados 123/87 y

330/87, Rec. p. 4537), apartados 16 y 17, el Tribunal de Justicia declaró que los Estados miembros tienen la facultad de establecer menciones suplementarias en la factura que regula la Sexta Directiva, pero que la exigencia de tales menciones «debe limitarse a lo que sea necesario para garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal» y que, además, «dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción».

Según la Comisión, aunque no puede cuestionarse la competencia del Reino de España para imponer determinados requisitos y condiciones en materia de facturación, éste no puede restringir el ejercicio del derecho a la desgravación del viajero, reconocido por el Derecho comunitario, mediante la imposición de condiciones técnicas para su ejercicio contrarias a la Directiva 69/169 y que van más allá de lo estrictamente necesario. Ahora bien, la exigencia de una factura especial es desproporcionada en relación con el objetivo de control para evitar el fraude que el Gobierno español asegura perseguir.

La Comisión destaca, a este respecto, que toda factura ordinaria emitida conforme a la Sexta Directiva y a la legislación española permite a las autoridades fiscales o aduaneras proceder a todas las comprobaciones necesarias para lograr dicho objetivo. En una factura de este tipo deben constar, en efecto, las menciones siguientes: Descripción y precio de los bienes, tipo de gravamen y cuota correspondiente, datos y domicilio del expedidor y del adquirente, fecha y lugar de emisión de la factura, así como su número y serie. Por otra parte, el ejercicio del derecho a la devolución del IVA por parte del viajero implica, con arreglo al Derecho español, que éste se dirija a la Aduana para obtener un sellado de salida de la factura, lo que implica que las autoridades aduaneras pueden controlar todas y cada una de las menciones que se exigen.

La afirmación del Gobierno español según la cual la exigencia de una factura especial no restringe el derecho a la devolución, ya que los sujetos pasivos pueden obtener sin dificultad ni limitación alguna los formularios correspondientes, no se ajusta a la realidad. En efecto, la Comisión alega que el viajero puede verse privado de su derecho a la devolución si el sujeto pasivo carece de facturas especiales o las ha agotado, y añade también que el viajero ni siquiera dispone de la posibilidad de obtener dicho documento en la aduana.

Además, según la Comisión, una medida de este tipo amenaza con provocar a la vez una doble imposición en el ámbito de la Comunidad y desviaciones de tráfico comercial en el interior de un Estado. Por una parte, los viajeros residentes en otros Estados miembros y procedentes de España están obligados a declarar en el Estado de importación definitiva los bienes cuyo valor supere la franquicia y a pagar por tanto dos veces el IVA, si no pudieron obtener la desgravación a la exportación. Por otra parte, los pequeños comercios y los establecidos en determinadas localidades donde es más difícil procurarse los formularios oficiales pueden acabar perdiendo por esta razón una parte de su clientela en beneficio de otros.

Por último, la Comisión recuerda que los demás Estados miembros, en algunos casos después de que se iniciaran procedimientos en su contra con arreglo al artículo 169 del Tratado, admiten la devolución del IVA de conformidad con las disposiciones de la Di-

rectiva, es decir, sobre la base bien de la presentación por el viajero de la factura ordinaria o, en su caso, de un justificante que haga sus veces.

El *Reino de España* admite que la Directiva 69/169 impone a los Estados miembros una obligación de resultado que consiste en autorizar, en los casos y condiciones que aquélla prevé, la desgravación de los impuestos sobre el volumen de negocios con respecto a las mercancías que lleven consigo en sus equipajes los viajeros que salgan de un Estado miembro. Pero sostiene que no existe por su parte incumplimiento alguno de dicha obligación.

El Gobierno español 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 otras disposiciones para controlar la percepción del impuesto. A este respecto, hace referencia, como la Comisión, a la antes citada sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme, que precisó los límites para el ejercicio de esta facultad reconocida a los Estados.

Para el Reino de España, la normativa impugnada por la Comisión no sobrepasa en absoluto los límites marcados por el Derecho comunitario.

En efecto, a juicio del Reino de España, el modelo de factura que se exige no puede considerarse un requisito técnico que impida el efectivo ejercicio del derecho a la devolución. Dicho modelo, que no tiene otro objeto que el de facilitar la comprobación de que concurren las condiciones exigidas para el nacimiento del derecho a la devolución, determina con este propósito las menciones que deben figurar en la factura y no las condiciones en sí mismas.

Dado que todo comerciante puede y debe obtener estos formularios en condiciones análogas a las establecidas en materia de declaraciones-liquidaciones del IVA, la exigencia de dicho modelo de factura no puede considerarse excesiva ni de naturaleza tal que haga prácticamente imposible el ejercicio del derecho a la devolución o desgravación.

Por el contrario, el Gobierno español considera que la utilización de un modelo oficial permite evitar que, por ignorancia o error, no consten determinados datos imprescindibles para el reconocimiento del derecho, lo que provocaría irremisiblemente la denegación del mismo al viajero que no hubiese aportado todas las indicaciones necesarias.

IV. Respuestas a la petición de presentación de documentos

La *Comisión* ha presentado los siguientes textos:

— Artículos 67, 157 y 158 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto de 1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

— Artículos 15 y 86 del Real Decreto de 30 de octubre de 1985, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

— Artículo 3 del Real Decreto de 18 de diciembre de 1985, que regula el deber de expedir y entregar facturas.

— Modelo de factura para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en las exportaciones de bienes conducidos por viajeros, aprobado por Orden de 5 de diciembre de 1986.

El *Reino de España* ha presentado los siguientes textos:

— Texto íntegro del Real Decreto de 30 de octubre de 1985 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

— Ordenes de 20 de diciembre de 1985 y de 5 de diciembre de 1986, por las que se aprueban respectivamente diversos modelos de facturas y el modelo de factura para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en las exportaciones de bienes conducidos por viajeros.

— Modelo de factura aprobado por la Orden de 5 de diciembre de 1986.

F. Grévisse
Juez Ponente