

SENTENZA DELLA CORTE

29 giugno 1999 *

Nel procedimento C-158/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Staatsecretaris van Financiën

e

Coffeeshop «Siberië» vof,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 2 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: l'olandese.

LA CORTE,

composta dai signori signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch e P. Jann (relatore), presidenti di sezione, J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm e R. Schintgen, giudici,

avvocato generale: N. Fennelly

cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

- per Coffeeshop «Siberië» vof, dall'avv. G.A.C. Beckers, del foro di Maastricht;
- per il governo olandese, dal signor J.G. Lammers, consigliere giuridico supplente presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori E. Traversa e H. van Vliet, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 11 marzo 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 22 aprile 1998, pervenuta alla Corte il 24 aprile seguente, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 2 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la società Coffeeshop «Siberië» vof (in prosieguo: la «Siberië») e l'amministrazione delle finanze dei Paesi Bassi, relativamente a un avviso di rettifica dell'imposta sulla cifra d'affari per gli anni 1990-1993.
- 3 L'art. 2 della sesta direttiva stabilisce:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
2. le importazioni di beni».

4 L'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, prevede:

«Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

5 La Siberië gestisce un «coffeeshop» ad Amsterdam, cioè un esercizio nel quale sono vendute e consumate droghe leggere. Nel corso del periodo cui si riferisce l'avviso di rettifica, essa ha messo un banco nel suo esercizio a disposizione di un terzo (in prosieguo: il «fornitore accreditato»), che vi vendeva prodotti a base di canapa a chiunque fosse interessato. La Siberië era a conoscenza di questa attività.

6 Il corrispettivo pecuniario versato dal fornitore accreditato per la messa a sua disposizione del banco figura nella contabilità della Siberië sotto la denominazione «tafelhuur» (canone di affitto del banco).

7 Poiché la Siberië non ha versato l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») su tale canone di affitto, l'amministrazione fiscale le ha inviato un avviso di rettifica per il periodo 1° gennaio 1990 - 31 dicembre 1993, sulla base della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari).

8 In seguito al reclamo della Siberië contro la decisione dell'amministrazione fiscale, il Gerechtshof di Amsterdam ha dichiarato che la locazione del banco al fornitore accreditato costituiva un'azione perseguibile nell'ambito del reato di commercio di droghe leggere e non era quindi assoggettata all'IVA. Secondo tale giudice, il fatto che questo reato non sia perseguito sistematicamente nei Paesi Bassi non può modificare tale valutazione, che sarebbe del resto conforme alla sentenza 5 luglio 1988, causa 289/86, Happy Family (Racc. pag. 3655), in cui la

Corte ha dichiarato che la cessione di stupefacenti non è assoggettata all'IVA poiché questi prodotti presentano caratteristiche specifiche in quanto rientrano, per loro stessa natura, in un divieto totale di messa in circolazione in tutti gli Stati membri.

- 9 L'amministrazione delle finanze olandese ha presentato ricorso per cassazione contro la sentenza del Gerechtshof, facendo valere in sostanza che la messa a disposizione di uno spazio per la vendita di droghe leggere non costituisce oggetto di un divieto assoluto per legge né in forza della normativa olandese né in forza di una normativa internazionale, e che essa dev'essere distinta dalla fornitura di droghe in quanto tale. La soluzione fornita dalla Corte nella citata sentenza Happy Family non si applicherebbe quindi nella fattispecie.
- 10 Lo Hoge Raad, cui è stato sottoposto il ricorso, si chiede se la giurisprudenza Happy Family, sopra menzionata, sia applicabile alle circostanze del caso di specie. Esso rileva anzitutto che il fatto di mettere a disposizione di un terzo la possibilità di commercializzare droghe rientra, come complicità, nel diritto penale olandese, il quale sarebbe del resto conforme alla convenzione unica sugli stupefacenti sottoscritta a New York il 30 marzo 1961 e ratificata da tutti gli Stati membri della Comunità.
- 11 Tuttavia, tale qualificazione penale non impedirebbe che la messa a disposizione di un punto di vendita, in quanto tale, costituisca una prestazione di servizi ai sensi della normativa comunitaria relativa all'IVA e possa, per tale motivo, rientrare nel campo di applicazione dell'art. 2 della sesta direttiva.
- 12 In quanto l'attività di cui trattasi nella causa a qua costituisce una prestazione di servizi ai sensi della normativa relativa all'imposta sulla cifra d'affari, lo Hoge Raad si chiede se la giurisprudenza Happy Family, sopra menzionata, debba essere applicata anche alla messa a disposizione di un punto di commercializzazione di prodotti a base di canapa, di modo che un'imposizione sarebbe esclusa. Il giudice nazionale ritiene che una soluzione affermativa avrebbe come conseguenza di ridurre considerevolmente il campo di applicazione della sesta direttiva,

dato che, del resto, in taluni Stati membri le teorie relative al carattere illecito della commercializzazione delle droghe leggere si sono evolute in senso più liberale in seguito alla citata sentenza Happy Family, ponendo così la questione della conferma di questa giurisprudenza.

- 13 In tale situazione lo Hoge Raad ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 2 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che non sorge alcun debito di imposta sulla cifra d'affari a carico di colui che dietro compenso offra ad altri la possibilità di smerciare prodotti a base di cannabis».

- 14 In via preliminare, occorre ricordare che la Corte ha dichiarato che il principio della neutralità fiscale non consente, in materia di riscossione dell'IVA, una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite. Tuttavia questa considerazione non vale per la cessione di merci come gli stupefacenti, che si trovano in una situazione particolare per il fatto di ricadere in tutti gli Stati membri, per loro stessa natura, sotto il divieto assoluto di messa in circolazione, fatta eccezione per un circuito economico rigorosamente sorvegliato in vista dell'uso per scopi medici e scientifici. In questa situazione specifica, in cui è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito, il non assoggettamento all'IVA non può compromettere il principio della neutralità fiscale (v., in particolare, sentenze Happy Family, citata, punto 20, e 5 luglio 1988, causa 269/86, Mol, Racc. pag. 3627, punto 18).

- 15 La Siberië ritiene che queste sentenze trovino pienamente applicazione nella causa a qua, di modo che il canone di locazione relativo alla messa a disposizione del banco sfugge all'imposizione dell'IVA. Il fatto di mettere un banco a disposizione di un fornitore accreditato di droghe e di informarne i clienti del locale dovrebbe essere considerato come una collaborazione volontaria alla commercializzazione di stupefacenti e costituirebbe incontestabilmente un reato che dovrebbe essere trattato allo stesso modo della cessione di stupefacenti in quanto tale.

- 16 Secondo il governo olandese e la Commissione, un assoggettamento all'IVA dell'attività di cui trattasi è necessario. Occorrerebbe infatti operare una distinzione tra la fornitura di droghe propriamente detta e gli atti ad essa collegati. Pertanto, la locazione sarebbe un atto che, in quanto tale e di per sé solo, non sarebbe vietato. Esisterebbe anche un mercato lecito che entra in concorrenza con il mercato illecito. Di conseguenza, una tale prestazione sarebbe assoggettata all'IVA, come la Corte ha dichiarato relativamente all'esportazione senza autorizzazione di sistemi informatici (sentenza 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange, Racc. pag. I-4677), alla fornitura di profumi contraffatti (sentenza 28 maggio 1998, causa C-3/97, Goodwin e Unstead, Racc. pag. I-3257), e all'organizzazione di giochi d'azzardo illeciti (sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer, Racc. pag. I-3369), in quanto non si trattava di merci o di prestazioni che erano al di fuori di un circuito economico regolare o che si trovavano in una situazione in cui qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito ed un settore illecito fosse esclusa.
- 17 Secondo il governo olandese, se la Corte intendesse tuttavia assoggettare l'attività di cui trattasi allo stesso regime della fornitura di stupefacenti propriamente detta, occorrerebbe prendere in considerazione la considerevole evoluzione dell'atteggiamento delle autorità dei Paesi Bassi nei confronti dell'uso di droghe leggere nel corso degli ultimi anni. Pertanto, anche se la vendita delle droghe leggere nei coffeeshop costituisce sempre un reato nel diritto penale olandese, una «direttiva» del collegio dei procuratori generali olandese prevederebbe la possibilità di tollerare questa attività in coffeeshop che soddisfano talune condizioni, in caso di concertazione locale in tal senso tra l'amministrazione comunale, la polizia e il pubblico ministero. In tale situazione non vi sarebbe più un divieto totale di immissione in circolazione delle droghe leggere che potrebbe giustificare una deroga al principio di neutralità fiscale.
- 18 Del resto, la Commissione fa valere che, secondo la giurisprudenza della Corte, un'attività economica dev'essere valutata, per l'applicazione del sistema comune dell'IVA, di per sé stessa, indipendentemente dalle sue finalità o dai risultati e tenendo conto della realtà economica (sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. 1471, punto 8, e 20 febbraio 1997, causa C-260/95, DFDS, Racc. pag. I-1005, punto 23).

- 19 A tal riguardo, occorre sottolineare che l'attività che può essere assoggettata ad imposta nella fattispecie non è la vendita di stupefacenti, ma una prestazione di servizi costituita dalla messa a disposizione di un'area in cui la vendita di tali prodotti viene praticata con il consenso del fornitore della prestazione. Le considerazioni svolte nella sentenza citata *Happy Family* non sono quindi direttamente trasferibili ai fatti della presente causa.
- 20 Occorre quindi esaminare se si debbano estendere queste considerazioni alle attività collegate in un modo qualsiasi alla commercializzazione di stupefacenti.
- 21 Secondo la giurisprudenza della Corte, come è stato ricordato al punto 14, il principio di neutralità fiscale non consente, in materia di riscossione dell'IVA, una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite. Ne deriva che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'assoggettamento all'IVA, ma una tale deroga entra in considerazione solo in situazioni specifiche nelle quali, a causa delle caratteristiche particolari di talune merci o di talune prestazioni, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito.
- 22 Ora, nella fattispecie, non si tratta di una tale situazione specifica. Infatti, la locazione di un'area destinata ad accogliere attività commerciali costituisce in via di principio un'attività economica e rientra quindi nel campo di applicazione della sesta direttiva. Il fatto che le attività perseguite nell'area data in locazione siano penalmente perseguibili, cosa che può rendere la locazione illecita, non modifica affatto il carattere economico di tale locazione e non impedisce che esista una concorrenza in tale settore, anche tra attività lecite e illecite. Ne deriva che, in caso di non assoggettamento ad imposta, verrebbe pregiudicato il principio della neutralità fiscale del sistema dell'IVA.
- 23 Pertanto, occorre risolvere la questione sottoposta dal giudice nazionale dichiarando che l'art. 2 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso

che la locazione di un'area utilizzata per la vendita di stupefacenti in condizioni quali quelle di cui trattasi nella causa a qua rientra nel campo di applicazione di tale direttiva.

Sulle spese

- 24 Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulla questione sottoposta dallo Hoge Raad der Nederlanden con ordinanza 22 aprile 1998, dichiara:

L'art. 2 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle

imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che la locazione di un'area utilizzata per la vendita di stupefacenti in condizioni quali quelle di cui trattasi nella causa a qua rientra nel campo di applicazione di tale direttiva.

Rodríguez Iglesias

Kapteyn

Puissochet

Hirsch

Jann

Moitinho de Almeida

Edward

Ragnemalm

Schintgen

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 29 giugno 1999.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias