

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 16 de septiembre de 1999 *

En el asunto C-414/97,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. Miguel Díaz-Llanos La Roche, Consejero Jurídico, y Carlos Gómez de la Cruz, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho de éste, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por la Sra. Nuria Díaz Abad, Abogado del Estado, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de España, 4-6, boulevard E. Servais,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al considerar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusivamente militar, distinto de las aeronaves y los barcos de guerra comprendidos en los puntos 23 y

* Lengua de procedimiento: español.

25 del Anexo F 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), no obstante lo dispuesto en los artículos 2, punto 2, 14, 28 *bis* y 28 *quater*, parte B, de esta misma Directiva,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: P.J.G. Kapteyn, Presidente de Sala; G. Hirsch y J.L. Murray (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Saggio;

Secretario: Sr. R. Grass;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de marzo de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 5 de diciembre de 1997, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con

arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), un recurso que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al considerar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusivamente militar, distinto de las aeronaves y los barcos de guerra comprendidos en los puntos 23 y 25 del Anexo F 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), no obstante lo dispuesto en los artículos 2, punto 2, 14, 28 *bis* y 28 *quater*, parte B, de esta misma Directiva.

2 Según la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA:

- las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal (artículo 2, punto 1);
- las importaciones de bienes (artículo 2, punto 2);
- las adquisiciones intracomunitarias de bienes [artículo 28 *bis* insertado por la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1)].

3 En el artículo 14 de esta Directiva se enumeran las exenciones admitidas en las importaciones. En el artículo 28 *quater*, parte B (insertado por la Directiva 91/680), se enumeran las exenciones admitidas en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

- 4 Conforme a lo dispuesto en el Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados (DO 1985, L 302, p. 23; en lo sucesivo, «Acta de adhesión»), la Sexta Directiva es aplicable en España, a excepción de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.
- 5 Según la Ley 6/1987, de 14 de mayo, sobre dotaciones presupuestarias para inversiones y sostenimiento de las Fuerzas Armadas (BOE de 19 de mayo de 1987; en lo sucesivo, «Ley española»), estará exenta del IVA la importación en España, incluidas las entregas procedentes de otros Estados miembros, de armamento, munición y material de uso exclusivamente militar, con efectos retroactivos al 1 de enero de 1986.
- 6 En virtud de esta Ley, el Reino de España no aplica el IVA a determinadas importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes que, a juicio de la Comisión, deberían estar sujetas a dicho impuesto, dado que la exención no está prevista ni en los artículos 14 y 28 *quater* de la Sexta Directiva, ni en el Acta de adhesión.
- 7 Al estimar que el establecimiento de dicha exención era contrario a lo dispuesto en el artículo 2, punto 2, de la Sexta Directiva, la Comisión requirió al Gobierno español, mediante escrito de 7 de febrero de 1990, para que le presentara sus observaciones en el plazo de dos meses.
- 8 Las autoridades españolas respondieron mediante escrito de 7 de mayo de 1990. Sin embargo, la Comisión consideró que, pese a los argumentos aducidos por las autoridades españolas, la introducción de dicha exención en el ordenamiento jurídico español constituía una infracción de las disposiciones de la Sexta Directiva.
- 9 Ahora bien, en vista de que, desde el 1 de enero de 1993, el Reino de España podía, en virtud de la Directiva 91/680, eximir del IVA determinadas operaciones

relativas a los barcos de guerra y a las aeronaves contempladas en los puntos 23 y 25 del Anexo F de la Sexta Directiva, la Comisión estimó que, si bien España había infringido esta Directiva respecto al material militar hasta el 1 de enero de 1993, tal infracción había desaparecido a partir de entonces por lo que se refiere al material mencionado en los puntos 23 y 25 del mismo Anexo.

- 10 El 6 de agosto de 1996, la Comisión dirigió al Reino de España un dictamen motivado en el que lo instó a adoptar las medidas necesarias para ajustarse a él en el plazo de dos meses a partir de su notificación.
- 11 Mediante carta de 16 de junio de 1997, el Reino de España respondió al dictamen motivado, reiterando en lo fundamental su postura.
- 12 Habida cuenta de los datos proporcionados por las autoridades españolas, la Comisión consideró que el Reino de España no se había atendido al dictamen motivado, por lo que interpuso el presente recurso.
- 13 La Comisión alega que, en virtud de la Sexta Directiva, toda importación y toda adquisición intracomunitaria de bienes están sujetas al IVA. Ello es así excepto en tres situaciones: en primer lugar, en el caso de las exenciones enumeradas de forma limitativa en los artículos 14 o 28 *quater* de la Sexta Directiva; en segundo lugar, en el caso del artículo 28, apartado 3, de esta Directiva, que permite aplicar temporalmente una exención durante el período transitorio previsto en el apartado 4, y, por último, en el caso de que la exención esté prevista en el Acta de adhesión.
- 14 La Comisión sostiene que los artículos 14 y 28 *quater* establecen la lista de las exenciones que los Estados miembros deben —o pueden— conceder. Afirma que

en esta lista no figura ninguna exención relativa al armamento, la munición y el material para uso exclusivamente militar, como la que concede la Ley española.

- 15 La Comisión estima que el Acta de adhesión imponía al Reino de España la obligación de poner en vigor las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en las Directivas desde el momento de su adhesión. Alega que el Reino de España implantó el IVA mediante la Ley 30/1985, de 2 de agosto (BOE de 9 de agosto de 1985), que comenzó a surtir efectos el 1 de enero de 1986.

- 16 La Comisión considera que, en la fecha en que se implantó el IVA, el Reino de España estableció, pues, la sujeción a este impuesto de toda importación o toda adquisición intracomunitaria de material militar, y que la exención de tales operaciones no fue decidida hasta más de un año después, pero con efectos retroactivos a la fecha en que empezó a percibirse el IVA en España.

- 17 El Reino de España sostiene que la legislación interna española se ajusta a la normativa comunitaria y, concretamente, al artículo 223, apartado 1, letra b), del Tratado CE [actualmente artículo 296 CE, apartado 1, letra b), tras su modificación], que establece la cláusula de salvaguardia por la que se autoriza a los Estados miembros a adoptar las medidas que estimen necesarias para la protección de los intereses esenciales de su seguridad y que se refieran a la producción o al comercio de armas, munición y material de guerra. Indica que la Ley española, prorrogada por la Ley 9/1990, ha de entenderse promulgada al amparo de este artículo, toda vez que la exención del IVA constituye una medida necesaria para conseguir los objetivos esenciales del Plan Estratégico Conjunto y, en particular, para asegurar la eficacia de las Fuerzas Armadas españolas en la

defensa nacional y en el marco de la Organización del Tratado del Atlántico Norte.

- 18 Con carácter preliminar, la Comisión indica que el motivo alegado en su defensa por el Reino de España es extemporáneo, por no haber sido invocado en ningún momento durante el procedimiento administrativo previo. Recuerda que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los motivos de infracción imputados por la Comisión al Estado miembro deben ser idénticos a lo largo de las diferentes fases del procedimiento, de modo que la Comisión sólo puede aportar ciertas precisiones en apoyo de su tesis. Según la Comisión, esta exigencia es aplicable, *mutatis mutandis*, en el presente caso.
- 19 A este respecto, basta con señalar que tal exigencia sería contraria al principio general de respeto de los derechos de defensa. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la regularidad del procedimiento administrativo previo constituye una garantía esencial querida por el Tratado, no sólo para la protección de los derechos del Estado miembro de que se trate, sino también para garantizar que el posible procedimiento contencioso tenga por objeto un litigio claramente definido (véase el auto de 11 de julio de 1995, Comisión/España, C-266/94, Rec. p. I-1975, apartado 17). Así, una vez que el objeto ha quedado definido, el Estado miembro tiene derecho a invocar en su defensa todos los motivos que estén a su disposición. Por lo demás, ninguna norma procedimental obliga al correspondiente Estado miembro a presentar, durante el procedimiento administrativo previo, todas las alegaciones en las que pueda basar su defensa en el marco de un recurso fundado en el artículo 169 del Tratado.
- 20 La Comisión estima que, por cuanto constituye una excepción a la regla de sujeción al IVA, la medida supuestamente necesaria adoptada por el Reino de España con arreglo a la cláusula de salvaguardia del artículo 223, apartado 1, letra b), del Tratado es de interpretación estricta. La Comisión deduce que correspondía al Reino de España acreditar en qué medida la sujeción al IVA podría afectar a los intereses esenciales de la seguridad nacional. Se remite a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia en virtud de la cual un Estado miembro no puede alegar disposiciones, prácticas o situaciones de su ordena-

