

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

16 settembre 1999 *

Nella causa C-414/97,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai signori Miguel Díaz-Llanos La Roche, consigliere giuridico, e Carlos Gómez de la Cruz, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso quest'ultimo, Centre Wagner, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Regno di Spagna, rappresentato dalla signora Nuria Díaz Abad, abogado del Estado, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo presso la sede dell'ambasciata di Spagna, 4-6, boulevard E. Servais,

convenuto,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che il Regno di Spagna, avendo esentato dall'imposta sul valore aggiunto le importazioni e gli acquisti intracomunitari di armi, munizioni e materiale ad uso esclusivamente militare, diversi dagli aeromobili e dalle navi da guerra di cui ai punti 23 e 25 dell'allegato F della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di

* Lingua processuale: lo spagnolo.

armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), nonostante il disposto degli artt. 2, n. 2, 14, 28 bis e 28 quater, parte B, della medesima direttiva, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi del Trattato CE,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori P.J.G. Kapteyn, presidente di sezione, G. Hirsch e J. L. Murray (relatore), giudici,

avvocato generale: A. Saggio

cancelliere: R. Grass

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 marzo 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria della Corte il 5 dicembre 1997, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, a norma dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), un ricorso diretto a far

dichiarare che il Regno di Spagna, avendo esentato dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») le importazioni e gli acquisti intracomunitari di armi, munizioni e materiale ad uso esclusivamente militare, diversi dagli aeromobili e dalle navi da guerra compresi nei punti 23 e 25 dell'allegato F della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonostante il disposto degli artt. 2, n. 2, 14, 28 bis e 28 quater, parte B, della medesima direttiva, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi del Trattato CE.

2 Secondo la sesta direttiva sono soggette all'IVA:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (art. 2, n. 1);
- le importazioni di beni (art. 2, n. 2);
- gli acquisti intracomunitari di beni [art. 28 bis, aggiunto dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1)].

3 L'art. 14 di tale direttiva elenca le esenzioni ammesse all'importazione. L'art. 28 quater, parte B (aggiunto dalla direttiva 91/680), enuncia le esenzioni ammesse per gli acquisti intracomunitari di beni.

- 4 Sulla base del disposto dell'Atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Spagna e della Repubblica portoghese e agli adattamenti dei Trattati (GU 1985 L 302, pag. 23; in prosieguo: l'«Atto di adesione»), la sesta direttiva è applicabile in Spagna, ad eccezione delle isole Canarie, di Ceuta e di Melilla.
- 5 In base alla legge 14 maggio 1987 n. 6, relativa alle dotazioni di bilancio per gli investimenti e le spese di funzionamento delle forze armate (BOE del 19 maggio 1987; in prosieguo: la «legge spagnola»), sono esentate dall'IVA, con effetto retroattivo a partire dal 1° gennaio 1986, le importazioni verso la Spagna di prodotti provenienti da altri Stati membri, comprese le cessioni di armi, munizioni e materiale ad uso esclusivamente militare.
- 6 Conformemente alla legge spagnola il Regno di Spagna non applica l'IVA ad alcune importazioni ed acquisti intracomunitari di beni che dovrebbero, secondo la Commissione, esservi assoggettati, l'esenzione non essendo prevista né dagli artt. 14 e 28 quater della sesta direttiva né dall'Atto di adesione.
- 7 Ritenendo che l'introduzione di tale esenzione fosse contraria al disposto dell'art. 2, n. 2, della sesta direttiva, la Commissione ha intimato al governo spagnolo, con lettera del 7 febbraio 1990, di presentare le proprie osservazioni entro un termine di due mesi.
- 8 Le autorità spagnole hanno risposto con lettera del 7 maggio 1990. La Commissione ha tuttavia ritenuto che, nonostante gli argomenti invocati dalle autorità spagnole, l'introduzione dell'esenzione controversa nell'ordinamento giuridico spagnolo costituisca una violazione del disposto della sesta direttiva.
- 9 Tuttavia, dopo aver constatato che a partire dal 1° gennaio 1993 il Regno di Spagna poteva, a norma della direttiva 91/680, esentare dall'IVA alcune

operazioni relative alle navi da guerra ed agli aeromobili di cui ai punti 23 e 25 dell'allegato F della sesta direttiva, la Commissione ha ritenuto che, sebbene il Regno di Spagna avesse violato tale direttiva per quanto concerne il materiale militare fino al 1° gennaio 1993, questa violazione era cessata, a partire da quella data, relativamente al materiale menzionato ai punti 23 e 25 di tale allegato.

- 10 Il 6 agosto 1996 la Commissione ha inviato al Regno di Spagna un parere motivato, invitandolo ad adottare le misure necessarie per conformarsi entro un termine di due mesi a partire dalla notificazione.
- 11 Con lettera del 16 giugno 1997 il Regno di Spagna ha risposto al parere reiterando sostanzialmente la propria posizione.
- 12 Tenuto conto degli elementi così forniti dalle autorità spagnole, la Commissione, ritenendo che il Regno di Spagna non si fosse conformato al parere motivato, ha proposto il presente ricorso.
- 13 La Commissione fa valere che, ai sensi della sesta direttiva, tutte le importazioni e tutti gli acquisti intracomunitari di beni sono soggetti ad IVA. Solo in tre circostanze non ci sarebbe assoggettamento all'IVA: anzitutto, nel caso delle esenzioni tassativamente elencate agli artt. 14 o 28 quater della sesta direttiva; in secondo luogo, nel caso previsto dall'art. 28, n. 3, di tale direttiva, che consente di applicare provvisoriamente un'esenzione durante il periodo transitorio di cui al n. 4, e, infine, nel caso in cui l'esenzione sia prevista dall'Atto di adesione.
- 14 La Commissione afferma che gli artt. 14 e 28 quater redigono l'elenco delle esenzioni che gli Stati membri devono — o possono — prevedere. In tale elenco non compare, a suo avviso, nessuna esenzione relativa alle armi, alle munizioni ed

al materiale d'uso esclusivamente militare, simile a quella prevista dalla legge spagnola.

- 15 La Commissione ritiene che l'atto di adesione imponesse al Regno di Spagna l'obbligo di adottare le misure necessarie per conformarsi, fin dalla propria adesione, al disposto delle direttive. Essa fa valere che il Regno di Spagna ha introdotto l'IVA con la legge 2 agosto 1985, n. 30, (BOE del 9 agosto 1985), che ha iniziato a produrre i propri effetti il 1° gennaio 1986.

- 16 La Commissione ritiene che, alla data di introduzione dell'IVA, il Regno di Spagna avesse quindi previsto l'assoggettamento a tale imposta di tutte le importazioni e di tutti gli acquisti intracomunitari di materiale militare e che l'esenzione di queste operazioni sia stata decisa solo un anno più tardi, ma con effetto retroattivo alla data in cui l'IVA ha cominciato ad essere riscossa in Spagna.

- 17 Il Regno di Spagna sostiene che la legislazione nazionale spagnola è conforme al diritto comunitario, in particolare all'art. 223, n. 1, lett. b), del Trattato CE [divenuto, in seguito a modifica, art. 296, n. 1, lett. b), CE], che stabilisce la clausola di salvaguardia ai sensi della quale gli Stati membri possono adottare le misure ritenute necessarie alla tutela degli interessi essenziali della propria sicurezza e riferentesi alla produzione o al commercio di armi, munizioni e materiale bellico. Esso afferma che la legge spagnola, prorogata dalla legge n. 9/90, deve essere intesa come promulgata sulla base di tale articolo, poiché l'esenzione dall'IVA costituisce una misura necessaria al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi essenziali del piano strategico globale ed in

particolare per assicurare l'efficienza delle forze armate spagnole nella difesa nazionale e nell'ambito dell'Organizzazione del Trattato del Nord Atlantico.

- 18 La Commissione rileva, in limine, che il motivo di difesa sollevato dal Regno di Spagna è tardivo, in quanto non è stato invocato in nessuna occasione durante la fase precontenziosa. Essa ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte, i capi di infrazione imputati allo Stato membro dalla Commissione devono essere identici nel corso delle diverse fasi del procedimento, potendo la Commissione soltanto apportare precisazioni a sostegno della propria tesi. Secondo la Commissione tale esigenza è valida, *mutatis mutandis*, anche nel caso di specie.
- 19 A tale riguardo è sufficiente rilevare che un'esigenza del genere sarebbe contraria al principio generale del rispetto dei diritti della difesa. Secondo la giurisprudenza della Corte la regolarità del procedimento precontenzioso costituisce una garanzia essenziale prevista dal Trattato non soltanto per tutelare diritti dello Stato membro di cui trattasi, ma anche per garantire che l'eventuale procedimento contenzioso verta su una controversia chiaramente definita (v. ordinanza 11 luglio 1995, causa C-266/94, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-1975, punto 17). Quindi, a partire dal momento in cui l'oggetto della lite è stato definito, lo Stato membro ha il diritto di invocare tutti gli argomenti a sua disposizione per assicurare la propria difesa. Del resto, nessuna regola di procedura obbliga lo Stato membro interessato a presentare, durante la fase precontenziosa, tutti i motivi della propria difesa, nell'ambito di un ricorso fondato sull'art. 169 del Trattato.
- 20 La Commissione ritiene che la misura che il Regno di Spagna afferma aver adottato in quanto «necessaria», sulla base della clausola di salvaguardia dell'art. 223, n. 1, lett. b), del Trattato, costituendo un'eccezione alla regola di assoggettamento all'IVA, deve essere interpretata restrittivamente. La Commissione ne deduce che incombeva al Regno di Spagna stabilire in che misura l'assoggettamento all'IVA poteva intaccare gli interessi essenziali della sicurezza nazionale. Essa fa riferimento ad una giurisprudenza della Corte secondo la quale uno Stato membro non può eccepire disposizioni, prassi o situazioni del suo

ordinamento interno per giustificare l'inosservanza degli obblighi e dei termini imposti da una direttiva.

- 21 A questo proposito si deve rilevare, come la Corte ha già affermato nella sentenza 15 maggio 1986, causa 222/84, Johnston (Racc. pag. 1651, punto 26), che il Trattato contempla deroghe da applicare in situazioni che possano compromettere la pubblica sicurezza soltanto agli artt. 36, 48, 56, 223 e 224 Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 30 CE, 39 CE, 46 CE, 296 CE e 297 CE), che riguardano ipotesi eccezionali, chiaramente delimitate. In ragione del loro carattere limitato, detti articoli non si prestano ad un'interpretazione estensiva.
- 22 In queste circostanze spetta allo Stato membro che intende avvalersi di tali eccezioni fornire la prova che le esenzioni non superano i limiti delle ipotesi suddette. Nel caso di specie si deve constatare che il Regno di Spagna non ha dimostrato che le esenzioni previste dalla legge spagnola sono necessarie alla tutela degli interessi essenziali della propria sicurezza. Dalle motivazioni della suddetta legge risulta infatti chiaramente che essa ha per oggetto principale di determinare ed attribuire le risorse finanziarie che consentono di rinforzare e modernizzare le forze armate spagnole, costituendo la base economica e finanziaria del piano strategico globale. Ne consegue che le esenzioni dall'IVA non sono necessarie per raggiungere l'obiettivo di tutelare gli interessi essenziali della sicurezza del Regno di Spagna.
- 23 Del resto, come ha rilevato l'avvocato generale al punto 12 delle sue conclusioni, l'assoggettamento all'IVA delle importazioni e degli acquisti di armi non comprometterebbe tale obiettivo poiché le entrate provenienti dal versamento dell'IVA che graverebbe sulle operazioni di cui si tratta rientrerebbero nelle casse

dello Stato, tranne una piccola percentuale che, in quanto risorsa propria, entrerebbe in quelle della Comunità.

- 24 Di conseguenza si deve constatare che il governo spagnolo non ha dimostrato che la soppressione, prevista dalla legge spagnola, dell'esenzione delle importazioni e degli acquisti di armi, munizioni e materiale ad uso esclusivamente militare dall'IVA costituisca una misura in grado di compromettere la tutela degli interessi essenziali della sicurezza del Regno di Spagna, così da rendere tali esenzioni giustificate sulla base dell'art. 223, n. 1, lett. b), del Trattato.
- 25 Al fine di giustificare le esenzioni previste dalla legge spagnola il Regno di Spagna fa riferimento ancora all'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, che consente agli Stati membri di continuare ad esentare, per un periodo transitorio, le operazioni elencate nell'allegato F, ivi comprese, ai punti 23 e 25, le «forniture, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni di aeromobili impiegati da istituzioni dello Stato nonché forniture, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni degli oggetti in essi incorporati o destinati al loro servizio» e le «forniture, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni di navi da guerra».
- 26 Secondo il Regno di Spagna l'art. 28, n. 3, della sesta direttiva non regola il regime transitorio applicabile agli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo il 31 dicembre 1977. Esso ritiene tuttavia che sarebbe iniquo trattare i nuovi Stati membri che aderiscono alle Comunità europee in modo meno favorevole di quelli che ne erano già membri in quella data, di modo che anche i nuovi Stati membri potrebbero fare uso dei diritti previsti all'art. 28 della sesta

direttiva a partire dal giorno della loro adesione alle Comunità, senza che tale facoltà sia espressamente prevista nell'Atto di adesione.

- 27 Il Regno di Spagna afferma che l'art. 9 della legge 7 luglio 1982, n. 44, relativa alle dotazioni di bilancio per gli investimenti e le spese di funzionamento delle forze armate (BOE del 21 luglio 1982), esentava le importazioni di materiale di qualsiasi genere necessario per il piano d'investimento delle forze armate spagnole dall'imposta di compensazione degli oneri fiscali interni. Esso sottolinea che questa imposta è scomparsa al momento dell'introduzione dell'IVA ed è stata assorbita da quest'ultima in seguito all'adesione del Regno di Spagna alle Comunità. Esso considera pertanto che l'esenzione controversa esisteva al momento dell'adesione e poteva essere mantenuta sulla base dell'art. 28 della sesta direttiva.
- 28 La Commissione ritiene, al contrario, che la tassa di compensazione d'imposte interne sia scomparsa con l'introduzione dell'IVA con la legge n. 30/85, che ha cominciato a produrre i propri effetti il 1° gennaio 1986, data dell'adesione del Regno di Spagna alle Comunità europee. La Commissione ne deduce quindi che, al momento dell'introduzione dell'IVA, il Regno di Spagna ha previsto l'assoggettamento a questa tassa di tutte le importazioni o di tutti gli acquisti intracomunitari di materiale militare. La Commissione fa valere che l'esenzione di tali operazioni è stata decisa in seguito dal Regno di Spagna per mezzo della legge spagnola (ma con effetto retroattivo al 1° gennaio 1986).
- 29 Basta rilevare al riguardo che, secondo la giurisprudenza della Corte (v. sentenza 17 ottobre 1991, causa C-35/90, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-5073, punto 7), avendo il Regno di Spagna assoggettato le consegne di armi, munizioni e materiale ad uso esclusivamente militare proveniente da altri Stati membri al regime generale dell'IVA attraverso la legge n. 30/1985, entrata in vigore il 1° gennaio 1986, esso non poteva più avvalersi in seguito della facoltà di

continuare ad esentare tali attività a norma dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva.

- 30 Occorre inoltre rilevare che un'esenzione retroattiva come quella prevista dalla legge spagnola sarebbe contraria allo scopo della disposizione comunitaria. Risulta infatti da una giurisprudenza costante che l'art. 28, n. 1, lett. b), della sesta direttiva osta, per il suo stesso tenore letterale, all'istituzione di nuove esenzioni (v. sentenze 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt, Racc. pag. 2219, punto 17, e 27 ottobre 1992, causa C-74/91, Commissione/Germania, Racc. pag. I-5437, punto 15).
- 31 Per quanto concerne la portata dell'art. 28, n. 3 bis, introdotto dalla direttiva 91/680, che autorizza il Regno di Spagna ad accordare un'esenzione dall'IVA alle operazioni di cui ai punti 23 e 25 dell'allegato F, occorre rilevare che una tale esenzione, in quanto avente natura eccezionale, deve essere interpretata in modo restrittivo (v. sentenza Commissione/Spagna, citata, punto 9) e non elimina che parzialmente l'inadempimento del Regno di Spagna. Infatti, da un lato l'inadempimento sussiste nella sua totalità fino al 1° gennaio 1993, data di entrata in vigore della direttiva 91/680, e, dall'altro, la deroga introdotta da quest'ultima riguarda solo gli aeromobili e le navi da guerra.
- 32 In queste circostanze si deve rilevare che il Regno di Spagna, avendo esentato dall'IVA le importazioni e gli acquisti intracomunitari di armi, munizioni e materiale ad uso esclusivamente militare, diversi dagli aeromobili e dalle navi da guerra compresi nei punti 23 e 25 dell'allegato F della sesta direttiva, nella versione novellata dalla direttiva 91/680, nonostante il disposto degli artt. 2, n. 2, 14, 28 bis e 28 quater, parte B, della medesima direttiva, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi della stessa direttiva.

Sulle spese

- 33 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché il Regno di Spagna è rimasto soccombente e la Commissione ne ha chiesto la condanna alle spese, esso va condannato alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione)

dichiara e statuisce:

- 1) Il Regno di Spagna, avendo esentato dall'imposta sul valore aggiunto le importazioni e gli acquisti intracomunitari di armi, munizioni e materiale ad uso esclusivamente militare, diversi dagli aeromobili e dalle navi da guerra compresi nei punti 23 e 25 dell'allegato F della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nella versione novellata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388, nonostante il disposto degli artt. 2, n. 2, 14, 28 bis e 28 quater, parte B, della medesima direttiva, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi della stessa direttiva.

2) Il Regno di Spagna è condannato alle spese.

Kapteyn

Hirsch

Murray

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 settembre 1999.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

P.J.G. Kapteyn