pelas próprias disposições da directiva, não podem basear-se em nenhuma das suas disposições para exigir um documento justificativo especial, quando o artigo 6.°, n.° 4, da directiva impõe apenas a apresentação de uma factura ou de um documento justificativo que a substitua. Por outro lado, a exigência referida ultrapassa o limite do que é permitido ao abrigo do artigo 22.°, n.° 8, da Sexta Directiva, já referida, face às necessidades de 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.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo C-96/91 *

I — Enquadramento do litígio e processo pré-contencioso

1. *A regulamentação comunitária*

A 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»), previu 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 os Estados-membros ou de tráfego de viajantes entre países terceiros e a Comunidade. Esta directiva determinava, no seu artigo 6.°, que os Estados-membros deveriam adoptar as medidas adequadas para evitar a concessão de desagravamentos fiscais na exportação a beneficiários da franquia na importação.

Este regime de proibição de desagravamentos fiscais na exportação foi progressivamente liberalizado em virtude das dificuldades técnicas que suscitava e a fim de evitar casos de dupla tributação. Assim, o artigo 4.° da Directiva 72/230/CEE do Conselho, de 12 de Junho de 1972 (JO L 139, p. 28; EE 09 F1 p. 33), conferiu 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/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1978 (JO L 366, p. 28; EE 09 F1 p. 103), transformou essa faculdade em obrigação dos Estados-membros.

* Língua do processo: espanhol.

Finalmente, na sua actual redacção, que resultou destes diferentes diplomas e do esclarecimento adicional introduzido pelo artigo 1.°, n.° 3, da Directiva 85/348/CEE do Conselho, de 8 de Julho de 1985 (JO L 183, p. 24; EE 09 F2 p. 4), o artigo 6.° da directiva prevê, em três dos seus números, o regime de desagravamento fiscal na exportação relativamente às entregas de mercadorias transportadas na bagagem pessoal dos viajantes que saem de um Estado-membro.

O n.° 2 deste artigo impõe aos Estados-membros uma obrigação de resultado que consiste em autorizarem esse desagravamento nas condições previstas nos n.os 3 e 4.

Por força do n.° 3, esse desagravamento é admitido dentro de limites que diferem de acordo com os viajantes:

— para aqueles cujo domicílio ou residência habitual se situe fora da Comunidade, cada Estado-membro tem a faculdade de estabelecer esses limites;

— para aqueles 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 ultrapasse o montante da franquia fixada no âmbito do tráfego intracomunitário de viajantes, sendo explicitado que esta franquia foi fixada em 390 ecus pela Directiva 88/664/CEE do Conselho, de 21 de Dezembro de 1988 (JO L 382, p. 41);

— os Estados-membros têm a faculdade de excluir do âmbito do desagravamento os seus residentes.

Por fim, o n.° 4 prevê que o desagravamento está sujeito:

a) relativamente aos viajantes domiciliados num país terceiro, 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 viajantes domiciliados num Estado-membro, à apresentação de um mesmo documento, visado pela alfândega do Estado-membro de importação definitiva ou por uma autoridade deste Estado-membro, competente em matéria de impostos sobre o volume de negócios, que prove que o imposto foi ou será aplicado.

2. *A regulamentação nacional*

As disposições espanholas que se aplicam nesta matéria estão contidas no artigo 9.° da Lei n.° 30/85, de 2 de Agosto de 1985, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, e em vários artigos do regulamento adoptado para aplicação desta lei pelo Real Decreto n.° 2028/85, de 30 de Outubro de 1985.

Por força do artigo 15.° desse regulamento, o desagravamento do IVA cobrado no regime dos viajantes está condicionado à utilização de um formulário designado «factura especial», que deve ser conforme com o modelo oficial, aprovado pelo Ministério da Economia e das Finanças.

De acordo com o artigo 86.° do mesmo regulamento, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 6.° do Real Decreto n.° 2105/86, de 25 de Setembro de 1986, o desagravamento na exportação está condicionado à apresentação de uma factura conforme com um modelo oficial pelo sujeito passivo que efectue o transporte das mercadorias.

Os modelos de facturas foram determinados pela portaria ministerial de 20 de Dezembro de 1985 e posteriormente pela portaria ministerial de 5 de Dezembro de 1986, que determinou as características a que deve obedecer o documento exigido para o desagravamento do IVA cobrado na exportação de mercadorias transportadas pelos viajantes.

3. *Processo pré-contencioso*

Considerando que o facto de tornar obrigatório, e a título exclusivo, um documento especial conforme com um modelo oficial, sem o qual o direito ao desagravamento do IVA cobrado no regime de viajantes não pode ser exercido, era incompatível com o direito comunitário, a Comissão dirigiu ao Governo espanhol, em 29 de Maio de 1989, uma carta de notificação de incumprimento solicitando-lhe que se dignasse apresentar as suas observações sobre este assunto nas condições previstas no artigo 169.° do Tratado.

As autoridades espanholas responderam em 21 de Novembro de 1989 pela transmissão de um relatório que concluía no sentido de que a exigência de uma factura especial conforme com um modelo oficial para o desagravamento do IVA no tráfego de viajantes não infringia as disposições comunitárias de harmonização da referida imposição.

Após ter examinado estes argumentos, a Comissão, concluindo sempre pela infracção, decidiu emitir o parecer fundamentado previsto no artigo 169.°, já referido, do Tratado, parecer que foi notificado ao Reino de Espanha em 2 de Julho de 1990.

As autoridades espanholas, após terem pedido, em 5 de Julho de 1990, uma prorrogação do prazo que lhes tinha sido concedido para formularem as suas observações, apresentaram-nas, finalmente, em 16 de Outubro de 1990, numa carta que mantinha as conclusões de acordo com as quais a medida contestada pela Comissão não era contrária ao direito comunitário.

II — Fase escrita do processo e pedidos das partes

A acção da Comissão deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 20 de Março de 1991.

Com base no relatório preliminar do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, o Tribunal de Justiça decidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução. Todavia, pediu às partes que apresentassem os diplomas aplicáveis da legislação e da regulamentação espanholas respeitantes às regras de facturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.

A *Comissão* conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— declarar 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 IVA no tráfego internacional de via-

jantes, 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, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 69/169;

— condenar o Reino de Espanha nas despesas da instância.

O *Reino de Espanha* conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— julgar a acção improcedente;

— condenar a Comissão nas despesas.

III — Fundamentos e argumentos das partes

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 no artigo 6.°, n.° 4, da directiva, que esta regulamentação restringe, violando a finalidade desta directiva, o exercício de um direito consagrado pelo legislador comunitário e que a mesma é totalmente desproporcionada relativamente ao objectivo que pretende prosseguir.

Uma vez que o artigo 6.°, n.° 4, da directiva condiciona o desagravamento apenas «à apresentação de uma cópia de factura ou de um documento justificativo que a substitua», um Estado-membro não pode, com efeito, estabelecer uma regulamentação que recuse o benefício do desagravamento aos viajantes portadores de um factura vulgar ou de um documento justificativo que a substitua mas que não possam apresentar um documento especial conforme com um modelo oficial.

Sendo o objectivo fundamental da directiva o de facilitar o tráfego de viajantes ao simplificar progressivamente os controlos nas fronteiras e sendo o objectivo preciso das disposições em causa o de chegar a uma harmonização do regime dos desagravamentos concedidos no estádio do comércio a retalho a fim de evitar casos de dupla tributação, uma tal regulamentação não pode ser admitida na medida em que dificulta a obtenção do desagravamento e comporta o risco de levar a uma dupla tributação no território da Comunidade.

A este respeito, a Comissão sustenta, referindo-se ao acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Fevereiro de 1984, Rewe-Handelsgesellschaft e o., n.° 31 (278/82, Recueil, p. 759), que, sendo o regime instituído pela directiva exaustivo, os Estados-membros apenas conservam uma competência limitada que deve ser exercida em conformidade com as disposições e a finalidade desta directiva.

Embora, por força do artigo 22.° da Directiva 77/388 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»), os Estados-membros disponham de certos poderes para definir as obrigações com as quais se devem conformar os sujeitos passivos do IVA, estes poderes encontram necessariamente os seus limites nas regras fixadas pelo direito comunitário. Assim, no seu acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e o., n.os 16 e 17 (123/87 e 330/87, Colect., p. 4537), o Tribunal de Justiça declarou que os Estados-membros têm a faculdade de

prever elementos suplementares na factura tal como previsto na Sexta Directiva, mas que a exigência destes elementos «deve, no entanto, ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela administração fiscal» e que, além disso, «esses elementos não devem, pelo seu número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução».

Segundo a Comissão, embora a competência do Reino de Espanha para impor certas formalidades e condições em matéria de facturação não seja contestável, ele não pode limitar o exercício pelo viajante do direito ao desagravamento fiscal que lhe é reconhecido pelo direito comunitário impondo condições técnicas contrárias à Directiva 69/169 e indo para além do que é estritamente necessário. Ora, a exigência de uma factura especial é desproporcionada em relação ao objectivo de controlo para evitar a fraude que o Governo espanhol pretende prosseguir.

A este respeito, a Comissão observa que qualquer factura vulgar, emitida em conformidade com a Sexta Directiva e com a legislação espanhola, permite às autoridades fiscais ou alfandegárias procederem a todas as verificações necessárias para este fim. Tal factura deve, com efeito, conter os seguintes elementos: descrição e preço dos bens, taxa do imposto e montante correspondente, nomes e moradas do vendedor e do comprador, data e local de emissão da factura assim como o seu número e a sua série. Por outro lado, o exercício do direito ao desagravamento do IVA pelo viajante obriga-o, de acordo com o direito espanhol, a dirigir-se à alfândega para obter um visto de saída na factura, o que significa que as autoridades alfandegárias podem verificar cada um dos elementos assim exigidos.

A afirmação do Governo espanhol de que a exigência de uma factura especial não restringe o direito ao desagravamento uma vez que os sujeitos passivos podem obter sem qualquer dificuldade nem restrição os formulários correspondentes, é contrária à realidade. Com efeito, a Comissão alega que o viajante pode ser privado do seu direito ao desagravamento se o sujeito passivo não possui ou já não possui factura especial, sendo aliás precisado que o referido viajante não tem sequer a possibilidade de obter tal documento na alfândega.

Para além do mais e segundo a Comissão, corre-se o risco de essa medida levar simultaneamente a uma dupla tributação no território da Comunidade e a desvios de tráfego comercial no interior de um Estado. Por um lado, os viajantes que residem noutros Estados-membros e vêm de Espanha são obrigados a declarar, no Estado de importação definitiva, os bens cujo valor excede o limite da franquia e, deste modo, a pagar o IVA duas vezes se não puderam obter o desagravamento na exportação. Por outro lado, os pequenos comerciantes e estabelecimentos de certas localidades, onde é mais difícil arranjar os formulários oficiais podem, por este facto, ser levados a perder uma parte da sua clientela em benefício dos outros.

Por fim, a Comissão recorda que os outros Estados-membros, alguns após a Comissão ter instaurado contra eles um procedimento ao abrigo do artigo 169.° do Tratado, admitem o reembolso do IVA em conformidade com as disposições da directiva, ou seja, mediante a apresentação pelo viajante quer da factura vulgar quer, sendo caso

disso, de um documento justificativo que a substitua.

O *Reino de Espanha* admite que a Directiva 69/169 impõe aos Estados uma obrigação de resultado que consiste em autorizar, nos casos e condições que ela prevê, 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. Mas sustenta que não desrespeita de modo algum essa obrigação.

O Governo espanhol alega que a Sexta Directiva, relativamente à qual recorda o carácter fundamental em matéria de harmonização das disposições relativas ao imposto sobre o valor acrescentado, reconhece aos Estados-membros o poder de fixar certas regras necessárias ao controlo da cobrança do imposto. A este respeito, o Governo espanhol refere-se, como o fez a Comissão, ao acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme, já referido, que esclareceu em que limites se devia exercer esta competência reconhecida aos Estados.

Para o Reino de Espanha, a regulamentação discutida pela Comissão não ultrapassa, de modo algum, os limites assim fixados pelo direito comunitário.

Com efeito, de acordo com o Reino de Espanha, o modelo de factura imposto não pode ser visto como uma condição técnica que dificulta o efectivo exercício do direito ao desagravamento fiscal. Este modelo, que apenas tem por objecto facilitar a verificação de que estão preenchidas as condições exigidas para o nascimento do direito ao reembolso, determina para este fim as menções que devem figurar na factura e não as próprias condições.

Uma vez que qualquer comerciante pode e deve obter esses formulários em condições semelhantes às previstas em matéria de declaração e liquidação do IVA, a exigência deste modelo de factura não pode ser tida por excessiva e de natureza a tornar praticamente impossível o exercício do direito ao reembolso ou ao desagravamento fiscal.

Pelo contrário, o Governo espanhol considera que a utilização deste documento oficial permite evitar a falta de indicação, por ignorância ou por erro, de certos dados indispensáveis ao reconhecimento deste direito, falta que implicaria infalivelmente uma recusa ao viajante que não forneceu todas as indicações necessárias.

IV — Respostas ao pedido de apresentação de documentos

A *Comissão* apresentou os seguintes documentos:

— artigos 67.°, 157.° e 158.° da Lei n.° 30/85, de 20 de Agosto de 1985, que institui o imposto sobre o valor acrescentado;

— artigos 15.° e 86.° do Real Decreto de 30 de Outubro de 1985 que regulamenta o imposto sobre o valor acrescentado;

— artigo 3.° do Decreto Real de 18 de Dezembro de 1985 relativo à obrigação de passar facturas;

— o modelo de factura para o regime especial de desagravamento fiscal na exportação no tráfego internacional de viajantes, aprovado por portaria de 5 de Dezembro de 1986.

O *Reino Espanha* apresentou os seguintes diplomas:

— texto integral do Real Decreto de 30 de Outubro de 1985 que regulamenta o imposto sobre o valor acrescentado;

— portarias de 20 de Dezembro de 1985 e de 5 de Dezembro de 1986 que aprovam, respectivamente, diversos modelos de facturas e o modelo de factura para o regime especial do desagravamento fiscal na exportação relativamente ao tráfego internacional de viajantes;

— o modelo de factura aprovado pela portaria de 5 de Dezembro de 1986.

F. Grévisse
Juiz-relator