

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS

presentadas el 1 de abril de 1993 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. En el presente asunto, el Finanzgericht München solicita una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Sexta Directiva relativa al IVA (Directiva 77/388/CEE del Consejo, DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). El Finanzgericht plantea dos cuestiones relativas a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de exportaciones ilegales efectuadas en infracción de un embargo impuesto por todos los Estados miembros. Sus preguntas son las siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 15 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, en el sentido de que no debe concederse la exención en operaciones de exportación que en él se prevé cuando, infringiendo las disposiciones nacionales sobre autorización de exportaciones, se realicen entregas con destino a Estados para los que no existieran posibilidades de autorización en ningún Estado miembro de las Comunidades Europeas debido a las disposiciones nacionales de embargo?

2) Si se responde afirmativamente a la primera cuestión, para denegar la exención ¿basta una infracción objetiva de las disposiciones nacionales de autorización o debe demostrarse para cada una de las entregas que el empresario tenía un conocimiento subjetivo de esta infracción?»

2. De los autos resulta que en 1985 y 1986 el demandante exportó sistemas informáticos a partir de Alemania. En aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 17 de la Aussenwirtschaftsverordnung (Reglamento de Comercio Exterior; en lo sucesivo, «AMV»), el demandante presentó las correspondientes solicitudes de autorización de exportación en las que figuraban como destino final de dichas exportaciones en algunos casos Pakistán y en otros Israel. La Oficina Federal de Comercio Exterior alemana concedió las autorizaciones de exportación solicitadas. Las mercancías se exportaron a Belgrado y Viena, pero posteriormente fueron desviadas hacia Bulgaria, Hungría, la Unión Soviética y Checoslovaquia, en lugar de ser enviadas a los destinos declarados. La resolución de remisión no precisa si el demandante tenía conocimiento de dichos cambios de destino.

3. En el momento de los hechos, las exportaciones de sistemas informáticos del tipo del que se trata en el presente asunto con destino a los países del antiguo bloque del Este estaban prohibidas en todos los Estados miembros en aplicación de acuerdos celebrados en el marco del COCOM (Coordinating

* Lengua original: inglés.

Committee for Multilateral Export Controls).¹ Todos los Estados miembros pertenecen al COCOM, a excepción de Irlanda, que sin embargo mantiene la política de aplicar las normas acordadas en el marco del COCOM. En Alemania, las prohibiciones correspondientes se hallan contenidas en el artículo 5 y en el Anexo AL de la AMV, que dispone que la exportación de las mercancías en él enumeradas exige una autorización. En defecto de la misma, la exportación de tales mercancías hacia los mencionados destinos está prohibida y constituye un delito en virtud de los apartados 1 y 4 del artículo 33 y del número 1 del apartado 1 del artículo 70 del AMV.

4. El demandante mantuvo que las operaciones litigiosas estaban exentas del IVA en aplicación del apartado 1 del artículo 4 de la Ley alemana de 1980 sobre el Volumen de Negocios (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG»), que desarrolla los apartados 1 y 2 del artículo 15 de la Sexta Directiva e invocó el derecho a la deducción del impuesto recaudado en la fuente en aplicación del apartado 1 y de la letra a) del número 1 del apartado 3 del artículo 15 de la UStG, que desarrollan el apartado 2 y la letra b) del apartado 3 del artículo 17 de la Sexta Directiva. Por su parte, el Finanzamt demandado considera que en la medida en que las exportaciones controvertidas eran ilegales, el demandante no podía beneficiarse de la exención y consideró por consiguiente que dichas operaciones estaban sometidas al IVA. El demandante recurrió esta decisión ante el Finanzgericht.

5. En el texto que sigue presentaré en primer lugar las disposiciones aplicables de la Sexta

Directiva y examinaré a continuación las cuestiones planteadas. Sin embargo, conviene poner de relieve de inmediato que el presente asunto plantea tres cuestiones distintas. La primera, que no ha sido planteada por el órgano jurisdiccional nacional, se refiere al problema de saber si el ámbito de aplicación de la Directiva se extiende a exportaciones ilegales del tipo de las efectuadas en el asunto que nos ocupa. En segundo lugar si se considera que dichas exportaciones están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, se plantea el problema de saber si, a pesar de ello, pueden gozar de una exención del IVA en aplicación de las disposiciones de la Directiva. Por último, y en función de las respuestas dadas a las dos primeras cuestiones, podrá plantearse el problema de determinar si el conocimiento subjetivo de la infracción de la prohibición de exportación por parte del exportador constituye un elemento pertinente a efectos de la posibilidad de gozar de una exención.

Disposiciones del Derecho comunitario

6. El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

¹ — Sobre las prohibiciones del COCOM y el Derecho comunitario, véase Inge Govaere y Piet Eeckhout «On dual use goods and dualist case law: the Aimé Richardt judgment on export controls», *Common Market Law Review* 29 (1992), pp. 941-965.

El artículo 3 define la expresión «interior del país». El artículo 15 establece:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

- 1) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio descrito por el artículo 3, por el propio vendedor o por cuenta de éste.
- 2) Las entregas de bienes expedidos o transportados por el comprador que no se halle establecido en el interior del país, o por su cuenta, fuera del territorio descrito en el artículo 3, con exclusión de los bienes transportados por el comprador mismo y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado.

[...]»

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 17:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

- a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por

los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

- b) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

[...]»

y con arreglo al apartado 3 del artículo 17:

«Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

[...]

- b) sea de sus operaciones exentas conforme [...] del artículo [...] 15 [...];

[...]»

Ambito de aplicación de la Sexta Directiva

7. El Tribunal de Justicia ha examinado ya en diversas ocasiones el problema de saber si el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva se extiende a las operaciones ilegales. En el asunto Einberger (294/82, Rec. 1984, p. 1177), el Tribunal de Justicia decidió que el artículo 2 de la Directiva debía interpretarse en sentido de que no está sujeta al IVA la importación ilegal en la Comunidad de

estupefacientes que no forman parte del «circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos» (apartado 22 de los considerandos de la sentencia). Del mismo modo, en los asuntos Mol (269/86, Rec. 1988, p. 3267) y Happy Family (289/86, Rec. 1988, p. 3655), el Tribunal de Justicia declaró que no nace deuda tributaria alguna en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios con ocasión de la entrega ilegal de estupefacientes en el mercado interior de un Estado miembro en la medida en que dichos productos no se hayan destinados a su utilización con fines médicos y científicos. Más recientemente, en el asunto Witzemann (C-343/89, Rec. 1990, p. I-4477), el Tribunal de Justicia declaró que las consideraciones desarrolladas en la sentencia Einberger se aplican con mayor razón en el supuesto de importaciones de moneda falsa dado que la fabricación, la posesión, la importación y la comercialización de dicha moneda están absolutamente prohibidas en todos los Estados miembros (apartados 14 y 20 de los considerandos de la sentencia).

8. El razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en las sentencias Einberger, Mol, Happy Family y Witzemann se basaba esencialmente en la idea de que la Directiva no podía considerarse aplicable a operaciones que eran ilegales en todos los Estados miembros a causa de la propia naturaleza de los productos de que se trataba. En el apartado 20 de los considerandos de la sentencia Einberger el Tribunal de Justicia declaró lo que sigue:

«[...] —tal como el Tribunal de Justicia puso ya de manifiesto con relación a los derechos de aduana a la importación— las importaciones ilegales de estupefacientes en la Comunidad, que únicamente pueden dar lugar a medidas represivas, son absolutamente ajenas a las disposiciones de la Sexta Directiva [...]»

En el asunto Horvath (50/80, Rec. 1981, p. 385), el Tribunal de Justicia declaró que no podían percibirse derechos de aduana en aplicación del Arancel Aduanero Común a la importación en contrabando de un producto nocivo como la heroína, destinado a un uso ilegal. En los apartados 9 y 11 de los considerandos de la sentencia, el Tribunal de Justicia puso de manifiesto lo siguiente:

«En primer lugar, conviene subrayar que la [...] cuestión planteada [...] no se refiere al supuesto de una simple importación fraudulenta de un producto cualquiera, sino a la importación en contrabando de un producto nocivo destinado a un uso ilegal y que fue destruido desde el momento mismo de su hallazgo.

Conviene recordar a continuación que un producto como la heroína no se confisca y se destruye únicamente porque el importador no haya respetado las formalidades aduaneras, sino sobre todo porque se trata de un producto estupefaciente de reconocida toxicidad y cuya importación y comercialización están prohibidas en todos los Estados miembros, excepción hecha de un comercio estrictamente controlado y limitado para su utilización con fines farmacéuticos y médicos.

[El Arancel Aduanero Común] [...] únicamente puede contemplar la importación para un uso autorizado. En efecto, no puede fijarse un derecho de aduana *ad valorem* a mercancías cuya propia naturaleza no sólo no permite su comercialización en ninguno de los Estados miembros sino que obliga a las autoridades competentes a confiscarlas y a retirarlas de la circulación des de el momento de su hallazgo.»

Resulta evidente que el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia sobre el ámbito de aplicación del Arancel Aduanero Común se extiende igualmente al ámbito de aplicación de la Sexta Directiva (apartados 17 a 20 de la sentencia Einberger, y apartado 18 de la sentencia Witzemann, antes citadas). Por consiguiente, tanto en el caso de los derechos de aduana como en el supuesto del IVA, la ilegalidad puede no bastar por sí misma para excluir una operación del ámbito de aplicación de la normativa comunitaria pertinente. Al parecer, en lo que respecta a las importaciones y al comercio interior, una operación sólo queda excluida del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva en el supuesto de que pertenezca a una categoría sistemáticamente prohibida en todos los Estados miembros por razones ligadas a las características específicas de los productos de que se trate (apartado 18 de los considerandos de la sentencia Mol, citada en el punto 7 *supra*).

9. Los mencionados asuntos se referían a prohibiciones de importación o de comercio interior mientras que el presente asunto trata de exportaciones. Se plantea por tanto el problema de determinar si procede establecer una distinción entre ambas categorías de asuntos. Es cierto que la exclusión de una exportación del ámbito de aplicación de la Directiva conduce a consecuencias prácticas diferentes. Contrariamente a las importaciones y a las entregas en el interior del país, las exportaciones están exentas del IVA con carácter de regla general (apartados 1 y 2 del artículo 15 de la Sexta Directiva, citado en el punto 6 *supra*). Obsérvese que existe una diferencia importante entre una exportación exenta en virtud del artículo 15 y una operación que no da lugar al devengo del IVA porque no entra en el ámbito de aplicación de la Directiva. Sin embargo, como ya hemos

visto, la letra b) del apartado 3 del artículo 17 dispone que determinadas categorías de operaciones exentas de IVA dan derecho a la deducción del impuesto «pagado en la fuente», es decir del IVA pagado por los bienes y servicios utilizados para las necesidades de dichas operaciones. En concreto, las exenciones contempladas en los apartados 1 y 2 del artículo 15 de la Sexta Directiva dan derecho a dicha deducción. Por consiguiente, una importación ilegal o una entrega ilegal en el interior del país gozan, cuando están excluidas del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, de una franquicia del IVA que no se concede normalmente a las importaciones o entregas legales. En cambio, una exportación ilegal que estuviese excluida del ámbito de aplicación de la Directiva no gozaría de ninguna ventaja con relación a una exportación legal: al contrario, dicha exportación ilegal resultaría perjudicada puesto que contrariamente a la exportación legal, no daría al exportador el derecho de proceder a la deducción del impuesto «pagado en la fuente» (incluso si la exportación propiamente dicha no está sometida al impuesto).

10. Me parece evidente que el principio establecido por las mencionadas sentencias, todas ellas relativas a operaciones ilegales, no se limita a las importaciones o al comercio interior. La exportación ilegal de productos cuyo uso sólo está autorizado en determinados circuitos estrictamente controlados sería tan ajena a las disposiciones de la Sexta Directiva como la importación de tales productos o su entrega en el interior del país. Aunque, como ya hemos visto, en general las exportaciones no están sometidas al IVA, las exportaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva dan derecho a una deducción del impuesto «pagado en la fuente». Por consiguiente, ese derecho no existiría en el caso de

exportación ilegal de productos como la moneda falsa o las drogas prohibidas que, por su propia naturaleza, no pueden ser objeto de comercio legal en ninguno de los Estados miembros.

11. Sin embargo, creo que no existe ninguna razón que obligue a ampliar el abanico de operaciones que pueden quedar excluidas del ámbito de la aplicación de la Sexta Directiva, ni siquiera cuando se trate de exportaciones y no de importaciones o de entregas en el interior del país. Creo que en ambos casos el principio rector es el de neutralidad fiscal, en virtud del cual el comercio lícito y el ilícito deben, en la medida de lo posible, ser objeto de idéntico tratamiento a efectos del IVA. Dicho principio está sometido únicamente a limitadas excepciones que se aplican cuando a causa de la naturaleza de los productos de que se trate, no existe competencia entre un sector legal y un sector ilegal (véanse los apartados 17 y 18 de los considerandos de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Mol, citado en el punto 7 *supra*).

12. Tal como pone de relieve la Comisión, la prohibición que nos ocupa se distingue de las contempladas en los asuntos antes mencionados relativos a transacciones ilegales en que dichos asuntos se referían a productos cuyo comercio era intrínsecamente ilegal, mientras que los productos de los que ahora se trata, en concreto materiales y sistemas informáticos, son objeto en general de transacciones lícitas. Por consiguiente, no existe una prohibición absoluta de exportación de dichos productos a terceros países aunque, como ocurre en el caso que nos ocupa, su exportación a determinados destinos precisos pueda hallarse ocasionalmente prohibida. En mi opinión, no hay ninguna razón que justifique la aplicación de la excepción definida por la

jurisprudencia antes citada al supuesto de una prohibición de exportar un producto a determinados destinos específicos, incluso cuando dicha prohibición venga impuesta por una actuación concertada de todos los Estados miembros. Dicho de otro modo, cuando una mercancía pueda ser objeto de comercio lícito tanto en el interior como en el exterior de la Comunidad, su exportación hacia un destino prohibido no constituye necesariamente por sí misma una transacción que deba considerarse ajena al sistema de la Directiva.

13. Como ya indiqué más arriba, el resultado de admitir que el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva se extiende a las operaciones controvertidas es que el exportador podrá deducir de la cuota del IVA por él devengado una parte del impuesto pagado en la fuente. A primera vista, puede parecer extraño que un operador que ha procedido a una exportación en infracción de un embargo pueda gozar de un derecho a deducción. Sin embargo, al igual que la exención del IVA de la que gozan las exportaciones, tal derecho puede explicarse por la voluntad del legislador comunitario de no imponer a carga del IVA a los consumidores de los Estados miembros, dado que dicho impuesto se haya destinado a ser soportado exclusivamente por los consumidores de la Comunidad. Cuando en una determinada operación el impuesto previamente pagado no puede deducirse, el mismo se repercute normalmente sobre el consumidor en tanto que elemento del precio de compra. El derecho a deducir el impuesto «pagado» no debe considerarse como una ventaja concedida al exportador sino como una simple consecuencia del principio que prohíbe a un Estado someter al pago de un impuesto las mercancías cuyo destino se sitúa fuera de su territo-

rio. En el supuesto de una exportación ilegal, es cierto que la denegación de la autorización de deducción del impuesto «pagado» puede dar lugar en la práctica a que la carga del mismo recaiga sobre el exportador. No obstante, no hay que olvidar que la finalidad del IVA no es gravar las mercancías que se exportan fuera de la Comunidad. En cualquier caso, es posible sancionar adecuadamente a un exportador que haya actuado en infracción de las restricciones a la exportación impuestas por un Estado miembro aplicándole las sanciones previstas por las disposiciones nacionales pertinentes, sin que sea necesario imponerle sanciones suplementarias en forma de incremento del importe del IVA a pagar.

14. Llego por tanto a la conclusión de que las operaciones litigiosas se incluyen en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Por este motivo, conviene determinar si la exención prevista en el apartado 1 del artículo 15 de la Sexta Directiva se extiende igualmente a las exportaciones efectuadas en infracción de un embargo a escala de la Comunidad.

La exención de IVA a las exportaciones

15. Como ya he señalado, el Finanzamt consideró que las operaciones que nos ocupan estaban sujetas al IVA a pesar de la exención prevista en el apartado 1 del artículo 15 de la Directiva en favor de las exportaciones. La Comisión, en cambio, sostiene que la exención debe aplicarse igualmente a dichas operaciones. Esta tesis me parece exacta. Desde el momento en que se admite que tales operaciones no pueden quedar excluidas del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y habida cuenta de las disposiciones muy claras

del apartado 1 del artículo 15, resulta difícil sostener que estas operaciones no pueden quedar exentas. Tal y como pone de manifiesto la Comisión, conceder la exención sería conforme al principio de neutralidad fiscal, principio que como ya vimos se haya sometido a excepciones muy limitadas (véase punto 11 *supra*). Tratar las operaciones ilegales que nos ocupan como operaciones exentas significa desde luego tratarlas exactamente del mismo modo que las exportaciones legales. A mayor abundamiento, no existe base ni en el texto ni en los objetivos de la Directiva para tratar las exportaciones ilegales de manera diferente.

16. Por consiguiente, considero que el negarse a conceder una exención a tales operaciones significaría utilizar el sistema del IVA para perseguir un objetivo que le es ajeno, en concreto, imponer una sanción por una legislación nacional. El utilizar un Derecho fiscal armonizado por la Comunidad con objeto de imponer sanciones que corresponden más bien al ámbito del Derecho penal del Estado miembro de que se trate es injustificable por principio. En su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha puesto constantemente de relieve que sus decisiones en materia de aplicación de disposiciones fiscales a operaciones ilegales no afectan en absoluto a la competencia de los Estados miembros para perseguir las infracciones a su legislación e imponer las sanciones apropiadas (véase, por ejemplo, el apartado 22 de los considerandos de la sentencia Witzemann, citada en el punto 7 *supra*). Utilizar el Derecho fiscal para imponer sanciones no sólo pervierte la aplicación correcta de ese derecho fiscal sino que puede llegar incluso a distorsionar la aplicación del Derecho penal, dado que puede dar lugar a la imposición de sanciones que se sumarían a aquellas impuestas por los órganos jurisdiccionales de competencia

penal. Además, tamaño utilización sería contraria al principio conforme al cual no puede imponerse ninguna sanción en defecto de una base jurídica clara e inequívoca (véase el asunto Könecke, 117/83, Rec. 1984, p. 3291, apartado 11 de los considerandos de la sentencia).

17. Aun cuando la sujeción al pago del impuesto no se considere como una sanción, existe un principio análogo de Derecho fiscal en virtud del cual no puede establecerse ningún impuesto que carezca de base legal específica. Como ya hemos visto, la Sexta Directiva no puede servir de base para justificar la imposición de las mercancías exportadas fuera del territorio de la Comunidad; al contrario, en ella se afirma claramente que tales mercancías se hallan exentas.

18. Por tanto, las entregas de mercancías a las que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 15 de la Directiva están exentas del IVA incluso cuando las mismas se hayan efectuado en infracción de medidas nacionales de restricción de exportaciones. En mi opinión, importa poco que la irregularidad consista, como ocurre en el caso de autos, en la infracción de una prohibición de exportación impuesta de común acuerdo por todos los Estados miembros, de modo que las exportaciones de que se trata hubiesen sido ilegales en cualquier Estado miembro. Aunque la prohibición reposase en el Derecho comunitario, ello no constituiría en sí mismo razón suficiente para negar la exención a exportaciones efectuadas en infracción de la prohibición, en defecto de disposiciones comunitarias que contemplan la posibilidad de negar la exención en tales casos. De todo ello se deduce que debe responderse negativamente a la primera de las cuestiones planteadas por el Finanzgericht.

Conocimiento subjetivo de la violación

19. Habida cuenta de la conclusión a la que acabo de llegar, no creo necesario examinar si debe demostrarse que el exportador obró con conocimiento de causa. En efecto, aun cuando el conocimiento subjetivo del exportador bastase para que la infracción de la prohibición de exportación constituyese un delito con arreglo al Derecho nacional, ello no bastaría, en mi opinión, para denegar la exención de la operación en virtud del apartado 1 del artículo 15 de la Directiva.

20. No obstante, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, sería necesario considerar si debe negarse la exención en el supuesto de que la infracción de la restricción a la exportación haya sido cometida sin conocimiento del exportador. Dicha situación podría darse por ejemplo cuando las mercancías, después de haber sido expedidas a un destino permitido por el Derecho nacional, hubiesen sido desviadas por un tercero durante su transporte. De haberse cometido un delito de conformidad con el Derecho nacional, el responsable sería entonces el tercero y no el exportador sometido en su caso al pago del IVA.

21. En mi opinión, no veo cómo podría denegarse la exención del IVA en tales casos. Como subraya la Comisión, la negativa a conceder la exención conduciría a imponer una sanción por la infracción de la prohibición de exportación. Ya he apuntado anteriormente que tamaño utilización del sistema del IVA no es admisible (véanse los puntos

15 y 16 *supra*). Aun cuando las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a la exención pudiesen aplicarse con esta finalidad, creo sin embargo que la sanción debería tener en cuenta el principio de proporcionalidad establecido por el Derecho comunitario.

22. Cuando se trata de restricciones cuantitativas impuestas por un Estado miembro a los intercambios intracomunitarios o al tránsito comunitario en aplicación del artículo 36 del Tratado, está claro que tanto la restricción como las sanciones que se impongan por su incumplimiento no deben ser desproporcionadas respecto al objetivo perseguido (véase el asunto Aimé Richardt, C-367/89, Rec. 1991, p. I-4621, apartados 22 a 24 de los considerandos de la sentencia). Es cierto que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Aimé Richardt se refería al régimen de tránsito comunitario y no al régimen de las exportaciones de la Comunidad a terceros países.² Dichas exportaciones se rigen por la política comercial común de la Comunidad y en concreto por el Reglamento (CEE) n° 2603/69 del Consejo, de 20 de diciembre de 1969, por el que se establece un régimen común aplicable a las exportaciones (DO L 324, p. 25; EE 11/01, p. 181), modificado en último lugar por el Reglamento (CEE) n° 3981/91 del Consejo (DO L 372, p. 31). El artículo 1 del Reglamento n° 2603/69 dispone que las exportaciones de la Comunidad con destino a terceros países no estarán sometidas a restricciones cuantitativas excepto aquellas que se apliquen conforme a las disposiciones de dicho Reglamento. Sin embargo, en el punto 1 del apartado 3 de sus observaciones escritas, parece como si la Comisión sugiriese que un Estado miembro puede recurrir en ciertos casos al artículo

36 del Tratado para prohibir la exportación de productos a terceros países. No obstante, está claro que el artículo 36 sólo puede invocarse para justificar una restricción que afecte al comercio intracomunitario o al tránsito comunitario. En cambio, el artículo 11 del Reglamento n° 2603/69 autoriza a los Estados miembros a someter las exportaciones con destino a terceros países a restricciones cuantitativas por razones formuladas en los mismos términos que el artículo 36, en concreto, por razones de orden público y de seguridad pública.

23. A la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Grecia/Consejo (C-62/88, Rec. 1990, p. I-1527), creo que es indudable que el ámbito de la política comercial común se extiende al conjunto de medidas que regulan el comercio entre la Comunidad y los países no miembros (a excepción de las materias excluidas por los artículos 223 y 224 del Tratado), aunque tales medidas persigan un objetivo que no sea comercial en sí mismo, como la protección de la salud o de la seguridad pública: véanse los apartados 16 a 18 de los considerandos de la sentencia y asimismo el Reglamento (CEE) n° 428/89 del Consejo, de 20 de febrero de 1989, relativo a la exportación de determinados productos químicos (DO L 50, p. 1), adoptado sobre la base del artículo 113 del Tratado y por el que se establecen medidas de control de las exportaciones de productos que pueden ser utilizados para la producción de armas químicas.

24. De todo ello se deduce que cuando un Estado miembro regula las exportaciones con destino a terceros países amparándose en

2 — Sobre la relación entre el régimen de tránsito comunitario y el régimen de las exportaciones de la Comunidad, véase Govaere y Eeckhout, citado en la nota 1 *supra*, pp. 944-53.

tales razones, debe considerarse que ese Estado miembro ejerce las competencias atribuidas por el artículo 11 del Reglamento n° 2603/69 y que al adoptar las restricciones a la exportación de materiales informáticos a los países del antiguo bloque del Este sobre los que versa el litigio, debe entenderse que Alemania actuó en aplicación de la mencionada disposición. Al igual que cuando se adopta una restricción en aplicación del artículo 36 del Tratado, es necesario que toda sanción impuesta por la infracción de tales restricciones sea proporcionada en relación al objetivo perseguido (aun cuando, como ya mencioné en mis conclusiones en el asunto Aimé Richardt, no se debe pensar que el principio de proporcionalidad produce los mismos efectos respecto al artículo 36 del

Tratado que respecto al artículo 11 del Reglamento: véase punto 29 de las conclusiones). En tales condiciones, toda decisión de conceder o de denegar la exención del IVA prevista por el apartado 1 del artículo 15 de la Sexta Directiva debe tener en cuenta todos los factores pertinentes y, en particular, la parte de responsabilidad en la infracción cometida del exportador que deba soportar el impuesto (apartado 25 de los considerandos de la sentencia en el asunto Aimé Richardt, antes citado). No obstante, desde mi punto de vista, el problema no se plantea, pues creo que no es posible dejar de aplicar la exención prevista en el apartado 1 del artículo 15 para permitir la aplicación de medidas nacionales de restricción de exportaciones con destino a terceros países.

Conclusiones

25. Por consiguiente, propongo que se responda a las cuestiones planteadas por el Finanzgericht München del siguiente modo:

«El apartado 1 del artículo 15 de la Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE) debe interpretarse en el sentido de que el Impuesto sobre el Valor Añadido no puede ser percibido sobre mercancías exportadas por el vendedor hacia un país tercero, aun cuando esta exportación se haya efectuado infringiendo una prohibición de exportar dichas mercancías con destino a este país y una prohibición idéntica haya sido impuesta por el Derecho nacional de todos los Estados miembros.»