

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO SAGGIO

presentadas el 18 de marzo de 1999 *

1. Mediante el presente recurso se pide que se declare que el Reino de España ha incumplido la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»),¹ al considerar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusivamente militar, faltando, por ello, a las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado.

Marco normativo, hechos y procedimiento

2. La citada Directiva —en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, la Directiva de base² — dispone, en el artículo 2, apartado 2, y en

el artículo 28 *bis*, que están sujetas al IVA las importaciones de bienes en el territorio de la Comunidad y las adquisiciones intracomunitarias de bienes. La misma Directiva enumera, en el artículo 14, las exenciones previstas para las importaciones de ciertos bienes en el territorio de la Comunidad y, en el artículo 28 *quater*, parte B, las admitidas para las adquisiciones intracomunitarias de bienes. El artículo 28, apartado 3, letra b), prevé, además, que los Estados miembros, durante el período transitorio, podrán «continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro» en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, es decir, el 1 de enero de 1978. En los puntos 23 y 25 de este Anexo figuran, entre otras, las operaciones relativas a las aeronaves utilizadas por las instituciones del Estado y a los barcos de guerra. El apartado 4 del mismo artículo precisa que «el período transitorio estará inicialmente fijado en cinco años a partir del 1 de enero de 1978».³ Por último, el apartado 3 *bis* del mismo artículo, insertado por la citada Directiva 91/680, autoriza a España a eximir del IVA las operaciones contempladas en los puntos 23 y 25 del Anexo F, antes citados.⁴

3 — El período transitorio fue prorrogado, por lo que los Estados miembros que consideraban exentas las operaciones que figuran en el Anexo F pudieron continuar aplicando la exención.

4 — La facultad para conceder esta exención se atribuyó a España «hasta que el Consejo adopte la decisión que, en virtud del artículo 3 de la Directiva 89/465/CEE» (DO L 226, p. 21), «debe resolver sobre la supresión de las excepciones transitorias previstas en el apartado 3» del artículo 28.

* Lengua original: italiano.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — DO L 376, p. 1.

3. En fecha 1 de enero de 1986, España, con el fin de cumplir las condiciones de adhesión a la Comunidad y, en particular, las previstas en el artículo 395 del Tratado de adhesión,⁵ introducía en su ordenamiento, mediante la Ley 30/1985, de 2 de agosto,⁶ el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sin prever ninguna exención específica para las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de armamento. Por otro lado, tampoco en el Acta de adhesión se contemplaban, en favor de España, exenciones para las operaciones relativas a los citados bienes. Exenciones en este último sentido fueron, sin embargo, introducidas unilateralmente por España mediante la Ley 6/1987, de 14 de mayo.⁷ En efecto, esta Ley, sobre dotaciones presupuestarias para inversiones y sostenimiento de las Fuerzas Armadas, declaraba exentas del IVA las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias «de armamento, munición y material de uso específicamente militar que se requiera para la realización» del programa de modernización del material, equipo y armamento de las Fuerzas Armadas para el período 1986-1994.⁸ La Ley entró en vigor el 14 de mayo de 1987, pero sus efectos se retrotraen al 1 de enero de 1986.

4. Mediante escrito notificado el 7 de febrero de 1990, la Comisión inició un procedimiento por infracción contra España, imputándole el haber declarado exentas del IVA, mediante la citada Ley de 1987, ciertas adquisiciones intracomunitarias y ciertas importaciones de material militar, en contra de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva. Las autoridades españolas respondieron mediante escrito de fecha 7 de mayo de 1990. Mediante dictamen motivado comunicado el 6 de agosto de 1996, la Comisión imputó a España el incumplimiento de las obligaciones que se derivan de la Sexta Directiva, por haber introducido las mencionadas exenciones. España no se atuvo al dictamen motivado dentro del correspondiente plazo fijado en éste, por lo que la Comisión interpuso, el 5 de diciembre de 1997, el recurso objeto del presente procedimiento.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

5. La Comisión alega que, en virtud de la Sexta Directiva, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias están sujetas al IVA, a excepción de las operaciones enumeradas en los artículos 14 y 28 *quater* del mismo texto y a excepción de las exenciones mencionadas en su artículo 28, apartado 3, letra b). Esta última disposición atribuye a los Estados miembros la facultad para continuar dejando exentas, durante el período transitorio, ciertas operaciones previstas en el Anexo F de dicha Directiva. Las únicas exenciones ulteriores

5 — El Tratado de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a las Comunidades Europeas fue firmado el 1 de junio de 1985 (DO L 302) y entró en vigor el 1 de enero de 1986. Su artículo 395 impone a los nuevos Estados miembros la obligación de adoptar las medidas necesarias «para cumplir, desde el momento de la adhesión, las disposiciones de las Directivas [...]», incluida la Directiva sobre el IVA.

6 — BOE de 9 de agosto de 1985. De hecho, el artículo 20 de dicha Ley extiende el régimen del IVA a todas las importaciones de bienes. Dicho artículo precisa que «a los efectos de este impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en el territorio peninsular español o islas Baleares, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador».

7 — BOE de 19 de mayo de 1987.

8 — Este período fue posteriormente prorrogado hasta 1998 mediante la Ley 9/1990, de 15 de octubre.

autorizadas son, según la Comisión, las que, en su caso, se prevean en las Actas de adhesión de los nuevos Estados a la Comunidad Europea. Para la Comisión, el presente caso no corresponde a ninguna de las tres excepciones mencionadas. Efectivamente, por un lado, ni el artículo 14 ni el artículo 28 *quater* contemplan operaciones análogas a las previstas en la Ley española 6/1987, y, por otro lado, el artículo 28, apartado 3, letra b), que, como se ha indicado, se refiere a la posibilidad de mantener ciertas exenciones existentes en el Estado miembro interesado en el momento de la entrada en vigor de la Directiva, no puede legitimar las exenciones controvertidas desde el momento en que la citada Ley que las introdujo fue aprobada en mayo de 1987 y, por consiguiente, en un momento posterior a la entrada en vigor del Acta de adhesión. La Comisión señala que la situación habría sido distinta si en el Acta de adhesión se hubiera incluido una disposición expresa que hubiese atribuido a España tal posibilidad.

En opinión de la Comisión, además, la posibilidad concedida a España en la mencionada Directiva 91/680 de declarar exentas las operaciones indicadas en los puntos 23 y 25 del Anexo F de la Sexta Directiva (operaciones relativas a los barcos de guerra y a las aeronaves) no eliminó, en su totalidad, el incumplimiento de dicho Estado de las obligaciones comunitarias resultante de la aprobación de la Ley 6/1987. Efectivamente, afirma que, de todas formas, la concesión de tal posibili-

dad dejó inalterado y completo el incumplimiento por parte de España por el período comprendido entre el momento de entrada en vigor de la Ley 6/1987 y la fecha en que el Gobierno español obtuvo la autorización de conceder la citada exención limitada.

6. El Gobierno español aduce, con carácter principal, que las exenciones del IVA para las operaciones relativas a material militar contenidas en la Ley 6/1987 son compatibles con el Derecho comunitario, puesto que constituyen medidas de salvaguardia en el sentido del artículo 223, apartado 1, letra b), del Tratado, por ser «necesarias para la protección de los intereses esenciales de su seguridad» y referirse «a la producción o al comercio de armas, municiones y material de guerra». Afirma que las exenciones contempladas en la Ley española de 1987 están destinadas precisamente a asegurar la consecución de los objetivos esenciales del Plan Estratégico Conjunto, asegurando la eficacia de las Fuerzas Armadas españolas en su misión de defensa nacional y en el cumplimiento de los compromisos contraídos por España en el marco de la OTAN. En apoyo de esta tesis, el Gobierno español se remite a la exposición de motivos de la Ley 6/1987, en la que se afirma que esta Ley tiene como objetivo principal el de «definir y asignar los recursos financieros que posibiliten la continuación del proceso de potenciación y modernización de [las] Fuerzas Armadas, constituyendo la base económico-financiera del Plan Estratégico Conjunto». El Gobierno español sostiene, además, que la supresión de la exención del IVA para el armamento tendría, en contra de lo que

afirma la Comisión, consecuencias financieras no desdeñables y señala, a este respecto, que tal supresión habría provocado un incremento de gastos equivalente a unos tres millones de pesetas para el ejercicio de 1998.

La Comisión refuta esta tesis alegando, desde el punto de vista formal, que tal argumento no puede ser tomado en consideración por el Tribunal de Justicia por no haberse expuesto durante el procedimiento administrativo previo. A continuación aduce, sobre el fondo, que el sometimiento al régimen del IVA de las importaciones de armamento no perjudicaría los intereses españoles, porque la carga que ello supondría para el Estado sería muy modesta y porque, de todas formas, las autoridades españolas, a pesar de estar obligadas a hacerlo, no han demostrado de ninguna forma el perjuicio que el sometimiento al IVA de las citadas operaciones habría podido ocasionar a los intereses esenciales de la seguridad nacional.

7. El Gobierno español alega, a continuación, que, sea como fuere, las exenciones del IVA contenidas en la Ley 6/1987 deben considerarse legítimas conforme al artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, que autoriza a los Estados miembros a continuar dejando exentas del IVA las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en sus ordenamientos en el momento de entrada en vigor de la Directiva, es decir, el 1 de enero de 1978. Considera que el artículo 28, apartado 3, letra b), debe aplicarse también en favor de aquellos Estados

que, como España, han pasado a ser miembros de la Comunidad con posterioridad a dicha fecha, ya que, de lo contrario, se produciría un trato discriminatorio entre «antiguos» y «nuevos» Estados miembros en las condiciones de competencia en las que se inspiran las normas comunitarias de armonización fiscal y se atribuirían, sin justificación alguna, considerables ventajas competitivas a los «antiguos» Estados miembros. En opinión de España, por consiguiente, debe reconocerse también a los nuevos Estados miembros la posibilidad de hacer uso de la facultad prevista en el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva aun cuando esta facultad no se contemple expresamente en el Tratado de adhesión.

8. Por último, el Gobierno español alega que las exenciones controvertidas fueron introducidas en su ordenamiento jurídico mediante la Ley 44/1982, de 7 de julio,⁹ que declaró exentas del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores las importaciones de material para las Fuerzas Armadas, y que la normativa nacional (en particular, la Ley 30/1985, antes citada) que, como consecuencia de la adhesión de España a la Comunidad, implantó el IVA absorbió este régimen de favor. Asegura que las exenciones del IVA por las operaciones con material militar ya existían en España en el momento de su adhesión a la Comunidad y, por esta razón, conforme al artículo 28, apartado 3, letra b), deben

9 — BOE de 21 de julio de 1982.

considerarse conformes con la Directiva a partir del 1 de enero de 1986.

Sobre la subsistencia del incumplimiento

9. Según el artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA todas las importaciones de bienes en el territorio de la Comunidad Europea,¹⁰ salvo aquellas exentas en virtud del artículo 14 de la misma Directiva. Conforme al artículo 28 *bis*, igualmente están sujetas al IVA todas las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe en su condición de tal, a excepción, naturalmente, de las operaciones exentas según el citado artículo 28 *quater*, parte B. Pues bien, no puede haber duda de que las importaciones y las adquisiciones de material militar objeto de la Ley española 6/1987 entran en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

10. Aclarado esto, procede determinar, en primer lugar, si, como alega con carácter principal el Gobierno español, tales operaciones pueden considerarse justificadas con arreglo a la cláusula de salvaguardia enunciada en el artículo 223, apartado 1,

letra b), del Tratado y, en segundo lugar, si, como afirma con carácter subsidiario dicho Gobierno, las mismas operaciones pueden incluirse en uno o varios de los supuestos en los que la Directiva autoriza a los Estados miembros a prever exenciones, pudiendo considerarse, por tanto, dentro de estos límites legítimos.

11. Por lo que respecta a la supuesta aplicación a las importaciones y a las adquisiciones de armas, objeto de la Ley española 6/1987, de la cláusula de salvaguardia enunciada en el artículo 23, apartado 1, letra b), del Tratado, debe recordarse que esta disposición prevé que «todo Estado miembro podrá adoptar las medidas que estime necesarias para la protección de los intereses esenciales de su seguridad y que se refieran a la producción o al comercio de armas, municiones y material de guerra».

