Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NILS WAHL
presentadas el 26 de octubre de 2016 [1]

Asunto C-679/15

Ultra-Brag AG
contra
Hauptzollamt Lörrach

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania)]

«Código aduanero comunitario — Artículo 202, apartado 3 — Artículo 212 *bis* — Deuda aduanera contraída por la introducción irregular de mercancías — Concepto de deudor — Empleado de una persona jurídica responsable de la introducción irregular de mercancías — Imputación al empresario de la conducta y del conocimiento de un empleado»

1. ¿En qué medida es responsable un empresario de una deuda aduanera contraída como resultado del incumplimiento, por uno de sus empleados, de las obligaciones aduaneras en la ejecución de las funciones que se le hayan encomendado? Esta es la cuestión sobre la que el Tribunal de Justicia debe pronunciarse en el marco de la presente petición de decisión prejudicial.

2. Esta petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania) versa sobre la correcta interpretación del término «deudor» tal y como se define en los guiones primero y segundo del artículo 202, apartado 3, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 [2] y, más concretamente, sobre los criterios para considerar a una persona jurídica responsable de la conducta de sus empleados. En la misma línea, el órgano jurisdiccional remitente solicita también orientación sobre si la «negligencia manifiesta» en el sentido del artículo 212 *bis* del Código aduanero abarca la posible negligencia de un empleado.

I. Marco jurídico

3. El artículo 38, apartado 1, del Código aduanero establece lo siguiente:

«Las mercancías que se introduzcan en el territorio aduanero de la Comunidad deberán ser trasladadas sin demora por la persona que haya efectuado dicha introducción, utilizando, en su caso, la vía determinada por las autoridades aduaneras y según las modalidades establecidas por dichas autoridades:

a) bien a la aduana designada por las autoridades aduaneras o a cualquier otro lugar designado o autorizado por dichas autoridades;

1 — Lengua original: inglés.

2 — Reglamento del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada y aplicable en el momento de los hechos, es decir, mayo de 2010 (en lo sucesivo, «Código aduanero»).

[…]»

4. El artículo 40 del Código aduanero dispone cuanto sigue:

«Las mercancías que entren en el territorio aduanero de la Comunidad serán presentadas en aduana por la persona que las introduzca en dicho territorio o, si procede, por la persona que se haga cargo de su transporte tras su introducción, salvo en el caso de las mercancías transportadas en medios de transporte que se limiten a atravesar las aguas territoriales o el espacio aéreo del territorio aduanero de la Comunidad sin hacer escala en él. La persona que presente las mercancías hará referencia a la declaración sumaria o a la declaración de aduanas presentada previamente en relación con las mercancías.»

5. A tenor del artículo 185, apartado 1, del referido Código:

«A petición del interesado quedarán exentas de los derechos de importación las mercancías comunitarias que, después de haber sido exportadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad, se reintroduzcan y se despachen a libre práctica en él en un plazo de tres años.

[…]»

6. Según el artículo 202 del Código aduanero:

«1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

a) la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, o

[…]

A los efectos del presente artículo, se entenderá por “introducción irregular” cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 […]

[…]

3. Los deudores serán:

— la persona que haya procedido a la introducción irregular,

— las personas que hayan participado en dicha introducción sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una introducción irregular,

— así como las personas que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía de que se trate, sabiendo o debiendo saber razonablemente en el momento de la adquisición o recepción de dicha mercancía que se trataba de una mercancía introducida irregularmente.»

7. El artículo 212 *bis* del Código aduanero dispone:

«Cuando la normativa aduanera prevea un tratamiento arancelario favorable de una mercancía debido a su naturaleza o a su destino especial, una franquicia o una exención total o parcial de los derechos de importación o de los derechos de exportación en virtud de los artículos 21, 82, 145 o 184 a 187, el tratamiento favorable, la franquicia o la exención mencionados se aplicarán asimismo en los casos de

nacimiento de una deuda aduanera en virtud de los artículos 202 a 205, 210 o 211, siempre que el comportamiento del interesado no implique maniobra fraudulenta ni negligencia manifiesta y que este último aporte la prueba de que se reúnen las demás condiciones para la aplicación de un tratamiento favorable, de una franquicia o de una exención.»

II. Hechos, litigio principal y cuestiones prejudiciales

8. La demandante en el litigio principal, Ultra-Brag AG, es una empresa de logística con sede en Suiza que, entre otros, ofrece servicios de transporte por las aguas interiores europeas.

9. El 25 de mayo de 2010, Ultra-Brag exportó fuera del territorio aduanero de la Unión con destino a Suiza dos transformadores, cada uno de ellos con dos bobinas, a través de las aguas interiores en el buque *MS Aargau*.

10. Ese mismo día, Ultra-Brag tuvo conocimiento de que uno de sus otros buques, que al día siguiente a las 11:00 tenía que recoger en Estrasburgo (Francia) una turbina de 301 toneladas con destino a Amberes (Bélgica), atravesaba dificultades técnicas que le impedían llevar a cabo dicha operación de transporte. L, experto en transporte de mercancías pesadas y empleado por la demandante como «key account manager», era responsable de ambas operaciones. Mientras buscaba un buque de sustitución, L consideró la posibilidad de que el *MS Aargau*, del que aún no se habían descargado uno de los transformadores ni sus dos bobinas, viajara hasta Estrasburgo y recogiera allí la turbina. Si L elegía esa opción, tanto la turbina como el transformador tendrían que ser transportadas de vuelta a Suiza, donde el transformador y sus bobinas serían descargados. Posteriormente, el *MS Aargau* transportaría la turbina hasta Amberes.

11. L contactó con las autoridades suizas competentes para informarse acerca del tratamiento aduanero de este tipo de transporte intermedio. Las autoridades suizas declararon que una exportación transitoria en el territorio aduanero de la Unión no suponía ninguna dificultad desde su punto de vista, pero que debería informar a las autoridades aduaneras alemanas competentes (en este caso, la Zollamt Weil am Rhein-Schusterinsel, oficina aduanera de Weil am Rhein-Schusterinsel) de la operación de transporte planeada.[3] Sin embargo, de camino hacia allí, L sufrió una avería en su automóvil, de manera que no informó a las autoridades aduaneras alemanas competentes.

12. La búsqueda de un buque de sustitución por parte de L no tuvo éxito y esa misma tarde, después del cierre de la oficina aduanera de Weil am Rhein-Schusterinsel, y para cumplir con el horario de carga en Estrasburgo, L comunicó al capitán del *MS Aargau*, también empleado de Ultra-Brag, que zarpara para Estrasburgo y recogiera allí la turbina, con el transformador y las bobinas a bordo. El trasformador y las bobinas no fueron presentadas a las autoridades aduaneras al cruzar la frontera entre Suiza y Alemania.

13. Al día siguiente, 26 de mayo de 2010, L contactó con las autoridades aduaneras alemanas competentes y les informó de la reimportación del transformador y de sus bobinas.

14. El 27 de mayo de 2010, el buque *MS Aargau* regresó al puerto del Rin en Basilea (Suiza) para descargar el transformador y las dos bobinas. En ese momento, las autoridades aduaneras alemanas detectaron estas mercancías a bordo del buque en el marco de una inspección.

3 — Según expone el órgano jurisdiccional remitente, en Basilea existe una oficina aduanera trinacional, creada con el fin de facilitar los procedimientos de despacho de aduanas para el transporte fluvial por el Rin. Sin embargo, dicho establecimiento no transfiere el ejercicio de competencias soberanas de una autoridad aduanera nacional a la autoridad de otro Estado.

15. Mediante liquidación de derechos de importación de 9 de agosto de 2010, la parte demandada en el litigio principal, la Hauptzollamt Lörrach (oficina aduanera principal de Lörrach, Alemania) consideró a Ultra-Brag como único deudor de los derechos de aduana, por importe de 122 470,07 euros, en relación con el transformador y sus dos bobinas.

16. Tras oponerse sin éxito a dicha liquidación de derechos, Ultra-Brag interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente en el que alegaba que la liquidación de derechos aduaneros era ilegal dado que concurrían los requisitos para aplicar la exención prevista en el artículo 212 *bis* del Código aduanero. Ultra-Brag adujo que no había actuado con negligencia manifiesta al encomendar a su empleado L el transporte de los bienes en cuestión. Tampoco cabía imputar a L negligencia manifiesta.

17. Al albergar dudas sobre si un empresario puede ser considerado deudor de una deuda aduanera en el sentido del artículo 202, apartado 3, guiones primero y segundo, y sobre si la «negligencia manifiesta» mencionada en el artículo 212 *bis* del Código aduanero incluye la posible negligencia de un empleado, el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 202, apartado 3, primer guion, del [Código aduanero] en el sentido de que, conforme a dicha disposición, una persona jurídica adquiere la condición de deudora por ser la persona que ha procedido a la introducción cuando uno de sus empleados, sin poder legal de representación, ha ocasionado la introducción irregular en el ejercicio de sus funciones?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

¿Debe interpretarse el artículo 202, apartado 3, segundo guion del [Código aduanero] en el sentido de que:

a. una persona jurídica participa en la introducción irregular (también) cuando uno de sus empleados, sin poder de representación legal, ha contribuido a tal introducción irregular en el ejercicio de sus funciones y

b. en lo que concierne al requisito subjetivo “sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una introducción irregular”, ha de atenderse, en el caso de una persona jurídica que participe en la introducción irregular, a la persona física encargada de llevar a cabo tal operación en el seno de la persona jurídica, aunque no se trate del representante legal de la misma?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera o a la segunda cuestión:

¿Debe interpretarse el artículo 212 *bis* del [Código aduanero] en el sentido de que, en el caso de una persona jurídica, para valorar si el comportamiento del interesado implica maniobra fraudulenta o negligencia manifiesta, ha de atenderse exclusivamente al comportamiento de la persona jurídica o de sus órganos, o procede imputarle el comportamiento de una persona física empleada por ella encargada de llevar a cabo la operación en cuestión en el ejercicio de sus funciones?»

18. La Comisión ha presentado observaciones escritas. Conforme al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, no se ha celebrado vista.

III. Análisis

A. *Observaciones preliminares sobre el origen de una deuda aduanera*

19. En circunstancias normales, da origen a una deuda aduanera de importación el «despacho aduanero» o, en términos del artículo 201, apartado 1, letra a) del Código aduanero, el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación. Según el artículo 201, apartados 2 y 3, del Código aduanero, el nacimiento de la deuda aduanera está ligado a la admisión de la declaración en aduana de que se trate y se considera que el deudor es el declarante [4] y, en caso de representación indirecta, [5] la persona por cuya cuenta se haga la declaración.

20. Cuando se incumplen las normas en materia de procedimiento aduanero, el nacimiento de la deuda aduanera se vincula en cambio al incumplimiento de las obligaciones aduaneras y se regula en los artículos 202 a 205 del Código aduanero. En el litigio principal ante el órgano jurisdiccional remitente, se introdujeron en el territorio aduanero de la Unión un transformador y dos bobinas, mercancías que nunca fueron presentadas o llevadas ante las autoridades aduaneras competentes, en este caso, la oficina aduanera de Weil am Rhein-Schusterinsel, según se exige en los artículos 38 a 40 del Código aduanero. Como consecuencia, se originó —conforme al artículo 202, apartado 1, letra a), del Código aduanero— una deuda aduanera de importación por la «introducción irregular» de mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

21. En caso de introducción irregular en el territorio aduanero de la Unión de una mercancía sujeta a derechos de importación, el artículo 202, apartado 3, guiones primero, segundo y tercero, del Código aduanero identifica tres posibles categorías de deudores obligados al pago de la deuda aduanera, [6] a saber: i) la persona que haya procedido a la introducción irregular; ii) las personas que hayan participado en dicha introducción sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una introducción irregular, y iii) las personas que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía de que se trate, sabiendo o debiendo saber razonablemente en el momento de la adquisición o recepción de dicha mercancía que se trataba de una mercancía introducida irregularmente.

22. Cabría afirmar, en cierta medida, que los tres guiones del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero establecen un orden de graduación en la implicación de la persona considerada deudora en virtud de su participación en la introducción irregular de mercancías en el territorio aduanero de la Unión. Mientras que el primer guion se refiere a la persona que procedió a la introducción irregular, es decir, quien normalmente debería haber llevado a cabo las operaciones de despacho aduanero y cumplido las obligaciones del declarante, los guiones segundo y tercero se refieren a personas que, aun sin ser responsables de las operaciones de despacho aduanero en virtud de las disposiciones del Código aduanero, resultan implicadas, no obstante, antes o inmediatamente después de la introducción irregular. [7] Mientras que la responsabilidad del deudor es objetiva con arreglo al primer guion, aparece un elemento subjetivo en relación con los guiones segundo y tercero, de manera que únicamente las personas que sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una introducción irregular adquirirán la condición de deudores.

4 — El «declarante» se define en el artículo 4, punto 18, del Código aduanero como la persona que efectúa la declaración en aduana en nombre propio o la persona en cuyo nombre se realiza la declaración en aduana.

5 — La «representación indirecta» se define en el artículo 5, apartado 2, del Código aduanero y se refiere a un representante que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena.

6 — Según el artículo 213 del Código aduanero, cuando existan varios deudores para una misma deuda aduanera, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.

7 — Conclusiones del Abogado General Cruz Villalón presentadas en el asunto Jestel (C-454/10, EU:C:2011:488), punto 36.

B. *Primera cuestión prejudicial*

23. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita orientación sobre cuándo resulta una persona jurídica obligada al pago de una deuda aduanera de conformidad con el artículo 202, apartado 3, del Código aduanero, es decir, por ser la persona que ha introducido las mercancías de manera irregular en el territorio aduanero de la Unión. En concreto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si dicha obligación se generó cuando uno de los empleados de la empresa, que no es su representante legal,[8] llevó a cabo la introducción irregular actuando en el ejercicio de sus funciones. En lo sucesivo, expondré los motivos por los que, en principio, dicha pregunta debe responderse de manera afirmativa.

24. Con carácter preliminar, procede señalar que el primer guion del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero se refiere a la «persona» que introdujo las mercancías, sin especificar si se trata de una persona física o jurídica. Sin embargo, del artículo 4, apartado 1 del Código aduanero se desprende que el término «persona» incluye tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas. Además, el Tribunal de Justicia ha confirmado que un empresario puede convertirse en deudor de una deuda aduanera en virtud del primer guion (solo o solidariamente con su trabajador) si puede considerarse que «por sus actos ha ocasionado la introducción irregular de la mercancía»,[9] o dicho de otro modo, si «el propio empresario ha procedido a la introducción irregular de las mercancías».[10] De lo anterior concluyo que Ultra-Brag, al ser una persona jurídica, puede en principio adquirir la condición de deudor en virtud del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero.[11]

25. La pregunta de en qué circunstancias se origina dicha obligación de pago está aún sin resolver.

26. El órgano jurisdiccional remitente sugiere que una persona jurídica puede convertirse en deudor de una deuda aduanera en virtud del primer guion del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero si transporta las mercancías ella misma (por medio de sus representantes legales) o si la introducción irregular «es consecuencia directa de los actos del empresario». Puesto que, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, no puede considerarse que Ultra-Brag haya transportado las mercancías ella misma,[12] su responsabilidad en virtud del primer guion del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero depende de si basta con que la introducción irregular de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión haya sido consecuencia directa del comportamiento de uno de sus empleados, en este caso L, responsable de la operación de transporte y que ordenó al capitán del buque que navegase hasta Estrasburgo, o si sólo debe tenerse en cuenta el comportamiento de los representantes legales de la demandante para determinar la responsabilidad.

27. La Comisión considera que para que un empresario (persona jurídica) adquiera la condición de deudor con arreglo al primer guion del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero, basta con que el empleado que haya introducido materialmente las mercancías en el territorio aduanero de la Unión (en este caso, el capitán del buque) lo haya hecho en el ejercicio de las funciones que se le hayan confiado y/o en el ámbito de sus competencias y utilizando un medio de transporte propiedad del empresario.

28. A continuación, daré mi opinión sobre este tema.

8 — El órgano jurisdiccional remitente se refiere a los órganos de la empresa, en alemán «*Organe*».

9 — Sentencias de 23 de septiembre de 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551), apartado 26, y de 3 de marzo de 2005, Papismedov y otros (C-195/03, EU:C:2005:131), apartado 39.

10 — Sentencia de 23 de septiembre de 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551), apartado 29.

11 — Véase también, Gormley, L., *EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union*, Oxford University Press, Oxford, 2009, p. 335, nota 40.

12 — El órgano jurisdiccional remitente reconoce que las mercancías fueron transportadas en el *MS Aargau* en nombre de Ultra-Brag, pero dado que el capitán del *MS Aargau* era simplemente uno de sus empleados (y no un representante legal) el órgano jurisdiccional remitente concluye que no puede considerarse que Ultra-Brag haya transportado las mercancías ella misma.

29. Para comenzar, es necesario recordar la distinción entre las diferentes categorías de deudores aduaneros identificadas en el artículo 202, apartado 3, del Código aduanero (véanse los anteriores puntos 21 y 22). Según el primer guion, el deudor es la persona que *haya procedido a la introducción irregular* en el territorio aduanero de la Unión, es decir, la persona que materialmente haya introducido las mercancías y que debería haberlas presentado a las autoridades aduaneras competentes.[13] No se discute que, en el litigio principal, dicha persona es el capitán del buque. La cuestión relevante es, por tanto, si *su* conducta puede imputarse a Ultra-Brag.

30. Considero preciso excluir la posibilidad de que únicamente pueda tenerse en cuenta la conducta de los representantes legales para determinar la responsabilidad en virtud del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero. Como señala la Comisión, tal interpretación iría en contra del objetivo de este artículo, esto es, definir en sentido amplio las personas a quienes se puede considerar deudoras de la deuda aduanera.[14] Es más, llevaría a que cualquier empresa que supere un determinado tamaño eludiría la responsabilidad establecida en este primer guion, puesto que es altamente improbable que las grandes empresas tengan a los representantes legales (generalmente administradores u otros ejecutivos) gobernando sus buques o conduciendo sus vehículos. Por último, dicha interpretación no está respaldada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que establece claramente que un empresario puede ser deudor, solo o solidariamente con su *empleado*, con arreglo al primer guion del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero.[15]

31. En esta misma línea, para determinar la responsabilidad de Ultra-Brag no es decisivo que las instrucciones cursadas al capitán, que dieron lugar a la introducción irregular del transformador y de sus dos bobinas en el territorio aduanero de la Unión, fueran impartidas por un representante legal de Ultra-Brag. En mi opinión, basta con que el empleado, L, fuera competente para cursar esa orden y que el capitán del buque debiera cumplirla. En ese sentido, en la resolución de remisión se indica que L era un directivo del departamento de exportaciones de la empresa, responsable de la operación de transporte en cuestión y que el capitán siempre recibía órdenes específicas sobre cómo actuar en relación con una inminente operación de transporte, bien por parte del agente de aduanas bien por parte de alguien del departamento de L. Por lo tanto, aunque incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar los hechos, en la información entregada al Tribunal de Justicia nada indica que L actuara fuera del ámbito de sus competencias cuando dio al capitán del *MS Aargau* la orden de efectuar esa concreta operación de transporte ni, de hecho, que el capitán se equivocase al seguir las órdenes de L.

32. Hasta el momento, el Tribunal de Justicia únicamente ha definido en sentido negativo la responsabilidad del empresario en virtud del artículo 202, apartado 3, primer guion, del Código aduanero. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha destacado que dicha responsabilidad no puede ser automática, puesto que dejaría sin objeto los guiones segundo y tercero del artículo 202, apartado 3.[16] También ha declarado que no es suficiente para establecer dicha responsabilidad que «el empleado [actúe] en cumplimiento de las tareas que le encomienda su empresario».[17]

13 — Sentencia de 4 de marzo de 2004, Viluckas y Jonusas (C-238/02 y C-246/02, EU:C:2004:126), apartado 29, y conclusiones del Abogado General Cruz Villalón presentadas en el asunto Jestel (C-454/10, EU:C:2011:488), punto 36. Véanse también las sentencias de 23 de septiembre de 2004, Spedition Ulustrans, (C-414/02, EU:C:2004:551), apartado 26, y de 3 de marzo de 2005, Papismedov y otros (C-195/03, EU:C:2005:131), apartado 39.

14 — Sentencias de 23 de septiembre de 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551), apartado 25, y de 3 de marzo de 2005, Papismedov y otros (C-195/03, EU:C:2005:131), apartado 38.

15 — Sentencia de 23 de septiembre de 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551), apartado 29.

16 — Sentencia de 23 de septiembre de 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551), apartado 40.

17 — Sentencia de 23 de septiembre de 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551), apartado 42.

33. En el asunto que nos ocupa, el capitán del *MS Aargau*, un empleado de Ultra-Brag, transportó el transformador y sus dos bobinas en nombre de Ultra-Brag, en un buque operado por Ultra-Brag y siguiendo las instrucciones de otro empleado de Ultra-Brag, responsable del transporte de dichas mercancías. En mi opinión, esto es suficiente para considerar a un empresario, como Ultra-Brag, deudor de la deuda aduanera en virtud del artículo 202, apartado 3, primer guión, del Código aduanero.

34. A continuación expondré los motivos por los que mi conclusión concuerda con las afirmaciones del Tribunal de Justicia mencionadas en el anterior punto 32.

