



El principio de neutralidad fiscal y el IVA como impuesto sobre el consumo. A propósito del gravamen de las actividades ilícitas.

BIB 2008\27

Andrés Báez Moreno. Doctor en Derecho. Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid

Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi num. 1/2008 (Análisis).
Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2008.

- I.- El gravamen de las actividades ilícitas y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Planteamiento del problema
- II.- La jurisprudencia del TJCE sobre el gravamen de las actividades ilícitas en el IVA. Perspectivas críticas
 - II.1.- Breve descripción de la jurisprudencia del TJCE en torno al gravamen de las actividades ilícitas en el IVA
 - II.2.- La visión crítica de la jurisprudencia del TJCE en torno al gravamen de las actividades ilícitas en el IVA
 - II.2.a.- El ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y el gravamen de determinadas actividades ilícitas
 - II.2.b.- La incorrecta transposición de la doctrina Horvath al Impuesto sobre el Valor Añadido
 - II.2.c.- La inconsistencia técnica del concepto de bienes o actividades radicalmente prohibidas
 - II.2.d.- La pretendida ventaja de la armonización base cero
- III.- El gravamen de las actividades ilícitas en el IVA. Una solución conforme a la finalidad del impuesto
- IV.- Una cuestión colateral. Actividades ilícitas y exenciones en el IVA

I- El gravamen de las actividades ilícitas y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Planteamiento del problema

Desde luego no puede decirse que la tributación de las actividades ilícitas sea un problema nuevo del Derecho Tributario. Es más, su aparición y tratamiento doctrinal y jurisprudencial se han desarrollado de forma paralela al propio surgimiento del Derecho Tributario como disciplina jurídica autónoma ¹. Sin embargo, lo cierto es que la doctrina y también la jurisprudencia han prestado una atención preferente a los problemas que lleva aparejada la tributación de las rentas de origen delictivo o, en términos más generales, ilegal ². Por el contrario, el análisis de la cuestión en los impuestos sobre el tráfico y, muy en especial, en la imposición sobre el consumo no ha sido muy abundante ³.

¹ En efecto, la fiscalidad de las actividades ilícitas marca el principio de la discusión sobre las relaciones entre

Derecho Tributario y Derecho Privado en Alemania. Si en un principio el Preußische Oberverwaltungsgericht (Tribunal Administrativo Superior de Prusia) y el Reichsgericht (Tribunal Superior del Reich) se pronunciaron de forma repetida sobre la imposibilidad de gravar las actividades ilícitas, la creación de una jurisdicción fiscal de un lado (Reichsfinanzhof, en adelante RFH), acompañada de la aprobación de la Reichsabgabenordnung (en adelante RAO), que sí que constituía una verdadera norma codificadora del Derecho Tributario, dieron un vuelco espectacular a la situación de partida que pronto desplegó consecuencias notables en la jurisprudencia del RFH. En su resolución de 28 de abril de 1920 el RFH declaró sujeto al impuesto de loterías un juego prohibido de billar. El RFH argumentó como sigue: «El que a través de un negocio nulo obtiene las mismas ventajas, que hubiera obtenido de haber realizado un negocio válido, no puede quejarse cuando se le apliquen las mismas consecuencias tributarias que al que tomó parte en un negocio válido. La justicia y la equidad imponen un tratamiento igual[...]». Posteriormente mantiene esta línea jurisprudencial declarando sujeta una donación de una mujer casada a su amante condicionada a la continuación de la relación adúltera (RFH U. II A 129/20 de 5 de mayo de 1920); gravando la venta de vino al precio real pactado y no conforme al precio máximo fijado administrativamente (RFH, Beschluß IV C 1/21 de 27 de abril de 1921: Bd. 5, 228); declarando sujeto al impuesto de hospedaje el arrendamiento a prostitutas de habitaciones para la prestación de sus servicios (RFH, V A 101/21 de 24 de enero de 1922: Bd. 8, 140); declarando sujeta al impuesto sobre el lujo, la venta de monedas de oro y plata (prohibida legalmente). (Tomo los ejemplos y referencias de POLLAND; para un estudio más en profundidad de esta jurisprudencia: POLLAND, Wolfgang. *Steuerrecht und Privatrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte*. Düsseldorf: Verlagsbuchhandlung der Wirtschaftsprüfer, 1960, pgs. 35-38).

1 En efecto, la fiscalidad de las actividades ilícitas marca el principio de la discusión sobre las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado en Alemania. Si en un principio el Preußische Oberverwaltungsgericht (Tribunal Administrativo Superior de Prusia) y el Reichsgericht (Tribunal Superior del Reich) se pronunciaron de forma repetida sobre la imposibilidad de gravar las actividades ilícitas, la creación de una jurisdicción fiscal de un lado (Reichsfinanzhof, en adelante RFH), acompañada de la aprobación de la Reichsabgabenordnung (en adelante RAO), que sí que constituía una verdadera norma codificadora del Derecho Tributario, dieron un vuelco espectacular a la situación de partida que pronto desplegó consecuencias notables en la jurisprudencia del RFH. En su resolución de 28 de abril de 1920 el RFH declaró sujeto al impuesto de loterías un juego prohibido de billar. El RFH argumentó como sigue: «El que a través de un negocio nulo obtiene las mismas ventajas, que hubiera obtenido de haber realizado un negocio válido, no puede quejarse cuando se le apliquen las mismas consecuencias tributarias que al que tomó parte en un negocio válido. La justicia y la equidad imponen un tratamiento igual[...]». Posteriormente mantiene esta línea jurisprudencial declarando sujeta una donación de una mujer casada a su amante condicionada a la continuación de la relación adúltera (RFH U. II A 129/20 de 5 de mayo de 1920); gravando la venta de vino al precio real pactado y no conforme al precio máximo fijado administrativamente (RFH, Beschluß IV C 1/21 de 27 de abril de 1921: Bd. 5, 228); declarando sujeto al impuesto de hospedaje el arrendamiento a prostitutas de habitaciones para la prestación de sus servicios (RFH, V A 101/21 de 24 de enero de 1922: Bd. 8, 140); declarando sujeta al impuesto sobre el lujo, la venta de monedas de oro y plata (prohibida legalmente). (Tomo los ejemplos y referencias de POLLAND; para un estudio más en profundidad de esta jurisprudencia: POLLAND, Wolfgang. *Steuerrecht und Privatrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte*. Düsseldorf: Verlagsbuchhandlung der Wirtschaftsprüfer, 1960, pgs. 35-38).

2 A esta atención preferente se ha hecho referencia también en la doctrina italiana: MARINELLO, Antonio. *Prinzipio di neutralità fiscale e tassazione dei proventi da attività illecita*. En *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte terza, 1999, pg. 638, nota 6.

3 No parece que tenga mucho sentido adelantar en este momento la bibliografía existente al respecto. Sin embargo, para ilustrar la asimetría en el tratamiento del problema del gravamen de las actividades ilícitas pueden servir algunos ejemplos. De un lado, basta comprobar los listados bibliográficos de los grandes comentarios alemanes a la Abgabenordnung -y en particular los dedicados a su § 40 que, como es sabido, establece que la ilegalidad de un hecho acto o negocio es indiferente a efectos de entender realizado el hecho imponible de un impuesto-; en efecto, la mayor parte de los trabajos se centran en aspectos diversos de la fiscalidad directa y, en particular, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: FISCHER, Peter. /En/ HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 10 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1995, § 40, Lfg. 129 März 1990. KRUSE, Heinrich-Wilhelm. /En/ TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 40, Lfg. 109 april 2006. Por otro lado, en trabajos monográficos dedicados al gravamen de las actividades ilícitas en general, la atención deparada al problema en el ámbito de la imposición indirecta es relativamente escaso, al menos si se compara con la profundidad con la que se analiza la cuestión en la imposición sobre la renta o el patrimonio. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al caso español*. /En/ *Estudios Financieros*. Revista de Contabilidad y Tributación, n. 163, 1996, pgs. 39-41. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Fiscalidad de los actos ilícitos (La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pgs. 165-180. Especialmente evidente en: CAPOLUPO, Saverio. *La tassazione dei proventi illeciti*. Padova: CEDAM, 1996, pgs. 130-139. Citamos exclusivamente las páginas dedicadas al análisis de cuestiones relacionadas con la imposición sobre el tráfico o el consumo.

Los motivos de este tratamiento asimétrico pueden ser diversos. En primer lugar es evidente que el menor interés que la imposición indirecta ha suscitado tradicionalmente en la doctrina no podía dejar de reflejarse en el problema particular de la tributación de las actividades ilícitas. Pero, al margen de esta explicación, existen, a mi juicio, causas de más

honda raigambre.

De un lado, y por lo que se refiere en particular al problema de las transacciones ilícitas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante), debe tenerse en cuenta que nos encontramos ante un impuesto armonizado respecto del que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE en adelante) puede ser determinante. Este extremo, por sí solo, no justificaría la escasa atención deparada a la cuestión en la doctrina, si no fuera por el hecho de que, desde finales de la década de los ochenta, el TJCE sigue una línea jurisprudencial uniforme -casi podría decirse que «monolítica»- respecto al gravamen de las actividades ilícitas en el IVA⁴ que, quizás, haya podido desincentivar la reflexión crítica sobre este particular partiendo de la base, a mi juicio no del todo correcta, de que sobre este tema «todo estaba dicho»⁵.

⁴ De los antecedentes de esta jurisprudencia y su contenido nos ocuparemos en el segundo epígrafe de este trabajo. Solo queríamos poner de manifiesto que se trata de una línea jurisprudencial unánime y que, incluso, alcanza a las Conclusiones de los Abogados Generales presentadas en las diversas sentencias a las que haremos referencia más adelante.

⁴ De los antecedentes de esta jurisprudencia y su contenido nos ocuparemos en el segundo epígrafe de este trabajo. Solo queríamos poner de manifiesto que se trata de una línea jurisprudencial unánime y que, incluso, alcanza a las Conclusiones de los Abogados Generales presentadas en las diversas sentencias a las que haremos referencia más adelante.

⁵ Ése es quizás el motivo por el que, respecto de esta cuestión, abundan trabajos centrados, de forma prácticamente exclusiva, en la jurisprudencia del TJCE: PROTO, Angela Maria. L'orientamento della Corte di Giustizia UE e la tassazione delle attività illecite. /En/ Rassegna Tributaria, núm. 4, 1999, pgs. 1292-1294. CONTE, Daniela. The influence in terms of law of the principle of fiscal neutrality. /En/ Rivista di Diritto Tributario Internazionale, núm. 3, 2000, pgs. 150-154. RIBES RIBES, Aurora. La tributación de las actividades ilícitas en el Impuesto sobre el Valor Añadido: jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. /En/ Quincena Fiscal, n. 20, 1999, pgs. 39-46. PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal. /En/ [Quincena Fiscal, n. 10, 2006 \(BIB 2006, 749\)](#) (acceso vía westlaw sin indicación de página).

Pero existe, a mi juicio, otro factor de mayor importancia a la hora de explicar la escasa atención doctrinal por el problema que nos ocupa. Aunque no han faltado intentos doctrinales de afrontar la cuestión del gravamen de las actividades ilícitas de forma unitaria, lo cierto es cada vez parece más evidente que la forma de afrontar el problema en los impuestos que recaen sobre la renta no puede trasladarse, sin más, a la imposición indirecta y, muy en especial, al IVA. Así, el difícil encaje de la imposición indirecta en la construcción elaborada tradicionalmente para los impuestos que recaen sobre la renta podría haber frenado un análisis detenido del problema respecto al IVA. Esto no implica que el problema del gravamen de las actividades ilícitas no sea el mismo en ambos sectores de la imposición ni tampoco que no existan argumentos comunes que puedan utilizarse de forma indistinta para la imposición directa o indirecta; sin embargo, y como tendremos ocasión de desarrollar más ampliamente en las siguientes páginas, los diversos fundamentos y estructuras de ambos tipos de tributos deben incidir de forma determinante en la consideración del problema, al menos si, como se sostiene en este trabajo, nos encontramos ante una cuestión de carácter interpretativo en la que, como no podía ser de otra forma, los argumentos de carácter teleológico deben jugar un papel preponderante.

Antes de pasar a analizar la cuestión en profundidad creo que conviene adelantar el esquema básico del trabajo. Como no podía ser de otra forma, partiremos de la posición jurisprudencial antes citada del TJCE, tratando de enfocar la misma desde una perspectiva crítica (epígrafe II). Partiendo de esas críticas, trataremos de aportar una solución al problema de la sujeción de las actividades ilícitas al IVA que pase necesariamente por una interpretación teleológica de la norma reguladora del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto (epígrafe III). Finalmente me ocuparé de una cuestión íntimamente relacionada con la anterior pero que, a mi juicio, merece una consideración especial: me refiero a la aplicación de las exenciones previstas en el IVA a transacciones, actos o negocios que contravengan disposiciones administrativas o que, directamente, sean constitutivas de delito (epígrafe IV).

II- La jurisprudencia del TJCE sobre el gravamen de las actividades ilícitas en el IVA.

Perspectivas críticas

No faltan en la doctrina española ⁶, ni en la comparada ⁷, completas exposiciones centradas en la jurisprudencia del TJCE en torno al gravamen de las actividades ilícitas en el IVA. En todo caso, y sin que este trabajo pretenda quedar en un mero comentario de jurisprudencia, sí que conviene exponer las líneas maestras de la posición que el TJCE ha defendido de forma reiterada.

⁶ En este sentido puede verse: CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. [STJCE \(Sala Sexta\) de 23 de junio de 1998 \(TJCE 1998, 131\)](#) , Fischer, Asunto C-283/95, Rec. I-3369 . /En/ Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Tomo II. 1996-1999. Madrid: La Ley, 2000, pgs. 577-584. RIBES RIBES, Aurora. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pgs. 40-45. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Fiscalidad de los actos ilícitos... op. cit. pgs. 167-168; 171-172.

⁶ En este sentido puede verse: CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. [STJCE \(Sala Sexta\) de 23 de junio de 1998 \(TJCE 1998, 131\)](#) , Fischer, Asunto C-283/95, Rec. I-3369 . /En/ Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Tomo II. 1996-1999. Madrid: La Ley, 2000, pgs. 577-584. RIBES RIBES, Aurora. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pgs. 40-45. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Fiscalidad de los actos ilícitos... op. cit. pgs. 167-168; 171-172.

⁷ Sobre todo en la doctrina alemana que es la que ha prestado mayor atención a esta cuestión: LENZ, Otto; MOLLS, Walter. Die Falschgeldentscheidung des EuGH. /En/ Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 1992, pgs. 210-213. DZIADKOWSKI, Dieter. EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung «anruchtiger» Tätigkeiten. /En/ Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer, 1998, pgs. 290-294. BLANCKENHEIM, Marcus M. «Steuerpflichtiger» und Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht. Die vorgaben der 6. EG-Richtlinie und das deutsche Recht. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005, pgs. 49-55. También pueden encontrarse interesantes resúmenes, en ocasiones con jurisprudencia de tribunales de algunos Estados miembros en revistas internacionales de habla inglesa: BAL, Melanie M. A soft VAT Treatment of Soft Drugs? /En/ VAT Monitor, January/February, 2000, pgs. 3-4. DE BROE, L.; VAN DER VLIES, R. M. D. M. The practice of renting tables in Dutch «cofeeshops» falls under the scope of the Sixth VAT Directive. /En/ EC-Tax Review, n. 1, 2000, pgs. 31-35.

II.1- Breve descripción de la jurisprudencia del TJCE en torno al gravamen de las actividades ilícitas en el IVA

La doctrina del TJCE en torno al gravamen de las actividades ilícitas en el IVA arranca de la jurisprudencia dictada en los años ochenta en torno a la posible sujeción a los derechos de aduana de determinados estupefacientes introducidos en el territorio aduanero común. Así, en las Sentencias Horvath ⁸, Wolf ⁹ y Einberger I ¹⁰, referidas respectivamente a la introducción de contrabando de heroína, cocaína y morfina, el TJCE sostuvo que no surgía deuda aduanera alguna con ocasión de la importación de las citadas sustancias. Sin perjuicio de algunos matices introducidos en Wolf y Einberger I ¹¹, el argumento central del TJCE fue siempre el mismo: se trata de productos de reconocida nocividad y cuya importación se encuentra prohibida en todos los Estados miembros lo que implica, en definitiva, la imposibilidad de que se incorporen al circuito económico comunitario ¹².

⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante STJCE) de 5 de febrero de 1981 (Jozsef Horvath v Hauptzollamt Hamburg-Jonas, C- 50/80).

⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante STJCE) de 5 de febrero de 1981 (Jozsef Horvath v Hauptzollamt Hamburg-Jonas, C- 50/80).

⁹ STJCE de 26 de octubre de 1982 (Wilfried Wolf v. Hauptzollamt Düsseldorf, C-221/81).

¹⁰ STJCE de 26 de octubre de 1982 (Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg, C-240/81).

¹¹ La principal novedad en las sentencias Wolf y Einberger I consistió en señalar que la solución prevista en la Sentencia Horvath se aplicaba igualmente aunque los estupefacientes no hubieran sido descubiertos, decomisados y destruidos. Por consiguiente, el hecho de que la droga hubiera podido ser vendida en el mercado negro no afectaba en absoluto a la imposibilidad de que naciera la deuda aduanera.

¹² La misma solución sostuvo el TJCE respecto a la importación de moneda falsa en la [STJCE de 6 de diciembre de 1990 \(TJCE 1991, 95\)](#) (Max Witzemann v. Hauptzollamt München-Mitte, C-343-89). Y ello sin perjuicio de que no parecía del todo claro si la moneda falsa procedía o no de un Estado no miembro. De no ser así, es obvio que el

tributo aduanero debería excluirse a limine.

Pero, en todo caso, la sentencia más relevante ¹³ del TJCE, respecto al problema que nos ocupa, fue la dictada el 28 de febrero de 1984 en el asunto Einberger II ¹⁴. Ante una cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Baden-Württemberg, el TJCE consideró aplicable la jurisprudencia sentada respecto a los tributos aduaneros al IVA en su modalidad de importaciones ¹⁵. Tras una polémica afirmación en relación con la supuesta identidad de los hechos imposables, los fundamentos y la estructura de los tributos aduaneros y el IVA a la importación ¹⁶, la respuesta del TJCE vuelve a ser la misma: las importaciones ilegales de estupefacientes (al margen de las controladas por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos) no pueden dar al lugar al nacimiento de deuda tributaria alguna en concepto de IVA a la importación, en la medida en que su introducción en el circuito económico de los Estados miembros se encuentra totalmente prohibida. A partir de este pronunciamiento estaban sentadas las bases para aplicar la «doctrina Horvath» ¹⁷ a las operaciones interiores en el IVA. Y, de hecho, la cuestión no tardó en plantearse.

¹³ Por el hecho de iniciar una serie de sentencias referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido. La importancia de esta resolución ha sido enfatizada por la doctrina: RIBES RIBES, Aurora. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pg. 41.

¹³ Por el hecho de iniciar una serie de sentencias referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido. La importancia de esta resolución ha sido enfatizada por la doctrina: RIBES RIBES, Aurora. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pg. 41.

¹⁴ STJCE de 28 de febrero de 1984 (Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg, C- 294/82).

¹⁵ Se trataba en el caso de determinadas cantidades de morfina importadas ilegalmente a Alemania.

¹⁶ De la que tendremos ocasión de ocuparnos mas adelante.

¹⁷ Entiendo por tal doctrina la no sujeción a los tributos aduaneros de las importaciones de estupefacientes y, en general, de bienes radicalmente prohibidos en todos los Estados de la Unión. A partir de este momento haremos referencia a esta posición con ese término para evitar circunloquios innecesarios.

