
CEE

JURISPRUDENCIA**COMENTARIOS A LA SENTENCIA DEL
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA CEE
DE 9 DE JUNIO DE 1992 SOBRE
DEVOLUCION DE I.V.A. A LOS VIAJEROS**

Luis DOCAVO ALBERTI
Abogado
y miembro de la AEDAF

ASUNTO: 96/91. Recurso de incumplimiento.

PARTES: Comisión contra el Reino de España.

SINTESIS: IVA. Franquicia y devolución de los Impuestos sobre el Valor Añadido en el Tráfico Internacional de Viajeros. Exigencia de obligaciones formales que impiden el derecho a devolución. Límites de los Estados en la aplicación de las Directivas Comunitarias. Incumplimiento por parte del Estado Español de la Directiva 69/169/CEE de 28 de mayo de 1969, sobre legislación española.

1º CUESTIONES PLANTEADAS.

En este asunto se planteó la cuestión de si al exigirse por el Reino de España una *factura especial*, como requisito inexcusable para obtener la devolución del IVA, en régimen internacional de viajeros, *se infringía o no* el derecho comunitario, y concretamente la Directiva 69/169/CEE de 28 de mayo de 1969, que sólo exige la presentación de una factura o de un justificante que haga sus veces.

El Tribunal se pronunció en el sentido de que el Reino de España incumplía con esta medida las obligaciones que la incumben en virtud de la Directiva 69/169/CEE, porque los términos de la Directiva no permitían a España imponer esta obligación y porque no se pueden exigir requisitos formales que hagan prácticamente imposible, o excesivamente difícil, el derecho a deducción del IVA, en

Luis Docavo Alberti

este caso con devolución al viajero del IVA pagado a la compra, con el fin de evitar la doble imposición.

2º ANTECEDENTES DE HECHO.

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, 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 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. 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.

3. 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, especialmente 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 lími-

CEE

tes marcados por el Derecho comunitario y no incumple en absoluto la obligación de resultado que la Directiva impone a los Estados miembros.

3º FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1. 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 contra Irlanda, C-158/88, Rec. p. I-2367, apartado y; y 6 de diciembre de 1990, Comisión contra Dinamarca, C-208/88, Rec. p. I-4445, apartado 7).

2. 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 la Directiva 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.

3. 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, 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517, apartados 15 a 17).

Luis Docavo Alberti

4. 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 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.

5. 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.

4º FALLO.

El Tribunal de Justicia, decidió:

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.

5º LEGISLACION APLICABLE, COMUNITARIA Y ESPAÑOLA.

5.1. Legislación comunitaria.

El precepto que la Sentencia considera infringido es el art. 6 de la Directiva 69/169/CEE en la redacción que resulta de la Directiva 85/348/CEE de 8 de julio; 87/198 de 16 de marzo y 88/664 de 21 de diciembre, referentes a la franquicia fis-

CEE

cal en el tráfico internacional de viajeros, en cuyo apartado 4 se establece, que "la desgravación quedará subordinada a la presentación de un ejemplar de factura o de un justificante que haga sus veces", no exigiendo por tanto ningún documento justificativo especial.

5.2. Legislación española.

La legislación española sobre régimen de viajeros está regulada por los arts. 15 y 86 del Real Decreto 2028/85 de 30 de octubre, que aprobó el Reglamento del Impuesto, modificado por el art. 6 del Real Decreto 2105/86 de 25 de septiembre y por la Orden Ministerial de 20 de diciembre de 1985, modificada el 5 de diciembre de 1986.

Entre los requisitos exigidos por dichos preceptos; valor superior a 390 ecus (53.500 pesetas); que los bienes salgan efectivamente; y que el transmitente expida una factura ajustada al modelo especial aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda de la que ha de entregar dos ejemplares al viajero; y este requisito es el que ha sido repudiado por el Tribunal y por consiguiente queda sin efecto en virtud del principio de primacía del derecho comunitario.

6º COMENTARIO.

Como hemos visto, el Tribunal funda su Sentencia en dos argumentos básicos: Uno, el que reproduce la Jurisprudencia reiterada del Tribunal de que los Estados sólo conservan la competencia limitada que les atribuyen las propias disposiciones de la Directiva, por lo que en lo no reservado "a sensu contrario" la han cedido a la Comunidad, declaración de máxima importancia, y más en estos momentos con las discusiones originadas sobre este punto, con motivo del Tratado de Maastricht. Segundo, que no puede imponerse a los sujetos pasivos obligaciones que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil sus derechos, en este caso el derecho a la devolución del Impuesto pagado a la compra de los viajeros, para evitar que se produzca una doble imposición, al tener que pagar el IVA en el país importador.

De acuerdo con esta Sentencia no es conforme al Derecho comunitario la exigencia de una factura especial para la devolución de IVA al viajero y como la Directiva con sus modificaciones ha estado vigente desde que España se adhirió a la Comunidad, hay que entender que los viajeros a los que se negó el derecho en virtud de la exigencia de este requisito podrían obtener la devolución de los IVAS no prescritos.