35. En primer lugar, no requiere mayor explicación que debe existir un límite externo a la responsabilidad del empresario por los actos de su empleado. El límite concreto de dicha responsabilidad no es una cuestión que sea preciso determinar en el presente asunto. Baste señalar que si un empleado actúa fuera del ámbito de las funciones que le han sido confiadas, por ejemplo incumpliendo órdenes o instrucciones, es posible que el empresario pueda estar exento de responsabilidad a efectos del artículo 202, apartado 3, primer guión, del Código aduanero. En el litigio principal, resulta, no obstante, que el capitán del buque siguió las instrucciones del empleado encargado de la operación de transporte en cuestión.

36. Además, cuando un empleado está involucrado en el contrabando de mercancías, en principio el empresario no adquirirá la condición de deudor con arreglo al artículo 202, apartado 3, primer guión, del Código aduanero, a menos que pueda acreditarse que el contrabando de mercancías se efectuó en nombre del empresario. [18]

37. Por último, imputar a Ultra-Brag la deuda aduanera en el litigio principal, por los motivos expuestos en el anterior punto 33, no equivale, en mi opinión, a constituir al empresario automáticamente en deudor en virtud del artículo 202, apartado 3, primer guión, del Código aduanero siempre que el empleado actúe en cumplimiento de las tareas que le encomienda su empresario. Como señala la Comisión, si el capitán del *MS Aargau* hubiese transportado, en la misma travesía, equipos u otras mercancías de su propiedad, además de los transformadores y sus bobinas, también se habría considerado que había actuado en cumplimiento de las tareas que le encomendaba Ultra-Brag, pero ésta habría quedado exenta de responsabilidad a efectos del artículo 202, apartado 3, primer guión, del Código aduanero en relación con cualquier deuda aduanera que se hubiera generado por tales mercancías adicionales, dado que, en relación con dichas mercancías, el capitán habría actuado fuera del ámbito de las funciones que se le habían confiado y, por lo tanto, no en nombre de Ultra-Brag.

38. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión planteada por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg) del siguiente modo: el primer guion del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que una persona jurídica adquiere la condición de deudor aduanero con arreglo a dicho guion si uno de sus empleados, sin poder de representación legal, ha introducido mercancías de manera irregular en el territorio aduanero de la Unión, actuando en el ejercicio de las funciones que se le hayan confiado y/o en el ámbito de sus competencias.

39. Habida cuenta de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, no es necesario responder a la segunda cuestión prejudicial, que sólo se plantea en caso de que no se pueda considerar deudora de la deuda aduanera a Ultra-Brag con arreglo al artículo 202, apartado 3, primer guión, del Código aduanero. Sin embargo, en aras de la exhaustividad, daré mi opinión sobre los temas que se plantean en la segunda cuestión prejudicial.

18 — Véanse las sentencias de 4 de marzo de 2004, Viluckas y Jonusas (C-238/02 y C-246/02, EU:C:2004:126), y de 3 de marzo de 2005, Papismedov y otros, (C-195/03, EU:C:2005:131).

C. *Segunda cuestión prejudicial*

40. La segunda cuestión prejudicial versa sobre la interpretación del término «deudor» a efectos del artículo 202, apartado 3, segundo guion, del Código aduanero. La calificación como «deudor» en virtud de dicha disposición está sujeta a dos requisitos acumulativos. El primer requisito, que es objetivo, se refiere a la participación en la introducción irregular. El segundo requisito es subjetivo y exige que las personas que hayan participado, lo hayan hecho sabiendo en cierta medida que la introducción era irregular. [19] El órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la «participación» de un empleado en la introducción irregular de mercancías puede imputarse al empresario y si el requisito subjetivo recogido en el segundo guion concurre con respecto a ese empleado.

41. El elemento objetivo de «participación» mencionado en el segundo guion del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero debe interpretarse de manera amplia. Es suficiente con que una persona, de alguna forma, haya tomado parte, aunque sea de manera indirecta, en la irregularidad. [20] Por ejemplo, un empresario puede convertirse en deudor de la deuda aduanera si la introducción irregular se ha efectuado con los medios o el personal de su empresa. [21] En cuanto a la imputación al empresario de la «participación» de un empleado, debe aplicarse el mismo razonamiento desarrollado en relación con la primera cuestión prejudicial. Por lo tanto, si el empleado actúa en el ejercicio de las funciones que se le han confiado, y/o en el ámbito de sus competencias, su conducta debe imputarse al empresario.

42. En lo relativo al elemento subjetivo, es decir, que el «participante» supiera o debiera haber sabido razonablemente que se trataba de una introducción irregular, procede señalar lo siguiente.

43. En primer lugar, restringir la atribución de conocimiento a los representantes legales de la empresa sería, en mi opinión, como he señalado en mi respuesta a la primera cuestión prejudicial, limitar demasiado el número de posibles deudores (véase el anterior punto 30). Las empresas que superan un determinado tamaño eludirían su responsabilidad delegando en sus trabajadores la responsabilidad de la realización del transporte y de los procedimientos aduaneros. Además, como señala la Comisión, es muy improbable que los representantes legales de una gran empresa estén informados de un transporte en concreto.

44. En el presente asunto, la resolución de remisión establece que L era responsable de la operación de transporte (véase el anterior punto 31). En consecuencia, es su conocimiento el que debería ser tenido en cuenta para establecer si se cumple el requisito subjetivo.

45. De la resolución de remisión se desprende que L fue quien ordenó al capitán que trasladara el buque, sabiendo que, si se ejecutaba esa orden, el transformador y sus bobinas serían transportados al territorio aduanero de la Unión sin ser presentados a las autoridades aduaneras alemanas competentes. También se desprende de la resolución de remisión que las autoridades aduaneras suizas habían ordenado a L que informara a las autoridades aduaneras alemanas de la operación de transporte planeada. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar si ello basta para que se cumpla el segundo requisito en el litigio principal. A este respecto, debe observarse, no obstante, como señala la Comisión, que la expresión «debiendo saber razonablemente» hace referencia al comportamiento de un operador perspicaz y diligente, [22] lo que significa, por ejemplo, que un empresario no podría eludir su responsabilidad meramente porque el empleado encargado no tenga suficientes conocimientos jurídicos en relación con el procedimiento aduanero que se debe seguir.

19 — Sentencia de 17 de noviembre de 2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752), apartado 15 y jurisprudencia citada.

20 — Sentencia de 17 de noviembre de 2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752), apartados 16 y 17.

21 — Sentencia de 23 de septiembre de 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551), apartado 30.

22 — Sentencia de 17 de noviembre de 2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752), apartado 22.

46. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg) del siguiente modo: el segundo guion del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que una persona jurídica adquiere la condición de deudor aduanero con arreglo a dicho guión cuando uno de sus empleados, sin poder de representación legal, ha participado en una introducción irregular de mercancías en el territorio aduanero de la Unión, actuando en el ejercicio de las funciones que se le han confiado y/o en el ámbito de sus competencias, siempre que el empresario supiera o debiera haber sabido razonablemente que dicha introducción era irregular, extremo que ha de apreciarse con respecto al empleado al que se hubiera encomendó el asunto.

D. *Tercera cuestión prejudicial*

47. El órgano jurisdiccional remitente plantea la tercera cuestión prejudicial únicamente en caso de que se responda de manera afirmativa (como propongo) a la primera o a la segunda cuestión prejudicial. El órgano jurisdiccional remitente solicita orientación sobre la interpretación del artículo 212 *bis* del Código aduanero que, en determinadas circunstancias, prevé una exención de la deuda aduanera generada, entre otros supuestos, en virtud del artículo 202 del Código aduanero. Aun cuando el órgano jurisdiccional remitente considera que, en el presente asunto, concurren los requisitos para aplicar la exención de la deuda aduanera en relación con mercancías reintroducidas en el territorio aduanero de la Unión, según se establece en el artículo 185, apartado 1, del Código aduanero (al que remite el artículo 202 *bis* del Código aduanero), no está seguro de si el segundo requisito, a saber, que «el comportamiento del interesado no implique maniobra fraudulenta ni negligencia manifiesta» debe apreciarse exclusivamente en relación con la conducta de los representantes legales del deudor, o si también debe tenerse en cuenta la conducta de sus empleados.

48. En primer lugar, como señala la Comisión, el término «interesado» (en alemán, «*Beteiligten*») no debe confundirse con la expresión «las personas que hayan participado» recogida en el artículo 202, apartado 3, segundo guión, del Código aduanero. Mientras el término alemán usado en el artículo 212 *bis* del Código aduanero puede dar lugar a dicha confusión, otras muchas versiones lingüísticas emplean una expresión que se asemeja más a la expresión alemana «*betroffene Person*», como «*the person concerned*» en inglés, «*l'intéressé*» en francés, «*el interesado*» en español, « *l'interessato*» en italiano y «*den berörda parten*» en sueco.

49. Dado que el artículo 212 *bis* del Código aduanero permite exenciones de los derechos aduaneros, los requisitos para acogerse a ellas deben interpretarse en sentido estricto.[23] Por lo tanto, el término «interesado» debe entenderse en sentido amplio y comprende no sólo la conducta de las personas directamente implicadas en la introducción irregular de las mercancías en cuestión, sino también de cualquier persona de quien pueda decirse que está detrás de tal introducción irregular, siempre que, no obstante, la conducta de que se trate pueda imputarse al deudor.[24]

50. En este contexto, cabe señalar que podría considerarse que la propia Ultra-Brag actuó de manera negligente debido a un fallo en la organización, es decir, por no haber actuado diligentemente al delegar las tareas o al supervisar a sus empleados. Corresponde al órgano judicial remitente comprobar si, en el presente caso, existe tal negligencia.

23 — Véase la sentencia de 11 de noviembre de 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548), apartado 52.

24 — El término «interesado» se utiliza en otras partes del Código aduanero, en particular, en el artículo 239, apartado 1, relativo a la devolución o la condonación de los derechos de importación. En relación con ese artículo, se considera interesado a «la o las personas [que hayan pagado tales derechos o que estén obligadas a pagarlos], o a sus representantes, así como, en su caso, a cualquier otra persona que haya intervenido en el cumplimiento de las formalidades aduaneras relativas a las mercancías en cuestión o que haya cursado las instrucciones necesarias para cumplir dichas formalidades». Véase el artículo 899, párrafo tercero, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1).

51. Sin embargo, volviendo a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, a saber, si puede imputarse a Ultra-Brag la conducta de sus empleados a efectos de determinar la existencia de negligencia manifiesta,[25] los criterios para determinar si la conducta y/o el conocimiento de un empleado pueden imputarse a su empresario, que he comentado en relación con las cuestiones primera y segunda, también son válidos en este caso. En consecuencia, siempre que L haya actuado en el ámbito de las funciones que se le han confiado, o en el ámbito de sus competencias, su conducta debe ser tenida en cuenta a la hora de apreciar la existencia de negligencia manifiesta.[26]

52. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si la conducta de L entraña negligencia manifiesta. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que debe tenerse en cuenta, en particular, la complejidad de las disposiciones cuyo incumplimiento originó la deuda aduanera, así como la experiencia profesional y la diligencia del operador.[27]

53. Teniendo en cuenta lo anterior, considero que procede responder a la tercera cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia de la siguiente manera: el artículo 212 *bis* del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que para determinar si el comportamiento de un «interesado» (persona jurídica) implica maniobra fraudulenta o negligencia grave, procede referirse no sólo a la propia empresa o a sus representantes legales, sino también a cualquier empleado que actúe en el ejercicio de las funciones que se le han confiado y/o en el ámbito de sus competencias.

IV. Conclusión

54. Habida cuenta de todo lo anterior, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania) del siguiente modo:

«1) El primer guion del artículo 202, apartado 3, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que una persona jurídica adquiere la condición de deudor aduanero con arreglo a dicho guion si uno de sus empleados, sin poder de representación legal, ha introducido mercancías de manera irregular en el territorio aduanero de la Unión, actuando en el ejercicio de las funciones que se le hayan confiado y/o en el ámbito de sus competencias.

2) El segundo guion del artículo 202, apartado 3, del Reglamento n.º 2913/92 debe interpretarse en el sentido de que una persona jurídica adquiere la condición de deudor aduanero con arreglo a dicho guión cuando uno de sus empleados, sin poder de representación legal, ha participado en una introducción irregular de mercancías en el territorio aduanero de la Unión, actuando en el ejercicio de las funciones que se le han confiado y/o en el ámbito de sus competencias, siempre que el empresario supiera o debiera haber sabido razonablemente que dicha introducción era irregular, extremo que ha de apreciarse con respecto al empleado al que se encomendó el asunto.

3) El artículo 212 *bis* del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que para determinar si el comportamiento de un "interesado" (persona jurídica) implica maniobra fraudulenta o negligencia grave, procede referirse no sólo a la propia empresa o a sus representantes legales, sino también a cualquier empleado que actúe en el ejercicio de las funciones que se le han confiado y/o en el ámbito de sus competencias.»

25 — Debe señalarse que la resolución de remisión no contiene ninguna indicación sobre la existencia de maniobra fraudulenta en el litigio principal.

26 — Lo mismo resulta aplicable al capitán del *MS Aargau*, aunque de la resolución de remisión no se desprende que actuara de manera negligente.

27 — Sentencias de 11 de noviembre de 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548), apartado 56, y de 25 de junio de 2015, DSV Road (C-187/14, EU:C:2015:421), apartado 46.