En dos [sentencias de 5 de julio de 1988 \(TJCE 1988, 190 y TJCE 1988, 189\)](#) ¹⁸, el TJCE volvió a negar que las entregas de estupefacientes estuvieran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque haciendo referencia, en esta ocasión, a operaciones interiores ¹⁹. Además del recurso a la doctrina sentada en la sentencia Einberger II -la consabida prohibición total de importación y comercialización en la Comunidad- el TJCE tuvo que hacer frente a algunos argumentos, de signo contrario al de su decisión final, alegados por los Gobiernos alemán, francés y neerlandés. Señalaron éstos que podía resultar difícil fijar los límites de la jurisprudencia sentada hasta el momento respecto a los estupefacientes con otras operaciones económicas de carácter ilícito, obstaculizándose, consecuentemente, el principio de neutralidad fiscal del sistema del IVA. Y ante ello el TJCE, si bien admite en términos generales que el principio de neutralidad fiscal se opone en el IVA a una diferenciación entre transacciones legales e ilegales, concluye que tal reflexión no puede ser válida por lo que respecta a la entrega de estupefacientes pues al existir una prohibición total de comercialización queda excluida toda competencia entre un sector económico legal y uno ilegal. No puede resultar afectado, por consiguiente, el principio de neutralidad fiscal ²⁰. Aunque con frecuencia suele citarse también la [Sentencia del TJCE de 29 de junio de 1999 \(TJCE 1999, 144\)](#) (Staatsecretaris van Financiën v. Coffeeshop «Siberië» vof, C- 158/98) en esta misma línea jurisprudencial ²¹, lo cierto es que el asunto, aun muy relacionado con la posible sujeción al IVA de las entregas de estupefacientes y su especial complejidad dada la política tolerante en los Países Bajos, presenta características muy particulares que permiten, a mi juicio, relativizar su importancia para la resolución del problema que analizamos ²².

¹⁸ Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat v Inspecteur der Omzetbelasting, C-289/86 y W. J. R. Mol v. Inspecteur der Inveerrechten en accijnzen, C- 269/86

¹⁸ Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat v Inspecteur der Omzetbelasting, C-289/86 y W. J. R. Mol v. Inspecteur der Inveerrechten en accijnzen, C- 269/86

19 Existe, sin embargo, una diferencia entre ambos pronunciamientos aunque, a mi juicio, la doctrina puede haber sobrevalorado su importancia. Mientras que en Mol se trataba de entregas de anfetaminas, Happy Family hacía referencia a la venta de hachís que, si bien se encuentra prohibida en los Países Bajos (estado cuyo tribunal planteó la cuestión prejudicial) no resulta perseguible de acuerdo con las instrucciones de la Junta de Fiscales neerlandeses en materia de política de pesquisa y sanción penal de los hechos punibles en virtud de la ley sobre los estupefacientes (comúnmente conocidos como criterios AHOJG). Una excelente exposición de estos criterios y, en general, de la política neerlandesa en materia de sustancias derivadas del cáñamo puede verse en las conclusiones presentadas por el Abogado General Fenelly el 11 de marzo de 1999 en el asunto *Staatssecretaris van Financiën v. Coffeeshop «Siberië»* vof, C- 158/98.

20 En Happy Family el TJCE tuvo que emplearse algo más a fondo para rebatir las posibles consecuencias que la política neerlandesa de tolerancia de las ventas minoristas de derivados del cáñamo pudiera tener para la línea jurisprudencial sentada. Tras realizar algunas reflexiones algo oscuras en torno a la validez y eficacia de las normas de represión del tráfico de drogas en los Países Bajos, el TJCE termina indicando que la armonización a escala comunitaria se vería comprometida si el ámbito de aplicación del impuesto en relación con una transacción ilegal dependiese de las modalidades de represión practicadas efectivamente en uno u otro de los Estados miembros. A pesar del peso específico que algunos sectores de la doctrina española han pretendido dar a este argumento -se ha indicado que ... la uniformidad en la aplicación del Derecho comunitario justifica esa conclusión y (...) toda la jurisprudencia en materia de gravamen de las actividades ilícitas (CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. STJCE (Sala Sexta) de 23 de junio de 1998, Fischer... op. cit. pg. 581)- creo, como tratare de demostrar más adelante, que su fuerza argumental resulta más bien escasa.

21 Ver en este sentido: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Fiscalidad de los actos ilícitos...* op. cit. pg. 167. PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. *Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas...* op. cit. (acceso vía westlaw sin indicación de página). En Italia: CONTE, Daniela. *The influence in terms of law...* op. cit. pg. 152, nota 5. RAVACCIA, Mario. *Proventi illeciti ed imposta sul valore aggiunto. /En/ Rivista di Diritto Tributario. 10, 1999, pgs. 161-162.* También en la doctrina alemana: BLANCKENHEIM, Marcus M. *«Steuerpflichtiger» und Unternehmerbegriff...* op. cit. pg. 55. En la doctrina de habla inglesa: BAL, Melanie M. *A soft VAT Treatment...* op. cit. pg. 4.

22 En el asunto trataba de aclararse si el arrendamiento de una mesa a un traficante de drogas, dentro de un coffeeshop neerlandés, para que procediera, en la misma, a la venta de estupefacientes tolerados debía entenderse o no como una prestación de servicios sujeta a IVA. Aunque algunos sectores doctrinales han querido ver en la STJCE *Coffeeshop «Siberië»* un cambio en la jurisprudencia tradicional en torno al gravamen de las actividades ilícitas así como de las actividades de carácter auxiliar (DE BROE, L.; VAN DER VLIES, R. M. D. M. *The practice of renting tables...* op. cit. pg. 36) creo que la decisión del Tribunal en el sentido de que nos encontramos ante prestaciones de servicios sujetas al IVA no sólo es correcta sino también coherente con la línea argumental que se venía sosteniendo hasta dicha resolución. Tendremos ocasión de volver sobre esta cuestión más adelante.

El siguiente problema al que tuvo que hacer frente la jurisprudencia del TJCE, al menos en términos cronológicos, fue el relativo a aquellas entregas de bienes que, aun pudiendo considerarse ilícitas (en mayor o menor grado), no excluían per se toda competencia entre un sector económico legal y uno ilegal. Así, en la década de los noventa, el TJCE tuvo ocasión de analizar la sujeción al IVA de determinadas entregas de bienes respecto de los que su introducción en el circuito económico de los Estados miembros, o al menos así lo entendió el Tribunal, no se encontraba totalmente prohibida. Y, si se me permite la expresión, la decisión respecto a esta tipología de asuntos ya estaba tomada de antemano pues el TJCE ya anunció en su antigua jurisprudencia en torno a los derechos de aduana que la solución propuesta debía ceñirse exclusivamente a la importación de estupefacientes y no a cualquier otro caso de «importación ilegal»²³ para más tarde, y depurando la expresión en términos técnicos, terminar afirmando, al considerar el problema respecto a las operaciones interiores, que «el principio de neutralidad fiscal se opone efectivamente, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre las transacciones lícitas y las ilícitas»²⁴. Así, sobre la base de esta idea, e incluso con cita literal de la fórmula que hemos reproducido, el TJCE ha podido afirmar la sujeción al IVA de las entregas de productos informáticos prohibidas en atención a su destino a determinados países (antiguo bloque del este)²⁵, de perfumes falsificados²⁶ o la celebración ilegal de un juego de azar²⁷. En todo caso, debe hacerse notar que en los casos Lange y Fischer el problema de la sujeción al IVA de las actividades ilegales era un simple presupuesto lógico de la verdadera cuestión litigiosa²⁸: si el carácter ilícito de la entrega de bienes podía afectar a la aplicabilidad de las exenciones que sobre las mismas pudieran recaer (en estos casos las relativas a las actividades de exportación y a determinados juegos de azar)²⁹.

23 En este sentido puede verse: Horvath, apartado 9, Wolf, apartado 7 y Einberger I, apartado 7. A juicio de CAAMAÑO, CALDERÓN y MARTÍN JIMÉNEZ el especial énfasis del TJCE en esta idea, sobre todo en Wolf y

Einberger I, pudo deberse a las consideraciones del Abogado General Capotoperti en estos asuntos, al preguntarse como podía justificarse el trato diferenciado de los estupefacientes con respecto a otros productos importados en contrabando (alcohol, cigarrillos y armas) y respecto de los que el devengo de derechos de aduana estaba fuera de toda duda (CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. STJCE (Sala Sexta) de 23 de junio de 1998, Fischer... op. cit. pg. 579). La misma idea se remarca en Einberger II, referida, como es sabido, al IVA a la importación.

23 En este sentido puede verse: Horvath, apartado 9, Wolf, apartado 7 y Einberger I, apartado 7. A juicio de CAAMAÑO, CALDERÓN y MARTÍN JIMÉNEZ el especial énfasis del TJCE en esta idea, sobre todo en Wolf y Einberger I, pudo deberse a las consideraciones del Abogado General Capotoperti en estos asuntos, al preguntarse como podía justificarse el trato diferenciado de los estupefacientes con respecto a otros productos importados en contrabando (alcohol, cigarrillos y armas) y respecto de los que el devengo de derechos de aduana estaba fuera de toda duda (CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. STJCE (Sala Sexta) de 23 de junio de 1998, Fischer... op. cit. pg. 579). La misma idea se remarca en Einberger II, referida, como es sabido, al IVA a la importación.

24 Happy Family, apartado 20, Mol, apartado 18.

25 [STJCE de 2 de agosto de 1993 \(TJCE 1993, 143\)](#) (Wilfried Lange v. Finanzamt Fürstfeldbruck, C- 111/92).

26 [STJCE de 28 de mayo de 1998 \(TJCE 1998, 124\)](#) (John Charles Goodwin and Edward Thomas Unstead, C-3/97).

27 [STJCE de 11 de junio de 1998 \(TJCE 1998, 131\)](#) (Karlheinz Fischer v. Finanzamt Donaueschingen, C- 283/95).

28 Se trata de una cuestión que, precisamente por su importancia esencial y una cierta autonomía de planteamiento, preferimos tratar en un epígrafe separado que cierra este trabajo.

29 La doctrina descrita anteriormente ha sido repetida por el TJCE en ocasiones posteriores sobre todo por lo que se refiere a los bienes cuya introducción en el circuito económico de los Estados miembros no se encuentra totalmente prohibida. Así, por ejemplo: en la [STJCE de 25 de febrero de 1999 \(TJCE 1999, 33\)](#) (Card Protection Plan [CPP] v. Commissioners of Customs & Excise, C- 349/96) en la que el TJCE declaró que a los efectos de la exención prevista en la Sexta Directiva para las operaciones de seguro era indiferente que las prestaciones pudieran ser consideradas ilícitas conforme al Derecho nacional en la [STJCE de 29 de junio de 2000 \(TJCE 2000, 146\)](#) (Tullihallitus v. Kaupo Salumets y otros, C- 455/98) en la que el TJCE declaró sujeta a los derechos de aduana, al IVA a la importación y al impuesto especial sobre el alcohol, la importación del alcohol etílico de contrabando de terceros países. Esa misma idea puede verse también en las SSTJCE referidas a las operaciones de «fraude carrusel» en el IVA: [STJCE de 12 de enero de 2006 \(TJCE 2006, 16\)](#) (Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, asuntos acumulados C-354/03, C- 355/03 y C-484/03), apartado 49 y [STJCE de 6 de julio de 2006 \(TJCE 2006, 187\)](#) (Axel Kittel v. Etat Belge y Etat Belge v. Recolta Recycling SPRL, Asuntos acumulados C-439/04 y C- 440/04).

II.2- La visión crítica de la jurisprudencia del TJCE en torno al gravamen de las actividades ilícitas en el IVA

A pesar de que, como ya señalamos con anterioridad, el problema del gravamen de las actividades ilícitas en el IVA no parece haber despertado excesivo interés, lo que sí que es cierto es que la doctrina, sobre todo la alemana, se ha mostrado muy crítica con la jurisprudencia del TJCE. A mi juicio no cabe negar, en todo caso, algunas de las ventajas indudables asociadas a la línea jurisprudencial descrita. La mayor de todas ellas -seguramente la única que puede afirmarse de forma rotunda- consiste en haber desvinculado el problema por completo de algunos prejuicios «morales» que lastraron el tratamiento de la fiscalidad de las actividades ilícitas durante el pasado siglo y que, de forma implícita o explícita, parecen seguir lastrándolo en la actualidad³⁰. El TJCE trata la cuestión desde una perspectiva netamente técnica y ello no deja de constituir un importante avance.

³⁰ Sobre esta cuestión, en tiempos recientes: GALARZA, César. Tributación y actos ilícitos. ¿Existen trabas éticas o morales para la tributación de los actos ilícitos? /En/ Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela, vol. 15, núm. 2, 2006, págs. 83-97.

³⁰ Sobre esta cuestión, en tiempos recientes: GALARZA, César. Tributación y actos ilícitos. ¿Existen trabas éticas o morales para la tributación de los actos ilícitos? /En/ Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela, vol. 15, núm. 2, 2006, págs. 83-97.

Sin embargo, la desvinculación del problema de dichos prejuicios tampoco constituye una garantía de acierto. La jurisprudencia antes descrita precisa una revisión profunda, sobre todo

por lo que se refiere a la posible sujeción al IVA de las entregas de bienes cuya introducción en el circuito económico de los Estados miembros se encuentra totalmente prohibida así como a los argumentos esgrimidos por el TJCE para analizar la aplicación de las exenciones del impuesto. Entre las críticas frecuentemente formuladas por la doctrina -a las que haremos referencia de forma inmediata- algunas deben compartirse plenamente. Otras quizás no tanto. En todo caso sí que conviene adelantar dos ideas. De un lado el hecho de que la resistencia, sobre todo de la doctrina alemana, a la jurisprudencia del TJCE en esta materia se ha mantenido de forma prácticamente ininterrumpida durante los últimos 25 años. Seguramente ello pueda servir como indicio de que no nos encontramos ante una oposición caprichosa fruto quizás de que la «solución europea» pusiera en entredicho un principio tradicional del Derecho Tributario alemán. Parecen existir razones de peso. Sin embargo, conviene poner de manifiesto una realidad que podrá comprobarse de forma inmediata. La mayor parte de las críticas que la doctrina maneja con frecuencia son de carácter parcial y, seguramente como consecuencia de ello, difícilmente pueden ofrecer una alternativa para un correcto enjuiciamiento del problema. Por ese motivo hemos preferido referirnos a las mismas en este epígrafe para, más adelante, exponer nuestra propia visión del problema que, sin soslayar el acierto de algunas de las objeciones que analizaremos seguidamente, pretende ofrecer una solución de carácter global fundada en un planteamiento sistemático.

II.2.a- El ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y el gravamen de determinadas actividades ilícitas

Seguramente, la crítica más iconoclasta -y quizás también la menos justificada- de cuantas se hayan formulado hasta el momento, es la que se refiere a la posibilidad de que el gravamen de determinadas actividades ilícitas (precisamente la de la entrega de bienes «radicalmente prohibidos») quede al margen del ámbito de aplicación de la normativa comunitaria -especialmente de la [Sexta Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#)³¹ - de modo que la competencia para establecer y regular su tributación estuviera, en todo caso, en manos de cada uno de los Estados miembros³². La base argumental de semejantes afirmaciones pretende extraerse, precisamente, de la propia jurisprudencia del TJCE en torno a la tributación de las entregas de droga. Así, el TJCE, en sus sentencias referidas a los tributos aduaneros señala que «... puesto que conforme al artículo 18 del Tratado el establecimiento de la tarifa aduanera común tiene como objetivos la contribución al desarrollo el comercio internacional y la reducción de las barreras al mismo, éste no puede estar relacionado con la importación de narcóticos para un uso ilegal»³³ y «La introducción de la tarifa aduanera común, prevista en el apartado (B) del artículo 3 del Tratado, entra en los objetivos asignados a la Comunidad en el artículo 2 y las directrices establecidas en el artículo 29 (...). La importación de drogas en la Comunidad, que sólo pueden dar lugar a medidas represivas, queda completamente al margen de estos objetivos y directrices»³⁴. Posteriormente, esta fórmula se «refina» al hilo, precisamente, de la consideración del problema en el IVA a la importación. Así el TJCE indica que «... tales mercancías... son totalmente ajenas a las disposiciones de la Sexta Directiva referentes a la definición de la base imponible y, en consecuencia, a las referentes al nacimiento de una obligación de tributar en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios»³⁵ aunque, poco antes, ha señalado, con igual rotundidad, que «... la Directiva no puede ser interpretada en el sentido de dejar esta cuestión fuera de su ámbito de aplicación»³⁶. Estas afirmaciones vuelven a repetirse al hilo del tratamiento de la cuestión en operaciones interiores³⁷.

³¹ [Sexta Directiva 77/338/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 \(LCEur 1977, 138\)](#) , en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

³¹ [Sexta Directiva 77/338/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 \(LCEur 1977, 138\)](#) , en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

³² En este sentido se ha pronunciado un importante sector de la doctrina alemana: HESSE. Kein Zoll bei unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln (Anmerkung 3). /En/ Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 1983, pg. 13. WIDMANN; Werner. Keine Umsatzsteuer für illegalen Geschäften. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 1989, pg. 11. WEISS, Eberhard. Anmerkung. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 1989, pg. 312. DZIADKOWSKI, Dieter. Der

Unternehmer «in der Umsatzsteuer» -zugleich Anmerkung zum Beitrag von Tehler, UVR 1989, s. 353 ff. /En/ Umsatz- und Verkehrssteuer- Recht, 1990, pg. 200. DÄNZER-VANOTTI, Wolfgang. Unzulässige Rechtsfortbildung der Europäischen Gerichtshofs. /En/ Recht der internationalen Wirtschaft, 1992, pg. 738. OLBERTZ, Frank Florian. Keine Abgabenstellung für verbotswidrig eingeführte oder vertriebene Erzeugnisse? Betrachtungen zur einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften. /En/ Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 1992, pg. 196, aunque en términos exclusivamente descriptivos.

33 Horvath, apartado 13.

34 Wolf, apartado 13; Einberger I, apartado 13.

35 Einberger II, apartado 20.

36 Einberger II, apartado 11.

37 Happy Family, apartados 14, 17 y 18; Mol, apartados apartados 12, 15 y 16.

La contradicción parece clara: la tributación de las entregas de drogas queda al margen del ámbito de aplicación de la normativa europea; no obstante de la interpretación de dicha normativa se deduce que las importaciones y entregas de droga no están sujetas ni a tributos aduaneros ni a los diversos hechos imposables del IVA. Sin embargo, derivar las conclusiones pretendidas (atribución de la competencia a los Estados miembros) de meras afirmaciones del TJCE, por muy poco fundadas que éstas puedan resultar, parece un exceso. Desde luego, el TJCE parece confundir la interpretación de la norma de sujeción -de la norma reguladora del hecho imponible del impuesto- con la delimitación de su ámbito de aplicación³⁸. Pero ello no debe hacer perder de vista que los argumentos aportados por el TJCE parecen apuntar a la correcta interpretación del presupuesto de hecho del impuesto lo que, en buena lógica, implica que el propio Tribunal parte de la aplicabilidad de la Sexta Directiva³⁹.

38 En esa confusión puede haber jugado un papel relevante el propio déficit de sistemática de la propia Sexta Directiva. En efecto, el artículo 2 de la misma (que regula el hecho imponible del impuesto) se ubica en un título (integrado por ese solo artículo) y designado como «ámbito de aplicación».

38 En esa confusión puede haber jugado un papel relevante el propio déficit de sistemática de la propia Sexta Directiva. En efecto, el artículo 2 de la misma (que regula el hecho imponible del impuesto) se ubica en un título (integrado por ese solo artículo) y designado como «ámbito de aplicación».

39 Cuestión distinta sería determinar si es posible, en términos jurídico-comunitarios, esa suerte de «armonización base cero» -el término, Harmonisierung auf der Stufe Null, ha sido utilizado en ocasiones por la doctrina alemana (WIDMANN; Werner. Keine Umsatzsteuer... op. cit. pg. 11) precisamente en el ámbito de la tributación de las actividades ilícitas. Aunque se trata de un fenómeno que ha recibido escasa atención doctrinal y jurisprudencial existe algún pronunciamiento del TJCE que parece respaldarlo. Me refiero, en concreto, a la [STJCE de 16 de julio de 1998 \(TJCE 1998, 178\)](#) Silhouette International Schmied GmbH & Co. KG v. Hartlauer Handelsgesellschaft mbH, C-355/96, en la que el Tribunal consideró que el artículo 7 de la [Directiva 89/104/CEE \(LCEur 1989, 132\)](#), al regular el agotamiento comunitario de marca, excluía la posibilidad de que los Estados Miembros reconocieran el agotamiento internacional de la misma. Se trata de un claro caso de armonización negativa o de base cero.