miento jurídico interno para justificar el incumplimiento de las obligaciones y plazos que establece una Directiva.

- 21 En este contexto, procede señalar, como ya declaró este Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de mayo de 1986, Johnston (222/84, Rec. p. 1651), apartado 26, que el Tratado sólo prevé excepciones aplicables a situaciones que pueden poner en peligro la seguridad pública en sus artículos 36, 48, 56, 223 y 224 del Tratado CE (actualmente artículos 30 CE, 39 CE, 46 CE, 296 CE y 297 CE, tras su modificación), que se refieren a hipótesis excepcionales delimitadas. Estos artículos, por su carácter limitado, no se prestan a una interpretación extensiva.
- 22 Por consiguiente, corresponde al Estado miembro que desea ampararse en estas excepciones aportar la prueba de que las exenciones no exceden de los límites de dichas hipótesis. En el presente caso, procede señalar que el Reino de España no ha demostrado que las exenciones previstas por la Ley española sean necesarias para proteger intereses esenciales de su seguridad. En efecto, según se indica claramente en la exposición de motivos de dicha Ley, su objetivo principal es definir y asignar los recursos financieros que posibiliten la potenciación y modernización de las Fuerzas Armadas españolas, constituyendo la base económico-financiera del Plan Estratégico Conjunto. De ello se deduce que las exenciones del IVA no son necesarias para alcanzar el objetivo de protección de los intereses esenciales de la seguridad del Reino de España.
- 23 Por lo demás, como observó el Abogado General en el punto 12 de sus conclusiones, la sujeción al IVA de las importaciones y adquisiciones de armamento no haría peligrar tal objetivo, puesto que los ingresos procedentes del pago del IVA que gravaría tales operaciones revertirían en las arcas del

Estado, salvo el pequeño porcentaje que, como recursos propios, engrosaría las arcas de la Comunidad.

- 24 Por consiguiente, procede señalar que el Gobierno español no ha demostrado que la supresión de la exención del IVA de las importaciones y adquisiciones de armamento, munición y material de uso exclusivamente militar, prevista por la Ley española, constituya una medida que pueda poner en peligro la protección de intereses esenciales de la seguridad del Reino de España, de modo que tales exenciones estén justificadas en virtud del artículo 223, apartado 1, letra b), del Tratado.
- 25 Para justificar las exenciones previstas en la Ley española, el Reino de España invoca, además, el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros continuar dejando exentas, durante un período transitorio, las operaciones enumeradas en el Anexo F, entre las que figuran, en los puntos 23 y 25, «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 «las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento y arrendamiento de barcos de guerra».
- 26 Según el Reino de España, el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva no regula el régimen transitorio aplicable a los Estados miembros que se hayan incorporado a la Comunidad con posterioridad al 31 de diciembre de 1977. Sin embargo, entiende que sería injusto tratar a los nuevos Estados miembros que se adhieran a las Comunidades Europeas de manera menos favorable que a los que ya eran miembros en aquella fecha, de modo que los nuevos Estados miembros también podrán hacer uso de los derechos establecidos en el artículo 28 de la

Sexta Directiva desde el día de su incorporación a la Comunidad y sin necesidad de que este derecho esté expresamente previsto en el Acta de adhesión.

- 27 El Reino de España señala que el artículo 9 de la Ley 44/1982, de 7 de julio, sobre dotaciones presupuestarias para inversiones y sostenimiento de las Fuerzas Armadas (BOE de 21 de julio de 1982), declaraba exentas del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores las importaciones de material de toda clase necesario para el Plan de Inversiones de las Fuerzas Armadas españolas. Aclara que dicho impuesto desapareció con la implantación del IVA y fue absorbido por éste como consecuencia de la adhesión de España a las Comunidades. Por consiguiente, considera que la exención controvertida existía en el momento de su adhesión y podía ser mantenida al amparo del artículo 28 de la Sexta Directiva.
- 28 Por el contrario, la Comisión estima que el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores desapareció con la implantación del IVA mediante la Ley 30/1985, que comenzó a surtir efectos el 1 de enero de 1986, fecha de incorporación del Reino de España a las Comunidades Europeas. La Comisión deduce, pues, que, en el momento de la introducción del IVA, el Reino de España estableció la sujeción a éste de toda importación o adquisición intracomunitaria de material militar. Alega que la exención de tales operaciones fue decidida posteriormente por el Reino de España mediante la Ley española (pero con efectos retroactivos al 1 de enero de 1986).
- 29 A este respecto, basta con señalar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 17 de octubre de 1991, Comisión/España, C-35/90, Rec. p. I-5073, apartado 7), al haber sometido el Reino de España las entregas de armamento, munición y material para uso exclusivamente militar procedente de otros Estados miembros al régimen general del IVA, mediante la Ley 30/1985, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, ya no podía invocar posteriormente la

facultad de continuar dejando exentas dichas actividades conforme al artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva.

- 30 Procede, además, señalar que una exención de carácter retroactivo, como la prevista en la legislación española, sería contraria a la finalidad de la disposición comunitaria. En efecto, según reiterada jurisprudencia, el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva se opone, por sus propios términos, a la introducción de nuevas exenciones (véanse las sentencias de 8 de julio de 1986, Kerrutt, 73/85, Rec. p. 2219, apartado 17, y de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania, C-74/91, Rec. p. I-5437, apartado 15).
- 31 Por lo que respecta al alcance del artículo 28, apartado 3 *bis*, insertado por la Directiva 91/680, que autoriza al Reino de España a eximir del IVA las operaciones enumeradas en los puntos 23 y 25 del Anexo F, procede señalar que, por tratarse de una excepción, tal exención es de interpretación estricta (véase la sentencia, Comisión/España, antes citada, apartado 9) y hace desaparecer sólo parcialmente el incumplimiento del Reino de España. En efecto, por una parte, el incumplimiento subsiste en su totalidad hasta el 1 de enero de 1993, fecha de entrada en vigor de la Directiva 91/680, y, por otra parte, la excepción reconocida en esta Directiva sólo se refiere a las aeronaves y a los barcos de guerra.
- 32 Por consiguiente, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva, en su versión resultante de la Directiva 91/680, al considerar exentas del IVA las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusivamente militar, distinto de las aeronaves y los barcos de guerra comprendidos en los puntos 23 y 25 del Anexo F de dicha Directiva, no obstante lo dispuesto en los artículos 2, punto 2, 14, 28 *bis* y 28 *quater*, parte B, de esta misma Directiva.

Costas

- 33 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por el Reino de España, y dado que la Comisión así lo solicitó, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

decide:

- 1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud 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, en su versión resultante de 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, la Directiva 77/388, al considerar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusivamente militar, distinto de las aeronaves y los barcos de guerra comprendidos en los puntos 23 y 25 del Anexo F de dicha Directiva, no obstante lo dispuesto en los artículos 2, punto 2, 14, 28 *bis* y 28 *quater*, parte B, de esta misma Directiva.

2) **Condenar en costas al Reino de España.**

Kapteyn

Hirsch

Murray

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 16 de septiembre de 1999.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

P.J.G. Kapteyn