

|

61986J0269

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEXTA) DE 5 DE JULIO DE 1988. - W.J.R. MOL CONTRA INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL PLANTEADA POR EL HOGE RAAD DER NEDERLANDEN. - IVA SOBRE LA ENTREGA ILEGAL DE ESTUPEFACIENTES REALIZADA EN EL INTERIOR DE UN ESTADO MIEMBRO. - ASUNTO 269/86.

Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 03627

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Impuesto sobre las entregas de bienes en el interior de un Estado miembro - Aplicación a estupefacientes de tráfico prohibido - Imprudencia - Represión penal de las infracciones - Competencia de los Estados miembros - Entrega ilegal de anfetaminas - No sujeción

(Directiva 77/388 del Consejo, art. 2)

Índice

La entrega ilegal de estupefacientes en el mercado interior de un Estado miembro, que al igual que su importación en la Comunidad sólo puede dar lugar a medidas represivas, es ajena a las disposiciones de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Por consiguiente, el artículo 2 de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que no nace deuda tributaria alguna en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios con ocasión de la entrega ilegal de estupefacientes efectuada a título oneroso en el interior del país en la medida en que dichos productos no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos.

Esta apreciación no prejuzga en absoluto la competencia de los Estados miembros para perseguir las infracciones a su legislación en materia de estupefacientes mediante sanciones apropiadas, con todas las consecuencias que éstas puedan implicar, en particular en el ámbito pecuniario.

El principio de no sujeción el IVA es aplicable asimismo a la entrega ilegal de anfetaminas, en la medida en que dichos productos no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes.

Partes

En el asunto 269/86,

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

W.J.R. Mol, de Haule,

y

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, de Leeuwarden,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 2 de la Sexta Directiva del Consejo (77/388), de 17 de mayo de 1977, 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres. O. Due, Presidente de Sala; T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris y T.F. O' Higgins, Jueces,

Abogado General: Sr. G.F. Mancini

Secretaria: Sra. B. Pastor, administradora

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. W.J.R. Mol, por el Sr. J. De Wal, Abogado;

- en nombre de la República Federal de Alemania, por los Sres. Seidel y Dittrich, en calidad de Agentes;

- en nombre de la República Francesa, por los Sres. Guillaume y Botte, en calidad de Agentes;

- en nombre del Reino de los Países Bajos, por los Sres. Jacobs y Borchardt, en calidad de Agentes;

- en nombre de la Comisión de de las Comunidades Europeas, por el Sr. Buhl y el Sr. Mees, Abogados, en calidad de Agentes,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 29 de octubre de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de abril de 1988,

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 29 de octubre de 1986, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de noviembre de 1986, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 2 de la Sexta Directiva (77/388) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 adelante, "Sexta Directiva").

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la Administración fiscal neerlandesa y el Sr. Mol, que había vendido anfetaminas en infracción de la Ley holandesa sobre estupefacientes, relativo a la sujeción del citado comercio de anfetaminas al impuesto sobre el volumen de negocios. Al haber acogido el Gerechtshof de Leeuwarden las pretensiones de la Administración, el Sr. Mol interpuso recurso de casación, en el que alegó que dichas operaciones, por su carácter ilegal, no estaban sujetas al impuesto aludido.

3 Por considerar que el litigio suscitaba un problema que aún no había sido resuelto en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular en la sentencia de 28 de febrero de 1984 (Einberger, 294/82, Rec. 1984, p. 1177), el Hoge Raad planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

"¿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?"

4 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal y de las observaciones presentadas, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

5 Debe señalarse, en primer lugar, que la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional tiene, en realidad, dos partes diferentes, una de ellas relativa a si el artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no nace deuda tributaria alguna en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios con ocasión de la entrega legal de estupefacientes efectuada a título oneroso en el interior del país, y la otra relativa a si, en caso de respuesta afirmativa, el principio de la no sujeción al IVA es aplicable asimismo a la entrega ilegal de anfetaminas.

Sobre la primera parte de la cuestión

6 A este respecto procede recordar que el Tribunal de Justicia ha interpretado, en la citada sentencia de 28 de febrero de 1984, el apartado 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva en el sentido de que no nace deuda tributaria alguna en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios a la importación con motivo de la importación ilegal en la Comunidad de estupefacientes que no

forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para ser utilizados con fines médicos y científicos.

7 El Sr. Mol y la Comisión consideran que la solución adoptada en la mencionada sentencia debe aplicarse también al ámbito de las transacciones efectuadas en el interior del país. Opinan que el Tribunal de Justicia basó su decisión, fundamentalmente, en el razonamiento de que los estupefacientes, por definición, están sometidos a una prohibición total de importación y de comercialización en la Comunidad, lo que excluye también del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva la entrega de los mismos estupefacientes en el interior del país.