Rechazada esta primera crítica a la jurisprudencia del TJCE quizás convenga centrarse en aquellas observaciones que resultan más fundadas. De un lado nos ocuparemos de determinadas inconsistencias técnicas del razonamiento expuesto por el TJCE. De otro, tendremos ocasión de poner en entredicho la ventaja principal que el Tribunal y ciertos sectores de la doctrina atribuyen a la línea jurisprudencial antes descrita.

II.2.b- La incorrecta transposición de la doctrina Horvath al Impuesto sobre el Valor Añadido

A mi juicio, todos los problemas y contradicciones internas de la jurisprudencia del TJCE en torno a la tributación de las actividades ilícitas en el IVA traen causa de una incorrecta transposición de las decisiones tomadas en su momento por el TJCE respecto a la sujeción de las entregas de droga a los tributos aduaneros. Como ya tuvimos ocasión de señalar, el Tribunal, en la sentencia Einberger II, no dudó en aplicar la doctrina sostenida hasta ese momento en dichas decisiones al IVA a la importación alegando, sin excesiva argumentación, la identidad de los hechos imposables, los fundamentos y la estructura de ambos gravámenes⁴⁰. Ampliado el ámbito de aplicación de la «doctrina Horvath» al IVA a la importación, su

traslado a las operaciones interiores parecía una consecuencia natural y necesaria a la que el TJCE, como no podía ser de otra forma, no parece dedicar excesiva atención ⁴¹.

⁴⁰ Como pretendido refuerzo de esta argumentación indicó el TJCE que el artículo 10.3 de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros puedan aplicar, al IVA a la importación, las disposiciones vigentes para los derechos de aduana en todo lo concerniente al devengo y la exigibilidad del impuesto (Einberger II, apartado 18 in fine).

⁴⁰ Como pretendido refuerzo de esta argumentación indicó el TJCE que el artículo 10.3 de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros puedan aplicar, al IVA a la importación, las disposiciones vigentes para los derechos de aduana en todo lo concerniente al devengo y la exigibilidad del impuesto (Einberger II, apartado 18 in fine).

⁴¹ Y ello aunque, inexplicablemente, en la Sentencia Einberger II indicó que las importaciones y las operaciones interiores se basaban en consideraciones distintas, tanto desde un punto de vista jurídico como económico (Einberger II, apartado 9).

Las rotundas afirmaciones del TJCE, en el sentido de identificar el fundamento de los tributos aduaneros y el IVA a la importación, no pueden compartirse. En la actualidad la doctrina parece mostrar un acuerdo unánime respecto al carácter extrafiscal de los tributos aduaneros. En efecto, el tributo aduanero -y, en este sentido, los previstos en el Código Aduanero Comunitario ⁴² no son una excepción- ha pasado a cumplir, exclusivamente, una moderada finalidad proteccionista superando así su tradicional configuración como tributo exclusivamente recaudatorio ⁴³. Partiendo de esta finalidad la doctrina Horvath adquiere pleno sentido. Tratándose de bienes -como los estupefacientes- respecto de los que existe una prohibición total de importación y comercialización, parece que las finalidades proteccionistas de los tributos aduaneros desaconsejarían el gravamen en términos absolutos. En definitiva, no existiría una producción interna que proteger. Sin embargo, este mismo argumento no puede trasladarse de forma automática al IVA. Esta idea debe analizarse de forma algo más detenida.

⁴² Me refiero al Reglamento CEE 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.

⁴² Me refiero al Reglamento CEE 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.

⁴³ Sobre este extremo la doctrina parece unánime: WITTE, Peter. /En/ Zollkodex (Hrsg. V. Peter WITTE. München: Beck, 1994, pg. 6 (Einf. Tz. 17). TERRA, Ben J. M. Community Customs Law I. A Guide to the Customs Rules on Trade between the (enlarged) EU and Third Countries. The Hague: Kluwer Law International, 1995, pg. 4. WITTE, Peter; WOLFFGANG, Hans-Michael (Hrsg.). Lehrbuch des europäischen Zollrechts. 2. Auflage. Herne-Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1995, pgs. 29-32. LUX, Michael. Guide to Community Customs Legislation. Bruxelles: Bruylant, 2002, pg. 2. DRÜEN, Klaus-Dieter. /En/ TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. Kommentar zur Abgabenordnung... op. cit. § 3, Tz. 75, Lfg. 100 März 2003.

La imposibilidad de aplicar el razonamiento expuesto respecto a los tributos aduaneros en el IVA se hace patente respecto a cualquiera de los hechos imponible de este último. Sin embargo, puesto que el TJCE «traslada» su jurisprudencia precisamente en relación con el IVA a la importación, centraremos nuestra atención en el mismo ⁴⁴. Existe un acuerdo más o menos extendido en la doctrina, en el sentido de que la finalidad del IVA a la importación es estrictamente recaudatoria. El principio de gravamen en destino, reconocido internacionalmente de forma generalizada ⁴⁵, impone que el consumidor sea gravado por el IVA correspondiente al Estado en el que tiene lugar el consumo final. Y ésa es precisamente la finalidad del IVA a la importación: puesto que, por regla general, los bienes importados llegan a la Comunidad con fiscalidad cero (fruto del correspondiente ajuste fiscal en frontera en el estado exportador), se hace necesario un gravamen equivalente al que se impone en las operaciones interiores. Así pues, el IVA a la importación al igual que el IVA en las operaciones interiores es un impuesto de carácter recaudatorio que pretende recaer sobre el consumidor final ⁴⁶; no existe viso alguno de extrafiscalidad y tampoco, por descontado, finalidad proteccionista ⁴⁷. Tomando esta idea como punto de partida, parece bastante evidente que el argumento relativo a la prohibición total de importación y comercialización pierde fuerza; en efecto, el IVA a la importación no pretende proteger la producción interna sino gravar el consumo y, desde esta óptica, la prohibición de comercialización parece totalmente indiferente ⁴⁸. Sobre esta cuestión, volveremos en el tercer epígrafe de este

trabajo pues constituye la base argumental de la solución que proponemos.

44 Sin perjuicio de que los argumentos esgrimidos resultan igualmente validos para las operaciones interiores. Ésta es una idea sobre la que tendremos ocasión de volver en el siguiente epígrafe del trabajo.

44 Sin perjuicio de que los argumentos esgrimidos resultan igualmente validos para las operaciones interiores. Ésta es una idea sobre la que tendremos ocasión de volver en el siguiente epígrafe del trabajo.

45 Sobre el principio puede consultarse: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2005, pgs. 558-560.

46 Sobre esta idea, que constituye el punto de partida argumental de este trabajo, tendremos ocasión de volver más adelante.

47 Esta diferencia fundamental entre el tributo aduanero y el IVA a la importación ha sido reconocida de forma mayoritaria en la doctrina: BIRK, Dieter. /En/ HÜBSCHMANN/ HEPP/ SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, 1951-2003, § 3Rz. 195, Lfg. 139 august 1993. Esa misma idea, aunque expresada de forma inversa, se manifiesta al sostener que los tributos aduaneros no constituyen impuestos sobre el consumo o la renta consumida (sin perjuicio lógicamente de que los mismos puedan tener efectos sobre el mismo): DÄNZER-VANOTTI, Wolfgang. *Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht*. /En/ Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft. Band 11. Köln: Otto Schmidt, 1988, pg. 77. TERRA, Ben J. M. *Community Customs Law I...* op. cit. pg. 4.

48 Esta idea ya ha sido puesta de manifiesto, en cierto modo, por la doctrina alemana: FRIEDRICH, Klaus. *Das Zollrecht im System des deutschen Steuerrechts -Gemeinsamkeiten und Besonderheiten-* /En/ *Steuer und Wirtschaft*, 1987, pg. 136, cuando afirma que la doctrina Horvath pierde su fundamento cuando trata de trasladarse al IVA a la importación que no cumple las finalidades propias de los tributos aduaneros. En el mismo sentido, aunque también en términos muy generales, se pronuncia en la doctrina española el Profesor HERRERA MOLINA: «... Los impuestos aduaneros persiguen una finalidad de ordenamiento que no está presente en el IVA. Los derechos a la importación no responden al principio de capacidad económica, sino que pretenden regular la entrada de mercancías procedentes de países terceros. Ahora bien, si dicha entrada está radicalmente prohibida y castigada penalmente, no tiene sentido aplicar un tributo de ordenamiento» (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Fiscalidad de los actos ilícitos...* op. cit. pg. 171). En todo caso, adviértase que el razonamiento expuesto por el Profesor HERRERA y el desarrollado por nosotros en el texto difieren en ciertos aspectos. A nuestro juicio lo relevante es la existencia o no de una producción digna de protección aduanera mientras que el Profesor español parece hacer más hincapié en la prohibición radical de entrada. Supongo que a estas mismas razones obedecen las reticencias de la doctrina alemana formuladas en su día respecto al traslado de la doctrina Horvath al IVA a la importación: KEISSER-PLESSOW, Uta. *Kein Zoll bei unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln*. Anmerkung 2. /En/ *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, 1983, pg. 11. HESSE. *Kein Zoll bei unerlaubter...* op. cit. pg. 13.

II.2.c- La inconsistencia técnica del concepto de bienes o actividades radicalmente prohibidas

Sin embargo no sólo pueden formularse críticas a la jurisprudencia del TJCE por lo que se refiere al traslado -poco justificado- de la doctrina Horvath al IVA a la importación. Por el contrario, cuando el Tribunal se enfrenta al mismo problema respecto a las operaciones interiores introduce nuevos argumentos que constituirán, a partir de ese momento, un leit motiv en su jurisprudencia. Como ya tuvimos ocasión de señalar, el TJCE debe hacer frente a las críticas formuladas por los Gobiernos de algunos Estados miembros, en el sentido de que la doctrina sentada hasta el momento hacía imposible fijar los límites de la jurisprudencia relativa al comercio de estupefacientes y otras operaciones ilícitas; de ese modo, el tratamiento fiscal más favorable del comercio ilícito podría afectar al principio de neutralidad fiscal. Como ya indicamos, el TJCE responde a las críticas con una sencilla reflexión: el criterio que permite distinguir las actividades ilegales no gravadas deriva, precisamente, de la existencia de una prohibición total de comercialización que excluya toda competencia entre un sector económico legal y uno ilegal.

A mi juicio este criterio de distinción, que podría parecer convincente a primera vista, merece algunas críticas. La primera de ellas se refiere al propio concepto de «bienes respecto de los que existe una prohibición total de comercialización» y su peculiar manejo por el TJCE. La segunda, y quizás mas importante, a la coherencia lógica de la afirmación -sostenida de forma repetida por el TJCE- en el sentido de que dicha prohibición radical impida toda competencia entre un sector legal y uno ilegal.

Empezando por el primero de los problemas expuestos, lo cierto es que ni siquiera los dos

tipos de bienes que el TJCE ha considerado paradigmáticos dentro de la categoría de los «totalmente prohibidos» pueden adscribirse sin problemas a la misma. Y esto se ha hecho especialmente patente por lo que se refiere a los estupefacientes. La doctrina Horvath (al menos en su aplicación a los tributos aduaneros y al IVA a la importación) no encontró especiales dificultades conceptuales a la hora de formular la categoría, tratándose, como era el caso, de sustancias como la heroína, la cocaína y la morfina, cuya importación y comercialización se encuentra radicalmente prohibida en todos los Estados miembros. El problema surgió, precisamente, al trasladar dicha doctrina a las operaciones interiores y analizar en concreto -nos referimos a la sentencia Happy Family - la sujeción al IVA de las entregas de hachís. Porque, como indicamos más arriba, dicho comercio, aun ilegal, no resulta perseguible en los Países Bajos, de acuerdo con las instrucciones de la Junta de Fiscales neerlandeses. Se trata, en definitiva, de un comercio legalmente prohibido, pero tolerado bajo determinadas circunstancias. Y ante semejante «contratiempo» al TJCE no le quedaba otra opción, si quería seguir manteniendo la doctrina sostenida hasta el momento, que afirmar, de forma ciertamente contumaz, que el hecho de que, en determinadas circunstancias, la venta de estupefacientes derivados del cáñamo no fuese objeto de persecución penal sistemática no implicaba que su venta dejara de estar prohibida por la ley⁴⁹. En definitiva, la no sujeción al IVA no se hace depender (conforme a la argumentación del propio TJCE) de las diversas modalidades de represión practicadas en cada uno de los Estados miembros, incluso aunque dichas modalidades puedan pasar por la ausencia total de represión⁵⁰.

⁴⁹ Happy Family, apartado 28-29. El mismo razonamiento sostuvo el Tribunal de La Haya en su sentencia de 17 de febrero de 1999, 97/2954 (citada por BAL, Melanie M. A soft VAT Treatment... op. cit. pg. 4) respecto a la sujeción al IVA de la venta de «setas mágicas» (setas secas que contienen psilocybin y producen, al ingerirlos, efectos alucinógenos de corta duración).

⁴⁹ Happy Family, apartado 28-29. El mismo razonamiento sostuvo el Tribunal de La Haya en su sentencia de 17 de febrero de 1999, 97/2954 (citada por BAL, Melanie M. A soft VAT Treatment... op. cit. pg. 4) respecto a la sujeción al IVA de la venta de «setas mágicas» (setas secas que contienen psilocybin y producen, al ingerirlos, efectos alucinógenos de corta duración).

⁵⁰ El TJCE utiliza además un argumento adicional: la posible puesta en peligro de la armonización a escala comunitaria del sistema del IVA. Por razones sistemáticas nos ocuparemos de este problema más adelante.

Desde luego, la argumentación no parece un modelo de coherencia, sobre todo por el hecho de que, este extremo no debe olvidarse, el punto de partida de la doctrina del TJCE en torno a la sujeción al IVA de las entregas de estupefacientes es, precisamente, que nos encontramos ante mercancías cuya introducción en el circuito económico y comercial de la Comunidad está totalmente prohibida⁵¹. Con esta afirmación, no queremos defender, como en ocasiones se ha hecho, que la despenalización de facto de la venta de un determinado estupefaciente deba conducir a su gravamen en IVA⁵². Seguramente porque dicha conclusión, además de desplegar un efecto negativo sobre el propio grado de armonización⁵³, engendraría nuevos conflictos desde la propia óptica del principio de neutralidad (diferente trato impositivo de las llamadas «drogas blandas»). Nuestra intención es, por el contrario, poner de manifiesto que el concepto de «bienes totalmente prohibidos en la Comunidad» resulta confuso incluso al aplicarse a los estupefacientes que constituyen, quizás, la categoría de mercancías respecto de las que el TJCE y la doctrina se han mostrado más rotundas.

⁵¹ Afirmación que el TJCE repite, sin mayor problema en la propia sentencia Happy Family, apartado 17.

⁵¹ Afirmación que el TJCE repite, sin mayor problema en la propia sentencia Happy Family, apartado 17.

⁵² Esta idea ha sido sostenida por el Abogado General Fenelly en sus conclusiones presentadas en el caso Coffeeshop Siberië, apartado 35, con un argumento, además, de dudosa consistencia; señala en este sentido Fenelly, que la despenalización de facto del pequeño comercio de cannabis en los coffeeshops debe ser considerada «... como una actividad comercial en competencia, en parte directa, con los sujetos pasivos que explotan bares o cafés comparables, si bien clásicos, en los Países Bajos». En el mismo sentido se ha pronunciado en la doctrina: BAL, Melanie M. A soft VAT Treatment... op. cit. pg. 5. En la misma dirección parece manifestarse BLANCKENHEIM al plantear, en términos hipotéticos, que si el TJCE hubiera debido pronunciarse por primera vez respecto a estos asuntos en un caso como el planteado en Happy Family hubiera podido argumentar recurriendo al principio de

neutralidad (entiendo que para sujetar a IVA las entregas de «drogas blandas») (BLANCKENHEIM, Marcus M. «Steuerpflichtiger» und Unternehmerbegriff... op. cit. pg. 58).

⁵³ Un efecto que el Abogado General Fenelly descarta, de modo excesivamente superficial a mi juicio, con afirmaciones como las que siguen: «... esta afirmación no puede tener un efecto negativo sobre el grado de armonización alcanzado hasta la fecha en la aplicación del IVA dentro de la Comunidad, por cuanto, en aquellos Estados miembros que no siguen una política análoga a la de los Países Bajos (es decir en la mayoría, por no decir en todos los Estados miembros), el pequeño comercio ilícito de cannabis no puede ser clasificado como una operación comercial y, por consiguiente, no puede ejercerse por los particulares en unas condiciones comparables, es decir en competencia con las condiciones de ejercicio que rigen en los albergues explotados por los sujetos pasivos ordinarios». Sobre esta cuestión tendremos ocasión de volver más adelante.

Ni que decir tiene que el concepto se torna aun más oscuro cuando trata de trasladarse a otros tipos de bienes y mercancías respecto a las que el TJCE aún no ha tenido ocasión de pronunciarse. Y, en este sentido, tanto la doctrina ⁵⁴ como los Abogados Generales del TJCE ⁵⁵ han imaginado una rica casuística planteando, en todo caso, su conflictiva calificación como «bienes totalmente prohibidos». Y por si las dificultades fueran pocas, habría que añadir aquellas actividades no queridas por el ordenamiento, pero permitidas por el mismo ⁵⁶. En ellas destaca, como es lógico, la prostitución respecto de la que el TJCE no ha tenido ocasión de pronunciarse ⁵⁷ aunque sí que lo han hecho, y sin plantearse mayores problemas (en especial sin plantear cuestión prejudicial), algunos tribunales de determinados Estados miembros ⁵⁸.

⁵⁴ HESSE. Kein Zoll bei unerlaubter... op. cit. pg. 12 haciendo referencia a la importación ilegal de armas, carne contaminada, o cerveza que no respete la regla de pureza, aunque haciendo referencia, en todo caso, a su posible sujeción a tributos aduaneros. BENDER, Peter. BTM-Schmuggel als Steuerstraftat. /En/ Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 1984, pg. 322, haciendo referencia, en términos algo jocosos, a las carteras de piel de especies amenazadas de cocodrilo. OLBERTZ, Frank Florian. Keine Abgabenstehung für verbotswidrig... op. cit. pg. 197, haciendo referencia a ejemplares de animales protegidos, «escritos peligrosos para la juventud», armas y mercancías peligrosas para la salud. HENKE, Reginhard. Bedeutung des freien Warenverkehrs für den Europäischen Binnenmarkt. /En/ Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (Dieter BIRK Hrsg.). Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1995, pgs. 591-592, haciendo referencia a las especies animales y vegetales protegidas, determinados tipos de armas, material nuclear, residuos, alimentos caducados material ilegal para la investigación genética. PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. [Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas... op. cit. \(BIB 2006, 749\)](#) (acceso vía westlaw sin indicación de página), siguiendo al Abogado General Jacobs, hace referencia a las pieles de animales protegidos, al comercio ilegal de armas, de material pornográfico o de bienes robados.

⁵⁴ HESSE. Kein Zoll bei unerlaubter... op. cit. pg. 12 haciendo referencia a la importación ilegal de armas, carne contaminada, o cerveza que no respete la regla de pureza, aunque haciendo referencia, en todo caso, a su posible sujeción a tributos aduaneros. BENDER, Peter. BTM-Schmuggel als Steuerstraftat. /En/ Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 1984, pg. 322, haciendo referencia, en términos algo jocosos, a las carteras de piel de especies amenazadas de cocodrilo. OLBERTZ, Frank Florian. Keine Abgabenstehung für verbotswidrig... op. cit. pg. 197, haciendo referencia a ejemplares de animales protegidos, «escritos peligrosos para la juventud», armas y mercancías peligrosas para la salud. HENKE, Reginhard. Bedeutung des freien Warenverkehrs für den Europäischen Binnenmarkt. /En/ Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (Dieter BIRK Hrsg.). Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1995, pgs. 591-592, haciendo referencia a las especies animales y vegetales protegidas, determinados tipos de armas, material nuclear, residuos, alimentos caducados material ilegal para la investigación genética. PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. [Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas... op. cit. \(BIB 2006, 749\)](#) (acceso vía westlaw sin indicación de página), siguiendo al Abogado General Jacobs, hace referencia a las pieles de animales protegidos, al comercio ilegal de armas, de material pornográfico o de bienes robados.

