CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 11 de marzo de 1999 *

1. El Hoge Raad der Nederlanden [1] desea saber si surge una obligación tributaria en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») con motivo del arrendamiento de una mesa en un coffeeshop con vistas a la venta de cannabis en los Países Bajos. Volvemos a encontrar, subyacente a esta cuestión, el dilema moral de si es cierto que someter una actividad a tributación equivale a avalarla. La mayoría de los sistemas jurídicos han resuelto esta cuestión desde hace tiempo eligiendo no ceder a los escrúpulos de índole moral que provoca la paradoja de conceder una prima a la criminalidad eximiéndola de tributar. En términos generales, el Derecho comunitario sigue el mismo punto de vista. Sin embargo, ha admitido una excepción en el supuesto del suministro de estupefacientes. La cuestión planteada por el Hoge Raad se suscitó en el marco de la política neerlandesa, que tolera el suministro de cantidades estrictamente limitadas de cannabis en los coffeeshops. Comenzaré por recordar a grandes rasgos el marco jurídico neerlandés así como los términos de la resolución de remisión. A continuación, analizaré los principios rectores de la jurisprudencia sobre esta materia. Finalmente, examinaré si el alquiler de una mesa, operación en sí misma inocua, puede considerarse como algo distinto de la entrega ilegal de estupefacientes que la citada actividad pretende facilitar o si, en razón del contenido manifiestamente ilícito de la operación y, no obstante la política aprobada oficialmente por el Gobierno neerlandés, tal alquiler debe reputarse inseparable de la venta de estupefacientes y, por consiguiente, si le son de aplicación los principios sentados por el Tribunal de Justicia en la sentencia Happy Family. [2]

I. El marco jurídico y fáctico

2. La demandada en el asunto principal, sociedad colectiva que ejerce su actividad comercial bajo la denominación «Coffeeshop "Siberië"», (en lo sucesivo, «demandada en el asunto principal»), explota un coffeeshop en Amsterdam. [3] El Gobierno neerlandés expone, en sus observaciones, que los coffeeshops son establecimientos que no sirven bebidas alcohólicas y donde se venden y se consumen drogas «blandas». En los citados establecimientos se sirven habitualmente café, té y bebidas sin alcohol y se ponen máquinas recreativas a disposición de su clientela. [4] Entre 1990 y 1993, un revendedor autorizado («huisdealer») vendió estupefacientes a base de cáñamo indio en una mesa del coffeeshop de la demandada en el asunto principal.

* Lengua original: inglés.

1 — Órgano jurisdiccional supremo de los Países Bajos; en lo sucesivo, «Hoge Raad».

2 — Sentencia de 5 de julio de 1988 (289/86, Rec. p. 3655).

3 — En los Países Bajos, a los coffeeshops se les denomina también «reggaebar», «koffiehuis», «theehuis», «shoarma-huis» o «sappenbar».

4 — Véase, sobre esta cuestión, la sentencia dictada recientemente por el Hoge Raad el 28 de enero de 1998, *Nederlandse Belastingsrechtspraak* 1998/116 (nº 33 0777).

Para ello, la demandada ponía la mesa expresamente a su disposición y el canon que le abonaba el revendedor autorizado por el alquiler de la mesa se consignaba en la contabilidad de la demandada bajo la rúbrica «tafelhuur» (alquiler de mesa). Un «barman» contratado por la demandada en el asunto principal dirigía a la mesa en cuestión a los clientes que acudían al bar para comprar los estupefacientes. La demandada no pagaba IVA sobre el importe del arrendamiento de la mesa, aun cuando pagaba el IVA sobre sus demás prestaciones, previa deducción del IVA soportado. Las autoridades fiscales neerlandesas (el Staatssecretaris van Financiën; en lo sucesivo, «demandante en el asunto principal») giraron a la demandada en el asunto principal una liquidación tributaria en concepto de IVA por importe de 22.733 HFL, por el alquier de la mesa.

3. La demandada en el asunto principal interpuso un recurso, que fue estimado, contra la citada resolución, ante el Gerechtshof te Amsterdam (órgano jurisdiccional regional de apelación), el cual consideró que la demandada se hallaba implicada en el comercio ilegal de drogas «blandas», lo cual tenía como consecuencia que el servicio en cuestión, que le era prestado por el revendedor autorizado, escapaba enteramente a lo dispuesto en la Wet op de Omzetbelasting (Ley reguladora del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1968. Por considerar que convenía aplicar la doctrina jurisprudencial sentada en la sentencia Happy Family, no obstante el hecho de que ya no se ejercen desde hace mucho tiempo acciones penales sistemáticas en los Países Bajos contra el comercio de este tipo de drogas, el citado órgano jurisdiccional declaró que no podía nacer deuda tributaria alguna en concepto del IVA con motivo del servicio en cuestión. La demandante en el asunto principal interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad, el cual ha dirigido al Tribunal de Justicia la petición de decisión prejudicial que ahora examinamos.

4. El Hoge Raad destaca, en primer lugar que, en los Países Bajos, la «Opiumwet» [5] (Ley sobre los estupefacientes; en lo sucesivo, «Ley sobre los estupefacientes») de 12 de mayo de 1928 prohíbe la venta de drogas fabricadas con cannabis. El cannabis es uno de los productos a base de cáñamo, enumerados en la lista II, que figura como Anexo a la Ley sobre los estupefacientes. La posesión, venta y suministro intencionales del citado producto constituyen un delito, con arreglo a la parte B del apartado 1 del artículo 3 de dicha Ley, el cual está sancionado en virtud del artículo 11 de la misma Ley. Sin embargo, el Hoge Raad añade que, en virtud del artículo 48 del Wetboek van Strafrecht (Código Procesal Penal neerlandés), pueden incoarse acciones penales como cómplice del delito contra cualquier persona que, intencionalmente, proporcione una posibilidad o facilite medios o informaciones para la perpetración de los referidos hechos delictivos.