8 Los Gobiernos neerlandés, francés y alemán mantienen que la mencionada sentencia se limita a la importación ilegal de estupefacientes y no prejuzga, por tanto, una decisión relativa a su entrega en el interior del país, máxime cuando el Tribunal de Justicia señaló expresamente en la misma sentencia que entre las dos operaciones existen diferencias desde el punto de vista económico y jurídico. Según dichos Gobiernos, en el caso de la importación, el devengo del IVA coincide en esencia con el de los derechos de aduana, mientras que la entrega en el interior del país sólo está sujeta al IVA si es realizada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.

9 Ante tales argumentos discrepantes debe recordarse que el artículo 2 de la Sexta Directiva cita, como ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"1) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal;

2) las importaciones de bienes".

10 En este contexto procede señalar, a título preliminar, que el órgano jurisdiccional nacional ha planteado la primera parte de su cuestión prejudicial exclusivamente en relación con la entrega ilegal de estupefacientes realizada en el interior del Estado miembro de que se trate. Ahora bien, la cuestión de si una operación de tales características está sujeta al IVA aún no ha sido objeto de la jurisprudencia de este Tribunal, el cual, aparte de las sentencias relativas al régimen aduanero de los estupefacientes importados de contrabando, sólo tuvo que pronunciarse, en su mencionada sentencia de 28 de febrero de 1984, sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva con ocasión de una importación ilegal de estupefacientes en la Comunidad. En dicha sentencia no se resolvió la cuestión de las entregas ilegales en el interior del país.

11 Al no haber en la Directiva disposiciones expresas sobre este punto, se plantea en primer lugar la cuestión de si la entrega ilegal de estupefacientes en el interior del país constituye o no una operación imponible o si debe interpretarse que la Directiva deja a los Estados miembros la facultad de decidir sobre ello.

12 A este respecto debe señalarse, tal como ya declaró este Tribunal en dicha sentencia por lo que se refiere a las importaciones de estupefacientes, que la Directiva no puede interpretarse en el sentido de que deja fuera de su ámbito de aplicación dicha cuestión. Tal interpretación sería incompatible con el fin buscado por la Directiva, que pretende establecer una armonización en dicho terreno, especialmente por lo que respecta al ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

13 En segundo lugar, debe examinarse si la Sexta Directiva, habida cuenta de su contexto y de sus objetivos, se opone a que los estupefacientes estén sujetos al IVA con ocasión de su entrega ilegal del interior del país.

14 A este respecto, procede señalar que la Sexta Directiva se basa en los artículos 99 y 100 del Tratado CEE, y que su objetivo es la armonización o la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios "en interés del mercado común". A tenor de sus considerandos tercero y cuarto, el establecimiento de un sistema común del IVA debe contribuir a la liberalización efectiva de la circulación de personas, bienes, servicios y de capitales y a la interpenetración de las economías, así como conseguir un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno.

15 Ahora bien, dado que es generalmente reconocido el carácter nocivo de los estupefacientes, su comercialización está prohibida en todos los Estados miembros, a excepción de un comercio estrictamente controlado para una utilización con fines médicos y científicos. Como ya declaró el Tribunal de Justicia en la citada sentencia de 28 de febrero de 1984, a propósito de su importación ilegal en la Comunidad, esos productos son objeto, por definición, de una prohibición total de importación y de comercialización en la Comunidad. El Tribunal de Justicia añadió que tales mercancías, cuya introducción en el circuito económico y comercial de la Comunidad está absolutamente excluida y cuya importación ilegal sólo puede dar lugar a medidas represivas, son totalmente ajenas a las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a la definición de la base imponible y, por tanto, a las relativas al nacimiento de una deuda tributaria en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios.

16 Este razonamiento es igualmente válido por lo que respecta a la percepción del IVA con ocasión de la entrega en el interior del país. En efecto, la circulación ilegal de estupefacientes en el interior del país, que sólo puede dar lugar, a su vez, a medidas represivas, es tan ajena a los mencionados objetivos de la Sexta Directiva y, por consiguiente, al nacimiento de una deuda tributaria en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios como la importación ilícita de los mismos estupefacientes.

17 Por lo que respecta a la opinión mantenida en sentido contrario por los tres Gobiernos que intervienen en este asunto, debe señalarse que parece estar basada en el temor a que sea imposible fijar los límites entre la jurisprudencia relativa al comercio ilegal de estupefacientes y a otras operaciones económicas ilícitas, de manera que, debido a un tratamiento fiscal más favorable del comercio ilícito en general, se obstaculice el principio de neutralidad fiscal del sistema del IVA.

18 A este respecto, hay que reconocer que el principio de neutralidad fiscal se opone efectivamente, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre las transacciones legales y las ilegales. Sin embargo, ello no es cierto en lo que respecta a la entrega de productos como los estupefacientes, que tienen características especiales en la medida en que, por su propia naturaleza, están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de una prohibición total de comercialización en todos los Estados miembros, a excepción de un circuito económico estrictamente vigilado para su utilización con fines médicos y científicos. En una situación específica de tales características, en la que está excluida toda competencia entre un sector económico legal y un sector ilegal, la no sujeción al IVA no puede afectar al principio de neutralidad fiscal.

19 Por esta misma razón, no puede acogerse el argumento que en este contexto los tres Gobiernos basan en el apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva, según el cual está sujeta al IVA toda actividad económica "cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad". En efecto, si bien la disposición invocada, al definir el concepto de sujeto pasivo, se refiere de un modo general a operaciones económicas sin distinguir entre operaciones legales e ilegales, tal conclusión no es válida, sin embargo, en lo que respecta al régimen fiscal de los estupefacientes, dado que dichos productos ya están excluidos del ámbito de aplicación del IVA definido en el artículo 2 de la Sexta Directiva.

20 Hay que añadir que esta observación no prejuzga en absoluto la competencia de los Estados miembros para perseguir las infracciones a su legislación en materia de estupefacientes mediante sanciones apropiadas, con todas las consecuencias que éstas puedan implicar, en particular en el ámbito pecuniario.

21 Procede, pues, responder a la primera parte de la cuestión prejudicial que el artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no nace deuda tributaria alguna en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios con ocasión de la entrega ilegal de estupefacientes realizada a título oneroso en el interior de un país, en la medida en que dichos productos no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos.

Sobre la segunda parte de la cuestión

22 Mediante esta parte de la cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pretende saber si el principio de no sujeción al IVA, aplicable a la entrega ilegal de estupefacientes en el interior del país, es aplicable asimismo a la entrega ilegal de anfetaminas.

23 Debe señalarse al respecto que de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia en el marco del presente asunto prejudicial, resulta que el comercio de anfetaminas, por su reconocido carácter nocivo, está prohibido con carácter general en todos los Estados miembros.

24 Esta situación jurídica se refleja, a nivel internacional, en el Convenio sobre sustancias psicotrópicas de 1971 (Recopilación de los Tratados de las Naciones Unidas, 1019, nº 14956) cuya finalidad es prevenir, entre otras cosas, el tráfico ilegal de anfetaminas, aun cuando es preciso reconocer que este Convenio no ha sido firmado por determinados Estados miembros, entre ellos el Reino de los Países Bajos, y que no constituye por tanto una base para la interpretación del Derecho comunitario.

25 A continuación debe hacerse constar que la prohibición del comercio de anfetaminas prevista en el Derecho nacional de los Estados miembros tiene determinadas excepciones de utilización bien limitadas y estrictamente controladas por las autoridades competentes. De tal modo el Convenio antes mencionado establece determinadas excepciones para los Estados miembros que son partes en el mismo. En efecto, el Convenio dispone en el apartado 2 del artículo 5 y en el artículo 4 que el comercio de anfetaminas no está prohibido por lo que respecta a su utilización con fines médicos y científicos; por otra parte, se autoriza el transporte por los viajeros internacionales de pequeñas cantidades preparadas para su uso personal, el empleo de sustancias psicotrópicas en la industria para la fabricación de sustancias o productos no psicotrópicos y la utilización de tales sustancias para la captura de animales por personas expresamente autorizadas, siempre que dicha utilización sea estrictamente controlada por las autoridades competentes.

26 De ello se deriva que, con respecto a la aplicación de la Sexta Directiva, las anfetaminas se encuentran en la misma situación que los estupefacientes. Están, en consecuencia, excluidas del ámbito de aplicación del IVA definido en el artículo 2 de la Sexta Directiva, salvo para utilizaciones

estrictamente controladas, con fines precisamente determinados por el Derecho nacional.

27 Procede, pues, responder a la segunda parte de la cuestión prejudicial que el principio de no sujeción al IVA es aplicable asimismo a la entrega ilegal de anfetaminas, en la medida en que dichos productos no formen parte del circuito estrictamente vigilado por las autoridades competentes.

Decisión sobre las costas

Costas

28 Los gastos efectuados por la República Federal de Alemania, la República Francesa, el Reino de los Países Bajos y la Comisión de las Comunidades Europeas, 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 responder sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden, mediante resolución de 29 de octubre de 1986, declara:

1) El artículo 2 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 no nace deuda tributaria alguna en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios con ocasión de la entrega ilegal de estupefacientes efectuada a título oneroso en el interior del país, en la medida en que dichos productos no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos.

2) El principio de no sujeción del IVA es aplicable asimismo a la entrega ilegal de anfetaminas, en la medida en que dichos productos no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes.