SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 27 de octubre de 2011 *

En el asunto C-402/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Francia), mediante resolución de 26 de mayo de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de agosto de 2010, en el procedimiento entre

Groupe Limagrain Holding

y

Établissement national des produits de l'agriculture et de la mer,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. A. Borg Barthet, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y el Sr. J.-J. Kasel y la Sra. M. Berger (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

* Lengua de procedimiento: francés.

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de mayo de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Société Groupe Limagrain Holding, por M[es] A. Monod y V. Maignan-Artiga, avocats;

— en nombre del Établissement national des produits de l'agriculture et de la mer, por el M[e] F. Blancpain, avocat;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y B. Cabouat, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. B. Burggraaf y D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones del Reglamento (CEE) nº 3665/87 de la Comisión, de 27 de noviembre de 1987, por el que se establecen las modalidades comunes de aplicación del régimen de

restituciones a la exportación para los productos agrícolas (DO L 351, p. 1), en su versión modificada, en particular, por el Reglamento (CEE) nº 1708/93 de la Comisión, de 30 de junio de 1993 (DO L 159, p. 77) (en lo sucesivo, «Reglamento nº 3665/87»), en relación con las del Reglamento (CEE) nº 565/80 del Consejo, de 4 de marzo de 1980, relativo al pago por anticipado de las restituciones a la exportación para los productos agrícolas (DO L 62, p. 5; EE 03/17, p. 182).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Groupe Limagrain Holding (en lo sucesivo, «Limagrain»), subrogada en los derechos de la sociedad Maïs Céréales Technologie (en lo sucesivo, «MCT»), y el Office national interprofessionnel des céréales (en lo sucesivo, «ONIC»), actualmente Établissement national des produits de l'agriculture et de la mer, relativo a la devolución de una restitución a la exportación percibida por anticipado por MCT.

Marco jurídico

Reglamento nº 565/80

3 El Reglamento nº 565/80 establece para algunos productos agrícolas, entre los que figuran aquellos a que se refiere el Reglamento (CEE) nº 2727/75 del Consejo, de 29 de octubre de 1975, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los cereales (DO L 281, p. 1; EE 03/09, p. 13), derogado y sustituido por el Reglamento (CEE) nº 1766/92 del Consejo, de 30 de junio de 1992 (DO L 181, p. 21), un régimen de prefinanciación de las restituciones para las exportaciones con destino a terceros países.

4 El artículo 4, apartado 1, de dicho Reglamento dispone:

«Si lo solicitare el interesado, se pagará un importe igual a la restitución a la exportación cuando los productos de base se sometan a un control aduanero que garantice que los productos transformados o las mercancías serán exportados en un plazo determinado.»

5 A tenor del artículo 6 de dicho Reglamento:

«Para acogerse a los regímenes previstos en el presente Reglamento se requerirá la prestación de una fianza que garantice el reembolso de un importe igual al que haya sido pagado, incrementado en un importe suplementario.

Sin perjuicio de los casos de fuerza mayor, dicha fianza se perderá en todo o en parte:

— en los casos en que no se haya efectuado el reembolso cuando la exportación no haya tenido lugar en el plazo contemplado en [el] apartado[…] 1 del artículo 4 [...]

o

— si se comprobare que no existe ningún derecho a la restitución, o que existía un derecho a la restitución por un importe inferior.»

Reglamento nº 3665/87

6 En su título 2, capítulo 3, que incluye los artículos 24 a 33, el Reglamento nº 3665/87 describe las modalidades de aplicación del Reglamento nº 565/80 así como las formalidades que deben cumplirse y los requisitos que deben concurrir para poder acogerse al pago por anticipado de la restitución en caso de transformación o de almacenamiento previo a la exportación.

7 El artículo 25, apartado 1, párrafo primero, de dicho Reglamento dispone:

«Cuando el exportador manifieste su voluntad de exportar los productos y mercancías, tras su transformación o almacenamiento, y de beneficiarse de una restitución en aplicación de las disposiciones contempladas en los artículos 4 y 5 del Reglamento (CEE) nº 565/80, para poder acogerse a dichas disposiciones se requerirá la presentación a las autoridades aduaneras de la declaración llamada en lo sucesivo "declaración de pago".»

8 El artículo 26, apartado 1, de dicho Reglamento establece:

«Al producirse la aceptación de la declaración de pago, los productos o mercancías se someterán a control aduanero hasta que éstos abandonen el territorio aduanero de la Comunidad o alcancen el destino previsto.»

9 A tenor del artículo 27, apartado 5, párrafo primero, del Reglamento nº 3665/87:

«El período durante el cual los productos de base pueden permanecer bajo control aduanero para su transformación será de seis meses a partir del día de la aceptación de la declaración de pago.»

10 El artículo 29, apartados 1 y 2, de dicho Reglamento dispone:

«1. El importe que deba pagarse antes de la exportación será abonado por el Estado miembro en el que se acepte la declaración de pago.

2. El importe sólo se pagará si así lo solicitare por escrito el exportador. […]»

11 Con arreglo al artículo 31, apartado 1, de dicho Reglamento:

«Se constituirá una garantía, previamente a la aceptación de la declaración de pago, igual al importe calculado con arreglo al apartado 3 del artículo 29, al cual se añadirá eventualmente el montante compensatorio monetario positivo, más un incremento del 20 % de la suma obtenida de esa manera. [...]»

12 El artículo 33, apartado 1, de dicho Reglamento está redactado en los siguientes términos:

«Cuando haya sido aportada la prueba del derecho a una restitución respecto a los productos o mercancías acogidos a las disposiciones del presente capítulo, el importe de que se trate se compensará con el importe pagado por anticipado. Cuando el importe debido por la cantidad exportada sea superior al que se haya pagado por anticipado, se pagará la diferencia a la persona de que se trate.

Cuando el importe debido por la cantidad exportada sea inferior al que se haya pagado por anticipado, en particular en caso de aplicación del apartado 2, la autoridad competente entablará sin demora el procedimiento establecido en el artículo 29 del Reglamento (CEE) nº 2220/85, a fin de que el operador proceda al pago de la diferencia entre los dos importes, incrementada en un 20 %.»

Reglamento (CEE) nº 3719/88

13 En su artículo 43, apartado 1, el Reglamento (CEE) nº 3719/88 de la Comisión, de 16 de noviembre de 1988, por el que se establecen disposiciones comunes de aplicación del régimen de certificados de importación, de exportación y de fijación anticipada para los productos agrícolas (DO L 331, p. 1), dispone:

«Cuando se hayan sometido productos de base al régimen previsto en el artículo 4 del Reglamento (CEE) nº 565/80 […] y se haya utilizado un certificado de exportación o de fijación anticipada y, en caso de que el interesado, en todo o en parte:

— retire del control aduanero dichos productos de base, ya sea en su estado natural o en forma de productos transformados, o dichos productos o dichas mercancías, o

— no cumpla el plazo total contemplado en el apartado 5 del artículo 27 y en el apartado 5 del artículo 28 del Reglamento (CEE) nº 3665/87 o en otras disposiciones reglamentarias,

no se habrá cumplido la obligación de exportar por la cantidad de que se trate.»

Reglamento (CEE) nº 2913/92

14 En virtud del artículo 105, párrafo primero, del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1; en lo sucesivo «Código aduanero comunitario»):

«La persona designada por las autoridades aduaneras deberá llevar, en la forma acordada por dichas autoridades, una contabilidad de existencias de todas las mercancías incluidas en régimen de depósito aduanero. La contabilidad de existencias no será necesaria cuando el depósito público esté gestionado por las autoridades aduaneras.»

Reglamento (CEE) nº 2454/93

15 En la versión en vigor en el momento de los hechos del litigio principal el artículo 504, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE)

nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código aduanero comunitario (DO L 253, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación Código aduanero comunitario») disponía:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3, los depósitos aduaneros en que se almacenen las mercancías en régimen de depósito aduanero se identificarán con una de las denominaciones siguientes:

[...]

— depósito de tipo C: depósito privado, con arreglo al segundo guión del segundo párrafo del artículo 99 del Código, en el que el depositario se identifica con el depositante sin ser necesariamente propietario de las mercancías;

[...]».

16 El artículo 517, apartado 1, de dicho Reglamento disponía:

«En los depósitos de los tipos A, C, D y E, las autoridades aduaneras determinarán la obligación por parte del depositario de llevar la contabilidad de existencias a que hace referencia el artículo 105 del Código [aduanero comunitario].

Dicha contabilidad de existencias deberá mantenerse a disposición de la aduana de control, a fin de que ésta pueda efectuar todos los controles.»

17 El artículo 520 de dicho Reglamento establecía:

«1. En la contabilidad de existencias contemplada en el artículo 105 del Código [aduanero comunitario] deberán constar todos los elementos necesarios para la correcta aplicación del régimen y para el control del mismo.

Deberán constar, en particular:

a) los datos que figuren en las casillas n^{os} 1, 31, 37 y 38 de la declaración de inclusión en el régimen;

b) la referencia a las declaraciones mediante las cuales las mercancías hayan recibido un destino aduanero por el que se ultima el régimen de depósito aduanero;

c) la fecha, la referencia a otros documentos aduaneros y todos los demás documentos relativos a la inclusión y a la ultimación;

d) los datos necesarios para el seguimiento de las mercancías y, especialmente, el lugar en que se encuentran, incluyendo los datos relativos a posibles traslados de las mercancías de un depósito aduanero a otro sin poner fin al régimen;

e) los datos relativos al almacenamiento común de mercancías contemplado en el artículo 524;

f) todos los detalles necesarios para poder identificar las mercancías;

g) los datos relativos a las manipulaciones usuales a que sean sometidas las mercancías;

h) los datos relativos a las retiradas temporales de las mercancías del depósito.

[...]

3. La contabilidad de existencias deberá reflejar en todo momento el estado actual de las existencias de mercancías que sigan estando todavía incluidas en el régimen de depósito aduanero. El depositario deberá presentar a la aduana de control, en los plazos fijados por las autoridades aduaneras, una relación de las existencias.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 MCT estaba especializada en la conservación de cereales, en particular, del maíz en grano, y en la transformación de dicho maíz en sémola de maíz a efectos de la exportación.

19 El 30 de septiembre de 1994, esta sociedad realizó una declaración en la que hizo constar la inclusión en el régimen de depósito aduanero de existencias de maíz a la espera de su exportación como sémola, de conformidad con el artículo 4, apartado 1, del Reglamento nº 565/80.

20 El depósito en el que se almacenaron las existencias era un depósito privado de tipo C en el sentido del artículo 504 del Reglamento de aplicación del Código aduanero comunitario.

21 Esta declaración dio lugar al pago por parte del ONIC de un anticipo de la restitución de un importe de 2.523.414,07 FRF.

22 Durante el año 1996, los servicios aduaneros llevaron a cabo un control de la documentación que puso de manifiesto la inexistencia durante el período de depósito de una contabilidad de existencias de las mercancías en régimen de depósito aduanero, como exige el artículo 105 del Código aduanero comunitario.

23 Mediante escrito de 17 de noviembre de 1998, el ONIC solicitó a MCT la devolución de un importe de 3.028.096,88 FRF, correspondiente al importe de la restitución abonada por anticipado a dicha sociedad más una penalización del 20 %, en virtud del artículo 33 del Reglamento nº 3665/87.

24 MCT solicitó la anulación del requerimiento de pago emitido por el ONIC.

25 Mediante sentencia de 7 de octubre de 2004, el tribunal administratif de Clermont-Ferrand desestimó esta solicitud. Mediante sentencia de 21 de junio de 2007, la cour d'appel de Lyon confirmó esta sentencia.

26 Limagrain, que se subrogó en los derechos de MCT, interpuso un recurso de casación ante el Conseil d'État.

27 En estas circunstancias el Conseil d'État, al albergar dudas sobre la interpretación de los artículos 4, apartado 1, del Reglamento nº 565/80 y 105 del Código aduanero comunitario, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Basta el hecho de no llevar una contabilidad de existencias de los productos o mercancías que se encuentran en un régimen de depósito aduanero, incumpliendo así las obligaciones que pesan sobre el depositario en virtud de la normativa comunitaria aduanera, para privar al exportador que ha depositado sus productos o mercancías en dicho depósito del beneficio de la prefinanciación establecida en las disposiciones del Reglamento [nº 3665/87] en relación con el Reglamento nº [565/80]?

2) En caso de una respuesta positiva a la primera cuestión, ¿qué consecuencias procede extraer de ello en lo que respecta a las sumas percibidas por el beneficiario?

En particular:

a) En el supuesto de que se demuestre que las mercancías fueron realmente exportadas, ¿puede considerarse que el exportador ha adquirido el derecho al pago del importe total o parcial de las restituciones correspondientes a dichas exportaciones? En este último supuesto, ¿procede aplicar el tipo de las restituciones fijado por anticipado con arreglo a la normativa relativa al pago por anticipado de las restituciones a la exportación o el tipo aplicable en la fecha de la exportación efectiva, dentro del límite o no del tipo fijado por anticipado?

b) En el supuesto de que exista una obligación de devolución de todo o parte de las cantidades percibidas, ¿procede, conforme al artículo 33 del Reglamento nº 3665/87 […], incrementar el importe percibido indebidamente que ha de restituirse con la penalización establecida en dichas disposiciones, a pesar de que la responsabilidad de la llevanza de la contabilidad de existencias corresponde al depositario, en caso de que, como en el caso de autos, el depósito aduanero sea un depósito privado de tipo C bajo el control del propio exportador de las mercancías agrícolas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

28 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la prefinanciación de las restituciones a la exportación deben interpretarse en el sentido de que el hecho de no llevar una contabilidad de existencias de los productos sometidos a control aduanero, incumpliendo así la normativa aduanera de la Unión, es suficiente para privar al exportador del beneficio del pago por anticipado de una restitución a la exportación correspondiente a dichos productos.

29 Con el fin de responder a esta cuestión es preciso recordar las características del sistema de pagos por anticipado de las restituciones a la exportación pertinentes para el asunto principal.

30 El artículo 4, apartado 1, del Reglamento nº 565/80 dispone que se pagará al exportador un importe igual a la restitución cuando los productos de base se sometan a un control aduanero que garantice que los productos transformados serán exportados

en un plazo determinado. Con arreglo al artículo 25 del Reglamento nº 3665/87, para poder acogerse a este régimen de prefinanciación de las restituciones a la exportación se requerirá la presentación a las autoridades aduaneras de una declaración de pago que éstas habrán de aceptar. De conformidad con los artículos 26 y 27 de dicho Reglamento los productos de base deberán someterse a control aduanero a partir de la fecha de la aceptación de la solicitud de pago y hasta su exportación, la cual deberá producirse, en principio, en el plazo de seis meses.

31 De la lectura conjunta de estas disposiciones resulta que el buen funcionamiento del régimen de prefinanciación de las restituciones a la exportación exige un mecanismo de vigilancia, como es el régimen de control aduanero. La aplicación de este régimen debe permitir a las autoridades nacionales competentes con arreglo a un procedimiento uniforme en todos los Estados miembros verificar y garantizar en todo momento que se cumplen los requisitos materiales para la concesión de la restitución solicitada exigidos por las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 1988, Bayernwald Früchteverwertung, 121/87, Rec. p. 6273, apartado 18)

32 Así, el cumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen de control aduanero es un requisito para poder acogerse al pago por anticipado de una restitución a la exportación con arreglo a las disposiciones del Reglamento nº 565/80.

33 Con arreglo al artículo 105 del Código aduanero comunitario, entre las obligaciones esenciales que se derivan de dicho régimen figura la obligación de llevar una contabilidad de existencias de todas las mercancías incluidas en régimen de depósito aduanero, salvo si se trata de un depósito público gestionado por las autoridades aduaneras. Esta excepción carece de pertinencia en el asunto principal, puesto que los productos de base se depositaron en un depósito privado de tipo C.

34 En virtud del artículo 520, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de aplicación Código aduanero comunitario, en la contabilidad aduanera deberán constar todos los elementos necesarios para la correcta aplicación del régimen de control aduanero.

35 En su versión aplicable en el momento de los hechos del asunto principal, el segundo párrafo del apartado 1 de dicho artículo 520 enumeraba una lista de elementos que debían constar, en particular, en la contabilidad de existencias. El empleo de la expresión «en particular» respecto de dichos elementos indica que el legislador consideraba que dicha enumeración constituía un mínimo indispensable.

36 Además, el apartado 3 de dicho artículo 520 precisa que «la contabilidad de existencias deberá reflejar en todo momento el estado actual de las existencias de mercancías que sigan estando todavía incluidas en el régimen de depósito aduanero».

37 De ello se desprende que, en caso de omisión del mínimo de elementos indispensables exigidos por los artículos 520 y siguientes del Reglamento de aplicación del Código aduanero comunitario no se puede considerar que se ha cumplido la obligación de llevar una contabilidad de existencias (véase, en este sentido, la sentencia Bayernwald Früchteverwertung, antes citada, apartado 19). Ello supone el incumplimiento de una obligación esencial del régimen de control aduanero. En consecuencia, no concurre uno de los requisitos exigidos para la obtención del pago por anticipado de una restitución a la exportación con arreglo a las disposiciones del Reglamento nº 565/80.

38 Sin embargo, procede tener en cuenta la finalidad de la contabilidad de existencias, que es permitir la verificación de la naturaleza y la cantidad exacta de mercancías para las que ha de realizarse una restitución. En consecuencia, en caso de duda en cuanto a la exactitud de algunos asientos de la contabilidad de existencias, es posible que, para eliminar dudas, se aporten otros documentos complementarios (véase, en este sentido, la sentencia Bayernwald Früchteverwertung, antes citada, apartado 19). Así, las dudas que puedan persistir respecto de la exactitud de algún asiento o en cuanto a discordancias u omisiones de escasa importancia presentes en dicha

contabilidad de existencias pueden aclararse presentando otros documentos complementarios (véase, en este sentido, la sentencia Bayernwald Früchteverwertung, antes citada, apartado 20).

39 Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión planteada que las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la prefinanciación de las restituciones a la exportación deben interpretarse en el sentido de que llevar una contabilidad de existencias conforme a la normativa aduanera de la Unión de los productos sometidos a control aduanero constituye un requisito para el pago por anticipado de una restitución a la exportación correspondiente a dichos productos. Sin embargo, las dudas que puedan persistir respecto de la exactitud de algunos asientos o de discordancias presentes en dicha contabilidad de existencias pueden aclararse mediante otros documentos complementarios, siempre que las autoridades nacionales competentes los consideren satisfactorios.

Sobre la segunda cuestión

40 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a una situación en la que no se cumplió la obligación de llevar una contabilidad de existencias conforme a la normativa aduanera de la Unión de los productos sometidos a control aduanero y desea saber qué consecuencias han de derivarse de dicho incumplimiento habida cuenta de los importes percibidos por el exportador en concepto de anticipo de una restitución a la exportación.

41 Esta cuestión se divide en dos partes.

42 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si en el supuesto de que se compruebe que las mercancías a que se hace referencia en la declaración de pago de un anticipo fueron realmente exportadas, puede considerarse que el exportador ha adquirido el derecho al pago del importe de la restitución a la exportación correspondiente a dichas mercancías y, en este último caso, qué tipo ha de aplicarse para el cálculo del importe de dicha restitución.

43 Con carácter preliminar, procede señalar que, según se desprende de los apartados 30 a 32 de la presente sentencia, el derecho al pago del anticipo de una restitución está supeditado, en particular, a la prueba de que los productos para los que se ha presentado una declaración de pago hayan sido sometidos a control aduanero y permanezcan bajo dicho control hasta su exportación. La prueba del cumplimiento de las obligaciones resultantes del régimen de control aduanero incumbe al exportador y debe aportarse con arreglo a las disposiciones de la normativa aduanera de la Unión, según se interpreta en los apartados 37 a 39 de la presente sentencia.

44 La sujeción al régimen de control aduanero de dichos productos tiene como finalidad garantizar la identidad de los productos a los que se hace referencia en la declaración de pago y de los productos efectivamente exportados. Si la sujeción al régimen de depósito aduanero no se lleva a cabo correctamente, no podrá aportarse de manera satisfactoria la prueba de que las mercancías a las que se hace referencia en la declaración de pago del anticipo fueron realmente exportadas. Todo lo más, podrá demostrarse la exportación de mercancías de cantidad y características similares.

45 La falta de ejecución regular del sometimiento al régimen aduanero de depósito es objeto de sanción, especialmente en aplicación del artículo 43 del Reglamento nº 3719/88 (véase la sentencia de 21 de marzo de 2000, LFZ Nordfleisch, C-217/98, Rec. p. I-1619, apartado 42). Según el apartado 1 de dicho artículo 43, cuando se hayan sometido productos de base al régimen previsto en el artículo 4 del Reglamento nº 565/80 y el exportador haya retirado del control aduanero dichos productos en

todo o en parte, habrá de considerarse que no se ha cumplido la obligación de exportar por la cantidad de que se trate, lo que implica la pérdida de cualquier derecho a restitución para dicha cantidad.

46 Procede asimilar el supuesto a que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente, es decir, aquel en el que se no se ha cumplido la obligación de llevar una contabilidad de existencias conforme a la normativa aduanera de la Unión de los productos sometidos a control aduanero a una retirada de dicho control. En efecto, estas dos circunstancias privan a las autoridades aduaneras de la posibilidad de controlar el destino de los productos de que se trata, y, en consecuencia, de verificar el cumplimiento de los requisitos relacionados con el sistema de pago por anticipado de la restitución a la exportación.

47 Por consiguiente, procede responder a la primera parte de la segunda cuestión que, cuando y en la medida en que no se haya cumplido la obligación de llevar una contabilidad de existencias conforme a la normativa aduanera de la Unión de los productos sometidos a control aduanero con arreglo al artículo 4 del Reglamento nº 565/80, la prueba de la exportación de mercancías de cantidad y características similares a aquellas a las que se hace referencia en la declaración de pago de un anticipo no basta para que pueda considerarse que el exportador ha adquirido el derecho al pago del importe de la restitución a la exportación correspondiente a dichas mercancías.

48 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si, en el supuesto de que el exportador deba devolver todo o parte del importe recibido en concepto de anticipo de una restitución a la exportación debido al incumplimiento de la obligación de llevar una contabilidad de existencias de los productos sometidos a control aduanero, procede aplicar al importe que ha de devolverse el incremento del 20 % establecido en el artículo 33, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento nº 3665/87.

49 Con carácter preliminar, procede recordar que, con arreglo al artículo 33, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento nº 3665/87, cuando el importe debido en concepto de restitución a la exportación sea inferior al que se haya pagado por anticipado, la autoridad nacional competente deberá entablar sin demora el procedimiento para que el operador proceda al pago de la diferencia entre los dos importes, incrementada en un 20 %.

50 Ciertamente, esta disposición no identifica explícitamente la persona que ha de abonar, en su caso, el incremento del 20 %. No obstante, tal como puso de manifiesto la Comisión Europea, el exportador es el único que está en contacto con las autoridades competentes. Es éste quien, en un primer momento, ha de presentar una declaración de pago con arreglo al artículo 25 del Reglamento nº 3665/87, y quien, con carácter previo a la aceptación de dicha solicitud por las autoridades competentes, debe constituir una garantía igual al importe de la restitución calculado en dicha fecha, al cual se añade un incremento del 20 % de conformidad con el artículo 31 de dicho Reglamento. También es el exportador quien, en una segunda fase, debe presentar en virtud del artículo 29 de ese mismo Reglamento una solicitud por escrito, sin la cual las autoridades competentes no podrán abonarle el anticipo de la restitución a la exportación. Esta formalidad adicional confiere en particular al exportador la posibilidad de renunciar totalmente a dicho pago en caso de cambio de destino de la mercancía, recuperando, en este último supuesto, el importe integral de la garantía que había constituido (véase la sentencia LFZ Nordfleisch, antes citada, apartados 36 y 40).

51 Además, del cuarto considerando del Reglamento nº 3665/87 resulta que el incremento del 20 % ha sido previsto para evitar un beneficio indebido del exportador de que se trata. Según ha declarado el Tribunal de Justicia, en los casos en los que se aplica un régimen de prefinanciación, los agentes económicos se beneficiarían indebidamente de un crédito a título gratuito si se comprobara posteriormente que no procedía conceder la restitución (sentencia de 5 de febrero de 1987, Plange Kraftfutterwerke, 288/85, Rec. p. 611, apartado 14).

52 De ello se desprende que el exportador debe asumir las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones resultantes del régimen de prefinanciación de las restituciones a la exportación.

53 Por tanto, independientemente de la responsabilidad de la persona designada por las autoridades competentes para llevar una contabilidad de existencias de los productos sometidos a control aduanero, el exportador debe asumir las consecuencias del incumplimiento de dicha obligación. A este respecto, procede señalar que el exportador puede elegir libremente a sus cocontratantes y le incumbe tomar las adecuadas precauciones, bien mediante la inclusión de cláusulas a tal efecto en los contratos pertinentes, bien mediante la contratación de un seguro específico (sentencia de 11 de julio de 2002, Käserei Champignon Hofmeister, C-210/00, Rec. p. I-6453, apartado 80).

54 Además, y en todo caso, en el asunto principal, en el que las mercancías se depositaron en un depósito privado de tipo C, la obligación de llevar una contabilidad de existencias incumbía, con arreglo al artículo 517, apartado 1, del Reglamento de aplicación del Código aduanero comunitario, al depositario, el cual, en virtud del artículo 504, apartado 1, de dicho Reglamento, se identifica con el depositante y, por tanto, con el exportador.

55 Por lo tanto, procede responder a la segunda parte de la segunda cuestión planteada que, en el supuesto de que el exportador deba devolver todo o parte del importe recibido en concepto de anticipo de una restitución a la exportación debido al incumplimiento de la obligación de llevar una contabilidad de existencias de los productos sometidos a control aduanero, procede aplicar al importe recibido indebidamente que ha de devolverse el incremento del 20 % establecido en el artículo 33, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento nº 3665/87.

Costas

56 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1) Las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la prefinanciación de las restituciones a la exportación deben interpretarse en el sentido de que llevar una contabilidad de existencias conforme a la normativa aduanera de la Unión de los productos sometidos a control aduanero constituye un requisito para el pago por anticipado de una restitución a la exportación correspondiente a dichos productos. Sin embargo, las dudas que puedan persistir respecto de la exactitud de algunos asientos o de discordancias presentes en dicha contabilidad de existencias pueden aclararse mediante otros documentos complementarios, siempre que las autoridades nacionales competentes los consideren satisfactorios.

2) Las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la prefinanciación de las restituciones a la exportación deben interpretarse en el sentido de que:

— Cuando y en la medida en que no se haya cumplido la obligación de llevar una contabilidad de existencias conforme a la normativa aduanera de la Unión de los productos sometidos a control aduanero, la prueba de la exportación de mercancías de cantidad y características similares a aque-

llas a las que se hace referencia en la declaración de pago de un anticipo no basta para que pueda considerarse que el exportador ha adquirido el derecho al pago del importe de la restitución a la exportación correspondiente a dichas mercancías.

— **En el supuesto de que el exportador deba devolver todo o parte del importe recibido en concepto de anticipo de una restitución a la exportación debido al incumplimiento de la obligación de llevar una contabilidad de existencias de los productos sometidos a control aduanero, procede aplicar al importe recibido indebidamente que ha de devolverse el incremento del 20 % establecido en el artículo 33, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento (CEE) nº 3665/87 de la Comisión, de 27 de noviembre de 1987, por el que se establecen las modalidades comunes de aplicación del régimen de restituciones a la exportación para los productos agrícolas, en su versión modificada, en particular, por el Reglamento (CEE) nº 1708/93, de la Comisión, de 30 de junio de 1993.**

Firmas