A este respecto, la Comisión aduce, con carácter preliminar, desde el punto de vista formal, que el Gobierno español no puede solicitar ante el Tribunal de Justicia la aplicación de la citada disposición, por no haber formulado tal pretensión durante todo el procedimiento administrativo previo. Dicho de otro modo, según la Comisión esta excepción propuesta por España es extemporánea y, por consiguiente, no puede ser tenida en consideración en el presente procedimiento. No me parece que esta excepción esté fundada, puesto que no existe una norma procesal *ad hoc* que exija la correspondencia entre los argumentos alegados en el procedimiento administrativo previo y los presentados posteriormente ante el órgano jurisdiccional, ni me parece, por lo demás, que sea posible

10 — Según el Tribunal de Justicia (sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul, 15/81, Rec. p. 1409, apartado 14), el hecho generador del IVA para las operaciones de importación «está constituido por la mera entrada de un bien en un Estado miembro, independientemente de que exista, o no, una transacción y de que la operación se efectúe a título oneroso o gratuito, por un sujeto pasivo o por un particular». Este criterio fue confirmado en la sentencia de 23 de enero de 1986, Bergeres-Becque/Service interrégional des douanes (39/85, Rec. p. 259), apartado 7.

elaborar por vía jurisprudencial tal criterio, porque ello vulneraría el principio general de libre y pleno ejercicio de los derechos de defensa ante el Juez. A esto se añade que la jurisprudencia invocada por la Comisión en apoyo de su tesis no es pertinente: de hecho, tal jurisprudencia se refiere a una situación diferente y no comparable a ésta, la del Estado contra el que se dirige una acción ejercitada con arreglo al artículo 169 del Tratado y al que se garantizan los derechos de defensa, y sólo en esta perspectiva específica afirma que «el recurso no puede basarse en motivos distintos de los indicados en el dictamen motivado»;¹¹ en el caso ahora examinado, por el contrario, se trataría de aplicar el mismo principio según una lógica invertida, y ello, para limitar, en lugar de reforzar, los derechos de defensa del Estado que actúa frente a la Institución.

12. Ya en el examen del fondo de la aplicabilidad en el presente caso de la cláusula de salvaguardia prevista en el artículo 223, apartado 1, letra b), procede, antes de nada, recordar que las cláusulas de salvaguardia contenidas en el Tratado deben interpretarse de forma restrictiva, en vista de su función de naturaleza excepcional respecto del régimen ordinario,¹² y asimismo que, según los principios comu-

nes en materia de carga de la prueba, los Estados que invocan su aplicación están obligados a demostrar que las medidas adoptadas son necesarias para la protección de los intereses esenciales de su seguridad. Por consiguiente, es preciso determinar si España ha aportado, o no, la prueba de que las exenciones previstas en la Ley 6/1987, ahora examinadas, son necesarias para conseguir tal objetivo. Pues bien, no me parece que en el presente caso se haya aportado tal prueba. Realmente, aunque, en contra de lo afirmado por la Comisión, la exposición de motivos de la citada Ley indica claramente la voluntad del legislador español de proteger los intereses nacionales relativos a la seguridad, garantizando el proceso de reforzamiento y modernización de las Fuerzas Armadas, no se comprende por qué las exenciones del IVA son necesarias para conseguir este objetivo: mejor dicho, no se comprende de qué modo la sujeción al IVA de las importaciones y de las adquisiciones de armamento supone para la Hacienda del Estado una carga tan considerable que prejuzga tal resultado. De hecho, hay que considerar que los ingresos imputables al IVA, procedentes de tales operaciones, revertirán en las arcas del propio Estado que efectúa el gasto, salvo el pequeño porcentaje que engrosa las arcas comunitarias como recursos propios.¹³ El cálculo presentado por España en su escrito de contestación a la demanda no parece tomar en consideración el hecho de que el importe relativo al IVA por el material militar, aun

11 — Sentencia de 4 de diciembre de 1997, Comisión/Italia (C-207/96, Rec. p. I-6869), apartados 17 y 18. Véanse, en el mismo sentido, las sentencias de 28 de abril de 1993, Comisión/Italia (C-306/91, Rec. p. I-2133), apartado 22; de 28 de marzo de 1985, Comisión/Italia (274/83, Rec. p. 1077), y de 11 de julio de 1984, Comisión/Italia (51/83, Rec. p. 2793), apartado 5.

12 — Véase la sentencia de 19 de diciembre de 1968, Salgoil (13/68, Rec. p. 602), en la que el Tribunal de Justicia, refiriéndose a los artículos 36, 224 y 226 del Tratado, afirma que, «si bien estos preceptos dan particular importancia al interés de los Estados miembros, es preciso, sin embargo, señalar que se refieren a hipótesis excepcionales, bien delimitadas y que no se prestan a ninguna interpretación extensiva».

13 — Véase la Decisión del Consejo 94/728/CE, Euratom, de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 293, p. 9). En el artículo 2, apartado 4, letra a), de esta Decisión se señala que «el tipo uniforme [...] corresponde al tipo resultante de la aplicación del [...] 1,08 % en 1998, 1,00 % en 1999, a la base del IVA para los Estados miembros» y que el «tipo de 1,00 % previsto para 1999 seguirá siendo de aplicación en tanto en cuanto no se modifique la presente Decisión».

constituyendo un gasto del Estado respecto del Ministerio de Defensa, termina, en definitiva, en gran medida, en poder del propio Estado y, por consiguiente, no puede tener incidencia alguna en el sistema de la presente decisión.

13. Es preciso, pues, concluir que el Gobierno español no ha demostrado que la supresión de la exención del IVA de las importaciones y adquisiciones de armamento, munición y otro material de uso militar prevista en la Ley 6/1987 constituya una medida que pueda comprometer la protección de los intereses esenciales de la seguridad de España, con la consecuencia de que las exenciones contenidas en la Ley española 6/1987 no pueden considerarse justificadas al amparo del artículo 223, apartado 1, letra b), del Tratado. Resulta superfluo añadir que, puesto que se estima que no es aplicable al caso de autos la cláusula de salvaguardia enunciada en el artículo 223, apartado 1, letra b), del Tratado, no es preciso, en contra de lo afirmado por la Comisión, determinar, a efectos del artículo 225 del Tratado, si España ha abusado de las facultades contempladas en tal disposición.

14. Por lo que respecta, a continuación, a la posibilidad de que, en todo o en parte, las operaciones con material militar contempladas en la Ley española 6/1987 constituyan una de las exenciones cuya introducción la normativa comunitaria autoriza a los Estados miembros, debe observarse, en primer lugar, que los artículos 14 y 28 *quater*, letra b), de la Sexta Directiva, que enumeran las importaciones

y las adquisiciones intracomunitarias exentas, no se refieren en modo alguno a las operaciones relativas a material militar objeto de la mencionada Ley española. Para obtener la legitimidad comunitaria de su normativa referente al material militar, el Gobierno español invoca esencialmente una disposición sobre exenciones contenida en la Directiva; se trata del artículo 28, apartado 3, letra b), según el cual los Estados miembros pueden continuar dejando exentas, durante el período transitorio, las operaciones previstas en el Anexo F, entre las que figuran, en los puntos 23 y 25, las relativas a las aeronaves utilizadas por las instituciones del Estado y los barcos de guerra. Las operaciones allí indicadas consisten, respectivamente, en a) las «entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento y arrendamiento de aeronaves utilizadas por las instituciones del Estado, así como de los objetos incorporados a estas aeronaves o que sirven para su explotación», y b) las «entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento y arrendamiento de barcos de guerra».

El Gobierno español sostiene que la mencionada disposición debe interpretarse en sentido extensivo, de manera que se incluyan en la exención del IVA para las operaciones de los puntos 23 y 25 todas las operaciones contempladas en la Ley española 6/1987. Esta tesis no puede compartirse, dado que lo previsto en los puntos 23 y 25 se refiere a operaciones con material militar bien delimitadas que, debido a su contenido, sólo pueden corresponder a algunas de las operaciones con material militar que la Ley española declara exentas, y precisamente sólo a las relativas a aeronaves utilizadas por las instituciones y barcos de guerra. Una interpretación

extensiva de estas exenciones contrastaría con la norma de Derecho común según la cual las normas que contienen excepciones (a esta categoría pertenecen las disposiciones en materia de exención del IVA) deben interpretarse de forma restrictiva. El Tribunal de Justicia ha afirmado en repetidas ocasiones que «los términos empleados para designar las exenciones [...] de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones» a un principio general.¹⁴ A esto se añade que el Gobierno español no ha aportado ninguna prueba analítica sobre la inclusión de la normativa de la Ley 6/1987 en las excepciones previstas en los puntos 23 y 25.

Por lo que se refiere, a continuación, al ámbito de aplicación temporal de la excepción contemplada en el artículo 28, apartado 3, letra b) —la cual, si nos atenemos al tenor literal de la disposición, es válida sólo para las exenciones existentes en el correspondiente Estado miembro en el momento de entrar en vigor la Sexta Directiva— el Gobierno español sostiene que dicha disposición debe interpretarse de forma extensiva, de manera que permita eximir del IVA las operaciones enumeradas en los puntos 23 y 25 del Anexo F aun cuando tales exenciones no existieran en el

ordenamiento español con anterioridad al ingreso de España en la Comunidad. Considera que esta interpretación garantizaría la igualdad de trato entre Estados miembros «antiguos» y «nuevos». Esta tesis no me convence. Efectivamente, debe señalarse que el «nuevo» Estado miembro tiene la facultad de introducir las mencionadas exenciones aunque se haya adherido a la Comunidad después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva e, incluso, si tal facultad no se contempló en el Acta de adhesión, siempre y cuando el ordenamiento del «nuevo» Estado previese, en el momento de la adhesión, exenciones análogas a las que figuran en el Anexo F de la Sexta Directiva.¹⁵ Esta interpretación no da lugar a discriminaciones entre «antiguos» y «nuevos» Estados miembros adherentes a la Comunidad, puesto que el régimen aplicable resulta el mismo para todos los Estados desde el momento en el que pasan a ser miembros de la Comunidad.

15. A continuación, el Gobierno español intenta demostrar, con diversos argumentos, que las exenciones contempladas en la

14 — Sentencia de 5 de junio de 1997, SDC (2/95, Rec. p. I-3017), apartado 20. Véase, en el mismo sentido, la sentencia de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13. Este principio ha sido enunciado en relación con la exención prevista en el artículo 13 de la Sexta Directiva para los servicios efectuados a título oneroso, pero, obviamente, también es aplicable a las exenciones contempladas en el artículo 28, apartado 3, letra b) (véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Sr. Cruz Vilaça en el asunto 122/87, Comisión Italia, Rec. p. 2685, punto 22).

15 — El Tribunal de Justicia, en la sentencia de 8 de julio de 1986, *Kerrutt* (73/85, Rec. p. 2219), apartado 17, afirma del artículo 28, apartado 3, letra b), que «su misma formulación se opone [...] a la introducción de nuevas exenciones o a la ampliación del alcance de las exenciones existentes con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Directiva». El Tribunal de Justicia, además, en la sentencia de 17 de octubre de 1991, *Comisión/España* (C-35/90, Rec. p. I-5073), apartado 9, sin distinguir entre Estados miembros «antiguos» y «nuevos», precisó que «la prolongación del régimen transitorio relativo a las exenciones del IVA, más allá del plazo inicialmente previsto, no puede justificar que los Estados miembros puedan otorgar exenciones que no estaban autorizadas a establecer»; y ello, porque tal facultad, según el Tribunal de Justicia, «menoscabaría la finalidad de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, que consiste en permitir una adaptación progresiva de las legislaciones nacionales en los ámbitos de que se trata».

Ley española 6/1987 incluidas en los puntos 23 y 25 del Anexo F ya existían en el momento del ingreso de España en la Comunidad y que, por consiguiente, son legítimas desde el punto de vista del Derecho comunitario.

16. En esta perspectiva, el Gobierno español invoca, en primer lugar, la Ley 44/1982, antes citada, que declaraba exentas del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores las importaciones de material para las Fuerzas Armadas, y alega que la Ley 30/1985, antes citada, de implantación del IVA, absorbió implícitamente este régimen de favor a partir de su entrada en vigor, es decir, del 1 de enero de 1986, deduciendo de ello que el artículo 28, apartado 3, letra b), resulta aplicable en el presente caso en vista de la supuesta existencia de las exenciones en el momento de entrada en vigor del nuevo régimen fiscal. No puedo compartir esta tesis, porque, por un lado, la exención contenida en la Ley 44/1982 se refiere a un impuesto que no coincide con el del valor añadido y, por otro, porque, al contener una excepción al régimen general del IVA, el artículo 28 no puede sino interpretarse en sentido restrictivo.

17. Continuando en la misma perspectiva, el Gobierno español parece alegar que la Ley española 6/1987 retrotrae sus efectos al momento de ingreso de España en la Comunidad y que, por consiguiente, las exenciones que prevé deben considerarse existentes desde el 1 de enero de 1986, por lo que les es aplicable el artículo 28, apartado 3, letra b). Ahora bien, tal hipó-

tesis no es convincente. Se basa en una interpretación de esta disposición que contrasta manifiestamente con su finalidad, que es la de autorizar limitadas exenciones por un período transitorio, para hacer posible una gradual adaptación a la Directiva de las normativas nacionales, y conduce, esencialmente, al resultado absurdo de atribuir a los nuevos Estados miembros la facultad de eludir los preceptos de la propia Directiva.

18. Por último, el Gobierno español invoca la Directiva 91/680, que modificó y completó ampliamente la Directiva de base y, en particular, insertó en el artículo 28 un nuevo apartado, con el número 3 *bis*, que autoriza a España a conceder la exención del IVA para las operaciones contempladas en los puntos 23 y 25, es decir, las operaciones relativas a las aeronaves y los barcos militares. El Gobierno español alega que, de esta forma, se legitimaron las exenciones contenidas en la Ley española 6/1987, aunque, naturalmente, sólo respecto a las operaciones exentas que corresponden a las contempladas en los mencionados puntos del Anexo F.

Esta tesis puede ser compartida, con una precisión sobre el momento a partir del cual actúa el efecto legitimador. Efectivamente, debe considerarse que la circunstancia de que, en virtud de la Directiva 91/680, España haya podido beneficiarse de las exenciones enumeradas en los puntos 23 y 25 del Anexo F no excluye

totalmente el incumplimiento de las obligaciones que incumben a dicho Estado en virtud de la Sexta Directiva, bien porque las exenciones previstas por la legislación española corresponden sólo parcialmente a las que figuran en dichos puntos, o bien porque, de todas formas, durante todo el período comprendido entre el ingreso de España en la Comunidad y la entrada en vigor de la Directiva 91/680, las autoridades españolas no podían introducir en su ordenamiento jurídico ninguna exención para las operaciones relativas a material militar, incluido el material contemplado en los puntos 23 y 25.

la eficacia en el tiempo de la exención, el incumplimiento imputado a España subsiste y debe ser declarado.

20. Por todas las razones expuestas, debe estimarse el recurso interpuesto por la Comisión contra el Reino de España.

Sobre las costas

19. En conclusión, considero que las operaciones que la Ley española 6/1987 declara exentas del IVA son legítimas desde el punto de vista del Derecho comunitario sólo en la medida en que se refieren a aeronaves y barcos destinados a usos militares y, en todo caso, sólo a partir de la entrada en vigor de la Directiva 91/680. Al margen de este ámbito restringido, tanto desde el punto de vista material, como por

21. No deben prosperar las pretensiones del Reino de España. Conforme al apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiere solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión así lo ha solicitado, el Reino de España debe ser condenado al pago de las costas.

Conclusión

22. Por todas las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que:

- Declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE y de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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, al considerar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusivamente militar, que no sean las aeronaves y los barcos de guerra que figuran en los puntos 23 y 25 del Anexo F de dicha Directiva, en contra de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 2, y en los artículos 28 *bis*, 14 y 28 *quater*, parte B, de la misma Directiva.
- Condene en costas al Reino de España.