

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 14 de diciembre de 2000 *

En el asunto C-110/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Emsland-Stärke GmbH

y

Hauptzollamt Hamburg-Jonas,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 10, apartado 1, y 20, apartados 2 a 6, del Reglamento (CEE) n° 2730/79 de la Comisión, de 29 de noviembre de 1979, sobre modalidades comunes de aplicación del régimen de restituciones a la exportación para los productos agrícolas (DO L 317, p. 1; EE 03/17, p. 3), en su versión resultante del Reglamento (CEE) n° 568/85 de la Comisión, de 4 de marzo de 1985 (DO L 65, p. 5; EE 03/33, p. 240),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; los Sres. C. Gulmann, A. La Pergola, M. Wathelet y V. Skouris, Presidentes de Sala, y los Sres. D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet, P. Jann, L. Sevón (Ponente) y R. Schintgen y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Emsland-Stärke GmbH, por el Sr. B. Festge, abogado de Hamburgo;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. K.-D. Borchardt, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Emsland-Stärke GmbH y de la Comisión, expuestas en la vista de 14 de marzo de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de mayo de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 2 de febrero de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de marzo siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de los artículos 10, apartado 1, y 20, apartados 2 a 6, del Reglamento (CEE) n° 2730/79 de la Comisión, de 29 de noviembre de 1979, sobre modalidades comunes de aplicación del régimen de restituciones a la exportación para los productos agrícolas (DO L 317, p. 1; EE 03/17, p. 3), en su versión resultante del Reglamento (CEE) n° 568/85 de la Comisión, de 4 de marzo de 1985 (DO L 65, p. 5; EE 03/33, p. 240) (en lo sucesivo, «Reglamento n° 2730/79»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la sociedad Emsland-Stärke GmbH (en lo sucesivo, «Emsland-Stärke») y el Hauptzollamt Hamburg-Jonas (en lo sucesivo, «HZA»), en relación con el derecho de Emsland-Stärke a percibir restituciones a la exportación no diferenciadas por la exportación de productos a base de fécula de patata y de almidón de maíz a Suiza durante los meses de abril a junio de 1987.

Marco jurídico

- 3 En la época en que se produjeron los hechos del procedimiento principal, los requisitos exigidos para la concesión de las restituciones a la exportación estaban regulados, para todos los productos agrícolas, por el Reglamento n° 2730/79.

4 El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de dicho Reglamento establece:

«Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 10, 20 y 26, el pago de la restitución se supeditará a la presentación de la prueba de que el producto para el que se hayan cumplido las formalidades aduaneras de exportación, a más tardar en un plazo de 60 días a partir del día de cumplimiento de dichas formalidades:

— ha llegado, sin transformar, a su destino en los casos mencionados en el artículo 5,

o

— ha salido, sin transformar, del territorio geográfico de la Comunidad en los demás casos.»

5 Conforme al artículo 10, apartado 1, del Reglamento nº 2730/79:

«El pago de la restitución diferenciada o no diferenciada se supeditará, además de a la condición de que el producto haya salido del territorio geográfico de la Comunidad, a la condición de que el producto haya sido importado, salvo que se haya perdido durante el transporte por causa de fuerza mayor, en un tercer país, y, en su caso, en un tercer país determinado en los plazos contemplados en el artículo 31:

a) cuando existan dudas graves en cuanto al destino real del producto

o

- b) cuando exista la posibilidad de que el producto pueda ser reintroducido en la Comunidad a consecuencia de la diferencia entre el importe de la restitución aplicable al producto exportado y el importe de los derechos a la importación aplicables a un producto idéntico el día del cumplimiento de las formalidades aduaneras de exportación.

Las disposiciones de los apartados 2 al 6 del artículo 20 serán aplicables en los casos contemplados en el párrafo anterior.

Además, los servicios competentes de los Estados miembros podrán exigir medios de prueba suplementarios que puedan demostrar a satisfacción de las autoridades competentes que el producto ha sido efectivamente puesto en el mercado del tercer país de importación en su estado natural.»

- 6 El artículo 20, apartados 2 a 6, del Reglamento n° 2730/79 establece:

«2. El producto se considerará importado cuando se hayan cumplido las formalidades aduaneras de despacho al consumo en el tercer país.

3. La prueba del cumplimiento de dichas formalidades se aportará:

- a) mediante la presentación del documento aduanero o de su copia o fotocopia certificadas conformadas, bien por el organismo que haya visado el

documento original, bien por los servicios oficiales del tercer país interesado, bien por los servicios oficiales de uno de los Estados miembros,

o

- b) mediante la presentación del “certificado de despacho de aduana” extendido en un formulario que se ajuste al modelo que figura en el Anexo II, que deberá cubrirse en una o más lenguas oficiales de la Comunidad y una lengua de uso en el tercer país de que se trate,

o

- c) mediante la presentación de cualquier otro documento visado por los servicios aduaneros del tercer país de que se trate, que incluya la identificación de los productos y demuestre que se han puesto en consumo en el citado tercer país.

4. No obstante, si no pudiese presentarse ninguno de los documentos contemplados en el apartado 3 como consecuencia de circunstancias independientes de la voluntad del exportador o si los mismos se consideraren insuficientes, la prueba del cumplimiento de las formalidades aduaneras de despacho al consumo podrá considerarse aportada mediante la presentación de uno o varios de los documentos siguientes:

[...]

5. Además, el exportador deberá presentar en todos los casos de aplicación del presente Reglamento una copia o fotocopia del documento de transporte.

6. La Comisión, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 38 del Reglamento nº 136/66/CEE y en los artículos correspondientes de los demás Reglamentos por los que se establecen las organizaciones comunes de mercados, podrá prever, en determinados casos específicos que determine, que la prueba de importación contemplada en los apartados 3 y 4 se considere aportada por medio de un documento especial o de cualquier otra forma.»

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

- 7 De la resolución de remisión resulta que, entre abril y junio de 1987, Emsland-Stärke exportó a Suiza, en varios envíos, una mercancía denominada «Emes E» producida a base de fécula de patata. Los destinatarios que se indicaban eran bien Fuga AG (en lo sucesivo, «Fuga»), bien Lukowa AG (en lo sucesivo, «Lukowa»), sociedades establecidas en Lucerna (Suiza) en el mismo domicilio, dirigidas y representadas por las mismas personas. El destinatario de las facturas era en todos los casos Lukowa. A petición de Emsland-Stärke y teniendo en cuenta, en particular, los certificados de despacho de aduana y los documentos de transporte, el HZA concedió a aquélla una restitución a la exportación.
- 8 Investigaciones posteriores llevadas a cabo por los servicios de inspección aduanera alemanes revelaron que los envíos a la exportación de «Emes E» se habían vuelto a expedir a Alemania, inmediatamente después de su despacho al consumo en Suiza, sin transformar y utilizando los mismos medios de transporte, en el marco de un nuevo procedimiento de tránsito comunitario externo iniciado por Lukowa, y habían sido despachados al consumo en dicho Estado miembro, previo pago de los correspondientes derechos e impuestos a la importación.

- 9 Mediante resolución de 16 de mayo de 1991, el HZA revocó, con relación a estos envíos, sus resoluciones de concesión de restituciones a la exportación y reclamó la devolución de la restitución concedida, que ascendía en total a 66.722,89 DEM.
- 10 Por otra parte, en mayo y junio de 1987, la demandante exportó a Suiza, en varios envíos, una mercancía denominada «Emsize W 2» producida a base de almidón de trigo. Los destinatarios de las mercancías eran también Fuga o Lukowa. El HZA concedió igualmente en estos casos una restitución a la exportación.
- 11 Investigaciones posteriores llevadas a cabo por los servicios de inspección aduanera alemanes revelaron que los envíos a la exportación de que se trata se habían vuelto a expedir a Italia, inmediatamente después de su despacho al consumo en Suiza, sin transformar y utilizando los mismos medios de transporte, en el marco de un nuevo procedimiento de tránsito comunitario externo iniciado por Fuga, y habían sido despachados al consumo en dicho Estado miembro, previo pago de los correspondientes derechos e impuestos a la importación. La empresa encargada del transporte expidió a Fuga facturas relativas al envío directo de las mercancías desde el lugar de origen en Alemania hasta el lugar de destino en Italia.
- 12 Mediante resolución de 22 de junio de 1992, el HZA revocó, con relación a estos envíos, sus resoluciones de concesión de restituciones a la exportación y reclamó la devolución de la restitución concedida, que ascendía en total a 253.456,69 DEM.
- 13 Dado que las reclamaciones presentadas contra estas resoluciones fueron desestimadas, Emsland-Stärke interpuso un recurso ante el Finanzgericht.
- 14 Ante dicho órgano jurisdiccional, Emsland-Stärke alegó que la devolución de la restitución a la exportación se había exigido indebidamente, puesto que todas las mercancías se habían despachado al consumo en Suiza. Precisó que, respecto a

tres envíos, se acreditó que las mercancías habían sido vendidas en Suiza, antes de ser reexportadas, por Fuga a Lukowa. Sostuvo que las mercancías no se habían reimportado en la Comunidad con intención fraudulenta y que no sabía lo que los compradores en Suiza iban a hacer con la mercancía.

- 15 Como el Finanzgericht desestimó su recurso, Emsland-Stärke interpuso un recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof e invocó ante dicho órgano jurisdiccional la infracción del artículo 10, apartado 1, del Reglamento n° 2730/79.
- 16 El Bundesfinanzhof indica que, en los casos previstos por dicha disposición, es necesario aportar la prueba de que el producto ha sido importado en el país tercero. A este respecto, el artículo 10, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento n° 2730/79 se remite a las normas sobre la aportación de prueba que figuran en el artículo 20, apartados 2 a 6, del mismo Reglamento y que son igualmente aplicables en el caso de restitución a tipos diferenciados.
- 17 El Bundesfinanzhof hace constar que, en el asunto principal, la prueba del cumplimiento de las formalidades aduaneras de despacho al consumo fue aportada por Emsland-Stärke mediante la presentación de un certificado de despacho de aduana, documento contemplado en el artículo 20, apartado 2, del Reglamento n° 2730/79. De los documentos de transporte presentados por la demandante en el procedimiento principal, cuya presentación está prevista en el artículo 20, apartado 5, resulta también que, en cada caso, los productos fueron conducidos físicamente al país tercero del que se trataba, en el presente asunto, Suiza, si bien fueron inmediatamente reexpedidos.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente indica que, en caso de que tales documentos no se reconocieran como prueba suficiente de la importación del producto en un caso como el del procedimiento principal, debería decidirse qué pruebas adicionales pueden exigirse. Si, por ejemplo, la prueba de que la mercancía llegó al mercado del país tercero pudiera aportarse acreditando que se produjo una reventa de la mercancía en dicho país, debería precisarse bajo qué condiciones ha de reconocerse esta reventa. El Bundesfinanzhof señala que, en el asunto

principal, es posible preguntarse, en el caso de los tres envíos en los que se produjo reventa en el país tercero, si los estrechos vínculos de carácter económico y personal entre las empresas implicadas en dicha reventa pueden excluir el reconocimiento de esta operación como prueba de la importación en el país tercero.

- 19 Habida cuenta de estos datos, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Debe interpretarse lo dispuesto en el artículo 10, apartado 1, en relación con el artículo 20, apartados 2 a 6, del Reglamento (CEE) n° 2730/79 en el sentido de que el exportador pierde su derecho a percibir una restitución a la exportación fijada a un tipo de restitución no diferenciado para todos los países terceros, cuando el producto vendido a un comprador establecido en un país tercero, por el que se abonó la restitución a la exportación, se vuelve a introducir en la Comunidad, inmediatamente después de su despacho al consumo en el país tercero afectado, en régimen de tránsito comunitario externo y se despacha al consumo, sin que se acredite la existencia de una infracción, previo pago de los derechos e impuestos a la importación?
- 2) ¿Debería darse a la cuestión una respuesta distinta en caso de que, antes de ser reimportado en la Comunidad, el producto hubiera sido vendido por el comprador establecido en el país tercero afectado a una empresa vinculada establecida también en dicho país y que mantiene con el comprador vínculos de carácter personal y económico?»

- 20 Procede examinar estas cuestiones conjuntamente.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Alegaciones de las partes

- 21 Emsland-Stärke propone que se responda a la primera cuestión que el exportador no pierde su derecho a percibir una restitución a la exportación en las circunstancias descritas. Recuerda que, en el asunto principal, se trata de restituciones a un tipo no diferenciado según el destino y que, para obtenerlas, basta con probar que la mercancía ha salido del territorio geográfico de la Comunidad, salvo las excepciones previstas en el artículo 10, apartado 1, párrafo primero, letras a) y b), del Reglamento n° 2730/79.
- 22 También señala que, conforme al artículo 20, apartado 2, del Reglamento n° 2730/79, se considera que un producto ha sido importado en un país tercero «cuando se hayan cumplido las formalidades aduaneras de despacho al consumo en el tercer país». En su opinión, el criterio del despacho al consumo de la mercancía, que puede comprobarse objetivamente, ha de considerarse suficiente, puesto que, en caso contrario, se produciría una grave inseguridad jurídica para el beneficiario de la restitución. A este respecto, destaca que los productos no se han quedado definitivamente en el país tercero como consecuencia de una decisión tomada por el comprador establecido en dicho país, basándose en consideraciones comerciales.
- 23 Por lo que respecta a la segunda cuestión, y más en particular a los lotes revendidos por Fuga a Lukowa, Emsland-Stärke estima que, a causa del precio aplicado y la cantidad vendida, la mercancía influyó en el mercado suizo del almidón modificado. Señala que es indiferente que el comprador fuera una sociedad hermana del vendedor, puesto que ni el contrato de venta ni el precio eran ficticios. Si la sociedad hermana suiza del importador no hubiera comprado a éste la mercancía, habría comprado la misma cantidad en otro lugar de Suiza, ya que, en el momento de la compra, necesitaba precisamente esta cantidad de almidón modificado.

- 24 Respondiendo a las observaciones de la Comisión relativas al abuso de derecho, Emsland-Stärke expuso durante la vista, basándose en la sentencia de 25 de septiembre de 1984, Könecke (117/83, Rec. p. 3291), apartado 11, que exigir la devolución de la restitución a la exportación o retirar posteriormente el beneficio obtenido violaría el principio de legalidad, dado que el principio general del abuso de derecho no constituye, en su opinión, una base legal clara y exenta de ambigüedad que permita adoptar dicha medida.
- 25 Aun cuando dicho principio general permitiera exigir la devolución del beneficio obtenido, la devolución no podría, no obstante, exigirse a la demandante en el procedimiento principal, puesto que no fue ella quien reimportó la mercancía, sino su comprador suizo.
- 26 El HZA, que no ha presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, pero cuya postura ha sido resumida por el órgano jurisdiccional remitente, sostiene que el legislador comunitario no ha previsto, en el artículo 10 en relación con el artículo 20 del Reglamento n° 2730/79, requisitos distintos para la concesión de restituciones no diferenciadas o de restituciones diferenciadas. En su opinión, incluso en caso de restitución no diferenciada, sólo puede pensarse en conceder la restitución si la mercancía desempeña un papel en el mercado afectado del país tercero y está sujeta a las leyes de dicho mercado. Afirma que la presentación de un documento aduanero que demuestre el despacho al consumo en el citado país no es sino una presunción que puede refutarse.
- 27 La Comisión señala que, en la época en la que sucedieron los hechos del procedimiento principal, existía en el sector de los almidones una diferencia considerable entre el importe de la restitución a la exportación y el de la restitución a la producción, siendo el primero aproximadamente dos veces superior al segundo. La existencia de derechos a la importación particularmente bajos constituía el tercer elemento que daba lugar a un comercio triangular provechoso, siendo la mercancía exportada, en primer lugar, a un país tercero antes de ser reimportada en la Comunidad utilizando el mismo medio de transporte.
- 28 La Comisión expresa sus dudas respecto a la aplicabilidad del artículo 10 del Reglamento n° 2730/79 en un caso como el del procedimiento principal.

- 29 Recuerda que existen tres requisitos distintos para la adquisición de un derecho a percibir una restitución a la exportación no diferenciada.
- 30 El primero, que es el requisito general contemplado en el artículo 9, apartado 1, del Reglamento n° 2730/79, exige que el producto haya salido, sin transformar, del territorio geográfico de la Comunidad. Según la Comisión, este requisito se cumple por lo que respecta a los productos de que se trata en el asunto principal.
- 31 La Comisión afirma, además, que el artículo 10, apartado 1, párrafos primero y segundo, del Reglamento n° 2730/79 establece que, cuando existan dudas graves en cuanto al destino real del producto o cuando exista la posibilidad de que el producto sea reintroducido en la Comunidad como consecuencia de la diferencia entre el importe de la restitución a la exportación y el importe de los derechos a la importación, debe cumplirse un segundo requisito para la adquisición del derecho a percibir la restitución, a saber, que el producto haya sido importado en un país tercero. Según la Comisión, tanto del tenor literal como del sistema de la normativa resulta que las circunstancias en las que se exige este segundo requisito deben existir desde el principio, es decir, antes de la concesión de la restitución. Además, afirma, esta interpretación fue confirmada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la sentencia de 9 de agosto de 1994, Boterlux (C-347/93, Rec. p. I-3933).
- 32 La Comisión señala, a este respecto, que, en el asunto principal, el HZA no tuvo conocimiento del hecho de que las mercancías habían sido reexpedidas a la Comunidad ni exigió pruebas adicionales hasta que se concedió la restitución y se llevaron a cabo las investigaciones del servicio de inspección aduanera alemán.
- 33 Destaca, además, que, aun cuando las circunstancias del asunto principal seguramente justificaban que se cumplía el segundo requisito, puesto que existía una diferencia considerable entre el importe de la restitución a la exportación y el de los derechos a la importación, la prueba del cumplimiento de dicho requisito se había aportado de conformidad con la normativa.

- 34 Siempre según la Comisión, el tercer requisito, previsto en el artículo 10, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento n° 2730/79, se exige en ciertos casos excepcionales, en los que los servicios competentes de los Estados miembros pueden exigir medios de prueba adicionales que acrediten que el producto fue efectivamente comercializado en el país tercero de importación. La Comisión precisa que entiende por «casos excepcionales», por ejemplo, un embargo, con ocasión del cual se adoptan disposiciones particulares para evitar que no se respete, cosa que podría suceder en caso de desviación de la mercancía por otro país tercero.
- 35 Por lo que respecta a este último requisito, la Comisión considera que la norma que lo establece no puede ser utilizada para luchar contra un abuso de derecho descubierto en el marco de controles *a posteriori*, es decir, una vez pagada la restitución a la exportación. Al igual que en el caso del segundo requisito para la adquisición del derecho, se trata, en su opinión, de una disposición que, sobre la base de criterios objetivos, tiene en cuenta determinados hechos cuya existencia exige un endurecimiento de los requisitos exigidos para el pago de una restitución a la exportación. En un caso como el del procedimiento principal, esta disposición no constituye fundamento suficiente para exigir la devolución de las restituciones a la exportación concedidas.
- 36 Aunque el Reglamento n° 2730/79 no constituye, en su opinión, un fundamento suficiente que permita exigir la devolución de las restituciones a la exportación, la Comisión considera, no obstante, que, habida cuenta de las circunstancias del procedimiento principal, la cuestión debería examinarse bajo la perspectiva del abuso de derecho.
- 37 Cita, a este respecto, el artículo 4, apartado 3, del Reglamento (CE, Euratom) n° 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (DO L 312, p. 1), conforme al cual «los actos para los cuales se haya establecido que su finalidad es obtener una ventaja contraria a los objetivos del Derecho comunitario aplicable al caso, creando artificialmente las condiciones requeridas para la obtención de esta ventaja, tendrán por consecuencia, según el caso, la no obtención de la ventaja o su retirada».

38 Este Reglamento no era ciertamente aplicable en la época en que se produjeron los hechos del procedimiento principal, pero la Comisión considera, no obstante, que la disposición citada no es sino la expresión de un principio general del Derecho que estaba ya vigente en el ordenamiento jurídico comunitario. Señala que este principio jurídico general del abuso de derecho existe en la práctica totalidad de los Estados miembros y que ha sido aplicado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque éste no lo haya reconocido expresamente como un principio general del Derecho comunitario. La Comisión cita, a este respecto, las sentencias de 11 de octubre de 1977, *Cremer* (125/76, Rec. p. 1593); de 27 de octubre de 1981, *Töpfer y otros* (250/80, Rec. p. 2465), y de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products* (C-8/92, Rec. p. I-779), así como las conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia de 12 de marzo de 1996, *Pafitis y otros* (C-441/93, Rec. p. I-1347).

39 La Comisión afirma que la hipótesis de un abuso de derecho exige que se reúnan tres elementos:

- Un elemento objetivo, a saber, la prueba de que las condiciones de concesión de una prestación se han creado artificialmente, es decir, que la operación comercial no ha sido realizada con un objetivo económico, sino exclusivamente para obtener del presupuesto comunitario las ayudas financieras que acompañan a dicha operación. Ello exige un análisis, que debe efectuarse caso por caso, tanto del sentido y del objetivo de la normativa comunitaria de que se trata como del comportamiento de un operador económico prudente que gestiona sus asuntos respetando las normas jurídicas aplicables y conforme a los usos comerciales y económicos vigentes en el sector de que se trate.
- Un elemento subjetivo, a saber, el hecho de que la operación comercial de que se trate haya sido realizada esencialmente para obtener un beneficio financiero incompatible con el objetivo de la normativa comunitaria.
- Un elemento de Derecho procesal relativo a la carga de la prueba. Ésta correspondería a la administración nacional competente. No obstante, en los

casos de abuso más graves, podría admitirse incluso un principio de prueba que diera lugar, en su caso, a una inversión de la carga de la prueba.

- 40 La Comisión afirma que corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar que se reúne esta serie de requisitos.
- 41 No obstante, la Comisión señala que, en el asunto principal, por lo que respecta al elemento objetivo, el beneficio financiero era considerable, habida cuenta de la diferencia entre el importe de la restitución a la exportación y el de los derechos a la importación; el tiempo transcurrido entre la exportación y el retorno de los productos a la Comunidad fue muy breve y se utilizaron los mismos medios de transporte.
- 42 Por lo que al elemento subjetivo se refiere, la Comisión ha alegado, en primer lugar, que los datos comunicados por el órgano jurisdiccional remitente no permitían pronunciarse definitivamente y que, para comprobar si se había instalado un «carrusel», debían aclararse los vínculos existentes entre Emsland-Stärke y los compradores finales en Alemania y en Italia. Sin embargo, durante la vista, modificó su postura y precisó que la complicidad debería acreditarse en el ámbito de las relaciones entre la demandante en el procedimiento principal y los compradores suizos, sin que fuera determinante el hecho de que el destinatario final hubiera o no tenido conocimiento del carrusel.
- 43 Por consiguiente, la Comisión sugiere que se añada a la respuesta a la primera cuestión que, «en virtud del principio jurídico del abuso de derecho vigente en el Derecho comunitario, no se conceden beneficios financieros o, en su caso, éstos se retiran retroactivamente, si se acredita que las operaciones comerciales de que se trata están destinadas a obtener un beneficio que es incompatible con los objetivos de las normas comunitarias aplicables, en el sentido de que los requisitos para la obtención de dicho beneficio se han creado artificialmente».

- 44 Por lo que respecta a la segunda cuestión, la Comisión considera que es superfluo darle contestación, habida cuenta de la respuesta a la primera cuestión.
- 45 No obstante, precisa que existe una diferencia por lo que respecta a la prueba que debe aportarse respecto a los requisitos segundo y tercero para la adquisición del derecho a restitución. Para justificar que se cumple el segundo requisito, deberían presentarse documentos de despacho de aduana, mientras que, para el tercero, habrían de presentarse además documentos comerciales. A este respecto, señala, los contratos de reventa de los productos de que se trata deberían considerarse documentos comerciales. Sin embargo, afirma, el valor probatorio de tales documentos quedaría considerablemente reducido si, antes de ser reimportados en la Comunidad, los productos de que se trata fueran revendidos por el comprador establecido en el país tercero de que se trata a una empresa igualmente establecida en dicho país tercero con la que mantiene vínculos personales y económicos.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 46 Ha de hacerse constar, con carácter preliminar, que, en el caso de las operaciones de que se trata en el procedimiento principal, se reunían todos los requisitos formales para la concesión de las restituciones a la exportación no diferenciadas previstas por el Reglamento n° 2730/79.
- 47 En efecto, las mercancías cumplían el requisito de haber salido del territorio geográfico de la Comunidad, contemplado en el artículo 9, apartado 1.
- 48 Respecto a los demás requisitos, contemplados en el artículo 10, apartado 1, del Reglamento n° 2730/79, sólo habrían podido imponerse con anterioridad a la concesión de la restitución. Ello se deduce de modo suficiente del tenor literal de

dicha disposición, conforme a la cual el pago «se supeditará [...] a la condición de que el producto haya sido importado [...] en un tercer país», así como del noveno considerando del Reglamento n° 2730/79, formulado en los mismos términos.

- 49 Este análisis queda confirmado por la sentencia Boterlux, antes citada, en cuyo apartado 30 el Tribunal de Justicia declaró, interpretando una disposición reglamentaria comparable al artículo 10, apartado 1, del Reglamento n° 2730/79, que los Estados miembros pueden también exigir la prueba del despacho a libre práctica en un país tercero antes de conceder una restitución no diferenciada, cuando se sospeche o demuestre que se han cometido abusos.
- 50 Sin embargo, habida cuenta de las circunstancias concretas de la operación de que se trata en el procedimiento principal, que podrían denotar la existencia de una práctica abusiva, es decir, una salida del territorio comunitario puramente formal realizada con el solo objetivo de obtener restituciones a la exportación, debe examinarse si el Reglamento n° 2730/79 se opone a una obligación de devolución de una restitución ya concedida.
- 51 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la aplicación de los Reglamentos comunitarios no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas de los operadores económicos (sentencia Cremer, antes citada, apartado 21). El Tribunal de Justicia ha declarado igualmente que el hecho de que determinadas operaciones de importación y de exportación no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de la concesión de montantes compensatorios monetarios, puede obstaculizar la aplicación de tales montantes compensatorios monetarios positivos (sentencia General Milk Products, antes citada, apartado 21).
- 52 La constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa.

- 53 Requiere, por otro lado, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención. La existencia de dicho elemento subjetivo puede acreditarse, en particular, mediante la prueba de una colusión entre el exportador comunitario beneficiario de las restituciones y el importador de la mercancía en el país tercero.
- 54 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional acreditar la existencia de estos dos elementos, cuya prueba debe aportarse de conformidad con las normas del Derecho nacional, siempre que ello no menoscabe la eficacia del Derecho comunitario (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1983, *Deutsche Milchkontor* y otros, asuntos acumulados 205/82 a 215/82, Rec. p. 2633, apartados 17 a 25 y 35 a 39; de 15 de mayo de 1986, *Johnston*, 222/84, Rec. p. 1651, apartados 17 a 21; de 8 de febrero de 1996, *FMC* y otros, C-212/94, Rec. p. I-389, apartados 49 a 51, y de 15 de junio de 2000, *ARCO Chemie Nederland* y otros, asuntos acumulados C-418/97 y C-419/97, Rec. p. I-4475, apartado 41).
- 55 El Bundesfinanzhof considera que las circunstancias de hecho descritas en la primera cuestión prejudicial demuestran que no se ha alcanzado el objetivo de la normativa comunitaria. Por consiguiente, le corresponde acreditar, además, la existencia de una voluntad del exportador comunitario de obtener un beneficio resultante de la aplicación de la normativa comunitaria realizando una operación artificial.
- 56 A diferencia de lo que afirma Emsland-Stärke, la obligación de devolver las restituciones percibidas en un supuesto en el que se acredite la existencia de los dos elementos constitutivos de una práctica abusiva no viola el principio de legalidad. En efecto, la obligación de devolución no constituye una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino la mera consecuencia de la constatación de que las condiciones exigidas para la obtención

del beneficio resultante de la normativa comunitaria fueron creadas artificialmente, haciendo que las restituciones concedidas fueran indebidas y justificando, por consiguiente, la obligación de devolverlas.

- 57 Por otra parte, la alegación según la cual la solicitud de devolución no puede dirigirse al exportador comunitario debido a que no fue él quien reimportó la mercancía tampoco puede acogerse. En efecto, la reimportación de la mercancía no es sino una de las circunstancias de hecho que permiten acreditar que el objetivo perseguido por la normativa comunitaria no ha sido alcanzado. Además, es el exportador quien obtiene el beneficio indebido que consiste en la concesión de las restituciones a la exportación cuando realiza una operación artificial para obtener dicho beneficio.
- 58 Por lo que respecta a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, procede señalar que el hecho de que, antes de ser reimportado en la Comunidad, el producto fuera revendido por el comprador establecido en el país tercero afectado a una empresa igualmente establecida en dicho país con la que mantiene vínculos de carácter personal y económico no excluye que la exportación de que se trata al país tercero sea constitutiva de una práctica abusiva imputable al exportador comunitario. Por el contrario, forma parte de los elementos de hecho que pueden ser tomados en consideración por el órgano jurisdiccional nacional para acreditar el carácter artificial de la operación de que se trate.
- 59 Habida cuenta de lo expuesto, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 9, apartado 1; 10, apartado 1, y 20, apartados 2 a 6, del Reglamento n° 2730/79 deben interpretarse en el sentido de que un exportador comunitario puede perder su derecho a percibir una restitución a la exportación no diferenciada cuando el producto vendido a un comprador establecido en un país tercero, por el que se pagó la restitución a la exportación, ha sido reintroducido en la Comunidad, inmediatamente después de su despacho al consumo en dicho país tercero, en el marco del régimen de tránsito comunitario

externo, y se ha despachado al consumo, sin que se haya acreditado un incumplimiento de las disposiciones normativas, previa percepción de los derechos e impuestos a la importación, y que esta operación constituye una práctica abusiva por parte de dicho exportador comunitario.

La constatación de que se trata de una práctica abusiva requiere la existencia de una voluntad de este exportador comunitario de obtener un beneficio resultante de la aplicación de la normativa comunitaria creando artificialmente las condiciones para su obtención. La prueba de este extremo deberá aportarse ante el órgano jurisdiccional nacional conforme a las normas del Derecho nacional, por ejemplo acreditando la existencia de una colusión entre dicho exportador y el importador de la mercancía en el país tercero.

El hecho de que, antes de ser reimportado en la Comunidad, el producto haya sido revendido por el comprador establecido en el país tercero de que se trate a una empresa igualmente establecida en dicho país con la que mantiene vínculos de carácter personal y económico es uno de los elementos de hecho que pueden ser tomados en consideración por el órgano jurisdiccional nacional para comprobar si se reúnen los requisitos para la existencia de una obligación de devolución de las restituciones.

Costas

⁶⁰ Los gastos efectuados por la Comisión, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el

procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 2 de febrero de 1999, declara:

Los artículos 9, apartado 1; 10, apartado 1, y 20, apartados 2 a 6, del Reglamento (CEE) n° 2730/79 de la Comisión, de 29 de noviembre de 1979, sobre modalidades comunes de aplicación del régimen de restituciones a la exportación para los productos agrícolas, en su versión resultante del Reglamento (CEE) n° 568/85 de la Comisión, de 4 de marzo de 1985, deben interpretarse en el sentido de que un exportador comunitario puede perder su derecho a percibir una restitución a la exportación no diferenciada cuando el producto vendido a un comprador establecido en un país tercero, por el que se pagó la restitución a la exportación, ha sido reintroducido en la Comunidad, inmediatamente después de su despacho al consumo en dicho país tercero, en el marco del régimen de tránsito comunitario externo, y se ha despachado al consumo, sin que se haya acreditado un incumplimiento de las disposiciones normativas, previa percepción de los

derechos e impuestos a la importación, y que esta operación constituye una práctica abusiva por parte de dicho exportador comunitario.

La constatación de que se trata de una práctica abusiva requiere la existencia de una voluntad de este exportador comunitario de obtener un beneficio resultante de la aplicación de la normativa comunitaria creando artificialmente las condiciones para su obtención. La prueba de este extremo deberá aportarse ante el órgano jurisdiccional nacional conforme a las normas de Derecho nacional, por ejemplo acreditando la existencia de una colusión entre dicho exportador y el importador de la mercancía en el país tercero.

El hecho de que, antes de ser reimportado en la Comunidad, el producto haya sido revendido por el comprador establecido en el país tercero de que se trate a una empresa igualmente establecida en dicho país con la que mantiene vínculos de carácter personal y económico es uno de los elementos de hecho que pueden ser tomados en consideración por el órgano jurisdiccional nacional para comprobar si se reúnen los requisitos para la existencia de una obligación de devolución de las restituciones.

Rodríguez Iglesias

Gulmann

La Pergola

Wathelet

Skouris

Edward

Puissochet

Jann

Sevón

Schintgen

Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de diciembre de 2000.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias