CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON

presentadas el 2 de diciembre de 1987 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Este recurso por incumplimiento interpuesto contra el Reino Unido se refiere a los criterios de aplicación del apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. [1] Se reprocha fundamentalmente al Reino Unido que haya aplicado a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios un «tipo de gravamen cero» que no estaría justificado por «razones de interés social bien definidas» y «en favor de los consumidores finales», tal como lo exige el último guión del artículo 17 de la Sexta Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, [2] al que remite el apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva.

2. Dicho texto se inserta en un proceso iniciado en 1967 con la adopción de las primeras Directivas [3] de armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, impuestos éstos que, conviene señalar, no han tenido nunca en el Reino Unido ni la importancia ni la forma de impuestos acumulativos en cascada vigentes en los Estados miembros fundadores de la Comunidad. [4] De este modo se estableció, aunque sin que los tipos impositivos y las exenciones fuesen «armonizados simultáneamente», [5] un «impuesto general sobre el consumo». [6] Diez años más tarde, la Sexta Directiva [7] (en lo sucesivo, «Directiva») persiguió un objetivo fundamental: la constitución de recursos propios de 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». [8]

3. «Con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros», [9] los artículos 13 a 16 de la Directiva prevén una lista de exenciones comunes a todos estos Estados. Por otra parte, con carácter transitorio, el artículo 28 de la Directiva les autoriza especialmente a mantener, en determinadas condiciones, los tipos reducidos y las exenciones que existiesen el 31 de diciembre de 1975, de conformidad con los criterios del último guión del artículo 17 de la Segunda Directiva (en lo sucesivo,

* 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 — Directiva 67/228, «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»).

3 — 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; Segunda Directiva, ya citada.

4 — J. C. Scholsem, «La TVA, impôt européen«, *Mélanges Fernand Dehousse*, vol. II, p. 305.

5 — Octavo considerando de la Primera Directiva.

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

7 — Las Directivas Tercera, Cuarta y Quinta tuvieron como único objeto posponer la fecha de la entrada en vigor del sistema común del IVA.

8 — Véase el segundo considerando de la Directiva; el subrayado es nuestro.

9 — Decimoprimer considerando de la Directiva.

«artículo 17»). Esta última posibilidad se adoptó al considerarse «*indispensable* prever un *período transitorio* que permita una *adaptación progresiva* de las legislaciones nacionales *en determinadas materias*». [10]

4. Aunque se adoptó con base en el apartado 2 del artículo 28, el sistema de tipo de gravamen cero que se discute se distingue del mecanismo de exención previsto en dicha disposición. El referido apartado se refiere, en efecto, a una exención «con devolución de las cuotas pagadas en la fase precedente», que se materializa en el momento de la venta al por menor. En todas las fases anteriores, los sujetos pasivos, definidos en el artículo 4 de la Directiva, aplican el impuesto. Únicamente el minorista, que vende al «consumidor final» un producto que se beneficia de una exención, no factura el IVA que se le ha repercutido, obteniendo la devolución del mismo por parte de la administración fiscal. El sistema de tipo de gravamen cero se basa en una concepción diferente. Una serie de bienes y servicios, que determina el legislador nacional, son objeto de una imposición teórica y nula que se traduce en la inexistencia de cualquier percepción efectiva del IVA, tanto en el momento de la entrega al consumidor final como en las fases precedentes de la comercialización. Es de todo punto evidente que no procede entonces la devolución en favor del minorista. Según la Comisión, el tipo de gravamen cero se aplica a cerca de un 35 % del consumo privado doméstico en el Reino Unido y a cerca de un 33 % en Irlanda, que rechaza este porcentaje y lo valora en un 25 %. Otros tres Estados han desarrollado la técnica del tipo de gravamen cero, pero la aplican a escala muy reducida, principalmente en el ámbito de la prensa.

