CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. G. FEDERICO MANCINI presentadas el 21 de abril de 1988 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Los asuntos prejudiciales 269/86 y 289/86 a los que se refieren estas conclusiones plantean una vez más al Tribunal de Justicia la cuestión de si el tráfico ilegal de estupefacientes está sujeto al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Resumo los hechos del primer asunto. A principios de 1983, el Sr. Willem Mol, ciudadano neerlandés, fue detenido y acusado de haber comercializado unas partidas de anfetaminas. Al mismo tiempo, la administración fiscal de los Países Bajos levantó un acta de inspección en relación con los derechos de aduanas de importación (*recte*, el impuesto sobre el volumen de negocios) por el período comprendido entre el 1 de septiembre de 1982 y el 31 de marzo de 1983, afirmando que se había desarrollado tal actividad comercial en forma de empresa y que por tanto debía, no obstante su carácter ilícito, estar sujeta al impuesto. Contra dicha acta el Sr. Mol recurrió sin fortuna ante el Gerechtshof de Leeuwarden y posteriormente en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden. Ante este último órgano jurisdiccional argumentó que, al ser contraria al orden social y en consecuencia perseguible, su actividad no podía generar una obligación tributaria.

El Hoge Raad estimó que para la solución del litigio era necesario interpretar, bajo un perfil aún no examinado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de marzo de 1977 (77/388), en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al IVA (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). En virtud del párrafo 3 del artículo 177 del Tratado CEE y mediante resolución de 29 de octubre de 1986, decidió en consecuencia suspender el procedimiento y someter al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«¿Debe interpretarse el artículo 2 de la Sexta Directiva en el sentido de que las entregas de anfetaminas realizadas a título oneroso en el interior del país no pueden estar sujetas al impuesto sobre el valor añadido, por cuanto dichas entregas están prohibidas por la ley?»

Pasemos al asunto 289/86. La asociación sociocultural Happy Family de Amsterdam administra un centro juvenil a cuyos miembros un «huisdealer» vende drogas blandas repartiendo con la asociación una cuota de los beneficios. Los «huisdealers» ejercen una actividad que en cierta medida está institucionalizada. Las instrucciones del Ministerio Fiscal neerlandés relativas a la política de pesquisa y sanción penal de las infracciones contempladas en la Opiumwet (Ley de estupefacientes, 1928), lo definen en efecto como «traficante de productos derivados del cáñamo que, con la confianza y bajo la protección de la dirección de un centro para jóvenes, tiene, con exclusión de otras personas, la posibilidad de vender productos derivados del cáñamo en dicho centro». En principio pueden ser perseguidos; sin embargo, al haber establecido otras «priorida-

* Traducido del italiano.

des» en la represión del tráfico de estupefacientes, el Ministerio Fiscal no ejerce contra ellos acciones penales, a menos que realicen su comercio de forma pública y provocativa (Staatscourant de 18.7.1980, nº 137, p. 7).

La administración fiscal levantó asimismo un acta de inspección a la asociación Happy Family por el período comprendido entre el 13 de septiembre de 1984 y el 31 de marzo de 1985. La asociación interpuso entonces un recurso ante el Gerechtshof de Amsterdam alegando que según la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia el 28 de febrero de 1984 (Einberger II, 294/82, Rec. 1984, p. 1177), los beneficios procedentes de la comercialización de estupefacientes no están sujetos al impuesto, y, mediante resolución de 28 de octubre de 1986, el órgano *ad quem* planteó las siguientes cuestiones:

«a) El apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva del Consejo, ¿debe interpretarse, tras la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 28 de febrero de 1984, en el sentido de que tampoco surge la obligación tributaria en razón del impuesto sobre el volumen de negocios cuando se entreguen estupefacientes en el interior del territorio de la Comunidad?

b) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se refiere dicha respuesta a la entrega de todo tipo de estupefacientes, en particular también a la entrega de productos derivados del cáñamo?

c) En caso de respuesta igualmente afirmativa a la seguna cuestión, el hecho de que las autoridades judiciales competentes apliquen una política represiva moderada que permite en determinadas circunstancias la entrega de productos derivados del cáñamo sin que ello dé lugar a sanciones penales, ¿puede dar lugar a una valoración diferente acerca del nacimiento de una deuda tributaria en razón del impuesto sobre el volumen de negocios con motivo de la entrega de dichos productos?»

Como es fácil observar, la cuestión planteada por el Hoge Raad coincide con la primera de las cuestiones planteadas por el Gerechtshof. Esta circunstancia y la identidad material a la cual se refieren los dos asuntos justifican que se les trate conjuntamente. Naturalmente, dedicaré un estudio por separado a las cuestiones b) y c) del órgano jurisdiccional de Amsterdam (*infra* 5 y 6).

En ambos procedimientos han presentado observaciones escritas los Gobiernos francés, alemán, neerlandés y la Comisión de las Comunidades Europeas y, salvo los dos primeros, han participado en la vista. Lo mismo ha hecho en el asunto 289/86 la asociación Happy Family, mientras, en el asunto 269/86, el Sr. Mol se limitó a intervenir en la vista.

2. Para una mejor comprensión de los problemas sometidos a la consideración del Tribunal de Justicia es conveniente recordar la normativa comunitaria aplicable. Se trata del apartado 1 del artículo 2 y el apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva. El primero dispone que están sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo». De conformidad con el segundo, «serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

En lo que se refiere en particular a los estupefacientes importados de contrabando, deben recordarse cuatro sentencias del Tribu-

nal de Justicia, tres de las cuales se refieren a la posibilidad de someter tales mercancías a derechos de aduana (sentencia de 5 de febrero de 1981, Horvath, 50/80, Rec. 1981, p. 385; sentencia de 26 de octubre de 1982, Wolf, 221/81, Rec. 1982, p. 3681, y sentencia de 26 de octubre de 1982, Einberger I, 240/81, Rec. 1982, p. 3699) y la última, a su capacidad para originar una deuda tributaria en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios (sentencia de 28 de enero de 1984, Einberger II, 294/82, antes mencionada). Todas ellas expresan el mismo principio: a menos que formen parte del circuito vigilado y sean utilizados para fines médicos y científicos, existe una prohibición absoluta de importación y comercialización de estupefacientes en la Comunidad, por lo que, tanto si son descubiertos como si escapan al control de las autoridades, no pueden dar lugar a obligaciones aduaneras o tributarias (véanse los apartados 14 a 16 de la última sentencia citada).

3. A diferencia de los asuntos hasta aquí examinados, el que hoy ocupa la atención del Tribunal de Justicia no tiene por objeto la importación ilegal de drogas, sino su entrega a título oneroso en el interior del país de un Estado miembro. ¿Es posible, como en definitiva preguntan los órganos *a quibus*, aplicar a esta hipótesis el principio que antes he recordado?

Los Estados que han presentado observaciones sugieren se responda negativamente y alegan una serie de argumentos, fundados en las normas y objetivos de la Sexta Directiva, o en la inicuidad o la peligrosidad de los efectos que podrían resultar de aplicar más allá de sus límites originales la jurisprudencia Einberger II. En particular las primeras hacen referencia: a) al apartado 1 del artículo 4, en la medida en que se excluye que los fines y los resultados de una actividad económica tengan importancia a efectos de su sujeción al IVA (Países Bajos, Francia); b) a la finalidad del impuesto, que consiste en gravar globalmente la fase del consumo final en el interior del país y prescinde de la eventual ilegalidad de la transacción mediante la cual el consumidor se procura la mercancía (R. F. de Alemania); c) a la diferencia que separa el devengo del impuesto en nuestros dos casos (entrega interna) y aquel (importación) en el cual el Tribunal de Justicia negó el nacimiento de la obligación tributaria.

A su vez los argumentos del segundo grupo ponen de relieve que la aplicación de la jurisprudencia Einberger II al caso de autos: d) implica un trato fiscal privilegiado del mercado ilegal con respecto al legal y, dentro del primero, favorece el tráfico de estupefacientes con respecto al trabajo negro, al tráfico de armas o al comercio de obras pornográficas (Países Bajos, R. F. de Alemania); e) se traduce, en contra de la armonización de las operaciones imponibles que persigue la Directiva, en ordenamientos jurídicos que dan un tratamiento diverso a la comercialización de drogas. Precisamente, la tercera cuestión del Gerechtshof de Amsterdam demuestra que conductas prohibidas y severamente reprimidas en algunos países, están expresamente toleradas en otros (Francia).

Distinta es la opinión expresada por los demandantes en los asuntos principales y por la Comisión. Sostienen que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es plenamente transferible al caso de autos, lo que implica que debe excluirse el carácter imponible del comercio de drogas en el interior de un Estado miembro.