5. No obstante, resulta que, en virtud de las instrucciones de la Junta de Fiscales Generales neerlandeses en materia de política de pesquisa y sanción penal de los hechos punibles en virtud de la Ley sobre los estupefacientes, instrucciones que revisten la forma de Directrices que se hallan en vigor desde 1976 [6] y que se refundieron por última vez en 1996, [7] no se incoará acción

5 — *Staatsblad* 167, en su versión modificada en último lugar por la Ley de 21 de diciembre de 1994, *Staatsblad* 1995, 32.

6 — Directrices de 28 de octubre de 1976, Murphy y O'Shea, «Dutch drugs policy, Ectasy and the 1997 Utrecht CVO Report», (1998) 8 *Irish Criminal Law Journal*, 141, p. 142, rememoran los orígenes de la actual política neerlandesa, a partir de las recomendaciones formuladas por el grupo de trabajo sobre los estupefacientes (Werkgroep Verdovende Middelen), de 1972, comúnmente denominado «Comisión Baan» (Commissie-Baan); véase Baan, *Achtergronden en Risico's van Druggebruik*, La Haya, 1972.

7 — Véase *Staatscourant*, 187, p. 2.

penal alguna contra el pequeño comercio minorista de estupefacientes a base de cannabis, siempre que se cumplan determinados criterios, comúnmente denominados los «criterios AHOJ-G». [8]

6. El punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva sobre el IVA [9] prevé que «estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios, realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal». En su sentencia Happy Family, el Tribunal de Justicia interpretó esta disposición en el sentido de que «no surge ninguna obligación tributaria en razón del impuesto sobre el volumen de negocios con motivo de la entrega ilegal de estupefacientes realizada en el interior del territorio de un Estado miembro», salvo en el marco de las transacciones, estrictamente vigiladas, realizadas con fines médicos o científicos. [10]

7. El Hoge Raad hace observar que el carácter ilegal de la actividad consistente en dar la posibilidad de comercializar drogas «blandas» no impide que se trate de la prestación de un servicio. Sin embargo, el Hoge Raad se pregunta si la sentencia Happy Family, que establece que no surge obligación tributaria alguna en razón del impuesto sobre el volumen de negocios con motivo de la *entrega* ilegal de estupefacientes, debe interpretarse en el sentido de que engloba asimismo *el hecho de proporcionar la posibilidad* de comercializar productos a base de cannabis, puesto que la referida interpretación llevaría a reducir aún más el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva e ignoraría la evolución que se ha producido, en opinión del propio Hoge Raad, en la valoración hecha por la sociedad, en numerosos Estados miembros, de la índole económica o ilegal de unos actos como la venta de drogas «blandas». La cuestión que plantea al Tribunal de Justicia está formulada en los siguientes términos:

¿«Debe interpretarse el artículo 2 de la Sexta Directiva en el sentido de que no surge deuda tributaria alguna en concepto del impuesto sobre el volumen de negocios para quien, a título oneroso, proporciona a otra persona la posibilidad de comercializar productos a base de cannabis?»

II. Las observaciones presentadas

8. La demandada en el asunto principal, el Reino de los Países Bajos y la Comisión han presentado únicamente observaciones escritas. [11]

8 — Estos criterios son los siguientes: (afschering) no puede hacerse publicidad de la droga; (harddrugs) no puede venderse ninguna droga dura; (overlast) el coffeeshop no puede ser causa de molestias; (jeugdigen) está prohibido vender droga a los menores (de menos de 18 años), debiendo estarles vetado el acceso a los locales; (grote) está prohibido vender más de 5 gramos por persona con ocasión de cualquier transacción. Además, las existencias (handelsvoorraad) de un coffeeshop que se beneficia de una autorización no pueden sobrepasar los 500 gramos. Por otra parte, las autoridades municipales o regionales pueden negarse a autorizar la apertura de un coffeeshop o decretar su clausura, aun cuando se cumplan los mencionados criterios.

9 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

10 — Sentencia citada en la nota 2, apartado 23.

11 — No hubo ninguna solicitud de fase oral del procedimiento y el Tribunal de Justicia decidió prescindir de la misma, conforme al apartado 4 del artículo 104 de su Reglamento de Procedimiento.

9. En sus observaciones, la demandada en el asunto principal insiste sobre todo en el carácter ilícito de sus actividades. En su opinión, el alquiler de la mesa al revendedor autorizado con el fin de facilitar la venta de drogas no permitidas no puede separarse de la venta propiamente dicha de las citadas drogas y, por esta razón, no debe estar sujeta al IVA. La demandada niega que se haya producido una evolución significativa en el Derecho o en la práctica por lo que se refiere a las drogas «blandas», tanto en los Países Bajos como en otros Estados miembros. Las autoridades locales neerlandesas no se hallan obligadas a aplicar los criterios AHOJ-G: dichas autoridades pueden incoar, y parece ser que lo hacen con frecuencia, acciones penales contra el comercio de droga llevado a cabo en los coffeeshops.

10. Según el Gobierno neerlandés, el presente asunto debe distinguirse de los hechos que dieron lugar a la sentencia Happy Family. Afirma, en primer lugar, que, si se respetan los criterios AHOJ-G y no existe oposición a nivel local, no se ejercitarán acciones penales contra los gerentes de un coffeeshop. El citado Gobierno afirma, después, que las actividades de este último deben distinguirse de las que examinó el Tribunal de Justicia en la sentencia Happy Family; las actividades del coffeeshop no son ilegales en sí mismas y su posible ilicitud deriva únicamente de su vinculación con las actividades del revendedor autorizado.

11. La Comisión estima que los criterios AHOJ-G son compatibles con las obligaciones internacionales contraídas por el Reino de los Países Bajos en virtud de la Convención Única de las Naciones Unidas sobre Estupefacientes, de 1961.[12] La Comisión destaca asimismo que los Países Bajos adoptaron la citada política con el fin de evitar que los jóvenes estuvieran expuestos a las drogas «duras». La publicación de la política AHOJ-G en el *Nederlandse Staatscourant* (Diario Oficial neerlandés) le confiere un reconocimiento oficial. En realidad, la mayoría de los municipios y de los distritos en los Países Bajos autorizan la presencia de uno o varios coffeeshops. La Comisión pone de manifiesto que el volumen de negocios medio de los coffeeshops se aproxima a los 200.000 HFL, lo cual corresponde al volumen de negocios realizado por la mitad de los establecimientos lícitos que ofrecen servicios ordinarios de tipo «bar» en los Países Bajos, —establecimientos a los que hacen la competencia. La jurisprudencia sentada en la línea de la sentencia Happy Family versa sobre la importación o el suministro de estupefacientes a título oneroso, cuyas importación y venta se hallan estrictamente prohibidas y que, por tanto, no pueden introducirse en el circuito económico y comercial habitual de la Comunidad. Esta jurisprudencia, al suponer una excepción al principio de neutralidad, no puede ampliarse a los coffeeshops, una parte de cuyos servicios es, en cualquier caso, perfectamente lícita. Finalmente, la Comisión señala que, a partir de la sentencia Happy Family, se observa una notable evolución de la opinión pública en los Países Bajos con respecto al pequeño comercio al por menor de drogas «blandas». La Comisión afirma que las citadas ventas han quedado legalizadas *de facto*.

12 — *Recopilación de los Tratados de las Naciones Unidas*, 520, nº 7515 (en lo sucesivo, «Convención Única»).

III. Análisis

12. Tanto el Reino de los Países Bajos como la Comisión subrayan que el principio de neutralidad fiscal exige que se perciba el IVA generalmente sobre las transacciones lícitas e ilícitas, indistintamente. De esta manera, en la sentencia Lange, el Tribunal de Justicia, refiriéndose a la sentencia Happy Family, declaró: [13]

«La Sexta Directiva, que pretende conseguir una armonización amplia en materia del IVA, se basa en el principio de neutralidad fiscal. Dicho principio [...] se opone efectivamente, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos en que, por las características específicas de determinadas mercancías, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito».

En el momento actual, tan sólo a dos tipos de mercancías se les han reconocido las «características particulares» que acabo de describir: los estupefacientes y la moneda falsa. [14] Con toda seguridad esta lista no es exhaustiva y, en principio, podría incluir prestaciones de servicios. Como ha observado el Abogado General Sr. Jacobs, no es menos cierto que la exención «constituye una excepción a la regla general según la cual se debe dispensar el mismo trato fiscal a las operaciones lícitas e ilícitas». [15] Como ha señalado el Hoge Raad, el presente asunto versa sobre la puesta a disposición intencional de una posibilidad de comercializar drogas. Por consiguiente, debemos recordar sucintamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de venta de estupefacientes.

A. *La exención de los estupefacientes*

13. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de estupefacientes se remonta a comienzos de los años ochenta, con una serie de asuntos que versaban sobre la importación ilícita de drogas «duras» (heroína, cocaína, morfina) en el territorio alemán [16] y sobre si el Arancel Aduanero Común era aplicable a la misma. El Tribunal de Justicia declaró que no surgía ninguna deuda aduanera. De la lectura de la sentencia Einberger I se pone claramente de manifiesto que el punto de partida del razonamiento del Tribunal de Justicia es que las citadas drogas «tienen unas características peculiares, dado que se reconoce generalmente su carácter nocivo y que su importación y comercialización se hallan prohibidas en todos los Estados miembros [...]». [17] El Tribunal de Justicia observó que esta situación jurídica «se ajustaba a la Convención Única de 1961 sobre Estupefacientes [...] de la cual [eran] partes todos los Estados miembros». [18] La afirmación según la cual no podía nacer

13 — Sentencia de 2 de agosto de 1993 (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartado 16.

14 — Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Léger en el asunto sobre el que recayó la sentencia de 28 de mayo de 1998, Goodwin y Unstead (C-3/97, Rec. p. I-3257), punto 9.

15 — Sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369), punto 17 de las conclusiones.

16 — Véanse las sentencias de 5 de febrero de 1981, Horvath (50/80, Rec. p. 385); de 26 de octubre de 1982, Wolf (221/81, Rec. p. 3681), y de 26 de octubre de 1982, Einberger (240/81, Rec. p. 3699; en lo sucesivo, «sentencia Einberger I»).

17 — Apartado 8.

18 — *Ibidem*, apartado 9. El Tribunal de Justicia se ha referido expresamente al preámbulo de la Convención Única en cuyo tercer considerándo se alude al «mal grave para el individuo» y al «peligro económico y social para la humanidad» que entrañan tales drogas.

ninguna deuda aduanera derivaba del hecho de que los estupefacientes permanecían dentro de circuitos ilícitos y no podían ser «comercializados e integrados en la economía de la Comunidad», [19] así como de los propios términos de la normativa vigente en materia de derechos de aduana, los cuales vinculaban el nacimiento de la deuda aduanera «al carácter económico de los derechos de importación y a las condiciones en las que se integran en la economía de la Comunidad las mercancías [...]». [20]

14. Dos años después, en la sentencia Einberger II, [21] el Tribunal de Justicia, por considerar que no procedía distinguir entre la sujeción a los derechos de aduana y la sujeción al IVA, amplió el razonamiento antes expuesto a la percepción del IVA sobre las importaciones de morfina que se habían examinado en la sentencia Einberger I. Completó la exposición con las sentencias Mol [22] y Happy Family, [23] ampliando los mismos principios, en términos generales, a las ventas en el interior de los Estados miembros. El Tribunal de Justicia recordó que había declarado que estaba absolutamente prohibida la introducción de dichas mercancías «en el circuito económico y comercial de la Comunidad [...] [y que las citadas] importaciones [sólo podían] dar lugar a medidas represivas» por ser dichas operaciones «completamente ajenas a las disposiciones de la Sexta Directiva [...]». [24] Reconociendo que el principio de neutralidad fiscal se oponía a una «distinción generalizada entre las operaciones lícitas e ilícitas», [25] el Tribunal de Justicia declaró: [26]

«Sin embargo, esto no es cierto en lo que respecta a la entrega de productos tales como los estupefacientes que presentan características especiales en la medida en que caen, por su propia naturaleza, bajo una prohibición total de comercialización en todos los Estados miembros, con excepción de un circuito económico estrictamente vigilado para una utilización con fines médicos y científicos. En semejante situación específica en la que queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito, la no sujeción al IVA no puede ir contra el principio de neutralidad fiscal.»

15. Considero que los elementos clave de esta jurisprudencia son los siguientes: en primer lugar, el carácter nocivo que se reconoce generalmente a los estupefacientes, tal y como lo confirma la Convención Única; en segundo lugar, la existencia en todos los Estados miembros de una prohibición total de introducirlos en los circuitos económicos ordinarios, y, en tercer lugar, el hecho de que sólo pueden dar lugar a sanciones penales. Sin embargo, éstas son unas observaciones basadas en los hechos o en la opinión que prevalece en Derecho nacional; no constituyen en sí mismas la formulación de unos principios de Derecho comunitario. En sus conclusiones presentadas en el asunto sobre el que recayó la

19 — Apartado 13.

20 — Apartado 14.

21 — Sentencia de 28 de febrero de 1984, Einberger (294/82, Rec. p. 1177; en lo sucesivo, «sentencia Einberger II»). Con arreglo al punto 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido «las importaciones de bienes».

22 — Sentencia de 5 de julio de 1988 (269/86, Rec. p. 3627), que versaba sobre la venta de anfetaminas.

23 — Citada en la nota 2 *supra*.

24 — *Ibidem*, apartado 17.

25 — *Ibidem*, apartado 20.

26 — *Ibidem*.

sentencia Witzemann,[27] el Abogado General Sr. Jacobs señaló que el auténtico fundamento del principio es algo oscuro,[28] y consideró que la Comisión formulaba acertadamente la cuestión de la base jurídica de esta jurisprudencia, al sugerir que el asunto, que versaba sobre el tráfico de moneda falsa, ofrecía al Tribunal de Justicia «una ocasión oportuna para esclarecer si su jurisprudencia se basaba en el propio Tratado [...] o si se fundaba en el Derecho derivado [...]».[29] Desgraciadamente, no parece que el Tribunal de Justicia haya respondido a esta petición, aun cuando haya considerado que su jurisprudencia era aplicable con mayor motivo en el supuesto de la moneda falsa.[30]

16. A mi juicio, la verdadera razón de ser de esta jurisprudencia es que los estupefacientes no desempeñan ningún papel en la economía normal, por cuanto su tráfico está absolutamente prohibido en todos los Estados miembros y sólo puede dar lugar a sanciones penales. De ello se deduce que el principio de neutralidad fiscal simplemente no entra en juego puesto que «está excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito [...]»[31]

17. Si se exceptúa la sentencia Witzemann, en la que el Tribunal de Justicia confirmó que no podían exigirse ni derechos de aduana ni tampoco el IVA por las importaciones de moneda falsa, el principio de exención del IVA sentado en las sentencias Einberger II, Mol y Happy Family no ha sido aplicado desde entonces. Más recientemente, en las sentencias Lange (desviación ilícita hacia países prohibidos de exportaciones de material que puede revestir importancia estratégica),[32] Goodwin y Unstead (impago deliberado del IVA en materia de comercio de perfumes falsificados)[33] y Fischer (explotación de juegos de ruleta sin autorización),[34] el Tribunal de Justicia, si bien reafirmó el principio según el cual no puede percibirse IVA de ninguna clase sobre los productos que «no pueden comercializarse ni introducirse en circuitos económicos», estableció una distinción, en cada caso, entre el grado de ilicitud de la venta de los productos o de los servicios de que se trata, por una parte, y la prohibición absoluta, vigente en los asuntos de estupefacientes así como en el supuesto de la sentencia Witzemann, por otra parte, y declaró, en consecuencia, que puede dar lugar al devengo del IVA.[35] De esta forma, aun cuando cabe imaginar que el Tribunal de Justicia tenga que pronunciarse, en un futuro, sobre el extremo de si, por ejemplo, tratándose de los ingresos generados por la prostitución de menores, la pornografía pedófila o el tráfico de seres humanos, la actividad debe cumplir el requisito de hallarse estrictamente prohibida para poder estar comprendida en la exención, en este caso en la medida en que las actividades de los revendedores autorizados caen evidentemente dentro de los principios de la sentencia Happy Family, basta con dilucidar si su relación con el coffeeshop es lo suficientemente estrecha e intricada como para que la exención del IVA, que se aplica

27 — Sentencia de 6 de diciembre de 1990 (C-343/89, Rec. p. I-4477).

28 — *Ibidem*, punto 20 de las conclusiones.

29 — Punto 15 de las conclusiones.

30 — El Tribunal de Justicia declaró (en el apartado 20), que las consideraciones desarrolladas en materia de «importación ilegal de estupefacientes se aplican con mayor razón en el supuesto de importaciones de moneda falsa», ya que la fabricación, la posesión, la importación y la comercialización de moneda falsa, independientemente de que se trate de moneda nacional o extranjera, están prohibidas en todos los Estados miembros.

31 — Sentencia Happy Family, apartado 20.

32 — Citada en la nota 13 *supra*.

33 — Citada en la nota 14 *supra*.

34 — Citada en la nota 15 *supra*.

35 — Véase, por ejemplo, la sentencia Lange, apartados 12 y 13.

a las ventas de estupefacientes, pueda ampliarse a los actos que consisten en facilitarlas.

B. *Mis recomendaciones*

18. Habida cuenta de esta jurisprudencia, me parece que existen dos formas posibles de abordar el problema de la sujeción o no de las actividades de la demandada en el asunto principal al IVA. Debe investigarse, en primer lugar, si, como da a entender el Gobierno neerlandés, se trata simplemente de cánones arrendaticios de una mesa sujetos indiscutiblemente al IVA, no obstante la vinculación inmediata y directa que existe entre esta transacción y la venta ilegal de estupefacientes. El otro aspecto de la alternativa, en el supuesto de que el alquiler de la mesa no pueda separarse de su causa ilícita, obliga a investigar si la venta de drogas a base de cannabis llevada a cabo en el contexto de la política oficial de tolerancia de los Países Bajos se halla comprendida o no dentro de los principios establecidos por la jurisprudencia, en particular en la sentencia Happy Family.

i) Consideraciones de índole social

19. Con carácter preliminar, debemos detenernos en la idea expuesta por el Hoge Raad, según la cual en la sociedad se ha producido una evolución en la forma de considerar la venta de los productos del cannabis. En mi opinión, es de todo punto improcedente que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre una propuesta de esta índole.

20. En primer lugar, de la sentencia Happy Family se deduce claramente que cualquier tentativa de efectuar una diferenciación entre el comercio de las drogas llamadas «duras» y el de las drogas «blandas» carece de fundamento jurídico tanto en Derecho comunitario como en Derecho internacional o interno. [36] A continuación, el Tribunal de Justicia no puede llevar a cabo fundadamente una diferenciación de esta índole en el plano de los hechos (dado que el órgano jurisdiccional nacional no le ha facilitado pruebas) y tampoco es su papel efectuar, en Derecho, tales diferenciaciones. En la medida en que la Unión Europea, como entidad distinta de la Comunidad, se ha pronunciado sobre las cuestiones de estupefacientes, no parece que haya admitido esta diferenciación, la cual se halla también ausente del artículo K.1 del Título VI del Tratado de la Unión Europea en su versión modificada por el Tratado de Amsterdam. [37] Este artículo contempla, entre otras cosas, una acción

36 — Con el fin de responder a la segunda cuestión formulada por el Hoge Raad acerca de este supuesto, el Tribunal de Justicia, siguiendo a su Abogado General Sr. Mancini, se negó a establecer una diferenciación entre las drogas «blandas» y «duras»; véanse los apartados 25 y 26 de la sentencia Happy Family, así como el punto 5 de las conclusiones (comunes a los asuntos Mol y Happy Family, Rec. 1988, pp. 3627, 3643). En realidad, la diferenciación, que se basa en sí misma únicamente en la índole de los estupefacientes de que se trata, es considerada incluso por algunos como falaz por cuanto hace caso omiso del importante papel de los demás elementos que influyen en el consumo de drogas, como es el caso del entorno en el que se produce; véase Murphy y O'Shea, *op. cit.*, p. 144.

37 — Véase la Acción Común de 17 de diciembre de 1996, adoptada por el Consejo sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativa a la aproximación de las legislaciones y de las prácticas entre los Estados miembros de la Unión Europea con el fin de luchar contra la toxicomanía y de prevenir y luchar contra el tráfico ilícito de drogas (DO L 342, p. 6).

de la Unión para luchar contra la criminalidad, incluyendo «el tráfico de drogas».

21. Puede ser que el Hoge Raad haya considerado también que el Tribunal de Justicia pensaba distanciarse de la doctrina jurisprudencial sentada en la sentencia Happy Family, tomando como motivo la evolución social habida en los Países Bajos, aun cuando dicha evolución no se haya producido en los demás Estados miembros. Sin embargo, en la actualidad, la exención del IVA para las ventas de estupefacientes está ya bien consolidada en la jurisprudencia como para poder ser cuestionada de nuevo, salvo quizá por el legislador comunitario.

ii) La distinción entre el alquiler de la mesa y las ventas

22. El planteamiento del Reino de los Países Bajos, que es someter al impuesto el hecho de poner una mesa a disposición de los revendedores de estupefacientes, obliga a preguntarse si debe distinguirse la venta directa de drogas ilícitas de aquellas actividades que comprenden la ayuda y el estímulo a la venta de estupefacientes. Hasta la fecha, esta cuestión aún no se había suscitado en la jurisprudencia. El fundamento jurídico preciso en el que se han basado las autoridades fiscales neerlandesas para pretender sujetar al IVA a la asociación Happy Family por las ventas de droga realizadas por un revendedor autorizado en su centro para jóvenes no se deduce claramente de la sentencia Happy Family. El Tribunal de Justicia supuso que los beneficios generados por las ventas revertían a la asociación (por lo menos en parte) y que, como consecuencia, podían imputarse a la asociación.[38] Sin embargo, en orden a las necesidades del presente asunto, debo admitir que en Derecho neerlandés se presumía que la asociación era la que vendía los estupefacientes. La diferencia entre las actividades ejercidas por esta asociación y las de la demandada en el asunto principal, en nuestro caso, estriba en que esta última no vende estupefacientes, sino que, por el contrario, pone una mesa a disposición de los revendedores autorizados, actividad ésta que, con independencia de la causa ilícita del arrendamiento, es perfectamente legal. ¿Es pertinente esta diferenciación en orden a la aplicación de la jurisprudencia Happy Family?

23. Claro está que es justo recordar que toda exención del IVA supone una excepción al principio de neutralidad fiscal, al que me he referido anteriormente. Sin embargo, ello no me dispensa de examinar si una operación particular, que se halla comprendida dentro de la categoría de las entregas de mercancías (y probablemente de servicios) y que presenta las «características particulares» descritas en la jurisprudencia, puede quedar exenta del IVA sin ningún inconveniente. En mi opinión, el Tribunal de Justicia podría resolver perfectamente este asunto limitándose a señalar que el alquiler de una mesa constituye, en sí mismo, una prestación de servicios banal y corriente y, por lo tanto, imponible, en cuanto forma parte de los ingresos de un

38 — Mientras que el informe para la vista indica que se sujetó a tributación a la asociación Happy Family por «*sus* ventas de drogas blandas» (Rec. 1998, pp. 3655, 3656; el subrayado es mío), la sentencia no dice nada a este respecto, limitándose a hablar «de las ventas de haschisch en el citado centro juvenil» (apartado 2). Por el contrario, el Abogado General Sr. Mancini declaró expresamente (véase Rec. pp. 3627, 3639) que una parte de los ingresos iba a la asociación.

comercio lícito cuyo ejercicio se sitúa perfectamente en el eje de la vida económica y que se enfrenta a una competencia normal, condiciones éstas que hacen que sea aplicable el principio de neutralidad fiscal.

24. Sin embargo, a mi juicio, una respuesta de esta índole no sería completa ni satisfactoria si no tuviera en cuenta la ilicitud que la operación de que se trata tiene en común con la venta de estupefacientes por el revendedor autorizado. En primer lugar, no considero acertado este punto de vista en cuanto supone que el alquiler de mesas constituye un mercado autónomo. Pues bien, según el Hoge Raad, la actividad de la demandada en el asunto principal reviste un carácter criminal, en la medida en que equivale a facilitar los medios, la información y la posibilidad de cometer el delito de venta de estupefacientes.

25. Si la actividad de venta de estupefacientes, que ejerce el revendedor autorizado, se sitúa totalmente al margen de los circuitos económicos normales, por su propia naturaleza, no se acierta a ver con arreglo a qué elemento de Derecho comunitario podría ser distinta la del propietario del coffeeshop. La distinción entre autor y cómplice, existente en Derecho interno, no tiene la menor influencia cuando se trata de dilucidar si la actividad consistente en dar en arrendamiento una mesa con el fin de vender droga difiere de la actividad del vendedor de droga. La mesa se pone a disposición con la única finalidad de vender la droga y las citadas ventas reciben la ayuda directa del propietario del coffeeshop que hace la publicidad de la misma entre sus clientes.

26. Otros dos datos permiten ilustrar este punto de vista. Si las mesas se arrendaran para la venta de «drogas duras», que se sitúan totalmente al margen de los criterios AHOJ-G, se admitiría más fácilmente que el arrendamiento presenta las «características particulares» descritas por la jurisprudencia. Con todo, si la diferencia de naturaleza económica entre la venta de estupefacientes propiamente dicha y el alquiler de mesas efectuado con esta finalidad permitiera dejar de aplicar la jurisprudencia Happy Family, la misma lógica exige que el Tribunal de Justicia considere el arrendamiento de la mesa sujeto al IVA, incluso en el supuesto de que los beneficiarios sean suministradores de drogas «duras». Además, podría eludirse fácilmente una diferenciación que se basara en la distinción entre el arrendamiento de la mesa, por una parte, y la venta de estupefacientes, por otra. De esta forma, el propietario del coffeeshop, aunque respetara los criterios AHOJ-G, podría convertirse en covendedor de droga o incluir al revendedor autorizado en su personal. Cualquiera de estos dos artificios conduciría indudablemente esta actividad al seno de la jurisprudencia Happy Family y probablemente obligaría al órgano jurisdiccional neerlandés a solicitar de nuevo el parecer del Tribunal de Justicia, si, en el futuro, se enfrentara a las citadas estructuras de venta modificadas.

27. Por este motivo, considero que debe abordarse el problema en el sentido de que vuelve a cuestionar las incidencias de la

política AHOJ-G sobre la aplicación de la jurisprudencia Happy Family.

iii) La despenalización *de facto* de las actividades de los coffeeshops

28. En la sentencia Happy Family, el Tribunal de Justicia declaró que «la prohibición total de comercialización que recae sobre los estupefacientes no resulta afectada por el hecho de que las autoridades nacionales encargadas de su aplicación, teniendo en cuenta los efectivos personales y materiales evidentemente limitados y buscando concentrar los recursos disponibles para la lucha contra los estupefacientes, concedan una importancia secundaria a la represión de determinado tipo de comercio de estupefacientes por considerar que otros tipos son más peligrosos. Semejante planteamiento no puede, en absoluto, equiparar el tráfico ilegal de estupefacientes al circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes en el terreno médico y científico». [39] El Tribunal de Justicia declaró asimismo que «este último comercio está efectivamente legalizado, mientras que el tráfico prohibido, aun cuando se tolere dentro de ciertos límites, sigue siendo ilegal y puede, en cualquier momento, ser objeto de una intervención policial cuando las autoridades competentes lo juzguen oportuno». El Tribunal de Justicia añadió que la aplicabilidad del IVA a una transacción ilegal no podía depender de la política de represión practicada efectivamente por el Estado miembro si la operación de que se trata siguiera prohibida, puesto que, en caso contrario, se vería comprometido el objetivo de armonización en el que se basa la Sexta Directiva.

29. Recordemos que esta afirmación se hizo en un contexto que suponía la prohibición total del tráfico de estupefacientes, incluido el cannabis, y que esta misma afirmación llevó al Tribunal de Justicia a excluir el principio de neutralidad debido a la falta de cualquier competencia entre las actividades lícita e ilícita. Me parece por lo menos dudoso que ello pueda aplicarse a la situación actual en los Países Bajos, país en el que se ha efectuado una distinción oficial entre las drogas «duras» y las drogas «blandas».

30. Antes de concluir sobre este aspecto del asunto, deseo llamar la atención acerca de dos consecuencias no deseables del estado actual del Derecho en lo relativo a la cuestión de la exención en los asuntos de estupefacientes, que quedan muy bien ilustrados por el caso de autos. Se autoriza, se incita incluso, a las personas implicadas en el tráfico de estupefacientes para beneficiarse de las observaciones que puedan presentar ante el Tribunal de Justicia con el fin de hacer hincapié en su propia actividad delictiva. De esta forma, los demandados afirmaron que eran culpables no solamente de complicidad, sino también del delito principal de posesión de estupefacientes. Pues bien, los delincuentes no pueden conseguir unas ventajas relacionadas con su actividad delictiva. Es un principio bien establecido en la mayoría de los sistemas jurídicos que las partes no puedan invocar, a su favor, su propia causa ilícita. Comparto las lamentaciones manifestadas por el Abogado General Sr. Léger en el asunto Goodwin y Unstead, cuando señala la contradicción flagrante con el

39 — Antes citada, apartado 29.

principio «*Nemo auditur turpitudinem propriam allegans*», que pone de manifiesto el comportamiento de los demandantes en este asunto, los cuales «tratan de ampararse en el carácter malsano, incluso peligroso, desde el punto de vista económico, de sus actividades, para justificar una exención del IVA».[40] Esto se aplica con mayor motivo en el presente procedimiento, en el cual el carácter insano y peligroso de las actividades de que se trata ocasiona una infracción del Derecho penal nacional y del Derecho internacional. En un plano más general, me parece completamente inadmisible la idea de que una actividad delictiva, y en particular el tráfico de estupefacientes, pueda beneficiarse de un trato fiscal de favor, precisamente en razón de su carácter criminal.

31. La cuestión que debe examinarse en el presente asunto es la de si la venta de estupefacientes en los coffeeshops de los Países Bajos, cuando se ajusta a la política AHOJ-G, cumple el requisito de presentar unas «características especiales» que, hace que, «por [su] propia naturaleza», la citada venta se sitúe al margen de los circuitos económicos normales.

32. No me parece que la política de que se trata, al menos en su forma actual, se fundamente en una mera facultad discrecional de incoar acciones penales, que se explicaría por consideraciones de búsqueda de eficacia en la gestión de los medios de la policía y de las autoridades judiciales.

33. En los Países Bajos, las Directrices oficiales actuales en materia de represión se hallan en vigor desde el 1 de octubre de 1996 y han sido publicadas en el *Nederlandse Staatscourant*. Como afirma la Comisión, parece que ponen esencialmente al día unas políticas anteriores y consolidan determinadas evoluciones de la práctica.[41] Sin embargo, la demandada en el asunto principal afirma que los propietarios de coffeeshops siguen estando expuestos a graves riesgos de represión. Este planteamiento no parece concordar ni con las Directrices ni con los documentos sobre la política global que han sido presentados por la Comisión y publicados en 1995 por el Gobierno de los Países Bajos.[42] Este Gobierno aplica una política global en lo relativo al consumo de estupefacientes, la cual asocia unas sanciones severas contra el tráfico ilegal a las medidas de protección de la juventud, entre las que se halla la disuasión frente al uso del cannabis. En «Continuidad y cambio», el Gobierno neerlandés invoca datos científicos y reconoce formalmente la diferencia, fundada en motivos de salud pública, entre las drogas «blandas», como el cáñamo indio, y las drogas «duras»; dicho Gobierno considera aceptable el riesgo para la salud vinculado a la primera de las referidas categorías.[43] En lo que atañe al

40 — Punto 18 de las conclusiones.

41 — La Comisión cita a este respecto, en particular, las anteriores Directrices de 28 de octubre de 1976 y 21 de octubre de 1994.

42 — Véase *Het Nederlandse Drugbeleid: Continuïteit en Verandering* (Política de los estupefacientes en los Países Bajos: Continuidad y cambio), Rijswijk, 1995 (en lo sucesivo, «Continuidad y cambio»).

43 — Véase «Continuidad y cambio», p. 2 de la versión facilitada al Tribunal de Justicia por la Comisión.

cannabis, el documento denominado «Continuidad y cambio» expone: [44]

«La política neerlandesa en materia de cannabis se funda en el supuesto de que el posible paso de las drogas duras a las drogas blandas se ve determinado por causas más bien sociales que psicológicas. Si los jóvenes adultos quieren consumir drogas blandas —y la experiencia nos demuestra que son numerosos los que sienten efectivamente la necesidad— desde el punto de vista neerlandés, es preferible que lo hagan en un entorno que no les ponga en contacto con los bajos fondos criminales que rodean a las drogas duras. Al tolerar la oferta de dosis individuales de droga blanda, las autoridades pretenden mantener separados los mercados de consumidores de droga blanda y de droga dura, de forma que se cree un umbral social que dificulte el paso de unas a otras».

34. La política de tolerancia practicada por las autoridades judiciales, que comenzó con las ventas de cannabis en los centros de juventud por revendedores de buena fe (que es lo que ocurría en el asunto Happy Family) se ha extendido ahora a los coffeeshops que venden «op commerciële basis» (con carácter comercial) a los adultos. [45] El control y la vigilancia se hallan encomendados esencialmente a las autoridades locales. Se abre un coffeeshop en un distrito con la aprobación de las tres autoridades locales interesadas, que son el alcalde, el jefe de policía y el fiscal. Claro está que la venta de cannabis sigue siendo técnicamente ilegal. [46] Además, las autoridades locales pueden clausurar los coffeeshops, bien en casos especiales, bien con carácter general. Sin embargo, en caso de respetarse todos los criterios AHOJ-G, no habrá lugar al ejercicio de acciones penales. Considero que esta política de no ejercicio de acciones penales va mucho más allá que el simple principio de oportunidad. En efecto, parece que, en el supuesto de que el Ministerio Público pretendiera apartarse de la política constante de no ejercicio de acciones penales en vigor en un distrito o en un municipio determinados, con respecto a aquellas ventas que respeten los criterios AHOJ-G e incoara procesos penales, podría tener que justificar su decisión. [47]

35. En estas circunstancias, coincido con la Comisión en afirmar que el pequeño comercio de cannabis en los coffeeshops, si bien ilegal, canalizado deliberadamente hacia un mercado distinto por la política oficial, debe considerarse despenalizado *de facto,* según reconoce el propio Gobierno neerlandés en «Continuidad y cambio» y, por consiguiente, como una actividad comercial en competencia, en parte directa,

44 — Antes citado, p. 3.

45 — Véase «Continuidad y cambio», p. 3.

46 — Aun cuando el Gobierno neerlandés, en «Continuidad y cambio», se refiere a la despenalización de las ventas de cáñamo indio en los coffeeshops, tanto de las observaciones que el citado Gobierno ha presentado en este asunto como de los propios términos de la resolución de remisión se desprende que dichas ventas siguen estando prohibidas por el Derecho penal neerlandés.

47 — En lo relativo a este punto, la Comisión se refiere a una resolución del Hoge Raad de 5 de marzo de 1991, *Nederlandse Jurisprudentie* 1991, nº 694 (nº 88087) que confirmó, en principio, la resolución de un órgano jurisdiccional inferior en un asunto relativo a las acciones penales incoadas contra el propietario de un coffeeshop, dado que el interés de la acción pública exigía que se declarara la inadmisibilidad de las acciones penales ejercidas en contradicción con una política generalmente admitida de no persecución penal, a menos que el Ministerio Fiscal lo justificara. No obstante, la resolución impugnada fue anulada por cuanto no estaba acreditada la existencia de tal política.

con los sujetos pasivos que explotan bares o cafés comparables, si bien clásicos, en los Países Bajos. En mi opinión, ello implica que lo mismo las citadas ventas al detalle que las actividades que presentan una estrecha vinculación con ellas, como las que se cuestionan en el presente asunto, deben considerarse actividades comerciales ordinarias a efectos del IVA y, como consecuencia, quedar sujetas a tributación. A mi juicio, esta afirmación no puede tener un efecto negativo sobre el grado de armonización alcanzado hasta la fecha en la aplicación del IVA dentro de la Comunidad, por cuanto, en aquellos Estados miembros que no siguen una política análoga a la de los Países Bajos (es decir en la mayoría, por no decir en todos los Estados miembros), el pequeño comercio ilícito de cannabis no puede ser clasificado como una operación comercial y, por consiguiente, no puede ejercerse por los particulares en unas condiciones comparables, es decir en competencia con las condiciones de ejercicio que rigen en los albergues explotados por los sujetos pasivos ordinarios. [48]

C. *La clasificación de las actividades de los coffeeshops a efectos del IVA*

36. La Comisión se pregunta, en sus observaciones, sobre la calificación de unas actividades como las de la demandada en el asunto principal a efectos del IVA, partiendo del postulado según el cual, tales actividades, por lo general, se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. En su opinión, dichas actividades deben clasificarse como «arrendamiento de un bien inmueble» o de una parte de un bien de esta índole, exento del IVA en virtud de la letra b) de la parte B del artículo 13, y no como una actividad de «tolerar un acto o una situación», sujeta a tributar con arreglo al segundo guión del apartado 1 del artículo 6. Sin embargo, dado que el Hoge Raad no ha considerado oportuno plantear una cuestión sobre este punto, no propongo al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la calificación propuesta por la Comisión. Me bastará con aclarar que, a primera vista, no me siento inclinado a considerar que el alquiler de una mesa en un coffeeshop pueda equipararse a un arrendamiento de inmuebles con el fin de ver en este punto una exención expresa del IVA, siendo así que, en cualquier caso, esta exención debe ser objeto de una interpretación estricta. [49]

48 — Existe otra razón que induce a adoptar este punto de vista más dinámico de la competencia entre los coffeeshops y el sector de los bares y cafés ordinarios en los Países Bajos. En su sentencia de 28 de enero de 1998 (citada en la nota 4 *supra*), el Hoge Raad decidió que los coffeeshops podían ejercer el derecho a deducción, concedido por la Sexta Directiva, de todas las cantidades pagadas en una fase anterior en concepto de mercancías y servicios adquiridos en el marco de su explotación, aunque no estén sujetos al IVA que grava sus ventas de drogas «blandas», con arreglo a la jurisprudencia Happy Family. En el supuesto de que se reconozca un derecho a deducción íntegra, siendo así que el IVA tan sólo se devenga por determinadas prestaciones, parece mucho más importante sujetar el primero al IVA por la totalidad del volumen de negocios realizado por la explotación en sus locales, con el fin de evitar que, en la práctica, se favorezcan las actividades del coffeeshop con relación a las de los lugares donde se expenden bebidas ordinarias.

49 — El papel esencial del principio según el cual las exenciones del IVA deben ser objeto de una interpretación estricta en la Sexta Directiva ha sido confirmado en repetidas ocasiones por el Tribunal de Justicia; véanse, entre otras, las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), apartado 19; de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13, y de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Rec. p. I-7053), apartado 17.

V. Conclusión

37. A la luz de cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente forma a la cuestión del Hoge Raad der Nederlanden:

«El artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe entenderse en el sentido de que el producto del alquiler de una mesa, que se utiliza para la venta de drogas ilegales en unas condiciones como las descritas en el litigio principal, está sujeto a tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido.»