5. Señalemos, antes de nada, que la Comisión no se opone *en principio* a este sistema, al que considera equivalente al sistema de las exenciones con devolución. Sin embargo, critica la *aplicación* del tipo de gravamen cero a determinadas categorías de bienes o de servicios [11] de la lista que establece la «Value Added Tax Act» de 1983. Considera que las referidas disposiciones no responden a los criterios del artículo 17. Aunque admite que el tipo de gravamen cero no influye en los recursos propios, la Comisión señala que «desde el punto de vista de la realización del mercado interior, de la supresión de las fronteras fiscales y de la progresiva armonización de los tipos de gravamen del IVA...», su objetivo es el «de circunscribir la aplicación de los tipos de gravamen cero a las operaciones que respondan a los criterios que fija el apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva, y ello en el marco de su política fiscal general, que tiende a la total supresión del conjunto de tipos de gravamen cero y exenciones con devolución» *(traducción no oficial).*

6. En opinión de la demandante, para determinar hasta qué momento de la cadena comercial resulta aplicable un tipo de gravamen cero de tal modo que procure una *ventaja al consumidor final*, sólo deberán tenerse en cuenta las fases correspondientes a «verdaderos elementos (inputs)» de la producción o distribución de un mismo producto final que se beneficie de una exención con arreglo a los criterios del apartado 2 del artículo 28. La demandante sostiene, además, que únicamente quien adquiere bienes o servicios sin derecho a deducción puede ser calificado de consumidor final.

7. El Gobierno del Reino Unido se opone a esta definición, sosteniendo que consumidor final es la persona que se sitúa al final de una cadena de producción o de distribución.

10 — Considerandos diecinueve y último de la Directiva; el subrayado es nuestro.

11 — Tipos de gravamen cero impugnados:
Grupo 1. Alimentación (alimentos para animales, semillas, animales vivos generalmente utilizados para producir u obtener alimentos destinados al consumo humano).
Grupo 2. Prestaciones relativas al alcantarillado y al agua (todos los servicios prestados a las industrias).
Grupo 6. Servicios de información.
Grupo 7. Combustibles y energía (cuando se suministran a usuarios distintos del consumidor final).
Grupo 8. Construcción de edificios, etc. (cuando no se realizan por o para el consumidor final en el marco de una política social).
Grupo 17. Vestido y calzado (botas y cascos protectores vendidos a los empresarios).

Por otra parte, no resulta necesario que se procure la ventaja directa o exclusivamente al consumidor final. Bastará con que la operación procure a dicho consumidor una ventaja indirecta, en particular mediante la disminución del precio final. El Estado demandado recuerda que dispone de una amplia facultad de apreciación para determinar sus políticas sociales y, por consiguiente, las medidas nacionales que obedezcan a «razones de interés social bien definidas». La Comisión no niega la existencia de semejante prerrogativa, pero alega que el control que corresponde ejercer al Tribunal de Justicia ha de conducirle a declarar que las referidas medidas no se justifican en este caso o resultan desproporcionadas en relación con las razones de interés social invocadas, y que incumbe a dicho Tribunal de Justicia definir el alcance comunitario del mencionado concepto de razones de interés social.

8. Con carácter más general, el Reino Unido reprocha a la Comisión que utilice un recurso por incumplimiento para, en realidad, tratar de eludir las disposiciones del artículo 28, con arreglo a las cuales corresponde al Consejo, por unanimidad, decidir la supresión de las exenciones previstas en ese mismo texto. El Gobierno demandado considera que este análisis lo ilustran los términos que utiliza la Comisión, según los cuales «la aplicación de los tipos de gravamen cero constituye uno de los "escollos" en el camino hacia la uniformidad de los tipos de gravamen del IVA» *(traducción no oficial)*. El Reino Unido estima que su valoración de los motivos reales de la demandante se ve corroborada por el hecho de que esta última admite que los tipos de gravamen cero que se discuten no influyen en los recursos propios, debido al propio mecanismo que establece la última frase del apartado 2 del artículo 28, que ordena «la declaración por los sujetos pasivos de los datos que sean necesarios para determinar los recursos propios correspondientes» a las operaciones objeto de exención. El Estado demandado ha alegado asimismo que, en el momento de la interposición del recurso, la Comisión no había propuesto todavía al Consejo el programa de supresión que prevé el texto discutido. A este respecto, es preciso indicar que, iniciado ya el proceso, se llevaron a cabo las referidas propuestas. [12]

9. Aclaremos, de entrada, que estas objeciones relativas a los motivos para interponer el recurso resultan ajenas a la función del Tribunal de Justicia. ¿Será necesario recordar que, en todos los casos, la Comisión, guardiana de los Tratados, dispone de una total libertad de apreciación para actuar en materia de incumplimiento y que le «corresponde decidir el momento en que ejercita una acción ante el Tribunal de Justicia»? [13] Por otra parte, y sobre todo, la misión del Tribunal de Justicia consiste aquí en comprobar los eventuales incumplimientos de las obligaciones comunitarias por parte de un Estado miembro, obligaciones éstas que están contenidas en el *derecho positivo*. Recordemos a este respecto que en el asunto Parlamento contra Consejo, en el que este último sostenía que la institución demandante utilizaba el recurso por omisión como instrumento para perseguir objetivos políticos, el Tribunal de Justicia declaró:

«no se puede limitar el ejercicio de esta facultad [el recurso por omisión] por parte de alguna de ellas [las instituciones comunitarias] sin que resulte afectada la posición institucional para ella prevista por el Tratado» [14] *(traducción provisional)*.

Así pues, el Tribunal de Justicia desestimó la excepción de inadmisibilidad alegada a este respecto por el Consejo, de conformidad con las conclusiones del Abogado General, que había propuesto lo siguiente:

«No incumbe al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la cuestión de determinar si un recurso persigue objetivos políticos. El Tribunal de Justicia conoce, con arreglo a las normas de procedimiento, de un litigio

12 — DO 250 de 18.9.1987, p. 2.

13 — Sentencia de 10 de diciembre de 1968, 7/68, Rec. 1968, pp. 617, 625.

14 — Sentencia de 22 de mayo de 1985, 13/83, Rec. 1985, pp. 1513, 1556, apartado 17.

relativo a una cuestión de Derecho, a saber, el alcance de las obligaciones que incumben a una institución comunitaria. Dicho litigio debe resolverse con base en las disposiciones pertinentes en el caso concreto, es decir, las del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 25 de marzo de 1957. La acción ha de ejercitarse en interés de la Comunidad y de su ordenamiento jurídico, que determina el alcance de los derechos y obligaciones de las partes en el litigio» [15] *(traducción no oficial).*

Los principios evocados, que ponen de relieve el carácter *objetivo* de los recursos que se interponen ante el Tribunal de Justicia, permiten valorar en su justa medida el alcance de los argumentos presentados a este respecto por el Gobierno demandado. Y aunque la institución demandante haya utilizado en el caso de autos determinadas formulaciones generales relativas a los intereses que ella consideraba que estaban en juego, no es menos cierto que su recurso tiene por objeto, sin ningún tipo de ambigüedad, un incumplimiento del artículo 28 de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 17 de la Segunda Directiva. Y resulta de todo punto evidente que son éstas las únicas disposiciones que permiten al Tribunal de Justicia comprobar la existencia o la inexistencia de un incumplimiento por parte del Estado demandado, puesto que, si bien la Sexta Directiva prevé expresamente que corresponde al Consejo *suprimir* las excepciones establecidas con arreglo al artículo 28, el mero *mantenimiento* de las mismas hasta la referida decisión del Consejo implica que sean conformes con dicho texto. Así pues, a continuación debe procederse al mencionado examen.

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

10. Señalemos, desde el principio, que las «razones de interés social bien definidas» y la ventaja para el consumidor final no constituyen requisitos alternativos. En efecto, uno se relaciona con el *objetivo* de las medidas en cuestión, el otro con los *beneficiarios* de las mismas. Por consiguiente, son acumulativos. Por lo demás, nada autoriza a realizar una interpretación extensiva de una disposición que contiene una excepción a las normas sobre base imponible uniforme del IVA.

A. *Las «razones de interés social bien definidas»*

11. A este respecto, las partes están de acuerdo en reconocer a los Estados miembros una potestad discrecional para determinar 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 insuficientemente definidas, son injustificadas, o, incluso, resultan desproporcionadas en relación con las razones invocadas.

12. La aplicación del tipo de gravamen cero puede tender a una disminución de la recaudación fiscal sobre las capas sociales más desfavorecidas. Pero con la misma razón se puede concebir que los Estados miembros utilicen también los instrumentos fiscales para satisfacer mejor las necesidades de la inmensa mayoría de la población. Y no creemos que, en lo relativo al concepto de que se trata, corresponda al Tribunal de Justicia examinar la oportunidad de las opciones realizadas por los Estados miembros. Recordemos que el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con la excepción relativa a la moralidad pública en materia de libre circulación de mercancías:

«corresponde, en principio, a cada Estado miembro determinar las exigencias de moralidad pública en su territorio, con arreglo a su propia escala de valores y en la forma que decida» [16] *(traducción provisional).*

15 — Conclusiones del Abogado General Sr. Lenz de 7 de febrero de 1985, 13/83, ya citado, Rec. 1985, pp. 1515, 1518.

16 — Regina/Henn y Derby, 34/79, sentencia de 14 de diciembre de 1979, Rec. 1979, p. 3795.

Proponemos que el Tribunal de Justicia aplique al caso presente dicha solución. En efecto: si los Estados miembros pueden así establecer una limitación a la mencionada libertad fundamental, deberá poder reconocérseles, sin mayor peligro para la coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, una libertad análoga en lo relativo a las excepciones provisionales a la uniformidad de la base imponible del IVA.

13. No obstante, el cumplimiento de la Directiva en cuestión requiere que el Tribunal de Justicia pueda intervenir en caso de que el ejercicio por los Estados miembros de sus facultades en la materia, al rebasar el ámbito de las mismas, supusiese la infracción del propio texto comunitario. Por consiguiente, sugerimos al Tribunal de Justicia que limite su crítica a los supuestos en los que el objetivo de las medidas adoptadas sea manifiestamente ajeno a la satisfacción de las *necesidades básicas*, tanto individuales como colectivas, de la población del Estado miembro.

B. *El consumidor final*

14. Por nuestra parte, consideramos que debe definirse el consumidor final como aquél que adquiere un bien o un servicio para su uso personal, y no para destinarlo a alguna de las actividades económicas 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 lleva a cabo *adquisiciones* para su propio uso. Esta distinción tiene consecuencias fiscales esenciales: el sujeto pasivo deduce, en principio, las cuotas del IVA, mientras que el consumidor final, «al no haber transacciones ulteriores materializadas en un precio» [17] *(traducción provisional)*, soporta este impuesto. No se puede pasar por alto esta última consecuencia cuando se trata de un tipo de gravamen cero. En este caso, el consumidor final es el mismo que el que soportaría, sin deducción posible, un tipo de gravamen positivo. Lejos de tener su origen en un enfoque limitado, creemos 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 que aplica este tributo. Por lo demás, es la que figura en el artículo 3 de la Propuesta de Decimosexta Directiva en materia de IVA: [18]

«A efectos de aplicación de la presente Directiva, se entenderá por:

a) consumidor final:

1) toda persona que, en lo relativo a la operación de importación de los bienes contemplados en el artículo 2, no sea considerada como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo;

2) todo sujeto pasivo que no tenga derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando adquiere un bien» *(traducción no oficial).*

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

15. Queda por examinar el concepto de ventaja que recoge el artículo 17 al mencionar las exenciones «*en favor* de los consumidores finales». En el contexto de una exención «normal», la referida ventaja resulta de la no aplicación del IVA en la fase del co-

17 — Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, sentencia de 1 de abril de 1982, Rec. 1982, p. 1277, apartado 9.

18 — DO C 226 de 28.8.1984, p. 2.

mercio minorista. En lo fundamental, la ventaja es rigurosamente idéntica en el sistema de tipo de gravamen cero: el consumidor no paga el IVA. La aplicación del tipo de gravamen cero en las fases precedentes de la comercialización no proporciona ninguna ventaja fiscal suplementaria al consumidor, puesto que, de todas formas, él no soporta el impuesto. No obstante, y al igual que lo hace la Comisión, se puede admitir un tipo de gravamen cero para las fases precedentes, en la medida en que se aplique al *producto mismo* que está *destinado* a su adquisición por el consumidor final y con aplicación de un tipo de gravamen cero.

