

## EL TIPO CERO EN EL I. V. A.

### Comentarios a las Sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de junio de 1988, Asuntos 415/85 y 416/85)

Por RAMON FALCON Y TELLA (\*)

#### 1. INTRODUCCIÓN

El 21 de junio de 1988 el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dictado dos sentencias en las que se declara el incumplimiento de Irlanda (Asunto 415/85, Comisión/Irlanda) y del Reino Unido (Asunto 416/85, Comisión/Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), por «mantener la aplicación de un tipo cero» a determinadas operaciones sujetas al IVA (I). Aunque estos pronunciamientos versan sobre aspectos concretos de los sistemas tributarios irlandés e inglés, que en esta materia presentan algunas diferencias frente al sistema continental, las sentencias

---

(\*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense.

(1) En concreto, en el Asunto 415/85 se declara incompatible con la Sexta Directiva del IVA, de 17 de mayo de 1977, la aplicación por Irlanda de un tipo cero a las «entregas de electricidad contempladas en la "Finance Act" de 1985, punto (xx) (a), en tanto no se efectúen a los consumidores finales». En cambio, se considera admisible la aplicación de un tipo cero a las entregas de bienes y prestaciones de servicios relativas a los alimentos para animales, salvo los destinados a animales domésticos; determinados abonos en lotes de 10 Kg. o más; los medicamentos para animales, excluidos los destinados a animales domésticos; y las semillas, plantas, árboles y similares destinados a la siembra con vistas a la producción de alimentos.

En el Asunto 416/85 se declara contraria a la Sexta Directiva la aplicación por el Reino Unido de un tipo cero a las operaciones siguientes: las entregas de agua y las prestaciones relativas a los servicios de alcantarillado (vaciado de pozos negros, etc.) contempladas en el grupo 2 de la «Value Added Tax Act» de 1983, anexo 5, efectuadas en favor de la industria, en tanto que no se efectúen a los consumidores finales; los servicios de información a que se refiere el grupo 6, en tanto que no se presten a los consumidores finales; las entregas de combustible y energía contempladas en el grupo 7, así como las de botas y cascos de protección contempladas en el grupo 17, en

mencionadas se basan en una serie de consideraciones de carácter general que trascienden ampliamente la problemática específica de los ordenamientos internos directamente afectados.

En efecto, en ambas sentencias, para examinar la existencia o no de las violaciones del Derecho comunitario denunciadas por la Comisión, el Tribunal parte de una asimilación del tipo cero a las exenciones con derecho a devolución, y, en consecuencia, analiza detenidamente los requisitos y límites que establece la Sexta Directiva, especialmente en su artículo 28, para el mantenimiento de estas últimas, sentando así una doctrina general de indudable interés, en todos los Estados miembros, especialmente desde la perspectiva de la plena realización del mercado interior.

## 2. EL TIPO CERO COMO EXENCIÓN TOTAL: DIFERENCIAS ENTRE EL SISTEMA INGLÉS Y EL SISTEMA CONTINENTAL

El tipo cero no aparece expresamente contemplado, como tal, en la Sexta Directiva del IVA, por lo que el primer problema que plantea su admisibilidad o no desde el punto de vista del Derecho comunitario es el de determinar su naturaleza jurídica y, en función de ésta, la normativa aplicable a las operaciones sujetas al mismo.

La doctrina, en este punto, es prácticamente unánime en el sentido de que el tipo cero no constituye un tipo real de imposición, sino una exención, pues afirmar que en determinados supuestos nace una obligación de cuantía cero es tanto como decir que no nace obligación alguna (2). La inexistencia del objeto de la prestación supone la inexistencia de la obligación misma. En este sentido, por ejemplo, cuando el art. 54 de la Ley General Tributaria declara que «tendrán la consideración de tipo de gravamen los de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la respectiva base

tanto que no se efectúen a los consumidores finales; y las entregas de bienes y prestaciones de servicios recogidas en el grupo 8 que se produzcan en el sector de la construcción de edificios de uso industrial y comercial y en el sector colectivo y de la ingeniería, en tanto que no se efectúen a los consumidores finales. En cambio, se desestima el recurso en relación con la aplicación del tipo cero a los alimentos para animales, semillas y otros medios de reproducción vegetal y animal utilizados con vistas a la alimentación humana. Véase el comentario de PAUL FARMER: «Casenote on the European Court judgement of 21 June 1988 in case 416/85 European Commission v. United Kingdom (VAT zero-rating)», *European Taxation*, 1988/11, págs. 367 y sigs.

(2) Véase, por todos, A. MARTÍNEZ LAFUENTE: «El tipo cero y las exenciones tributarias», *HPE*, núm. 84 (1983), pág. 73, quien incluye el tipo cero entre las «categorías tributarias negativas».

liquidable para determinar la cuota» ha de convenirse que «tanto por la propia dicción del precepto como por su entorno sistemático, el tipo cero no es un tipo de gravamen, pues no supone poner en práctica técnica tributaria alguna, que conduzca a la obtención de una cuota, sino, antes y al contrario, el tipo cero no tiende a la imposición de gravamen alguno, sino a conseguir una dispensa en el gravamen» (3).

Ahora bien, aunque el tipo cero constituye una exención, y, por tanto, no existe obligación tributaria en sentido estricto, *formalmente* las operaciones sometidas a un tipo cero están sujetas al tributo, lo que implica —salvo que expresamente se disponga otra cosa— que el régimen jurídico aplicable es el correspondiente a las operaciones gravadas, con la excepción, claro está, de las normas relativas a la determinación de la cuota y a la extinción de la obligación tributaria, ya que ésta no llega a nacer. En el IVA ello supone que, a diferencia de otras exenciones, las operaciones sometidas a un tipo cero dan derecho —al igual que las operaciones gravadas— a la devolución del impuesto soportado, y así lo reconoce expresamente la Comisión, para quien el tipo cero consiste en una «exención con devolución del impuesto devengado en fases anteriores» (4). Se trata, en consecuencia, de

---

Partiendo de la clásica distinción entre exenciones en la base, en el tipo y en la cuota (véase F. SAINZ DE BUJANDA: «Teoría jurídica de la exención tributaria», *Hacienda y Derecho*, vol. III, 1963, pág. 427), algún autor considera el tipo cero como una exención en el tipo. Entendemos, sin embargo, que la distinción entre exenciones sobre la base, sobre el tipo, y sobre la cuota, sólo tiene sentido cuando se trata de exenciones parciales. La exención total no afecta a los elementos de cuantificación ni al objeto de la obligación, sino a la obligación misma, que no llega a nacer, y, en consecuencia, también al hecho imponible (en su elemento objetivo o en su elemento subjetivo), que sólo en un sentido impropio puede entenderse realizado. En este sentido afirma P. Herrera que la técnica del tipo cero consiste en utilizar formalmente «un elemento cuantitativo de la obligación tributaria... para delimitar el hecho imponible, enervando el nacimiento de la obligación tributaria en los supuestos señalados por la ley...» («El tipo cero en el IVA: su establecimiento por la Ley de Presupuestos y su adecuación al Derecho comunitario», *Impuestos*, 1987, I, pág. 842).

(3) A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *op. cit.*, pág. 74, y G. CASADO OLLERO y J. HERRERO MADARIAGA: «La introducción del tipo cero en el IVA por la Ley de Presupuestos de 1987», *CISS Comunicación*, 1987, núm. 40, pág. 33.

(4) «Rapport sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté», *Bull. C. E.*, Suplemento 1/80, pág. 25.

En el mismo sentido, afirma J. C. Scholsem (*La I. V. A. européenne face au phénomène immobilier*, Lieja, 1976, pág. 152, en nota) que una operación está sometida al tipo cero «cuando sin soportar impuesto alguno se considera gravada para el cálculo de las deducciones».

una exención total o plena, en el sentido de que el bien o servicio se proporciona al destinatario de la operación completamente desgravado de IVA (5).

Obviamente, este mismo resultado puede conseguirse sin recurrir a la técnica del tipo cero, ya que el legislador puede incluir determinadas operaciones en el catálogo de exenciones, y paralelamente, al regular las deducciones y otros aspectos del tributo, equipar dichas operaciones a las operaciones gravadas. El tipo cero resulta ser, en este sentido, una técnica abreviada —basta considerar la operación de que se trate sujeta a un tipo cero, sin necesidad de previsión alguna entre las normas que regulan las exenciones y el derecho de deducción— para establecer un régimen jurídico equivalente al de las exenciones con derecho a devolución.

Desde esta perspectiva, la opción de cada ordenamiento interno entre el establecimiento de un tipo cero o el establecimiento de una exención con derecho a la devolución de las cuotas soportadas no plantea ningún problema en los supuestos en que el ordenamiento comunitario prevé expresamente esta posibilidad. Tal ocurre actualmente con las exportaciones y operaciones asimiladas, que la Sexta Directiva (art. 15 y concordantes) considera exentas, pero respecto a las cuales los Estados miembros han de conceder «igualmente» —como si se tratase de operaciones gravadas— el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (art. 17.3). La mayoría de los Estados miembros han desarrollado estas normas estableciendo en sus ordenamientos

---

(5) La doctrina ha venido distinguiendo, en el IVA, entre las exenciones «propia- mente dichas», también llamadas exenciones «simples» o «limitadas», que son las exenciones sin derecho a la devolución del IVA repercutido en fases anteriores, y las exenciones «totales» o «plenas» que determinan, en cambio, la deducción del impuesto soportado (R. NÚÑEZ VILLAVEIRÁN: «Consideración general de las exenciones en el IVA», *RDFHP*, núm. 157, 1982, pág. 180; J. L. DE JUAN y J. ZURDO: «El Impuesto sobre el Valor Añadido en España», *IEE*, Informes, 1981, pág. 23; R. ORTIZ GUTIÉRREZ: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, 1982, pág. 72; E. ABELLA POBLET y J. DEL POZO: *Manual del IVA*, Madrid, 1986, pág. 146).

Esta distinción se recoge asimismo en la Memoria del proyecto de Ley del IVA de 1978 (pág. 56), según la cual la exención total «implica la devolución o deducción de la carga impositiva soportada en cualquier fase por el bien o servicio sujeto», mientras que la exención simple «recae sobre concretas fases de los circuitos económicos dejando, en consecuencia, una parte de la carga fiscal que ha gravado los bienes y servicios a lo largo de sus respectivos procesos de producción y comercialización. En esta dicotomía fundamental está implícita la admisión o privación del derecho a deducir las cuotas impositivas precedentes».

Desde esta perspectiva, es obvio que el tipo cero ha de equipararse a las exenciones plenas (G. CASADO y J. HERRERO: «La introducción del tipo cero en el IVA por la Ley de Presupuestos para 1987», *cit.*, pág. 34).

internos las correspondientes exenciones, y asimilando estas operaciones a las operaciones gravadas a efectos del derecho a deducción (arts. 9, 10, 30 y 32.3 de la Ley española, por ejemplo), es decir, utilizando la misma técnica que emplea la Directiva. Irlanda y el Reino Unido, en cambio, han optado por el establecimiento de un tipo cero —«zero-rating»— sobre las exportaciones. Pero el resultado es, en uno y otro caso, el querido por la Directiva:

- en las exportaciones y operaciones asimiladas no se devenga cuota alguna,
- tales operaciones se tienen en cuenta para determinar el volumen de negocios,
- subsisten las obligaciones formales de quien realiza la operación (obligaciones registrales, de emitir factura, presentar declaración, etcétera).
- es deducible el impuesto soportado (6).

En definitiva, aunque a través de técnicas distintas, tanto el sistema inglés como el sistema continental incluyen las exportaciones y operaciones asimiladas en el ámbito de aplicación del tributo, si bien, para hacer efectivo el principio de gravamen en el país de destino, se permite la recuperación de la carga tributaria soportada por dichas operaciones, haciéndose efectivo así lo dispuesto en la normativa comunitaria.

Mayores problemas, desde el punto de vista de la compatibilidad del tipo cero con el ordenamiento comunitario, plantea el uso de esta técnica respecto a las operaciones interiores. En la mayoría de los Estados miembros, ello sólo ocurre en supuestos excepcionales. El Reino Unido e Irlanda, en cambio, aplican el tipo cero, como instrumento de su política social, a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios que en los demás Estados están sujetas (a menudo a un tipo reducido), o sometidas a una exención en sentido estricto, es decir, sin derecho a la devolución del IVA soportado.

En este ámbito, el de las operaciones interiores, la asimilación del tipo cero a las exenciones con derecho a devolución reviste una mayor dificultad, por un lado, debido al amplio uso de esta técnica en el Reino Unido y en Irlanda (en torno a un 30 por 100 del consumo privado), pero sobre todo porque en los sistemas inglés e irlandés están exentas de IVA tanto la opera-

---

(6) Véase G. GELOSA: «Conseguenze derivanti dall'applicazione del tasso nullo ad operazione IVA nel Regno Unito», *Dtto. Prat. Trib.*, 1982, I, pág. 49.

ción realizada directamente con el consumidor final, como las entregas y prestaciones anteriores, y, en consecuencia, no existe ningún IVA soportado que haya de ser devuelto al minorista (7).

A nuestro juicio, sin embargo, ello no implica, ni desde el punto de vista jurídico ni desde el punto de vista económico, ninguna diferencia que impida reconducir estos supuestos al de exención con derecho a la devolución del impuesto soportado en fases anteriores. Desde el punto de vista jurídico, es claro que al estar la operación formalmente sujeta a un tipo cero, existe el derecho a deducir las cuotas soportadas. Si en la práctica no hay deducción ni devolución, no es porque la aplicación del tipo cero excluya tal derecho, sino simplemente porque no hay cuota alguna que deducir, ya que en las fases anteriores también existe una exención. Desde el punto de vista económico, tampoco puede negarse la existencia de efectos comunes al tipo cero y a las exenciones con derecho a devolución, ya que, como señala P. Guieu, «en las operaciones interiores, tanto si el tipo cero se reconoce objetivamente en virtud de los bienes y servicios a los que se aplica (y, por tanto, alcanza a todas las fases del proceso productivo), como si se reconoce en la última fase del proceso de producción o comercialización, el tipo cero termina por desgravar del IVA el consumo final...» (8). La única diferencia que puede existir estriba en el mayor coste financiero y administrativo que para las empresas supone el pago del tributo en las fases intermedias, cuando no existe un tipo cero, sino únicamente una exención con derecho a devolución en la fase final del proceso de producción o comercialización. En esos casos, aunque se devuelvan las cuotas devengadas en las fases anteriores, los costes financieros y administrativos no se compensan, y, por tanto, teóricamente suponen un incremento del precio final. Ahora bien, también la apli-

(7) Esta afirmación ha de matizarse, pues el sistema de tipo cero, tal como se aplica en el Reino Unido, no supone que *todas* las entregas y prestaciones de servicios que se utilizan para la producción de un bien sujeto al tipo cero queden *automáticamente* sometidas también a un tipo cero. Sin embargo, esto ocurre con mucha más frecuencia que en otros Estados miembros. La Comisión, en sus alegaciones ante el Tribunal, citaba como ejemplo el caso de las «botas de granjero», que se beneficiaban de un tipo cero en cuanto elementos necesarios para la producción de alimentos. El Reino Unido, en sus alegaciones, sostenía, sin embargo, que dichos productos han de tener una consideración autónoma, pues constituyen en sí mismos productos finales.

(8) «L'uniformisation des systèmes nationaux de T.V.A.», *Rev. du Marché Commun*, núm. 178 (1974), pág. 445. En el mismo sentido, Soto Guinda advierte que «la aplicación del tipo de gravamen cero equivale en términos recaudatorios a la inaplicación práctica del IVA para las fases anteriores a la exenta» (*El impuesto sobre el valor añadido. Sus efectos económicos*, Madrid, 1978, pág. 153).

cación del tipo cero en todas las fases del proceso productivo supone una presión fiscal indirecta para las empresas, que han de cumplir las obligaciones formales, con la consiguiente incidencia en los precios. Y, en todo caso, entendemos que se trata de una diferencia puramente económica y marginal que no debe afectar a la calificación jurídica de una y otra situación.

El Tribunal de Luxemburgo, en las sentencias que comentamos, acoge esta opinión, aunque de forma matizada. En efecto, el Tribunal inicia su razonamiento afirmando que «la Comisión no discute, en principio, el sistema de tipo cero, que considera sustancialmente equivalente al de las exoneraciones previstas en el art. 28 de la Sexta Directiva, como ya lo había reconocido expresamente en su propuesta de sexta Directiva...». En coherencia con este planteamiento, el Tribunal analiza a continuación los requisitos a los que el citado art. 28 subordina la posibilidad de aplicar exenciones con derecho a devolución —fundamentalmente la existencia de «razones de interés social bien definidas» y «en favor de los consumidores finales»— para determinar posteriormente la compatibilidad o no de cada uno de los supuestos de tipo cero enjuiciados con el ordenamiento comunitario en función del cumplimiento o no de tales requisitos. Es decir, que el *Tribunal considera aplicable a los supuestos de sujeción a un tipo cero el mismo régimen jurídico que a las exenciones con derecho a devolución, lo que implícitamente supone reconocer que unos y otros supuestos tienen la misma naturaleza.*

El tenor literal de las sentencias que comentamos, sin embargo, parece dar a entender que el Tribunal acepta la equivalencia entre el tipo cero y las exenciones con derecho a devolución únicamente porque así lo hace la Comisión. Quizás la ambigüedad en este punto se debe al deseo de dejar abierta la posibilidad de seguir un criterio distinto, a otros efectos (9), en

---

(9) No cabe descartar que, en algún caso extremo, la aplicación de un sistema de tipo cero (exención en todas las fases del proceso productivo) haya de recibir un tratamiento jurídico distinto (por ejemplo, desde el prisma de la no discriminación y la libre competencia) que las exenciones con derecho a devolución del impuesto soportado en fases anteriores, debido a la distinta incidencia sobre el precio que puede tener uno y otro sistema. Pero obsérvese que ello no supone que en tal caso el tipo cero no sea reconducible a la categoría de las exenciones con derecho a devolución. Lo que habría que distinguir más bien es el sistema de exención con derecho a devolución (o tipo cero) en todas las fases del proceso productivo —que es el sistema aplicado en el Reino Unido en las operaciones interiores— y el sistema de exención con derecho a devolución (o tipo cero) únicamente en las operaciones realizadas directamente con el consumidor final.

ocasiones posteriores. En todo caso, importa resaltar que la función de un Tribunal no es la elaboración de una construcción dogmática precisa, sino la solución de los problemas concretos que se le plantean, y desde esta perspectiva, el razonamiento de las sentencias de 21 de junio de 1988 resulta impecable, pues, aunque el Tribunal no se pronuncia de forma clara y terminante sobre la naturaleza del tipo cero, acertadamente parte de la configuración de los supuestos de sujeción a un tipo cero como exenciones con derecho a devolución.

### 3. LOS REQUISITOS DE LAS EXENCIONES CON DERECHO A DEVOLUCIÓN EN EL SISTEMA TRANSITORIO DEL ARTÍCULO 28.2 DE LA SEXTA DIRECTIVA

La aplicación a los supuestos de sujeción a un tipo cero del régimen previsto en la Sexta Directiva para las exenciones con derecho a devolución lleva al Tribunal de Justicia a analizar el artículo 28.2 de dicha norma, según el cual «los tipos reducidos y las exenciones con devolución, en su caso (10), de las cuotas pagadas en la fase precedente, que existiesen el 31 de diciembre de 1975 y que respondan a los criterios enunciados en el artículo 17 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, podrán mantenerse hasta una fecha que será adoptada por el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, pero que en ningún caso podrá ser posterior a la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones en la exportación en los intercambios entre los Estados miembros...».

Dado que la Comisión no discute que, en los supuestos concretos planteados, el tipo cero era de aplicación, en Irlanda y Gran Bretaña, con anterioridad al 31 de diciembre de 1975, el Tribunal se limita a examinar si

---

(10) En la versión castellana, este inciso corrobora la tesis según la cual el tipo cero constituye, tanto en las exportaciones y operaciones asimiladas como en las operaciones interiores, un supuesto de exención total con derecho a la devolución de las cuotas soportadas en las fases anteriores. En efecto, aunque las operaciones sujetas a un tipo cero dan siempre derecho a la devolución, tal devolución sólo es procedente «en su caso», es decir, cuando existe una cuota soportada, de lo que cabe deducir que tienen cabida en la norma los supuestos en que la exención de determinadas operaciones interiores, por razones de tipo social, se extiende a las fases anteriores de la cadena de producción y comercialización, como ocurre en el sistema inglés de tipo cero. Téngase en cuenta, sin embargo, que el mencionado inciso —que figuraba en el art. 17 de la Segunda Directiva— no aparece en otras versiones de la Sexta Directiva, como la francesa, por ejemplo.



concorre el otro requisito exigido por el artículo 28 de la Sexta Directiva, es decir, si tales supuestos responden a los criterios del artículo 17 de la Segunda Directiva, según el cual las exenciones con derecho a la devolución de las cuotas soportadas sólo son admisibles si se fundamentan en «razones de interés social bien definidas» y si están establecidas «en favor de los consumidores finales».

Respecto a las «razones de interés social bien definidas», el Tribunal considera que la determinación de las mismas «corresponde en principio a una elección política de los Estados miembros, y sólo puede ser objeto de control comunitario en la medida en que, a través de una desnaturalización de la mencionada noción, dicha elección desemboque en medidas que se sitúen, por sus efectos o sus verdaderos objetivos, fuera de este marco». Dicho en otros términos, las «razones de interés social» que pueden justificar el mantenimiento de exenciones con derecho a la devolución del IVA soportado se configuran como un concepto jurídico indeterminado, para cuya concreción se reconoce a los Estados miembros un amplio margen de discrecionalidad.

A nuestro juicio, esta conclusión resulta acertada. El problema radica en la mayor o menor intensidad de los límites a la discrecionalidad de que indudablemente disfrutaban los Estados. El Tribunal no dice nada al respecto (11), aunque, en el Asunto 416/85, en el único caso en que tiene que pronunciarse sobre el cumplimiento o no del requisito del «interés social», opta por un criterio muy amplio, rechazando el argumento de la Comisión según el cual la aplicación indiscriminada de un tipo cero a todo el sector de la construcción de viviendas, independientemente del tipo de vivienda de que se trate, resulta desproporcionada a los objetivos de política social perseguidos. El Tribunal considera que se trata de medidas adoptadas por el Estado en el marco de su política social tendente a facilitar el acceso a la propiedad al conjunto de la población, y que, por tanto, tales medidas son reconducibles a «razones de interés social». Entendemos, sin embargo, que hubiera sido preferible matizar esta afirmación, pues, por ejemplo, los incentivos fiscales a la construcción de viviendas de lujo difícilmente pueden considerarse como elementos de una política social «bien definida». El carácter excepcional de las exenciones con derecho a devolución en el marco

---

(11) En realidad, siguiendo la propuesta del Abogado General, el Tribunal soluciona la mayoría de los problemas en base a la noción de «consumidor final», lo que unido a la dificultad de precisar qué se entiende por «interés social» explica el silencio de las sentencias sobre este punto.

de la Sexta Directiva, y la exigencia de que tales excepciones respondan a medidas de política social «bien definidas» hubiera justificado plenamente, a nuestro juicio, una interpretación más restrictiva en este punto (12).

En cuanto al requisito de que las exenciones con derecho a devolución, y por tanto los supuestos de tipo cero, se encuentren establecidos «en favor de los consumidores finales», la Comisión defendía una interpretación estricta, en virtud de la cual únicamente podrían considerarse «consumidores finales» las personas que por encontrarse al final de la cadena de producción o comercialización no pueden deducir el impuesto soportado. Según la Comisión, esta categoría habría de definirse por contraposición a la de los «sujetos pasivos» a que se refiere el artículo 4 de la Sexta Directiva —«empresarios o profesionales» en la terminología, más precisa, de la ley española (13)—, ya que estos últimos siempre tienen derecho a deducir el IVA soportado.

Frente a esta tesis, Irlanda, y sobre todo el Reino Unido, alegaban que no existe razón alguna para considerar consumidores finales únicamente a

---

(12) El control de la discrecionalidad de los Estados miembros en el establecimiento de exenciones con derecho a la devolución del IVA soportado por razones de interés social implica, en definitiva, un control del *fin*, por lo que cabría pensar en la aplicación de la técnica de la desviación de poder —hallazgo, como es sabido, de la jurisprudencia del Consejo de Estado francés—, que parte de la subordinación de toda actividad administrativa a un fin determinado (en el caso que nos ocupa, a concretas razones de interés social). Desde esta perspectiva, basta que el fin perseguido, aunque sea público y estimable —fomentar el acceso a la propiedad privada, por ejemplo—, sea distinto del previsto por el ordenamiento jurídico. (Véase E. GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, I, Civitas, Madrid, 1980, pág. 393). Ello ocurre, a nuestro juicio, en relación con la exención de la construcción de viviendas, que sólo podría considerarse como una medida de política social si el disfrute de la exención se limitase a las personas con medios insuficientes para acceder, en las condiciones normales de mercado, a una vivienda digna.

(13) Los sujetos pasivos del IVA aparecen contemplados en realidad en el art. 21 de la Sexta Directiva, bajo la rúbrica «deudores del impuesto». El artículo 4, pese a su tenor literal, no se refiere a los sujetos pasivos en sentido técnico, sino al elemento subjetivo del hecho imponible, es decir, a la relación que ha de existir entre el presupuesto de hecho y una determinada persona para que nazca la obligación tributaria, relación que se define, en principio (art. 4.1), como la realización con carácter independiente de una actividad económica. La necesidad de distinguir entre el «realizador del hecho imponible» (a quien impropia mente el art. 4 denomina sujeto pasivo) y los verdaderos sujetos pasivos, es decir, los deudores del impuesto, resulta evidente en los casos en que el deudor del impuesto es el destinatario de la operación [apartados a) *in fine*, b) y c) del art. 21.1 de la Sexta Directiva] y no el empresario o profesional que realiza dicha operación.

las personas que no tienen la condición de «sujetos pasivos». El único dato relevante sería el de encontrarse al final de la cadena de producción o comercialización de un determinado bien o servicio, independientemente de que dicho bien o servicio se utilice en la producción de otros bienes o servicios y sea posible, en consecuencia, la deducción del IVA soportado.

El Tribunal opta en este punto por una solución intermedia. Por un lado, afirma que «el consumidor final es el sujeto que adquiere un bien o servicio para un uso personal, excluyente de una actividad económica, y, en consecuencia, soporta el impuesto», por lo que la noción sólo puede aplicarse —según el Tribunal— «a quien no utiliza los bienes o servicios exentos en el marco de una actividad económica». Como puede observarse, se acepta en principio la tesis de la Comisión, excluyendo que quien está facultado para deducir el impuesto soportado pueda ser considerado consumidor final (14). Pero inmediatamente se matiza que también se consideran realizadas «en favor» del consumidor final «las prestaciones efectuadas en una fase anterior de la cadena (de producción o comercialización) suficientemente próxima a los consumidores (finales) para que éstos puedan beneficiarse». De esta forma, aunque se acoge un concepto estricto de «consumidor final», que coincide sustancialmente con el propuesto por la Comisión, en la práctica se llega a una interpretación bastante más amplia del requisito que analizamos, pues se entienden establecidas «en favor» del consumidor final tanto las exenciones que afectan a las operaciones realizadas directamente con éste, como las que se proyectan sobre fases anteriores del proceso productivo que indirectamente puedan beneficiarle.

La solución es, a nuestro juicio, acertada, pues si el legislador comunitario hubiera querido limitar las exenciones con derecho a devolución a las operaciones realizadas *directamente con* el consumidor final lo hubiera dicho

---

(14) Las diferencias entre la definición del consumidor final propuesta por la Comisión y la definición adoptada por el Tribunal son puramente terminológicas. Este último no recoge la afirmación de la Comisión según la cual el consumidor final no es nunca, por definición, «sujeto pasivo» en el sentido del art. 4 de la Sexta Directiva (es decir, empresario o profesional), sin duda debido a que el consumidor final de determinados bienes o servicios puede ser «sujeto pasivo» (empresario o profesional) en relación con otro tipo de operaciones. Pero al considerar que sólo es consumidor final quien realiza una adquisición para un uso privado «excluyente de una actividad económica», indirectamente se acepta la tesis de la Comisión, ya que el art. 4 de la Sexta Directiva precisamente define el sujeto pasivo como el realizador de una actividad económica.

expresamente (15). Ahora bien, no cabe duda que la interpretación mantenida por el Tribunal deja a éste un amplio margen de apreciación para determinar cuándo una exención afecta a una operación suficientemente próxima al final de la cadena productiva como para que pueda considerarse establecida en favor del consumidor final. Se trata de una cuestión a decidir en cada caso por el propio Tribunal (16), sin que puedan establecerse *a priori* criterios generales (17).

---

(15) Obsérvese que el eventual beneficio al consumidor final deriva no sólo de la desgravación total que la aplicación del tipo cero supone (dicha desgravación se produce igualmente si el tipo cero se aplica únicamente en la última fase del proceso productivo, ya que esta técnica permite obtener la devolución del IVA satisfecho en fases anteriores), sino también de los menores costes financieros y administrativos de las empresas cuando se aplican exenciones a lo largo de toda la cadena productiva, lo que puede incidir en el precio final.

En todo caso, la exigencia de que las exenciones con derecho a devolución se encuentren establecidas «en favor» del consumidor final excluye la posibilidad de aplicar el tipo cero, al amparo del art. 28.2 de la Sexta Directiva, únicamente en la fase inicial o en las intermedias —técnica que evita el inconveniente señalado para las exenciones «simples» o «limitadas», que favorecen la piramidación y la correspondiente integración vertical de las empresas (NÚÑEZ DE VILLAVEIRÁN, *op. cit.*, pág. 182)—, pues en ese caso la exención no beneficia al consumidor final, ya que el impuesto «ahorrado» en las fases anteriores queda compensado con la correlativa disminución de las deducciones a practicar por quien realiza las operaciones sujetas. Pero ello no impide que las exenciones con derecho a devolución se establezcan, además de en la fase final, en las fases anteriores, como ocurre en el sistema inglés de tipo cero, siempre que ello redunde, en el sentido que acabamos de ver, en favor del consumidor final.

(16) En las sentencias que comentamos se consideran establecidas en favor del consumidor final las exenciones relativas a los alimentos, alimentos para animales, semillas y factores de producción agrícola en general, así como las que afectan a las entregas y prestaciones de servicios relativas a la construcción de viviendas. En cambio, no están lo suficientemente próximas del final de la cadena productiva como para afectar de manera significativa al consumidor final las exenciones relativas a las entregas de electricidad para usos industriales, las relativas a las entregas de agua y a la prestación de servicios de alcantarillado en favor de la industria; las que afectan a los servicios de información a bancos, compañías de seguros y otras empresas; las relativas a las entregas de combustible y de energía a la industria; las que se proyectan sobre las entregas y prestaciones de servicios relativas a la construcción de edificios en el sector industrial y comercial; ni las que se refieren a las entregas de botas y cascos de protección a los empresarios, destinados al uso de sus trabajadores.

(17) Respecto a los supuestos en que el establecimiento de un tipo cero exclusivamente en favor de los consumidores finales plantea problemas de gestión impor-

4. LA IMPOSIBILIDAD DE AMPLIAR EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL TIPO CERO EN BASE A LOS ARTÍCULOS 25 Y 27 DE LA SEXTA DIRECTIVA

En el Asunto 415/85 se plantea la cuestión de si el mantenimiento de un tipo cero puede ampararse en otros preceptos de la Sexta Directiva, distintos de su artículo 28, y en particular en los artículos 25 ó 27 de ésta, que prevén, respectivamente, un régimen especial en el sector agrícola, y la posibilidad de que el Consejo autorice a los Estados miembros la introducción de medidas excepcionales en ciertos supuestos.

El Tribunal de Luxemburgo, acertadamente a nuestro juicio, se pronuncia en ambos casos en sentido negativo.

Respecto al régimen especial de la agricultura, que consiste en el pago de una compensación, calculada a tanto alzado, a los productores agrícolas, destinada a «compensar la carga del Impuesto pagado por las compras de bienes y servicios de los agricultores...» (art. 25.1), porque dicho régimen supone la efectiva aplicación del IVA en fases anteriores, según se deduce del propio tenor literal de la Sexta Directiva.

En cuanto a la posibilidad de que el Consejo autorice medidas excepcionales en ciertos supuestos, prevista en el art. 27, el Tribunal se basa también en el tenor literal de la norma para concluir que dichas medidas han de estar encaminadas a «simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales», lo que excluye la posibilidad de que

---

tantes —como ocurre, por ejemplo, con los suministros de electricidad, respecto a los que el establecimiento de un régimen tributario distinto según se trate de un uso personal o de un uso empresarial o profesional resulta prácticamente imposible—, el Tribunal entiende que «cuando un Estado miembro alega las disposiciones excepcionales en cuestión (el art. 28 de la Sexta Directiva) debe poner en práctica todas las medidas concretas necesarias para la aplicación de dichas disposiciones. Si considera que dichas medidas no son realizables, debe renunciar a la aplicación del tipo cero». Cuestión distinta sería, a nuestro juicio, que la aplicación de un tipo cero pudiera favorecer excepcionalmente a un empresario o profesional, lo que no implicaría necesariamente una violación del artículo 28 de la Sexta Directiva, pues entendemos que el requisito de que el tipo cero se aplique exclusivamente «en favor de los consumidores finales» ha de apreciarse atendiendo a la normalidad de los casos (*id quod plerumque accidit*).

se trate de exenciones. En el caso de las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, el inciso final del art. 27 dispone, además, que «no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final».

En consecuencia, hay que entender que los regímenes previstos en los artículos 25, 27 y 28 de la Sexta Directiva tienen, cada uno de ellos, un ámbito de aplicación específico. Obsérvese, por otro lado, que tanto el artículo 25 como el 27 se refieren al establecimiento de regímenes especiales de carácter permanente, que no suponen una desgravación fiscal, aunque en algunos casos puedan incidir «de forma desdeñable» en la recaudación. En cambio, el régimen de las exenciones con derecho a devolución previsto en el art. 28, al que ha de reconducirse el tipo cero, implica una exoneración total del impuesto, y tiene, como veremos inmediatamente con mayor detenimiento, un marcado carácter transitorio.

##### 5. LA REALIZACIÓN DEL MERCADO INTERIOR Y LA ARMONIZACIÓN DE LOS TIPOS: LA SUPRESIÓN DEL TIPO CERO

La jurisprudencia sentada por el Tribunal de Luxemburgo en sus sentencias de 21 de junio de 1988 supone un paso importante desde el punto de vista de la actividad de armonización fiscal, pues marca los límites dentro de los cuales puede mantenerse transitoriamente el sistema de tipo cero, límites que hasta la fecha habían sido aplicados con muy escaso rigor. Sin embargo, aun en los supuestos previstos en el art. 28 de la Sexta Directiva, el tipo cero resulta difícilmente compatible con la plena realización del principio de libre competencia en el seno del Mercado Común (18). Desde esta perspectiva, es importante subrayar que la posibilidad de aplicar la técnica del tipo cero se ha considerado siempre de carácter excepcional y transitorio «hasta una fecha que será adoptada por el Consejo, por unanimidad y a

---

(18) Como señala P. Guieu, las exenciones con derecho a devolución resultan contrarias a la filosofía del IVA, impuesto neutro y dirigido al buen funcionamiento de las reglas de competencia, que, en principio, «no permite que éstas resulten alteradas por los incentivos que se producen a través del tipo cero» («L'uniformisation des systèmes nationaux de T. V. A.», *Revue du Marché Commun*, núm. 178, 1974, pág. 446).

propuesta de la Comisión, pero que en ningún caso podrá ser posterior a la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones en la exportación en los intercambios entre los Estados miembros», según establece el propio art. 28.2 de la Sexta Directiva.

El Tribunal de Justicia, en las sentencias que comentamos, únicamente se ocupa de forma indirecta de esta cuestión, al analizar su propia competencia (19). Pero es claro que la existencia de exenciones con derecho a la devolución del impuesto soportado constituye un régimen transitorio llamado a desaparecer cuando se instaure el mercado interior. Ello aparece previsto, como acabamos de ver, en el art. 28 de la Sexta Directiva, y aunque dicha previsión no contiene un mandato jurídico en sentido técnico, tras la entrada en vigor del Acta Unica, el 1 de julio de 1987, la eliminación de las barreras fiscales y la armonización de las exenciones constituyen para las instituciones comunitarias una obligación de resultado, cuyo cumplimiento, además, ha de producirse dentro de unos límites temporales precisos.

En efecto, el art. 28.2 de la Sexta Directiva únicamente habilita al

---

(19) Las partes demandadas en los Asuntos 415/85 y 416/85 argumentaban, en base al art. 28.2, que la interposición de un recurso por incumplimiento suponía eludir las exigencias procedimentales impuestas por la Sexta Directiva, y que lo que pretendía la Comisión era únicamente «alcanzar por la vía jurisdiccional un objetivo que sólo podría realizarse a través de una decisión del legislador comunitario», ya que el Tribunal de Justicia no puede «sustituir con su propia actuación los procedimientos generales previstos en el art. 28 de la Sexta Directiva ni sustituir la armonización progresiva prevista en dicho artículo por una obligación inmediata impuesta a un Estado miembro».

El Tribunal de Luxemburgo rechaza esta argumentación afirmando que «en el marco del equilibrio institucional establecido por el Tratado, no corresponde al Tribunal el examen de la finalidad perseguida con la interposición de un recurso por incumplimiento... (sino) declarar si el incumplimiento alegado existe o no». En efecto, como ya había declarado la STJ de 10 de diciembre de 1968 (Comisión c. Italia, Asunto 7/68, *Rec.*, pág. 625), el recurso por incumplimiento tiene carácter objetivo aunque la Comisión considere únicamente oportuna su interposición.

En esta línea, entendemos que, efectivamente, la competencia reconocida al Consejo por el art. 28.2 de la Sexta Directiva no excluye el control jurisdiccional de la observancia de los límites a los que actualmente está sometida la posibilidad de mantener un tipo cero en el IVA, pues se trata de ámbitos distintos. El Consejo es quien debe proceder a la definitiva eliminación de esta peculiar técnica desgravatoria. Pero mientras eso no ocurra, es la Comisión la encargada de velar por el cumplimiento de los requisitos que según la Sexta Directiva han de reunir las exenciones con derecho a devolución de las cuotas soportadas, y para ello puede utilizar todas las vías previstas en los Tratados, incluida la del recurso por incumplimiento.

Consejo para decidir por unanimidad la supresión del tipo cero, y aunque establece como fecha límite para ello el momento en que se sustituya el gravamen en destino por el gravamen en origen, se trata, en realidad, de un precepto meramente programático, porque no se determina el momento en que debe adoptarse el sistema de gravamen en origen, y, sobre todo, porque es claro que el Consejo, en virtud de las competencias que le atribuyen los Tratados, y especialmente el art. 199 del Tratado CEE, hubiera podido en cualquier momento, aunque la Sexta Directiva guardara silencio sobre este punto, profundizar en la armonización fiscal y suprimir o uniformar en todos los Estados miembros las exenciones con derecho a devolución.

Ahora bien, tras la entrada en vigor del Acta Unica, que impone a las instituciones comunitarias la adopción de «las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992...», lo que en el artículo 28 de la Sexta Directiva constituía un simple recordatorio del objetivo último perseguido con la actividad de armonización fiscal, se ha convertido en una norma jurídica vinculante. En efecto, como afirmaba la Comisión en el Libro Blanco presentado al Consejo en junio de 1985, la plena realización del mercado interior no es posible sin la previa armonización de las exenciones y los tipos de gravamen del IVA, con la consiguiente supresión —antes del 31 de diciembre de 1992 si se quiere respetar el mandato del Acta Unica— del tipo cero, tanto en las exportaciones y operaciones asimiladas, excepto las destinadas a terceros países, como en las operaciones interiores. No se trata ya de que el Consejo «pueda» suprimir las exenciones con derecho a devolución, sino que está obligado a hacerlo antes de la citada fecha (20).

En cuanto a las exportaciones, el mercado único implica que estas operaciones sean tratadas como las realizadas en el interior del país, exigiéndose el impuesto en el Estado donde la operación se realiza, y siendo posteriormente deducibles las cuotas soportadas por el destinatario de la operación, aunque éste se encuentre sometido al tributo en un Estado distinto (21). Por

(20) En el marco del programa general de la Comisión para la armonización de los impuestos indirectos, tendente a la plena realización del mercado interior [COM (87) 320 final], la propuesta de Directiva sobre aproximación de los tipos del IVA (DO núm. C 250, de 18 de septiembre de 1987), prevé la aplicación de dos tipos, uno reducido —entre el 4 y el 9 por 100—, y otro normal, situado entre el 14 y el 20 por 100, así como la definitiva supresión del tipo cero, en todos los Estados miembros, antes del 31 de diciembre de 1992).

(21) Para asegurar el reintegro al país de destino, donde se deduce, del IVA satisfecho en el país de origen, la Comisión propone el establecimiento de un sistema



lo tanto, las exportaciones hacia los demás Estados miembros quedarán sujetas al impuesto, en vez de configurarse como supuestos de exención con derecho a devolución, como ocurría hasta ahora. En cuanto a las operaciones interiores, la desaparición de las fronteras fiscales hará necesaria la supresión de los regímenes excepcionales y transitorios, como el tipo cero, pues en otro caso se produciría una desviación de los flujos comerciales hacia los países con una menor presión fiscal indirecta.

#### 6. REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL: LA INTRODUCCIÓN DEL TIPO CERO A TRAVÉS DE LA LEY DE PRESUPUESTOS PARA 1987.

En nuestro ordenamiento interno, la aplicación de un tipo cero en el IVA se ha limitado a supuestos estrictamente excepcionales, establecidos por las Leyes de Presupuestos para 1987 y 1988, ya que en las exportaciones y operaciones asimiladas se utiliza, como es usual en el sistema continental de IVA, la técnica de la exención con derecho a devolución. Por otro lado, en los supuestos en que ha sido aplicable el tipo cero durante los dos últimos ejercicios, la exención no se extendía a fases anteriores de la cadena productiva. La situación es muy distinta, por tanto, de la existente en el Reino Unido y en Irlanda, que ha dado lugar a las sentencias que comentamos (22), pero aun así entendemos que la introducción del tipo cero en nuestro Derecho interno se ha producido con violación del ordenamiento comunitario.

En efecto, en virtud de los arts. 55 y 56 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, quedaron sujetas a un tipo cero durante dicho ejercicio (23) las operaciones siguientes:

---

de compensación financiera —*clearing*— entre los Estados miembros, basado en las declaraciones de los propios sujetos pasivos, importadores y exportadores [COM (87) 323 final]. Este método —método fiscal— tiene la ventaja, frente a un sistema macroeconómico de compensación —basado en las estadísticas sobre el consumo final global de cada Estado o sobre el tráfico introcomunitario— de su mayor precisión, aunque, al depender la cuantía de las transferencias de unos Estados a otros de las declaraciones de los sujetos pasivos, los riesgos de fraude son mayores.

(22) Durante la tramitación en el Congreso de la Ley 30/1985, reguladora del IVA, se presentó una enmienda al art. 28 del Proyecto (enmienda núm. 79 del Grupo Centrista) en la que se proponía el establecimiento de un tipo cero para «los productos susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana, incluso el agua mineral o potabilizada, excepto las bebidas alcohólicas y refrescantes». Dicha enmienda fue rechazada en Comisión y retirada en el pleno.

(23) La limitación al ejercicio presupuestario del ámbito temporal de vigencia

- prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por Abogados y Procuradores en todo tipo de procesos ante los Juzgados y Tribunales;
- servicios prestados por Asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública de acuerdo con la legislación vigente, a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dicha práctica; y
- espectáculos deportivos de carácter aficionado.

Respecto a las prestaciones de abogados y procuradores, la aplicación del tipo cero se ha prorrogado durante 1988 en virtud del apartado 3 del art. 105 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988. Desde el 1 de enero de 1989, en cambio, dichas prestaciones tributan al tipo reducido.

Aunque se trata ya de un problema superado, pues a partir del 1 de enero de 1989 no es aplicable el tipo cero en el Impuesto sobre el Valor Añadido, conviene dejar constancia de las críticas doctrinales que en este punto suscitaron las Leyes de Presupuestos para 1987 y 1988, tanto desde el punto de vista comunitario como desde el punto de vista constitucional (24).

En cuanto a lo primero, es claro que los supuestos de tipo cero introdu-

---

de los artículos 55 y 56 de la Ley 21/1986, deriva de una incorrecta interpretación del principio de anualidad presupuestaria, que hasta 1987 se consideraba aplicable tanto a los estados de previsión de ingresos y gastos como al articulado de la ley, quedando únicamente sometidas a las reglas generales sobre eficacia de las normas en el tiempo las disposiciones adicionales (JUAN PELEGRÍ Y GIRÓN: «Las disposiciones adicionales de la ley de Presupuestos Generales del Estado para 1986», *HPE*, núm. 97, 1985, págs. 481 y sigs.). Esta artificial distinción entre el articulado y las disposiciones adicionales ha sido, sin embargo, abandonada a partir de la Ley de Presupuestos para 1988, cuyo preámbulo destaca la «importante novedad sistemática» que supone entender que «todos los artículos de la ley en los que no se incluya, por razón de su naturaleza, una mención expresa acerca del carácter anual de su vigencia están dotados de vigencia indefinida». Véase A. RODRÍGUEZ BEREIJO: «Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos», en *Estudios de derecho y Hacienda (Homenaje a César Albiñana García-Quintana)*, MEH, Madrid, 1987, vol. I, págs. 643 y sigs.

(24) G. CASADO OLLERO y J. HERRERO MADARIAGA: «La introducción del tipo cero en el IVA por la Ley de Presupuestos para 1987», *CISS Comunicación*, 1987, núm. 40, págs. 30 y sigs.; P. M. HERRERA MOLINA: «El tipo cero en el IVA: su establecimiento por la Ley de Presupuestos y su aplicación al Derecho comunitario», *Impuestos*, 1987 (I), págs. 841 y sigs.; R. FALCÓN: «La ejecución de las directivas de armonización fiscal a través de la ley anual de Presupuestos: fundamento y límites de esta técnica», *Impuestos*, 1988, núm. 3, págs. 6 y sigs.

cidos en 1987 no se ajustaban a los requisitos exigidos por el art. 28 de la Sexta Directiva. Ante todo, porque dicho precepto únicamente permite mantener el tipo cero a aquellos Estados que aplicasen dicho sistema el 31 de diciembre de 1975, lo que no ocurre en el caso español. Pero incluso es dudoso que los supuestos mencionados contuviesen en todos los casos exenciones establecidas «en favor de los consumidores finales», por razones de «interés social», si nos atenemos a la interpretación de estos conceptos ofrecida por el Tribunal de Justicia en las sentencias que comentamos.

Por otro lado, la mayoría de los autores que se han ocupado del tema entienden que la utilización de la Ley de Presupuestos para la introducción del tipo cero en el IVA resulta contraria al art. 134.7 de la Constitución, según el cual la Ley de Presupuestos sólo puede modificar los tributos cuando una ley sustantiva lo prevea (25). En efecto, la Ley del IVA autoriza a modificar por la vía presupuestaria únicamente el tipo de gravamen, y como sabemos el tipo cero supone el establecimiento de una exención, y además incide en el sistema de deducciones, lo que claramente excede de una simple autorización para modificar el tipo (26).

---

(25) Sobre el significado de este precepto, véase la STC de 20 de julio de 1981 (BOE de 13 de agosto), y los trabajos de A. MARTÍNEZ LAFUENTE: «Las leyes de Presupuestos en su proyección tributaria», *P. y G. P.*, 1980, núm. 5; E. GONZÁLEZ GARCÍA: «Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Presupuestos del Estado para 1981», *HPÉ*, núm. 72, 1981; J. MARTÍN QUERALT: «Ley de Presupuestos y reformas tributarias: comentarios a la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981», *P. y G. P.*, 1981, núm. 11; y R. FALCÓN: «La habilitación a las leyes de Presupuestos para modificar tributos», *REDF*, 1982, núm. 33.

(26) El problema debe resolverse en un sentido distinto en aquellos supuestos en que el establecimiento de un tipo cero expresa la voluntad implícita del legislador de autorizar la modificación de la exención en que el tipo cero consiste a través de la Ley de Presupuestos. Tal ocurre, por ejemplo, con la disposición final segunda de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales, en la que se autoriza a revisar en la Ley de Presupuestos la estructura de las tarifas, la cuantía de las sanciones y los tipos «fijados en la presente ley». Como la propia Ley de Impuestos Especiales prevé la existencia de tipos cero (art. 33, tarifa segunda, epígrafes 2.2.1 y 2.3.5, por ejemplo), la disposición final segunda debe interpretarse como una autorización implícita para ampliar o reducir el ámbito de las exenciones mediante el establecimiento o supresión de tipos cero. Algo similar ocurre con la Ley 8/1987, de 8 de junio, reguladora de los Fondos de Pensiones, que introduce un tipo cero en el Impuesto de Sociedades, sin excluir la aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 61/1978, reguladora de dicho impuesto, en la que se contiene una autorización para modificar los tipos. Pero esta argumentación no es trasladable al IVA, pues ni la Ley del IVA ni ninguna norma tributaria sustantiva prevé la existencia de tipos cero en este tributo.

## 7. CONCLUSIONES

El tipo cero, en el IVA, constituye una exención con derecho a la devolución del impuesto soportado en fases anteriores. Como tal, sólo es admisible en las exportaciones y operaciones asimiladas —tratándose de operaciones entre dos Estados miembros únicamente en tanto subsista el actual sistema de gravamen en destino— y en los supuestos excepcionales a que se refiere el artículo 28.2 de la Sexta Directiva, es decir, cuando se trate de exenciones que existiesen el 31 de diciembre de 1975, que se fundamenten en «razones de interés social bien definidas», y que se hallen establecidas «en favor de los consumidores finales».

El Tribunal de Justicia interpreta estos requisitos con una cierta flexibilidad. En primer lugar, porque no define qué debe entenderse por razones de interés social, concepto jurídico indeterminado para cuya concreción reconoce un amplio poder discrecional a los Estados miembros. Y, sobre todo, porque considera establecidas en favor del consumidor final tanto las exenciones que afectan a las operaciones realizadas directamente con éste como las aplicables en fases anteriores de la cadena de producción o comercialización del bien o servicio de que se trate, siempre que estén situadas lo suficientemente cerca del consumidor final para que pueda entenderse que le benefician significativamente. Pese a su flexibilidad, la aplicación de estos requisitos supone un paso importantes respecto a la situación existente hasta ahora, especialmente en el Reino Unido e Irlanda. Pero la plena realización del mercado interior exige ir aún más lejos, lo que sólo será posible cuando el Consejo, por unanimidad, decida la supresión del tipo cero y la plena armonización de las exenciones y los tipos de gravamen del IVA, dando así cumplimiento al mandato contenido en el Acta Unica de suprimir las fronteras fiscales en 1992.