⁵⁵ El Abogado General Jacobs en sus conclusiones en el caso Witzemann (apartado 22) hace referencia al comercio de armas de fuego, pornografía o pieles de animales. Por su parte, el Abogado General Fenelly en sus conclusiones en el caso Coffeeshop Siberië (apartado 12) indica que las mercancías a las que el TJCE ha reconocido las «características peculiares» que excluyen toda competencia entre un sector lícito y uno ilícito no constituyen una lista exhaustiva. En todo caso, se abstiene de proporcionar ejemplos concretos.

⁵⁶ Tomo la descripción de este tipo de actividades del trabajo de la Profesora HERRERO DE LA ESCOSURA, aunque no comparto algunos de los planteamientos que al mismo subyacen: HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia. El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Madrid: Universidad de Oviedo-Marcial Pons, 1996, pg. 74. Creemos que es precisamente a este tipo de actividades a las que se refiere la categoría jurídica de «comportamiento contrario a las buenas costumbres» (sittenwidriges Handeln) recogido en el § 40 de la Abgabenordnung. Sobre este concepto: KRUSE, Heinrich-Wilhelm. /En/ TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. Kommentar zur Abgabenordnung... op. cit. § 40, Tz. 23-27, Lfg. 105 Oktober 2005.

⁵⁷ Nos referimos en concreto a su posible sujeción al IVA. No obstante, el TJCE si ha tenido ocasión de pronunciarse sobre si la prostitución constituye o no una actividad económica por cuenta propia a efectos de interpretar los Acuerdos de asociación Comunidades-Polonia y Comunidades-República Checa. El TJCE llevo a una

conclusión afirmativa en este sentido (STJCE de 20 de noviembre de 2001, Aldona Malgorzata Jany y otros v. Staatsecretaris van Justitie. C-269/99).

⁵⁸ Nos referimos a las [Sentencias del Bundesfinanzhof de 4 de junio de 1987 \(TJCE 1987, 89\)](#) (BFHE 150,192) y 29 de octubre de 1987 (BFH/NV 1988, 128), en las que el Tribunal entendió sujeta a IVA la prostitución. Incluso cierta doctrina alemana considera, a mi juicio sin excesiva base, que aunque las «actividades contrarias a las buenas costumbres» puedan desembocar en situaciones de inexistencia de competencia, el TJCE no debía estar haciendo referencia a las mismas al elaborar su doctrina en torno a las entregas de droga y moneda falsa: WIDMANN; Werner. Keine Umsatzsteuer... op. cit. pg. 11.

Pero, con todo, el mayor problema en la argumentación del TJCE no viene dado por los difíciles contornos del concepto de «bienes totalmente prohibidos» sino, más bien, por la consecuencia que el TJCE liga de forma sistemática a dicha categoría y que, a la postre, termina siendo determinante en sus decisiones en torno a la sujeción de las actividades ilícitas. Me refiero en concreto a la idea expresada con enorme rotundidad por el TJCE en algunos de sus pronunciamientos: « En semejante situación específica (se refiere precisamente a los bienes que son objeto de una prohibición total de comercialización en todos los Estados miembros) 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» ⁵⁹. E incluso este ligamen lógico se formula a la inversa, esto es, la inexistencia de una prohibición total de comercialización no implica la exclusión de toda competencia entre un sector lícito y un sector ilícito. A mi juicio, esta es la idea que se deriva de afirmaciones como la que se reproduce a continuación: « Éste no es el caso (se hace referencia a la total exclusión de competencia entre un sector lícito y otro ilícito) cuando se trata de mercancías con respecto a las cuales no se han prohibido todas las operaciones a causa de su propia naturaleza o de sus características específicas...» ⁶⁰.

⁵⁹ Happy Family, apartado 20; Mol, apartado 18.

⁵⁹ Happy Family, apartado 20; Mol, apartado 18.

⁶⁰ Lange, apartado 17; la misma idea, aunque formulada en términos menos contundentes, puede verse en ulteriores pronunciamientos: Karlheinz Fischer, apartado 21, Goodwin, apartados 10 y 13 y Tullihallitus, apartados 17-19.

Pues bien, a mi juicio, no en todos los casos existe tal conexión lógica entre la prohibición total de comercialización y la exclusión de toda competencia. Como trataremos de ilustrar con algunos ejemplos, la prohibición total de comercialización no excluye per se la competencia y, a la inversa, existen servicios que ni siquiera pueden reputarse como ilegales en sentido estricto y cuya no sujeción difícilmente puede dar lugar a una vulneración del principio de neutralidad. Estas afirmaciones deben ilustrarse con algunos ejemplos.

Es posible que determinados bienes totalmente prohibidos que se introducen en circuitos comerciales irregulares puedan competir con productos homólogos de carácter legal. A mi juicio, el ejemplo paradigmático de este tipo de mercancías, al menos entre las que han sido objeto de análisis por el TJCE, es el de los perfumes falsificados. En mi opinión, difícilmente puede afirmarse que los perfumes falsificados no constituyan bienes radicalmente prohibidos o respecto de los que exista una prohibición total de comercialización ⁶¹. Y, a mi juicio, esta realidad no se ve puesta en entredicho, como pretendió el TJCE, por el hecho de que la prohibición de comercialización de dichas mercancías no esté vinculada a la naturaleza o a las características esenciales de esos productos sino al perjuicio que ocasiona a los derechos de terceros; ni tampoco por el hecho de que la vulneración de los derechos de propiedad industrial tenga carácter meramente condicional ⁶². En efecto, el primer argumento resulta especialmente endeble en la medida en que parece incidir en la posible causa de la prohibición ⁶³. Más oscura resulta aún la segunda razón aducida. El TJCE se limita a hacer referencia al carácter condicional -y no absoluto- de la prohibición de los perfumes falsos; pero para conocer el sentido de este argumento debe acudir a las Conclusiones del Abogado General Léger, en particular, cuando señala: «... una mercancía falsificada, como los perfumes de los que se discute no es ilícita a nivel comunitario a causa de sus características inherentes. Solamente puede ser prohibida si llega a probarse un derecho de propiedad válido que aquella pudiera vulnerar» ⁶⁴. El argumento resulta ciertamente circular y

no exento de ciertas dosis de tautología. En definitiva se viene a decir que un perfume sólo es falsificado si efectivamente lo es. Se trata en todo caso de argumentos muy forzados del TJCE para tratar de salvar, a toda costa, la conexión lógica entre prohibición radical y falta de competencia. Como el TJCE comprueba que la conexión lógica no funciona en todo caso, se ve forzado a demostrar que los perfumes falsos no son bienes totalmente prohibidos⁶⁵. Como luego veremos, no era necesario este alambicado razonamiento para alcanzar las conclusiones pretendidas.

⁶¹ En este sentido se han pronunciado, en la doctrina española: CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. STJCE (Sala Sexta) de 23 de junio de 1998, Fischer... op. cit. pg. 583.

⁶¹ En este sentido se han pronunciado, en la doctrina española: CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. STJCE (Sala Sexta) de 23 de junio de 1998, Fischer... op. cit. pg. 583.

⁶² Éstos son los argumentos que maneja el TJCE para poner en entredicho las alegaciones de las partes en el sentido de que se trataba de bienes radicalmente prohibidos en la medida en que no existe un mercado legal en materia de perfumes falsificados (Goodwin, apartados 13-14). Se trata por otro lado, de una exposición sintética de los mismos argumentos expuestos por el Abogado General Léger en sus conclusiones al caso presentadas el 12 de marzo de 1998 (apartados 22-26).

⁶³ Y ello al margen de que algunas afirmaciones del Abogado General Léger en el caso Goodwin no dejan de producir cierta sorpresa. Indica el Tribunal: «Si la comercialización del producto con marca usurpada puede estar prohibida, ello no se debe a la finalidad de proteger directamente un interés general, sino, en su caso, la de evitar que el consumidor sea engañado al adquirir un bien distinto del que goza de las garantías asociadas a la marca usurpada o, sobre todo, de proteger los intereses particulares del titular de un derecho». A la vista de estas afirmaciones uno se pregunta si la protección del consumidor no puede englobarse en la defensa de los intereses generales.

⁶⁴ Conclusiones del Abogado General Léger en el caso Goodwin (apartado 26).

⁶⁵ Quizás este mismo razonamiento podría aplicarse también al alcohol etílico de contrabando sobre cuya sujeción al IVA y a los Impuestos Especiales tuvo ocasión de pronunciarse el TJCE en la sentencia Tullihallitus. Sin embargo, este tipo de mercancías plantea mayores problemas aunque ciertos sectores de la doctrina alemana han criticado la sentencia citada, precisamente por poner de manifiesto la dificultad de distinguir las mercancías que deben considerarse extra commercium de aquellas otras que no merecen tal calificación: KIPPENBERG, Johannes. Mehrwertsteuer: Anwendung der Einfuhrumsatzsteuer auf Schmuggelware. Anmerkung. /En/ Internationales Steuerrecht, 2000, pg. 522. Y quizás esta misma duda pueda plantearse en el futuro si el TJCE tiene que pronunciarse sobre la posible sujeción al IVA de otro tipo de mercancías ilícitas. En este sentido, me permito adelantar que algunas mercancías radicalmente prohibidas en todos los Estados miembros pueden, sin embargo, entrar en círculos ilegales de comercialización compitiendo con mercancías legales de carácter análogo. Me refiero en particular a todo tipo de material audiovisual pornográfico en el que, de forma directa o indirecta, puedan participar menores. Es obvio que nos encontramos ante bienes radicalmente prohibidos en todos los Estados miembros, ahora bien, lo que no parece tan claro es que dicha prohibición se conecte lógicamente con la imposibilidad de que, una vez distribuido el material por redes ilegales, el mismo pueda competir con publicaciones pornográficas de carácter legal. En todo caso, es obvio que la cuestión nuclear reside en determinar si la pornografía ilegal compite o no con lo legal. Pero ése es un problema que atañe más bien a la elección del principio de neutralidad como criterio rector básico del gravamen de las actividades ilícitas y del que tendremos ocasión de ocuparnos en profundidad más adelante.

Pero igualmente, señalamos más arriba que la conexión lógica que constituye el punto de partida del TJCE resulta también criticable desde una segunda perspectiva. Porque, en efecto, es posible imaginar determinadas prestaciones de servicios que en absoluto pueden catalogarse como «prohibidas en si mismas», quizás ni siquiera como prohibidas desde una óptica estricta, y que, sin embargo, tampoco parecen plantear especiales problemas desde el punto de vista del principio de neutralidad del impuesto. Estoy haciendo referencia básicamente a las actividades de prostitución. Es obvio, ya lo indicamos mas arriba, que se trata, en todo caso, de una actividad permitida, aunque no querida por el ordenamiento jurídico⁶⁶. Pero, sin embargo, debe advertirse que, en caso de no someterse al IVA estos servicios no existiría vulneración alguna del principio de neutralidad salvo que se entienda, algo que parece difícil⁶⁷, que los mismos compiten con otros servicios de corte similar⁶⁸.

⁶⁶ En ningún caso creo que pueda afirmarse que nos encontramos ante una actividad prohibida ni, menos aún, radicalmente prohibida en todos los Estados miembros.

66 En ningún caso creo que pueda afirmarse que nos encontramos ante una actividad prohibida ni, menos aún, radicalmente prohibida en todos los Estados miembros.

67 Efectivamente parece difícil entender que otros servicios, relacionados en este caso con el mundo del sexo, puedan entrar en directa competencia con la prostitución. En todo caso, nos encontraríamos, de nuevo, ante un problema estrictamente relacionado con el concepto y consecuencias del principio de neutralidad.

68 En este sentido se pronuncia WIDMANN indicando que, según la lógica del TJCE, tampoco los servicios «contrarios a las buenas costumbres» deberían ser objeto de gravamen. A continuación añade, sin embargo, que ésta no parece ser la intención del Tribunal (WIDMANN; Werner. Keine Umsatzsteuer... op. cit. pg. 11).

En suma, creo que el punto de partida argumental del TJCE resulta manifiestamente ilógico. Y quizás la peor consecuencia de ello radique en el hecho de que el TJCE, aun siguiendo su esquema tradicional en términos nominales, en la realidad se desvía del mismo forzando sus propias categorías conceptuales⁶⁹. Y dicha desviación incide no sólo en la incoherencia lógica de sus pronunciamientos sino sobre todo, y esto es quizás lo más grave, en la posibilidad de prever, con un grado razonable de seguridad, cuáles podrán ser los derroteros futuros de su jurisprudencia respecto a la tributación de las actividades ilícitas. Por esa razón quizás sería recomendable que el TJCE, en ulteriores pronunciamientos sobre la sujeción al IVA de las actividades ilícitas, prescindiera totalmente del armazón conceptual que ha manejado en los últimos años (particularmente del concepto de «bienes, servicios o actividades radicalmente prohibidos») para centrar su análisis, exclusivamente, en las posibles vulneraciones del principio de neutralidad. Pero incluso este nuevo punto de vista no estaría exento de ciertas dificultades, como trataremos de demostrar al hilo de la exposición de nuestra propia visión del problema.

69 Creo que esta diferencia entre argumentación nominal y real se hace especialmente evidente en la sentencia Goodwin.

69 Creo que esta diferencia entre argumentación nominal y real se hace especialmente evidente en la sentencia Goodwin.

II.2.d- La pretendida ventaja de la armonización base cero

La última reflexión que queremos realizar en torno a la jurisprudencia del TJCE en esta materia, más que una crítica, supone un cuestionamiento de las pretendidas virtudes de la misma, en relación con las finalidades armonizadoras de la Sexta Directiva. Me refiero, en particular, a un argumento que aparece por primera y última vez en la sentencia [Happy Family \(TJCE 1988, 190\)](#) aunque, posteriormente, ha sido manejado por los Abogados Generales del TJCE, aunque con un matiz algo distinto. Como ya tuvimos ocasión de indicar, en el asunto Happy Family el TJCE tiene que hacer frente a una especialidad del caso, que amenazaba con poner en cuestión los fundamentos y la propia viabilidad de la doctrina Horvath en relación con la sujeción al IVA de las entregas de estupefacientes. Me refiero, lógicamente, a la particular política neerlandesa en relación con la represión penal de determinados actos delictivos relacionados con la venta de estupefacientes derivados del cáñamo. Aunque el Tribunal deja clara su posición al respecto, indicando que tal política no implica que dichas entregas dejen de estar prohibidas por la ley, seguramente la debilidad del razonamiento le conduce a formular un argumento adicional que reproducimos literalmente a continuación: «... la armonización realizada a escala comunitaria del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido se vería comprometida si el ámbito de aplicación de dicho impuesto en relación con una transacción ilegal dependiese de las modalidades de represión practicadas efectivamente en uno u otro de los Estados miembros»⁷⁰. Sobre la base de esa finalidad armonizadora de la Sexta Directiva el TJCE negó la sujeción al IVA de las entregas de hachís legalizadas de hecho en los Países Bajos. Y resulta curioso comprobar cómo, sobre la misma base argumental, los Abogados Generales del TJCE han sostenido la sujeción al IVA de determinadas actividades ilícitas aunque, también conviene ponerlo de manifiesto, no referidas en ningún caso a la entrega de estupefacientes⁷¹.

70 [Happy Family \(TJCE 1988, 190\)](#) , apartado 30.

70 [Happy Family \(TJCE 1988, 190\)](#) , apartado 30.

71 Así, el Abogado General Léger indica en sus conclusiones al caso Goodwin, apartado 30: «... si se hiciera depender la aplicación del IVA de la naturaleza falsificada o no de un producto, se haría vacilar toda la coherencia del mercado interior. En efecto, a falta de armonización en la materia, el catálogo de bienes falsificados varía de un Estado miembro a otro. Por ello, únicamente puede garantizarse un trato fiscal idéntico de todas las transacciones en el territorio de la Comunidad si no se hace la distinción según su carácter respecto a la sujeción al IVA». Y, en el mismo sentido, el Abogado General Jacobs en sus conclusiones al caso Karlheinz Fischer, apartado 26: «... La aplicación del IVA no debe depender de las particularidades de la legislación penal de los Estados miembros. Si se aceptara una excepción en el presente caso, se pondría en peligro la coherencia que debe caracterizar la aplicación de la legislación fiscal».

El argumento parece admisible en una primera lectura y, de hecho, parece haber encontrado una buena acogida en ciertos sectores doctrinales⁷². Sin embargo, creo que la pretendida ventaja armonizadora de la doctrina del TJCE debe ponerse en cuestión, particularmente cuando se analiza la sujeción al IVA de los bienes «radicalmente prohibidos».

72 En particular en la doctrina española pues, en opinión de CALDERÓN, MARTÍN JIMÉNEZ y CAAMAÑO es aquí donde reside la razón fundamental que se encuentra detrás de la jurisprudencia del Tribunal sobre el gravamen de las actividades ilícitas (CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. STJCE [Sala Sexta] de 23 de junio de 1998, Fischer... op. cit. pgs. 581; 583-584). En sentido semejante, aunque con matices distintos, se ha pronunciado en la doctrina española el Profesor FALCÓN: FALCÓN Y TELLA, Ramón. La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA. STJCEE de 6 de diciembre de 1990. /En/ Impuestos, núm.12, 1991, pg. 1143. En igual sentido que el TJCE: RIBES RIBES, Aurora. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pg. 43.

72 En particular en la doctrina española pues, en opinión de CALDERÓN, MARTÍN JIMÉNEZ y CAAMAÑO es aquí donde reside la razón fundamental que se encuentra detrás de la jurisprudencia del Tribunal sobre el gravamen de las actividades ilícitas (CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. STJCE [Sala Sexta] de 23 de junio de 1998, Fischer... op. cit. pgs. 581; 583-584). En sentido semejante, aunque con matices distintos, se ha pronunciado en la doctrina española el Profesor FALCÓN: FALCÓN Y TELLA, Ramón. La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA. STJCEE de 6 de diciembre de 1990. /En/ Impuestos, núm.12, 1991, pg. 1143. En igual sentido que el TJCE: RIBES RIBES, Aurora. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pg. 43.

En efecto, la armonización sobre base cero que propone el TJCE en el tratamiento de las entregas de estupefacientes obligaría al Tribunal a «revisar», en buena lógica, el punto de partida de su propia jurisprudencia, esto es, la prohibición total de importación y comercialización de estos bienes en toda la Comunidad. Y el TJCE, advirtiendo quizás el salto lógico que ello implicaría, procede a elaborar una tesis, ciertamente alambicada, según la cual el hecho de que la venta de derivados del cáñamo no sea objeto de persecución penal sistemática en determinadas circunstancias no implica que ésta deje de estar prohibida por ley⁷³. E incluso se ve obligado a realizar ciertas afirmaciones dudosamente admisibles, desde la perspectiva de los principios básicos del Derecho Penal: «... el Ministerio Fiscal no está obligado a proceder contra todos los delitos que llegan a su conocimiento, sino que puede actuar, en ese terreno, según criterios de oportunidad»⁷⁴ y, de forma aún más rotunda: «... el tráfico prohibido (se refiere al de hachís y marihuana en los Países Bajos) aun cuando se tolere dentro de ciertos límites, sigue siendo ilegal y puede, en cualquier momento, ser objeto de una intervención policial cuando las autoridades competentes lo juzguen oportuno»⁷⁵. El desacierto de estas afirmaciones ha sido puesto de manifiesto con rotundidad por el Abogado General Fenelly en sus conclusiones al caso Coffeeshop Siberië⁷⁶. En definitiva, la argumentación del TJCE adquiere matices circulares casi dramáticos. La no sujeción al IVA se justifica por la prohibición radical de importación y comercialización en todos los Estados miembros. Cuando un Estado miembro aplica una política de tolerancia que descriminaliza de facto determinadas entregas de estupefacientes se sostiene que técnicamente las entregas no dejan de estar prohibidas (habría que preguntarse ciertamente si por ese solo motivo dejan de entrar de modo «legal» en el circuito económico de la Comunidad). Pero, y éste es el final de la «argumentación», todo lo anterior carece de importancia porque, en definitiva, las modalidades de represión en cada Estado miembro (aunque alguna de ellas sea simplemente la falta absoluta de represión) es indiferente a efectos del IVA y en beneficio de su propia armonización. La contradicción palmaria entre el punto de partida y la conclusión final no puede ser más evidente.

[73 Happy Family \(TJCE 1988, 190\)](#) , apartado 27.

[73 Happy Family \(TJCE 1988, 190\)](#) , apartado 27.

[74 Happy Family \(TJCE 1989, 90\)](#) , apartado 28, in fine.

[75 Happy Family \(TJCE 1989, 90\)](#) , apartado 29, in fine.

76 Señala el Abogado General en el apartado 34 de sus conclusiones: «Considero que esta política de no ejercicio de acciones penales va mas allá que el simple principio de oportunidad. En efecto, parece que, en el supuesto de que el Ministerio Público pretendiera apartarse de la política constante de no ejercicio de acciones penales en vigor en un distrito o en un municipio determinados, con respecto a aquellas ventas que respeten los criterios AHOJ-G e incoara procesos penales, podría tener que justificar su decisión».

Y quizás lo peor de todo es que si el TJCE hubiera partido de bases mas sólidas en su argumentación no se habría visto obligado a desarrollar un razonamiento tan complicado, tan contradictorio y, en resumidas cuentas, tan difícil de compartir. Porque, si el objetivo final era garantizar la efectiva armonización del IVA y, en términos más generales, la uniformidad en la aplicación del Derecho Comunitario ⁷⁷, el mismo resultado podría haberse conseguido mediante una armonización positiva a nivel comunitario, esto es, declarando sujetas las entregas de bienes ilegales, independientemente de cuáles fueran las características particulares de los mismos. No queremos decir con esto que exista ninguna regla comunitaria que imponga la preferencia de la armonización positiva sobre la que hemos dado en llamar armonización de base cero ⁷⁸ pero, desde la perspectiva intrínseca de la armonización a nivel comunitario parecen existir tantas razones a favor del gravamen de la totalidad de las actividades ilícitas como en contra. En definitiva, la armonización puede conseguirse por dos caminos diversos ⁷⁹ y la supuesta ventaja de la doctrina Horvath, al ser trasplantada al IVA, es más aparente que real.

77 Esta idea en torno a la uniformidad en la aplicación puede verse en: CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. STJCE (Sala Sexta) de 23 de junio de 1998, Fischer... op. cit. pg. 584.

77 Esta idea en torno a la uniformidad en la aplicación puede verse en: CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. STJCE (Sala Sexta) de 23 de junio de 1998, Fischer... op. cit. pg. 584.

78 En este sentido parecen haberse pronunciado algunos sectores de la doctrina alemana. Así, el Profesor DZIADKOWSKI señaló que la finalidad primaria de la Directiva consistía en la armonización de las bases imposables en los Estados miembros, que permitiera sustituir, como mecanismos de financiación, las aportaciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DZIADKOWSKI, Dieter. EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung... op. cit. pg. 292). Posteriormente BLANCKENHEIM parece haber concretado el razonamiento indicando que, mediante la exclusión de ciertas actividades ilícitas, se ha procedido a una armonización sobre base cero que no parece ajustada al objetivo fiscal de asegurar medios a la Comunidad (BLANCKENHEIM, Marcus M. «Steuerpflichtiger» und Unternehmerbegriff... op. cit. pg. 59). A mi juicio, estas afirmaciones rozan peligrosamente la idea de que la finalidad única de la norma fiscal recaudatoria es la obtención de ingresos y que la interpretación más adecuada a dicha finalidad es precisamente aquella que comporta un mayor nivel de ingresos. Se trata de una tesis que ha merecido una notable atención doctrinal, sobre todo en Alemania, y que por motivos obvios queda al margen del objeto de este trabajo.

79 Cierta doctrina alemana ha insistido en esta idea: WIDMANN; Werner. Keine Umsatzsteuer... op. cit. pg. 11.

III- El gravamen de las actividades ilícitas en el IVA. Una solución conforme a la finalidad del impuesto

Al analizar el gravamen en el IVA de las actividades ilícitas conviene no perder de vista una cuestión esencial. Nos encontramos ante un problema de interpretación y, en particular, ante un problema de interpretación de la norma reguladora del hecho imponible del impuesto ⁸⁰. En definitiva, la cuestión se limita a determinar si el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios recogido en el artículo 2 de la [Sexta Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#) ⁸¹ engloba también las entregas y servicios que, por uno u otro motivo, puedan considerarse contrarios al ordenamiento jurídico.

80 Como veremos más adelante, la cuestión se plantea de forma algo distinta, cuando debe decidirse la aplicación o no de una exención. En todo caso, y como tendremos ocasión de comprobar, la cuestión no deja de ser esencialmente interpretativa.

80 Como veremos más adelante, la cuestión se plantea de forma algo distinta, cuando debe decidirse la aplicación o no de una exención. En todo caso, y como tendremos ocasión de comprobar, la cuestión no deja de ser esencialmente interpretativa.

81 Y, por supuesto, también la regulación que del hecho imponible haya podido realizar cada Estado miembro.

Precisamente es la indeterminación de los conceptos de entregas de bienes y prestaciones de servicios ⁸² la que genera estas y otras incertidumbres interpretativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ese motivo debe rechazarse la solución, algo simplista y desde luego técnicamente incorrecta, propuesta por ciertos sectores de la doctrina alemana para la tributación de las actividades ilícitas en el IVA. Señalan estos autores que la solución a este conflicto puede extraerse directamente de la «literalidad de la Directiva» (Wortlaut der Richtlinie) puesto que, en definitiva, la no sujeción de las entregas de estupefacientes al impuesto sería contraria a la misma ⁸³. En este caso, como en cualquier otro, el recurso a un pretendido criterio literal de interpretación resulta técnicamente inadecuado. En este punto adquiere una importancia determinante la distinción entre enunciado literal de la ley y sentido posible de las palabras. Es obvio que toda norma se construye mediante expresiones lingüísticas coordinadas, que anudan a un presupuesto de hecho una consecuencia jurídica. El problema de la interpretación -y el de la ciencia jurídica en general- es que el Derecho no utiliza un lenguaje formalizado, de modo que a cada uno de esos enunciados legales corresponden, normalmente, varios sentidos posibles que pueden dar lugar, como es obvio, a varios resultados de la actividad interpretativa ⁸⁴. Y es precisamente este extremo el que justifica la inconsistencia teórica del sedicente «criterio de interpretación literal». Si cada uno de esos sentidos posibles son reconducibles a la expresión literal de la norma -porque derivan de él- ¿cómo puede afirmarse que uno de ellos es el sentido literal o el más acorde con el criterio literal de interpretación? La respuesta a este interrogante es sencilla: todos son conformes con el criterio literal, en el sentido de que todos derivan de la expresión literal, pues son sentidos posibles de dicha expresión. El literal no es un criterio de interpretación que pueda ponerse en pie de igualdad conceptual con el resto de criterios clásicos. Antes al contrario, el lugar de lo literal en el proceso interpretativo es anterior a la real aplicación del resto de criterios y consiste, precisamente, en determinar qué sentidos posibles puede tener una expresión literal normativa. Posteriormente el resto de criterios ayudarán a determinar la finalidad de la norma y, a partir de dicha finalidad, a seleccionar el sentido posible conforme, o más conforme, a dicha finalidad. De ese modo, sostener que la interpretación literal del concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios conduce a la necesidad de gravar todas las entregas y prestaciones que puedan reputarse contrarias al ordenamiento jurídico constituye una verdadera petición de principio.

82 Una indeterminación quizás acentuada en el caso de las prestaciones de servicios que el artículo 6 de la [Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#) define sólo por exclusión: «Serán consideradas como prestaciones de servicios todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5». En todo caso también conviene poner de manifiesto que la definición de entrega de bienes, contenida en el artículo 5 de la Directiva - «Se entenderá por entregas de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» -, no siempre aclara todas las dudas que puedan plantearse en relación con el concepto. [Sexta](#)

82 Una indeterminación quizás acentuada en el caso de las prestaciones de servicios que el artículo 6 de la [Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#) define sólo por exclusión: «Serán consideradas como prestaciones de servicios todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5». En todo caso también conviene poner de manifiesto que la definición de entrega de bienes, contenida en el artículo 5 de la Directiva - «Se entenderá por entregas de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» -, no siempre aclara todas las dudas que puedan plantearse en relación con el concepto. [Sexta](#)

83 En este sentido: DÄNZER-VANOTTI, Wolfgang. Unzulässige Rechtsfortbildung... op. cit. pg. 738. WIDMANN; Werner. Keine Umsatzsteuer... op. cit. pg. 10. BLANCKENHEIM, Marcus M. «Steuerpflichtiger» und Unternehmerbegriff... op. cit. pg. 60.

⁸⁴ Y, como se ha puesto de manifiesto en la doctrina alemana, todas las expresiones normativas -salvo quizás las que se refieren a cifras- son polisémicas: TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band III: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, pg. 1245.

La reflexión anterior sitúa al intérprete en el punto de partida habitual de la actividad hermenéutica. Se hace necesario determinar cuál es la finalidad de la norma interpretada para elegir el sentido posible de las palabras de la ley más conforme a la misma. El problema, y esto es quizás lo que hace especialmente complejo el tratamiento de las actividades ilícitas en el IVA, es que la finalidad del impuesto y, por consiguiente, de su presupuesto de hecho, no parece nada clara. Eso dificulta enormemente determinar si el gravamen de las actividades ilícitas resulta más o menos adecuado a la finalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido que la no sujeción de las mismas. Esta cuestión debe tratarse con cierto detenimiento.

Una primera aproximación al IVA, con regusto ciertamente nihilista, apunta a la idea de que este impuesto no presenta ninguna finalidad claramente reconocible al margen, lógicamente, de obtener ingresos con los que financiar el gasto público ⁸⁵. Esta idea ha sido sostenida en la doctrina alemana respecto a la imposición recaudatoria en términos generales, pero parece evidente que el difícil encaje de las exigencias propias del principio de capacidad económica en la imposición indirecta, la hacen especialmente apta, precisamente, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es obvio que, si este planteamiento es correcto, la interpretación teleológica de las normas reguladoras del hecho imponible del IVA resultaría inviable, en la medida en que no parece razonable sostener que la interpretación más adecuada es precisamente aquella que conduce a un mayor nivel de ingresos -en nuestro caso, por consiguiente, la plena sujeción al impuesto de todas las actividades ilícitas ⁸⁶ -.

⁸⁵ Ésta es la posición sostenida por la doctrina formalista alemana. Respecto al IVA y los impuestos sobre el consumo en general: KRUSE, Heinrich-Wilhelm. Steuerpezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung. /En/ Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht / herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke. Köln: Otto Schmidt, 1982, pg. 78. KRUSE, Heinrich Wilhelm. Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Allgemeiner Teil. München: Beck, 1991, pg. 52. Igualmente el Bundesfinanzhof alemán ha sostenido esta misma posición, al afirmar: «La mayor parte de los impuestos sobre el tráfico, incluido el Impuesto sobre el Volumen de negocios, no tienen ningún sentido profundo al margen de la obtención de recursos para financiar el Estado» (BFH, 107, 315 [319], BStBl. 1973 II 94), citada por TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band III... op. cit. pg. 900.

⁸⁵ Ésta es la posición sostenida por la doctrina formalista alemana. Respecto al IVA y los impuestos sobre el consumo en general: KRUSE, Heinrich-Wilhelm. Steuerpezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung. /En/ Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht / herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke. Köln: Otto Schmidt, 1982, pg. 78. KRUSE, Heinrich Wilhelm. Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Allgemeiner Teil. München: Beck, 1991, pg. 52. Igualmente el Bundesfinanzhof alemán ha sostenido esta misma posición, al afirmar: «La mayor parte de los impuestos sobre el tráfico, incluido el Impuesto sobre el Volumen de negocios, no tienen ningún sentido profundo al margen de la obtención de recursos para financiar el Estado» (BFH, 107, 315 [319], BStBl. 1973 II 94), citada por TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band III... op. cit. pg. 900.

⁸⁶ La doctrina alemana ha tenido ocasión de señalar lo infructífero de este planteamiento. Particularmente en relación con el IVA: REIß, Wolfram. Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes. /En/ Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht (Hrsg. Lothar Werner). Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft. Band 13. Köln: Otto Schmidt, 1990, pgs. 26-27. LIPROSS, Otto-Gerd. Umsatzsteuer. 20 Auflage. Achim bei Bremen: Fleischer, 2000, pg. 44.

A mi juicio, éste es el planteamiento que, aunque no se haga explícito, subyace a la jurisprudencia del TJCE sobre el gravamen de las actividades ilícitas en el IVA. Dejando al margen su jurisprudencia en torno a los derechos de aduana, lo cierto es que el TJCE no parece haber manejado argumentos de carácter teleológico en sus muchos pronunciamientos en torno al gravamen de las actividades ilícitas. En su primera sentencia, relacionada con el IVA a la importación (Einberger II), puede decirse que el TJCE renunció casi por completo a cualquier razonamiento de carácter hermenéutico, limitándose prácticamente a trasladar, de forma mecánica, la doctrina Horvath. Sólo a partir de sus pronunciamientos en torno al gravamen de las actividades ilícitas en las operaciones interiores recurre realmente el TJCE a

critérios de carácter interpretativo. Y lo hace, como ya señalamos, sobre la base del principio de neutralidad, haciendo uso del mismo para descartar la sujeción de determinadas entregas de bienes -los radicalmente prohibidos- y sostener la sujeción de las restantes entregas. En el epígrafe anterior tuvimos ocasión de formular algunas críticas al razonamiento del TJCE y matizar otras, formuladas por la doctrina, que quizás podían resultar excesivas. En este momento procede analizar el razonamiento del Tribunal sobre una base exclusivamente metodológica, estudiando si la utilización del principio de neutralidad implica realmente una interpretación teleológica del presupuesto de hecho del IVA.

Lo cierto es que, en ninguna de las sentencias del TJCE referidas a la tributación de las actividades ilícitas, se sostiene que el principio de neutralidad fiscal pueda constituir la finalidad preferente del impuesto, ni siquiera la finalidad preferente de la Directiva o de la armonización del mismo ⁸⁷. Todo lo más el Tribunal se limita a afirmar que «La Sexta Directiva [...] se basa en el principio de neutralidad fiscal» ⁸⁸. Y lo cierto es que el TJCE, sin perjuicio de que sus conclusiones no puedan compartirse plenamente, hace bien en no afirmar que la finalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido sea el principio de neutralidad fiscal. Porque creo que la neutralidad fiscal no puede, por sí misma, justificar la existencia de un impuesto y constituir, de ese modo, su finalidad. En todo caso, como trataremos de fundamentar a continuación, la neutralidad fiscal puede constituir una exigencia, un requisito en definitiva, de un impuesto pero difícilmente su finalidad. Conviene aclarar este importante matiz.

⁸⁷ Sin embargo, algunas afirmaciones de la doctrina pueden interpretarse en este sentido o parecen atribuir a la jurisprudencia del TJCE una interpretación semejante. DZIADKOWSKI, Dieter. Das Neutralitätsprinzip als Basis der Mehrwertbesteuerung in Europa- Zugleich Anmerkung zu den Neuregelungen zwecks Vorsteuerkappung. /En/ Deutsche Steuer-Zeitung, 1999, pg. 626, cuando afirma que la finalidad preferente de la Sexta Directiva es la protección del principio de neutralidad fiscal en la imposición sobre el valor añadido. Así señala BIRKENFELD: «El TJCE pierde vista que la Sexta Directiva, además de proteger la neutralidad, persigue otras finalidades» (BLANCKENHEIM, Marcus M. «Steuerpflichtiger» und Unternehmerbegriff... op. cit. pg. 59). DOBRATZ, Lars. Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht. Köln: Otto Schmidt, 2005, pg. 28 al afirmar que la mayoría de las resoluciones del TJCE fundadas teleológicamente se basan en el principio de neutralidad. Ésta es a mi juicio la idea que late con especial fuerza en las siguientes afirmaciones de la Profesora HERRERA DE LA ESCOSURA: «... parece que no habría ningún inconveniente en excluir del hecho imponible a todos aquellos supuestos que no impliquen competencia entre el sector lícito y el ilícito, por no existir en tales casos ningún principio que proteger, ni producirse los presupuestos de generalidad y neutralidad que empujan a la imposición» (HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia. El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia... op. cit. pg. 73).

⁸⁷ Sin embargo, algunas afirmaciones de la doctrina pueden interpretarse en este sentido o parecen atribuir a la jurisprudencia del TJCE una interpretación semejante. DZIADKOWSKI, Dieter. Das Neutralitätsprinzip als Basis der Mehrwertbesteuerung in Europa- Zugleich Anmerkung zu den Neuregelungen zwecks Vorsteuerkappung. /En/ Deutsche Steuer-Zeitung, 1999, pg. 626, cuando afirma que la finalidad preferente de la Sexta Directiva es la protección del principio de neutralidad fiscal en la imposición sobre el valor añadido. Así señala BIRKENFELD: «El TJCE pierde vista que la Sexta Directiva, además de proteger la neutralidad, persigue otras finalidades» (BLANCKENHEIM, Marcus M. «Steuerpflichtiger» und Unternehmerbegriff... op. cit. pg. 59). DOBRATZ, Lars. Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht. Köln: Otto Schmidt, 2005, pg. 28 al afirmar que la mayoría de las resoluciones del TJCE fundadas teleológicamente se basan en el principio de neutralidad. Ésta es a mi juicio la idea que late con especial fuerza en las siguientes afirmaciones de la Profesora HERRERA DE LA ESCOSURA: «... parece que no habría ningún inconveniente en excluir del hecho imponible a todos aquellos supuestos que no impliquen competencia entre el sector lícito y el ilícito, por no existir en tales casos ningún principio que proteger, ni producirse los presupuestos de generalidad y neutralidad que empujan a la imposición» (HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia. El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia... op. cit. pg. 73).

⁸⁸ Happy Family, apartado 16. Lange, apartado 16 y Goodwin, apartado 9.

Creo que es evidente que el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye el paradigma de impuesto recaudatorio. En definitiva, su finalidad preferente es la obtención de recursos con los que financiar el gasto público. Sin embargo, y como ya indicamos más arriba, la estricta finalidad fiscal no aporta datos teleológicos valiosos para proceder a la interpretación de una norma; salvo que se sostenga el principio in dubio pro fisco, lo que, a todas luces, parece inviable. La norma tributaria además de su finalidad primaria -allegar recursos para la financiación del gasto público- ostenta también lo que, en ocasiones, ha dado en llamarse «finalidades secundarias». Esas finalidades secundarias se identifican básicamente con el modo en el que el legislador o la ley quieren repartir la carga tributaria entre los obligados a

soportarla. Porque conviene no olvidar que el Derecho Tributario no constituye exclusivamente «Derecho público de intervención» sino también «Derecho de reparto». Es decir, la norma tributaria recaudatoria no sólo se orienta a la obtención de ingresos sino que, por el contrario, pretende que la carga tributaria global, es decir el conjunto de recursos tributarios necesarios para la financiación del gasto público, se repartan de una determinada forma, conforme a unos criterios, entre los obligados a soportarla. Y no cabe poner en duda que esos criterios de reparto, que constituyen lo que hemos dado en llamar «finalidades secundarias», son tan útiles a efectos interpretativos como pueden serlo las finalidades propias de las normas administrativas de policía. Desde esta óptica, la tesis de la ineptitud para la interpretación teleológica de la norma tributaria se desmorona⁸⁹. Partiendo de este punto, debe averiguarse, por consiguiente, cuál es la finalidad secundaria en el IVA o, en términos más concretos, cuál es el criterio de reparto que subyace al impuesto y, en particular, a su hecho imponible.

⁸⁹ A la tesis de las «finalidades secundarias» ha hecho referencia un importante sector de la doctrina alemana: SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. Zivilrecht und Steuerrecht. /En/ Archiv für die civilistische Praxis, Band 190, 1990, pg. 155. WEBER-GRELLET, Heinrich. Auf den Schultern von Larenz: Demokratischrechtstaatliche Rechtsanwendung un Rechtsfortbildung im Steuerrecht. /En/ Deutsches Steuerrecht, 1991, pg. 443. TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung tomo III... op. cit. pgs. 1265-1268. WOERNER, Lothar. Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht. Auf den Spuren von Heinrich Beisse. /En/ Finanz-Rundschau, 1992, pgs. 228-230. WEBER-GRELLET, Heinrich. Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung. /En/ Steuer und Wirtschaft, 1993, pg. 103. WOERNER, Lothar. Spielraum der Rechtsanwendung im steuerlichen Eingriffsrecht. Theorie und Praxis. /En/ Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk. Köln: Otto Schmidt, 1997, pgs. 969-970.

⁸⁹ A la tesis de las «finalidades secundarias» ha hecho referencia un importante sector de la doctrina alemana: SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. Zivilrecht und Steuerrecht. /En/ Archiv für die civilistische Praxis, Band 190, 1990, pg. 155. WEBER-GRELLET, Heinrich. Auf den Schultern von Larenz: Demokratischrechtstaatliche Rechtsanwendung un Rechtsfortbildung im Steuerrecht. /En/ Deutsches Steuerrecht, 1991, pg. 443. TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung tomo III... op. cit. pgs. 1265-1268. WOERNER, Lothar. Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht. Auf den Spuren von Heinrich Beisse. /En/ Finanz-Rundschau, 1992, pgs. 228-230. WEBER-GRELLET, Heinrich. Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung. /En/ Steuer und Wirtschaft, 1993, pg. 103. WOERNER, Lothar. Spielraum der Rechtsanwendung im steuerlichen Eingriffsrecht. Theorie und Praxis. /En/ Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk. Köln: Otto Schmidt, 1997, pgs. 969-970.

La peculiar estructura del IVA como impuesto indirecto ha perjudicado la correcta identificación del carácter del impuesto y, consiguientemente, de su finalidad secundaria. En efecto, como ha sostenido de forma reiterada la doctrina alemana⁹⁰, el IVA constituye técnicamente un impuesto sobre el tráfico (Verkehrsteuer), pues su hecho imponible se identifica con las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal; sin embargo, desde la perspectiva de sus efectos económicos o, más concretamente, de la finalidad perseguida por el legislador constituye un impuesto sobre el consumo (Verbrauchsteuer). Dicha finalidad no deriva exclusivamente de una especulación hacendística o de una reconstrucción inductiva de las normas que regulan el impuesto⁹¹ sino que, muy al contrario, ha encontrado incluso reflejo jurídico-positivo. Me refiero, en concreto al apartado 1 del artículo 2 de la [Directiva 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967 \(LCEur 1967. 6\)](#) (Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios) según el cual «el IVA es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios»⁹². A pesar de que este último dato jurídico-positivo se ha puesto en cuestión por cierta doctrina⁹³, la verdad es que, en la actualidad, tanto la doctrina⁹⁴ como la propia jurisprudencia del TJCE⁹⁵ parecen albergar pocas dudas en relación con el carácter de impuesto sobre el consumo del IVA.

⁹⁰ Esta doble naturaleza, al menos formal, del IVA ha sido puesta de manifiesto en múltiples ocasiones: TIPKE, Klaus. Die Umsatzsteuer im Steuersystem. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 1972, pgs. 3-4. SÖHN, Hartmut. Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer. /En/ Steuer und Wirtschaft, 1975, pg. 1. TIPKE, Klaus. Umsatzsteuer -Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer. /En/ Deutsches Steuerrecht, 1983, pgs. 595-597. HUSMANN, Eberhard. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürrwachter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.). 8 Auflage Köln: Dr. Otto Schmidt, 1997, Band I, § 1 Tz. 72, Lfg. 115 august 2003. ZEUNER, Helga. Umsatzsteuergesetz Kommentar. (Johann Bunjes, Reinhold Geist, Begr.). 8 Auflage. München: Beck, 2005, Einl. Rz. 24.

⁹⁰ Esta doble naturaleza, al menos formal, del IVA ha sido puesta de manifiesto en múltiples ocasiones: TIPKE, Klaus. Die Umsatzsteuer im Steuersystem. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 1972, pgs. 3-4. SÖHN, Hartmut. Die

Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer. /En/ Steuer und Wirtschaft, 1975, pg. 1. TIPKE, Klaus. Umsatzsteuer -Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer. /En/ Deutsches Steuerrecht, 1983, pgs. 595-597. HUSMANN, Eberhard. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürwächter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.). 8 Auflage Köln: Dr. Otto Schmidt, 1997, Band I, § 1 Tz. 72, Lfg. 115 august 2003. ZEUNER, Helga. Umsatzsteuergesetz Kommentar. (Johann Bunjes, Reinhold Geist, Begr.). 8 Auflage. München: Beck, 2005, Einl. Rz. 24.

91 Aunque también desde esta perspectiva puede defenderse tal carácter. En efecto, la institución de la deducción del impuesto, los autoconsumos gravados y el gravamen de la importación de bienes por particulares. En este sentido, por todos: TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band II: Steuerrechtsfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem. Köln: Otto Schmidt, 1993, pg. 895. En idéntico sentido en la doctrina española: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Fiscalidad de los actos ilícitos... op. cit. pg. 460.

92 También debe hacerse mención en este punto al artículo 1 de la [Ley 37/1992, de 28 diciembre \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 \)](#), del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece: «El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo.. ».

93 THEILE, Carsten. Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer. Steuerrechtswissenschaftlicher Glaube, gesetzgeberischer Wille und ökonomische Wirklichkeit. /En/ Steuer und Wirtschaft, 1996, pgs. 158-159. En un trabajo de estas características no procede analizar, de forma pormenorizada, las críticas formuladas por THEILE al fundamento europeo del carácter del IVA como impuesto sobre el consumo. En todo caso, procede remitir a las atinadas críticas que a su posición ha formulado SÖHN: SÖHN, Harmut. Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer. /En/ Steuer und Wirtschaft, 1996, pgs. 167-168.

94 En este sentido nos remitimos a la abundantísima selección de bibliografía expuesta por STADIE, en relación precisamente con el carácter del IVA como impuesto sobre el consumo: STADIE, Holger. Einführung zum Umsatzsteuergesetz. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürwächter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.)... op. cit. Einf. Anm. 58 (nota 3) Lfg. 129 februar 2007.

95 Sobre la jurisprudencia del TJCE, en este sentido, puede verse: DOBRATZ, Lars. Leistung und Entgelt... op. cit. pgs. 22-28.

La duda que plantea de inmediato esa doble naturaleza (impuesto sobre el tráfico-impuesto sobre el consumo) consiste en determinar si, a la hora de identificar la finalidad secundaria del IVA de cara a resolver cualquier género de duda interpretativa, debe estarse a la configuración técnica del impuesto o, por el contrario, a su finalidad económica. Y, a este respecto, la doctrina alemana, a mi juicio con buen criterio, no parece albergar excesivas dudas en el sentido de que si la finalidad secundaria de un impuesto coincide con el criterio de reparto (de justicia) que subyace al mismo, lo adecuado será precisamente acudir a dicho criterio para resolver dudas interpretativas y no tanto a la configuración técnica del mismo. Trasladando esta reflexión al problema que nos ocupa creo que deben reproducirse las afirmaciones que al respecto ha realizado el Profesor TIPKE: «La cuestión de la justicia debe ponerse siempre en relación con el destinatario del impuesto y no con quién pueda ser declarado contribuyente por motivos de orden técnico. Si quiere responderse a la pregunta de la justicia (tributaria) debe averiguarse primero: ¿Debe recaer el Impuesto sobre el Valor Añadido -de forma indirecta- sobre el consumidor? Entonces el impuesto deberá ser justo frente a los consumidores. O por el contrario ¿debe recaer el impuesto sobre los empresarios que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios? En ese caso el impuesto debería ser justo frente a ellos» ⁹⁶. En definitiva, salvo que se parta de postulados formalistas, difícilmente sostenibles, parece que la finalidad secundaria del IVA reside precisamente en recaer sobre el consumo (sobre el consumidor final) y, consiguientemente, es dicha finalidad la que debe guiar la interpretación de las normas que regulan el impuesto y, en particular, de su hecho imponible ⁹⁷. Por consiguiente, la última cuestión que debe abordarse al analizar la jurisprudencia del TJCE en relación con el gravamen de las actividades ilícitas en el IVA consiste en determinar si el principio de neutralidad con el que opera el Tribunal para elaborar sus decisiones, satisface, en todo caso, la finalidad secundaria del impuesto, esto es, recaer sobre el consumo.

96 TIPKE, Klaus. Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit. /En/ Steuer und Wirtschaft, 1992, pg. 105. Esta misma reflexión ha sido incorporada posteriormente a su monumental Tratado de Derecho Tributario: TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band II... op. cit. pg. 891.

96 TIPKE, Klaus. Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit. /En/ Steuer und Wirtschaft, 1992, pg. 105. Esta misma reflexión ha sido incorporada posteriormente a su monumental Tratado de Derecho Tributario: TIPKE, Klaus. Die

Steuerrechtsordnung. Band II... op. cit. pg. 891.

⁹⁷ Ésta es una posición sostenida de forma mayoritaria en la doctrina alemana: TIPKE, Klaus. Umsatzsteuer -Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer... op. cit. pg. 595. REIß, Wolfram. Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer... op. cit. pgs. 26-28. TIPKE, Klaus. Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit... op. cit. pg. 108. TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band II... op. cit. pg. 899. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Steuerrecht... op. cit. pg. 502. JAKOB, Wolfgang. Umsatzsteuer. 2. Auflage. München: Beck, 1998, pgs. 5-6. STADIE, Holger. Einführung zum Umsatzsteuergesetz. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürrewachter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.)... op. cit. Einf. Anm. 291 Lfg. 129 februar 2007. Con menor frecuencia en la doctrina de habla inglesa: SIMONS, Alfons L. C. EC Court of Justice recognizes the legal character of VAT. /En/ EC Tax Review, núm. 2, 1996, pgs. 87-90.

Ya señalamos que la caracterización del IVA como impuesto sobre el consumo no parece ser ajena al TJCE. En efecto, el Tribunal ha señalado en numerosas ocasiones que sólo el consumidor final debe ser gravado por el impuesto ⁹⁸. Incluso, en algunas ocasiones, ha resuelto la dudosa sujeción de determinadas operaciones acudiendo a la existencia, en el caso concreto, de un «consumo relevante» a efectos del impuesto ⁹⁹. Por ese motivo debemos entender, aunque no se haya hecho explícito en ningún caso, que el Tribunal entiende que una interpretación conducida por el principio de neutralidad es suficiente para garantizar que el impuesto recaiga efectivamente sobre el consumo ¹⁰⁰. Sin embargo, la sintonía de ambos principios (neutralidad y gravamen del consumo) dista de ser perfecta. Es muy posible que una operación, al quedar no sujeta, respete las exigencias del principio de neutralidad pero, al mismo tiempo, defraude las exigencias propias de un impuesto sobre el consumo. Y ello se pone de manifiesto, precisamente, al hilo del gravamen de las actividades ilícitas.

⁹⁸ A este respecto ver la excelente síntesis jurisprudencial que realiza DOBRATZ sobre el destinatario final de la carga tributaria en el Impuesto: DOBRATZ, Lars. Leistung und Entgelt... op. cit. pgs. 22-26.

⁹⁸ A este respecto ver la excelente síntesis jurisprudencial que realiza DOBRATZ sobre el destinatario final de la carga tributaria en el Impuesto: DOBRATZ, Lars. Leistung und Entgelt... op. cit. pgs. 22-26.

⁹⁹ En este sentido cabe citar las [sentencias del TJCE de 29 de febrero de 1996 \(TJCE 1996, 34 \)](#) (Jürgen Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg, C-215/94) y [18 de diciembre de 1997 \(TJCE 1997, 277 \)](#) (Landboden-Agradienste GmbH & Co. KG v. Finanzamt Calau, C-384/95). En dichas resoluciones el TJCE negó respectivamente la sujeción al IVA de una indemnización por abandono definitivo de la producción lechera y por reducción de la producción anual de patatas sobre la base de que, en dichos casos, no existía ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del IVA.

¹⁰⁰ Esta posición es la que parece sostener cierta doctrina al indicar la complementariedad o instrumentalidad del principio de neutralidad fiscal en relación con el carácter de impuesto sobre el consumo del IVA. En este sentido: SÖHN, Harmut. Die Umsatzsteuer als indirekte... op. cit. pg. 168. STADIE, Holger. Einführung zum Umsatzsteuergesetz. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürrewachter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.)... op. cit. Einf. Anm. 291 Lfg. 129 februar 2007, aunque este último de forma menos rotunda.

En aquellos casos en los que el TJCE decide entender gravadas determinadas actividades ilícitas en el IVA, no existe problema alguno desde la óptica que ahora nos ocupa. Tomemos el ejemplo de la sentencia Goodwin. El TJCE decide gravar la entrega de perfumes falsificados, sobre la base del principio de neutralidad, tratando de evitar una discriminación entre éstos y sus «homólogos» no falsificados. Esa decisión implica, adicionalmente, que el consumo de perfumes falsificados también resulta gravado en el Impuesto. La ecuación «impuesto neutral-impuesto sobre el consumo» funciona sin mayor complicación. Sin embargo, esta asociación se desmorona en aquellos casos en los que el TJCE decide considerar no sujetas al impuesto determinadas entregas de bienes radicalmente prohibidos. De nuevo debemos acudir a la jurisprudencia relativa a las entregas interiores de estupefacientes. Como se recordará el TJCE no veía mayor problema en la no sujeción de estas entregas por el motivo de que no existía un circuito o tráfico legal de estos bienes con el que las entregas ilegales pudieran competir. Ahora bien, la pregunta surge de inmediato. ¿Implica esa falta de competencia entre un producto lícito y otro ilícito que este último, tratándose de un bien radicalmente prohibido, no sea objeto de consumo? A mi juicio la respuesta a esta pregunta es evidente. Los estupefacientes, al igual que otros bienes y prestaciones de servicios radicalmente prohibidos, son objeto de consumo. En esa medida, la

finalidad secundaria del IVA (recaer sobre el consumo) aconseja gravar dichas entregas En definitiva, y volviendo al esquema hermenéutico al que hicimos alusión más arriba, el sentido posible de la expresión «entregas de bienes y prestaciones de servicios» más adecuado a la finalidad del Impuesto es precisamente aquel que engloba todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, sin perjuicio del carácter relativa o totalmente ilegal de los mismos.

101

101 Esta idea parece aflorar tímidamente en la doctrina: WIDMANN; Werner. Keine Umsatzsteuer... op. cit. pg. 11 al señalar que «El TJCE no hace alusión alguna al gravamen del consumo como finalidad del impuesto». SIMONS, Alfons L. C. EC Court of Justice recognizes the legal character... op. cit. pg. 90 considerando que si el TJCE hubiera aplicado a los casos Mol y Happy Family el concepto de consumo que subyace en las sentencias Mohr y Landboden-Agradienste la solución habría sido muy diferente. STADIE, Holger. Einführung zum Umsatzsteuergesetz. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürwächter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.)... op. cit. Einf. Anm. 99.1 Lfg. 129 februar 2007, de forma especialmente contundente.

101 Esta idea parece aflorar tímidamente en la doctrina: WIDMANN; Werner. Keine Umsatzsteuer... op. cit. pg. 11 al señalar que «El TJCE no hace alusión alguna al gravamen del consumo como finalidad del impuesto». SIMONS, Alfons L. C. EC Court of Justice recognizes the legal character... op. cit. pg. 90 considerando que si el TJCE hubiera aplicado a los casos Mol y Happy Family el concepto de consumo que subyace en las sentencias Mohr y Landboden-Agradienste la solución habría sido muy diferente. STADIE, Holger. Einführung zum Umsatzsteuergesetz. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürwächter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.)... op. cit. Einf. Anm. 99.1 Lfg. 129 februar 2007, de forma especialmente contundente.

Es obvio que la interpretación propuesta permite superar algunas de las contradicciones lógicas que, como expusimos en el epígrafe anterior, podían derivarse de la jurisprudencia del TJCE en torno al gravamen de las actividades ilícitas en el IVA. Sin embargo, resolver el problema que nos ocupa partiendo de la finalidad del Impuesto (el gravamen del consumo) arroja también ciertas ventajas -que por motivos sistemáticos hemos preferido dejar para este momento- al menos si se contrasta la solución propuesta con las consecuencias que derivan de aplicar, de forma exclusiva, el principio de neutralidad fiscal.

Podría criticarse a la posición aquí expuesta que sustituir el principio de neutralidad, como criterio para decidir el gravamen de las actividades ilícitas en el IVA, por la finalidad del impuesto -gravamen del consumo- implicaría hacer depender la solución del problema de un concepto extraordinariamente impreciso y que, además, no cuenta con referente normativo alguno. En efecto, ni en la Directiva ni en la normativa nacional de transposición aparece la más mínima referencia al concepto de consumo sobre el que el impuesto pretende recaer En definitiva el carácter de impuesto sobre el consumo del IVA no ofrecería un asidero lo suficientemente concreto como para resolver los problemas interpretativos que pueda plantear el propio impuesto y, en particular, su hecho imponible. No obstante, y sin perder de vista el acierto parcial de estas críticas, creo que se imponen algunas reflexiones adicionales.

102

102 Y ésta ha sido precisamente la crítica de ciertos sectores doctrinales a las SSTJCE (Jürgen Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg, C-215/94 TJCE 1996 y Landboden-Agradienste GmbH & Co. KG v. Finanzamt Calau, C-384/95) que han hecho depender la sujeción al IVA de la existencia o no de consumo: SIMONS, Alfons L. C. EC Court of Justice recognizes the legal character... op. cit. pgs. 88-89, aunque más que a la imposibilidad de concretar el concepto se refiere a la escasa discusión habida hasta el momento en torno al mismo. WIDMANN, Werner. Aufgabe der Milcherzeugung gegen Vergütung nichtsteuerbar. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 1996, pg. 120. BIRKENFELD, Wolfram. Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu Umsatzsteuerfragen. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 1997, pg. 244, indicando que ni la Directiva ni el TJCE han aclarado hasta el momento el concepto de consumo. CORDEIRO GUERRA, Roberto. L'iva quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di Giustizia. /En/ Rassegna Tributaria, n. 1, 2000, pgs. 330-332. DOBRATZ, Lars. Leistung und Entgelt... op. cit. pg. 28.

102 Y ésta ha sido precisamente la crítica de ciertos sectores doctrinales a las SSTJCE (Jürgen Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg, C-215/94 TJCE 1996 y Landboden-Agradienste GmbH & Co. KG v. Finanzamt Calau, C-384/95) que han hecho depender la sujeción al IVA de la existencia o no de consumo: SIMONS, Alfons L. C. EC Court of Justice recognizes the legal character... op. cit. pgs. 88-89, aunque más que a la imposibilidad de concretar el concepto se refiere a la escasa discusión habida hasta el momento en torno al mismo. WIDMANN, Werner. Aufgabe der Milcherzeugung gegen Vergütung nichtsteuerbar. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 1996, pg. 120. BIRKENFELD, Wolfram. Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu Umsatzsteuerfragen. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 1997, pg. 244, indicando que ni la Directiva ni el TJCE han aclarado hasta el momento el concepto de consumo. CORDEIRO GUERRA, Roberto. L'iva quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di Giustizia. /En/ Rassegna Tributaria, n. 1, 2000, pgs. 330-332. DOBRATZ, Lars. Leistung und Entgelt... op. cit. pg. 28.

De un lado debe ponerse en duda que el concepto de consumo que subyace a la

regulación del impuesto sea totalmente impreciso y no sea susceptible, en ningún caso, de concreción. Desde luego, es evidente que en las prestaciones de servicios, sobre todo como consecuencia de su formulación residual en la VI Directiva ¹⁰³, puede ser complicado determinar si existe o no un consumo relevante a efectos del Impuesto ¹⁰⁴. Sin embargo, la cuestión resulta más sencilla cuando se discute si una entrega de bienes entraña o no consumo a efectos del impuesto pues, como indicó el Abogado General Jacobs en sus conclusiones al asunto Landboden-Agradienste: «una entrega de bienes realizada por un sujeto pasivo siempre entraña un consumo, con independencia del uso al que, en ese caso, se destinen los bienes. En el contexto del IVA, por consumo no se entiende uso efectivo sino meramente la adquisición del derecho a disponer de los bienes a título de dueño» ¹⁰⁵. Y conviene poner de manifiesto que, hasta el momento, por lo que se refiere a la tributación en el IVA de las actividades ilícitas, el TJCE sólo ha tenido que pronunciarse en relación con supuestos que entrañaban entregas de bienes ¹⁰⁶. De ese modo, la interpretación del hecho imponible del IVA conforme a la finalidad del impuesto (el gravamen del consumo) parece viable sin que pueda darse excesivo crédito a los reproches relativos a la indeterminación del concepto normativo de consumo.

¹⁰³ En efecto, el artículo 6 de la Directiva define las prestaciones de servicios como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5».

¹⁰³ En efecto, el artículo 6 de la Directiva define las prestaciones de servicios como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5».

¹⁰⁴ Así lo hizo notar el Abogado General Jacobs en sus conclusiones presentadas el [25 de septiembre de 1997 \(TJCE 1997, 277\)](#) en el asunto Landboden-Agradienste, apartado 24.

¹⁰⁵ Conclusiones del AG Jacobs presentadas el [25 de septiembre de 1997 \(TJCE 1997, 277\)](#) en el asunto Landboden-Agradienste, apartado 22.

¹⁰⁶ Con la excepción de la sentencia Fischer.

Sin embargo las ventajas técnicas de la solución aquí propuesta no sólo se fundamentan en la posibilidad de concretar razonablemente el concepto de consumo. Por el contrario, y ya lo anunciamos parcialmente al analizar la jurisprudencia del TJCE en torno a la tributación de las actividades ilícitas, tampoco el concepto de neutralidad resulta tan cerrado y unívoco como a veces se pretende. La razón no reside tanto, a mi juicio, en el hecho de que el concepto de neutralidad resulte, en sí mismo vago o que carezca de apoyo normativo expreso en la regulación del impuesto ¹⁰⁷. El problema está, más bien, en que el TJCE parte de un concepto de neutralidad y de actividades o productos en competencia de carácter muy estricto que, además, no parece justificar razonablemente en ninguno de sus pronunciamientos. En efecto, como ha puesto de manifiesto la doctrina italiana, el concepto de neutralidad que sostiene el TJCE, al menos por lo que se refiere a su jurisprudencia en torno al gravamen de las actividades ilícitas en el IVA, asume una idea muy concreta de «competencia tutelable» refiriéndose exclusivamente a la llamada «competencia directa» es decir la que se produce entre actividades idénticas o entre bienes y servicios fungibles ¹⁰⁸. Y lo que no termina de entenderse es por qué el TJCE excluye, siquiera sea de forma implícita, la competencia indirecta, esto es, la que se produce entre bienes y servicios sucedáneos (no fungibles) ¹⁰⁹ o que, teniendo un objeto comercial diverso, operan en el mismo segmento de demanda ¹¹⁰. En todo caso, conviene poner de manifiesto que, en la sentencia del TJCE más reciente referida a la sujeción al IVA de las entregas de estupefacientes, el tribunal parece haberse acercado a un concepto de neutralidad y competencia algo más flexible. En efecto, en la [STJCE de 29 de junio de 1999 \(TJCE 1999, 144\)](#) (Staatsecretaris van Financiën v. Coffeeshop «Siberië» vof, C- 158/98) el Tribunal sostiene que el alquiler de un emplazamiento que acoge actividades comerciales penalmente sancionables (venta de derivados del cáñamo) puede competir con arrendamientos de carácter legal por lo que su sujeción a IVA podría implicar la vulneración del principio de neutralidad. Como ha indicado la doctrina italiana, este pronunciamiento parece el anuncio de un cambio de tendencia ¹¹¹.

¹⁰⁷ Se trata de dos afirmaciones frecuentes en ciertos sectores de la doctrina alemana: DZIADKOWSKI, Dieter. Das

Neutralitätsprinzip als Basis der Mehrwertbesteuerung... op. cit. pg. 625, señalando que el principio de neutralidad no puede constituir la base del sistema cuando es el propio legislador el que lo vulnera mediante un elenco de «exenciones impropias». DZIADKOWSKI, Dieter. EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung... op. cit. pg. 292, indicando que la neutralidad sólo es un criterio más de interpretación junto a otros. NIESKENS, Hans. Aktuelles zur EuGH-Rechtsprechung. -Fünf Thesen zum besseren Missverständniss des EuGH-. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 2004, pg. 447, indicando que el principio se ha convertido en un sustituto de la argumentación y que su vaguedad lo hace inviable para resolver problemas interpretativos.

107 Se trata de dos afirmaciones frecuentes en ciertos sectores de la doctrina alemana: DZIADKOWSKI, Dieter. Das Neutralitätsprinzip als Basis der Mehrwertbesteuerung... op. cit. pg. 625, señalando que el principio de neutralidad no puede constituir la base del sistema cuando es el propio legislador el que lo vulnera mediante un elenco de «exenciones impropias». DZIADKOWSKI, Dieter. EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung... op. cit. pg. 292, indicando que la neutralidad sólo es un criterio más de interpretación junto a otros. NIESKENS, Hans. Aktuelles zur EuGH-Rechtsprechung. -Fünf Thesen zum besseren Missverständniss des EuGH-. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 2004, pg. 447, indicando que el principio se ha convertido en un sustituto de la argumentación y que su vaguedad lo hace inviable para resolver problemas interpretativos.

108 En este sentido: RAVACCIA, Mario. Proventi illeciti ed imposta sul valore... op. cit. pgs. 166-167. MARCHESELLI, Alberto. Proventi illeciti e imponibilità iva. /En/ Diritto e Pratica Tributaria, N. 2, 2003 (Parte seconda), pgs. 392-393.

109 RAVACCIA, Mario. Proventi illeciti ed imposta sul valore... op. cit. pg. 167.

110 MARCHESELLI, Alberto. Proventi illeciti e imponibilità... op. cit. pg. 393.

111 MARCHESELLI, Alberto. Proventi illeciti e imponibilità... op. cit. pg. 394.

En definitiva, y a modo de síntesis de la posición sostenida en este trabajo, conviene resaltar que la interpretación del hecho imponible del IVA conforme a la finalidad del impuesto permite superar las contradicciones inmanentes a la jurisprudencia del TJCE. Porque, en efecto, existen supuestos en los que la solución que deriva del principio de neutralidad permite que el impuesto recaiga efectivamente sobre el consumo (aquellos casos en los que la solución final consiste en entender gravada la operación). Sin embargo, cuando el TJCE deduce la inexistencia de una competencia relevante -o la simple inexistencia de competencia y, por tanto de afectación del principio de neutralidad- y declara la entrega no sujeta, el impuesto no termina recayendo sobre el consumo¹¹². Por el contrario si las actividades ilegales se entienden sujetas en todo caso, el impuesto termina recayendo sobre el consumo (de los bienes o servicios gravados) sin que la inexistencia de competencia entre un sector legal y otro ilegal afecte en lo más mínimo al principio de neutralidad fiscal. En definitiva, y acudiendo al socorrido ejemplo de las entregas de estupefacientes, la sujeción de las mismas garantiza que el impuesto recaiga sobre el consumo. Del mismo modo dicha sujeción no pone en entredicho el principio de neutralidad. Si se sostiene un concepto estricto del mismo, porque no existen, en puridad, dos actividades que sean gravadas de modo distinto. Si se acude a una idea más flexible (bienes y servicios sustitutivos) porque ambos tipos de actividad resultan gravados de igual modo.

112 Por ese motivo, no puede compartirse la posición, sostenida por algunos sectores de la doctrina alemana, en el sentido de que el principio de neutralidad constituye un subprincipio o instrumento para la plena realización de la finalidad de gravamen del consumo: SÖHN, Harmut. Die Umsatzsteuer als indirekte... op. cit. pg. 168. STADIE, Holger. Einführung zum Umsatzsteuergesetz. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürwächter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.)... op. cit. Einf. Anm. 291 Lfg. 129 februar 2007, aunque este último de forma menos rotunda. Por el mismo motivo, tampoco puede compartirse la idea de que el principio de neutralidad constituye una finalidad preferente frente al gravamen del consumo -como hace, por ejemplo: THEILE, Carsten. Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer... op. cit. pg. 158-, a menos que cuando se sostiene esta tesis se esté haciendo referencia, única y exclusivamente, a la posición sostenida por el TJCE.

112 Por ese motivo, no puede compartirse la posición, sostenida por algunos sectores de la doctrina alemana, en el sentido de que el principio de neutralidad constituye un subprincipio o instrumento para la plena realización de la finalidad de gravamen del consumo: SÖHN, Harmut. Die Umsatzsteuer als indirekte... op. cit. pg. 168. STADIE, Holger. Einführung zum Umsatzsteuergesetz. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürwächter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.)... op. cit. Einf. Anm. 291 Lfg. 129 februar 2007, aunque este último de forma menos rotunda. Por el mismo motivo, tampoco puede compartirse la idea de que el principio de neutralidad constituye una finalidad preferente frente al gravamen del consumo -como hace, por ejemplo: THEILE, Carsten. Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer... op. cit. pg. 158-, a menos que cuando se sostiene esta tesis se esté haciendo referencia, única y exclusivamente, a la posición sostenida por el TJCE.

IV- Una cuestión colateral. Actividades ilícitas y exenciones en el IVA

Hasta el momento nos hemos centrado, de forma exclusiva, en la posible sujeción al IVA de las actividades ilícitas. Hemos analizado el hecho imponible del impuesto para decidir, conforme a criterios de carácter teleológico, si las entregas de bienes y prestaciones de servicios contrarios/as al ordenamiento jurídico podían implicar su realización. Sin embargo, el problema del gravamen de las actividades ilícitas en el IVA presenta otra faceta que ha suscitado un interés muy reducido en la doctrina ¹¹³ quizás por el hecho de que el TJCE no ha advertido sus especificidades, resolviendo, como veremos, sobre la base de los principios y puntos de partida a los que ya hemos hecho referencia. Me refiero, en concreto, a la influencia que puede desplegar la ilicitud de la concreta entrega de bienes o prestación de servicios, en el reconocimiento (o no) de una exención.

¹¹³ En efecto, no abundan los trabajos dedicados de forma específica al tratamiento de este problema en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni siquiera en la doctrina alemana que es quizás la que se ha ocupado de estos temas con mayor detenimiento. En este sentido, debe destacarse exclusivamente la siguiente contribución: MILATZ, Jürgen E. Umsatzsteuerbefreiung auch bei verbotswidrigen Ausfuhren? /En/ Umsatz-und Verkehrssteuer- Recht, 1989, pgs. 323-328.

¹¹³ En efecto, no abundan los trabajos dedicados de forma específica al tratamiento de este problema en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni siquiera en la doctrina alemana que es quizás la que se ha ocupado de estos temas con mayor detenimiento. En este sentido, debe destacarse exclusivamente la siguiente contribución: MILATZ, Jürgen E. Umsatzsteuerbefreiung auch bei verbotswidrigen Ausfuhren? /En/ Umsatz-und Verkehrssteuer- Recht, 1989, pgs. 323-328.

El TJCE ha tenido que hacer frente a este problema en dos pronunciamientos a los que ya hemos tenido ocasión de hacer referencia. En la [STJCE de 2 de agosto de 1993 \(TJCE 1993, 143\)](#) (Wilfried Lange v. Finanzamt Fürstenfeldbruck, C- 111/92) el Tribunal tuvo que decidir si la exención prevista en el artículo 15 de la Sexta Directiva para las exportaciones resultaba también aplicable a un caso en el que, siendo las mercancías totalmente legales, existía una prohibición concreta de exportación a determinados estados (integrados en el antiguo bloque soviético). Por su parte, en la [STJCE de 11 de junio de 1998 \(TJCE 1998, 131\)](#) (Karlheinz Fischer v. Finanzamt Donaueschingen, C- 283/95) el tribunal interpretó la exención prevista en el artículo 13.B.f) de la [Sexta Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#) (apuestas, loterías y otro juegos de azar o dinero) para decidir si la explotación de un juego de ruleta sin autorización debía entenderse también exenta del impuesto.

Y en ambos casos la solución ofrecida por el Tribunal se fundamenta en razonamientos semejantes. El TJCE vuelve a repetir que el principio de neutralidad se opone, en materia de percepción de IVA, a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ese modo la conclusión resulta rotunda. Tratándose de bienes o servicios sobre los que no pesa una prohibición absoluta de comercialización el carácter ilegal de la actividad no puede incidir en la aplicación de la exención correspondiente. En definitiva tanto las exportaciones ilegales como los juegos de azar no autorizados deben quedar exentos ¹¹⁴.

¹¹⁴ [Lange \(TJCE 1993, 143\)](#) , apartados 16-22 y [Karlheinz Fischer \(TJCE 1998, 131\)](#) , apartados 28-31.

¹¹⁴ [Lange \(TJCE 1993, 143\)](#) , apartados 16-22 y [Karlheinz Fischer \(TJCE 1998, 131\)](#) , apartados 28-31.

Sin perjuicio de que las soluciones en los casos Lange y Fischer puedan compartirse, creo que el razonamiento del TJCE vuelve a estar excesivamente lastrado por el papel preponderante que pretende atribuirse al principio de neutralidad. En definitiva, la determinación de si las actividades ilícitas deben resultar exentas en el IVA no es más que un problema de interpretación de la propia norma que regula la exención. Y, al igual que sucedía en aquellos casos en los que el TJCE tuvo que pronunciarse sobre la sujeción al impuesto de determinadas actividades ilícitas, el Tribunal ignora en las sentencias citadas cuál pueda ser la finalidad de las exenciones que presumiblemente interpreta ¹¹⁵ lo que, como es obvio, dificulta enormemente la labor hermenéutica.

¹¹⁵ Conviene precisar sin embargo que, en la sentencia [Lange \(TJCE 1993, 143\)](#) (apartado 20), el TJCE hace

referencia a la finalidad de la exención plena de las exportaciones en el IVA: «El objetivo de dichas exenciones es no sujetar al IVA los consumidores de los Estados no miembros, ya que dicho impuesto está destinado a ser soportado exclusivamente por los consumidores de la Comunidad». No obstante el peso de dicha finalidad en la decisión final parece ser nulo. Mucho más elaborada, aunque a mi juicio no del todo rotunda, es la posición del Abogado General Jacobs en sus conclusiones al asunto Lange: «... al igual que la exención del IVA de la que gozan las exportaciones, tal derecho puede explicarse por la voluntad del legislador comunitario de no imponer la carga del IVA a los consumidores de los Estados miembros (sic en la traducción española), dado que dicho impuesto se haya destinado a ser soportado exclusivamente por los consumidores de la Comunidad. Cuando en una determinada operación el impuesto previamente pagado no puede deducirse, el mismo se repercute normalmente sobre el consumidor en tanto que elemento del precio de compra. El derecho a deducir el impuesto "pagado" no debe considerarse como una ventaja concedida al exportador sino como una simple consecuencia del principio que prohíbe a un Estado someter al pago de un impuesto las mercancías cuyo destino se sitúa fuera de su territorio. En el supuesto de una exportación ilegal, es cierto que la denegación de la autorización de deducción del impuesto "pagado" puede dar lugar en la práctica a que la carga del mismo recaiga sobre el exportador».

115 Conviene precisar sin embargo que, en la sentencia [Lange \(TJCE 1993, 143\)](#) (apartado 20), el TJCE hace referencia a la finalidad de la exención plena de las exportaciones en el IVA: «El objetivo de dichas exenciones es no sujetar al IVA los consumidores de los Estados no miembros, ya que dicho impuesto está destinado a ser soportado exclusivamente por los consumidores de la Comunidad». No obstante el peso de dicha finalidad en la decisión final parece ser nulo. Mucho más elaborada, aunque a mi juicio no del todo rotunda, es la posición del Abogado General Jacobs en sus conclusiones al asunto Lange: «... al igual que la exención del IVA de la que gozan las exportaciones, tal derecho puede explicarse por la voluntad del legislador comunitario de no imponer la carga del IVA a los consumidores de los Estados miembros (sic en la traducción española), dado que dicho impuesto se haya destinado a ser soportado exclusivamente por los consumidores de la Comunidad. Cuando en una determinada operación el impuesto previamente pagado no puede deducirse, el mismo se repercute normalmente sobre el consumidor en tanto que elemento del precio de compra. El derecho a deducir el impuesto "pagado" no debe considerarse como una ventaja concedida al exportador sino como una simple consecuencia del principio que prohíbe a un Estado someter al pago de un impuesto las mercancías cuyo destino se sitúa fuera de su territorio. En el supuesto de una exportación ilegal, es cierto que la denegación de la autorización de deducción del impuesto "pagado" puede dar lugar en la práctica a que la carga del mismo recaiga sobre el exportador».

Sin embargo la determinación de la finalidad de las exenciones presenta ciertas dificultades, tanto en el IVA como en cualquier impuesto del sistema. En efecto, mientras que la finalidad del hecho imponible en términos generales y, por supuesto, también en el IVA es única, cada exención ostenta una finalidad peculiar que puede resultar determinante a efectos de su interpretación y, en definitiva, a la hora de determinar si el carácter ilícito de la actividad puede desplegar alguna consecuencia respecto a su efectiva aplicación.

Lo cierto es que el complejísimo elenco de exenciones en el IVA admite muy diversas sistematizaciones, conforme a los diversos criterios de clasificación e incluso conforme a distintos puntos de vista en el seno de un determinado criterio. Sin embargo, y por motivos que se comprenderán de inmediato, en este trabajo distinguiremos aquellas exenciones que ostentan una finalidad marcadamente extrafiscal o, de forma más precisa, promocional de aquellas otras que carecen de la misma ¹¹⁶. La razón por la que esta diferenciación conceptual puede ser relevante a los efectos que nos ocupan parece evidente y, en cierta medida, se ha avanzado ya al hilo de la sujeción al impuesto de las actividades ilícitas. En definitiva, la influencia que la ilicitud de una actividad pueda desplegar en el reconocimiento de una exención (también en el IVA) deriva de la correcta interpretación de la norma reguladora de la misma y, en ese contexto, la finalidad de la misma puede adquirir una importancia determinante. Aplicando este punto de partida a la tipología de exenciones a las que se ha hecho referencia más arriba las soluciones surgen de inmediato.

116 Creemos que es quizás a esta división bipartita de carácter básico a la que se refieren ciertos sectores de la doctrina al analizar el problema que nos ocupa, distinguiendo las exenciones y tipos reducidos que pretenden conceder un trato de favor al consumo de ciertos productos, de aquellas otras cuya justificación es meramente técnica. En este sentido: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Fiscalidad de los actos ilícitos...* op. cit. pg. 174. BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro; HERRERA MOLINA, Pedro M. *El tratamiento tributario de los actos ilícitos. /En/ Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega. Tomo I. Valladolid: Lex Nova, 2005, pg. 1181. Más adelante se realiza una reflexión crítica sobre algunos aspectos terminológicos y quizás también conceptuales -de ahí la crítica- de esta distinción.*

116 Creemos que es quizás a esta división bipartita de carácter básico a la que se refieren ciertos sectores de la doctrina al analizar el problema que nos ocupa, distinguiendo las exenciones y tipos reducidos que pretenden conceder un trato de favor al consumo de ciertos productos, de aquellas otras cuya justificación es meramente técnica. En este sentido: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Fiscalidad de los actos ilícitos...* op. cit. pg. 174.

BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro; HERRERA MOLINA, Pedro M. El tratamiento tributario de los actos ilícitos. /En/ Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega. Tomo I. Valladolid: Lex Nova, 2005, pg. 1181. Más adelante se realiza una reflexión crítica sobre algunos aspectos terminológicos y quizás también conceptuales -de ahí la crítica- de esta distinción.

Las exenciones con finalidad extrafiscal o promocional difícilmente admiten que su presupuesto de hecho pueda estar integrado también por actividades de carácter ilícito. Debe advertirse que la finalidad de este tipo de beneficios fiscales reside, precisamente, en la promoción de determinados comportamientos, en el caso de las exenciones en el IVA, en la promoción o trato privilegiado de determinados consumos. Si el legislador ha valorado negativamente un determinado comportamiento o actividad (estableciendo consecuencias penales o sancionadoras) no parece razonable pensar que la finalidad de una exención determinada pueda residir, precisamente, en beneficiar esa misma conducta. Para sostener esta conclusión no es necesario acudir a complejas construcciones, fundamentadas en el principio de unidad del ordenamiento jurídico, sino que es suficiente con reproducir el esquema hermenéutico al que hicimos referencia más arriba. En definitiva, la finalidad de las exenciones promocionales no parece aconsejar una interpretación cuyos resultados pueden ser radicalmente opuestos a la misma. Debe tenerse en cuenta que la construcción aquí defendida no resulta novedosa. Por el contrario, la misma viene siendo sostenida por la doctrina alemana que se ha ocupado de interpretar el § 40 de la Abgabenordnung. El citado precepto señala: «Para la tributación es indiferente, si un comportamiento que supone la realización total o parcial del presupuesto de hecho de una norma tributaria, vulnera un deber o prohibición legal o es contrario a la buenas costumbres». Aunque no faltan partidarios de entender aplicable el precepto tanto para el hecho imponible como para cualquier exención, lo cierto es que la doctrina mayoritaria apunta, en la actualidad, a la necesidad de reducir teleológicamente la norma entendiendo que la misma no es aplicable a los beneficios fiscales (*Steuervergünstigungen*) ¹¹⁷. Los motivos que se alegan son precisamente los mismos que expusimos más arriba al hilo de las exenciones en el IVA.

¹¹⁷ TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band III... op. cit. pgs. 1320-1321. BROCKMEYER, Hans Bernhard. /En/ Abgabenordnung -einschließlich Steuerstrafrecht- (Franz Klein, Gerd Orlopp Begr.). 8., völlig neubearbeitete Auflage. München: Beck, 2003, pg. 232. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Steuerrecht... op. cit. pg. 154. Una posición semejante ha seguido en nuestro país el Profesor HERRERA, siguiendo además al Profesor TIPKE: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Fiscalidad de los actos ilícitos... op. cit. pg. 142. Una posición difícilmente encajable es la seguida en los Comentarios a la Abgabenordnung de SCHWARZ que señala que en los beneficios extrafiscales deberá comprobarse si el comportamiento antijurídico vulnera la finalidad de la exención (SCHWARZ, Bernhard. Hrsg. Kommentar zur Abgabenordnung. Band I. Freiburg: Haufe, 2004, § 40 Rz. 24 (82. Lfg. 3/98). Seguramente la posición sea correcta en términos estrictamente dogmáticos lo que ocurre es que me atrevería a vaticinar que en todos los casos, salvo quizás en irregularidades de carácter estrictamente formal, la ilicitud de la actividad no aconsejará que se aplique el beneficio fiscal.

¹¹⁷ TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band III... op. cit. pgs. 1320-1321. BROCKMEYER, Hans Bernhard. /En/ Abgabenordnung -einschließlich Steuerstrafrecht- (Franz Klein, Gerd Orlopp Begr.). 8., völlig neubearbeitete Auflage. München: Beck, 2003, pg. 232. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Steuerrecht... op. cit. pg. 154. Una posición semejante ha seguido en nuestro país el Profesor HERRERA, siguiendo además al Profesor TIPKE: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Fiscalidad de los actos ilícitos... op. cit. pg. 142. Una posición difícilmente encajable es la seguida en los Comentarios a la Abgabenordnung de SCHWARZ que señala que en los beneficios extrafiscales deberá comprobarse si el comportamiento antijurídico vulnera la finalidad de la exención (SCHWARZ, Bernhard. Hrsg. Kommentar zur Abgabenordnung. Band I. Freiburg: Haufe, 2004, § 40 Rz. 24 (82. Lfg. 3/98). Seguramente la posición sea correcta en términos estrictamente dogmáticos lo que ocurre es que me atrevería a vaticinar que en todos los casos, salvo quizás en irregularidades de carácter estrictamente formal, la ilicitud de la actividad no aconsejará que se aplique el beneficio fiscal.

La situación resulta radicalmente distinta cuando nos encontramos ante exenciones que carecen de la finalidad extrafiscal antes referida. En estos casos, e independientemente de los fines concretos que la exención persiga, no es posible señalar una solución general a priori respecto a las actividades ilícitas. Y ello es así porque la finalidad de estas exenciones no guarda, en principio, una relación directa con el carácter legal o ilegal de la actuación del contribuyente. En definitiva, es posible que una actividad ilícita realice plenamente el presupuesto de una exención, siendo conforme a su finalidad y, de igual manera, que una actividad perfectamente legal quede al margen de la misma en atención precisamente a sus fines.

Partiendo de esta división bipartita de las exenciones en el IVA creo que puede analizarse correctamente la jurisprudencia del TJCE recaída hasta el momento sobre el particular.

Creo que el caso paradigmático de exención no promocional -exención técnica se sostiene a veces ¹¹⁸ - sobre el que ha tenido ocasión de pronunciarse el TJCE en relación con las actividades ilícitas, es el referido a las operaciones de exportación. Me refiero, en concreto a la sentencia Lange, en la que el TJCE tuvo que decidir si las exportaciones de mercancías legales, contraviniendo ciertas restricciones a las actividades de exportación (en atención a los Estados de destino) debían o no entenderse exentas de IVA ¹¹⁹. La posición del TJCE fue analizada más arriba lo que exige ahora de mayores precisiones. Sí que debemos analizar la cuestión desde la perspectiva metodológica propuesta en este trabajo.

¹¹⁸ Nuestra doctrina opone, en ocasiones, exenciones extrafiscales y exenciones técnicas en el IVA a la hora de analizar la relevancia de los actos ilícitos en la realización del presupuesto de hecho de las mismas (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Fiscalidad de los actos ilícitos...* op. cit. pg. 174). Creemos, sin embargo, que el manejo del concepto de «exención técnica» puede conducir a ciertos equívocos. El concepto de exención técnica en el IVA resulta tan impreciso que, a los efectos que aquí interesan, lo mejor será prescindir del mismo. Como ejemplo de esta imprecisión enumeramos algunos de los sentidos atribuidos por la doctrina al concepto. Así se ha incluido entre las exenciones técnicas: a las entregas de efectos timbrados de curso legal y a las distintas exenciones del sector del juego (TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Impuesto sobre el Valor Añadido. /En/ Manual de Derecho Tributario. Parte Especial [dir. Juan MARTÍN QUERALT; José Manuel TEJERIZO LÓPEZ; Antonio CAYÓN GALIARDO]. 3ª edición. Pamplona: Aranzadi, 2006, pgs. 610-611. RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Madrid: Cívitas, 1994, pgs. 79-81) a la exención de las exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes (CUBERO TRUYO, Antonio. *El Impuesto sobre el Valor Añadido (I). /En/ Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Madrid: Tecnos, 2007, pg. 684) y a las entregas de bienes utilizados en operaciones exentas y las entregas de bienes que hubieran determinado la exclusión total del derecho a deducir (VICTORIA SÁNCHEZ, Antonio [coord.]. *Memento Práctico Francis Lefebvre. IVA 2007. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, 2007, pgs. 181-184).***

¹¹⁸ Nuestra doctrina opone, en ocasiones, exenciones extrafiscales y exenciones técnicas en el IVA a la hora de analizar la relevancia de los actos ilícitos en la realización del presupuesto de hecho de las mismas (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Fiscalidad de los actos ilícitos...* op. cit. pg. 174). Creemos, sin embargo, que el manejo del concepto de «exención técnica» puede conducir a ciertos equívocos. El concepto de exención técnica en el IVA resulta tan impreciso que, a los efectos que aquí interesan, lo mejor será prescindir del mismo. Como ejemplo de esta imprecisión enumeramos algunos de los sentidos atribuidos por la doctrina al concepto. Así se ha incluido entre las exenciones técnicas: a las entregas de efectos timbrados de curso legal y a las distintas exenciones del sector del juego (TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Impuesto sobre el Valor Añadido. /En/ Manual de Derecho Tributario. Parte Especial [dir. Juan MARTÍN QUERALT; José Manuel TEJERIZO LÓPEZ; Antonio CAYÓN GALIARDO]. 3ª edición. Pamplona: Aranzadi, 2006, pgs. 610-611. RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Madrid: Cívitas, 1994, pgs. 79-81) a la exención de las exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes (CUBERO TRUYO, Antonio. *El Impuesto sobre el Valor Añadido (I). /En/ Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Madrid: Tecnos, 2007, pg. 684) y a las entregas de bienes utilizados en operaciones exentas y las entregas de bienes que hubieran determinado la exclusión total del derecho a deducir (VICTORIA SÁNCHEZ, Antonio [coord.]. *Memento Práctico Francis Lefebvre. IVA 2007. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, 2007, pgs. 181-184).***

¹¹⁹ En este caso con la complejidad añadida de que las exenciones a la exportación son plenas de modo que el IVA soportado resulta deducible también para el sujeto pasivo.

Como ya hemos señalado la interpretación de esta exención, al igual que la de cualquier otra, debe partir necesariamente de su finalidad. Y, en este sentido, existe un acuerdo más o menos unánime en el sentido de que las exenciones en las exportaciones de bienes encuentran un fundamento de carácter esencialmente técnico, en el sentido de permitir un perfecto engarce en el sistema de tributación internacional del consumo, asumido, de forma más o menos extendida, a nivel mundial. Sin ánimo de profundizar en una cuestión de carácter extraordinariamente complejo, puede afirmarse que la exención de las exportaciones de bienes parte del principio de tributación en destino del consumo. De ese modo, para que los bienes resultan gravados en el lugar en el que se consumen es necesaria la exención de la operación de exportación que vendrá acompañada, generalmente, por un gravamen a la importación en el estado de destino, semejante al que pesa sobre los bienes producidos en el interior. Igualmente, es necesario que al exportador se le reconozca la deducción plena del impuesto soportado, para evitar las posibles distorsiones que podrían derivarse de una repercusión del mismo vía precios ¹²⁰. Lo relevante, en todo caso, es entender que las exenciones a la exportación no pueden catalogarse -al menos en el IVA- como incentivos a la exportación. Así se excluye, a radice, la posibilidad de argumentar sobre la base de una

pretendida finalidad extrafiscal de estas exportaciones, sosteniendo que los beneficios fiscales al comercio exterior no pueden abarcar exportaciones contrarias al ordenamiento jurídico ¹²¹.

¹²⁰ La atribución de esta finalidad a las exenciones a la exportación constituye, en la actualidad, un lugar común por lo que no consideramos necesario incluir referencias bibliográficas.

¹²⁰ La atribución de esta finalidad a las exenciones a la exportación constituye, en la actualidad, un lugar común por lo que no consideramos necesario incluir referencias bibliográficas.

¹²¹ En este sentido, resulta muy interesante la descripción elaborada por MILATZ sobre la evolución de la finalidad de las exenciones a la exportación en las sucesivas leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido en Alemania (de 1951, 1967 y 1980 respectivamente) y la influencia de las mismas en el problema de las actividades ilícitas: MILATZ, Jürgen E. Umsatzsteuerbefreiung auch bei verbotswidrigen... op. cit. pgs. 326-327.

Y, partiendo de esta finalidad, la solución del problema parece extraordinariamente sencilla. Si la finalidad reside en permitir que las mercancías salgan del territorio con fiscalidad cero de modo que el impuesto sobre el consumo que las grave sea precisamente el del estado de destino parece tener todo el sentido que las exportaciones, aun ilegales, resulten también exentas y que el exportador pueda deducir las cuotas de IVA soportado. De hecho, y como ya anunciamos más arriba, este razonamiento parece aflorar, aunque de forma tímida y con un peso muy relativo, en la sentencia [Lange \(TJCE 1993, 143\)](#), cuando el TJCE señala: «El objetivo de dichas exenciones es no sujetar al IVA los (sic) consumidores de los Estados no miembros, ya que dicho impuesto está destinado a ser soportado exclusivamente por los consumidores de la Comunidad».

Quizás la sentencia [Fischer \(TJCE 1998, 131\)](#) merezca más observaciones críticas ¹²². Como es sabido, ante la cuestión en torno a si un juego de ruleta ilegal debía entenderse o no exento de IVA, conforme al apartado noveno del § 4 de la UstG (Umsatzsteuergesetz) alemana (exención de las actividades reguladas en la Ley de Apuestas y Loterías y del juego desarrollado por los casinos públicos autorizados) el TJCE vuelve a utilizar, como argumento central, el principio de neutralidad fiscal. Así vuelve a repetirse la idea de que dicho principio, en materia de percepción de IVA, se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, de lo que se deduce que los Estados miembros no pueden reservar la exención únicamente a los juegos de azar que tengan carácter lícito.

¹²² Esta misma posición se ha repetido en pronunciamientos ulteriores. Ver en este sentido: [STJCE de 17 de febrero de 2005 \(TJCE 2005, 43\)](#) (Finanzamt Gladbeck v. Edith Linneweber y Finanzamt Herne-West v. Savvas Akritidis) asuntos acumulados C 453-02 y C-462-02.

¹²² Esta misma posición se ha repetido en pronunciamientos ulteriores. Ver en este sentido: [STJCE de 17 de febrero de 2005 \(TJCE 2005, 43\)](#) (Finanzamt Gladbeck v. Edith Linneweber y Finanzamt Herne-West v. Savvas Akritidis) asuntos acumulados C 453-02 y C-462-02.

Sin perjuicio de las extraordinarias dificultades técnicas que puede implicar el manejo del principio de neutralidad en un ámbito como el de los juegos de azar ¹²³, creo que la sentencia Fischer vuelve a incidir en el error recurrente de dejar al margen de la interpretación de las normas reguladoras de exenciones la finalidad de éstas. En este orden de cosas, lo cierto es que partiendo del texto de la Directiva, en el que se regula la exención que tratamos - las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro -, no termina de quedar clara la finalidad de la misma. Sin embargo, atendiendo a las transposición que determinados Estados miembros han realizado en sus leyes particulares del Impuesto ¹²⁴, así como a ciertas reflexiones emanadas del TJCE o de las conclusiones de abogados generales del mismo ¹²⁵, no parece aventurado inferir que estamos ante una exención orientada a evitar las eventuales sobreimposiciones que podrían derivar de la acumulación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de determinados impuestos nacionales no armonizados que pueda recaer, precisamente, sobre los juegos de azar ¹²⁶. Es esta finalidad la que permitiría entender correctamente el precepto, eximiendo al intérprete de difíciles valoraciones fundamentadas en el principio de neutralidad. Y, en este sentido, lo determinante a la hora de entender si el servicio podía entenderse o no exento en el impuesto, no vendría dado tanto por la legalidad

o ilegalidad del mismo como, sobre todo, por su eventual sujeción al impuesto nacional que pueda recaer sobre los juegos de azar. En este sentido si tal juego ilegal de ruleta no estuviera sujeto al impuesto nacional podría entenderse sujeto y no exento de IVA. A la inversa, en caso de tratarse de un juego sujeto al impuesto correspondiente del Estado miembro -en el caso resuelto Alemania- el servicio debería entenderse exento de IVA. De no ser así, y resolviendo el supuesto a partir del principio de neutralidad, sería perfectamente posible que el juego (ilegal) pudiera resultar exento de IVA y no sujeto al impuesto nacional que eventualmente pueda recaer sobre los juegos de azar¹²⁷. Y lo cierto es que no sólo desde la óptica del propio principio de neutralidad¹²⁸ sino analizando el problema desde la lógica más elemental la solución no parece satisfactoria.

¹²³ Un botón de muestra de estas enormes dificultades son las Conclusiones del Abogado General Stix Hackl de 8 de julio de 2004 en el asunto Finanzamt Gladbeck v. Edith Linneweber (particularmente apartados 31 y siguientes).

¹²³ Un botón de muestra de estas enormes dificultades son las Conclusiones del Abogado General Stix Hackl de 8 de julio de 2004 en el asunto Finanzamt Gladbeck v. Edith Linneweber (particularmente apartados 31 y siguientes).

¹²⁴ En este sentido puede consultarse, por ejemplo, el artículo 20. Uno.19 de la [LIVA \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) española que considera exentas las siguientes operaciones: «Las loterías y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imposables de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar».

¹²⁵ En este sentido pueden resultar útiles las reflexiones realizadas por el Abogado General Jacobs en las Conclusiones presentadas el 3 de marzo de 1994 en el asunto N. J. Glawe und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH. & Co.KG v. Finanzamt Hamburg-Barmbeck-Uhlenhorst (apartado 9).

¹²⁶ De hecho, ésa es la finalidad que la doctrina mayoritaria asigna a esas exenciones tanto en España como en Alemania: KRAEUSEL, Jörg. /En/ Umsatzsteuergesetz. UStG mit Nebenbestimmungen, Gemeinschaftsrecht. Kommentar. Bonn-Berlin: Stollfuß, 1995, Band 1, § 4 Nr. 9, Rz. 14. 34. Erg.-Lfg./november 2001. DZIADKOWSKI, Dieter. Umsätze aus Geldspielautomaten umsatzsteuerfrei. Anmerkung /En/ Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer, 2002, pg. 162. DZIADKOWSKI, Dieter. Rien ne va plus. -Bundestag und Bundesrat uneins über Umsatzbesteuerung von Geldspielgeräten. /En/ Umsatzsteuer-Rundschau, 2005, pg. 485. KLENK, Friedrich. /En/ Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürwächter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.)... op. cit. Band II, § 4 Nr. 9 Rz. 133 Lfg. 129 februar 2007. RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 79.

¹²⁷ Este extremo ha sido advertido en numerosas ocasiones por la propia doctrina alemana muy crítica, en todo caso, con la Sentencia Fischer: DZIADKOWSKI, Dieter. EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung... op. cit. pg. 298. KRAEUSEL, Jörg. /En/ Umsatzsteuergesetz. UStG mit Nebenbestimmungen, Gemeinschaftsrecht. Kommentar... op. cit. Band 1, § 4 Nr. 9, Rz. 20.3. 34. Erg.-Lfg./november 2001. DZIADKOWSKI, Dieter. Umsätze aus Geldspielautomaten... op. cit. pg. 162.

¹²⁸ Seguramente para salvar el nuevo escollo que puede plantear al principio de neutralidad un pronunciamiento como Fischer el Abogado General Jacobs en sus conclusiones al citado asunto (apartado 29) realiza algunas afirmaciones que difícilmente pueden compartirse: «Estimo que, para aplicar el principio de neutralidad fiscal en casos como el que nos ocupa, **el IVA se ha de considerar de forma aislada.** No sería viable permitir a los Estados miembros que tomaran en consideración la sujeción de las operaciones lícitas a otros impuestos no armonizados, sean directos o indirectos, cuyo importe podría corresponder o no con el IVA que se pretende recaudar por las operaciones ilícitas». En sentido semejante, aunque sin mención expresa al principio de neutralidad, creo que deben entenderse las afirmaciones del TJCE en el apartado 30 de la sentencia [Fischer \(TJCE 1998, 131\)](#): «... el sistema común del IVA quedaría desvirtuado si los Estados miembros, pudieran modular su aplicación en función de la existencia de otros tributos no armonizados» .

En definitiva puede comprobarse que la solución propuesta respecto a las normas de exención no difiere en exceso de la que hemos tratado de desarrollar sistemáticamente al hilo de la sujeción al IVA de los negocios ilícitos. El elemento más relevante, por encima incluso de consideraciones de carácter sistemático, es precisamente la finalidad de la norma que se interpreta, sea ésta la reguladora del hecho imponible o de la exención.