CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIAL FENNELLY

apresentadas em 11 de Março de 1999 *

1. O Hoge Raad der Nederlanden [1] coloca a questão de saber se é devido o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre o aluguer de mesas em coffeeshops para a venda de *cannabis* nos Países Baixos. Subjacente à questão, está o dilema moral de saber se o facto de tributar uma actividade corresponde a justificá-la. A maior parte dos sistemas jurídicos resolveram já há muito tempo esta questão, optando por não ceder aos escrúpulos de ordem moral que resultam do paradoxo de se recompensar a criminalidade, isentando-a de tributação. O direito comunitário adopta geralmente a mesma posição, mas abriu uma excepção no que toca ao fornecimento de estupefacientes. A questão do Hoge Raad foi suscitada no contexto da política neerlandesa de tolerância do fornecimento de quantidades estritamente limitadas de *cannabis* nas coffeeshops. Em primeiro lugar, vou resumir o quadro jurídico neerlandês e os termos do despacho de reenvio. Em segundo, examinarei os princípios subjacentes à jurisprudência relevante. Por último, explorarei a possibilidade de tratar o aluguer de uma mesa como uma transacção, em si mesma anódina e distinta do fornecimento ilegal de estupefacientes que se destina a facilitar, ou se, devido ao conteúdo claramente criminoso da transacção, mas apesar da política oficialmente aprovada pelo Governo neerlandês, deve ser considerada como inseparável do fornecimento de estupefacientes e, portanto, abrangida pelo raciocínio do Tribunal de Justiça no acórdão Happy Family [2].

I — O quadro jurídico e factual

2. A recorrida no processo principal, uma sociedade em nome colectivo que exerce a sua actividade com a denominação «Coffeeshop 'Siberië'» (a seguir «recorrida»), explora uma «coffeeshop» em Amesterdão [3]. Nas suas observações, os Países Baixos referem que as coffeeshops neerlandesas são estabelecimentos que não servem bebidas alcoólicas, onde são vendidas e consumidas drogas «leves». Também servem habitualmente café, chá e refrigerantes e põem à disposição da sua clientela máquinas de jogos [4]. De 1990 a 1993, estupefacientes derivados do cânhamo indiano eram vendidos a uma mesa da coffeeshop da recorrida por um fornecedor autorizado («huisdealer»). A recorrida punha essa mesa à sua disposição expressamente para esse efeito e o aluguer proveniente da locação da mesa que lhe era pago pelo fornecedor autorizado era inscrito na sua contabilidade na rubrica «tafelhuur»

* Língua original: inglês.

1 — Tribunal Supremo dos Países Baixos, a seguir «Hoge Raad».

2 — V. acórdão de 5 de Julho de 1988 (289/86, Colect., p. 3655).

3 — As coffeeshops também são conhecidas nos Países Baixos com os seguintes nomes: «reggaebar», «koffiehuis», «theehuis», «shoarma-huis» ou «sappenbar».

4 — V., a este respeito, o recente acórdão do Hoge Raad de 28 de Janeiro de 1998, *Neederlandse Belastingsrechtspraak* 1998/116 (n.° 33 0777).

(aluguer de mesa). Os clientes que se dirigiam ao bar para a compra de estupefacientes eram dirigidos para a mesa em questão por um «barman» empregado pela recorrida. A recorrida não pagava qualquer IVA em relação às receitas da mesa alugada, embora pagasse IVA relativamente a outros fornecimentos, deduzindo o IVA pago a montante. As autoridades fiscais neerlandesas (Staatssecretaris van Financiën, a seguir «recorrente») dirigiram à recorrida uma liquidação adicional do IVA por um montante de 22 733 HFL relativamente ao aluguer da mesa.

3. A recorrida impugnou esse aviso, com sucesso, no Gerechtshof te Amsterdam (tribunal regional de recurso) que considerou que a recorrida estava implicada num tráfico ilegal de drogas «leves», com a consequência de que o serviço em questão que lhe era fornecido pelo fornecedor autorizado escapava inteiramente às disposições da Wet op de Omzetbelasting (lei do imposto sobre o valor acrescentado) de 1968. Sendo da opinião de que se aplicava a jurisprudência resultante do acórdão Happy Family, apesar do facto de que o comércio desse tipo de drogas já há muito tempo não originava procedimento criminal nos Países Baixos, esse tribunal decidiu que o fornecimento do serviço em questão não dava origem a qualquer dívida de IVA. O recorrente interpôs recurso dessa decisão no Hoge Raad, que dirigiu ao Tribunal de Justiça o presente pedido de decisão prejudicial.

4. O Hoge Raad refere, em primeiro lugar, que a venda de estupefacientes derivados do *cannabis* está proibida nos Países Baixos pela «Opiumwet» (lei sobre o ópio a seguir «lei») de 12 de Maio de 1928 [5]. O *cannabis* é uma das substâncias derivadas do cânhamo mencionadas na lista II do anexo da lei, cuja posse intencional, a venda e o fornecimento constituem um delito penal nos termos da parte B, n.° 1, do artigo 3.°, que é punido nos termos do artigo 11.° Além disso, o Hoge Raad também refere que, nos termos do artigo 48.° do Wetboek van Strafrecht (Código de Processo Penal), qualquer pessoa que intencionalmente forneça a oportunidade, meios ou informação que favoreçam o cometimento desse crime é passível de procedimento criminal como cúmplice.

5. Não obstante, parece que nos termos das directrizes emitidas pela Procuradoria-Geral dos Países Baixos sobre a política no que toca à investigação e ao procedimento das infracções à lei, em vigor desde 1976 [6] e consolidadas mais recentemente em 1996 [7], não será iniciado procedimento criminal contra o pequeno comércio retalhista de estupefacientes derivados do *cannabis* caso certos critérios, conhecidos

5 — *Staatsblad* 167, na sua versão alterada mais recentemente pela lei de 21 de Dezembro de 1994, *Staatsblad* 1995, 32.

6 — Directrizes de 28 de Outubro de 1976. V. Murphy e O'Shea, «Dutch drugs policy, Ecstasy and the 1997 Utrecht CVO Report», (1998) 8 *Irish Criminal Law Journal*, 141, p. 142, que situam as origens da actual política neerlandesa nas recomendações de um grupo de trabalho sobre estupefacientes (Werkgroep Verdovende Middelen) de 1972, conhecido como a Commissie-Baan (Comissão Baan); v. Baan, *Achtergronden en Risico's van Druggebruik*, Den Haag, 1972.

7 — V. *Saatscourant*, 187, p. 12.

como os «critérios AHOJ-G», sejam respeitados [8].

6. O n.º 1 do artigo 2.º da Sexta Directiva IVA estabelece que «As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade» estão sujeitas ao IVA [9]. No seu acórdão Happy Family, o Tribunal de Justiça interpretou esta disposição como significando que «não se constitui qualquer obrigação de imposto sobre o volume de negócios em caso de transacção ilegal de estupefacientes efectuada no interior do território de um Estado-Membro», salvo quando estes produtos façam parte do circuito económico estritamente fiscalizado com vista à sua utilização para fins médicos e científicos [10].

7. O Hoge Raad observa que o carácter ilegal da actividade que consiste em fornecer a possibilidade de comercializar drogas «leves» não altera o facto de que se trata da prestação de um serviço. Contudo, o Hoge Raad tem dúvidas quanto à questão de saber se a jurisprudência Happy Family, nos termos da qual não se constitui qualquer obrigação de IVA em caso de transacção *ilegal* de estupefacientes, deve ser interpretada como também abrangendo o *facto de fornecer a possibilidade* de comercializar produtos derivados de *cannabis*, pois que tal interpretação restringirá ainda mais o alcance da Sexta Directiva e não terá em conta a evolução que este crê terá ocorrido em muitos Estados-Membros no que respeita à posição da sociedade quanto à natureza económica ou ilegal de actos como a venda de drogas «leves». A questão submetida tem o seguinte teor:

«O artigo 2.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se constitui qualquer obrigação de pagamento do imposto sobre o valor acrescentado por parte de quem, mediante compensação, dá a um terceiro a possibilidade de comercializar *cannabis* e derivados?»

II — Observações

8. Foram apresentadas observações escritas pela recorrida, os Países Baixos e a Comissão [11].

8 — São os seguintes critérios: (*afflichering*) a droga não pode ser objecto de publicidade; (*harddrugs*) não pode ser vendida qualquer droga «dura» (*overlast*) a coffeeshop não pode dar origem a qualquer transtorno; (*jeudgigen*) não pode ser vendida droga aos menores (de 18 anos) e o acesso aos locais deve ser-lhes vedado; (*grote*) não podem ser vendidas mais de cinco gramas por pessoa em cada transacção. Além disso, a *handelsvoorraad* (existência comercial) de uma coffeeshop tolerada não deve exceder 500 gramas. Ao que acresce que as autoridades municipais ou regionais podem recusar a abertura de uma coffeeshop ou ordenar o seu encerramento mesmo quando os critérios anteriormente referidos sejam respeitados.

9 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (a seguir «Sexta Directiva»); (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

10 — Acórdão já referido na nota 2, n.º 23.

11 — Não tendo sido pedida a realização da audiência, o Tribunal de Justiça decidiu, nos termos do n.º 4 do artigo 104.º do seu Regulamento de Processo, prescindir desta.

9. O fulcro das alegações da recorrida consiste em dar ênfase ao seu próprio comportamento ilegal. Em seu entender, a locação da mesa ao fornecedor autorizado com vista a facilitar a venda de drogas ilícitas não pode ser considerada distinta da sua venda propriamente dita e, portanto, não pode ser sujeita a IVA. Contesta ter havido qualquer desenvolvimento significativo da lei e da prática no que toca às drogas «leves», quer nos Países Baixos quer noutros Estados-Membros. As autoridades locais neerlandesas não estão obrigadas a aplicar os critérios AHOJ-G e podem, e segundo afirma fazem-no frequentemente, instaurar procedimento criminal contra o comércio de drogas feito nas coffeeshops.

10. Os Países Baixos sustentam que o presente processo pode ser considerado distinto do que esteve na origem do acórdão Happy Family. Em primeiro lugar, sustenta que caso os critérios AHOJ-G sejam respeitados, então e na falta de uma oposição a nível local, não serão instaurados quaisquer procedimentos criminais contra os exploradores de uma coffeeshop. Em segundo, alega que as actividades destas devem ser consideradas diferentes das que foram examinadas pelo Tribunal de Justiça no acórdão Happy Family; as actividades das coffeeshops não são em si mesmas ilegais, resultando o seu carácter potencialmente ilegal apenas da sua conexão com as actividades do fornecedor autorizado.

11. A Comissão considera que os critérios AHOJ-G são compatíveis com as obrigações internacionais dos Países Baixos nos termos da Convenção Única das Nações Unidas sobre os Estupefacientes de 1961 [12]. Também observa que os Países Baixos adoptaram esta política com o objectivo de protegerem os jovens de uma exposição às drogas «duras». A publicação da nova política AHOJ-G no *Nederlandse Staatscourant* (jornal oficial neerlandês) confere-lhe reconhecimento oficial. Na realidade, a maior parte dos municípios e regiões dos Países Baixos permite a presença de uma ou mais coffeeshops. A Comissão observa que o volume de negócios médio das coffeeshops é de cerca de 200 000 HFL, o que equivale ao volume de negócios realizado por metade dos estabelecimentos lícitos que oferecem serviços habituais de tipo «bar» nos Países Baixos, com os quais se encontram em concorrência. A jurisprudência desenvolvida na linha do acórdão Happy Family relaciona-se com a importação ou o fornecimento de estupefacientes a título oneroso, cuja importação ou venda são estritamente proibidas e que, portanto, não podem ser introduzidos no circuito económico e comercial habitual da Comunidade. Enquanto excepção ao princípio da neutralidade, esta jurisprudência não pode ser estendida para abranger as coffeeshops, uma parte de cujos serviços é, em todo o caso, perfeitamente lícita. Por último, a Comissão sustenta que, após ter sido proferido o acórdão Happy Family, se verificou uma evolução notável da opinião pública nos Países Baixos no que toca ao pequeno tráfico retalhista de drogas «leves». Afirma que estes fornecimentos foram legalizados *de facto*.

12 — V. *Colectânea dos Tratados das Nações Unidas*, 520, n.º 7515 (a seguir «convenção única»).

III — Análise

12. Tanto os Países Baixos como a Comissão salientam que, de acordo com o princípio da neutralidade fiscal, o IVA deverá normalmente ser cobrado sobre as transacções lícitas e ilícitas sem distinção. Portanto, no acórdão Lange, o Tribunal de Justiça, referindo-se ao acórdão Happy Family, declarou que [13]:

«A Sexta Directiva, cujo objectivo é atingir uma vasta harmonização no domínio do IVA, baseia-se no princípio da neutralidade fiscal. Este princípio, como o Tribunal salientou, opõe-se efectivamente, em matéria de cobrança do IVA, a uma diferenciação generalizada entre as operações lícitas e as operações ilícitas, com excepção dos casos em que, devido às características particulares de certas mercadorias, esteja excluída toda a concorrência entre um sector económico lícito e um sector económico ilícito.»

Até há data, apenas dois tipos de produtos foram reconhecidos como possuindo as «características particulares» aí descritas, ou seja, os estupefacientes e a moeda falsa [14]. Esta lista não é seguramente exaustiva e, em princípio, poderá incluir as prestações de serviços. O que é certo é que, como notou o advogado-geral Jacobs, a exclusão «constitui uma excepção à regra geral de que as transacções legais ou ilegais devem ser tratadas do ponto de vista fiscal da mesma forma» [15]. O presente processo respeita, como expôs o Hoge Raad, ao favorecimento intencional da possibilidade de comercializar drogas. Portanto, devemos recordar sucintamente a jurisprudência do Tribunal de Justiça referente à venda de estupefacientes.

A — *A exclusão dos estupefacientes*

13. A jurisprudência do Tribunal de Justiça na matéria dos estupefacientes tem origem no início dos anos 80 com um grupo de processos referentes à importação ilícita de drogas «duras» (heroína, cocaína, morfina) para a Alemanha [16] e a questão da aplicabilidade da pauta aduaneira comum. O Tribunal de Justiça considerou que não se verificava o nascimento de qualquer dívida aduaneira. Como resulta claro do acórdão Einberger I, o ponto de partida do raciocínio do Tribunal de Justiça é de que estas drogas «apresentam características particulares, na medida em que a sua nocividade é geralmente reconhecida e a sua importação e comercialização são proibidas em todos os Estados-Membros...» [17]. O Tribunal de Justiça observou que esta situação jurídica era «conforme à Convenção Única sobre os Estupefacientes de 1961... da qual [eram] partes todos os Estados-Membros» [18]. A conclusão de que não nascia qualquer dívida aduaneira resul-

13 — V. acórdão de 2 de Agosto de 1993 (C-111/92, Colect. 1993, p. I-4677, n.º 16).

14 — V. as conclusões apresentadas pelo advogado-geral P. Léger relativas ao acórdão de 28 de Maio de 1998, Goodwin e Unstead (C-3/97, Colect., p. I-3257, n.º 9).

15 — V. acórdão de 11 de Junho de 1998, Fischer (C-283/95, Colect., p. I-3369, n.º 17 das conclusões).

16 — V. os acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, Horvath (50/80, Recueil, p. 385); de 26 de Outubro de 1982, Wolf (221/81, Recueil, p. 368), e de 26 de Outubro de 1982, Einberger (240/81, Recueil, p. 3699, a seguir «acórdão Einberger I»).

17 — N.º 8.

18 — *Ibidem*, n.º 9. Remeteu expressamente para o preâmbulo da convenção única, que se refere (terceiro considerando) ao «flagelo» e ao «perigo económico e social para a humanidade» que representam estas drogas.

tava do facto de os estupefacientes se confinarem a circuitos comerciais ilícitos e não poderem «ser comercializados e integrados na economia da Comunidade» [19], bem como do teor da regulamentação em vigor referente aos direitos aduaneiros, que relacionava a dívida aduaneira com a «natureza económica dos direitos à importação e [as] condições em que as mercadorias... são integradas na economia da Comunidade» [20].

14. Dois anos mais tarde, no acórdão Einberger II [21], o Tribunal de Justiça, considerando que não havia que distinguir entre a sujeição aos direitos aduaneiros e a sujeição ao IVA, transpôs o raciocínio já referido à cobrança do IVA sobre as importações de morfina que estiveram em questão no acórdão Einberger I. Completou o quadro nos acórdãos Mol [22] e Happy Family [23], aplicando o mesmo raciocínio, de um modo geral, às vendas que são internas aos Estados-Membros. Recordou as suas declarações anteriores de que a introdução destas mercadorias «no circuito económico e comercial da Comunidade [estava] absolutamente excluída... [e que essa] importação ilegal só [podia] dar origem a medidas punitivas», tudo matérias «inteiramente alheias às disposições da Sexta Directiva...» [24]. Admitindo que o princípio da neutralidade fiscal se opunha «a uma diferenciação generalizada entre as transacções lícitas e as transacções ilícitas» [25], o Tribunal de Justiça declarou que [26]:

«Tal não é exacto no que se refere à transacção de produtos como os estupefacientes que apresentam características particulares pelo facto de, por sua própria natureza, serem objecto de uma proibição total de circulação em todos os Estados-Membros, com excepção de um circuito económico extremamente fiscalizado com vista a utilização para fins médicos e científicos. Em tal situação específica, em que está excluída qualquer concorrência entre um sector económico lícito e um sector ilícito, a não sujeição ao IVA não tem a virtualidade de afectar o princípio da neutralidade fiscal.»

15. Os elementos determinantes desta jurisprudência parecem-me ser os seguintes: em primeiro lugar, a nocividade geralmente reconhecida aos estupefacientes, como confirma a convenção única; em segundo, a existência em todos os Estados-Membros de uma proibição total da sua introdução nos circuitos económicos normais; em terceiro, o facto de só poderem dar origem a sanções penais. Contudo, trata-se aqui de observações de facto ou da posição prevalecente no direito interno e que não constituem, em si mesmas, o enunciado de princípios do direito comunitário. Nas conclusões que apresentou relativas ao

19 — N.° 13.

20 — N.° 14.

21 — Acórdão de 28 de Fevereiro de 1984, Einberger (294/82, Recueil, p. 1177, a seguir «acórdão Einberger II»). Em conformidade com o ponto 2 do artigo 2.° da Sexta Directiva, «as importações de bens» estão sujeitas ao IVA.

22 — Acórdão de 5 de Julho de 1988 (269/86, Colect., p. 3627), que respeita à venda de anfetaminas.

23 — Já referido na nota 2 *supra*.

24 — *Ibidem*, n.° 17.

25 — *Ibidem*, n.° 20.

26 — *Ibidem*.

acórdão Witzemann [27], o advogado-geral Jacobs comentou que o verdadeiro fundamento da regra em questão era de difícil identificação [28] e considerou que foi legitimamente que a Comissão levantou a questão da base jurídica desta jurisprudência, sugerindo que o processo, que versava sobre o tráfico de moeda falsa, fornecia ao Tribunal de Justiça «uma boa ocasião de clarificar a questão de saber se a sua jurisprudência se baseava no próprio Tratado... ou se esta jurisprudência assentava no direito derivado...» [29]. Infelizmente, o Tribunal de Justiça não parece ter respondido a este convite, embora tenha considerado que a sua jurisprudência se aplicava, por maioria de razão, no caso de moeda falsa [30].

16. Em meu entender, a verdadeira *ratio* desta jurisprudência é que os estupefacientes, devido ao seu tráfico ser absolutamente proibido em todos os Estados-Membros e apenas poder dar origem a procedimento criminal, não desempenham qualquer papel na economia normal. Por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal não pode simplesmente actuar pois que «está excluída qualquer concorrência entre um sector económico lícito e um sector ilícito...» [31].

17. Com excepção do acórdão Witzemann, no qual o Tribunal de Justiça confirmou que nem os direitos aduaneiros nem o IVA podiam ser aplicados às importações de moeda falsa, a exclusão da sujeição ao IVA desenvolvida nos acórdãos Einberger II, Mol e Happy Family não recebeu qualquer aplicação desde então. Mais recentemente, nos acórdãos Lange (desvio ilícito de exportações de equipamento potencialmente estratégico com destino a países proibidos) [32], Goodwin e Unstead (não pagamento deliberado do IVA em matéria do comércio de perfumes contrafeitos) [33], e Fischer (exploração de jogos de roleta sem autorização) [34], o Tribunal de Justiça, afirmando que o princípio de que não pode ser cobrado qualquer IVA sobre produtos «que não podem ser comercializados ou introduzidos nos circuitos económicos», estabeleceu uma distinção, em cada caso concreto, entre o grau de ilicitude da venda dos produtos ou serviços em causa, por um lado, e a «proibição absoluta» aplicável na jurisprudência sobre estupefacientes, bem como na hipótese do acórdão Witzemann, e, por conseguinte, declarou que era aplicável o IVA [35]. Assim, e embora se possa imaginar que no futuro o Tribunal de Justiça poderá vir a ser interrogado sobre a questão de saber se, por exemplo, tratando-se dos rendimentos gerados pela prostituição de menores, a pornografia pedófila ou o tráfico de seres humanos, a actividade em questão deve preencher a condição de ser estritamente proibida para poder ser abrangida pela exclusão, uma vez que no presente caso as actividades dos fornecedores autorizados se inserem claramente no âmbito do raciocínio da jurispru-

27 — Acórdão de 6 de Dezembro de 1990 (C-343/89, Colect., p. I-4477).

28 — *Ibidem*, n.º 20 das conclusões.

29 — N.º 15 das conclusões.

30 — O Tribunal de Justiça declarou (no n.º 20) que as considerações desenvolvidas «em matéria de importação ilegal de estupefacientes aplicam-se, por maioria de razão, no caso das importações de moeda falsa», pois que existe uma proibição total de fabrico, detenção, importação e comercialização deste tipo de moeda, nacional ou estrangeira, em todos os Estados-Membros.

31 — Acórdão Happy Family, n.º 20.

32 — Já referido no nota 13 *supra*.

33 — Já referido na nota 14 *supra*.

34 — Já referido na nota 15 *supra*.

35 — V., por exemplo, acórdão Lange, n.ºs 12 e 13.

dência Happy Family, basta aqui determinar se a sua relação com a coffeeshop é suficientemente estreita e imbricada para que a exclusão do IVA que vale para as vendas de estupefacientes se possa estender aos actos que consistem em facilitá-la.

B — *Recomendação*

18. À luz desta jurisprudência, creio que existem duas abordagens possíveis para o problema de saber se as actividades da recorrida devem ser sujeitas a IVA. Em primeiro, é necessário ter em consideração o ponto de saber, como sugere o Governo neerlandês, se o que está em questão é simplesmente o aluguer de uma mesa, que indiscutivelmente está sujeito a IVA apesar do vínculo imediato e directo que existe entre essa operação e a venda ilegal de estupefacientes. De outro ponto de vista, caso o aluguer da mesa não possa ser separado do seu objectivo ilícito, torna-se necessário considerar o ponto de saber se a venda de drogas à base de *cannabis* no contexto da política oficial de tolerância do Governo neerlandês se inscreve ou não nos princípios desenvolvidos pela jurisprudência, em especial, no acórdão Happy Family.

i) Considerações de ordem social

19. É adequado examinar, como ponto preliminar, a sugestão do Hoge Raad de que houve uma evolução na forma como a sociedade encara a venda de produtos à base de *cannabis*. Em meu entender, seria completamente descabido que o Tribunal de Justiça tomasse posição sobre semelhante proposição.

20. Em primeiro lugar, resulta claramente do acórdão Happy Family que qualquer suposta distinção entre o comércio das drogas ditas «duras» e «leves» está destituída de todo o fundamento jurídico tanto em direito comunitário como em direito internacional ou interno [36]. Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça não pode procurar apoio nos elementos factuais (não tendo sido apresentado qualquer elemento de prova pelo tribunal nacional), tal como não é juridicamente a sua função proceder a semelhante distinção. Na medida em que a União Europeia, enquanto entidade distinta da Comunidade, tomou posição sobre questões referentes a estupefacientes, não parece tê-lo feito reconhecendo essa distinção, que também está ausente do artigo K.1 do título VI do Tratado da União Europeia, na redacção que lhe foi dada pelo Tratado de Amesterdão [37]. Esta disposição prevê, designadamente, a acção da União para

36 — Para responder à segunda questão submetida pela Hoge Raad nesses autos, o Tribunal de Justiça, seguindo as conclusões do advogado-geral Mancini, recusou-se a estabelecer uma distinção entre as drogas «duras» e «leves»; v. n.os 25 e 26 do acórdão e n.° 5 das conclusões (comuns aos processos Mol e Happy Family, Colect. 1988, pp. 3627, 3643). Efectivamente, a distinção, apenas baseada na natureza dos estupefacientes em questão, é mesmo considerada por alguns como falaciosa, por ignorar o importante papel que desempenham outros factores que afectam a utilização dos estupefacientes, tais como o seu contexto; v. Murphy e O'Shea, *op. cit.*, p. 144.

37 — V. a acção comum, de 17 de Dezembro de 1996, adoptada pelo Conselho com base no artigo K.3 do Tratado da União Europeia, relativa à aproximação das legislações e das práticas dos Estados-Membros da União Europeia tendo em vista a luta contra a toxicodependência e a prevenção e o combate ao tráfico ilícito de droga (JO L 342, p. 6).

combater a criminalidade, incluindo «o tráfico ilícito de droga».

21. É possível que o Hoge Raad também tenha pretendido que o Tribunal de Justiça considerasse a hipótese de se afastar do raciocínio seguido no acórdão Happy Family com base na evolução social ocorrida nos Países Baixos, apesar de esta não ter encontrado eco noutros Estados-Membros. Contudo, a exclusão da sujeição ao IVA das vendas de estupefacientes está demasiado ancorada na jurisprudência para poder agora ser reconsiderada, salvo, talvez, pelo legislador comunitário.

ii) A distinção entre o aluguer da mesa e as vendas

22. A tese dos Países Baixos de que a colocação à disposição de uma mesa numa *coffeeshop* aos fornecedores de estupefacientes deve ser sujeita ao imposto suscita a questão de saber se a venda directa de drogas ilícitas deve ser considerada de uma forma diferente relativamente às actividades que compreendem ajudar e facilitar a sua venda. Esta questão não foi até ao momento examinada pela jurisprudência. O fundamento jurídico preciso com base no qual as autoridades fiscais neerlandesas se apoiavam para tentar sujeitar ao IVA as actividades da associação Happy Family no que respeita às vendas de estupefacientes realizadas pelo fornecedor autorizado no seu centro de juventude não resulta claramente do acórdão Happy Family. O Tribunal de Justiça partiu do princípio de que os lucros gerados pelas vendas revertiam para a associação (pelo menos parcialmente) e que, por conseguinte, podiam ser imputados à associação [38]. Todavia e, para efeito dos presentes autos, devo partir do princípio de que, em direito neerlandês, se presumia que era a associação a vendedora dos estupefacientes. A diferença entre as actividades dessa associação e as desenvolvidas pela recorrida nos presentes autos é, todavia, que esta última não vende as drogas, mas, em vez disso, aluga uma mesa ao fornecedor autorizado, uma actividade que, independentemente do objectivo ilícito da locação, é perfeitamente legal. Esta distinção é pertinente para a aplicação da jurisprudência resultante do acórdão Happy Family?

23. É, claro está, correcto recordar que qualquer exclusão da aplicabilidade do IVA constituirá uma excepção ao princípio da neutralidade fiscal, que já anteriormente abordei. Contudo, esse facto não obsta à necessária consideração da questão de saber se determinada transacção que se insere na categoria dos fornecimentos de bens (e, provavelmente, de serviços) com as «características particulares» descritas na jurisprudência poderá, sem inconvenientes, ser excluída da sujeição ao IVA. Em meu entender, o Tribunal de Justiça poderá perfeitamente decidir dos presentes autos, salientando simplesmente que o aluguer de uma mesa é, em si mesmo, uma prestação de serviços corrente e, portanto, imputável,

38 — Ao passo que o relatório para audiência refere que a associação Happy Family foi sujeita ao imposto sobre as «*suas* vendas de drogas leves» (Colect. 1988, pp. 3655, 3656, o sublinhado é meu), o acórdão nada avança a este respeito, referindo-se simplesmente às «vendas de *haschisch* efectuadas naquele centro de jovens» (n.° 2). Contudo, o advogado-geral Mancini refere expressamente (Colect. 1988, pp. 3627, 3639) que parte das receitas revertia para a associação.

pois que faz parte das receitas de um comércio lícito, cuja actividade se inscreve na corrente da vida económica e que se confronta com uma concorrência normal, e ao qual o princípio da neutralidade fiscal se aplica.

24. Contudo, creio que esta resposta seria incompleta e insatisfatória caso não se tomasse também em consideração a ilegalidade que a transacção em causa partilha com a venda de estupefacientes que é feita pelo fornecedor autorizado. Em primeiro lugar, esta abordagem parece infelizmente depender da presunção de que o aluguer de mesas constitui um mercado autónomo. O Hoge Raad afirmou que a actividade da ré na causa principal constitui a prática de um crime, pois se traduz no fornecimento de meios, informação e oportunidade para a prática do crime da venda de estupefacientes.

25. Caso se considere que a actividade da venda de estupefacientes do fornecedor autorizado se situa completamente fora dos canais económicos normais devido à sua própria natureza, será difícil identificar uma base jurídica em direito comunitário que permita tratar de forma diferente o proprietário da coffeeshop. A distinção que é feita entre os autores e os cúmplices em direito interno não tem qualquer incidência sobre a questão de saber se a actividade do aluguer de mesas para a venda de estupefacientes é por natureza diferente da exercida pelos vendedores de estupefacientes. A mesa é alugada apenas para os efeitos da venda de estupefacientes e estas vendas recebem o concurso directo do proprietário da coffeeshop, que lhes faz a publicidade junto dos seus clientes.

26. Dois outros elementos permitem ilustrar este ponto de vista. Caso as mesas fossem alugadas para a venda de drogas «duras», inteiramente situadas fora do critério AHOJ-G, seria mais fácil considerar o aluguer como revestido das «características particulares» a que alude a jurisprudência. Contudo, se a diferença que é essencialmente económica entre a venda de estupefacientes propriamente dita e a locação de mesas para esse fim pudesse servir de base para se considerar o caso distinto da jurisprudência Happy Family, a mesma lógica levaria o Tribunal de Justiça a declarar que o aluguer da mesa está sujeito ao IVA, mesmo na hipótese de alugueres pagos por fornecedores de drogas «duras». Em segundo lugar, a distinção baseada na diferença entre o aluguer da mesa e as vendas de estupefacientes poderia ser facilmente contornada. Por exemplo, o proprietário da coffeeshop, sempre respeitando os critérios AHOJ-G, poderia tornar-se co-vendedor dos estupefacientes ou poderia empregar o fornecedor autorizado. Poder-se-ia defender que um ou outro destes artifícios faria com que a actividade se inserisse nos critérios da jurisprudência Happy Family, o que obrigaria provavelmente os tribunais neerlandeses, futuramente confrontados com estes esquemas de vendas revistos, a solicitar de novo o parecer do Tribunal de Justiça.

27. Por conseguinte, considero que é necessário tratar esta matéria como tendo relançado a questão das incidências da política

AHOJ-G e da aplicação da jurisprudência Happy Family.

iii) A despenalização *de facto* das actividades das coffeeshops

28. No seu acórdão Happy Family, o Tribunal de Justiça declarou que «a proibição total de comercialização que incide sobre os estupefacientes não é afectada pelo simples facto de as autoridades nacionais encarregadas da sua aplicação, tendo em conta as capacidades pessoais e materiais evidentemente limitadas, e numa preocupação de concentrar os recursos disponíveis no combate aos estupefacientes, conferirem uma prioridade menor à repressão de certo tipo de comércio de estupefacientes, porque consideram outros tipos como mais perigosos» e salientou que tal decisão «não pode de forma alguma assimilar o tráfico ilegal de estupefacientes ao circuito económico estritamente fiscalizado pelas autoridades competentes no domínio médico e científico» [39]. O Tribunal de Justiça também referiu que esse comércio «mesmo quando é tolerado dentro de certos limites, permanece ilegal e pode, em qualquer momento, ser objecto de intervenção policial caso as autoridades competentes o julguem oportuno». Acrescentou que a aplicabilidade do IVA a uma transacção ilegal não poderia depender das modalidades de repressão efectivamente praticadas num ou noutro dos Estados-Membros, desde que a operação em causa continuasse proibida, pois que, caso contrário, ficaria comprometido o objectivo de harmonização que está na base da Sexta Directiva.

29. Recorde-se que esta afirmação foi feita num contexto que pressuponha a proibição total do comércio de todos os estupefacientes, incluindo o *cannabis*, e conduziu o Tribunal de Justiça a excluir a aplicação do princípio da neutralidade devido à falta de qualquer concorrência entre uma actividade lícita e uma actividade ilícita. Parece-me que é, pelo menos, duvidoso que tal se possa aplicar à situação actual nos Países Baixos, país onde foi introduzida uma distinção oficial entre as drogas «leves» e as drogas «duras».

30. Antes de concluir sobre este aspecto dos autos, gostaria de chamar a atenção para duas consequências indesejáveis do estado actual do direito no que toca à exclusão resultante da jurisprudência sobre os estupefacientes que são bem ilustradas pelos presentes autos. As pessoas implicadas no tráfico de estupefacientes são autorizadas, e mesmo encorajadas, a tirar proveito das observações que podem apresentar ao Tribunal de Justiça para acentuar a sua própria actividade criminosa. Por exemplo, os réus argumentaram que são culpados não apenas de cumplicidade, mas também da autoria do crime de detenção de estupefacientes. Ora, os delinquentes não deveriam poder retirar uma vantagem relacionada com a sua actividade criminosa. É um princípio bem estabelecido na maior parte dos sistemas jurídicos que as partes não podem invocar em seu próprio pro-

39 — Já referido, n.º 29.

veito o respectivo comportamento criminoso. Partilho da insatisfação manifestada pelo advogado-geral P. Léger no processo Goodwin e Unstead, ao referir a «contradição flagrante» com o princípio «*nemo auditur turpitudinem propriam allegans*» demonstrada pelos arguidos nesse processo, que «tentam utilizar o carácter desonesto, mesmo perigoso, de um ponto de vista económico, das suas actividades, para justificar a exclusão da sua tributação em sede de IVA» [40]. Isto aplica-se *a fortiori* nos presentes autos, nos quais o carácter desonesto e perigoso das actividades em questão se traduz numa violação tanto do direito penal nacional como do direito internacional. Num plano mais geral, a ideia de que uma actividade criminosa, e em especial o tráfico de estupefacientes, possa, precisamente devido ao seu carácter criminoso, receber um tratamento fiscal favorável, parece-me ser perfeitamente repugnante.

31. A questão a resolver nos presentes autos é a de saber se a actividade da venda de estupefacientes nas coffeeshops nos Países Baixos, nas circunstâncias que se inscrevem na política AHOJ-G, preenche a condição de apresentar as «características particulares» que determinam que, «devido à sua própria natureza», está situada fora dos circuitos económicos normais.

32. Não creio que a política AHOJ-G, pelo menos na sua forma actual, repouse numa simples faculdade discricionária quanto à oportunidade de mover um processo crime, motivada por considerações de eficiência na gestão dos meios policiais e das autoridades judiciais.

33. As actuais directrizes oficiais em matéria de repressão estão em vigor, nos Países Baixos, desde 1 de Outubro de 1996 e foram publicadas no *Nederlandse Staatscourant*. Parecem, como afirmou a Comissão, constituir essencialmente uma actualização das políticas anteriores e uma consolidação dos seus desenvolvimentos práticos [41]. A recorrida sustenta, contudo, que os proprietários das coffeeshops continuam a estar expostos a um significativo risco de repressão. Esta tese não pode ser conciliada com as directrizes nem com o abrangente documento sobre a referida política, apresentado pela Comissão e publicado em 1995 pelo Governo neerlandês [42]. O governo aplica uma política global no que respeita à utilização dos estupefacientes, que combina uma severa repressão do tráfico ilegal com medidas de protecção da juventude, que incluem a dissuasão da utilização de *cannabis*. No documento «Continuidade e inovação», referindo dados científicos, reconhece formalmente a diferença, baseada em razões de saúde pública, entre as drogas «leves», como o cânhamo indiano, e as drogas «duras»; em seu entender, os riscos para a saúde que se prendem com as primeiras são considerados aceitáveis [43]. A propósito do *cannabis*,

40 — N.º 18 das conclusões.

41 — A Comissão cita em especial a este propósito as directrizes anteriores, de 28 de Outubro de 1976 e de 21 de Outubro de 1994.

42 — V. *Het Nederlandse Drugbeleid: Continuïteit en Verandering* (A política dos Países Baixos sobre os estupefacientes: Continuidade e inovação), Rijswijk, 1995 (a seguir «continuidade e inovação»).

43 — V. «Continuidade e inovação», p. 2 da versão apresentada ao Tribunal de Justiça pela Comissão.

o documento «Continuidade e inovação» refere que [44]:

«A política neerlandesa em matéria da utilização de *cannabis* parte do pressuposto de que a passagem eventual das drogas leves para as drogas duras é determinada mais por causas sociais do que psicológicas. Se os jovens adultos desejam consumir drogas leves — e a experiência demonstrou que muitos o fazem —, os Países Baixos consideram que é melhor que o façam num meio que não os exponha à subcultura criminal em que se inserem as drogas duras. A tolerância de um acesso relativamente fácil a quantidades de drogas leves para uso pessoal destina-se a manter separados os mercados do consumo das drogas leves e duras, desse modo criando uma barreira social à passagem das drogas leves para as drogas duras.»

34. A política da tolerância praticada pelas autoridades judiciais, que teve início com as vendas de *cannabis* nos centros de juventude por fornecedores de boa fé (como ocorria no processo Happy Family), foi agora estendida às coffeeshops que vendam «op commerciële basis» («numa base comercial») aos adultos [45]. O controlo e fiscalização são confiados essencialmente às autoridades locais. Uma coffeeshop é aberta em determinado distrito mediante autorização das três autoridades locais em causa que são o presidente da câmara, o chefe da polícia e o procurador. É claro que a venda de *cannabis* continua a ser tecnicamente ilegal [46]. Além disso, as autoridades locais podem encerrar as coffeeshops seja em casos especiais seja de uma forma geral. Se, todavia, todos os critérios AHOJ-G forem respeitados, não haverá procedimento criminal. Esta política de não instauração de procedimento criminal parece-me ir bem além de uma mera aplicação do princípio da oportunidade. Com efeito, parece que, caso o Ministério Público pretenda afastar-se da política de não instauração de procedimento criminal que vigora em determinado distrito ou municipalidade, relativamente a vendas que respeitem os critérios AHOJ-G e iniciar o procedimento criminal, pode ser chamado a justificar essa decisão [47].

35. Nestas circunstâncias, concordo com a Comissão de que o pequeno comércio de *cannabis* nas coffeeshops, apesar de ilegal, foi deliberadamente canalizado pela política oficial para um mercado distinto e deve ser tratado, como o próprio Governo neerlandês reconheceu no documento «Continuidade e inovação», como tendo sido *de facto* despenalizado e, por conseguinte, como uma actividade comercial que

44 — Já referido, p. 3.

45 — V. «Continuidade e inovação», p. 3.

46 — Embora, no documento «Continuidade e inovação», o Governo dos Países Baixos refira a *decriminalisering* (despenalização) das vendas de cânhamo indiano nas coffeeshops, resulta claro tanto das suas observações nos presentes autos como do pedido de decisão prejudicial que continuam a ser proibidas pelo direito penal neerlandês.

47 — A este respeito, a Comissão refere a decisão do Hoge Raad de 5 de Março de 1991, *Nederlandsen Jurisprudentie* 1991, n.º 694 (n.º 88087), que confirmou, quanto aos princípios, a decisão de uma jurisdição inferior num processo que versava sobre o procedimento criminal movido ao proprietário de uma coffeeshop, pela razão de que o interesse da acção pública exigia que o procedimento criminal movido em contradição com uma política geralmente admitida de não instauração do procedimento seja julgado inadmissível, salvo quando o Ministério Público o justifique. Contudo, a decisão então recorrida foi revogada pela razão de a existência de semelhante política não estar demonstrada.

está, parcial mas directamente, em concorrência com a dos sujeitos passivos que exploram bares ou cafés comparáveis, mas clássicos, nos Países Baixos. Isso implica, em meu entender, que estas vendas a retalho, assim como as actividades que com elas apresentam uma estreita relação, como sejam as em causa nos presentes autos, devem ser tratadas como actividades comerciais normais para efeitos do IVA e, por conseguinte, como sendo tributáveis. Em meu entender, esta conclusão não terá qualquer efeito negativo sobre o grau de harmonização atingido até ao presente na aplicação do IVA no seio da Comunidade, pois que, nos Estados-Membros que não aplicam uma política análoga à dos Países Baixos (ou seja, a maior parte, senão todos os Estados-Membros), o pequeno comércio ilícito de *cannabis* não pode ser qualificado como uma operação comercial e não pode, portanto e por definição, ser exercido pelos indivíduos em condições comparáveis, ou seja, em concorrência com as condições de exercício que prevalecem na hotelaria explorada pelos sujeitos passivos normais [48].

C — *A classificação das actividades das coffeeshops para efeitos do IVA*

36. Nas suas observações, a Comissão interroga-se sobre a qualificação de actividades como as exercidas pela recorrida na causa principal para os efeitos da aplicação do IVA, partindo do princípio de que, em geral, se inscrevem no âmbito de aplicação da Sexta Directiva. Em seu entender, devem ser classificadas como «locação de um bem imóvel», ou de uma parte desse bem, isenta do IVA nos termos do artigo 13.°, B, alínea b), e não como uma actividade «de tolerância de um acto ou de uma situação», tributável nos termos do artigo 6.°, n.° 1, segundo travessão. Contudo, uma vez que o Hoge Raad não entendeu que devia colocar uma questão sobre esta matéria, proponho que o Tribunal de Justiça não tome posição sobre a qualificação proposta pela Comissão. Basta referir que eu não estaria inclinado, *prima facie*, a considerar a locação de uma mesa numa coffeeshop como sendo equiparável a uma locação de imóveis para os efeitos da interpretação de uma isenção expressa do IVA, que, em todo o caso, deve receber uma interpretação estrita [49].

48 — Há uma outra razão que incita a adoptar este ponto de vista mais dinâmico da concorrência entre as coffeeshops e o sector normal dos bares e cafés nos Países Baixos. Num acórdão de 28 de Janeiro de 1998 (já referido na nota 4 anterior), o Hoge Raad decidiu que as coffeeshops podiam exercer o direito de dedução conferido pela Sexta Directiva no que toca a todas as quantias pagas a montante sobre as mercadorias e serviços adquiridos no âmbito da sua exploração, mesmo não sendo sujeitos passivos, nos termos da jurisprudência Happy Family, relativamente ao IVA sobre as suas vendas de drogas «leves». Num caso em que é concedido um direito à dedução integral, ao passo que o IVA só é devido para certas prestações, parece ser tanto mais importante, para evitar favorecer na prática as actividades das coffeeshops relativamente às de pontos de vendas de bebidas normais, submeter as primeiras ao IVA no que toca à integralidade do volume de negócios realizado com a exploração dos seus locais.

49 — O papel essencial do princípio de que as isenções do IVA na Sexta Directiva devem ser interpretadas de forma estrita foi confirmado de forma constante pelo Tribunal de Justiça: v., designadamente, os acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.° 19); de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.° 13), e de 12 de Novembro de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Colect., p. I-7053, n.° 17).

IV — Conclusão

37. À luz das precedentes considerações, recomendo que o Tribunal de Justiça responda à questão do Hoge Raad der Nederlanden do seguinte modo:

«O artigo 2.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser entendido no sentido de que o imposto sobre o valor acrescentado é devido sobre o produto da locação de uma mesa utilizada para a venda de estupefacientes ilegais em condições como as descritas no litígio no processo principal.»