ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
9 de Junho de 1992 *

No processo C-96/91,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por Daniel Calleja y Crespo, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de Roberto Hayder, representante do Serviço Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,

demandante,

contra

Reino de Espanha, representado por Alberto José Navarro González, director-geral da coordenação jurídica e institucional comunitária e Gloria Calvo Díaz, abogado del Estado, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo na Embaixada de Espanha, 4-6, boulevard Emmanuel Servais,

demandado,

que tem por objecto obter a declaração de que, ao exigir com carácter obrigatório e a título exclusivo a apresentação de um formulário denominado «factura especial», conforme com um modelo oficial, para obtenção do desagravamento do imposto sobre o valor acrescentado no tráfego internacional de viajantes, impedindo assim o exercício deste direito pelos viajantes portadores de uma factura vulgar conforme com a legislação espanhola e com a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 69/169/CEE do Conselho, de 28 de Maio de 1969, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes às franquias dos impostos sobre consumos específicos cobrados na importação no tráfego internacional de viajantes (JO L 133, p. 6; EE 09 F1 p. 19),

* Língua do processo: espanhol.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: R. Joliet, presidente de secção, exercendo funções de presidente, F. Grévisse e P. J. G. Kapteyn, presidentes de secção, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco e M. Zuleeg, juízes,

advogado-geral: C. Gulmann
secretário: D. Triantafyllou, administrador

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações dos representantes das partes na audiência de 7 de Abril de 1992,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 12 de Maio de 1992,

profere o presente

Acórdão

1 Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 20 de Março de 1991, a Comissão das Comunidades Europeias propôs, nos termos do artigo 169.° do Tratado CEE, uma acção destinada a obter a declaração de que, ao exigir com carácter obrigatório e a título exclusivo a apresentação de um formulário intitulado «factura especial», conforme com um modelo oficial, para obtenção do desagravamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») no tráfego internacional de viajantes, impedindo assim o exercício deste direito pelos viajantes portadores de uma factura vulgar, conforme com a legislação espanhola e com a sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 154, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»), o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 69/169/CEE do Conselho, de 28 de Maio de 1969, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes às franquias dos impostos sobre consumos específicos cobrados na importação no tráfego internacional de viajantes (JO L 133, p. 6; EE 09 F1 p. 19, a seguir «directiva»).

2 A Comissão considera que a obrigação assim imposta pela regulamentação espanhola, que consta dos artigos 15.° e 86.° do Real Decreto n.° 2028/85, de 30 de Outubro de 1985, tendo o último destes artigos sido alterado pelo artigo 6.° do Real Decreto n.° 2105/86, de 25 de Setembro de 1986, e da portaria ministerial de 20 de Dezembro de 1985, alterada pela portaria de 5 de Dezembro de 1986, é contrária às disposições do artigo 6.° da directiva, na redacção resultante das alterações introduzidas pela segunda Directiva 72/230/CEE do Conselho, de 12 de Junho de 1972 (JO L 139, p. 28; EE 09 F1 p. 33), pela terceira Directiva 78/1032/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1978 (JO L 366, p. 28; EE 09 F1 p. 103), e pela Directiva 85/348/CEE do Conselho, de 8 de Julho de 1985 (JO L 183, p. 24; EE 09 F2 p. 4).

3 Para mais ampla exposição das disposições comunitárias e nacionais pertinentes, da tramitação processual e dos fundamentos e argumentos das partes, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo apenas serão adiante retomados na medida do necessário para fundamentação da decisão do Tribunal.

4 Antes de mais deve recordar-se que a Directiva 69/169/CEE previu, nos seus artigos 1.° e 2.°, a aplicação de uma franquia de IVA relativamente à importação de mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes, na medida em que se trate de importações sem carácter comercial, cujo valor global não exceda certos limites que são diferentes consoante se trate de tráfego entre países terceiros e a Comunidade ou de tráfego entre os Estados-membros. Esta directiva determinava, no seu artigo 6.°, que os Estados-membros deveriam tomar as medidas adequadas para evitar a concessão de desagravamentos fiscais na exportação a beneficiários da franquia na importação.

5 Em virtude das dificuldades técnicas suscitadas pela aplicação deste artigo 6.° e a fim de evitar casos de dupla tributação, foi progressivamente definido um regime de desagravamento na exportação no estádio do comércio a retalho. Assim, o artigo 4.° da Directiva 72/230, já referida, confere aos Estados-membros a faculdade de concederem, em certas condições, e no que respeita às vendas no estádio do comércio a retalho, o desagravamento dos impostos sobre o volume de negócios relativamente às mercadorias a transportar na bagagem pessoal dos viajantes que saem de um Estado-membro. Posteriormente, o artigo 3.° da Directiva 78/1032, já referida, transformou essa faculdade em obrigação dos Estados-membros.

6 Na sua actual redacção, que resultou destes diferentes diplomas e do esclarecimento adicional introduzido pelo artigo 1.°, n.° 3, da Directiva 85/348, já referida, o artigo 6.° da directiva contém cinco números, três dos quais contêm as disposições seguintes:

«2. Sem prejuízo do regime aplicável às vendas efectuadas nos balcões de venda sob o regime aduaneiro dos aeroportos e às vendas a bordo de aviões, os Estados-membros tomarão as medidas necessárias, no que respeita às vendas no estádio do comércio a retalho, de modo a permitir, nos casos e nas condições indicadas nos n.os 3 e 4, o desagravamento dos impostos sobre o volume de negócios relativamente às transmissões de mercadorias transportadas nas bagagens pessoais dos viajantes que saem de um Estado-membro. Não pode ser concedido qualquer desagravamento relativamente aos impostos sobre consumos específicos.

3. Relativamente aos viajantes cujo domicílio ou residência habitual se situe fora da Comunidade, cada Estado-membro tem a faculdade de estabelecer os limites e as condições de aplicação do desagravamento.

No que diz respeito aos viajantes cujo domicílio, residência habitual ou centro da actividade profissional se situe num Estado-membro, o desagravamento só será aceite em relação aos objectos cujo valor unitário, incluindo impostos, atinja um montante superior ao montante fixado no n.° 1 do artigo 2.°

Os Estados-membros têm a faculdade de excluir do âmbito do desagravamento os respectivos residentes.

4. O desagravamento está sujeito:

a) relativamente aos casos referidos no primeiro parágrafo do n.° 3, à apresentação de uma cópia de factura ou de um documento justificativo que a substitua, visado pela alfândega do Estado-membro de exportação, certificando a saída da mercadoria;

b) relativamente aos casos referidos no segundo parágrafo do n.° 3, à apresentação de uma cópia da factura ou de um documento justificativo que a substitua, visado pela alfândega do Estado-membro de importação definitiva ou por qualquer outra autoridade desse Estado-membro, competente em matéria de imposto sobre o volume de negócios, que prove que o imposto sobre o volume de negócios foi ou será aplicado.»

7 A Comissão considera que a regulamentação espanhola que condiciona o desagravamento do IVA no regime dos viajantes à utilização de um documento especial conforme com um modelo oficial é contrária à regra fixada pelo artigo 6.°, n.° 4, da directiva, que condiciona o desagravamento apenas «à apresentação de uma cópia de factura ou de um documento justificativo que a substitua». Considera que essa regulamentação restringe, violando a finalidade da directiva, o exercício de um direito consagrado pelo legislador comunitário, que a mesma é desproporcionada relativamente ao objectivo de controlo que pretende prosseguir e que corre o risco de levar, entre outras consequências, a uma dupla tributação no território da Comunidade.

8 O Reino de Espanha argumenta que a Sexta Directiva, cuja natureza fundamental em matéria de harmonização das disposições relativas ao imposto sobre o valor acrescentado recorda, reconhece aos Estados-membros a faculdade de fixarem certas regras necessárias ao controlo da cobrança do imposto, designadamente no que diz respeito às modalidades de facturação. Sustenta que a regulamentação questionada pela Comissão, que teve apenas por objecto facilitar a verificação das condições exigidas pela directiva para emergir o direito ao desagravamento, não ultrapassa os limites assim fixados pelo direito comunitário e não viola de forma nenhuma a obrigação de resultado imposta pela directiva aos Estados-membros.

9 Esta argumentação não pode ser acolhida.

10 Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os Estados-membros apenas conservam, no domínio abrangido pela Directiva 69/169, a competência

limitada que lhes é reconhecida pelas próprias disposições da directiva e pelas disposições que a alteraram (acórdãos de 7 de Julho de 1981, Rewe, n.° 36, 158/80, Recueil, p. 1805, de 14 de Fevereiro de 1984, Rewe, n.° 31, 278/82, Recueil, p. 721, de 12 de Junho de 1990, Comissão/Irlanda, n.° 7, C-158/88, Colect., p. I-2367, e de 6 de Dezembro de 1990, Comissão/Dinamarca, n.° 7, C-208/88, Colect., p. I-4445).

11 Ora, a directiva não contém qualquer disposição que confira aos Estados-membros a faculdade de exigirem, para aplicação do desagravamento das mercadorias a transportar nas bagagens pessoais dos viajantes, documento justificativo especial, enquanto que o artigo 6.°, n.° 4, já referido, impõe apenas a apresentação de uma factura ou de um documento justificativo que a substitua. Este preceito, que concretiza as modalidades técnicas para o exercício do direito ao desagravamento, prevê claramente, com efeito, uma dupla possibilidade para os viajantes que solicitem o benefício do reembolso do imposto. Não pode, pois, interpretar-se como conferindo aos Estados-membros uma opção que lhes permita limitar o exercício desse direito apenas aos detentores de uma factura especial.

12 É verdade que a Sexta Directiva, pelo seu lado, contém no seu artigo 22.°, relativo às obrigações dos sujeitos passivos do IVA no regime interno e referente, nomeadamente, às modalidades de facturação, uma disposição que permite aos Estados-membros imporem obrigações que não são previstas pela directiva. Nos termos do n.° 8 desse artigo, com efeito, «os Estados-membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude». Mas essa faculdade só pode ser exercida, tal como o Tribunal de Justiça esclareceu num acórdão citado pelas duas partes, na medida necessária para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e o seu controlo pela administração fiscal, e as modalidades de facturação impostas não devem tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução previsto por outras disposições (acórdão de 14 de Julho de 1988, Léa Jeunehomme, n.os 15 a 17, 123/87 e 330/87, Colect., p. 4517).

13 No caso dos autos, a exigência de uma factura especial para beneficiar do desagravamento previsto no artigo 6.° da directiva não é apenas contrária às disposições deste artigo pelas razões indicadas no n.° 11 do presente acórdão. Essa exigência ultrapassa também o limite do que é necessário para o controlo da cobrança do

imposto e pode tornar muito difícil o exercício do direito ao desagravamento e originar duplas tributações, quando a finalidade das disposições em questão é precisamente evitá-las.

14 Por um lado, tal como observou justamente a Comissão, a conjugação das disposições relativas às modalidades da facturação no regime geral do IVA e das que obrigam a um visto da alfândega para obter o reembolso do imposto no regime dos viajantes, permite às autoridades competentes exercer um controlo efectivo das condições do exercício do direito ao desagravamento reconhecido ao viajante, sem ser necessário exigir um documento justificativo especial. Nos termos das primeiras disposições referidas, com efeito, qualquer factura deve conter a maior parte das informações que constam nesse documento, com excepção das que se referem ao destino dos bens comprados e à sua apresentação na alfândega. Quanto às segundas disposições, as mesmas obrigam precisamente o viajante a apresentar os bens comprados ou à alfândega de exportação se residir num país terceiro, ou à alfândega de importação se residir num Estado-membro da Comunidade, a fim de obter o visto necessário ao exercício do desagravamento.

15 Por outro lado, resulta dos próprios termos dos fundamentos da Directiva 78/1032, já referida, que as alterações introduzidas pelo artigo 6.° da directiva tiveram por objectivo harmonizar o regime dos desagravamentos concedidos no estádio do comércio a retalho, a fim de evitar casos de dupla tributação. Ora, a impossibilidade em que podem encontrar-se os viajantes que residam noutros Estados-membros de obter o desagravamento em Espanha conduz a uma dupla tributação, no território da Comunidade, dos bens cujos valor ultrapasse o montante fixado para a franquia e que devam ser sujeitos a IVA no Estado-membro da importação definitiva.

16 Finalmente, mesmo que, como sustenta o Reino de Espanha, qualquer comerciante ou, de forma geral, qualquer sujeito passivo de IVA possa, se o desejar, obter sem qualquer dificuldade um modelo oficial de factura especial imposto pela regulamentação nacional em questão, o viajante interessado não está de forma nenhuma garantido, pelo seu lado, de obter uma factura deste modelo oficial. O sujeito passivo pode, com efeito, não dispor dum modelo oficial ou considerar mais simples entregar uma factura vulgar. Neste caso, o exercício do direito a desagravamento pelo viajante torna-se impossível, contrariamente à finalidade da directiva.

17 Deve pois declarar-se que, ao exigir com carácter obrigatório e a título exclusivo a apresentação dum formulário intitulado «factura especial», conforme com um modelo oficial, para obtenção do desagravamento do imposto sobre o valor acrescentado no tráfego internacional de viajantes, impedindo assim o exercício deste direito pelos viajantes detentores de uma factura vulgar conforme com a legislação espanhola e com a Sexta Directiva, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 69/169/CEE do Conselho, de 28 de Maio de 1969, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes às franquias dos impostos sobre consumos específicos cobrados na importação no tráfego internacional de viajantes.

Quanto às despesas

18 Por força do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas. Tendo o Reino de Espanha sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

decide:

1) **Ao exigir com carácter obrigatório e a título exclusivo a apresentação de um formulário intitulado «factura especial», conforme com um modelo oficial, para obtenção do desagravamento do imposto sobre o valor acrescentado no tráfego internacional de viajantes, impedindo assim o exercício deste direito pelos viajantes detentores de uma factura vulgar conforme com a legislação espanhola e com a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 69/169/CEE do Conselho,**

de 28 de Maio de 1969, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes às franquias dos impostos sobre consumos específicos cobrados na importação no tráfego internacional de viajantes.

2) O Reino de Espanha é condenado nas despesas.

Joliet Grévisse Kapteyn

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias Díez de Velasco Zuleeg

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 9 de Junho de 1992.

O secretário

J.-G. Giraud

O presidente de secção em exercício

R. Joliet