16. Yendo un poco más lejos, ¿se podría tener en cuenta la ventaja indirecta que, según el Gobierno demandado, resultaría de la aplicación de un tipo de gravamen cero a *factores de producción* que intervienen en la producción de bienes que, por sí mismos, están sujetos al tipo cero? Señalemos que, fiscalmente, la referida ventaja no existe, puesto que ya se concede al consumidor final un tipo de gravamen cero. En efecto, la multiplicación de la aplicación del tipo de gravamen cero a las fases precedentes no influye en la cuantía de la carga fiscal del consumidor, que, en todo caso, se beneficia de un tipo de gravamen cero. Por consiguiente, no puede haber otra ventaja para él que la que resulte de una eventual reducción del coste del producto, como consecuencia de la disminución de los costes de tesorería y de los gastos generales al no existir tipos positivos que graven los factores de producción de que se trata. No obstante, creemos que estas consecuencias, que el análisis económico pone de relieve, deben ser consideradas con cierta prudencia, en la medida en que las mismas varían según la frecuencia de las deducciones aplicadas, las dimensiones y la estructura de los productores o intermediarios que intervienen, las relaciones crediticias entre las empresas, etc. La complejidad de tales efectos exige, en nuestra opinión, que se observen determinadas precauciones a este respecto cuando se examine una ventaja «en favor de los consumidores finales», en el sentido del artículo 17. Sin embargo, en la medida en que la mera existencia de una disminución de los precios de coste se caracteriza por procurar una ventaja, aunque sea variable, al consumidor final, proponemos que el Tribunal de Justicia no descarte el principio de un tipo de gravamen cero aplicable únicamente a los factores de producción *directos y exclusivos* de un producto legítimamente sujeto al tipo de gravamen cero.

17. Una vez que se han precisado los requisitos exigidos por el texto examinado, procede verificar a continuación si las medidas en cuestión los cumplen.

II. Examen de los tipos de gravamen cero objeto de litigio

A. *Grupo 1 de la lista que figura en el Anexo 5 de la* «Value Added Tax Act» — *Alimentación*

18. Se trata de la aplicación del tipo de gravamen cero a los alimentos para animales, semillas u otros medios de reproducción de plantas, y animales vivos utilizados para producir u obtener alimentos destinados al consumo humano. Estos diferentes factores *intervienen* en la producción de alimentos destinados al consumo humano, alimentos que están sujetos ellos mismos al tipo de gravamen cero, sin que esto se discuta. El Gobierno demandado alega que el referido tipo de gravamen se caracteriza por beneficiar directamente al consumidor final, quien, a su vez, produce alimentos a partir de los mencionados suministros. Con carácter más general, el Gobierno demandado invoca la disminución de los gastos de tesorería de los agricultores y su posible incidencia en los precios de los alimentos.

19. Aunque esta última consideración debe aceptarse con las precauciones a las que antes hemos aludido, no se pueden pasar por alto los efectos negativos que la imposición de los productos de que se trata tendrían sobre los precios de los alimentos, cuyas varia-

ciones al alza son particularmente «sensibles», al tratarse del consumidor final. Observemos que el suministro de todos los productos que acabamos de mencionar contribuye directa y exclusivamente a la producción de alimentos destinados al consumidor final. Además, las personas que obtienen sus propios alimentos a partir de los referidos productos y los agricultores que reservan una parte de su producción para el consumo familiar obtienen una ventaja directa derivada de los tipos de gravamen cero que se discuten. Por consiguiente, proponemos al Tribunal de Justicia que no declare la existencia de un incumplimiento en este punto.

B. *Grupo 2. Prestaciones relativas al alcantarillado y al suministro de agua*

20. Por lo que se refiere, en primer lugar, al sistema de alcantarillado (recogida, evacuación o tratamiento de las aguas residuales, vaciado de pozos negros, de fosas sépticas, etc.), estos servicios se financian normalmente mediante la percepción de una tasa, no sujeta al IVA. Por consiguiente, los únicos servicios comerciales sujetos al impuesto son los relacionados con pozos negros o fosas sépticas, necesarios donde no existe una red de alcantarillado. El Reino Unido justifica fundamentalmente el tipo de gravamen cero para las referidas instalaciones por razones de equidad entre los habitantes de las ciudades y los agricultores aislados, quienes, con carácter general, serían los beneficiarios de la medida en cuestión. Además, la exención se justificaría asimismo por razones domésticas. En cualquier caso, la Comisión se refiere únicamente a los suministros a las industrias. Como el Reino Unido afirma que es poco probable que los industriales hagan uso de los servicios que se discuten, consideramos, al igual que la Comisión, que la derogación de la disposición impugnada —la de que no puede considerarse que los industriales sean consumidores finales— no debería plantear dificultades.

21. Por lo que se refiere al suministro de agua a las industrias, lo único que se discute, el Reino Unido, aunque admite que el sector industrial es el mayor consumidor, alega que, en relación con algunos usuarios, el agua se utiliza fundamentalmente en beneficio del individuo, para preparar alimentos y bebidas. Por otra parte, añade el Reino Unido, no hay ninguna razón práctica para tratar de identificar la condición fiscal del consumidor final, puesto que la opinión pública asocia el agua con la alimentación, debiendo ser regulada, por analogía, de la misma manera.

22. No resulta posible admitir semejante argumentación. En efecto, los usos industriales del agua son tan importantes que creemos que se deben excluir de la aplicación del tipo de gravamen cero, habida cuenta de la condición de sujeto pasivo del usuario. Al igual que hace la Comisión, aceptamos solamente que se podría admitir el tipo de gravamen cero en el caso de la producción industrial de productos acabados en el sector de la alimentación. Es cierto que el Reino Unido ha invocado la exención del suministro de agua en otro Estado miembro. La Comisión ha precisado que dicha exención se basaba en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva, según la cual, en el curso del período transitorio que se prevé, los Estados miembros podrán continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, y en particular, por lo que ahora interesa, «el suministro de agua por un organismo de derecho público».[19] El Reino Unido, que se había basado expresamente en el apartado 2 del artículo 28, no ha insistido en su pretensión de que podía invocar lo dispuesto por el apartado 3 del mismo artículo —a nuestro juicio, ambos apartados se excluyen mutuamente—, ni siquiera ha alegado que cumplía los requisitos que establece ese último apartado. Por consiguiente, consideramos que también en este punto debe declararse el incumplimiento.

19 — Punto 12 del Anexo.

C. *Grupo 6. Servicios de información*

23. Como la Comisión ha admitido la aplicación del tipo de gravamen cero en el supuesto de suministro de informaciones directamente al público y a cuantas industrias utilizan directamente dichas informaciones para elaborar productos como los periódicos, parece que lo único que sigue siendo objeto de discusión es la aplicación del referido tipo de gravamen al suministro de informaciones —principalmente mediante canales informáticos— a entidades que las destinan a otra utilización profesional distinta. Hay que excluir que pueda calificarse de consumidores finales a semejantes beneficiarios del tipo de gravamen cero (bancos, compañías de seguros, etc.).

D. *Grupo 7. Combustibles y energía*

24. La Comisión se opone a que las exenciones se apliquen a quienes no son consumidores finales. El Reino Unido alega, por una parte, la dificultad de distinguir entre la utilización profesional y la utilización privada que realiza el usuario mismo. Semejante objeción no resulta convincente, pues corresponde a los Estados miembros articular las soluciones técnicas adecuadas para algo que no parece constituir en modo alguno una dificultad insuperable. Por otra parte, el Gobierno demandado sostiene que gravar estos suministros produciría, en los sectores de la enseñanza y la sanidad, efectos sociales negativos. En cualquier caso, poniendo de relieve la enorme importancia del consumo energético del sector industrial, hemos llegado a la conclusión de que, como el tipo de gravamen cero no beneficia en este caso al consumidor final, procede declarar el incumplimiento a este respecto alegado.

E. *Grupo 8. Construcción de edificios*

25. Se trata ciertamente del grupo de exenciones más importantes desde el punto de vista económico, pues engloba el sector de la vivienda, el sector inmobiliario para usos industriales y comerciales, así como el de obras públicas e ingeniería civil. La Comisión considera que el no hacer distinción según la clase de viviendas de que se trate resulta desproporcionado en relación con los objetivos perseguidos. El Reino Unido alega que resulta muy difícil distinguir, como quiere la Comisión, entre las viviendas construidas por las entidades locales, indiscutiblemente exentas, y las demás viviendas, máxime cuando, según él, el sector privado proporciona ahora, en razón de la política adoptada para fomentar el acceso a la propiedad, una parte cada vez mayor de las viviendas destinadas a las capas sociales menos favorecidas.

26. Si el Tribunal de Justicia hubiese de examinar el fundamento de las decisiones que condujeron a aplicar un tipo de gravamen cero a la construcción de *todas* las casas para uso privado, se podría sin duda señalar que tales medidas, al no hacer distinciones, corresponden a una concepción demasiado amplia de las razones de interés social invocadas. Pero ya hemos indicado que semejante control revistiría un alcance que invadiría las facultades reconocidas a los Estados miembros. En cualquier caso, la opción que ha hecho el Reino Unido, a saber, la de facilitar a la totalidad de la población el acceso a la propiedad de la vivienda, no rebasa de modo manifiesto los límites de las facultades discrecionales que le corresponden en esta materia.

27. Por lo que se refiere ahora al sector industrial y comercial, el Reino Unido utiliza el tipo de gravamen cero como un instru-

mento para fomentar la renovación de las infraestructuras y la construcción, principalmente para favorecer el empleo. A este respecto, no compartimos las reservas de la Comisión en cuanto a las razones sociales alegadas. En efecto, la mejora de la infraestructura industrial, el desarrollo de los barrios y, sobre todo, la incidencia cuantitativa y cualitativa en el empleo constituyen con toda evidencia razones sociales importantes. No obstante, creemos que el Tribunal de Justicia debe declarar un incumplimiento en este punto, en la medida en que no puede considerarse que los tipos de gravamen cero que se discuten supongan, como exige la Directiva, una ventaja para el *consumidor final*, aunque indiscutiblemente beneficien al trabajador, al usuario y al ciudadano. Equiparar aquí al consumidor final con el conjunto de la población no nos parece compatible con lo dispuesto por un texto que se refiere inequívocamente al *que adquiere* bienes o servicios para su uso personal. Además, una acepción tan amplia del concepto de consumidor final conduciría a suprimir de hecho el requisito que, a este respecto, figura en el texto y a admitir toda exención basada en razones de interés social.

28. En cuanto a las obra públicas y a las de ingeniería civil, nos inclinamos a admitir una solución idéntica, por motivos análogos a los que acabamos de exponer. También aquí, y sin perjuicio del aspecto social de las razones alegadas, resulta preciso declarar que nos cuesta mucho discernir en qué medida no se confunde pura y simplemente al consumidor final con la población en su conjunto.

F. *Grupo 17. Vestido y calzado (Botas y cascos protectores)*

29. El tipo de gravamen cero que se aplica a las adquisiciones de estos artículos por parte de los empresarios ha sido justificado por el temor de que su sujeción a impuesto les incite a no equipar a su personal. Nos limitaremos a señalar que, según la definición que hemos aceptado, no se puede considerar al beneficiario como un consumidor final. A este respecto, debemos añadir que de las propias observaciones del Reino Unido se desprende que numerosos empresarios pueden recuperar las cuotas del impuesto correspondientes a los artículos de que se trata.

30. Para concluir, proponemos al Tribunal de Justicia:

— que declare que al aplicar un tipo de gravamen cero de IVA:

  — al suministro de agua y a los servicios relativos al alcantarillado, en cuanto beneficien a las industrias,

  — a los servicios de información distintos de los destinados directamente al público o a la elaboración de productos que se benefician de un tipo de gravamen cero, como los periódicos,

— al sector de la construcción de edificios para usos industriales y comerciales y al sector de obras públicas e ingeniería civil,

— al suministro de combustibles y de energía, de botas y cascos protectores, cuando sus destinatarios no sean consumidores finales,

el Reino Unido 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,

— que desestime el recurso en todo lo demás,

— que condene en costas al Reino Unido.