4. La sentencia Einberger II, recuerdo, fundó la no sujeción de las importaciones de estupefacientes a derechos de aduana y al IVA, en las prohibiciones de importación y

de comercialización que afectan a dichas sustancias en todos los Estados miembros con arreglo a las obligaciones internacionales por ellos asumidas (Convenio único de 1971 sobre estupefacientes, Nueva York, 30 de marzo de 1971, y Convenio sobre sustancias psicotrópicas, Viena, 21 de febrero de 1971, publicados respectivamente en *Recopilación de los Tratados de las Naciones Unidas*, volúmenes 520 y 1019, pp. 151 y 175). Ahora bien, en mi opinión este dato es de gran importancia para la solución de nuestro problema. Efectivamente, al abordar las dos prohibiciones, el Tribunal de Justicia pone de manifiesto que los estupefacientes son ajenos al circuito económico legal de los distintos Estados miembros. La circunstancia de que en tales Estados estén materialmente presentes como resultado de una producción interna y no de su importación carece de significación; en ambos casos, como establece el apartado 13 de las sentencias Wolf y Einberger I, es decisivo el hecho de que los estupefacientes no pueden «integrarse en la economía comunitaria» *(traducción provisional)*.

Dicho esto examinemos los argumentos propuestos por los gobiernos que han presentado observaciones. Me parecen en su conjunto demasiado débiles los basados en el texto de la ley o en su finalidad. Es evidente que al hablar de «actividad económica» o al proponerse como fin gravar el «consumo final», la Directiva se refiere a bienes integrados en la economía comunitaria, y en consecuencia excluye de su campo de aplicación los productos que no cumplen este requisito. No es que la ilegalidad de la transacción en cuya virtud se adquiere la mercancía deje indiferente al legislador comunitario; en efecto, según el apartado 1 del artículo 5, se entiende por entrega de bienes «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario»; y sólo se puede ser *propietario* en razón de un hecho o de un acto jurídico al que la ley reconoce la virtud de conceder el dominio de una cosa a un determinado sujeto. Por último, si bien es verdad que la Directiva distingue el devengo del IVA de importación y el del IVA interior (apartados 1 y 2 del artículo 2), también es cierto que coincide la finalidad de ambos impuestos y que, como ha observado la Comisión al responder a una pregunta del Tribunal de Justicia, «la importación constituye [únicamente] la primera entrega en el interior del país».

Tampoco son admisibles los argumentos que se refieren a las consecuencias negativas que prodrían producirse si se aplicara a nuestro caso la jurisprudencia Einberger II. El primero fue mencionado ya en el procedimiento que dio lugar a dicha sentencia y responderé, como ya lo hice en aquella oportunidad, poniendo de manifiesto que es una apreciación que solo corresponde al terreno ético-político: desde el punto de vista jurídico carece de consistencia, ya que la riqueza adquirida por el revendedor —es decir, el valor de los estupefacientes vendidos— es una riqueza meramente de hecho, y no la consecuencia de una «entrega de bienes» en el sentido del mencionado apartado 1 del artículo 5 (para una hipótesis análoga, véase Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milán 1972, p. 102). Tampoco se puede decir que una vez sustraído a la tributación, el tráfico de estupefacientes quede privilegiado en relación con el tráfico de armas o el comercio de obras pornográficas. Si bien dentro de límites restringidos, tales mercancías puede obtenerse en el circuito legal; las drogas en ningún caso. Efectivamente, una persona no puede adquirirlas legalmente como consumidor, sino únicamente como paciente (Wattel, «Belastingheffing van de onderwereld; het EG-Hof en de drugshandel», *Weekblad voor fiscaal recht*, 1987, p. 363).

Para finalizar, no niego que, al estar el tráfico de estupefacientes regulado de manera más o menos rigurosa en los distintos sistemas jurídicos, la jurisprudencia Einberger II puede perjudicar la armonización de las operaciones imponibles. Lo cierto es, sin embargo, que esta observación se refiere tanto a las importaciones como a las entregas en el interior de un país, y en consecuencia su finalidad no es tanto la extensión del principio establecido en la sentencia como el principio mismo. Ahora bien, la crítica, aun subrepticia, de una sentencia del Tribunal de Justicia es lícita; pero, mientras los jueces no consideren necesario cambiar de opinión, deja las cosas como están. Hoy por hoy, en otros términos únicamente se puede señalar que *hoc iure utimur.*

5. Procede pues responder a la cuestión planteada por el Hoge Raad y a la cuestión planteada en la letra a por el Gerechtshof que, en la medida en que sean ajenas al circuito legal comunitario, las entregas de bienes en el interior de un Estado miembro no dan lugar al nacimiento de ninguna deuda tributaria en concepto de IVA. Esta conclusión obliga a que se afronte el segundo problema planteado por el órgano jurisdiccional de Amsterdam. Tras señalar que las importaciones ilegales sobre las que hubo de pronunciarse el Tribunal de Justicia en las sentencias precedentes se referían siempre a drogas «duras» (heroína, morfina, cocaína), el Gerechtshof desea saber si la norma de que no nace deuda tributaria vale también para las entregas de drogas «blandas» y, en particular, de productos derivados del cáñamo indio.

Ahora bien, la resolución de remisión pone de manifiesto que los beneficios, cuyo carácter imponible a efectos del IVA se discute, procedían de la venta de hachís, es decir, una sustancia que, según las disposiciones internacionales mencionadas en nuestro punto 3 (apartado 1 del artículo 2 y lista nº 1 del Convenio de 1961), es a todos los efectos un estupefaciente. También el hachís, por lo tanto, está sometido a una prohibición absoluta de importación y comercialización en los distintos Estados miembros (en los Países Bajos, de conformidad con el artículo 3 del Opiumwet), prohibición que llevó al Tribunal de Justicia a considerar los estupefacientes como una mercancía que no puede «integrarse en la economía comunitaria» *(traducción provisional)*; esto es bastante, en mi opinión, para concluir que la respuesta dada a la primera cuestión es plenamente aplicable.

6. La tercera cuestión presenta problemas más complejos. Como se recordará, el Gerechtshof pregunta si, excluida la sujeción al IVA en las entregas de hachís, se impone una solución distinta cuando las autoridades judiciales del Estado miembro renuncian en determinadas circunstancias a la persecución de los traficantes.

Ya he mencionado dentro de qué límites se materializa esta renuncia al referirme al contenido de las instrucciones que guían la actuación del Ministerio Fiscal neerlandés (*supra*, 1). Debo agregar que en sus observaciones escritas, y aún más en la vista, la Comisión trazó un cuadro de la venta de hachís en los Países Bajos, a juzgar por el cual dichos límites resultan impalpables, cuando no absolutamente inexistentes: de tal modo, lejos de terminar en el exterior de los centros juveniles y ante casos de tráfico ostentoso, la permisividad de las autoridades llega a tolerar que en los carteles o en los escaparates de numerosos «coffee shops» de las principales ciudades neerlandesas se vea la imagen de una hoja de cáñamo indio. Ante tal realidad, la institución deduce que, «aun distribuyendo una mercancía ilegal, el sujeto pasivo efectúa transacciones consideradas legales». Estas últimas, en consecuencia, están sujetas al IVA.

Evidentemente no puedo pronunciarme sobre la credibilidad de los datos aportados por la Comisión; sin embargo, a mi juicio, deben rechazarse sus conclusiones. En los Países Bajos, no lo olvidemos, el Ministerio Fiscal no está obligado a perseguir todos los delitos de los que tiene conocimiento, y ello excluye que el hecho de no ejercitar la acción penal, aun cuando no obedezca a razones circunstanciales, sino a una determinada intención (generalmente justificada por la necesidad de concentrar los recursos disponibles en la represión de las formas más alarmantes de delincuencia), borre o atenúe la ilegalidad de los comportamientos tolerados. Por lo demás, que la venta de hachís continúa siendo delito no lo dice únicamente el Gobierno de La Haya, sino que lo reconoce el Juez remitente y, lo que es más importante, la autoridad internacional competente. En 1983 una comisión de inspección del International Narcotics Control Board examinó efectivamente los procedimientos aplicados con el fin de apreciar si la práctica era compatible con las obligaciones que el Convenio de Nueva York impone a los Países Bajos y se pronunció en el sentido de su absoluta corrección (Tweede Kamer der Staten-Generaal 1983-1984, 17867, nº 7).

Si a ello se añade que la entrega de un bien ilegal no puede considerarse legal sin contravenir el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva, la tesis del ejecutivo se revelará totalmente infundada. La línea de «represión moderada» sobre la que nos interroga el Gerechtshof no puede por tanto modificar la respuesta que he dado a la segunda cuestión.

7. A la luz de las consideraciones precedentes sugiero que se responda como sigue a las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 29 de octubre de 1986 en el asunto entre al Sr. Willem Mol y el Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, y por el Gerechtshof de Amsterdam, mediante resolución de 28 de octubre de 1986 en el asunto entre la asociación Happy Family y el Inspecteur der Omzetbelasting de Amsterdam:

«El apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1987, debe interpretarse en el sentido de que las entregas de estupefacientes efectuadas a título oneroso en el interior de un Estado miembro, ajenas al circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes con vistas a una utilización con fines médicos o científicos, no pueden estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

No afecta a dicha conclusión el hecho de que los estupefacientes entregados sean productos derivados del cáñamo indio, ni que las autoridades judiciales competentes permitan, en el marco de una política represiva moderada, en determinadas circunstancias, que se efectúen entregas prohibidas de dichos productos sin que ello dé lugar a actuaciones penales.