

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 29 de junio de 1999 *

En el asunto C-158/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Staatssecretaris van Financiën

y

Coffeshop «Siberië» vof,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; P.J.G. Kapteyn, J.-P. Puissochet, G. Hirsch y P. Jann (Ponente), Presidentes de Sala; J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm y R. Schintgen, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Coffeeshop «Siberië» vof, por el Sr. G.A.C. Beckers, Abogado de Maastricht;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. J.G. Lammers, waarnemend juridisch adviseur del ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y H. van Vliet, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de marzo de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1. Mediante resolución de 22 de abril de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de abril siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), una cuestión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
2. Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad Coffeeshop «Siberië» vof (en lo sucesivo, «Siberië») y la Administración tributaria neerlandesa, relativo a una liquidación complementaria del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al período comprendido entre 1990 y 1993.
3. El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de un país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

4 El apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva prevé:

«Serán considerados como sujetos pasivos quienes efectúen 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.»

5 Siberië explota un «coffeeshop» en Amsterdam, a saber, un establecimiento en el que se venden y se consumen drogas blandas. En el período cubierto por la liquidación complementaria, puso una mesa en su establecimiento a disposición de un tercero (en lo sucesivo, «revendedor autorizado»), que vendía allí productos a base de cannabis a toda persona interesada. Siberië tenía conocimiento de esta actividad.

6 La contraprestación pecuniaria que el revendedor autorizado abonaba por la puesta a disposición de la mesa figura en la contabilidad de Siberië bajo la rúbrica «tafelhuur» (alquiler de mesa).

7 Dado que Siberië no pagó el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») sobre el citado alquiler, la Administración Tributaria le giró una liquidación complementaria para el período comprendido entre el 1 de enero de 1990 y el 31 de diciembre de 1993, con arreglo a la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley reguladora del impuesto sobre el volumen de negocios, de 1968).

8 El Gerechtshof te Amsterdam, ante el cual Siberië formuló una reclamación contra la resolución de la Administración tributaria, consideró que el alquiler de la mesa al revendedor autorizado constituía una cooperación condenable al delito de comercio de drogas blandas y, por consiguiente, que no estaba sujeto al IVA. Según el referido órgano jurisdiccional, el hecho de que dicho delito no sea perseguido sistemáticamente en los Países Bajos no puede modificar esta apreciación, que, por lo demás, está en consonancia con la sentencia de 5 de julio de 1988, Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), en la cual el Tribunal de Justicia declaró que la entrega de estupefacientes no está sujeta al IVA por cuanto

los citados productos presentan unas características especiales en la medida en que se hallan comprendidos, por su propia naturaleza, en una prohibición absoluta de comercialización en el conjunto de los Estados miembros.

- 9 La Administración tributaria neerlandesa interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Gerechtshof alegando, en sustancia, que la puesta a disposición de un lugar para la venta de drogas blandas no es objeto de una prohibición legal absoluta ni en la normativa neerlandesa ni en la normativa internacional y que debe distinguirse de la entrega de drogas como tal. Por consiguiente, la solución dada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Happy Family*, antes citada, no es aplicable al presente caso.
- 10 El Hoge Raad, que conoció del recurso de casación, se pregunta si la jurisprudencia sentada en la sentencia *Happy Family*, antes citada, es aplicable a las circunstancias del presente caso. Dicho órgano jurisdiccional destaca en primer lugar que el hecho de ofrecer a un tercero la posibilidad de comercializar drogas está castigado, como complicidad, por el Derecho penal neerlandés, que, por otra parte, se ajusta al Convenio único sobre estupefacientes, firmado en Nueva York el 30 de marzo de 1961 y ratificado por todos los Estados miembros de la Comunidad.
- 11 Sin embargo, esta calificación penal no impide que la puesta a disposición de un punto de venta constituya, como tal, una prestación de servicios a efectos de la normativa comunitaria reguladora del IVA y, por este motivo, que pueda hallarse comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 2 de la Sexta Directiva.
- 12 En la medida en que la actividad de que se trata en el asunto principal constituye una prestación de servicios a efectos de la legislación reguladora del impuesto sobre el volumen de negocios, el Hoge Raad se pregunta si la jurisprudencia sentada en la sentencia *Happy Family*, antes citada, debe aplicarse asimismo a la puesta a disposición de un punto de comercialización de productos a base de cannabis, de forma que quede excluido que pueda someterse a tributación. El órgano jurisdiccional remitente considera que una respuesta afirmativa tendría como consecuencia reducir considerablemente el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, siendo así que, por otra parte, en determinados Estados miembros, los

planteamientos relativos al carácter ilegal de la comercialización de las drogas blandas han evolucionado en un sentido más liberal desde la sentencia Happy Family, antes citada, planteando de esta forma la cuestión de si procede mantener dicha doctrina jurisprudencial:

- 13 En estas circunstancias, el Hoge Raad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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?»

- 14 Con carácter preliminar, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de neutralidad fiscal se opone efectivamente, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre las operaciones lícitas y las ilícitas. 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 absoluta 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 (véanse, en particular, las sentencias Happy Family, antes citada, apartado 20, y de 5 de julio de 1988, Mol, 269/86, Rec. p. 3627, apartado 18).
- 15 Siberië considera que las citadas sentencias son plenamente aplicables al asunto principal, de forma que el alquiler correspondiente a la puesta a disposición de la mesa está exento de tributar por el IVA. El hecho de poner una mesa a disposición de un revendedor de drogas autorizado y de informar de ello a los clientes del café, debe considerarse como una colaboración intencional en la comercialización de estupefacientes y constituye indiscutiblemente un delito penal que debe ser tratado de la misma forma que la entrega de estupefacientes como tal.

- 16 El Gobierno neerlandés y la Comisión opinan que la actividad de que se trata está sujeta a tributar por el IVA. En efecto, debe establecerse una distinción entre la entrega de drogas propiamente dicha y los actos vinculados a dicha entrega. De esta forma, el arrendamiento constituye un acto que, como tal y en sí mismo, no se halla prohibido. Existe asimismo un mercado legal que compite con el mercado ilegal. Por consiguiente, la citada prestación está sujeta al IVA, tal y como el Tribunal de Justicia declaró acerca de la exportación sin autorización de sistemas informáticos (sentencia de 2 de agosto de 1993, Lange, C-111/92, Rec. p. I-4677), de la entrega de perfumes falsificados (sentencia de 28 de mayo de 1998, Goodwin y Unstead, C-3/97, Rec. p. I-3257) y de la organización de juegos de azar ilícitos (sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer, C-283/95, Rec. p. I-3369), por cuanto no se trataba de mercancías o de prestaciones que se encontraran fuera de un circuito económico regular o en una situación en la que estuviera excluida cualquier competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito.
- 17 No obstante, si el Tribunal de Justicia considerara pertinente someter la actividad de que se trata al mismo régimen que la entrega de estupefacientes propiamente dicha, según el Gobierno neerlandés, habría que tener en cuenta la considerable evolución de la actitud de las autoridades de los Países Bajos con respecto a la utilización de drogas blandas en el transcurso de los últimos años. De esta forma, si bien la venta de drogas blandas en los coffeeshops sigue constituyendo un delito según el Derecho penal neerlandés, una «circular» de la Junta de Fiscales Generales neerlandesas prevé la posibilidad de tolerar la citada actividad en aquellos coffeeshops que cumplan determinados requisitos, en caso de concertación a nivel local en este sentido entre la Administración municipal, la policía y el Ministerio Fiscal. En estas circunstancias, ya no hay una prohibición absoluta de comercialización de drogas blandas que pueda justificar una excepción al principio de neutralidad fiscal.
- 18 Por otra parte, la Comisión alega que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para la aplicación del sistema común del IVA, una actividad económica debe apreciarse en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados y teniendo en cuenta la realidad económica (sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 8, y de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, Rec. p. I-1005, apartado 23).

- 19 A este respecto, procede destacar que la actividad susceptible de ser gravada en el presente caso no es la venta de estupefacientes, sino una prestación de servicios constituida por la puesta a disposición de un emplazamiento en el que se practica la venta de tales productos con la aquiescencia del proveedor de la prestación. Por consiguiente, las consideraciones expuestas en la sentencia Happy Family, antes citada, no son directamente aplicables a los hechos del presente asunto.
- 20 Debe, pues, examinarse si es preciso ampliar las citadas consideraciones a las actividades relacionadas de cualquier forma que sea con la comercialización de estupefacientes.
- 21 Según se ha recordado en el apartado 14, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia tiene declarado que el principio de neutralidad fiscal se opone, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre las operaciones lícitas y las operaciones ilícitas. De ello se desprende que la calificación de un comportamiento como digno de represión no da lugar, por sí sola, a una excepción a la tributación en concepto del IVA, sino que una excepción de esta índole sólo opera en situaciones específicas en las que está excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito debido a las características especiales de determinadas mercancías o de determinadas prestaciones.
- 22 Pues bien, en el presente caso, no se trata de una situación específica de esa naturaleza. En efecto, el alquiler de un emplazamiento destinado a acoger actividades comerciales constituye en principio una actividad económica y, por consiguiente, está comprendido en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. El hecho de que las actividades llevadas a cabo en el emplazamiento alquilado sean sancionables penalmente, lo cual puede hacer ilícito el arrendamiento, en nada modifica el carácter económico del mencionado arrendamiento y tampoco impide que exista una competencia en este sector, incluso entre las actividades lícitas e ilícitas. De ello se desprende que, en caso de no sujeción, se conculcaría el principio de neutralidad fiscal del sistema del IVA.
- 23 Procede, pues, responder al órgano jurisdiccional remitente que el artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el alquiler de un

emplazamiento que se utiliza para la venta de estupefacientes en unas condiciones como las del litigio principal está comprendido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

Costas

- 24 Los gastos efectuados por el Gobierno neerlandés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 22 de abril de 1998, declara:

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 interpretarse en el sentido de que el alquiler de un emplazamiento que se utiliza para la venta de estupefacientes en unas condiciones como las del litigio principal está comprendido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

Rodríguez Iglesias

Kapteyn

Puissochet

Hirsch

Jann

Moitinho de Almeida

Edward

Ragnemalm

Schintgen

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de junio de 1999.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias