CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON

presentadas el 2 de diciembre de 1987 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El presente recurso por incumplimiento contra la República de Irlanda se refiere a los criterios de aplicación del artículo 28 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones nacionales relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios [1] (en lo sucesivo, «Directiva»). Esencialmente, se reprocha a la República de Irlanda que haya aplicado a determinadas categorías de bienes o prestaciones de servicios [2] que figuran en la lista establecida por la *Value Added Tax Act* de 1972 [3] un «tipo cero» que no estaría justificado por «razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales», tal como exige el último guión del artículo 17 de la Segunda Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967 [4] (en lo sucesivo, artículo 17») al que se remite el apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva.

2. Dicha disposición se inscribe dentro de un proceso de armonización iniciado en abril de 1967 con la adopción de las dos primeras directivas [5] relativas a la armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios. Así, se instituyó un «impuesto general sobre el consumo», [6] aunque «sin [...] una paralela armonización de los tipos impositivos y de las exenciones». [7] Diez años más tarde, la Directiva [8] persiguió un objetivo esencial, la creación de recursos propios para las Comunidades «que [...] comprenderán, entre otros, los procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenidos por aplicación de un tipo impositivo común a una *base imponible fijada uniformemente* de acuerdo con las normas comunitarias». [9]

3. «Con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros», [10] los artículos 13 a 16 de la Directiva prevén una lista de exenciones comunes a todos los Estados. Por otra parte, con carácter transitorio, el artículo 28 de la Directiva les autoriza en particular a mantener, en determinadas condiciones, los tipos reducidos y las exenciones que existiesen el 31 de diciembre de 1975 y que respondiesen a los criterios del artículo 17. Se previó esta última posibilidad por considerarse *«indispensable prever un período transitorio* que permita una *adaptación progresiva* de las legislaciones nacionales *en determinadas materias».* [11]

* Traducido del francés.

1 — «Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme», DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — El recurso se refiere, por una parte, a determinados factores de producción agrícola (alimentos destinados a animales diferentes de los domésticos, determinados fertilizantes en lotes de, al menos, 10 Kg, medicamentos para animales diferentes de los domésticos administrados por vía oral, semillas u otros productos destinados a ser sembrados para producir alimentos), y, por otra parte, a los suministros de electricidad diferentes de aquéllos realizados al consumidor final.

3 — Modificada en varias ocasiones, la última, por la Finance Act de 1985.

4 — Directiva 67/228 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — «Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido» (en lo sucesivo, «IVA»). DO 71 de 14.4.1967, p. 1303; EE 09/01, p. 6. En lo sucesivo, «Segunda Directiva».

5 — Primera Directiva 67/227 del Consejo, de 11 de abril de 1967, «en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios», DO de 14.4.1967; EE 09/01, p. 3; Segunda Directiva, ya citada.

6 — Párrafo 1 del artículo 2 de la Primera Directiva.

7 — Octavo considerando de la Primera Directiva.

8 — Las Directivas Tercera, Cuarta y Quinta no tenían otro objeto que el de prorrogar la fecha de puesta en práctica del sistema común de IVA.

9 — Véase el segundo considerando de la Sexta Directiva (el subrayado es nuestro).

10 — Undécimo considerando de la Sexta Directiva.

11 — Decimonoveno y último considerando de la Sexta Directiva (el subrayado es nuestro).

4. Si bien se adoptó conforme al apartado 2 del artículo 28, tal sistema de tipo cero se distingue del mecanismo de exención previsto en dicha disposición. En efecto, ésta prevé una «exención con devolución de las cuotas pagadas en la fase precedente» que se realiza en el momento de la venta al por menor. En la fase precedente, todo sujeto pasivo definido en el artículo 4 de la Directiva aplica el tipo impositivo. Sólo el minorista, que vende al «consumidor final» un producto que se beneficia de una exención, no factura el IVA que ha ingresado, obteniendo la devolución del mismo por parte de la administración fiscal. El sistema del tipo cero procede de una idea diferente. Una serie de bienes y servicios, determinados por el legislador nacional, es objeto de un gravamen teórico y nulo que se traduce en la inexistencia de cualquier percepción efectiva de IVA, tanto en el momento de la entrega como en las fases precedentes de comercialización. Evidentemente, no tiene lugar, entonces, la devolución en favor del minorista. Según la Comisión, el tipo cero afecta a alrededor de un 33 % del consumo privado doméstico en la República de Irlanda. Ésta rechaza este porcentaje, evaluándolo en un 25 %. Esta cifra es del 35 % en el Reino Unido. Otros tres Estados conocen la técnica del tipo cero, la cual, no obstante, practican a muy reducida escala, especialmente en el ámbito de la prensa.

5. Indiquemos, de entrada, que la Comisión no se ha opuesto al *principio* de este sistema, que considera equivalente al de las exenciones con devolución. Sin embargo, critica las *aplicaciones* que se han hecho del tipo cero a los mencionados bienes y servicios [12] en la medida en que no responden a los criterios del artículo 17. Si bien admite que el tipo cero no tiene incidencia sobre los recursos propios, indica que «desde el punto de vista de la realización del mercado interior, de la abolición de las fronteras fiscales [...]», su objetivo es «limitar la utilización del tipo cero a las operaciones que responden a los criterios fijados en el apartado 2 del artículo 28 de la Directiva, y ello, en el marco de su política fiscal general, que tiende a la eliminación total del conjunto de tipos cero y exenciones con devolución». Estima que «la aplicación de los tipos cero constituye uno de los escollos en la vía de la uniformización de los tipos de IVA».

6. En opinión de la demandante, para determinar hasta qué punto de la cadena comercial es aplicable un tipo cero, de tal manera que procure una *ventaja al consumidor final*, sólo eben tenerse en cuenta las fases correspondientes a los «verdaderos inputs» en la producción o en la distribución de un mismo producto final, que resulte exento conforme a los criterios del apartado 2 del artículo 28. En este sentido, los suministros de producción agrícola en cuestión no están destinados al consumidor final, y sólo pueden considerarse factores indirectos de producción agrícola. Además, sostiene la demandante que únicamente quien adquiere bienes o servicios sin derecho a deducción puede ser calificado de consumidor final.

7. En sus escritos de alegaciones, el Gobierno de la República de Irlanda no se ha opuesto a la definición de consumidor final recogida por la Comisión, si bien durante la fase administrativa, en su carta de 23 de julio de 1982, la estimó demasiado estrecha y «no necesariamente correcta». Pretende, por una parte, que una aplicación del tipo cero está justificada desde el momento en que, habida cuenta de las circunstancias comerciales, de ello resulte una ventaja, aunque sea indirecta, para el consumidor final. En

12 — Véase supra, nota 2.

todo caso, por lo que respecta a los mencionados factores de producción agrícola, existiría una ventaja directa para los productores que consumen productos de su explotación. Por otra parte, la República de Irlanda alega que dispone de una facultad de apreciación discrecional para determinar qué medidas responden a razones de interés social bien definidas. Observa que el control del Tribunal de Justicia parece «muy difícil» a este respecto. La Comisión no niega la existencia de semejante prerrogativa en el ámbito del Estado demandado. Alega, sin embargo, que corresponde a este Tribunal definir el contenido comunitario de las «razones de interés social bien definidas» y apreciar la compatibilidad con este concepto de las medidas adoptadas.

8. Pero la República de Irlanda invoca para su defensa, con carácter principal, las disposiciones del apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva (en lo sucesivo, «artículo 27»). Remitiéndose al apartado 1 del mismo artículo, dicha disposición autoriza a los Estados miembros a mantener, a condición de que las notifiquen a la Comisión antes del 1 de enero de 1978, medidas particulares con carácter de exepción, dirigidas a «simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». Para el gobierno demandado, este texto permite justificar los tipos cero con respecto a los factores de producción agrícola y, subsidiariamente, con respecto a los suministros de electricidad. La Comisión estima, fundamentalmente, que está excluida *ratione materiae* la aplicación acumulativa de los artículos 27 y 28, apartado 2, y, en particular, que la primera de dichas disposiciones no debe permitir escapar a las normas impuestas por el segundo.

9. Por último, la República de Irlanda ha reprochado en la dúplica a la Comisión que utilice un recurso por incumplimiento para, en realidad, tratar de eludir las disposiciones del artículo 28, según las cuales corresponde al Consejo, resolviendo por unanimidad, decidir la supresión de las exenciones previstas en este mismo texto. El Gobierno demandado señala que la Comisión ha indicado que el método irlandés del tipo cero «impide [...] todo progreso hacia una mayor armonización del IVA». En esta formulación ve un argumento de naturaleza política. Alega igualmente que, en la fecha de interposición del recurso, la Comisión no había propuesto un programa de supresión al Consejo. En este sentido, es preciso indicar que en el transcurso del procedimiento se han producido estas propuestas. [13]

10. Aclaremos de entrada que estas objeciones relativas a las eventuales motivaciones del recurso parecen ajenas a la función de este Tribunal. Es necesario recordar que, en todo supuesto, la Comisión, guardiana de los Tratados, dispone de una total libertad de apreciación para actuar por incumplimiento y que le «corresponde [...] apreciar la elección del momento en el que inicia una acción ante el Tribunal» *(traducción provisional).* [14] Por otra parte, y sobre todo, el papel del Tribunal de Justicia consiste aquí en apreciar los eventuales incumplimientos de las obligaciones de un Estado miembro, definidas en el *Derecho positivo.* Recordemos a este respecto que, en el asunto Parlamento contra Consejo, en el que este último mantenía que la institución demandante utilizaba el recurso por omisión como instrumento para conseguir objetivos políticos, este Tribunal afirmó que:

«no se puede restringir el ejercicio de esta facultad [el recurso por omisión] por parte de una de ellas [las instituciones comunitarias] sin atentar contra la posición institucional que para ella ha establecido el Tratado» *(traducción provisional).* [15]

13 — DO C 250 de 18.9.1987, p. 2.

14 — Asunto 7/68, sentencia de 10 de diciembre de 1968, Rec. 1968, p. 617, 625.

15 — Asunto 13/83, sentencia de 22 de mayo de 1985, Rec. 1985, p. 1513, 1556.

De esta forma, el Tribunal rechazó la excepción de inadmisibilidad presentada a este respecto por el Consejo, conforme a las conclusiones del Abogado General, quien había indicado:

«No corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la cuestión de si un recurso persigue objetivos políticos. Se ha recurrido al Tribunal en el marco de las normas de procedimiento de un litigio relativo a una cuestión de Derecho, a saber, la extensión de las obligaciones que incumben a una institución comunitaria. Este litigio debe resolverse sobre la base de las disposiciones pertinentes en el caso de autos, es decir, las del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 25 de marzo de 1957. Se ejercita la acción en interés de la Comunidad y de su ordenamiento jurídico, que determina la extensión de los derechos y las obligaciones de las partes en el litigio» *(traducción provisional).* [16]

Los principios evocados, que subrayan el carácter *objetivo* de los recursos interpuestos ante este Tribunal, permiten apreciar en su justa medida el alcance de los argumentos presentados a este respecto por el Gobierno demandado. Y, si bien la institución demandante ha utilizado en este supuesto determinadas formulaciones generales relativas a los intereses que consideraba en juego, no es menos cierto que el objeto de su recurso es, sin ninguna ambigüedad, un incumplimiento del artículo 28 de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 17 de la Segunda Directiva. Y, evidentemente, sin perjuicio del alcance del artículo 27, son éstas las únicas disposiciones que permitirán al Tribunal de Justicia comprobar la existencia o la inexistencia de un incumplimiento por parte del Estado demandando, pues, si bien la Sexta Directiva prevé expresamente que corresponde al Consejo *suprimir* las excepciones establecidas según el artículo 28, el propio *mantenimiento* de éstas hasta dicha decisión implica que sean conformes con la mencionada disposición. Así pues, en estos momentos debe procederse a este examen.

16 — Conclusiones del Abogado General Sr. Lenz de 7 de febrero de 1985, 13/83, Rec. 1985, pp. 1513, 1515.

I. Las razones de interés social bien definidas y a favor de los consumidores finales

11. Subrayemos desde un principio que las «razones de interés social bien definidas» y la ventaja para el consumidor final no constituyen requisitos alternativos. En efecto, uno está en relación con el *objetivo* de las medidas en cuestión, y el otro con los *beneficiarios* de éstas. Son, así pues, acumulativos. Además, nada autoriza a proceder a la interpretación extensiva de una disposición que contiene una excepción a las normas en materia de base imponible uniforme del IVA.

A. Las «razones de interés social bien definidas»

12. A este respecto, las partes están de acuerdo en reconocer a los Estados miembros una facultad discrecional en la determinación de su política social. Sin embargo, la Comisión estima que corresponde al Tribunal de Justicia dar un contenido comunitario al concepto de «razones de interés social bien definidas» y, llegado el caso, declarar que las medidas adoptadas están suficientemente definidas, o injustificadas, o, incluso, son desproporcionadas en relación con las razones invocadas.

13. La aplicación del tipo cero puede ir dirigida a una disminución en la recaudación fiscal sobre las capas sociales más desfavorecidas. Pero se concibe, asimismo, que los Estados miembros utilicen también el instrumento fiscal para satisfacer mejor las necesidades de la gran mayoría de la población. Y no pensamos que, tratándose del concepto en cuestión, corresponda al Tribunal de Jus-

ticia examinar la oportunidad de las opciones efectuadas por los Estados miembros. Recordemos que este Tribunal ha considerado, en relación con la reserva de moralidad pública en materia de libre circulación de mercancías, que:

«corresponde, en principio, a cada Estado miembro la determinación de las exigencias de moralidad pública en su propio territorio según su propia escala de valores, y en la forma que él haya escogido» *(traducción provisional).* [17]

Proponemos que el Tribunal traslade esta solución al caso de autos. En efecto, si los Estados miembros pueden imponer así una limitación a la mencionada libertad fundamental, debe poder reconocérseles una libertad análoga, sin mayor peligro para la coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, en lo que se refiere a las excepciones provisionales a la uniformidad de la base imponible del IVA.

14. No obstante, el respeto de la Directiva en cuestión exige que el Tribunal pueda intervenir en caso de que el ejercicio por parte de los Estados miembros de sus facultades en la materia, al no poderse relacionar de ninguna manera con el ámbito de que se trata, fuera en contra de la propia disposición comunitaria. Sugerimos, pues, que el Tribunal de Justicia limite su censura a la hipótesis en que el objetivo de las medidas adoptadas sea manifiestamente ajeno al de cubrir las *necesidades fundamentales,* individuales o colectivas, de la población del Estado miembro.

B. El consumidor final

15. Por nuestra parte, consideramos que debe definirse al consumidor final como aquél que adquiere un bien o un servicio para un uso personal, exclusivo de una actividad económica que el artículo 4 de la Directiva utiliza como criterio que caracteriza al sujeto pasivo. Sujeto pasivo y consumidor final se distinguen por el hecho de que el primero realiza operaciones a título oneroso y, el segundo, *adquisiciones* para su propio uso. Y esta distinción implica consecuencias fiscales esenciales: el sujeto pasivo deduce, en principio, la carga fiscal del IVA, mientras que el consumidor final «ante la inexistencia de transacciones ulteriores que supongan un precio» *(traducción provisional),* [18] soporta dicho impuesto. No se puede ignorar esta última consecuencia cuando se trate de un tipo cero. En tal caso, el consumidor final es el mismo que soportaría, sin posible deducción a su favor, un tipo positivo. Lejos de proceder de una estrecha aproximación, nos parece que esta definición corresponde estrictamente a una acepción fiscal que, en el marco de las disposiciones relativas al IVA, es la única conforme con las categorías establecidas por este tributo. Por lo demás, es la que figura en el artículo 3 de la propuesta de Decimosexta Directiva en materia de IVA: [19]

«A efectos de aplicación de la presente directiva, se entiende por:

a) consumidor final:

1) la persona que, para la operación de importación de los bienes contemplados en el artículo 2, no se considera sujeto pasivo en el sentido del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo;

17 — Regina/Henn y Darby, sentencia de 14 de diciembre de 1979, Rec. 1979, p. 3795.

18 — Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade Development Council, sentencia de 1 de abril de 1982, Rec. 1982, p. 1277, apartado 9.

19 — DO C 226 de 28.8.1984, p. 2.

2) El sujeto pasivo que en el momento de la adquisición de un bien no tuvo derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido *(traducción no oficial)*».

C. «En favor» del consumidor final: el concepto de ventaja

16. Queda por examinar el concepto de ventaja que el artículo 17 postula al mencionar las exenciones *«en favor* de los consumidores finales». En el marco de la exención «normal», la ventaja resulta de la no aplicación del IVA en la fase del comercio al por menor. En lo esencial, la ventaja es estrictamente idéntica en el sistema de tipo cero: el consumidor no paga el IVA. La aplicación del tipo cero en fases precedentes de comercialización no procura ninguna ventaja fiscal suplementaria al consumidor, puesto que, de todas formas, él no soporta el IVA. No obstante, y al igual que lo hace la Comisión, se puede admitir un tipo cero precedente en la medida en que se aplique al *propio producto* que está *destinado* a ser adquirido a tipo cero por el consumidor final.

17. Yendo más lejos, ¿se podría admitir la ventaja que, según el Gobierno demandado, resultaría de la aplicación de un tipo cero a *factores de producción* que participen en la producción de bienes que, por sí mismos, están sometidos al tipo cero? Subrayemos que, fiscalmente, esta ventaja no existe desde el momento en que se conceda al consumidor final un tipo cero. En efecto, la multiplicación del tipo cero precedente carece de incidencia sobre la carga fiscal del consumidor, que, en todo caso, es beneficiario de un tipo cero. Por tanto, no puede haber otra ventaja para él que la derivada de una eventual reducción del coste del producto, a consecuencia de una menor disminución de liquidez y de los gastos generales ante la inexistencia de tipos positivos que graven los productos afectados. No obstante, nos parece que estas consecuencias, que el análisis económico hace patentes, deben ser consideradas con cierta prudencia, en la medida en que las mismas varían según los plazos de deducción observados, la dimensión, la estructura de los productores o intermediarios en cuestión, sus relaciones de crédito entre empresas, etc. La complejidad de tales efectos exige, en nuestra opinión, que se observen determinadas precauciones a este respecto en el examen de una ventaja «en favor del consumidor final», en el sentido del artículo 17. No obstante, en la medida en que la propia existencia de una disminución de los precios de coste pueda procurar una ventaja, aunque sea variable, al consumidor final, proponemos a este Tribunal que no descarte el principio de un tipo cero aplicable únicamente a los factores de producción *directos* y *exclusivos* de un producto legítimamente sometido al tipo cero.

18. Una vez que se han precisado los requisitos exigidos por la disposición que examinamos, procede verificar a continuación si las medidas en litigio los cumplen.

II. Examen de los tipos cero en litigio

A. Los factores de producción agrícola

19. Se trata, recordémoslo, de alimentos para animales de cría que no sean animales de compañía, de medicamentos administrados por vía oral a dichos animales, de la mayor parte de los fertilizantes presentados en lotes de, al menos, diez kilos, y, por último, de semillas u otros productos destinados a ser sembrados para producir alimentos.

20. Los productos alimentarios se benefician de un tipo cero, sin que esto se haya puesto

en duda. La República de Irlanda indica que las familias agrícolas representan prácticamente una cuarta parte de la población total del Estado, y que tales bienes, cuyo suministro está sometido al tipo cero, entran directamente en la producción de alimentos que son, en parte, objeto de autoconsumo. Admitimos que esta utilización, evaluada en un 9 % por la República de Irlanda, es tanto más verosímil, cuanto que la dimensión de las explotaciones parece, a menudo, reducida. Nos parece indudable que, para esta parte de consumo final, un gravamen positivo tenga un cierto efecto de elevación de los costes. Por otra parte, el Gobierno demandado alega unos riesgos de incremento de los precios de venta por parte de los productores, que, fundamentalmente, intentarían compensar las pérdidas de liquidez ocasionadas por la espera del pago de la compensación a tanto alzado, en el caso de IVA positivo sobre los productos. En principio, no se puede excluir semejante consecuencia. Y, tratándose de factores de producción, en nuestra opinión directos y exclusivos, de alimentos, proponemos al Tribunal de Justicia que admita la ventaja indirecta que el tipo cero pueda procurar al consumidor final, habida cuenta del carácter «sensible» de los precios alimentarios al por menor. Proponemos, pues, que el Tribunal no declare un incumplimiento por este motivo.

B. La electricidad

21. Se discute aquí la aplicación de un tipo cero a los suministros de electricidad *efectuados a destinatarios diferentes del consumidor final.*

22. Básicamente, la República de Irlanda alega que el gravamen a efectos de IVA de los suministros destinados a uso doméstico, que representan un 41 % del consumo de electricidad en Irlanda, no se puede separar de los destinados a otro uso. La utilización con fines domésticos es lo suficientemente importante como para permitir que se someta al tipo cero la totalidad de estos suministros. También en opinión del Gobierno demandado, un gravamen diferente para un mismo producto sería impracticable desde el punto de vista fiscal, y, por otra parte, no tendría un gran interés el gravar a los consumidores dados de alta como sujetos pasivos del IVA, esté la electricidad sometida a un tipo positivo o a un tipo cero. Sin duda, esta última afirmación está en relación con la indicación dada por la República de Irlanda, según la cual, incluso en caso de aplicación de un tipo positivo a los suministros en cuestión, el 80 % del consumo de electricidad se beneficiaría, bien de un tipo cero, o bien de una bonificación fiscal.

23. Esta argumentación no es convincente. El sector industrial y comercial no puede asimilarse al consumidor final. Es verdad que, debido al tipo cero aplicable al uso industrial, éste, llegado el caso, no soportará el IVA correspondiente a la electricidad necesaria para la fabricación de productos acabados que estén sometidos a un tipo normal. Pero, aun dejando a un lado que comprendemos muy difícilmente a este respecto de qué razones de interés social procede el tipo cero en cuestión, señalemos que la ventaja resulta aquí demasiado indirecta y alejada. Por otra parte, si bien se puede aceptar, como hace la Comisión, que se admita un tipo cero si, sólo de una manera accesoria, beneficia a una categoría de bienes o de usuarios que en principio no tienen derecho a esta medida, tal no puede ser el caso, especialmente cuando se trate de suministros de electricidad para *todo el sector industrial* de un Estado miembro. Y de ninguna manera parece imposible distinguir las categorías de usuarios de un mismo producto y someterlos, según su condición, a tipos de IVA diferentes. No nos parece, pues, que

los criterios de aplicación del apartado 2 del artículo 28 se hayan cumplido. Pero, puesto que la República de Irlanda ha alegado, aquí con carácter subsidiario, que el tipo cero aplicable a todos los suministros de electricidad podría estar justificado conforme al artículo 27, debemos proceder ahora al examen de dicha disposición.

III. El artículo 27 de la Sexta Directiva

24. Antes de nada, debemos señalar que el artículo 27, que figura en la Directiva bajo el título «medidas de simplificación», es una disposición *permanente,* que no parece admitir exención alguna. En efecto, por una parte, en los artículos 13 a 16 se prevé una lista común y exhaustiva de las exenciones permanentes, y por otra parte, la segunda frase del apartado 1 de la disposición prevé expresamente que las medidas de simplificación no pueden «influir, salvo en proporciones desdeñables, *sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final*».[20] Si bien no parece que este último requisito afecte a las medidas destinadas a evitar los fraudes, observemos que el Gobierno irlandés ha insistido igualmente en el carácter simplificador de las medidas criticadas. En este sentido, no se puede admitir que una medida permanente, que no puede permitir la adopción de una exención permanente, justifique el *principio* de una exención provisional. A este respecto, parece pues excluida la aplicación de un tipo cero a la electricidad suministrada a la industria, con vistas a suprimir la carga de IVA correspondiente a este suministro en el momento de la adquisición de productos acabados por parte del consumidor final.

25. Además, el propio artículo 28, en el que se prevén las exenciones provisionales, tiene carácter exhaustivo. Por tanto, se incumplirían las disposiciones de este último de establecerse una exención provisional no prevista recurriendo de manera abusiva al artículo 27. En consecuencia, consideramos que los suministros de electricidad al sector industrial no pueden beneficiarse de un tipo cero en base al artículo 27. Añadamos que si el Tribunal de Justicia considera que los factores de producción agrícola no responden a los criterios del apartado 2 del artículo 28, procedería, habida cuenta del mencionado carácter exhaustivo, negarles toda justificación fundada en el artículo 27, señalando, además, que el tipo cero elimina toda cuota para los productos autoconsumidos.

26. Concluimos, pues, proponiendo que este Tribunal declare que, al aplicar un tipo cero a los suministros de electricidad a usuarios diferentes de los consumidores finales, la República de Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE y del apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, y que declare la inadmisibilidad del recurso en todo lo demás. Por esta última razón, sugerimos que se compensen las costas.

20 — El subrayado es nuestro.