

## LA SUJECIÓN AL IVA DE LAS ACTIVIDADES DELICTIVAS Y DE LOS NEGOCIOS ANÓMALOS. APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA PROSTITUCIÓN DE TERCERAS PERSONAS

**Alberto Mosquera Mouriño**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

La reciente decisión del Instituto Nacional de Estadística, en el sentido de incorporar al cálculo del Producto Interior Bruto las rentas derivadas de las actividades delictivas, ha despertado el interés sobre la tributación de este tipo de negocios, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido pronunciándose desde hace más de 30 años en relación con la tributación por el IVA de diversas actividades ilícitas como, por ejemplo, el tráfico de drogas, el contrabando o la falsificación de mercancías. En sus pronunciamientos, el Tribunal se ha servido de diversos criterios, no del todo armónicos entre sí, lo que ha generado dudas en relación con la posible tributación de otras actividades todavía no sometidas a la decisión del Tribunal, como es el caso de la prostitución.

El artículo que se presenta ahora recopila, en primer lugar, todas y cada una de esas sentencias, extrayendo conclusiones de interés práctico para el futuro. A continuación, el texto aborda la actividad de prostitución de terceras personas recorriendo, tanto las normas penales que la regulan, como la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, conforme a todo esto, delimita la prostitución delictiva de la no delictiva. Al final, el autor trata de aplicar sobre la prostitución los criterios del Tribunal de Justicia de Luxemburgo. La conclusión final es que debe apoyarse decididamente la tributación por el IVA de la prostitución no delictiva, así como la no sujeción al impuesto de la prostitución delictiva, dejando que, en este campo, sean las normas penales las que castiguen adecuadamente estos delitos.

**Palabras claves:** IVA, jurisprudencia comunitaria, delitos y prostitución.

---

*Fecha de entrada: 23-12-2014 / Fecha de aceptación: 14-01-2015 / Fecha de revisión: 23-01-2015*

## THE VAT TAXATION OF CRIMINAL ACTIVITIES AND ANOMALOUS BUSINESSES. APPLICATION OF THE TAX TO THE PROSTITUTION OF THIRD PARTIES

Alberto Mosquera Mouriño

---

### ABSTRACT

The recent decision of the Statistics National Institute of Spain of including the rents derived from criminal activities for calculating the Gross Domestic Product (GDP), has awakened the interest on the direct and indirect taxation of this type of businesses. The European Union Court of Justice has been ruling, since more than 30 years, in relation with the VAT taxation of diverse illegal activities, such as drug trafficking, smuggling or falsification of merchandise. In its rulings, the Court of Justice has made use of diverse criteria, not all of them harmonic among themselves, which has generated doubts on the possible taxation of other activities not yet judged by the Court of Justice, such as the prostitution.

The article which is presented compiles, firstly, each and all of these rulings, extracting practical interest conclusions for the future. Hereinafter, the text addresses the prostitution activity of third parties, overviewing both the criminal laws that regulate such activity, as well as the case law of the Spanish Supreme Court, and, as per the foregoing, delimits the criminal prostitution from the non-criminal prostitution. At the end, the author tries to apply on the prostitution the criteria set by the Court of Justice of Luxembourg. The final conclusion is that the VAT taxation of the non-criminal prostitution must be decisively supported, as well as the non VAT taxation of the criminal prostitution, leaving, in this field, that the criminal regulations suitably punish these offenses.

**Keywords:** VAT, EU case law, offenses, crimes and prostitution.

---

---

## Sumario

1. Sentencias del TJUE
  - 1.1. Análisis de las sentencias del Tribunal de Justicia
  - 1.2. Síntesis de las sentencias del Tribunal de Justicia
2. Conclusiones derivadas de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Críticas formuladas por los autores
  - 2.1. Conclusiones derivadas de la jurisprudencia del TJUE
  - 2.2. Críticas formuladas
3. La prostitución como delito y como negocio anómalo
  - 3.1. Concepto semántico de prostitución
  - 3.2. El delito de prostitución
  - 3.3. La prostitución delictiva de los mayores de edad y su interpretación jurisprudencial
  - 3.4. Casuística del delito de prostitución
  - 3.5. Efectividad del actual marco legal
4. Proyección de la jurisprudencia comunitaria sobre la prostitución de terceras personas y opinión personal
  - 4.1. Pronóstico sobre el parecer del Tribunal Europeo sobre la prostitución
  - 4.2. Opinión personal del autor

La reciente decisión del Instituto Nacional de Estadística (INE) de incorporar al cálculo del Producto Interior Bruto (PIB) la renta derivada de un conjunto de actividades ilícitas ha despertado el interés público sobre la verdadera participación de este «sector» en la generación de la Renta Nacional, así como sobre la posibilidad de someter a imposición a las actividades ilegales, de modo que las mismas participen efectivamente en el sostenimiento de las cargas públicas. El INE ha estimado que el tráfico de drogas ha generado en 2013 un total de 5.405 millones de euros (0,5% del PIB) y la prostitución, 3.783 millones de euros (0,35% del PIB). Junto con otras actividades, tales como el juego ilegal y el contrabando, el conjunto del sector tendría un peso total del 0,87% del PIB.

El estudio de la imposición de las actividades ilegales se ha abordado en el pasado de manera muy desigual:

- La imposición directa, es decir, la exacción de las rentas derivadas de las actividades ilícitas, ha sido objeto de numerosos artículos, y es una cuestión que, tanto la Administración tributaria, como los tribunales de justicia, tienen muy madura.
- La tributación indirecta asociada a las actividades delictivas, en cambio, ha despertado menos interés entre los autores, y nunca ha sido metódicamente tratada por la jurisprudencia. Entorno al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en general, los artículos publicados han sido muy críticos con la jurisprudencia comunitaria, y han venido destacando las inconsistencias en los razonamientos de las resoluciones judiciales.

En cualquier caso, las conclusiones alcanzadas en materia de imposición directa no se pueden extrapolar, sin más, a la imposición indirecta, y específicamente, al IVA, esencialmente por la diferente naturaleza de los tributos directos e indirectos, así como por los propósitos tan diversos que persiguen unos y otros.

La intención al redactar este artículo es del todo constructiva. Este texto aborda la cuestión desde un punto de vista positivo –lo que es–, sin rebuscar incoherencias ni saltos lógicos en los pronunciamientos judiciales. Del mismo modo, evita formular críticas propias así como la exposición de una representación normativa –lo que debe ser–. Las páginas sucesivas siguen el siguiente esquema:

- Primero, comentaré los distintos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en relación con la tributación indirecta de las actividades ilícitas.
- A partir de los mismos, expondré los criterios de que se ha servido el Tribunal para resolver estos asuntos, así como las críticas formuladas contra los mismos.
- En tercer lugar, haré una breve exposición del delito de proxenetismo.
- Finalmente, proyectaré la jurisprudencia comunitaria sobre este último delito, tratando de anticiparme a un hipotético pronunciamiento del Tribunal de Justicia sobre la actividad de prostitución de terceras personas.

En las últimas líneas, me tomaré la licencia de dar mi opinión personal, apoyando decididamente el gravamen a través del IVA de las actividades de prostitución de terceros que no sean delictivas, para dejar que las actividades criminales asociadas al proxenetismo queden al margen de la fiscalidad y sean ejemplarmente reprimidas mediante las normas penales, de modo que no reciban un trato más favorable que las primeras.

## 1. SENTENCIAS DEL TJUE

El IVA es un impuesto armonizado y, por tanto, la Sexta Directiva de IVA es el punto del que pende el régimen jurídico de este impuesto en todos los estados miembros. Pero como la Directiva no contiene previsiones en relación con el gravamen de las operaciones realizadas en el ejercicio de actividades delictivas, la jurisprudencia del TJUE pasa a ser el factor cardinal en el estudio de la imposición indirecta asociada al delito. El Tribunal se ha venido pronunciando desde hace más de 30 años sobre cuestiones relacionadas con las actividades ilícitas, mediante una serie repetitiva y consistente de resoluciones.

En este apartado iré exponiendo los antecedentes fácticos y los fundamentos jurídicos de las sentencias emanadas del TJUE, ordenándolas, no cronológicamente, sino en función de la materia sobre la que recaen.

Dos precisiones antes de empezar:

- Por tener cierta relación con el IVA, también están incluidas aquellas resoluciones relativas a la renta aduanera y a las accisas, aunque el título de este artículo no las contemple.
- El TJUE tomó su actual nombre el 1 de diciembre de 2009, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa. Anteriormente se denominaba «Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». En este texto podré referirme a esta institución denominándola «el Tribunal», «el Tribunal Europeo» o el «Tribunal Europeo de Luxemburgo».

- Primero, comentaré los distintos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en relación con la tributación indirecta de las actividades ilícitas.
- A partir de los mismos, expondré los criterios de que se ha servido el Tribunal para resolver estos asuntos, así como las críticas formuladas contra los mismos.
- En tercer lugar, haré una breve exposición del delito de proxenetismo.
- Finalmente, proyectaré la jurisprudencia comunitaria sobre este último delito, tratando de anticiparme a un hipotético pronunciamiento del Tribunal de Justicia sobre la actividad de prostitución de terceras personas.

En las últimas líneas, me tomaré la licencia de dar mi opinión personal, apoyando decididamente el gravamen a través del IVA de las actividades de prostitución de terceros que no sean delictivas, para dejar que las actividades criminales asociadas al proxenetismo queden al margen de la fiscalidad y sean ejemplarmente reprimidas mediante las normas penales, de modo que no reciban un trato más favorable que las primeras.

## 1. SENTENCIAS DEL TJUE

El IVA es un impuesto armonizado y, por tanto, la Sexta Directiva de IVA es el punto del que pende el régimen jurídico de este impuesto en todos los estados miembros. Pero como la Directiva no contiene previsiones en relación con el gravamen de las operaciones realizadas en el ejercicio de actividades delictivas, la jurisprudencia del TJUE pasa a ser el factor cardinal en el estudio de la imposición indirecta asociada al delito. El Tribunal se ha venido pronunciando desde hace más de 30 años sobre cuestiones relacionadas con las actividades ilícitas, mediante una serie repetitiva y consistente de resoluciones.

En este apartado iré exponiendo los antecedentes fácticos y los fundamentos jurídicos de las sentencias emanadas del TJUE, ordenándolas, no cronológicamente, sino en función de la materia sobre la que recaen.

Dos precisiones antes de empezar:

- Por tener cierta relación con el IVA, también están incluidas aquellas resoluciones relativas a la renta aduanera y a las accisas, aunque el título de este artículo no las contemple.
- El TJUE tomó su actual nombre el 1 de diciembre de 2009, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa. Anteriormente se denominaba «Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». En este texto podré referirme a esta institución denominándola «el Tribunal», «el Tribunal Europeo» o el «Tribunal Europeo de Luxemburgo».

## 1.1. ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

### A) Tráfico de drogas tóxicas y estupefacientes

En España, el narcotráfico es un delito contra la seguridad colectiva (más concretamente, un delito contra la salud pública), previsto y penado en los artículos 368 y siguientes del Código Penal. Para hacernos una idea de su importancia, de la población reclusa existente en España en los últimos años, en números redondos, más de la cuarta parte ha sido condenada por un delito contra la salud pública, lo que supone unas 15.000 personas.

En los restantes estados miembros, el tráfico de drogas también constituye una actividad delictiva, sin ninguna excepción, en términos más o menos homogéneos.

#### **Asunto Horvath C-50/80 (NFJ057217)**

En este asunto, se planteó la determinación del valor en aduana de un alijo de heroína que fue introducido ilegalmente en el territorio aduanero de la Comunidad, y descubierto cuando pasaba la frontera entre los Países Bajos y Alemania. La droga fue decomisada y destruida por la autoridad pública. Posteriormente, sobre el valor en aduana, la *Hauptzollamt Hamburg* (Oficina Central de Aduanas de Hamburgo) liquidó los derechos aduaneros.

Pero lo cierto es que el Arancel Aduanero Común no debería gravar el tráfico de un estupefaciente notoriamente nocivo y cuya importación y comercialización está rigurosamente prohibida en todos los estados miembros (a excepción de un comercio estrictamente controlado y limitado con vistas a la utilización autorizada con fines farmacéuticos y médicos), puesto que *es absurdo que una norma que tiene por objeto el desarrollo del comercio internacional y la reducción de los obstáculos comerciales (como es el caso del Arancel Aduanero Común) regule la importación de mercancías cuyo tráfico es radicalmente ilegal.*

Por este motivo, el Tribunal declaró que la importación de esta droga no está sujeta al Arancel, argumento que el Tribunal va a proyectar sobre el IVA en resoluciones posteriores.

#### **Asunto Wolf C-221/81 (NFJ057216)**

En la sentencia que resolvió el asunto Wolf, de 26 de octubre de 1982, en relación con la liquidación practicada por la *Hauptzollamt Düsseldorf* (Oficina Central de Aduanas de Düsseldorf), y que también se refiere a la deuda aduanera, el Tribunal de Justicia indicó que las drogas no están sometidas a gravámenes aduaneros, aunque las mismas hayan esquivado los controles administrativos y no se haya procedido a su incautación y destrucción (como sí ocurrió en el asunto Horvath) y, en consecuencia, hayan sido efectivamente consumidas en el interior de la Comunidad. Por tanto, a juicio del Tribunal, *resulta indiferente que las drogas sean destruidas o que pasen al mercado ilegal para su consumo*; en cualquier caso, se trata de operaciones que no están sujetas a derechos aduaneros.

### Asunto Einberger I C-240/81 (NFJ057215) y Einberger II C-294/82 (NFJ000044)

En 1974, la señora Einberger había importado ilegalmente en la República Federal de Alemania un total de 280 gramos de morfina. Mediante la realización de varios viajes a Suiza, revendió esta droga a los señores Winiger, todo ello vulnerando la *Betäubungsmittelgesetz* (Ley alemana de Estupefacientes). En el último de esos viajes, fue sorprendida por las autoridades. Juzgada por estos hechos por el *Landgericht Freiburg* (Tribunal Territorial de Friburgo), en 1977 fue condenada a un año de prisión. Al año siguiente, la *Hauptzollamt Freiburg* (Oficina Principal de Aduanas de Friburgo) notificó a la señora Einberger una deuda aduanera y una deuda tributaria por IVA, por importación de morfina en Alemania. La señora Einberger recurrió en vía administrativa, aunque sus pretensiones fueron desestimadas; entonces acudió al *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Tribunal de Finanzas de Baden-Württemberg). El asunto Einberger se ventiló a través de dos sentencias dimanantes de sendas cuestiones prejudiciales (la primera, relativa a los derechos de aduanas, y la segunda, en relación con el IVA) y que fueron resueltas por el Tribunal, basándose en idénticos argumentos.

**Einberger I:** El 16 de junio de 1981, el *Finanzgericht* emplazó por primera vez al TJUE para que se pronunciase sobre la posible exacción de derechos de aduana. Esgrimiendo las mismas razones que las expuestas para los asuntos Horvath y Wolf, el Tribunal señaló en su Sentencia de 26 de octubre de 1982 que la importación ilegal de morfina no estaba sujeta a derechos de aduanas.

**Einberger II:** Inmediatamente, el *Finanzgericht* se volvió a dirigir al TJUE para preguntarle si esa importación tampoco llevaba IVA por el hecho imponible importación. Se personaron, además de la demandante, la Comisión y los gobiernos de Alemania y de Francia. El gobierno alemán, defensor de la aplicación del gravamen, alegó que la Directiva del IVA:

1. No diferencia entre importaciones lícitas e ilícitas, y que no existe ningún precepto que declare la exención de las segundas.
2. Consagra el principio de neutralidad, gravando todos los productos con la misma carga tributaria, con independencia de su origen o de los canales de distribución utilizados.
3. Tiene presente el principio de justicia tributaria, de modo que los productos ilícitos no deberían recibir un trato fiscal más favorable que los lícitos.

El Abogado General discrepó con el gobierno alemán, recordando el tenor de la Directiva del IVA, «El objetivo esencial de los Tratados es constituir un mercado común que logre la libre competencia comercial y en el que concurren características análogas a las de un mercado interno». Según el mismo, dicho fin no tiene relación y no puede perseguirse con el gravamen a la «importación de estupefacientes que no formen parte del circuito económico rigurosamente controlado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos». En consecuencia, la aplicación del IVA a estos productos es totalmente ajena a los objetivos de la Comunidad y a su política impositiva, puesto que los mismos están al margen del mercado único.

En su Sentencia de 28 de febrero de 1984, el Tribunal declaró que *los estupefacientes, por ser mercancías de comercio ilegal, no afectan a la consecución del mercado único*, salvo que formen parte del circuito económico rigurosamente controlado para su utilización con fines médicos y científicos. *En consecuencia, la importación ilegal de estupefacientes es una operación ajena, no solo al Arancel Aduanero, sino también a la Directiva del IVA*, y solo puede dar lugar a medidas represivas, incluidas las pecuniarias, que cada estado podrá decidir libremente. Además, aclaró que *el gravamen de estos productos no es una cuestión que los estados puedan decidir por su cuenta, sino que debe resolverse exclusivamente por la legislación comunitaria y por las autoridades europeas*.

### Asunto Happy Family C-289/86 (NFJ000425)

La *Vereniging Happy Family Rustenbergerstraat* era una asociación sociocultural que administraba un centro para jóvenes en el que los visitantes podían, entre otras cosas, comprar hachís a un «revendedor autorizado». La Administración fiscal neerlandesa decidió someter al IVA las ventas de hachís realizadas en dicho centro juvenil, a lo que se opuso la asociación, interponiendo en última instancia un recurso ante la *Gerechtshof te Amsterdamer* (Corte de Ámsterdam). Esta, antes de resolver, planteó al TJUE tres cuestiones prejudiciales, en un asunto en que se personaron el demandante, la Comisión y los gobiernos de los Países Bajos, de Alemania y de Francia.

Las cuestiones planteadas, que se resolvieron por la Sentencia de 5 de julio de 1988 fueron las siguientes:

**1. La conclusión de la sentencia Einberger, en el sentido de que la importación de drogas en el territorio de la Comunidad no está sujeto al IVA, ¿es también aplicable a las operaciones interiores a efectos del IVA?**

Los gobiernos alegaron que en la segunda sentencia Einberger se resolvió la no sujeción al IVA a la importación, debido a que este es sustancialmente igual a los derechos aduaneros, respecto de los cuales ya se había acordado la no sujeción en la primera sentencia Einberger. Pero esta similitud no se podía apreciar con respecto al IVA que grava las operaciones interiores, puesto que debe tratarse de una operación efectuada por un empresario o profesional y, además, a título oneroso.

El Abogado General se opuso, afirmando que la no sujeción debe acordarse, no por la similitud a los derechos de aduana, sino porque las operaciones interiores con drogas prohibidas están igualmente al margen del mercado único que pretende alcanzar la Directiva del IVA.

El Tribunal, en la Sentencia de 5 de julio de 1988, da la razón al recurrente y a la Comisión, y dispone que, por los mismos motivos que los indicados en la segunda sentencia Einberger, *las operaciones interiores de drogas no están sujetas al IVA*.

**2. En caso de que sea así, y de que las entregas interiores de drogas tampoco estén sujetas al IVA, ¿la no sujeción se aplicaría incluso al hachís, que es considerada una droga menos nociva?**

Pese a la creencia general de que, en Holanda, el tráfico de drogas «blandas» está permitido, lo cierto es que no es así: el artículo 3.1 de la *Opiumwet* (Ley neerlandesa sobre los estupefacientes de 12 de mayo de 1928) prohíbe la venta, entrega o distribución de hachís y de los restantes derivados del cáñamo indio, aunque se trate de tráfico minorista. Otra cosa es que en Holanda se venga practicando una política represiva moderada o selectiva que, por motivos de oportunidad, asigne los recursos disponibles a la represión del crimen que provoque riesgos sanitarios intolerables.

Como quiera que todos los estados han suscrito el Convenio Único de las Naciones Unidas sobre Estupefacientes de 1961, y que este Convenio prevé que el comercio e importación de los derivados del cáñamo debe limitarse únicamente a fines médicos y científicos, el Tribunal concluyó que *el hachís no es una droga especial en este sentido, y que, por tanto, la no sujeción se aplicaría incluso a la misma*.

**3. En caso de que sea así, y de que las entregas interiores de hachís tampoco estén sujetas al IVA, ¿la no sujeción también se aplicaría en el caso de que las autoridades de un estado decidiesen que determinadas entregas de hachís no deben ser objeto de represión penal, en ejecución de una política de tolerancia selectiva?**

Con base en las instrucciones de la Junta de Fiscales holandesa, existen unas directrices en vigor desde 1976, que se conocen como «criterios AHOJ-G», y que incluso se han publicado en el *Staatscourant* (Boletín Oficial), según los cuales no se actuará contra los revendedores de drogas «blandas» cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) *Affichering*: no puede hacerse publicidad de la droga ni utilizar cualquier otro medio similar de provocación.
- b) *Harddrugs*: no puede venderse ninguna droga «dura».
- c) *Overlast*: el local no puede causar molestias por esta actividad.
- d) *Jeugdigen*: no puede venderse a menores de 18 años.
- e) *Grote*: no pueden venderse más de 5 gramos de droga por persona en cada ocasión.
- f) *Handelsvoorraad*: las existencias de droga del local no pueden exceder de 500 gramos.
- g) Y, además, las autoridades locales o regionales no deben oponerse a la apertura ni ordenen su clausura.

Esta política, siempre muy cuestionada, fue puesta en práctica en Holanda para separar a los consumidores de hachís de los bajos fondos criminales que rodean a las drogas duras. Al tolerar las drogas blandas, la Administración pretendía crear una barrera o umbral social entre estas y las drogas duras, dificultando a los consumidores el paso entre uno y otro mercado.

Los gobiernos afirmaron en el juicio que tolerar actos ilegales de comercio supone legalizarlos en la práctica, por lo que debían ser sometidos al IVA.

Sin embargo, el Tribunal decretó que el tráfico ilegal no deja de serlo por el hecho de que las autoridades policiales o judiciales actúen en uno u otro caso, es decir, que *la aplicación de IVA debe ser independiente de la política de represión del delito practicada efectivamente por la Administración gubernativa. En consecuencia, aun cuando se trata de actividades toleradas, estas no están sujetas a IVA.*

#### **Asunto Mol C-269/86 (NFJ000359)**

El Tribunal, en la Sentencia de 5 de julio de 1988, resuelve este caso relativo a la venta de anfetaminas, en idénticos términos que el asunto Happy Family, y anula la liquidación realizada por el *Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*. No resulta especialmente innovador, y no conviene extenderse más sobre el mismo.

#### **Asunto Siberië C-158/98 (NFJ007861)**

Entre los años 1990 y 1993, en el *coffee shop* Siberië se vendieron estupefacientes a base de cáñamo indio, en una mesa que el local ponía a disposición de un revendedor autorizado de estos estupefacientes. Un *barman* contratado por el local atendía la demanda de productos derivados del cannabis a toda persona interesada. La contraprestación pecuniaria que el revendedor autorizado abonaba por la puesta a disposición de la mesa figuraba en la contabilidad de Siberië bajo la rúbrica de *tafelhuur* (alquiler de mesa). El *coffee shop* Siberië no repercutió el IVA sobre el citado alquiler ni lo ingresó en el Tesoro holandés. Entonces, la *Staatssecretaris van Financiën* (Administración tributaria de los Países Bajos) giró a Siberië una liquidación con arreglo a la *Wetop de Omzetbelasting* (Ley del IVA de 1968). Siberië formuló una reclamación contra la resolución de la Administración tributaria ante la *Gerechtshof te Amsterdamer* (Corte de Ámsterdam), la cual consideró que el alquiler de la mesa al revendedor autorizado constituía un acto de cooperación al delito de comercio de drogas «blandas», igualmente condenable y, por consiguiente, que no estaba sujeto al IVA. Contra la sentencia de la *Gerechtshof te Amsterdamer*, la Administración tributaria neerlandesa interpuso un recurso de casación ante el *Hoge Raad der Nederlanden* (Tribunal Supremo de los Países Bajos), el cual, antes de resolver, planteó la cuestión prejudicial al TJUE.

Se personaron en la causa:

1. El demandante, Siberië, como demandado en el asunto principal, que alegó que su actuación debería considerarse delictiva, no ya solo en calidad de cómplice, sino en calidad de autor del delito principal y, en consecuencia, no sujeto al IVA.

2. El Gobierno de los Países Bajos, que alegó justamente lo contrario, es decir, que el arrendamiento o la puesta a disposición de un lugar para la venta de drogas blandas no es objeto de una prohibición legal absoluta, ni en la normativa neerlandesa, ni en la normativa internacional, y que debe distinguirse de la entrega de drogas como tal. Además, el Gobierno recordó que, en este caso, se producía una situación de competencia con el mercado legal de alquiler de bienes.

Subsidiariamente, si el Tribunal considerase que la actividad principal arrastra con su calificación de delictiva a la auxiliar, el Gobierno neerlandés recordó la actual política de tolerancia con las drogas blandas, insistiendo en su cuasilegalidad. Por consiguiente, a juicio del Gobierno, la solución de la sentencia «Happy Family», antes citada, no era aplicable al caso.

3. La Comisión, que defendió que una actividad debe considerarse en sí misma, con abstracción de otros condicionantes, y que no toda la actividad desempeñada por un *coffee shop* es ilegal y, en consecuencia, no todo es ajeno a la aplicación del IVA.

Una primera impresión rápida puede inducir a pensar que el arrendamiento de una simple mesa no es una operación ilegal, y que, por tanto, dicho arrendamiento debe tener una consideración diferente a la de la actividad que se verifique sobre la misma y tributar por el IVA. Sin embargo, el artículo 48 del *Wetboek van Strafrecht* (Código procesal penal de los Países Bajos) establece la posibilidad de incoar acciones penales, en calidad de cómplice, contra cualquier persona que, intencionadamente, proporcione medios o informaciones para la perpetración de un delito. Además, el derecho comunitario no distingue entre autor de un delito de tráfico de drogas y cómplice de ese mismo delito, a efectos del IVA.

El Abogado General destacó en sus conclusiones que la no sujeción al IVA incitaba a los demandados a declararse culpables, no solo de ser cómplices, sino también de ser autores materiales del tráfico de drogas, todo con el fin de conseguir la no sujeción, lo cual le parecía intolerable y abusivo.

El 21 de junio de 1999, el Tribunal desestimó las alegaciones de Siberië, por aplicación del principio *Nemo auditur turpitudinem propriam allegans* (no puede ser escuchado quien alega su propia torpeza) y, en consecuencia, declaró que *ese arrendamiento no es un servicio manifiestamente ilegal, que su desgravación supondría un atentado al principio de neutralidad y una excepción injustificada al principio de justicia y, finalmente, que dicho arrendamiento debía ser sometido al IVA.*

## B) Contrabando

En el ordenamiento español, el tipo del contrabando está previsto en el artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, donde se contempla como una amplia variedad de conductas, tanto relativas a la importación como a la exportación de las mercancías.

Por transposición de diversas directivas, el contrabando es un delito regulado de manera similar en todos los estados miembros.

Los asuntos que se comentan en este texto abordan dos supuestos concretos:

- Asunto Lange. La exportación de mercancías a destinos prohibidos o la exportación no autorizada de material de defensa o de doble uso (si es que esa mercancía merece tal calificación). En la legislación española, ambas conductas se contemplan como contrabando en el artículo 2, apartados 1 d) y 2 c) 1.º de la Ley Orgánica 12/1995, respectivamente.
- Asunto Salumets. La importación de etanol es una conducta típica, de acuerdo con el artículo 2.1 a), 1.º párrafo, de la misma ley.

### **Asunto Lange C-111/92 (NFJ003082)**

Durante los años 1985 y 1986, el señor Lange, a través de su empresa *Purchasing Pool Company*, realizó varias exportaciones de equipos informáticos que, de acuerdo con las declaraciones de exportación que presentó ante la *Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft* (Oficina Federal de Comercio Exterior), iban destinadas a Pakistán e Israel. Posteriormente, fue objeto de una inspección fiscal por parte de la *Finanzamt Fürstentfeldbruck* (Oficina tributaria de Fürstentfeldbruck), como resultado de la cual se comprobó que las mercancías habían salido de Alemania con destino a Viena y Belgrado, pero posteriormente habían sido desviadas a Bulgaria, Hungría, Unión Soviética y Checoslovaquia. En la comprobación no se pudo probar que el señor Lange tuviese conocimiento del desvío de dichas mercancías.

Estos sistemas informáticos estaban basados en una tecnología cuya exportación a los países del Bloque del Este estaba, a la sazón, totalmente prohibida en todos los estados miembros, en virtud de los acuerdos del CoCom (Comité de Coordinación para el Control Multilateral de las Exportaciones), suscritos por todos los estados miembros (excepto Irlanda que, no obstante, también los respetaba). Igualmente, la exportación vulneraba las disposiciones nacionales de Alemania, por cuanto constituía un delito de los previstos en los artículos 33 y 70 del *Außenwirtschaftsverordnung* (Reglamento de Comercio Exterior). La Administración tributaria alemana concluyó que, por vulnerar una prohibición de exportación, las mercancías no podían gozar de la exención prevista para las exportaciones legales, y practicó la correspondiente liquidación tributaria.

Disconforme, el señor Lange recurrió ante el *Finanzgericht München* (Tribunal de Finanzas de Múnich), el cual, antes de resolver, presentó una cuestión prejudicial ante el TJUE, en relación con la aplicación de la exención a las exportaciones (parece que dando por hecho que las operaciones estaban sujetas). No obstante, un estudio completo de este supuesto debe resolver, antes de nada, si la operación está sujeta o no al impuesto; y solo si se aprecia la sujeción, se debe debatir sobre la posible exención de las operaciones.

En sentencias anteriores, el TJUE había declarado que la importación de heroína o de anfetaminas no estaba sujeta a la Renta de Aduanas ni al IVA. ¿Por qué motivo se adoptó esta decisión, y se procedió a la confiscación y a la destrucción de estas mercancías? ¿Fue por el hecho de que no se respetasen escrupulosamente las formalidades de importación, o porque se trataba de drogas altamente tóxicas y completamente prohibidas en todos los estados miembros? Obviamente, la respuesta correcta es la segunda: las drogas no están sujetas porque son muy nocivas y se califican como géneros prohibidos, y lo de menos es que las importaciones de estas mercancías no respeten todas las solemnidades previstas en las leyes.

Por tanto, la simple ilegalidad de una operación no basta para acordar su desimposición, sino que debe tratarse de un negocio relativo a bienes sistemáticamente prohibidos por la ley. En la Sentencia de 2 de agosto de 1993, el Tribunal dispone que *los equipos informáticos no son objeto de una prohibición absoluta, ni son intrínsecamente ilegales y, por tanto, están sujetas a la Renta de Aduanas y al IVA, a pesar de que su exportación se encuentre circunstancialmente prohibida.*

Determinada la sujeción de la exportación, el estudio de la exención no puede ser objeto de un razonamiento diferente. Si la exportación de los productos legales está exenta, las de los productos ilegales, también lo está, por los mismos motivos que los expuestos para la sujeción. Además, no existe ninguna mención en la Directiva europea en relación con la pérdida de exención para las mercancías ilegales. Todo este dilema puede parecer estéril, por cuanto, al revés que las importaciones, todas las exportaciones están libres de impuestos: las de productos ilegales, por no estar sujetas; y las de productos legales, por estar sujetas y plenamente exentas. Pero lo de menos es que estemos frente a una exportación o ante una importación; lo trascendente es identificar qué mercancías provocan que las operaciones resulten no sujetas a los tributos que graven su tráfico o circulación.

Por otra parte, el hecho de que el sujeto exportador conociese o ignorase que las mercancías no habían recibido el destino indicado en el permiso de exportación, así como cualquiera otra circunstancia subjetiva de la misma especie, no afecta para nada a las conclusiones del Tribunal.

### **Asunto Salumets C-455/98 (NFJ010197)**

Entre 1996 y 1997, el señor Kaupo Salumets y otras personas importaron en Finlandia un total de 100 toneladas métricas de etanol de contrabando, originario de China y Norteamérica, pero procedente de Estonia. Cuando el alcohol fue encontrado por la Administración finesa, una parte del mismo ya se encontraba embotellado y listo para su consumo, aunque otra parte todavía se hallaba en contenedores, esperando su embotellado en un establo abandonado y en dudosas condiciones de higiene. Los autores de los hechos fueron acusados, condenados y castigados por estos hechos en la vía penal. Además, la *Tullihalitus* (Administración aduanera) demandó a los acusados ante el *Tampereen käräjäoikeus* (Tribunal de Primera Instancia de Tampere), exigiendo el pago de 38 millones de marcos fineses. A finales de 1998, este Tribunal, antes de resolver, planteó una cuestión prejudicial al TJUE relativa a la exacción del IVA a la importación, de los Impuestos Especiales y de la Renta de Aduanas, en la que com-

parecieron los demandantes en el juicio principal, incluido el señor Salumets, así como la Comisión y varios gobiernos estatales.

Las alegaciones que el señor Salumets había formulado ante el Tribunal estatal causaron verdadera perplejidad en el mismo y fueron las que motivaron la interposición de la cuestión prejudicial ante el Tribunal europeo: el interesado había aducido que el alcohol puro es un producto destinado únicamente a alcohólicos marginales adictos a esta sustancia y, además, no puede ser consumido de modo directo, ni empleado para fabricar bebidas alcohólicas normales, por lo que no compite con las mismas. Además, el alcohol concretamente importado en este caso entrañaba riesgos adicionales para la salud, dado lo inseguro de su procedencia, la existencia de impurezas y su evidente falta de calidad. En consecuencia, el alcohol importado no supone una competencia real para las bebidas alcohólicas y debe estar desgravado de todo tipo de impuestos y aranceles, puesto que es una verdadera droga o un estupefaciente.

Pero el alcohol etílico no es una droga, aunque se encuentre en estado puro y con impurezas. Su tráfico no está prohibido. En términos legales, el etanol tampoco se incluye en la Convención Única sobre Estupefacientes de Nueva York, de 30 de mayo de 1961, que había sido ratificada por todos los estados miembros de la Unión. La procedencia, la calidad y la pureza no son factores relevantes. Un producto legal cualquiera no se convierte en una droga por estos motivos.

El Tribunal, en su Sentencia de 29 de junio de 2000, falló que el *etanol de contrabando, aun en malas condiciones o de procedencia dudosa, está sujeto a IVA a la importación, a derechos de aduanas y a los impuestos especiales.*

### C) Falsificación de papel moneda

En España la falsificación de dinero de curso legal constituye un delito de falsedad no documental, previsto en el artículo 386 del Código Penal, y penado con prisión de 8 a 12 años. Igualmente, constituye delito en todos los restantes estados miembros de la Unión Europea.

#### **Asunto Witzemann C-343/89 (NFJ001018)**

En junio de 1981, Max Witzemann adquirió en Italia moneda falsa por un valor facial de 300.000 dólares norteamericanos y volvió a Alemania atravesando la frontera en coche. Posteriormente, ya en Múnich, fue detenido por la Policía, incautándosele el dinero falso. Por este motivo, fue condenado por el *Landgericht München* (Tribunal Territorial de Múnich). Posteriormente, ya en 1984, la *Hauptzollamt München-Mitte* (Oficina Principal de Aduanas de Múnich-Centro), exigió la exacción de la renta de aduanas y del IVA por la importación de billetes falsos en el territorio aduanero de la Comunidad. El contribuyente recurrió ante el *Finanzgericht München* (Tribunal de Finanzas de Múnich), el cual, antes de resolver, se dirigió al TJUE a través de una cuestión prejudicial.

Quedan lejos de nuestro interés cuestiones particulares de este expediente cuya resolución podrían hacer estéril nuestra reflexión y, entre ellas:

1. Si los billetes venían de Italia, no parece posible liquidar la renta de aduanas y el IVA a la importación. Para ello, deberían haber entrado desde un país tercero. Deberá obviarse este hecho, para poder entrar en el fondo del asunto.
2. Debe considerarse de antemano que el dinero falso no es dinero. Es simplemente un bien como cualquier otro que se compra y se vende con dinero. De lo contrario, podría considerarse que la entrega de dinero falso está siempre no sujeta, en virtud de la no sujeción prevista en la Sexta Directiva, y traspuesta en el artículo 7, apartado 12.º de la ley española.

En el asunto compareció únicamente la Comisión, quien solicitó que la moneda falsa debía recibir idéntico trato que los estupefacientes, sugiriendo al Tribunal que precisase que esta decisión derivaba de fuentes secundarias del Derecho comunitario, y no de los Tratados. Igualmente, la Comisión remarcó la circunstancia de que la moneda falsa está prohibida taxativamente en todos los estados miembros, puesto que todos ellos habían suscrito el Convenio de la Sociedad de Naciones para la Represión de la Falsificación de Moneda, excepto Luxemburgo, si bien este país considera delito la falsificación de moneda en términos similares, en los artículos 173 a 178 de su propio Código Penal.

El Abogado General suscribió el parecer de la Comisión, y no solo observó que la prohibición se produce en todos los estados miembros sino que, en el futuro, el cambio de legislación es muy improbable, de modo que algún día se pueda llegar a considerar legal al dinero falso (al revés de lo que ocurre con algunas drogas). No obstante, el Abogado General propuso que este tratamiento fiscal termine con la entrada en vigor del Reglamento 2144/87 relativo a la deuda aduanera (es decir, el 1 de enero de 1989), puesto que el artículo 2 del mismo señala literalmente: «La deuda aduanera de importación se origina incluso cuando se refiera a una mercancía que es objeto de una medida de prohibición o de restricción de importación, cualquiera que sea su naturaleza».

Por Sentencia de 6 de diciembre de 1990, el Tribunal declaró que *no se origina ninguna deuda aduanera ni IVA a la importación con ocasión de la importación de moneda falsa en el territorio aduanero de la Comunidad, sin limitar su decisión hasta el 1 de enero de 1989*.

## D) Mercancías falsificadas

En nuestro país, la falsificación de mercancías constituye un delito contra la propiedad industrial, dentro de los tipos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico. Concretamente, el tipo está regulado en los artículos 274 a 276 del Código Penal, donde se prevé una pena de prisión de seis meses a dos años para la modalidad comisiva general. Esta conducta constituye igualmente un delito en los restantes estados de la Unión, sin excepción alguna.

### Asunto Goodwin y Unstead C-3/97 (NFJ006438)

En el contexto de un proceso penal, los señores Goodwin y Unstead fueron declarados culpables de haber realizado deliberadamente maniobras para quedar libres, de modo fraudulento, del pago del IVA correspondiente a unos perfumes falsificados, que previamente habían fabricado, producido, distribuido y vendido, todo ello sin haberse dado de alta en los Servicios del IVA, librándose, con ello, de pagar dicho impuesto.

Exigida la deuda tributaria por parte de la Administración tributaria británica, los administrados recurrieron ante el *Inner London Crown Court* (Tribunal de Primera Instancia de Londres), el cual los halló culpables. No conformes, presentaron recurso ante la *Court of Appeal, Criminal Division, London* (División criminal de la Corte de Apelaciones de Londres), la cual, antes de resolver, dirigió una cuestión prejudicial al TJUE, cuestionando si verdaderamente estos perfumes de marca estaban efectivamente sujetos a IVA, si bien, después de manifestar que esta era su preferencia.

Se personaron los demandantes, así como los gobiernos británico y helénico, además de la Comisión. Tanto en el proceso principal, como en la cuestión prejudicial, volvió a producirse un hecho insólito: en ningún momento los señores Goodwin y Unstead negaron los hechos sino que, al revés, se inculparon mediante una confesión completa, indicando que su delito era más grave incluso que el de narcotráfico, por cuanto en el caso de los perfumes falsos, no existe ningún país que los tolere siquiera. Y todo, con el ánimo de dejar desgravada la transacción ilegal.

La pretensión de los contribuyentes de dejar sus negocios fuera del ámbito del IVA, alegando su propio comportamiento criminal, deja una sensación de malestar que invita a no ceder a este abuso, por diversos motivos:

- a) Los perfumes falsificados no son productos cuya comercialización esté prohibida a causa de su propia naturaleza o de sus características particulares, sino que se trata de productos cuyo tráfico y circulación está permitido, si bien quien los comercializa ha usurpado los derechos de propiedad del titular de la marca. En consecuencia, no estamos frente a una prohibición absoluta, sino más bien frente a una prohibición condicionada a que se pruebe previamente la vulneración del derecho de marca.
- b) Las mercancías falsificadas están prohibidas, pero no para proteger el interés general (como ocurre con el dinero falso o las drogas), sino para proteger los intereses particulares del derecho de marca que se ha lesionado. Es más, la declaración de ilicitud está subordinada a que el titular del derecho conculcado inicie una acción contra el comercializador. Por tanto, el bien jurídico protegido no es de carácter general, sino un derecho de propiedad industrial de un particular.
- c) Las mercancías falsificadas generan efectos muy nocivos sobre el mercado legal, y su mera existencia supone una competencia relevante sobre los productos lícitos, circunstancia que no se puede apreciar en el caso del dinero falso o las drogas.

- d) A falta de una armonización en la materia, el catálogo de bienes falsos varía de un estado miembro a otro, por lo que la no sujeción no puede garantizar un trato fiscal homogéneo para este tipo de productos.

La Sentencia de 28 de mayo de 1998, cooperativamente con la opinión del Abogado General, declaró que, *por las razones expuestas, los perfumes falsos están sujetos a IVA*. Desafortunadamente, el Tribunal no quiso pronunciarse extendiendo su conclusión a todas las mercancías falsas, sea cual sea su naturaleza.

## E) Juegos de azar ilegales

En España, la disposición adicional decimoctava, de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, establecía que, a los efectos de lo previsto en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, «se entiende prohibida la circulación, comercio, tenencia o producción de billetes, boletos, sellos, cartones, resguardos, máquinas o cualquier otro elemento, incluso técnico o informático, que constituya soporte en la práctica de juegos de azar, sorteos, loterías, apuestas y quinielas». Por tanto, el juego ilegal era considerado un delito de contrabando. La nueva Ley 13/2011, de Regulación del Juego, ha derogado la citada disposición adicional y, por tanto, viene a despenalizar la organización del juego ilegal desde el 1 de enero de 2012, por lo que, desde entonces, pasa a ser una infracción administrativa, castigada de acuerdo con lo previsto en el título VI de la ley, con multa de hasta 50 millones de euros, para las infracciones muy graves.

En la mayor parte de los países de Europa, el juego ilegal constituye una infracción penal, aunque no en la totalidad.

### Asunto Fischer C-283/95 (NFJ006246)

Karlheinz Fischer tenía autorización para organizar un juego de destreza mediante el uso de una máquina llamada «Roulette Opta II», que acabó transformando en un juego de azar similar a la ruleta. Los jugadores debían apostar un mínimo de 5 marcos alemanes y mediante el uso de fichas realizaban sus apuestas sobre un tablero, las cuales eran resueltas con una corona dividida en 26 casillas (con los números 1 a 24, el 0 y una X), que giraba sobre su eje determinando con ello la opción ganadora. El señor Fischer explotó este artefacto con fines comerciales en varias localidades de Alemania. De acuerdo con la ley de aquel país, solo los casinos autorizados pueden organizar el juego de ruleta, por lo que el señor Fischer fue juzgado y condenado por la perpetración de un delito de organización de juego ilegal de azar, conforme al artículo 284 del *Strafgesetzbuch* (Código Penal). No se acreditó que el acusado hubiese vulnerado norma alguna de alcance comunitario. Posteriormente, la *Finanzamt Donaueschingen* (Oficina Tributaria de Donaueschingen) liquidó los tributos asociados a la organización del juego de ruleta, con base en el artículo 40 de la *Abgabenordnung* (Ley General Tributaria alemana), según el

cual, la legalidad del hecho imponible es irrelevante a efectos fiscales. El sujeto pasivo recurrió la liquidación tributaria ante el *Finanzgericht Baden-Wurtemberg, Freiburg* (Tribunal de Finanzas del estado de Baden-Wurtemberg), el cual, antes de resolver, planteó una cuestión prejudicial al TJUE, preguntando, entre otras cosas, la sujeción al IVA del servicio consistente en la organización de un juego de ruleta ilegal, así como su posible exención del impuesto. Contra las pretensiones del demandante, se personaron los gobiernos alemán y británico, así como la Comisión, quienes opinaron que el juego de ruleta ilegal estaba sujeto al IVA. Del mismo parecer fue el Abogado General.

Lo cierto es que los juegos de azar son objeto de un importante comercio lícito que forma parte de la economía de los países integrantes de la Unión Europea. Las operaciones del señor Fischer son ilegales por el único motivo de que es él quien las organiza, y no un casino autorizado por la Administración. Por tanto, no es posible apreciar una ilicitud intrínseca en las operaciones indicadas. Por otra parte, a partir del relato fáctico, también es fácil suponer que el señor Fischer ejercía una competencia relevante con los operadores legales de juegos de azar. Además, el juego es objeto de muy diversas regulaciones en los distintos estados miembros.

*El Tribunal consideró imponible el juego ilegal, tanto por razones de neutralidad impositiva, como para preservar la coherencia de los tributos armonizados.* La legislación del IVA y su aplicación no puede depender de las peculiaridades de las legislaciones estatales.

## F) Préstamos usurarios

La usura es una actividad despenalizada en España desde la publicación del actual Código Penal de 1995. El tipo había sido incorporado en 1928. Actualmente, los préstamos declarados usurarios son nulos por disposición del artículo 1 de la Ley Azcárate (Ley de 23 de julio de 1908, de Represión de la Usura).

En todos los estados miembros que he examinado, la usura es un delito. No obstante, es probable que en alguno de los restantes, no sea considerada como una ofensa criminal.

### Asunto Curia C-381/09

Gennaro Curia se dedicaba a realizar préstamos a terceros a tipos de interés usurarios. Por este motivo, fue juzgado y condenado a cuatro años de prisión. De igual modo, fue objeto de una comprobación por parte de los órganos gestores del *Ministero delle Finanze* (Ministerio de Hacienda italiano), que determinó una base imponible no declarada de casi 630 millones de liras. El contribuyente recurrió ante la *Commisione Tributaria Regionale di Calabria* (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Calabria), que ratificó la liquidación administrativa. Contra esta desestimación, presentó recurso ante el Tribunal Supremo de Casación, que trasladó el asunto al TJUE. Se planteó la posible sujeción al IVA, así como su exención del impuesto.

En el presente caso, también se analizan las consecuencias fiscales de la conclusión de operaciones que, por sí mismas, no constituyen una actividad ilegal, como es la concesión de préstamos. La ilegalidad no es consustancial a la operación, sino que se deriva de que uno de sus parámetros definitorios (el tipo de interés) excede del límite máximo fijado por la ley. Por otra parte, también se observa que la realización de préstamos usurarios supone una competencia real y efectiva en relación con la actividad crediticia legal. Finalmente, también en este caso estamos frente a una vulneración de una norma nacional, pero no de la legislación europea. El condicionar la tributación al cumplimiento de la legislación nacional impide dar homogeneidad a la legislación comunitaria.

El Tribunal aprecia todas estas circunstancias y concluye que *la violación de una disposición nacional que prohíbe aplicar a los préstamos tasas de interés superiores al máximo legal no afecta a su sujeción al IVA, ni a su exención.*

## 1.2. SÍNTESIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

**Drogas tóxicas y estupefacientes.** Las entregas de estos productos no están sujetas, ni a derechos de aduanas (asunto Horvath), ni al IVA, ya se trate de una importación (asunto Einberger II), ya se trate de una operación interior (asunto Happy Family, punto 1). Es indiferente que las mercancías hayan sido decomisadas o hayan conseguido rebasar los controles policiales y se hayan consumido (asuntos Wolf y Einberger I). También resulta indiferente que se trate de drogas «duras» o «blandas» (asunto Happy Family, punto 2), así como que exista una política de tolerancia de las autoridades estatales (asunto Happy Family, punto 3). Sin embargo, la no sujeción a IVA de los estupefacientes no alcanza a quienes, de acuerdo con su ley personal, tengan la consideración de cooperadores o cómplices del delito (asunto Siberië), los cuales sí quedarán gravados por las operaciones que realicen.

**Contrabando.** Están sujetas a los derechos de aduana, al IVA y a los impuestos especiales las importaciones de mercancías que no sean ilegales por naturaleza (asunto Salumets). Igualmente, están sujetas las exportaciones de mercancías no intrínsecamente ilegales, aunque estas no hayan sido autorizadas por la Administración aduanera (asunto Lange).

**Dinero falsificado.** No está sujeta a la renta de aduanas ni al IVA la entrega de la moneda falsa (asunto Witzemann).

**Mercancía falsificada.** Están sujetas a la renta de aduanas y al IVA las entregas de productos falsificados de tráfico legal (asunto Goodwin y Unstead).

**Juego ilegal.** Están sujetas al IVA las prestaciones de servicios relativas a la organización de juegos ilegales (asunto Fischer).

**Préstamos usurarios.** Están sujetos al IVA los contratos de préstamo contratados con tipos de interés excesivos (asunto Curia), sin perjuicio de su exención.

## 2. CONCLUSIONES DERIVADAS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA. CRÍTICAS FORMULADAS POR LOS AUTORES

### 2.1. CONCLUSIONES DERIVADAS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

Del estudio conjunto de las sentencias indicadas, extraigo las siguientes conclusiones:

1. **La calificación de una operación como censurable o reprochable no implica que se trate, sin más, de un supuesto de no sujeción.** La no sujeción resulta de las características concretas de las mercancías o de los servicios, y más específicamente, de su ilicitud intrínseca y de la falta de competencia con el sector económico legal.

De acuerdo con el párrafo anterior, las **transacciones ilegales** se dividen en dos grupos:

- a) *Las que no desempeñan ningún papel en la economía normal.* Se trata de operaciones prohibidas en las que concurren ciertas características:
  - La ilicitud o malignidad de bienes o servicios es intrínseca o esencial.
  - Las operaciones no generan una competencia relevante con respecto a otros bienes o servicios lícitos.
  - El tráfico y circulación de los bienes está absolutamente prohibido por la legislación comunitaria, o por la legislación nacional, en todos los estados miembros, sin excepción, y de manera homogénea.

#### **Estas transacciones no están sujetas al IVA.**

En este tipo de operaciones, los estados no pueden disponer su gravamen. No obstante, sí son competentes para sancionar penalmente la realización de operaciones con bienes o servicios ilícitos, incluso mediante multas pecuniarias.

- b) *Las que, a pesar de ser ilegales, pueden desempeñar algún cometido en la economía legal o una competencia relevante con los productos lícitos.* Son las operaciones que no cumplen las características anteriores.

#### **A pesar de su ilicitud, estas operaciones están sometidas a imposición, para salvaguardar los principios tributarios de neutralidad y de justicia.**

2. El **principio de neutralidad tributaria**, que es contrario a la diferenciación generalizada entre mercancías o servicios lícitos e ilícitos, no debe entenderse vulnerado por la existencia de casos excepcionales no sujetos a IVA:
  - a) Los negocios ilegales que, de acuerdo con los criterios del TJUE, están sometidos al IVA, reciben el mismo trato fiscal que los negocios legales, por lo que el principio de neutralidad no se ve afectado.

- b) Las operaciones ilegales que no desempeñan ningún papel en la economía normal son transacciones ajenas a la materia imponible sometida a armonización comunitaria. Por ese motivo, el principio de neutralidad no se ve afectado, puesto que tampoco es aplicable a dichas operaciones.
3. El **principio de justicia tributaria**, que impide que las mercancías ilícitas reciban mejor trato fiscal que las lícitas, se aplica con carácter general, salvo excepciones:
- a) Cuando se trata de operaciones ilegales gravadas por el IVA, el principio se cumple, pues las operaciones ilegales no reciben mejor trato que las legales.
- b) Ante las operaciones ilegales no gravadas por el IVA, el principio debe ceder, aunque la consecuencia indeseable sea que los delincuentes reciban mejor trato fiscal que los ciudadanos honrados. Para compensar esta discriminación que favorece solo a los delincuentes, los estados están autorizados a tomar toda clase de medidas punitivas de naturaleza criminal.
- Por estos motivos, la determinación de supuestos de no sujeción debe ser siempre muy estricta.

4. Finalmente, el Tribunal ha determinado que en sus decisiones, **ni se han tenido, ni deberán ser tenidos en cuenta**, los siguientes motivos:
- **Razones o escrúpulos de índole moral o religioso**, que deberán permanecer al margen de las consideraciones exclusivamente jurídicas.
  - **Razones o motivos relacionados con el grado de aceptación social** de un hecho ilícito. Las mutaciones en la percepción social de los hechos ilícitos no debe contaminar las decisiones en materia impositiva.

## 2.2. CRÍTICAS FORMULADAS

La mayor parte de los autores han criticado al Tribunal *por trasladar con cierta ligereza sus conclusiones de un concepto a otro* (por ejemplo, de la renta de aduanas al IVA o a las accisas), *así como por servirse de criterios diversos en sus pronunciamientos* (a veces es la ilicitud de los productos, y otras, la falta de competencia o la ilegalidad de las operaciones), *dando a entender que todos ellos funcionan coordinadamente y ofrecen los mismos resultados*. Lo cierto es que los criterios elegidos por el Tribunal, conjuntamente aplicados, pueden llevarnos a resultados discordantes, y aun opuestos entre sí. Para extraer conclusiones prácticas de las sentencias, se impone una interpretación imaginativa. Entre las críticas más destacadas, menciono las siguientes:

- **Las conclusiones adoptadas por el TJUE en relación con la renta de aduanas no se pueden trasladar al IVA, debido a la distinta finalidad de estos recursos públicos: la renta de aduanas tiene un propósito esencialmente proteccionista, en tanto que el principal objetivo de un gravamen sobre el valor añadido es de naturaleza recaudatoria.**

La crítica es acertada. No obstante, también es cierto que los aranceles y el IVA a la importación presentan importantes coincidencias en cuanto a su estructura y funcionamiento. Incluso, en cierto sentido, también coinciden en cuanto a los objetivos que persiguen, por lo que, aunque el del Tribunal no es un discurso plenamente acertado, tampoco es absolutamente descabellado que todos estos recursos públicos funcionen cooperativamente.

- **La noción de mercancías totalmente prohibidas es un concepto confuso, y difícil de perfilar, a la vista de la diversidad de supuestos que se pueden presentar. El ejemplo típico es el de la venta minorista de hachís en los Países Bajos que, aunque está formalmente prohibida, está usualmente tolerada.**

Para perfilar la definición de mercancía prohibida, el Tribunal se ha servido de un concepto estrictamente jurídico de la prohibición (solo está prohibido lo que señala como tal la ley), olvidando cualquier criterio fáctico (es indiferente el grado de tolerancia que aplique la Administración o el grado de aceptación social que presente la mercancía). Este criterio, sin ser probablemente el mejor, tampoco es irrazonable.

- **La idea de que una mercancía prohibida nunca genera una competencia relevante también ha sido objeto de fundadas críticas. Los autores afirman que una mercancía ilegal puede generar una considerable competencia, y ponen como ejemplo a los perfumes falsos que, aunque son ilegales, perturban notablemente el mercado de los perfumes legales.**

Para establecer una relación unívoca entre el concepto de mercancía prohibida y la inexistencia de competencia relevante, el Tribunal restringe aún más la definición de mercancía prohibida, afirmando que la prohibición, no solamente debe ser legal, sino que debe ser intrínseca, es decir, inevitable, cualesquiera que sean el negocio y las circunstancias que rodeen a la citada mercancía.

Cuando afirma que los perfumes falsos están sujetos a imposición en la Sentencia Goodwin y Unstead, el Abogado General ofrece un interesante argumento, al expresar que los perfumes falsos son mercancías prohibidas, pero no por su propia naturaleza, sino por un motivo circunstancial (estas mercancías vulneran un derecho de marca), ajeno a su misma esencia. Al revés que los perfumes, las armas químicas o bacteriológicas son intrínsecamente ilegales, y su entrega nunca puede estar sujeta a IVA, sean cuales sean las circunstancias del caso.

- **Una mercancía ilegal e intrínsecamente prohibida y que no genere competencia no tiene por qué estar prohibida coincidentemente en todos los estados miembros, o proscrita por el derecho comunitario.**

Es una crítica difícilmente superable, salvo que se busquen motivos de oportunidad. Si se dejan fuera de sujeción las operaciones prohibidas en un estado, pero no en otro, la legislación comunitaria no se aplicaría de manera homogénea, rompiéndose el mercado interior. No cabe duda de que una operación está sujeta o no sujeta en todos los estados miembros, pero no solo en una parte de ellos. Debemos

pensar que la noción de prohibición legal se refiere a una prohibición unánime o común a todos los estados, ya por disposición comunitaria (de derecho primario o secundario), o por disposiciones nacionales con base en una normativa internacional o con una redacción homogénea y esencialmente equivalente.

### 3. LA PROSTITUCIÓN COMO DELITO Y COMO NEGOCIO ANÓMALO

#### 3.1. CONCEPTO SEMÁNTICO DE PROSTITUCIÓN

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra «prostitución» tiene dos acepciones:

1. «Acción y efecto de prostituir»; el Diccionario indica que «prostituir» es «hacer que alguien se dedique a mantener relaciones sexuales con otras personas, a cambio de dinero».
2. «Actividad a la que se dedica quien mantiene relaciones sexuales con otras personas, a cambio de dinero».

Por tanto, desde este prisma, la prostitución puede ser ejercida por dos personas diferentes:

- De acuerdo con la primera acepción, por el proxeneta, que es la persona que obtiene beneficios de las relaciones sexuales mantenidas por otra persona a cambio de dinero.
- Conforme a la segunda acepción, por el prostituto o la prostituta, que es la persona que mantiene relaciones sexuales con un tercero a cambio de dinero.

El Diccionario nada dice en relación con otras personas, pero, como comento en los siguientes párrafos, en determinados casos también pueden cometer el delito de prostitución los clientes de las personas prostituidas.

#### 3.2. EL DELITO DE PROSTITUCIÓN

La prostitución es una actividad que, en determinados supuestos, puede llegar a constituir un delito contra la libertad y la indemnidad sexuales. El tipo penal aparece regulado esencialmente en los artículos 187 y 188 del actual Código Penal, y entre sus notas más características destacan las siguientes:

- La persecución de un beneficio económico es un elemento esencial del tipo, sin excepción alguna. De hecho, el delito de prostitución viene provocado por un desmedido ánimo de lucro por parte del delincuente. El sujeto pasivo del delito es tra-

tado como una fuente de ingresos o como un simple bien económico, dejando de lado su dignidad humana. Por el contrario, la falta de lucro económico hace que no se pueda apreciar este delito, lo que nos podría conducir, alternativamente, a otros tipos penales (particularmente, al de abusos sexuales).

- La prostitución de mayores de edad es, en su caso, un delito de resultado. En cambio, si se trata de prostitución de menores o incapaces, su perfeccionamiento se puede llegar a producir sin necesidad de que se alcance un resultado concreto (STS de 8 de abril de 2008).
- No se puede apreciar continuidad delictiva para el proxeneta por el hecho de que exista una pluralidad de personas sometidas a prostitución.

En cuanto al bien jurídico protegido, para la mayoría de los autores está constituido por la libertad individual sexual (STS de 12 de enero de 1998). En ocasiones, el Tribunal Supremo ha preferido destacar simultáneamente un bien tutelado más amplio: «el delito del artículo 188 del Código Penal es también un delito contra la libertad, como el delito de coacciones» (STS de 16 de enero de 2008).

Sea como sea, *el Código somete al bien jurídico protegido a diferentes grados de protección*, en función de la edad o de las circunstancias personales, sociales o económicas de la persona prostituida o en riesgo de serlo:

- a) Cuando las personas afectadas son *mayores de edad y en plenitud de sus facultades mentales*, el Código Penal fija un tipo en el artículo 188.1, cuya interpretación jurisprudencial ha dejado fuera de la ilegalidad a las conductas que no llevan asociadas comportamientos violentos, intimidatorios, engañosos o abusivos.

La modalidad del artículo 188.1 del Código Penal, que es la más habitual, se pena con prisión de dos a cuatro años.

- b) Cuando, por el contrario, estamos frente a *sujetos pasivos menores o incapaces*, la ley es más rigurosa, y la prostitución tiene naturaleza delictiva en todo caso. No es preciso la violencia, la intimidación o el engaño; tampoco se exige que se abuse de un contexto de necesidad o que el sujeto activo se prevalega de su situación de superioridad. El consentimiento sexual prestado por un menor o un incapaz jamás es válido, y nunca puede justificar jurídicamente el modo de actuar de las personas que se aprovechan económicamente de la prostitución, así como de quienes mantienen las relaciones sexuales con las víctimas. Esta modalidad presenta distintas variedades:

- En primer lugar, según el artículo 188.2 del Código Penal, si mediase violencia, intimidación, engaño o alguna conducta abusiva para que el menor o incapaz se inicie o se mantenga en la prostitución, la pena para el reo será de cuatro a seis años de prisión, salvo que la víctima fuese menor de 13 años, en cuyo caso, la pena será de cinco a diez años, según previene el artículo 188.3.

- En segundo término, según los apartados 1 y 2 del artículo 187, desde la entrada en vigor de la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, también es delito solicitar, aceptar u obtener una relación con un menor o un incapaz, a cambio de dinero. Por ello, cuando las personas prostituidas o en riesgo de serlo son menores o incapaces, junto con los proxenetas, también resultan ser delincuentes los clientes de estos, sin que puedan eximirse de su responsabilidad bajo ningún argumento o excusa. Esta variedad lleva aparejada una penalidad de dos a cuatro años de prisión, en general, o de cuatro a seis años cuando la víctima tiene menos de 13 años.
- Finalmente, y de acuerdo con el artículo 187.1 del Código Penal, también es delito inducir, promover, favorecer o facilitar la prostitución de menores o incapaces, lo cual se pena con prisión de uno a cinco años. Y si la víctima es menor de 13 años, el artículo 187.2 señala una pena de prisión de cuatro a seis años.

*En resumen: La prostitución de mayores de edad con plena capacidad de obrar solo es delictiva cuando no media un pleno consentimiento de la persona prostituida; en cambio, la prostitución de menores e incapaces es siempre delictiva.*

### 3.3. LA PROSTITUCIÓN DELICTIVA DE LOS MAYORES DE EDAD Y SU INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL

La actual redacción del artículo 188.1 del Código Penal dispone lo siguiente:

«1. El que determine, empleando violencia, intimidación o engaño, o abusando de una situación de superioridad o de necesidad o vulnerabilidad de la víctima, a persona mayor de edad a ejercer la prostitución o a mantenerse en ella, será castigado con las penas de prisión de dos a cuatro años y multa de 12 a 24 meses. *En la misma pena incurrirá el que se lucre explotando la prostitución de otra persona, aun con el consentimiento de la misma*».

Este último inciso que aparece en cursiva (llamado «tercería locativa») parece oponerse a lo que he expresado en párrafos anteriores en el sentido de que la prostitución de mayores de edad solo es delictiva si no media consentimiento. En relación con esta aparente contradicción, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confinado el delito solamente a los casos en los que el consentimiento no se ha prestado con plenitud.

En este sentido, menciono la STS 426/1997, de 31 de marzo (rec. n.º 979/1996):

«Los recurrentes regentaban un local donde se ejercía la prostitución. Esta conducta era punible con el Código Penal anterior, aun cuando gozaba de un amplio margen de

tolerancia hasta el punto de que, como es notorio, estas actividades se anunciaban profusamente en los medios publicitarios. Su persecución selectiva constituía una fuente de inseguridad jurídica, arbitrariedad e incluso corrupción, siendo doctrinalmente criticado el mantenimiento de unos tipos delictivos que se estimaba no respondían a la realidad social, como la propia aceptación de dicha publicidad venía a demostrar. En consecuencia el legislador ha estimado procedente modificar la regulación de los delitos relativos a la prostitución desde la perspectiva de que el bien jurídico que se debe tutelar es la libertad sexual (en sentido amplio, incluida la protección de quienes no tienen plena capacidad de autodeterminación sexual, es decir, menores e incapaces) y por ello **las conductas relativas a la prostitución que deben sancionarse criminalmente son únicamente las que afectan a menores e incapaces (art. 187 del Nuevo Código Penal) y las que atentan a la libertad de los mayores a través de la coacción, engaño y abuso de superioridad o de necesidad (art. 188 del Nuevo Código Penal)».**

En el mismo sentido, en la STS 126/2010, de 15 de febrero (rec. n.º 1839/2009), se dice:

«... la doctrina también se viene pronunciando en el sentido de **que la explotación lucrativa punible que prevé el artículo 188.1 del C. Penal, realizada con el consentimiento de la víctima, ha de interpretarse con criterios restrictivos. De modo que no debe entenderse que sea suficiente para la aplicación del tipo penal la mera obtención de un lucro por parte del que regenta el club o local, sino que ha de exigirse a mayores que se trate de una explotación directa y principal de la prostitución ajena en la que se trasluzca una relación de subordinación de la prostituta con respecto al empresario o empleador.** Ello entendemos que impone por tanto la exigencia de una relación de dependencia de cierta intensidad en la que se vea limitada la autonomía prestacional de la persona que ejerce la prostitución, y en la que el beneficio lucrativo porcentual alcance relevancia desde la perspectiva de los ingresos de la víctima, a quien se acaba degradando».

Más precisa es la STS 326/2010, de 13 de abril (rec. n.º 11209/2009), en la que se enumeran ciertos requisitos:

«el Código Penal, en el artículo 188.1.º ha incorporado desde la LO 11/2003 un segundo inciso en el que se sanciona a quien se lucre explotando la prostitución de otra persona, aun con su consentimiento, con la misma pena prevista para quien determine a otro mayor de edad a ejercer la prostitución mediante violencia, intimidación, engaño o abuso de una situación de superioridad o de necesidad o vulnerabilidad de la víctima. **La jurisprudencia de esta Sala ha evitado una amplitud exagerada del precepto, de manera que pudiera considerarse que incluye cualquier beneficio económico relacionado de alguna forma con la prostitución** (por ejemplo el derivado de la publicación de anuncios de esta clase de servicios), **y ha exigido, de un lado, una identificación personal de quienes resultan explotados de forma que quede establecido**

que «prestaban sus servicios sexuales de forma habitual y con lucro también conenido con los acusados», (STS n.º 195/2007); y de otro, teniendo en cuenta que la conducta se equipara a las modalidades anteriores de carácter coactivo, engañoso o de prevalimiento, y que todas ellas resultan sancionadas con una pena de dos a cuatro años de prisión, ha exigido también una utilización de un concepto estricto de explotación de la prostitución ajena, vinculándolo a un ejercicio no libre de tal actividad, que sería aplicable en los casos en los que quien se lucra no sea el mismo que provoca tal falta de libertad, siempre que la conozca. Concretamente en la STS n.º 445/2008, seguida en los mismos términos por la STS n.º 450/2009, se consideraban necesarios los siguientes aspectos:

a) **Que los rendimientos económicos se deriven de la explotación sexual de una persona que se halle mantenida en ese ejercicio mediante el empleo de violencia, intimidación, engaño o como víctima del abuso de superioridad o de su situación de necesidad o vulnerabilidad.** Así se desprende de una elemental consideración de carácter sistemático. Ese inciso cierra un precepto en el que se castiga, no toda forma de prostitución, sino aquella que degrada la libertad y la dignidad de la persona prostituida, en atención a las circunstancias que precisa el artículo 188.1 del CP.

b) **Quien obtiene el rendimiento económico a costa de la explotación sexual ajena ha de ser conocedor de las circunstancias que determinan a la persona prostituida a mantenerse en el ejercicio de la prostitución.** En aquellos otros casos –estadísticamente más frecuentes– en los que la persona que se lucra explotando abusivamente la prostitución sea la misma que ha determinado coactivamente al sujeto pasivo a mantenerse en el tráfico sexual, el primer inciso del artículo 188.1 excluiría la aplicación del inciso final, por imponerlo así una elemental regla de consunción (art. 8.3 del CP).

c) **La ganancia económica puede ser fija, variable o a comisión, pero es preciso, en cualquier caso, que se trate de un beneficio económico directo.** Solo la explotación lucrativa que está íntimamente ligada a la fuente de la prostitución ajena queda abarcada en el tipo.

d) **La percepción de esa ganancia ha de ser el fruto de algo más que un acto aislado o episódico.** No basta con un mero gesto de liberalidad. Esa reiteración es exigible, tanto en la persona que ejerce la prostitución como en aquella otra que se lucra con su ejercicio».

Finalmente, por mencionar una sentencia reciente de la Sala Segunda, STS 452/2013, de 31 de mayo (rec. n.º 787/2012):

«En la sentencia **no se declara probado que el recurrente empleara**, para lograr el beneficio económico que se describe en los hechos probados, **ninguna clase de violencia, intimidación o engaño, o que abusara para ello de una situación de superioridad, necesidad o vulnerabilidad de aquellas víctimas. Para cumplir las exigencias típicas del precepto es bastante, sin embargo, con que el sujeto conozca**

**que se aprovecha lucrativamente del ejercicio de la prostitución de otras personas que la ejercen en condiciones de falta de libertad relacionadas con el empleo de los medios o con el abuso de las situaciones descritas** en el inciso primero del apartado primero del artículo 188.

(...)

Pero, de un lado **no se declara tampoco probado**, ni se citan pruebas que lo acrediten, **que el recurrente estuviera presente cuando dichos actos de intimidación o coacción se llevaban a cabo**. De otro lado, **tampoco de los hechos se desprende de forma inequívoca que debiera conocer tales circunstancias** solo por el hecho de que la prostitución se ejerciera en el local que regentaba; ni por haberse desplazado a la estación a recoger a las testigos y trasladarlas al establecimiento; ni por el hecho de hacerse cargo del dinero que estas percibían de los clientes, pues igualmente se declara probado que les entregaba un resguardo, sin que conste que les impidiera el acceso a tales caudales ni el uso de los mismos; ni tampoco por las reuniones con los demás recurrentes para repartirse el beneficio obtenido, pues la existencia del mismo no exige una de aquellas situaciones siendo posible tras el acuerdo libre entre las mujeres y quienes se lucran de su actividad; ni, finalmente, tampoco por el hecho de ceder el despacho para las reuniones de los otros recurrentes y las testigos, pues ello no implica conocer el contenido de las mismas ni sus resultados».

En síntesis, la idea contenida en todas ellas es la misma: el tipo penal solo debe proteger la libertad individual sexual de las personas que no vienen ejerciendo la prostitución, cuando las mismas son violentadas, compelidas o engañadas para ejercerla, así como la de las personas que, ya prostituyéndose en el momento presente, quieren dejar de hacerlo y no pueden por el comportamiento violento, intimidatorio, falaz o abusivo de otra persona.

Como en alguna ocasión ha recordado el propio Tribunal Supremo, este es un criterio de política criminal que proviene del compromiso asumido por los países de la Unión Europea, y que ya fue expresado en la Acción Común 97/154/JAI, de 24 de febrero de 1997, adoptada por el Consejo sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, y que se refiere a la lucha contra la trata de seres humanos y la explotación sexual de los niños (Diario Oficial L 63 de 4 de marzo de 1997). En esta Acción Común, los Estados se comprometen a revisar la legislación nacional con el fin de incluir, entre otras, la siguiente conducta: «... explotación sexual de una persona que no sea un niño, con fines lucrativos en la que: se recurra a la coacción, en particular mediante violencia o amenazas, se recurra al engaño, o haya abuso de autoridad u otras formas de presión, de modo tal que la persona carezca de una opción real y aceptable que no sea la de someterse a la presión o abuso de que es objeto».

Igualmente, la Decisión marco 2002/629/JAI, de 19 de julio de 2002 (Diario Oficial L 203 de 1 de agosto de 2002), que sustituyó a la citada Acción Común, los Estados asumen el compromiso de garantizar la punibilidad, entre otros casos, de aquellos supuestos en los que «... se concedan o se reciban pagos o beneficios para conseguir el consentimiento de una persona que

posea el control sobre otra persona, con el fin de explotar el trabajo o los servicios de dicha persona (...) o con el fin de explotar la prostitución ajena o ejercer otras formas de explotación sexual, incluida la pornografía».

En consecuencia, con la interpretación restrictiva del tipo que hace la Sala Segunda, si media consentimiento libre y pleno de la persona prostituida o en riesgo de serlo, no debe apreciarse la existencia de delito, salvo que, en el caso enjuiciado, concurren otras circunstancias que objetivamente induzcan al juzgador a pensar lo contrario. O lo que es lo mismo, *para que haya delito debe producirse cierta resistencia por parte de la víctima mayor de edad, la cual es vencida mediante algún comportamiento dañino del delincuente*. Como he indicado ya, esta resistencia puede ser incluso sobrevenida, como en el caso de las personas que ejercen la prostitución y que desean abandonar ese estado, pero se ven forzadas a permanecer en el mismo.

### 3.4. CASUÍSTICA DEL DELITO DE PROSTITUCIÓN

En la prostitución delictiva de las personas mayores de edad y con plena capacidad de obrar, la libertad de la víctima en su dimensión sexual se puede ver lesionada de múltiples maneras. La realidad es muy diversa y el Tribunal Supremo ha apreciado la existencia de delito en conductas muy variadas. Solo a título enunciativo, cometen el delito quienes, para enriquecerse, conminan a un mayor de edad a mantener relaciones sexuales *mediante violencia*, por ejemplo, encerrando a la víctima o limitando de cualquier otro modo su libertad ambulatoria, agrediéndola sexualmente, despojándola de su pasaporte o de su billete de vuelta, o someténdola a una intensa vigilancia; *mediante intimidación*, por ejemplo, amenazando a la víctima con atentar contra la vida de esta o la de sus familiares, con difundir fotografías embarazosas o con propagar rumores o, simplemente, mediante un clima general de terror, *mediante engaño*, por ejemplo, diciendo a la víctima que prostituirse es una costumbre del lugar, aplicando el rendimiento de la prostitución a la cancelación de una supuesta deuda de la víctima, o mediante falsas promesas laborales, o *mediante cualquier situación de abuso de superioridad, de necesidad o de vulnerabilidad*, tales como apropiarse de la totalidad del dinero de la víctima; enriquecerse por prestar un local para ejercer la prostitución, sabiendo que la víctima está siendo coaccionada en su interior por un tercero; no coaccionar a la víctima para que se prostituya, pero sí consentir que lo haga un tercero, beneficiándose económicamente de todo ello...

### 3.5. EFECTIVIDAD DEL ACTUAL MARCO LEGAL

En el orden práctico, la dificultad más notable con que se encuentran los tribunales de justicia es la probatoria. Según el ministro de Justicia en comparecencia ante las Cortes, en España ejercen la prostitución, habitual u ocasionalmente, un total de 300.000 personas, de las cuales solo el 5 % lo hacen con plena libertad; según esto, la mayor parte de la prostitución es de naturaleza delictiva. A pesar de ello, según la memoria de la Fiscalía, en 2013 en España solo se han

verificado 10 condenas por proxenetismo. Este desequilibrio entre los estudios realizados por la Administración y los fallos judiciales se debe, en esencia, a la insuficiencia probatoria que se viene apreciando desde hace ya largos años. Las pruebas principales, habitualmente los testimonios inculpativos efectuados por las víctimas, solo se verifican ante el juzgador de manera esporádica, por lo que el acusado suele ser absuelto por falta de una prueba de cargo o de indicios bastantes de suficiente poder inculpativo.

#### 4. PROYECCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA SOBRE LA PROSTITUCIÓN DE TERCERAS PERSONAS Y OPINIÓN PERSONAL

##### 4.1. PRONÓSTICO SOBRE EL PARECER DEL TRIBUNAL EUROPEO SOBRE LA PROSTITUCIÓN

Sobre la prostitución ya ha habido pronunciamientos, más o menos formales, en el sentido de someter a tributación esta actividad. El Abogado General, señor Mancini, en su escrito de conclusiones de 22 de noviembre de 1983, dirigiéndose al Tribunal Europeo indica lo siguiente, en relación con la imposición indirecta: «Personalmente, me adhiero a la escuela de pensamiento que distingue actos ilícitos desde un punto de vista civil (este es el caso, por ejemplo, de la prostitución) y actos ilícitos por ser contrarios al Derecho penal. **Aplaudo a las autoridades que gravan los primeros y considero los segundos como fiscalmente irrelevantes**».

Por su parte, el Abogado General, señor Jacobs, en su escrito de 25 de octubre de 1990, señala: «No toda transacción tachada de ilegalidad está exenta de impuestos. **Hay que trazar una línea divisoria entre transacciones que quedan tan claramente fuera de la esfera de la actividad económica legal, y que, en lugar de ser gravadas con impuestos, únicamente pueden ser objeto de represión penal, por una parte, y transacciones, por otra parte, que, a pesar de ser ilegales, deben ser gravadas**, aunque solo sea para garantizar, en aras de la neutralidad fiscal, que el operador económico que infringe la Ley no sea tratado más favorablemente que el que la observa».

Finalmente, el Abogado General, señor Fennelly, el 11 de marzo de 1999, igualmente, apunta: «**Volvemos a encontrar el dilema moral de si es cierto que someter una actividad a tributación equivale a avalarla. La mayoría de los sistemas jurídicos han resuelto esta cuestión desde hace tiempo eligiendo no ceder a los escrúpulos de índole moral que provoca la paradoja de conceder una prima a la criminalidad eximiéndola de tributar.** En términos generales, el derecho comunitario sigue el mismo punto de vista. Sin embargo, ha admitido una excepción en el supuesto del suministro de estupefacientes».

Estos comentarios son relevadores de cara al futuro, sobre la interpretación que pueda tomar el Tribunal cuando se le plantee un supuesto de prostitución. De cualquier modo, antes de aplicar los criterios que el Tribunal ha venido exponiendo en sus sentencias, debemos distinguir las dos variedades de la prostitución que acabo de señalar:

1. **Prostitución delictiva.** Aunque, según los estudios de la Administración del Estado, la prostitución es delictiva en la mayor parte de los casos (no por referirse a menores o incapaces, sino porque se trata de mayores de edad en situaciones de violencia, intimidación, engaño o abuso), este supuesto tiene un interés práctico muy limitado en términos cuantitativos, al producirse muy pocas condenas.

La prostitución delictiva (por ejemplo, la de menores de edad) es:

- Una conducta intrínsecamente grave.
- Además, debido a su malignidad radical, no puede generar una competencia relevante en algún sector de la economía normal.
- Finalmente, está unánimemente prohibida en todos los estados miembros.

Por concurrir todas estas características, pronostico que el Tribunal, cuando tenga ocasión, determinará que la misma debe quedar al margen de la imposición, y ser objeto, exclusivamente, de medidas de represión de naturaleza penal.

2. **Prostitución no delictiva.** La prostitución de mayores de edad en la que no concurre violencia, intimidación, engaño o abuso presenta ciertas características:

- La prostitución no es, desde luego, una actividad que pueda calificarse de positiva. Sin embargo, si el prostituto o la prostituta mayor de edad presta libre y plenamente su consentimiento, no constituye una conducta intrínsecamente nociva.
- La posibilidad de que la prostitución genere competencia relevante frente a otras actividades es discutible. Para algunos, no es posible; para otros, la prostitución puede competir con actividades relacionadas con el ocio.
- Actualmente, la prostitución no está radicalmente prohibida en todos los estados miembros. Al revés, dentro de la Unión Europea, la prostitución ya está específicamente permitida y se halla plenamente regulada en los Países Bajos, Alemania, Austria y Grecia. En Hungría y Letonia, también está totalmente permitida y regulada, aunque los prostíbulos no se hallan legalizados. En la mayor parte de los países, como en España, la actividad es legal, pero se encuentra sin regular. En Suecia, la prostitución es ilegal, pero solo para los clientes. Finalmente, solo en Croacia, en Rumanía y en Lituania constituye una actividad claramente ilegal.

Aquí vemos que los criterios, aplicados conjuntamente, no son armónicos entre sí, y pueden dar lugar a interpretaciones o resultados enfrentados entre sí.

En cualquier caso, parece que al no concurrir todos estos presupuestos, no puedo considerar a la prostitución como ajena a los impuestos, por lo que, en mi opinión, si en el futuro se

plantease al Tribunal la cuestión de si la prostitución no delictiva está sujeta a IVA, este órgano fallaría afirmativamente.

#### 4.2. OPINIÓN PERSONAL DEL AUTOR

Considero que, dadas las características propias de la prostitución no criminal, esta debe ser sometida, sin miramientos, a imposición indirecta, y en régimen de igualdad con las restantes actividades, olvidando, de una vez, consideraciones morales, sociales o de cualquiera otra clase que no se construyan sobre bases exclusivamente jurídicas. Con este tratamiento, quedan a salvo los principios de neutralidad impositiva y de justicia tributaria que son exigibles a los impuestos multifásicos sobre el valor añadido, se mejora la asignación eficiente de los recursos y se consigue una mejor redistribución de renta.

En cuanto a la imposición sobre la prostitución criminal, creo que no es posible ni conveniente, como tampoco lo es sobre otros delitos gravísimos. El sistema tributario debe dejar paso a las normas de derecho penal para que sean estas las que consigan reprimir la perpetración de crímenes tan aborrecibles.

## 1.1. ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

### A) Tráfico de drogas tóxicas y estupefacientes

En España, el narcotráfico es un delito contra la seguridad colectiva (más concretamente, un delito contra la salud pública), previsto y penado en los artículos 368 y siguientes del Código Penal. Para hacernos una idea de su importancia, de la población reclusa existente en España en los últimos años, en números redondos, más de la cuarta parte ha sido condenada por un delito contra la salud pública, lo que supone unas 15.000 personas.

En los restantes estados miembros, el tráfico de drogas también constituye una actividad delictiva, sin ninguna excepción, en términos más o menos homogéneos.

#### **Asunto Horvath C-50/80 (NFJ057217)**

En este asunto, se planteó la determinación del valor en aduana de un alijo de heroína que fue introducido ilegalmente en el territorio aduanero de la Comunidad, y descubierto cuando pasaba la frontera entre los Países Bajos y Alemania. La droga fue decomisada y destruida por la autoridad pública. Posteriormente, sobre el valor en aduana, la *Hauptzollamt Hamburg* (Oficina Central de Aduanas de Hamburgo) liquidó los derechos aduaneros.

Pero lo cierto es que el Arancel Aduanero Común no debería gravar el tráfico de un estupefaciente notoriamente nocivo y cuya importación y comercialización está rigurosamente prohibida en todos los estados miembros (a excepción de un comercio estrictamente controlado y limitado con vistas a la utilización autorizada con fines farmacéuticos y médicos), puesto que *es absurdo que una norma que tiene por objeto el desarrollo del comercio internacional y la reducción de los obstáculos comerciales (como es el caso del Arancel Aduanero Común) regule la importación de mercancías cuyo tráfico es radicalmente ilegal.*

Por este motivo, el Tribunal declaró que la importación de esta droga no está sujeta al Arancel, argumento que el Tribunal va a proyectar sobre el IVA en resoluciones posteriores.

#### **Asunto Wolf C-221/81 (NFJ057216)**

En la sentencia que resolvió el asunto Wolf, de 26 de octubre de 1982, en relación con la liquidación practicada por la *Hauptzollamt Düsseldorf* (Oficina Central de Aduanas de Düsseldorf), y que también se refiere a la deuda aduanera, el Tribunal de Justicia indicó que las drogas no están sometidas a gravámenes aduaneros, aunque las mismas hayan esquivado los controles administrativos y no se haya procedido a su incautación y destrucción (como sí ocurrió en el asunto Horvath) y, en consecuencia, hayan sido efectivamente consumidas en el interior de la Comunidad. Por tanto, a juicio del Tribunal, *resulta indiferente que las drogas sean destruidas o que pasen al mercado ilegal para su consumo*; en cualquier caso, se trata de operaciones que no están sujetas a derechos aduaneros.

### Asunto Einberger I C-240/81 (NFJ057215) y Einberger II C-294/82 (NFJ000044)

En 1974, la señora Einberger había importado ilegalmente en la República Federal de Alemania un total de 280 gramos de morfina. Mediante la realización de varios viajes a Suiza, revendió esta droga a los señores Winiger, todo ello vulnerando la *Betäubungsmittelgesetz* (Ley alemana de Estupefacientes). En el último de esos viajes, fue sorprendida por las autoridades. Juzgada por estos hechos por el *Landgericht Freiburg* (Tribunal Territorial de Friburgo), en 1977 fue condenada a un año de prisión. Al año siguiente, la *Hauptzollamt Freiburg* (Oficina Principal de Aduanas de Friburgo) notificó a la señora Einberger una deuda aduanera y una deuda tributaria por IVA, por importación de morfina en Alemania. La señora Einberger recurrió en vía administrativa, aunque sus pretensiones fueron desestimadas; entonces acudió al *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Tribunal de Finanzas de Baden-Württemberg). El asunto Einberger se ventiló a través de dos sentencias dimanantes de sendas cuestiones prejudiciales (la primera, relativa a los derechos de aduanas, y la segunda, en relación con el IVA) y que fueron resueltas por el Tribunal, basándose en idénticos argumentos.

**Einberger I:** El 16 de junio de 1981, el *Finanzgericht* emplazó por primera vez al TJUE para que se pronunciase sobre la posible exacción de derechos de aduana. Esgrimiendo las mismas razones que las expuestas para los asuntos Horvath y Wolf, el Tribunal señaló en su Sentencia de 26 de octubre de 1982 que la importación ilegal de morfina no estaba sujeta a derechos de aduanas.

**Einberger II:** Inmediatamente, el *Finanzgericht* se volvió a dirigir al TJUE para preguntarle si esa importación tampoco llevaba IVA por el hecho imponible importación. Se personaron, además de la demandante, la Comisión y los gobiernos de Alemania y de Francia. El gobierno alemán, defensor de la aplicación del gravamen, alegó que la Directiva del IVA:

1. No diferencia entre importaciones lícitas e ilícitas, y que no existe ningún precepto que declare la exención de las segundas.
2. Consagra el principio de neutralidad, gravando todos los productos con la misma carga tributaria, con independencia de su origen o de los canales de distribución utilizados.
3. Tiene presente el principio de justicia tributaria, de modo que los productos ilícitos no deberían recibir un trato fiscal más favorable que los lícitos.

El Abogado General discrepó con el gobierno alemán, recordando el tenor de la Directiva del IVA, «El objetivo esencial de los Tratados es constituir un mercado común que logre la libre competencia comercial y en el que concurren características análogas a las de un mercado interno». Según el mismo, dicho fin no tiene relación y no puede perseguirse con el gravamen a la «importación de estupefacientes que no formen parte del circuito económico rigurosamente controlado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos». En consecuencia, la aplicación del IVA a estos productos es totalmente ajena a los objetivos de la Comunidad y a su política impositiva, puesto que los mismos están al margen del mercado único.

En su Sentencia de 28 de febrero de 1984, el Tribunal declaró que *los estupefacientes, por ser mercancías de comercio ilegal, no afectan a la consecución del mercado único*, salvo que formen parte del circuito económico rigurosamente controlado para su utilización con fines médicos y científicos. *En consecuencia, la importación ilegal de estupefacientes es una operación ajena, no solo al Arancel Aduanero, sino también a la Directiva del IVA*, y solo puede dar lugar a medidas represivas, incluidas las pecuniarias, que cada estado podrá decidir libremente. Además, aclaró que *el gravamen de estos productos no es una cuestión que los estados puedan decidir por su cuenta, sino que debe resolverse exclusivamente por la legislación comunitaria y por las autoridades europeas*.

### Asunto Happy Family C-289/86 (NFJ000425)

La *Vereniging Happy Family Rustenbergerstraat* era una asociación sociocultural que administraba un centro para jóvenes en el que los visitantes podían, entre otras cosas, comprar hachís a un «revendedor autorizado». La Administración fiscal neerlandesa decidió someter al IVA las ventas de hachís realizadas en dicho centro juvenil, a lo que se opuso la asociación, interponiendo en última instancia un recurso ante la *Gerechtshof te Amsterdamer* (Corte de Ámsterdam). Esta, antes de resolver, planteó al TJUE tres cuestiones prejudiciales, en un asunto en que se personaron el demandante, la Comisión y los gobiernos de los Países Bajos, de Alemania y de Francia.

Las cuestiones planteadas, que se resolvieron por la Sentencia de 5 de julio de 1988 fueron las siguientes:

**1. La conclusión de la sentencia Einberger, en el sentido de que la importación de drogas en el territorio de la Comunidad no está sujeto al IVA, ¿es también aplicable a las operaciones interiores a efectos del IVA?**

Los gobiernos alegaron que en la segunda sentencia Einberger se resolvió la no sujeción al IVA a la importación, debido a que este es sustancialmente igual a los derechos aduaneros, respecto de los cuales ya se había acordado la no sujeción en la primera sentencia Einberger. Pero esta similitud no se podía apreciar con respecto al IVA que grava las operaciones interiores, puesto que debe tratarse de una operación efectuada por un empresario o profesional y, además, a título oneroso.

El Abogado General se opuso, afirmando que la no sujeción debe acordarse, no por la similitud a los derechos de aduana, sino porque las operaciones interiores con drogas prohibidas están igualmente al margen del mercado único que pretende alcanzar la Directiva del IVA.

El Tribunal, en la Sentencia de 5 de julio de 1988, da la razón al recurrente y a la Comisión, y dispone que, por los mismos motivos que los indicados en la segunda sentencia Einberger, *las operaciones interiores de drogas no están sujetas al IVA*.

**2. En caso de que sea así, y de que las entregas interiores de drogas tampoco estén sujetas al IVA, ¿la no sujeción se aplicaría incluso al hachís, que es considerada una droga menos nociva?**

Pese a la creencia general de que, en Holanda, el tráfico de drogas «blandas» está permitido, lo cierto es que no es así: el artículo 3.1 de la *Opiumwet* (Ley neerlandesa sobre los estupefacientes de 12 de mayo de 1928) prohíbe la venta, entrega o distribución de hachís y de los restantes derivados del cáñamo indio, aunque se trate de tráfico minorista. Otra cosa es que en Holanda se venga practicando una política represiva moderada o selectiva que, por motivos de oportunidad, asigne los recursos disponibles a la represión del crimen que provoque riesgos sanitarios intolerables.

Como quiera que todos los estados han suscrito el Convenio Único de las Naciones Unidas sobre Estupefacientes de 1961, y que este Convenio prevé que el comercio e importación de los derivados del cáñamo debe limitarse únicamente a fines médicos y científicos, el Tribunal concluyó que *el hachís no es una droga especial en este sentido, y que, por tanto, la no sujeción se aplicaría incluso a la misma*.

**3. En caso de que sea así, y de que las entregas interiores de hachís tampoco estén sujetas al IVA, ¿la no sujeción también se aplicaría en el caso de que las autoridades de un estado decidiesen que determinadas entregas de hachís no deben ser objeto de represión penal, en ejecución de una política de tolerancia selectiva?**

Con base en las instrucciones de la Junta de Fiscales holandesa, existen unas directrices en vigor desde 1976, que se conocen como «criterios AHOJ-G», y que incluso se han publicado en el *Staatscourant* (Boletín Oficial), según los cuales no se actuará contra los revendedores de drogas «blandas» cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) *Affichering*: no puede hacerse publicidad de la droga ni utilizar cualquier otro medio similar de provocación.
- b) *Harddrugs*: no puede venderse ninguna droga «dura».
- c) *Overlast*: el local no puede causar molestias por esta actividad.
- d) *Jeugdigen*: no puede venderse a menores de 18 años.
- e) *Grote*: no pueden venderse más de 5 gramos de droga por persona en cada ocasión.
- f) *Handelsvoorraad*: las existencias de droga del local no pueden exceder de 500 gramos.
- g) Y, además, las autoridades locales o regionales no deben oponerse a la apertura ni ordenen su clausura.

Esta política, siempre muy cuestionada, fue puesta en práctica en Holanda para separar a los consumidores de hachís de los bajos fondos criminales que rodean a las drogas duras. Al tolerar las drogas blandas, la Administración pretendía crear una barrera o umbral social entre estas y las drogas duras, dificultando a los consumidores el paso entre uno y otro mercado.

Los gobiernos afirmaron en el juicio que tolerar actos ilegales de comercio supone legalizarlos en la práctica, por lo que debían ser sometidos al IVA.

Sin embargo, el Tribunal decretó que el tráfico ilegal no deja de serlo por el hecho de que las autoridades policiales o judiciales actúen en uno u otro caso, es decir, que *la aplicación de IVA debe ser independiente de la política de represión del delito practicada efectivamente por la Administración gubernativa. En consecuencia, aun cuando se trata de actividades toleradas, estas no están sujetas a IVA.*

#### **Asunto Mol C-269/86 (NFJ000359)**

El Tribunal, en la Sentencia de 5 de julio de 1988, resuelve este caso relativo a la venta de anfetaminas, en idénticos términos que el asunto Happy Family, y anula la liquidación realizada por el *Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*. No resulta especialmente innovador, y no conviene extenderse más sobre el mismo.

#### **Asunto Siberië C-158/98 (NFJ007861)**

Entre los años 1990 y 1993, en el *coffee shop* Siberië se vendieron estupefacientes a base de cáñamo indio, en una mesa que el local ponía a disposición de un revendedor autorizado de estos estupefacientes. Un *barman* contratado por el local atendía la demanda de productos derivados del cannabis a toda persona interesada. La contraprestación pecuniaria que el revendedor autorizado abonaba por la puesta a disposición de la mesa figuraba en la contabilidad de Siberië bajo la rúbrica de *tafelhuur* (alquiler de mesa). El *coffee shop* Siberië no repercutió el IVA sobre el citado alquiler ni lo ingresó en el Tesoro holandés. Entonces, la *Staatssecretaris van Financiën* (Administración tributaria de los Países Bajos) giró a Siberië una liquidación con arreglo a la *Wetop de Omzetbelasting* (Ley del IVA de 1968). Siberië formuló una reclamación contra la resolución de la Administración tributaria ante la *Gerechtshof te Amsterdamer* (Corte de Ámsterdam), la cual consideró que el alquiler de la mesa al revendedor autorizado constituía un acto de cooperación al delito de comercio de drogas «blandas», igualmente condenable y, por consiguiente, que no estaba sujeto al IVA. Contra la sentencia de la *Gerechtshof te Amsterdamer*, la Administración tributaria neerlandesa interpuso un recurso de casación ante el *Hoge Raad der Nederlanden* (Tribunal Supremo de los Países Bajos), el cual, antes de resolver, planteó la cuestión prejudicial al TJUE.

Se personaron en la causa:

1. El demandante, Siberië, como demandado en el asunto principal, que alegó que su actuación debería considerarse delictiva, no ya solo en calidad de cómplice, sino en calidad de autor del delito principal y, en consecuencia, no sujeto al IVA.

2. El Gobierno de los Países Bajos, que alegó justamente lo contrario, es decir, que el arrendamiento o la puesta a disposición de un lugar para la venta de drogas blandas no es objeto de una prohibición legal absoluta, ni en la normativa neerlandesa, ni en la normativa internacional, y que debe distinguirse de la entrega de drogas como tal. Además, el Gobierno recordó que, en este caso, se producía una situación de competencia con el mercado legal de alquiler de bienes.

Subsidiariamente, si el Tribunal considerase que la actividad principal arrastra con su calificación de delictiva a la auxiliar, el Gobierno neerlandés recordó la actual política de tolerancia con las drogas blandas, insistiendo en su cuasilegalidad. Por consiguiente, a juicio del Gobierno, la solución de la sentencia «Happy Family», antes citada, no era aplicable al caso.

3. La Comisión, que defendió que una actividad debe considerarse en sí misma, con abstracción de otros condicionantes, y que no toda la actividad desempeñada por un *coffee shop* es ilegal y, en consecuencia, no todo es ajeno a la aplicación del IVA.

Una primera impresión rápida puede inducir a pensar que el arrendamiento de una simple mesa no es una operación ilegal, y que, por tanto, dicho arrendamiento debe tener una consideración diferente a la de la actividad que se verifique sobre la misma y tributar por el IVA. Sin embargo, el artículo 48 del *Wetboek van Strafrecht* (Código procesal penal de los Países Bajos) establece la posibilidad de incoar acciones penales, en calidad de cómplice, contra cualquier persona que, intencionadamente, proporcione medios o informaciones para la perpetración de un delito. Además, el derecho comunitario no distingue entre autor de un delito de tráfico de drogas y cómplice de ese mismo delito, a efectos del IVA.

El Abogado General destacó en sus conclusiones que la no sujeción al IVA incitaba a los demandados a declararse culpables, no solo de ser cómplices, sino también de ser autores materiales del tráfico de drogas, todo con el fin de conseguir la no sujeción, lo cual le parecía intolerable y abusivo.

El 21 de junio de 1999, el Tribunal desestimó las alegaciones de Siberië, por aplicación del principio *Nemo auditur turpitudinem propriam allegans* (no puede ser escuchado quien alega su propia torpeza) y, en consecuencia, declaró que *ese arrendamiento no es un servicio manifiestamente ilegal, que su desgravación supondría un atentado al principio de neutralidad y una excepción injustificada al principio de justicia y, finalmente, que dicho arrendamiento debía ser sometido al IVA.*

## B) Contrabando

En el ordenamiento español, el tipo del contrabando está previsto en el artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, donde se contempla como una amplia variedad de conductas, tanto relativas a la importación como a la exportación de las mercancías.

Por transposición de diversas directivas, el contrabando es un delito regulado de manera similar en todos los estados miembros.

Los asuntos que se comentan en este texto abordan dos supuestos concretos:

- Asunto Lange. La exportación de mercancías a destinos prohibidos o la exportación no autorizada de material de defensa o de doble uso (si es que esa mercancía merece tal calificación). En la legislación española, ambas conductas se contemplan como contrabando en el artículo 2, apartados 1 d) y 2 c) 1.º de la Ley Orgánica 12/1995, respectivamente.
- Asunto Salumets. La importación de etanol es una conducta típica, de acuerdo con el artículo 2.1 a), 1.º párrafo, de la misma ley.

### **Asunto Lange C-111/92 (NFJ003082)**

Durante los años 1985 y 1986, el señor Lange, a través de su empresa *Purchasing Pool Company*, realizó varias exportaciones de equipos informáticos que, de acuerdo con las declaraciones de exportación que presentó ante la *Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft* (Oficina Federal de Comercio Exterior), iban destinadas a Pakistán e Israel. Posteriormente, fue objeto de una inspección fiscal por parte de la *Finanzamt Fürstentfeldbruck* (Oficina tributaria de Fürstentfeldbruck), como resultado de la cual se comprobó que las mercancías habían salido de Alemania con destino a Viena y Belgrado, pero posteriormente habían sido desviadas a Bulgaria, Hungría, Unión Soviética y Checoslovaquia. En la comprobación no se pudo probar que el señor Lange tuviese conocimiento del desvío de dichas mercancías.

Estos sistemas informáticos estaban basados en una tecnología cuya exportación a los países del Bloque del Este estaba, a la sazón, totalmente prohibida en todos los estados miembros, en virtud de los acuerdos del CoCom (Comité de Coordinación para el Control Multilateral de las Exportaciones), suscritos por todos los estados miembros (excepto Irlanda que, no obstante, también los respetaba). Igualmente, la exportación vulneraba las disposiciones nacionales de Alemania, por cuanto constituía un delito de los previstos en los artículos 33 y 70 del *Außenwirtschaftsverordnung* (Reglamento de Comercio Exterior). La Administración tributaria alemana concluyó que, por vulnerar una prohibición de exportación, las mercancías no podían gozar de la exención prevista para las exportaciones legales, y practicó la correspondiente liquidación tributaria.

Disconforme, el señor Lange recurrió ante el *Finanzgericht München* (Tribunal de Finanzas de Múnich), el cual, antes de resolver, presentó una cuestión prejudicial ante el TJUE, en relación con la aplicación de la exención a las exportaciones (parece que dando por hecho que las operaciones estaban sujetas). No obstante, un estudio completo de este supuesto debe resolver, antes de nada, si la operación está sujeta o no al impuesto; y solo si se aprecia la sujeción, se debe debatir sobre la posible exención de las operaciones.

En sentencias anteriores, el TJUE había declarado que la importación de heroína o de anfetaminas no estaba sujeta a la Renta de Aduanas ni al IVA. ¿Por qué motivo se adoptó esta decisión, y se procedió a la confiscación y a la destrucción de estas mercancías? ¿Fue por el hecho de que no se respetasen escrupulosamente las formalidades de importación, o porque se trataba de drogas altamente tóxicas y completamente prohibidas en todos los estados miembros? Obviamente, la respuesta correcta es la segunda: las drogas no están sujetas porque son muy nocivas y se califican como géneros prohibidos, y lo de menos es que las importaciones de estas mercancías no respeten todas las solemnidades previstas en las leyes.

Por tanto, la simple ilegalidad de una operación no basta para acordar su desimposición, sino que debe tratarse de un negocio relativo a bienes sistemáticamente prohibidos por la ley. En la Sentencia de 2 de agosto de 1993, el Tribunal dispone que *los equipos informáticos no son objeto de una prohibición absoluta, ni son intrínsecamente ilegales y, por tanto, están sujetas a la Renta de Aduanas y al IVA, a pesar de que su exportación se encuentre circunstancialmente prohibida.*

Determinada la sujeción de la exportación, el estudio de la exención no puede ser objeto de un razonamiento diferente. Si la exportación de los productos legales está exenta, las de los productos ilegales, también lo está, por los mismos motivos que los expuestos para la sujeción. Además, no existe ninguna mención en la Directiva europea en relación con la pérdida de exención para las mercancías ilegales. Todo este dilema puede parecer estéril, por cuanto, al revés que las importaciones, todas las exportaciones están libres de impuestos: las de productos ilegales, por no estar sujetas; y las de productos legales, por estar sujetas y plenamente exentas. Pero lo de menos es que estemos frente a una exportación o ante una importación; lo trascendente es identificar qué mercancías provocan que las operaciones resulten no sujetas a los tributos que graven su tráfico o circulación.

Por otra parte, el hecho de que el sujeto exportador conociese o ignorase que las mercancías no habían recibido el destino indicado en el permiso de exportación, así como cualquiera otra circunstancia subjetiva de la misma especie, no afecta para nada a las conclusiones del Tribunal.

### **Asunto Salumets C-455/98 (NFJ010197)**

Entre 1996 y 1997, el señor Kaupo Salumets y otras personas importaron en Finlandia un total de 100 toneladas métricas de etanol de contrabando, originario de China y Norteamérica, pero procedente de Estonia. Cuando el alcohol fue encontrado por la Administración finesa, una parte del mismo ya se encontraba embotellado y listo para su consumo, aunque otra parte todavía se hallaba en contenedores, esperando su embotellado en un establo abandonado y en dudosas condiciones de higiene. Los autores de los hechos fueron acusados, condenados y castigados por estos hechos en la vía penal. Además, la *Tullihalitus* (Administración aduanera) demandó a los acusados ante el *Tampereen käräjäoikeus* (Tribunal de Primera Instancia de Tampere), exigiendo el pago de 38 millones de marcos fineses. A finales de 1998, este Tribunal, antes de resolver, planteó una cuestión prejudicial al TJUE relativa a la exacción del IVA a la importación, de los Impuestos Especiales y de la Renta de Aduanas, en la que com-

parecieron los demandantes en el juicio principal, incluido el señor Salumets, así como la Comisión y varios gobiernos estatales.

Las alegaciones que el señor Salumets había formulado ante el Tribunal estatal causaron verdadera perplejidad en el mismo y fueron las que motivaron la interposición de la cuestión prejudicial ante el Tribunal europeo: el interesado había aducido que el alcohol puro es un producto destinado únicamente a alcohólicos marginales adictos a esta sustancia y, además, no puede ser consumido de modo directo, ni empleado para fabricar bebidas alcohólicas normales, por lo que no compite con las mismas. Además, el alcohol concretamente importado en este caso entrañaba riesgos adicionales para la salud, dado lo inseguro de su procedencia, la existencia de impurezas y su evidente falta de calidad. En consecuencia, el alcohol importado no supone una competencia real para las bebidas alcohólicas y debe estar desgravado de todo tipo de impuestos y aranceles, puesto que es una verdadera droga o un estupefaciente.

Pero el alcohol etílico no es una droga, aunque se encuentre en estado puro y con impurezas. Su tráfico no está prohibido. En términos legales, el etanol tampoco se incluye en la Convención Única sobre Estupefacientes de Nueva York, de 30 de mayo de 1961, que había sido ratificada por todos los estados miembros de la Unión. La procedencia, la calidad y la pureza no son factores relevantes. Un producto legal cualquiera no se convierte en una droga por estos motivos.

El Tribunal, en su Sentencia de 29 de junio de 2000, falló que el *etanol de contrabando, aun en malas condiciones o de procedencia dudosa, está sujeto a IVA a la importación, a derechos de aduanas y a los impuestos especiales.*

### C) Falsificación de papel moneda

En España la falsificación de dinero de curso legal constituye un delito de falsedad no documental, previsto en el artículo 386 del Código Penal, y penado con prisión de 8 a 12 años. Igualmente, constituye delito en todos los restantes estados miembros de la Unión Europea.

#### **Asunto Witzemann C-343/89 (NFJ001018)**

En junio de 1981, Max Witzemann adquirió en Italia moneda falsa por un valor facial de 300.000 dólares norteamericanos y volvió a Alemania atravesando la frontera en coche. Posteriormente, ya en Múnich, fue detenido por la Policía, incautándosele el dinero falso. Por este motivo, fue condenado por el *Landgericht München* (Tribunal Territorial de Múnich). Posteriormente, ya en 1984, la *Hauptzollamt München-Mitte* (Oficina Principal de Aduanas de Múnich-Centro), exigió la exacción de la renta de aduanas y del IVA por la importación de billetes falsos en el territorio aduanero de la Comunidad. El contribuyente recurrió ante el *Finanzgericht München* (Tribunal de Finanzas de Múnich), el cual, antes de resolver, se dirigió al TJUE a través de una cuestión prejudicial.

Quedan lejos de nuestro interés cuestiones particulares de este expediente cuya resolución podrían hacer estéril nuestra reflexión y, entre ellas:

1. Si los billetes venían de Italia, no parece posible liquidar la renta de aduanas y el IVA a la importación. Para ello, deberían haber entrado desde un país tercero. Deberá obviarse este hecho, para poder entrar en el fondo del asunto.
2. Debe considerarse de antemano que el dinero falso no es dinero. Es simplemente un bien como cualquier otro que se compra y se vende con dinero. De lo contrario, podría considerarse que la entrega de dinero falso está siempre no sujeta, en virtud de la no sujeción prevista en la Sexta Directiva, y traspuesta en el artículo 7, apartado 12.º de la ley española.

En el asunto compareció únicamente la Comisión, quien solicitó que la moneda falsa debía recibir idéntico trato que los estupefacientes, sugiriendo al Tribunal que precisase que esta decisión derivaba de fuentes secundarias del Derecho comunitario, y no de los Tratados. Igualmente, la Comisión remarcó la circunstancia de que la moneda falsa está prohibida taxativamente en todos los estados miembros, puesto que todos ellos habían suscrito el Convenio de la Sociedad de Naciones para la Represión de la Falsificación de Moneda, excepto Luxemburgo, si bien este país considera delito la falsificación de moneda en términos similares, en los artículos 173 a 178 de su propio Código Penal.

El Abogado General suscribió el parecer de la Comisión, y no solo observó que la prohibición se produce en todos los estados miembros sino que, en el futuro, el cambio de legislación es muy improbable, de modo que algún día se pueda llegar a considerar legal al dinero falso (al revés de lo que ocurre con algunas drogas). No obstante, el Abogado General propuso que este tratamiento fiscal termine con la entrada en vigor del Reglamento 2144/87 relativo a la deuda aduanera (es decir, el 1 de enero de 1989), puesto que el artículo 2 del mismo señala literalmente: «La deuda aduanera de importación se origina incluso cuando se refiera a una mercancía que es objeto de una medida de prohibición o de restricción de importación, cualquiera que sea su naturaleza».

Por Sentencia de 6 de diciembre de 1990, el Tribunal declaró que *no se origina ninguna deuda aduanera ni IVA a la importación con ocasión de la importación de moneda falsa en el territorio aduanero de la Comunidad, sin limitar su decisión hasta el 1 de enero de 1989.*

## D) Mercancías falsificadas

En nuestro país, la falsificación de mercancías constituye un delito contra la propiedad industrial, dentro de los tipos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico. Concretamente, el tipo está regulado en los artículos 274 a 276 del Código Penal, donde se prevé una pena de prisión de seis meses a dos años para la modalidad comisiva general. Esta conducta constituye igualmente un delito en los restantes estados de la Unión, sin excepción alguna.

### Asunto Goodwin y Unstead C-3/97 (NFJ006438)

En el contexto de un proceso penal, los señores Goodwin y Unstead fueron declarados culpables de haber realizado deliberadamente maniobras para quedar libres, de modo fraudulento, del pago del IVA correspondiente a unos perfumes falsificados, que previamente habían fabricado, producido, distribuido y vendido, todo ello sin haberse dado de alta en los Servicios del IVA, librándose, con ello, de pagar dicho impuesto.

Exigida la deuda tributaria por parte de la Administración tributaria británica, los administrados recurrieron ante el *Inner London Crown Court* (Tribunal de Primera Instancia de Londres), el cual los halló culpables. No conformes, presentaron recurso ante la *Court of Appeal, Criminal Division, London* (División criminal de la Corte de Apelaciones de Londres), la cual, antes de resolver, dirigió una cuestión prejudicial al TJUE, cuestionando si verdaderamente estos perfumes de marca estaban efectivamente sujetos a IVA, si bien, después de manifestar que esta era su preferencia.

Se personaron los demandantes, así como los gobiernos británico y helénico, además de la Comisión. Tanto en el proceso principal, como en la cuestión prejudicial, volvió a producirse un hecho insólito: en ningún momento los señores Goodwin y Unstead negaron los hechos sino que, al revés, se inculparon mediante una confesión completa, indicando que su delito era más grave incluso que el de narcotráfico, por cuanto en el caso de los perfumes falsos, no existe ningún país que los tolere siquiera. Y todo, con el ánimo de dejar desgravada la transacción ilegal.

La pretensión de los contribuyentes de dejar sus negocios fuera del ámbito del IVA, alegando su propio comportamiento criminal, deja una sensación de malestar que invita a no ceder a este abuso, por diversos motivos:

- a) Los perfumes falsificados no son productos cuya comercialización esté prohibida a causa de su propia naturaleza o de sus características particulares, sino que se trata de productos cuyo tráfico y circulación está permitido, si bien quien los comercializa ha usurpado los derechos de propiedad del titular de la marca. En consecuencia, no estamos frente a una prohibición absoluta, sino más bien frente a una prohibición condicionada a que se pruebe previamente la vulneración del derecho de marca.
- b) Las mercancías falsificadas están prohibidas, pero no para proteger el interés general (como ocurre con el dinero falso o las drogas), sino para proteger los intereses particulares del derecho de marca que se ha lesionado. Es más, la declaración de ilicitud está subordinada a que el titular del derecho conculcado inicie una acción contra el comercializador. Por tanto, el bien jurídico protegido no es de carácter general, sino un derecho de propiedad industrial de un particular.
- c) Las mercancías falsificadas generan efectos muy nocivos sobre el mercado legal, y su mera existencia supone una competencia relevante sobre los productos lícitos, circunstancia que no se puede apreciar en el caso del dinero falso o las drogas.

- d) A falta de una armonización en la materia, el catálogo de bienes falsos varía de un estado miembro a otro, por lo que la no sujeción no puede garantizar un trato fiscal homogéneo para este tipo de productos.

La Sentencia de 28 de mayo de 1998, cooperativamente con la opinión del Abogado General, declaró que, *por las razones expuestas, los perfumes falsos están sujetos a IVA*. Desafortunadamente, el Tribunal no quiso pronunciarse extendiendo su conclusión a todas las mercancías falsas, sea cual sea su naturaleza.

## E) Juegos de azar ilegales

En España, la disposición adicional decimoctava, de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, establecía que, a los efectos de lo previsto en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, «se entiende prohibida la circulación, comercio, tenencia o producción de billetes, boletos, sellos, cartones, resguardos, máquinas o cualquier otro elemento, incluso técnico o informático, que constituya soporte en la práctica de juegos de azar, sorteos, loterías, apuestas y quinielas». Por tanto, el juego ilegal era considerado un delito de contrabando. La nueva Ley 13/2011, de Regulación del Juego, ha derogado la citada disposición adicional y, por tanto, viene a despenalizar la organización del juego ilegal desde el 1 de enero de 2012, por lo que, desde entonces, pasa a ser una infracción administrativa, castigada de acuerdo con lo previsto en el título VI de la ley, con multa de hasta 50 millones de euros, para las infracciones muy graves.

En la mayor parte de los países de Europa, el juego ilegal constituye una infracción penal, aunque no en la totalidad.

### Asunto Fischer C-283/95 (NFJ006246)

Karlheinz Fischer tenía autorización para organizar un juego de destreza mediante el uso de una máquina llamada «Roulette Opta II», que acabó transformando en un juego de azar similar a la ruleta. Los jugadores debían apostar un mínimo de 5 marcos alemanes y mediante el uso de fichas realizaban sus apuestas sobre un tablero, las cuales eran resueltas con una corona dividida en 26 casillas (con los números 1 a 24, el 0 y una X), que giraba sobre su eje determinando con ello la opción ganadora. El señor Fischer explotó este artefacto con fines comerciales en varias localidades de Alemania. De acuerdo con la ley de aquel país, solo los casinos autorizados pueden organizar el juego de ruleta, por lo que el señor Fischer fue juzgado y condenado por la perpetración de un delito de organización de juego ilegal de azar, conforme al artículo 284 del *Strafgesetzbuch* (Código Penal). No se acreditó que el acusado hubiese vulnerado norma alguna de alcance comunitario. Posteriormente, la *Finanzamt Donaueschingen* (Oficina Tributaria de Donaueschingen) liquidó los tributos asociados a la organización del juego de ruleta, con base en el artículo 40 de la *Abgabenordnung* (Ley General Tributaria alemana), según el

cual, la legalidad del hecho imponible es irrelevante a efectos fiscales. El sujeto pasivo recurrió la liquidación tributaria ante el *Finanzgericht Baden-Wurtemberg, Freiburg* (Tribunal de Finanzas del estado de Baden-Wurtemberg), el cual, antes de resolver, planteó una cuestión prejudicial al TJUE, preguntando, entre otras cosas, la sujeción al IVA del servicio consistente en la organización de un juego de ruleta ilegal, así como su posible exención del impuesto. Contra las pretensiones del demandante, se personaron los gobiernos alemán y británico, así como la Comisión, quienes opinaron que el juego de ruleta ilegal estaba sujeto al IVA. Del mismo parecer fue el Abogado General.

Lo cierto es que los juegos de azar son objeto de un importante comercio lícito que forma parte de la economía de los países integrantes de la Unión Europea. Las operaciones del señor Fischer son ilegales por el único motivo de que es él quien las organiza, y no un casino autorizado por la Administración. Por tanto, no es posible apreciar una ilicitud intrínseca en las operaciones indicadas. Por otra parte, a partir del relato fáctico, también es fácil suponer que el señor Fischer ejercía una competencia relevante con los operadores legales de juegos de azar. Además, el juego es objeto de muy diversas regulaciones en los distintos estados miembros.

*El Tribunal consideró imponible el juego ilegal, tanto por razones de neutralidad impositiva, como para preservar la coherencia de los tributos armonizados.* La legislación del IVA y su aplicación no puede depender de las peculiaridades de las legislaciones estatales.

## F) Préstamos usurarios

La usura es una actividad despenalizada en España desde la publicación del actual Código Penal de 1995. El tipo había sido incorporado en 1928. Actualmente, los préstamos declarados usurarios son nulos por disposición del artículo 1 de la Ley Azcárate (Ley de 23 de julio de 1908, de Represión de la Usura).

En todos los estados miembros que he examinado, la usura es un delito. No obstante, es probable que en alguno de los restantes, no sea considerada como una ofensa criminal.

### Asunto Curia C-381/09

Gennaro Curia se dedicaba a realizar préstamos a terceros a tipos de interés usurarios. Por este motivo, fue juzgado y condenado a cuatro años de prisión. De igual modo, fue objeto de una comprobación por parte de los órganos gestores del *Ministero delle Finanze* (Ministerio de Hacienda italiano), que determinó una base imponible no declarada de casi 630 millones de liras. El contribuyente recurrió ante la *Commisione Tributaria Regionale di Calabria* (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Calabria), que ratificó la liquidación administrativa. Contra esta desestimación, presentó recurso ante el Tribunal Supremo de Casación, que trasladó el asunto al TJUE. Se planteó la posible sujeción al IVA, así como su exención del impuesto.

En el presente caso, también se analizan las consecuencias fiscales de la conclusión de operaciones que, por sí mismas, no constituyen una actividad ilegal, como es la concesión de préstamos. La ilegalidad no es consustancial a la operación, sino que se deriva de que uno de sus parámetros definitorios (el tipo de interés) excede del límite máximo fijado por la ley. Por otra parte, también se observa que la realización de préstamos usurarios supone una competencia real y efectiva en relación con la actividad crediticia legal. Finalmente, también en este caso estamos frente a una vulneración de una norma nacional, pero no de la legislación europea. El condicionar la tributación al cumplimiento de la legislación nacional impide dar homogeneidad a la legislación comunitaria.

El Tribunal aprecia todas estas circunstancias y concluye que *la violación de una disposición nacional que prohíbe aplicar a los préstamos tasas de interés superiores al máximo legal no afecta a su sujeción al IVA, ni a su exención.*

## 1.2. SÍNTESIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

**Drogas tóxicas y estupefacientes.** Las entregas de estos productos no están sujetas, ni a derechos de aduanas (asunto Horvath), ni al IVA, ya se trate de una importación (asunto Einberger II), ya se trate de una operación interior (asunto Happy Family, punto 1). Es indiferente que las mercancías hayan sido decomisadas o hayan conseguido rebasar los controles policiales y se hayan consumido (asuntos Wolf y Einberger I). También resulta indiferente que se trate de drogas «duras» o «blandas» (asunto Happy Family, punto 2), así como que exista una política de tolerancia de las autoridades estatales (asunto Happy Family, punto 3). Sin embargo, la no sujeción a IVA de los estupefacientes no alcanza a quienes, de acuerdo con su ley personal, tengan la consideración de cooperadores o cómplices del delito (asunto Siberië), los cuales sí quedarán gravados por las operaciones que realicen.

**Contrabando.** Están sujetas a los derechos de aduana, al IVA y a los impuestos especiales las importaciones de mercancías que no sean ilegales por naturaleza (asunto Salumets). Igualmente, están sujetas las exportaciones de mercancías no intrínsecamente ilegales, aunque estas no hayan sido autorizadas por la Administración aduanera (asunto Lange).

**Dinero falsificado.** No está sujeta a la renta de aduanas ni al IVA la entrega de la moneda falsa (asunto Witzemann).

**Mercancía falsificada.** Están sujetas a la renta de aduanas y al IVA las entregas de productos falsificados de tráfico legal (asunto Goodwin y Unstead).

**Juego ilegal.** Están sujetas al IVA las prestaciones de servicios relativas a la organización de juegos ilegales (asunto Fischer).

**Préstamos usurarios.** Están sujetos al IVA los contratos de préstamo contratados con tipos de interés excesivos (asunto Curia), sin perjuicio de su exención.

## 2. CONCLUSIONES DERIVADAS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA. CRÍTICAS FORMULADAS POR LOS AUTORES

### 2.1. CONCLUSIONES DERIVADAS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

Del estudio conjunto de las sentencias indicadas, extraigo las siguientes conclusiones:

1. **La calificación de una operación como censurable o reprochable no implica que se trate, sin más, de un supuesto de no sujeción.** La no sujeción resulta de las características concretas de las mercancías o de los servicios, y más específicamente, de su ilicitud intrínseca y de la falta de competencia con el sector económico legal.

De acuerdo con el párrafo anterior, las **transacciones ilegales** se dividen en dos grupos:

- a) *Las que no desempeñan ningún papel en la economía normal.* Se trata de operaciones prohibidas en las que concurren ciertas características:
  - La ilicitud o malignidad de bienes o servicios es intrínseca o esencial.
  - Las operaciones no generan una competencia relevante con respecto a otros bienes o servicios lícitos.
  - El tráfico y circulación de los bienes está absolutamente prohibido por la legislación comunitaria, o por la legislación nacional, en todos los estados miembros, sin excepción, y de manera homogénea.

#### **Estas transacciones no están sujetas al IVA.**

En este tipo de operaciones, los estados no pueden disponer su gravamen. No obstante, sí son competentes para sancionar penalmente la realización de operaciones con bienes o servicios ilícitos, incluso mediante multas pecuniarias.

- b) *Las que, a pesar de ser ilegales, pueden desempeñar algún cometido en la economía legal o una competencia relevante con los productos lícitos.* Son las operaciones que no cumplen las características anteriores.

#### **A pesar de su ilicitud, estas operaciones están sometidas a imposición, para salvaguardar los principios tributarios de neutralidad y de justicia.**

2. El **principio de neutralidad tributaria**, que es contrario a la diferenciación generalizada entre mercancías o servicios lícitos e ilícitos, no debe entenderse vulnerado por la existencia de casos excepcionales no sujetos a IVA:
  - a) Los negocios ilegales que, de acuerdo con los criterios del TJUE, están sometidos al IVA, reciben el mismo trato fiscal que los negocios legales, por lo que el principio de neutralidad no se ve afectado.

- b) Las operaciones ilegales que no desempeñan ningún papel en la economía normal son transacciones ajenas a la materia imponible sometida a armonización comunitaria. Por ese motivo, el principio de neutralidad no se ve afectado, puesto que tampoco es aplicable a dichas operaciones.
3. El **principio de justicia tributaria**, que impide que las mercancías ilícitas reciban mejor trato fiscal que las lícitas, se aplica con carácter general, salvo excepciones:
- a) Cuando se trata de operaciones ilegales gravadas por el IVA, el principio se cumple, pues las operaciones ilegales no reciben mejor trato que las legales.
- b) Ante las operaciones ilegales no gravadas por el IVA, el principio debe ceder, aunque la consecuencia indeseable sea que los delincuentes reciban mejor trato fiscal que los ciudadanos honrados. Para compensar esta discriminación que favorece solo a los delincuentes, los estados están autorizados a tomar toda clase de medidas punitivas de naturaleza criminal.
- Por estos motivos, la determinación de supuestos de no sujeción debe ser siempre muy estricta.

4. Finalmente, el Tribunal ha determinado que en sus decisiones, **ni se han tenido, ni deberán ser tenidos en cuenta**, los siguientes motivos:
- **Razones o escrúpulos de índole moral o religioso**, que deberán permanecer al margen de las consideraciones exclusivamente jurídicas.
  - **Razones o motivos relacionados con el grado de aceptación social** de un hecho ilícito. Las mutaciones en la percepción social de los hechos ilícitos no debe contaminar las decisiones en materia impositiva.

## 2.2. CRÍTICAS FORMULADAS

La mayor parte de los autores han criticado al Tribunal *por trasladar con cierta ligereza sus conclusiones de un concepto a otro* (por ejemplo, de la renta de aduanas al IVA o a las accisas), *así como por servirse de criterios diversos en sus pronunciamientos* (a veces es la ilicitud de los productos, y otras, la falta de competencia o la ilegalidad de las operaciones), *dando a entender que todos ellos funcionan coordinadamente y ofrecen los mismos resultados*. Lo cierto es que los criterios elegidos por el Tribunal, conjuntamente aplicados, pueden llevarnos a resultados discordantes, y aun opuestos entre sí. Para extraer conclusiones prácticas de las sentencias, se impone una interpretación imaginativa. Entre las críticas más destacadas, menciono las siguientes:

- **Las conclusiones adoptadas por el TJUE en relación con la renta de aduanas no se pueden trasladar al IVA, debido a la distinta finalidad de estos recursos públicos: la renta de aduanas tiene un propósito esencialmente proteccionista, en tanto que el principal objetivo de un gravamen sobre el valor añadido es de naturaleza recaudatoria.**

La crítica es acertada. No obstante, también es cierto que los aranceles y el IVA a la importación presentan importantes coincidencias en cuanto a su estructura y funcionamiento. Incluso, en cierto sentido, también coinciden en cuanto a los objetivos que persiguen, por lo que, aunque el del Tribunal no es un discurso plenamente acertado, tampoco es absolutamente descabellado que todos estos recursos públicos funcionen cooperativamente.

- **La noción de mercancías totalmente prohibidas es un concepto confuso, y difícil de perfilar, a la vista de la diversidad de supuestos que se pueden presentar. El ejemplo típico es el de la venta minorista de hachís en los Países Bajos que, aunque está formalmente prohibida, está usualmente tolerada.**

Para perfilar la definición de mercancía prohibida, el Tribunal se ha servido de un concepto estrictamente jurídico de la prohibición (solo está prohibido lo que señala como tal la ley), olvidando cualquier criterio fáctico (es indiferente el grado de tolerancia que aplique la Administración o el grado de aceptación social que presente la mercancía). Este criterio, sin ser probablemente el mejor, tampoco es irrazonable.

- **La idea de que una mercancía prohibida nunca genera una competencia relevante también ha sido objeto de fundadas críticas. Los autores afirman que una mercancía ilegal puede generar una considerable competencia, y ponen como ejemplo a los perfumes falsos que, aunque son ilegales, perturban notablemente el mercado de los perfumes legales.**

Para establecer una relación unívoca entre el concepto de mercancía prohibida y la inexistencia de competencia relevante, el Tribunal restringe aún más la definición de mercancía prohibida, afirmando que la prohibición, no solamente debe ser legal, sino que debe ser intrínseca, es decir, inevitable, cualesquiera que sean el negocio y las circunstancias que rodeen a la citada mercancía.

Cuando afirma que los perfumes falsos están sujetos a imposición en la Sentencia Goodwin y Unstead, el Abogado General ofrece un interesante argumento, al expresar que los perfumes falsos son mercancías prohibidas, pero no por su propia naturaleza, sino por un motivo circunstancial (estas mercancías vulneran un derecho de marca), ajeno a su misma esencia. Al revés que los perfumes, las armas químicas o bacteriológicas son intrínsecamente ilegales, y su entrega nunca puede estar sujeta a IVA, sean cuales sean las circunstancias del caso.

- **Una mercancía ilegal e intrínsecamente prohibida y que no genere competencia no tiene por qué estar prohibida coincidentemente en todos los estados miembros, o proscrita por el derecho comunitario.**

Es una crítica difícilmente superable, salvo que se busquen motivos de oportunidad. Si se dejan fuera de sujeción las operaciones prohibidas en un estado, pero no en otro, la legislación comunitaria no se aplicaría de manera homogénea, rompiéndose el mercado interior. No cabe duda de que una operación está sujeta o no sujeta en todos los estados miembros, pero no solo en una parte de ellos. Debemos

pensar que la noción de prohibición legal se refiere a una prohibición unánime o común a todos los estados, ya por disposición comunitaria (de derecho primario o secundario), o por disposiciones nacionales con base en una normativa internacional o con una redacción homogénea y esencialmente equivalente.

### 3. LA PROSTITUCIÓN COMO DELITO Y COMO NEGOCIO ANÓMALO

#### 3.1. CONCEPTO SEMÁNTICO DE PROSTITUCIÓN

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra «prostitución» tiene dos acepciones:

1. «Acción y efecto de prostituir»; el Diccionario indica que «prostituir» es «hacer que alguien se dedique a mantener relaciones sexuales con otras personas, a cambio de dinero».
2. «Actividad a la que se dedica quien mantiene relaciones sexuales con otras personas, a cambio de dinero».

Por tanto, desde este prisma, la prostitución puede ser ejercida por dos personas diferentes:

- De acuerdo con la primera acepción, por el proxeneta, que es la persona que obtiene beneficios de las relaciones sexuales mantenidas por otra persona a cambio de dinero.
- Conforme a la segunda acepción, por el prostituto o la prostituta, que es la persona que mantiene relaciones sexuales con un tercero a cambio de dinero.

El Diccionario nada dice en relación con otras personas, pero, como comento en los siguientes párrafos, en determinados casos también pueden cometer el delito de prostitución los clientes de las personas prostituidas.

#### 3.2. EL DELITO DE PROSTITUCIÓN

La prostitución es una actividad que, en determinados supuestos, puede llegar a constituir un delito contra la libertad y la indemnidad sexuales. El tipo penal aparece regulado esencialmente en los artículos 187 y 188 del actual Código Penal, y entre sus notas más características destacan las siguientes:

- La persecución de un beneficio económico es un elemento esencial del tipo, sin excepción alguna. De hecho, el delito de prostitución viene provocado por un desmedido ánimo de lucro por parte del delincuente. El sujeto pasivo del delito es tra-

tado como una fuente de ingresos o como un simple bien económico, dejando de lado su dignidad humana. Por el contrario, la falta de lucro económico hace que no se pueda apreciar este delito, lo que nos podría conducir, alternativamente, a otros tipos penales (particularmente, al de abusos sexuales).

- La prostitución de mayores de edad es, en su caso, un delito de resultado. En cambio, si se trata de prostitución de menores o incapaces, su perfeccionamiento se puede llegar a producir sin necesidad de que se alcance un resultado concreto (STS de 8 de abril de 2008).
- No se puede apreciar continuidad delictiva para el proxeneta por el hecho de que exista una pluralidad de personas sometidas a prostitución.

En cuanto al bien jurídico protegido, para la mayoría de los autores está constituido por la libertad individual sexual (STS de 12 de enero de 1998). En ocasiones, el Tribunal Supremo ha preferido destacar simultáneamente un bien tutelado más amplio: «el delito del artículo 188 del Código Penal es también un delito contra la libertad, como el delito de coacciones» (STS de 16 de enero de 2008).

Sea como sea, *el Código somete al bien jurídico protegido a diferentes grados de protección*, en función de la edad o de las circunstancias personales, sociales o económicas de la persona prostituida o en riesgo de serlo:

- a) Cuando las personas afectadas son *mayores de edad y en plenitud de sus facultades mentales*, el Código Penal fija un tipo en el artículo 188.1, cuya interpretación jurisprudencial ha dejado fuera de la ilegalidad a las conductas que no llevan asociadas comportamientos violentos, intimidatorios, engañosos o abusivos.

La modalidad del artículo 188.1 del Código Penal, que es la más habitual, se pena con prisión de dos a cuatro años.

- b) Cuando, por el contrario, estamos frente a *sujetos pasivos menores o incapaces*, la ley es más rigurosa, y la prostitución tiene naturaleza delictiva en todo caso. No es preciso la violencia, la intimidación o el engaño; tampoco se exige que se abuse de un contexto de necesidad o que el sujeto activo se prevalga de su situación de superioridad. El consentimiento sexual prestado por un menor o un incapaz jamás es válido, y nunca puede justificar jurídicamente el modo de actuar de las personas que se aprovechan económicamente de la prostitución, así como de quienes mantienen las relaciones sexuales con las víctimas. Esta modalidad presenta distintas variedades:

- En primer lugar, según el artículo 188.2 del Código Penal, si mediase violencia, intimidación, engaño o alguna conducta abusiva para que el menor o incapaz se inicie o se mantenga en la prostitución, la pena para el reo será de cuatro a seis años de prisión, salvo que la víctima fuese menor de 13 años, en cuyo caso, la pena será de cinco a diez años, según previene el artículo 188.3.

- En segundo término, según los apartados 1 y 2 del artículo 187, desde la entrada en vigor de la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, también es delito solicitar, aceptar u obtener una relación con un menor o un incapaz, a cambio de dinero. Por ello, cuando las personas prostituidas o en riesgo de serlo son menores o incapaces, junto con los proxenetas, también resultan ser delincuentes los clientes de estos, sin que puedan eximirse de su responsabilidad bajo ningún argumento o excusa. Esta variedad lleva aparejada una penalidad de dos a cuatro años de prisión, en general, o de cuatro a seis años cuando la víctima tiene menos de 13 años.
- Finalmente, y de acuerdo con el artículo 187.1 del Código Penal, también es delito inducir, promover, favorecer o facilitar la prostitución de menores o incapaces, lo cual se pena con prisión de uno a cinco años. Y si la víctima es menor de 13 años, el artículo 187.2 señala una pena de prisión de cuatro a seis años.

*En resumen: La prostitución de mayores de edad con plena capacidad de obrar solo es delictiva cuando no media un pleno consentimiento de la persona prostituida; en cambio, la prostitución de menores e incapaces es siempre delictiva.*

### 3.3. LA PROSTITUCIÓN DELICTIVA DE LOS MAYORES DE EDAD Y SU INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL

La actual redacción del artículo 188.1 del Código Penal dispone lo siguiente:

«1. El que determine, empleando violencia, intimidación o engaño, o abusando de una situación de superioridad o de necesidad o vulnerabilidad de la víctima, a persona mayor de edad a ejercer la prostitución o a mantenerse en ella, será castigado con las penas de prisión de dos a cuatro años y multa de 12 a 24 meses. *En la misma pena incurrirá el que se lucre explotando la prostitución de otra persona, aun con el consentimiento de la misma*».

Este último inciso que aparece en cursiva (llamado «tercería locativa») parece oponerse a lo que he expresado en párrafos anteriores en el sentido de que la prostitución de mayores de edad solo es delictiva si no media consentimiento. En relación con esta aparente contradicción, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confinado el delito solamente a los casos en los que el consentimiento no se ha prestado con plenitud.

En este sentido, menciono la STS 426/1997, de 31 de marzo (rec. n.º 979/1996):

«Los recurrentes regentaban un local donde se ejercía la prostitución. Esta conducta era punible con el Código Penal anterior, aun cuando gozaba de un amplio margen de

tolerancia hasta el punto de que, como es notorio, estas actividades se anunciaban profusamente en los medios publicitarios. Su persecución selectiva constituía una fuente de inseguridad jurídica, arbitrariedad e incluso corrupción, siendo doctrinalmente criticado el mantenimiento de unos tipos delictivos que se estimaba no respondían a la realidad social, como la propia aceptación de dicha publicidad venía a demostrar. En consecuencia el legislador ha estimado procedente modificar la regulación de los delitos relativos a la prostitución desde la perspectiva de que el bien jurídico que se debe tutelar es la libertad sexual (en sentido amplio, incluida la protección de quienes no tienen plena capacidad de autodeterminación sexual, es decir, menores e incapaces) y por ello **las conductas relativas a la prostitución que deben sancionarse criminalmente son únicamente las que afectan a menores e incapaces (art. 187 del Nuevo Código Penal) y las que atentan a la libertad de los mayores a través de la coacción, engaño y abuso de superioridad o de necesidad (art. 188 del Nuevo Código Penal)».**

En el mismo sentido, en la STS 126/2010, de 15 de febrero (rec. n.º 1839/2009), se dice:

«... la doctrina también se viene pronunciando en el sentido de **que la explotación lucrativa punible que prevé el artículo 188.1 del C. Penal, realizada con el consentimiento de la víctima, ha de interpretarse con criterios restrictivos. De modo que no debe entenderse que sea suficiente para la aplicación del tipo penal la mera obtención de un lucro por parte del que regenta el club o local, sino que ha de exigirse a mayores que se trate de una explotación directa y principal de la prostitución ajena en la que se trasluzca una relación de subordinación de la prostituta con respecto al empresario o empleador.** Ello entendemos que impone por tanto la exigencia de una relación de dependencia de cierta intensidad en la que se vea limitada la autonomía prestacional de la persona que ejerce la prostitución, y en la que el beneficio lucrativo porcentual alcance relevancia desde la perspectiva de los ingresos de la víctima, a quien se acaba degradando».

Más precisa es la STS 326/2010, de 13 de abril (rec. n.º 11209/2009), en la que se enumeran ciertos requisitos:

«el Código Penal, en el artículo 188.1.º ha incorporado desde la LO 11/2003 un segundo inciso en el que se sanciona a quien se lucre explotando la prostitución de otra persona, aun con su consentimiento, con la misma pena prevista para quien determine a otro mayor de edad a ejercer la prostitución mediante violencia, intimidación, engaño o abuso de una situación de superioridad o de necesidad o vulnerabilidad de la víctima. **La jurisprudencia de esta Sala ha evitado una amplitud exagerada del precepto, de manera que pudiera considerarse que incluye cualquier beneficio económico relacionado de alguna forma con la prostitución** (por ejemplo el derivado de la publicación de anuncios de esta clase de servicios), **y ha exigido, de un lado, una identificación personal de quienes resultan explotados de forma que quede establecido**

que «prestaban sus servicios sexuales de forma habitual y con lucro también conenido con los acusados», (STS n.º 195/2007 ); y de otro, teniendo en cuenta que la conducta se equipara a las modalidades anteriores de carácter coactivo, engañoso o de prevalimiento, y que todas ellas resultan sancionadas con una pena de dos a cuatro años de prisión, ha exigido también una utilización de un concepto estricto de explotación de la prostitución ajena, vinculándolo a un ejercicio no libre de tal actividad, que sería aplicable en los casos en los que quien se lucra no sea el mismo que provoca tal falta de libertad, siempre que la conozca. Concretamente en la STS n.º 445/2008, seguida en los mismos términos por la STS n.º 450/2009, se consideraban necesarios los siguientes aspectos:

a) **Que los rendimientos económicos se deriven de la explotación sexual de una persona que se halle mantenida en ese ejercicio mediante el empleo de violencia, intimidación, engaño o como víctima del abuso de superioridad o de su situación de necesidad o vulnerabilidad.** Así se desprende de una elemental consideración de carácter sistemático. Ese inciso cierra un precepto en el que se castiga, no toda forma de prostitución, sino aquella que degrada la libertad y la dignidad de la persona prostituida, en atención a las circunstancias que precisa el artículo 188.1 del CP.

b) **Quien obtiene el rendimiento económico a costa de la explotación sexual ajena ha de ser conocedor de las circunstancias que determinan a la persona prostituida a mantenerse en el ejercicio de la prostitución.** En aquellos otros casos –estadísticamente más frecuentes– en los que la persona que se lucra explotando abusivamente la prostitución sea la misma que ha determinado coactivamente al sujeto pasivo a mantenerse en el tráfico sexual, el primer inciso del artículo 188.1 excluiría la aplicación del inciso final, por imponerlo así una elemental regla de consunción (art. 8.3 del CP).

c) **La ganancia económica puede ser fija, variable o a comisión, pero es preciso, en cualquier caso, que se trate de un beneficio económico directo.** Solo la explotación lucrativa que está íntimamente ligada a la fuente de la prostitución ajena queda abarcada en el tipo.

d) **La percepción de esa ganancia ha de ser el fruto de algo más que un acto aislado o episódico.** No basta con un mero gesto de liberalidad. Esa reiteración es exigible, tanto en la persona que ejerce la prostitución como en aquella otra que se lucra con su ejercicio».

Finalmente, por mencionar una sentencia reciente de la Sala Segunda, STS 452/2013, de 31 de mayo (rec. n.º 787/2012):

«En la sentencia **no se declara probado que el recurrente empleara**, para lograr el beneficio económico que se describe en los hechos probados, **ninguna clase de violencia, intimidación o engaño, o que abusara para ello de una situación de superioridad, necesidad o vulnerabilidad de aquellas víctimas. Para cumplir las exigencias típicas del precepto es bastante, sin embargo, con que el sujeto conozca**

**que se aprovecha lucrativamente del ejercicio de la prostitución de otras personas que la ejercen en condiciones de falta de libertad relacionadas con el empleo de los medios o con el abuso de las situaciones descritas** en el inciso primero del apartado primero del artículo 188.

(...)

Pero, de un lado **no se declara tampoco probado**, ni se citan pruebas que lo acrediten, **que el recurrente estuviera presente cuando dichos actos de intimidación o coacción se llevaban a cabo**. De otro lado, **tampoco de los hechos se desprende de forma inequívoca que debiera conocer tales circunstancias** solo por el hecho de que la prostitución se ejerciera en el local que regentaba; ni por haberse desplazado a la estación a recoger a las testigos y trasladarlas al establecimiento; ni por el hecho de hacerse cargo del dinero que estas percibían de los clientes, pues igualmente se declara probado que les entregaba un resguardo, sin que conste que les impidiera el acceso a tales caudales ni el uso de los mismos; ni tampoco por las reuniones con los demás recurrentes para repartirse el beneficio obtenido, pues la existencia del mismo no exige una de aquellas situaciones siendo posible tras el acuerdo libre entre las mujeres y quienes se lucran de su actividad; ni, finalmente, tampoco por el hecho de ceder el despacho para las reuniones de los otros recurrentes y las testigos, pues ello no implica conocer el contenido de las mismas ni sus resultados».

En síntesis, la idea contenida en todas ellas es la misma: el tipo penal solo debe proteger la libertad individual sexual de las personas que no vienen ejerciendo la prostitución, cuando las mismas son violentadas, compelidas o engañadas para ejercerla, así como la de las personas que, ya prostituyéndose en el momento presente, quieren dejar de hacerlo y no pueden por el comportamiento violento, intimidatorio, falaz o abusivo de otra persona.

Como en alguna ocasión ha recordado el propio Tribunal Supremo, este es un criterio de política criminal que proviene del compromiso asumido por los países de la Unión Europea, y que ya fue expresado en la Acción Común 97/154/JAI, de 24 de febrero de 1997, adoptada por el Consejo sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, y que se refiere a la lucha contra la trata de seres humanos y la explotación sexual de los niños (Diario Oficial L 63 de 4 de marzo de 1997). En esta Acción Común, los Estados se comprometen a revisar la legislación nacional con el fin de incluir, entre otras, la siguiente conducta: «... explotación sexual de una persona que no sea un niño, con fines lucrativos en la que: se recurra a la coacción, en particular mediante violencia o amenazas, se recurra al engaño, o haya abuso de autoridad u otras formas de presión, de modo tal que la persona carezca de una opción real y aceptable que no sea la de someterse a la presión o abuso de que es objeto».

Igualmente, la Decisión marco 2002/629/JAI, de 19 de julio de 2002 (Diario Oficial L 203 de 1 de agosto de 2002), que sustituyó a la citada Acción Común, los Estados asumen el compromiso de garantizar la punibilidad, entre otros casos, de aquellos supuestos en los que «... se concedan o se reciban pagos o beneficios para conseguir el consentimiento de una persona que

posea el control sobre otra persona, con el fin de explotar el trabajo o los servicios de dicha persona (...) o con el fin de explotar la prostitución ajena o ejercer otras formas de explotación sexual, incluida la pornografía».

En consecuencia, con la interpretación restrictiva del tipo que hace la Sala Segunda, si media consentimiento libre y pleno de la persona prostituida o en riesgo de serlo, no debe apreciarse la existencia de delito, salvo que, en el caso enjuiciado, concurren otras circunstancias que objetivamente induzcan al juzgador a pensar lo contrario. O lo que es lo mismo, *para que haya delito debe producirse cierta resistencia por parte de la víctima mayor de edad, la cual es vencida mediante algún comportamiento dañino del delincuente*. Como he indicado ya, esta resistencia puede ser incluso sobrevenida, como en el caso de las personas que ejercen la prostitución y que desean abandonar ese estado, pero se ven forzadas a permanecer en el mismo.

### 3.4. CASUÍSTICA DEL DELITO DE PROSTITUCIÓN

En la prostitución delictiva de las personas mayores de edad y con plena capacidad de obrar, la libertad de la víctima en su dimensión sexual se puede ver lesionada de múltiples maneras. La realidad es muy diversa y el Tribunal Supremo ha apreciado la existencia de delito en conductas muy variadas. Solo a título enunciativo, cometen el delito quienes, para enriquecerse, conminan a un mayor de edad a mantener relaciones sexuales *mediante violencia*, por ejemplo, encerrando a la víctima o limitando de cualquier otro modo su libertad ambulatoria, agrediéndola sexualmente, despojándola de su pasaporte o de su billete de vuelta, o sometiéndola a una intensa vigilancia; *mediante intimidación*, por ejemplo, amenazando a la víctima con atentar contra la vida de esta o la de sus familiares, con difundir fotografías embarazosas o con propagar rumores o, simplemente, mediante un clima general de terror, *mediante engaño*, por ejemplo, diciendo a la víctima que prostituirse es una costumbre del lugar, aplicando el rendimiento de la prostitución a la cancelación de una supuesta deuda de la víctima, o mediante falsas promesas laborales, o *mediante cualquier situación de abuso de superioridad, de necesidad o de vulnerabilidad*, tales como apropiarse de la totalidad del dinero de la víctima; enriquecerse por prestar un local para ejercer la prostitución, sabiendo que la víctima está siendo coaccionada en su interior por un tercero; no coaccionar a la víctima para que se prostituya, pero sí consentir que lo haga un tercero, beneficiándose económicamente de todo ello...

### 3.5. EFECTIVIDAD DEL ACTUAL MARCO LEGAL

En el orden práctico, la dificultad más notable con que se encuentran los tribunales de justicia es la probatoria. Según el ministro de Justicia en comparecencia ante las Cortes, en España ejercen la prostitución, habitual u ocasionalmente, un total de 300.000 personas, de las cuales solo el 5 % lo hacen con plena libertad; según esto, la mayor parte de la prostitución es de naturaleza delictiva. A pesar de ello, según la memoria de la Fiscalía, en 2013 en España solo se han

verificado 10 condenas por proxenetismo. Este desequilibrio entre los estudios realizados por la Administración y los fallos judiciales se debe, en esencia, a la insuficiencia probatoria que se viene apreciando desde hace ya largos años. Las pruebas principales, habitualmente los testimonios incriminatorios efectuados por las víctimas, solo se verifican ante el juzgador de manera esporádica, por lo que el acusado suele ser absuelto por falta de una prueba de cargo o de indicios bastantes de suficiente poder incriminatorio.

#### 4. PROYECCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA SOBRE LA PROSTITUCIÓN DE TERCERAS PERSONAS Y OPINIÓN PERSONAL

##### 4.1. PRONÓSTICO SOBRE EL PARECER DEL TRIBUNAL EUROPEO SOBRE LA PROSTITUCIÓN

Sobre la prostitución ya ha habido pronunciamientos, más o menos formales, en el sentido de someter a tributación esta actividad. El Abogado General, señor Mancini, en su escrito de conclusiones de 22 de noviembre de 1983, dirigiéndose al Tribunal Europeo indica lo siguiente, en relación con la imposición indirecta: «Personalmente, me adhiero a la escuela de pensamiento que distingue actos ilícitos desde un punto de vista civil (este es el caso, por ejemplo, de la prostitución) y actos ilícitos por ser contrarios al Derecho penal. **Aplaudo a las autoridades que gravan los primeros y considero los segundos como fiscalmente irrelevantes**».

Por su parte, el Abogado General, señor Jacobs, en su escrito de 25 de octubre de 1990, señala: «No toda transacción tachada de ilegalidad está exenta de impuestos. **Hay que trazar una línea divisoria entre transacciones que quedan tan claramente fuera de la esfera de la actividad económica legal, y que, en lugar de ser gravadas con impuestos, únicamente pueden ser objeto de represión penal, por una parte, y transacciones, por otra parte, que, a pesar de ser ilegales, deben ser gravadas**, aunque solo sea para garantizar, en aras de la neutralidad fiscal, que el operador económico que infringe la Ley no sea tratado más favorablemente que el que la observa».

Finalmente, el Abogado General, señor Fennelly, el 11 de marzo de 1999, igualmente, apunta: «**Volvemos a encontrar el dilema moral de si es cierto que someter una actividad a tributación equivale a avalarla. La mayoría de los sistemas jurídicos han resuelto esta cuestión desde hace tiempo eligiendo no ceder a los escrúpulos de índole moral que provoca la paradoja de conceder una prima a la criminalidad eximiéndola de tributar.** En términos generales, el derecho comunitario sigue el mismo punto de vista. Sin embargo, ha admitido una excepción en el supuesto del suministro de estupefacientes».

Estos comentarios son relevadores de cara al futuro, sobre la interpretación que pueda tomar el Tribunal cuando se le plantee un supuesto de prostitución. De cualquier modo, antes de aplicar los criterios que el Tribunal ha venido exponiendo en sus sentencias, debemos distinguir las dos variedades de la prostitución que acabo de señalar:

1. **Prostitución delictiva.** Aunque, según los estudios de la Administración del Estado, la prostitución es delictiva en la mayor parte de los casos (no por referirse a menores o incapaces, sino porque se trata de mayores de edad en situaciones de violencia, intimidación, engaño o abuso), este supuesto tiene un interés práctico muy limitado en términos cuantitativos, al producirse muy pocas condenas.

La prostitución delictiva (por ejemplo, la de menores de edad) es:

- Una conducta intrínsecamente grave.
- Además, debido a su malignidad radical, no puede generar una competencia relevante en algún sector de la economía normal.
- Finalmente, está unánimemente prohibida en todos los estados miembros.

Por concurrir todas estas características, pronostico que el Tribunal, cuando tenga ocasión, determinará que la misma debe quedar al margen de la imposición, y ser objeto, exclusivamente, de medidas de represión de naturaleza penal.

2. **Prostitución no delictiva.** La prostitución de mayores de edad en la que no concurre violencia, intimidación, engaño o abuso presenta ciertas características:

- La prostitución no es, desde luego, una actividad que pueda calificarse de positiva. Sin embargo, si el prostituto o la prostituta mayor de edad presta libre y plenamente su consentimiento, no constituye una conducta intrínsecamente nociva.
- La posibilidad de que la prostitución genere competencia relevante frente a otras actividades es discutible. Para algunos, no es posible; para otros, la prostitución puede competir con actividades relacionadas con el ocio.
- Actualmente, la prostitución no está radicalmente prohibida en todos los estados miembros. Al revés, dentro de la Unión Europea, la prostitución ya está específicamente permitida y se halla plenamente regulada en los Países Bajos, Alemania, Austria y Grecia. En Hungría y Letonia, también está totalmente permitida y regulada, aunque los prostíbulos no se hallan legalizados. En la mayor parte de los países, como en España, la actividad es legal, pero se encuentra sin regular. En Suecia, la prostitución es ilegal, pero solo para los clientes. Finalmente, solo en Croacia, en Rumanía y en Lituania constituye una actividad claramente ilegal.

Aquí vemos que los criterios, aplicados conjuntamente, no son armónicos entre sí, y pueden dar lugar a interpretaciones o resultados enfrentados entre sí.

En cualquier caso, parece que al no concurrir todos estos presupuestos, no puedo considerar a la prostitución como ajena a los impuestos, por lo que, en mi opinión, si en el futuro se

plantease al Tribunal la cuestión de si la prostitución no delictiva está sujeta a IVA, este órgano fallaría afirmativamente.

#### 4.2. OPINIÓN PERSONAL DEL AUTOR

Considero que, dadas las características propias de la prostitución no criminal, esta debe ser sometida, sin miramientos, a imposición indirecta, y en régimen de igualdad con las restantes actividades, olvidando, de una vez, consideraciones morales, sociales o de cualquiera otra clase que no se construyan sobre bases exclusivamente jurídicas. Con este tratamiento, quedan a salvo los principios de neutralidad impositiva y de justicia tributaria que son exigibles a los impuestos multifásicos sobre el valor añadido, se mejora la asignación eficiente de los recursos y se consigue una mejor redistribución de renta.

En cuanto a la imposición sobre la prostitución criminal, creo que no es posible ni conveniente, como tampoco lo es sobre otros delitos gravísimos. El sistema tributario debe dejar paso a las normas de derecho penal para que sean estas las que consigan reprimir la perpetración de crímenes tan aborrecibles.