SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 29 de abril de 2004 *

En el asunto C-222/01,

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

British American Tobacco Manufacturing BV

y

Hauptzollamt Krefeld,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de las normas comunitarias relativas al nacimiento, la condonación y la devolución de una deuda aduanera,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans (Ponente), en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. A. La Pergola y S. von Bahr, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;
Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de British American Tobacco Manufacturing BV, por el Sr. H. Glashoff, Steuerberater;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J.-C. Schieferer, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de British American Tobacco Manufacturing BV y de la Comisión, expuestas en la vista de 6 de febrero de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de junio de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 24 de abril de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de junio siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de las normas comunitarias en materia de nacimiento, condonación y devolución de una deuda aduanera.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la empresa British American Tobacco Manufacturing BV (en lo sucesivo, «BAT») y el Hauptzollamt Krefeld (oficina principal de aduanas de Krefeld; en lo sucesivo, «Hauptzollamt»), en relación con la decisión de éste por la que se deniega la solicitud formulada por BAT para obtener la devolución de los impuestos especiales recaudados por supuestas infracciones del régimen de tránsito comunitario.

Marco jurídico comunitario

Normas relativas al tránsito comunitario

3 El Reglamento (CEE) nº 222/77 del Consejo, de 13 de diciembre de 1976, relativo al tránsito comunitario (DO 1977, L 38, p. 1; EE 02/03, p. 91), modificado, en último lugar, por el Reglamento (CEE) nº 474/90 del Consejo, de 22 de febrero de 1990 (DO L 51, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento nº 222/77»), dispone, en su artículo 11:

«A efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

a) "obligado principal":

la persona que por sí o, en su caso, por mediación de un representante habilitado solicite efectuar, mediante declaración que haya sido objeto de todas las formalidades aduaneras exigidas, una operación de tránsito comunitario y responda por tanto ante las autoridades competentes de la correcta ejecución de esta operación;

[...]

c) "aduana de partida":

la aduana donde comience la operación de tránsito comunitario;

[...]

e) "aduana de destino":

la aduana en la que las mercancías deban ser presentadas para poner fin a la operación de tránsito comunitario;

[...]»

4 A tenor del artículo 12, apartados 1, 4 y 6, del Reglamento nº 222/77:

«1. Toda mercancía, para circular al amparo del procedimiento de tránsito comunitario externo, deberá ser objeto, en las condiciones establecidas en el presente Reglamento, de una declaración T 1. [...]

[...]

4. La declaración T 1 estará firmada por la persona que solicite efectuar una operación de tránsito comunitario externo o por un representante suyo debidamente autorizado y se presentará en la aduana de partida, al menos en tres ejemplares.

[...]

6. La declaración T 1 estará acompañada del documento de transporte.

La aduana de partida podrá dispensar de la presentación de este documento en el momento de realizar las formalidades aduaneras. Sin embargo, el documento de transporte deberá presentarse a cualquier requerimiento de los servicios de aduanas en el curso del transporte.»

5 En virtud del artículo 13 del Reglamento nº 222/77, «el obligado principal deberá:

a) presentar intactas las mercancías en la aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades competentes;

b) respetar las disposiciones relativas al régimen de tránsito comunitario y al de tránsito de cada uno de los Estados miembros cuyo territorio atraviese durante el transporte».

6 El artículo 17, apartado 1, de dicho Reglamento dispone:

«La aduana de partida registrará la declaración T 1, señalará el plazo dentro del cual deberán ser presentadas las mercancías en la aduana de destino y tomará las medidas de identificación que estime necesarias.»

7 El artículo 18, apartados 1 y 4, del mismo Reglamento prevé:

«1. Como norma general, la identificación de las mercancías se asegurará por medio de precintos.

[...]

4. La aduana de partida podrá eximir del precinto cuando, teniendo en cuenta otras medidas eventuales de identificación, la descripción de las mercancías en la declaración T 1 o en los documentos complementarios permita su identificación.»

8 Según el artículo 19, apartado 1:

«El transporte de las mercancías se efectuará al amparo de los ejemplares del documento T 1 entregados por la aduana de partida al obligado principal o a su representante.»

9 El artículo 20 enuncia:

«Los ejemplares del documento T 1 se presentarán en cada Estado miembro cada vez que lo requieran las autoridades aduaneras, que podrán controlar la integridad de los precintos. No se procederá a la inspección de las mercancías, salvo en caso de sospecha de irregularidades que puedan dar lugar a abusos.»

10 El artículo 25, apartado 1, prevé:

«En caso de ruptura de precintos durante el transporte por causa ajena a la voluntad del transportista, éste deberá solicitar, en el plazo más breve posible, en el Estado miembro en que se encuentre el medio de transporte, que las autoridades aduaneras, si se encontraran en las inmediaciones o, en su defecto, cualquier otra autoridad competente, levanten acta certificada. La autoridad que intervenga colocará, si es posible, nuevos precintos.»

11 Por último, a tenor del artículo 36, apartado 1, del Reglamento nº 222/77:

«Cuando se compruebe que ha sido cometida una infracción o una irregularidad en un Estado miembro determinado en el curso o con ocasión de una operación de tránsito comunitario, el Estado miembro procederá a la recaudación de los derechos y demás gravámenes eventualmente exigibles, con arreglo a sus disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, sin perjuicio del ejercicio de acciones penales.»

12 El Reglamento nº 222/77, que entró en vigor el 1 de julio de 1997, quedó derogado conforme a los artículos 46 y 47 del Reglamento (CEE) nº 2726/90 del Consejo, de 17 de septiembre de 1990, relativo al tránsito comunitario (DO L 262, p. 1), a partir del 1 de enero de 1993. Sin embargo, del artículo 129, párrafo primero, del Reglamento (CEE) nº 1214/92 de la Comisión, de 21 de abril 1992, por el que se establecen disposiciones de aplicación y medidas de simplificación del régimen de tránsito comunitario (DO L 132, p. 1), se desprende que las operaciones de transporte iniciadas antes del 1 de enero de 1993 han de continuarse después de dicha fecha en las condiciones previstas por el Reglamento nº 222/77 y por las disposiciones adoptadas para su aplicación.

Normas relativas al nacimiento y a la extinción de la deuda aduanera

13 El artículo 1, apartado 2, letra a), del Reglamento (CEE) nº 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera (DO L 201, p. 15), define dicha deuda como «la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación (deuda aduanera de importación) o de los derechos de exportación (deuda aduanera de exportación) aplicables, en virtud de las disposiciones vigentes, a las mercancías sujetas a tales derechos».

14 A tenor del artículo 2, apartado 1, letras c) y d), del Reglamento nº 2144/87, «darán origen a una deuda aduanera de importación:

[...]

c) la sustracción de una mercancía, sujeta a derechos de importación, a la vigilancia aduanera que implica la entrada en depósito provisional de dicha mercancía o su inclusión en un régimen aduanero que implique una vigilancia aduanera;

d) el incumplimiento de una de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su entrada en depósito provisional o del disfrute del régimen aduanero en el que se encuentre, o la inobservancia de una de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen, a menos que se pruebe que dichas infracciones no tuvieron consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito provisional o del régimen aduanero considerado».

15 El artículo 3, letras c) y d), del Reglamento nº 2144/87, dispone:

«Se considerará como momento de nacimiento de la deuda aduanera de importación:

[...]

c) en los casos contemplados en la letra c) del apartado 1 del artículo 2, el momento en que se produce la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera;

d) en los casos contemplados en la letra d) del apartado 1 del artículo 2, bien el momento en que deja de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento da lugar al nacimiento de la deuda aduanera, bien el momento en que se ha incluido la mercancía en el régimen aduanero considerado, cuando *a posteriori* se descubra que una de las condiciones establecidas para la inclusión de dicha mercancía en el régimen no se cumplía efectivamente;

[...]»

16 Por último, en virtud del artículo 8, apartado 1, del Reglamento nº 2144/87:

«Sin perjuicio de las disposiciones vigentes relativas, por una parte, a la extinción de la acción de cobro del importe de la deuda aduanera en caso de prescripción de dicha deuda y, por otra parte, de no cobro de dicho importe en el caso de insolvencia del deudor comprobada por vía judicial, la deuda aduanera se extinguirá:

a) por el pago del importe de los derechos de importación o de los derechos de exportación correspondientes a la mercancía en cuestión o, en su caso, por la entrega de dicho importe, en aplicación de las disposiciones comunitarias vigentes;

b) por confiscación de la mercancía [...]»

Normas relativas a la determinación de los obligados al pago de la deuda aduanera

17 El artículo 4 del Reglamento (CEE) nº 1031/88 del Consejo, de 18 de abril de 1988, relativo a la determinación de las personas obligadas al pago de la deuda aduanera (DO L 102, p. 5), prevé:

«1. Cuando la deuda aduanera se haya generado en virtud de lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 2 del Reglamento (CEE) nº 2144/87, la persona obligada al pago de dicha deuda será la que haya sustraído la mercancía a la vigilancia aduanera.

Asimismo estarán obligadas solidariamente al pago de dicha deuda, con arreglo a las disposiciones vigentes en los Estados miembros:

a) las personas que hayan participado en la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, así como las que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía en cuestión;

b) cualquier otra persona que haya incurrido en responsabilidad como consecuencia de dicha sustracción.

2. También estará obligada solidariamente al pago de la deuda aduanera la persona responsable de la ejecución de las obligaciones que conlleve, para una mercancía sujeta a derechos de importación, la permanencia en depósito provisional o la utilización del régimen aduanero al que se encuentre sometida.»

18 El artículo 5 del Reglamento nº 1031/88 establece:

«Cuando la deuda aduanera se haya generado en virtud de lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 2 del Reglamento (CEE) nº 2144/87, la persona obligada al pago de dicha deuda será la que esté obligada, según los casos, o bien al cumplimiento de las obligaciones que resulten como consecuencia de la permanencia en depósito provisional de una mercancía sometida a derechos de importación o de la utilización del régimen en el que se encuentre dicha mercancía, o bien a la observancia de las condiciones señaladas para colocar la mercancía en dicho régimen.»

Normas relativas a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación

19 El artículo 1, apartado 2, letras c) y d), del Reglamento (CEE) nº 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación (DO L 175, p. 1; EE 02/06 p. 36), en su versión modificada por el Reglamento (CEE) nº 3069/86 del Consejo, de 7 de octubre de 1986 (DO L 286, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento nº 1430/79»), dispone:

«A los efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

[...]

c) "devolución": la restitución, total o parcial, de los derechos de importación o de exportación que hayan sido pagados;

d) "condonación": la no percepción de todo o parte de los derechos de importación o de exportación que hayan sido contraídos por las autoridades encargadas de su recaudación pero que no hayan sido aún pagados».

20 El artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 1430/79 prevé:

«Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación en la medida en que, a satisfacción de las autoridades competentes, se compruebe que la cantidad contraída de estos derechos:

— corresponda a mercancías para las que no se haya producido el nacimiento de deuda aduanera o para las que la deuda aduanera se haya extinguido por forma distinta al pago de su importe, o por prescripción,

— sea superior, por cualquier motivo, a la cantidad que legalmente correspondería percibir.»

21 Por último, a tenor del artículo 13, apartado 1, del mismo Reglamento:

«Se podrá proceder a la devolución o a la condonación de los derechos de importación en situaciones especiales, diferentes a las contempladas en las secciones A a D, que resulten de circunstancias que no impliquen ni maniobra ni negligencia manifiesta por parte del interesado.

Las situaciones en las cuales podrá aplicarse el primer párrafo, así como las modalidades de procedimiento que deberán seguirse, se definen con arreglo al procedimiento contemplado en el artículo 25. La devolución o la condonación podrán quedar subordinadas a determinadas condiciones especiales.»

Marco jurídico nacional

22 El artículo 10, apartado 1, de la Tabaksteuergesetz 1980 (Ley reguladora de los impuestos sobre el tabaco, de 13 de diciembre de 1979; BGBl. 1979 I, 2118; en su versión aplicable en la época en que se produjeron los hechos del litigio principal; en lo sucesivo, «TabStG») disponía:

«Cuando se importen en el ámbito de aplicación territorial del impuesto labores del tabaco o papeles de fumar, se aplicarán por analogía las disposiciones en materia de derechos aduaneros a efectos del devengo del impuesto, de la fecha determinante para su cálculo, de la identidad del deudor, de la responsabilidad personal, del recargo en caso de incumplimiento de disposiciones tributarias, del procedimiento tributario y, cuando el impuesto no se pague mediante timbres fiscales, de la exigibilidad, el aplazamiento de pago, la condonación y la devolución. Lo anterior también será de aplicación cuando no hayan de recaudarse derechos de aduana.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

23 El 9 de julio de 1992, la sociedad Rothmans Manufacturing BV (en lo sucesivo, «Rothmans»), con domicilio social en Zevenaar (Países Bajos), despachó en régimen de tránsito comunitario externo, siguiendo instrucciones de una sociedad

suiza del grupo al que pertenece, un lote de once millones de cigarrillos de la marca «Golden American». La aduana de partida –la oficina de aduanas de Zevenaar– fijó el 16 de julio de 1992 como fecha límite para la siguiente presentación de las mercancías. El documento de tránsito expedido al efecto no contenía datos acerca de la nacionalidad e identidad del medio de transporte utilizado. Por otro lado, la empresa de San Petersburgo (Rusia) que se mencionaba en el documento como destinataria de las mercancías no coincidía con los datos que figuraban en el albarán y en la factura.

24 Según lo indicado por el conductor del camión en el que iban cargados los cigarrillos, durante el transporte, le retiraron y devolvieron en tres ocasiones los documentos aduaneros y de transporte. Sin embargo, no pudo precisar si dichos documentos habían sido sustituidos o modificados con ocasión de esas retiradas temporales que, según afirma, efectuaron ciudadanos de Europa del Este.

25 El 16 de julio de 1992 se condujo el camión con el semirremolque hasta el patio de una empresa de transportes, donde fue abierto por el conductor con un cortapernos que le prestó un empleado de la empresa y parcialmente descargado. Se controló por muestreo el contenido de la carga. El control reveló que todas las cajas contenían cigarrillos sin timbres fiscales, por lo que se procedió a la detención del conductor y del copiloto. En el cacheo del conductor, efectuado por funcionarios de aduanas que habían estado presentes en la empresa de transportes mientras se descargaba el camión, sin darse a conocer inicialmente, se descubrió un marchamo de aduanas neerlandés que había sido arrancado. Los mencionados funcionarios se incautaron del camión y de su carga para su posterior confiscación y, seguidamente, procedieron a la destrucción de los cigarrillos.

26 De la resolución de remisión se desprende que la detención de los contrabandistas pudo llevarse a cabo por haberse infiltrado entre ellos un agente del servicio de inspección aduanera. A su vez, un intermediario de un vendedor de un país de

Europa del Este –cuyo nombre se desconoce– había contactado con dicho agente en junio de 1992 para proponerle la adquisición de un contenedor con cigarrillos de la marca «Golden American», sin timbres fiscales, para su exportación a Polonia. Las modalidades del pago y de la entrega de la mercancía se pactaron en una entrevista posterior entre el agente infiltrado y el vendedor, en la que se convino que la entrega de los cigarrillos se produciría el 16 de julio de 1992 en las instalaciones de una empresa de transportes en Nettetal-Kaldenkirchen (Alemania). En la mencionada entrevista, el vendedor mostró de lejos al agente, a petición de éste, el semirremolque con matrícula de Polonia en el que debían encontrarse los cigarrillos. Sin embargo, el agente no pudo ver los precintos aduaneros, porque no se le permitió acercarse al semirremolque.

27 Al estimar que, en estas circunstancias, el hecho de que se rompieran los precintos y de que se descargaran los cigarrillos del camión constituía una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera, el Hauptzollamt giró, el 7 de agosto de 1992, una liquidación tributaria, conforme al artículo 10, apartado 1, de la TabStG, por la que requería a Rothmans, en calidad de «obligado principal», a pagar un importe de 1.436.776 DEM en concepto de impuestos sobre el tabaco.

28 El 24 de noviembre de 1992, BAT solicitó al Hauptzollamt que le condonara los mencionados impuestos invocando la existencia de una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento nº 1430/79. El Hauptzollamt desestimó la solicitud mediante resolución de 14 de enero de 1993, que se modificó mediante decisión adoptada el 4 de mayo siguiente, a resultas de una reclamación formulada por Rothmans. Ésta interpuso posteriormente un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Alemania) para obtener la devolución de los impuestos recaudados entre tanto por el Hauptzollamt; dicho recurso fue también desestimado por considerarse que el Reglamento nº 1430/79, al que se remite el artículo 10, apartado 1, de la TabStG, no confería a Rothmans ningún derecho a la devolución.

29 A este respecto, el Finanzgericht declaró, por un lado, que Rothmans no podía invocar el artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 1430/79, puesto que se había generado una deuda tributaria al haberse sustraído mercancías en tránsito a la

vigilancia aduanera debido, concretamente, a la mera retirada temporal de los documentos de tránsito y de transporte. El Finanzgericht precisó que la deuda tributaria no se había extinguido a raíz de la confiscación de los cigarrillos por los servicios aduaneros, ya que el artículo 10, apartado 1, de la TabStG no se remite, sobre este extremo, a las correlativas disposiciones comunitarias sobre extinción de la deuda aduanera.

30 Por otro lado, el mismo órgano jurisdiccional consideró que Rothmans tampoco podía invocar el artículo 13 del Reglamento nº 1430/79, dado que en el comportamiento de las personas a quienes había confiado la operación de tránsito comunitario se vislumbraba, cuando menos, un intento de fraude que excluía la condonación o la devolución de los derechos abonados. Sin embargo, el Finanzgericht añadió que, aun cuando hubiera que excluir la concurrencia de un intento de fraude, no se reunían en el presente caso los requisitos exigidos para obtener la condonación o la devolución de los derechos de importación. En efecto, ni las carencias del régimen de tránsito comunitario, ni la intervención del agente infiltrado constituyen una situación especial en el sentido del mencionado artículo 13. A juicio de dicho órgano jurisdiccional, no existe relación alguna entre el nacimiento de la deuda tributaria, por haberse retirado los documentos de tránsito, y la actividad del agente infiltrado.

31 Al considerar que, en estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf había interpretado erróneamente el alcance del Reglamento nº 1430/79, Rothmans –a la que, el 1 de enero de 2000, sucedió BAT en el procedimiento– interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación, basado fundamentalmente en dos alegaciones.

32 En lo que atañe, en primer lugar, al artículo 2 del Reglamento nº 1430/79, BAT alega, por un lado, que no se sustrajo la mercancía a la vigilancia aduanera por el hecho de que se retiraran temporalmente los documentos de tránsito, se arrancaran los precintos y se descargara la mercancía, puesto que en los dos últimos supuestos mencionados la operación se desarrolló ininterrumpidamente ante funcionarios de aduanas. BAT destaca, por otro lado, que, aun cuando se

hubiese generado una deuda aduanera a raíz de alguno de los hechos mencionados, debería procederse en cualquier caso a la devolución de los derechos abonados, ya que el artículo 10, apartado 1, de la TabStG se remite expresamente a las disposiciones comunitarias en materia de condonación y devolución de los derechos de aduana, que prevén –especialmente el artículo 2, apartado 1, primer guión, del Reglamento nº 1430/79– la devolución o la condonación de los derechos de importación cuando la deuda aduanera se haya extinguido de modo distinto al pago o la prescripción. En opinión de BAT, esto es precisamente lo que ocurre en el presente caso, dado que se confiscaron los cigarrillos y la confiscación constituye una de las formas de extinción de la deuda aduanera.

33 Por lo que respecta, en segundo lugar, al artículo 13 del Reglamento nº 1430/79, BAT alega que es innegable que la intervención y el comportamiento de los funcionarios de aduanas en el presente caso, así como la confiscación de los cigarrillos y la imposibilidad de repercutir el impuesto, constituyen circunstancias especiales en el sentido de la mencionada disposición, que justifican la devolución de los derechos abonados. Sólo puede excluirse tal devolución si el propio interesado hubiera observado un comportamiento fraudulento. Sin embargo, en el presente caso no se le puede atribuir directamente ningún intento de fraude. Por este motivo, sostiene que el Hauptzollamt debería devolverle los derechos abonados, dado que no existe ningún principio comunitario ni nacional que consagre la responsabilidad por los hechos cometidos por un tercero.

34 Si bien el Bundesfinanzhof considera, en su resolución de remisión, que el artículo 10, apartado 1, de la TabStG no se remite a las disposiciones comunitarias relativas a la extinción de la deuda aduanera, con lo que niega que la remisión prejudicial sea innecesaria, como afirma BAT, por haberse producido la extinción de la deuda tributaria a resultas de la confiscación de los cigarrillos por los servicios aduaneros, alberga dudas, en línea con lo mantenido por dicha empresa, acerca del cumplimiento de los requisitos para que se genere la deuda tributaria y de la existencia de circunstancias especiales que justifiquen, en el presente caso, la devolución de los derechos abonados.

35 En lo que atañe, en primer lugar, a la tesis del Finanzgericht de que la retirada temporal de los documentos de transporte y de tránsito constituye «una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera», el Bundesfinanzhof destaca que este concepto, en la definición que le ha dado el Tribunal de Justicia en el apartado 47 de la sentencia de 1 de febrero de 2001, D. Wandel (C-66/99, Rec. p. I-873), corresponde a «cualquier acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos [a tal efecto]». En el presente caso, la retirada temporal del documento de tránsito no tuvo ninguna consecuencia para la propia mercancía ni redujo las posibilidades de las autoridades aduaneras de identificarla, puesto que, en ningún momento, reclamaron la presentación del documento de tránsito ni demostraron que, de haberlo solicitado, no se les hubiera podido aportar sin una demora considerable.

36 Por lo que respecta al hecho de que se arrancaran los precintos colocados por las aduanas neerlandesas y se descargaran las mercancías en el patio de la empresa de transportes, el Bundesfinanzhof comparte la opinión del Finanzgericht de que tales hechos constituyen, en principio, una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera. No obstante, duda de que esta afirmación pueda sostenerse en una situación como la controvertida en el litigio principal. En efecto, por un lado, la operación tuvo lugar a raíz de una reunión celebrada entre los contrabandistas y un agente infiltrado del servicio de aduanas y, por otro lado, los funcionarios de dicho servicio no dejaron de seguir en ningún momento el desarrollo de tal operación. En consecuencia, las autoridades aduaneras conservaron siempre la posibilidad de hacerse con la mercancía, lo que, por otro lado, se produjo en este caso con la incautación de los cigarrillos y su consecutiva destrucción.

37 Por último, el Bundesfinanzhof considera, a diferencia del Finanzgericht, que, si hubiera que admitir el nacimiento efectivo de una deuda aduanera como consecuencia de alguno de los hechos citados, existen en el presente caso circunstancias especiales que justifican la devolución de los derechos abonados por BAT. Por una parte, es cierto que el comportamiento del agente infiltrado provocó que se infringiera el régimen de tránsito comunitario, de tal modo que el obligado principal se encuentra, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de

Justicia –en particular, de las sentencias de 25 de febrero de 1999, Trans-Ex-Import (C-86/97, Rec. p. I-1041), y de 7 de septiembre de 1999, De Haan (C-61/98, Rec. p. I-5003)–, en una situación excepcional en comparación con los demás operadores que ejercen la misma actividad. Por otra parte, de las apreciaciones efectuadas por el Finanzgericht se desprende también que BAT no incurrió por sí misma en ninguna falta ni dio muestras de negligencia manifiesta, ya que sólo podría imputarse un comportamiento culposo, en su caso, a quienes efectuaron el transporte por cuenta de aquélla.

38 Al estimar que, en estas circunstancias, la resolución del litigio de que conoce requiere una interpretación del Derecho comunitario, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se sustrae a la vigilancia aduanera una mercancía incluida en el régimen de tránsito comunitario cuando temporalmente se retira del envío el documento de tránsito T 1?

2) En el caso de que el Tribunal de Justicia responda negativamente a la primera cuestión:

¿Se sustrae a la vigilancia aduanera una mercancía incluida en el régimen de tránsito comunitario cuando se abre el precinto aduanero colocado como medida de identificación y se descarga parcialmente la mercancía, sin que el envío se vuelva a presentar debidamente, a pesar de que funcionarios del servicio de inspección aduanera, que actuaron de incógnito, acordaron la operación con las personas implicadas y la observaron detalladamente?

3) En el caso de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la primera o a la segunda cuestión:

¿Concurren circunstancias especiales, en el sentido del artículo 13 del Reglamento nº 1430/79, cuando un funcionario del servicio de inspección aduanera que actúa de agente encubierto provoca infracciones al régimen de tránsito comunitario? La intención fraudulenta o el comportamiento manifiestamente negligente de las personas a las que el obligado principal haya confiado el cumplimento de las obligaciones que ha contraído en el marco del régimen de tránsito comunitario, ¿excluye la devolución al obligado principal de la deuda aduanera generada por la sustracción a la vigilancia aduanera de las mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario?»

Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales

39 Dado que el litigio principal versa sobre la devolución de impuestos especiales que se han devengado únicamente con arreglo a la legislación nacional, es necesario analizar, con carácter preliminar, si las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, que se refieren a la interpretación de las normas comunitarias en materia aduanera, son admisibles.

40 A este respecto, basta con recordar que, en otros asuntos en los que se ha solicitado la interpretación de normas comunitarias únicamente aplicables en virtud de una remisión de Derecho interno, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario con objeto, en particular, de garantizar que se siga un único procedimiento en situaciones comparables, existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 18 de octubre de 1990, Dzodzi, asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89, Rec. p. I-3763, apartado 37; de 17 de julio de 1997, Giloy, C-130/95, Rec. p. I-4291, apartado 28, y de 15 de mayo de 2003, Salzmann, C-300/01, Rec. p. I-4899, apartado 34).

41 Ahora bien, en el presente asunto, no se niega que la legislación nacional se atuvo, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario, puesto que la TabStG contiene una remisión completa al Derecho comunitario en lo que atañe tanto a los requisitos para que se genere la deuda aduanera como a las disposiciones relativas a su condonación y devolución. Esta apreciación no deja de ser válida por el hecho de que la mencionada normativa no se remita al Derecho comunitario por lo que respecta a los requisitos para la extinción de la deuda aduanera.

42 En estas circunstancias, las cuestiones planteadas son admisibles.

Sobre la primera cuestión

43 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional de remitente pregunta esencialmente si una mercancía incluida en el régimen de tránsito comunitario externo se sustrae a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), del Reglamento nº 2144/87 en el caso de que se retire temporalmente el documento de tránsito T 1 de dicha mercancía, especialmente cuando tal retirada no haya tenido consecuencias para la propia mercancía ni haya reducido las posibilidades de las autoridades aduaneras de identificarla, puesto que en ningún momento reclamaron la presentación del documento de tránsito ni demostraron que, de haberlo solicitado, no se les hubiera podido aportar sin una demora considerable.

44 En opinión de BAT, esta cuestión debe recibir una respuesta negativa, dado que la retirada temporal del documento de tránsito no supuso que la mercancía transportada se manipulara ilícitamente ni impidió que pudiera presentarse de nuevo ante la aduana de destino para su examen.

45 Para la Comisión, por el contrario, esta retirada temporal de los documentos de tránsito y de transporte constituye efectivamente una sustracción de las mercancías de que se trata a la vigilancia aduanera, en la medida en que, en contra de lo dispuesto en los artículos 12, apartado 6, 19, apartado 1, y 20 del Reglamento nº 222/77, dichos documentos no podían presentarse inmediatamente a petición de las autoridades aduaneras competentes. Salvo el caso particular a que se refiere el artículo 18, apartado 4, del mencionado Reglamento, el control aduanero sólo puede ser eficaz si los agentes de aduanas pueden en cualquier momento, durante el procedimiento de tránsito, verificar simultáneamente el precinto aduanero y los documentos de tránsito y de transporte.

46 Procede señalar, con carácter preliminar, que si bien el legislador comunitario ha incluido, entre los supuestos en que puede generarse la deuda aduanera de importación, la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera que implica la entrada en depósito provisional de dicha mercancía o su inclusión en un régimen aduanero que suponga dicha vigilancia [véase el artículo 2, apartado 1, letra c), del Reglamento nº 2144/87], no ha definido el concepto de sustracción ni ha enumerado los requisitos cuya inobservancia genera, en cualquier caso, una deuda aduanera de ese tipo.

47 El Tribunal de Justicia ha declarado, en determinados asuntos relativos a mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo o de depósito aduanero, que debe entenderse que el concepto de sustracción a la vigilancia aduanera incluye cualquier acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos por la normativa aduanera comunitaria (véanse las sentencias D. Wandel, antes citada, apartado 47; de 11 de julio de 2002, Liberexim, C-371/99, Rec. p. I-6227, apartado 55, y de 12 de febrero de 2004, Hamann International, C-337/01, Rec. p. I-1791, apartado 31).

48 Habida cuenta de la mencionada jurisprudencia, procede examinar los objetivos que persigue el régimen de tránsito comunitario externo y, más concretamente, el papel que desempeña en dicho contexto el documento de tránsito T 1, para determinar si el hecho de que se retire de la mercancía a la que se refiere reduce o no las posibilidades de control de las autoridades aduaneras.

49 A este respecto, debe recordarse que, como se deriva de los considerandos quinto y sexto del Reglamento nº 222/77, el régimen de tránsito comunitario externo pretende incrementar la fluidez en el movimiento de mercancías dentro de la Comunidad al permitir su transporte desde el punto de entrada en la Comunidad hasta el lugar de destino o, en caso de atravesar la Comunidad, hasta la aduana de salida, sin renovación de las formalidades aduaneras al pasar de un Estado miembro a otro.

50 Con este fin, el Reglamento nº 222/77 prevé, en particular, la presentación en la oficina de partida de una declaración firmada por la persona que solicita efectuar la operación de tránsito de que se trata o por su representante habilitado. Esta declaración se registra formalmente por la citada oficina, que señala el plazo en que deben volver a presentarse las mercancías y toma las medidas de identificación que estime necesarias (véanse, respectivamente, los artículos 12, apartados 1 y 4, y 17, apartado 1, de dicho Reglamento).

51 Los artículos 19, apartado 1, y 20 del Reglamento nº 222/77 precisan, por otro lado, que el transporte de las mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo se efectúa al amparo de los ejemplares del documento T 1 entregados por la aduana de partida al obligado principal o a su representante, quienes están obligados a presentar dichos ejemplares en cada Estado miembro cada vez que lo requieran las autoridades aduaneras.

52 Habida cuenta de estas disposiciones, así como del artículo 13, letra a), del Reglamento nº 222/77, conforme al cual el obligado principal debe presentar intactas las mercancías en la aduana de destino, es indudable que el documento de tránsito T 1, a cuyo amparo se efectúa el transporte de las mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo, es esencial para el correcto funcionamiento de dicho régimen. Así, el que se retire el mencionado documento, aun cuando sea temporalmente, puede frustrar los propios objetivos de dicho régimen al impedir, en contra de lo dispuesto en el artículo 20 del Reglamento nº 222/77, que pueda presentarse cada vez que lo requieran las autoridades aduaneras. Además, esta retirada temporal dificulta la identificación tanto de las mercancías sometidas al procedimiento de tránsito como del régimen aduanero que les es aplicable.

53 En estas circunstancias, el hecho de que el documento de tránsito T 1 se retire temporalmente de las mercancías a las que se refiere debe calificarse de «sustracción» de dichas mercancías a la vigilancia aduanera. Conforme a la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia en las sentencias D. Wandel, Liberexim y Hamann International, antes citadas, esta retirada constituye efectivamente un acto que impide a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos por la normativa aduanera comunitaria.

54 Por otro lado, en lo que atañe a la observación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente conforme a la cual la retirada del documento de tránsito no supuso en el presente caso ninguna consecuencia concreta para las posibilidades de las autoridades aduaneras de identificar la mercancía, puesto que, en ningún momento, reclamaron la presentación del documento de tránsito ni demostraron que no se les hubiera podido aportar sin una demora considerable, basta con recordar que, según reiterada jurisprudencia, la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera presupone tan sólo la reunión de una serie de requisitos de índole objetiva, como son, en particular, la ausencia física de la mercancía del lugar de depósito autorizado en el momento en que la autoridad aduanera quiera realizar la inspección de la citada mercancía (véanse las sentencias, antes citadas, D. Wandel, apartado 48, y Liberexim, apartado 60).

55 Como ha señalado el Abogado General en el punto 30 de sus conclusiones, para que se produzca una «sustracción a la vigilancia aduanera» basta con que se sustraiga objetivamente la mercancía a los posibles controles, con independencia de que la autoridad competente los practique efectivamente.

56 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión que la retirada momentánea del documento de tránsito T 1 de la mercancía a la que se refiere, en la medida en que impide la presentación de dicho documento cada vez que lo requieran las autoridades aduaneras, constituye una sustracción de la mencionada mercancía a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), del Reglamento nº 2144/87, aun cuando las autoridades aduaneras no hayan reclamado la presentación de dicho documento ni hayan demostrado que no se les hubiera podido aportar sin una demora considerable.

Sobre la segunda cuestión

57 No procede responder a la segunda cuestión, ya que sólo se plantea para el caso de que la primera cuestión reciba una respuesta negativa.

Sobre la primera parte de la tercera cuestión

58 Mediante la primera parte de su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si la circunstancia de que las infracciones del régimen de tránsito comunitario se deban al comportamiento de un agente infiltrado de los servicios de aduanas constituye una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento nº 1430/79, que justifica, en su caso, la condonación o la devolución de los derechos abonados por el obligado principal.

59 En opinión de BAT, esta cuestión debe recibir una respuesta afirmativa, puesto que en el presente caso el comportamiento de los agentes del servicio de investigación aduanera excedió con mucho los límites del riesgo comercial normal que debe soportar un operador económico. A este respecto, si bien no pone en duda que fuera inevitable romper los precintos y descargar la mercancía por razones ligadas a la eficacia de la investigación, considera que la administración aduanera estaba obligada a tomar las medidas necesarias para evitar cualesquiera daños que pudieran deparársele. BAT afirma que el hecho de que no se tomaran medidas de este tipo en el presente caso y de que no participara por sí misma en la infracción la coloca, en su condición de obligado principal, en una situación especial en comparación con los demás operadores que ejercen la misma actividad, de modo que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, han de devolvérsele los derechos que ha abonado.

60 La Comisión estima, por el contrario, que tal devolución sólo está justificada si la sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera y el correlativo nacimiento de la deuda aduanera se deben únicamente a que se rompieran los precintos y a que se descargara la mercancía en presencia de funcionarios del servicio de investigación aduanera. Sin embargo, en el presente caso, de los autos cabe extraer datos que confirman la idea de que la infracción del régimen de tránsito comunitario precedió a la ruptura de los precintos, ya que el propio obligado principal produjo los cigarrillos y los incluyó en el régimen de tránsito comunitario externo en circunstancias concretas, siguiendo las instrucciones recibidas de una sociedad suiza de su mismo grupo. Por tanto, según la Comisión, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que debe pronunciarse sobre la existencia de una situación especial que justifique la devolución de los derechos abonados por BAT, determinar previamente si el inicio del procedimiento de tránsito de que se trata en el procedimiento principal se explica únicamente por la acción de un agente infiltrado de los servicios aduaneros o por la intención preexistente de BAT de vender cigarrillos sin preocuparse en absoluto por la legalidad de la operación de tránsito en cuestión.

61 A este respecto, ha de recordarse que, en virtud del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento nº 1430/79, «se podrá proceder a la devolución

o a la condonación de los derechos de importación en situaciones especiales [...] que resulten de circunstancias que no impliquen ni maniobra ni negligencia manifiesta por parte del interesado».

62 Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en diversas ocasiones, el artículo 13, apartado 1, del Reglamento nº 1430/79 constituye una cláusula general de equidad destinada a cubrir las situaciones distintas de aquellas que se observaban más frecuentemente en la práctica y que podían, en el momento de la adopción del Reglamento, ser objeto de una regulación particular (véanse, en particular, las sentencias de 12 de marzo de 1987, Cerealmangimi e Italgrani/Comisión, asuntos acumulados 244/85 y 245/85, Rec. p. 1303, apartado 10, y de 18 de enero de 1996, SEIM, C-446/93, Rec. p. I-73, apartado 41).

63 Desde este punto de vista, el Tribunal de Justicia ha precisado, por un lado, que este artículo está destinado a aplicarse cuando las circunstancias características de la relación entre el operador económico y la Administración son tales, que no es justo imponer a dicho operador un perjuicio que normalmente no habría sufrido (véase la sentencia de 26 de marzo de 1987, Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons, 58/86, Rec. p. 1525, apartado 22).

64 Por otro lado, en un asunto en el que las autoridades aduaneras no habían informado al obligado principal acerca de un riesgo de fraude en el que no estaba implicado, pero cuya verificación podía generar una deuda aduanera a su cargo, el Tribunal de Justicia declaró que aun cuando el Derecho comunitario no imponga a las autoridades aduaneras ninguna obligación de advertir al obligado principal de que, a causa de ese fraude, podría adeudar derechos de aduana, las exigencias de una investigación efectuada por las autoridades aduaneras o policiales pueden constituir una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento nº 1430/79, si no cabe imputar al obligado principal ningún intento de fraude ni ninguna negligencia manifiesta y no se le ha informado del desarrollo de la investigación. En efecto, si bien puede ser legítimo que las autoridades nacionales permitan deliberadamente la comisión de infracciones o irregularidades para desmantelar mejor una red, identificar a los defraudadores y reunir o consolidar los elementos de prueba, el hecho de que el deudor haya de cargar con

la deuda aduanera derivada de dichas opciones vinculadas a la represión de infracciones puede contradecir la finalidad de equidad que subyace a las normas comunitarias pertinentes, al colocar al deudor en una situación excepcional en relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad (véase, en este sentido, la sentencia De Haan, antes citada, apartados 36 y 53).

65 Esta conclusión es aún más válida cuando son las propias autoridades aduaneras las que provocan que se infrinja el régimen de tránsito comunitario. Si la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera que implica su inclusión en el régimen de tránsito comunitario externo resulta de la actuación de un agente infiltrado de los servicios de investigación aduanera, el obligado principal, al que no pueda imputarse ningún intento de fraude ni ninguna negligencia manifiesta –lo que debe verificar el órgano jurisdiccional nacional–, se encuentra en una situación excepcional en comparación con los demás operadores que ejercen la misma actividad, que justifica, en su caso, la condonación o la devolución de los derechos abonados.

66 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera parte de la tercera cuestión que la circunstancia de que las infracciones del régimen de tránsito comunitario se deban a la actuación de un agente infiltrado de los servicios de aduanas constituye una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento nº 1430/79, que justifica, en su caso, la condonación o la devolución de los derechos abonados por el obligado principal, siempre que no pueda imputársele ningún intento de fraude ni ninguna negligencia manifiesta.

Sobre la segunda parte de la tercera cuestión

67 Mediante la segunda parte de su tercera cuestión, que se plantea para el caso de que pueda considerarse que la intervención de un agente infiltrado de los servicios

aduaneros constituye una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento nº 1430/79, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si ha de excluirse la devolución de los derechos prevista por dicha disposición cuando concurra intento de fraude o negligencia manifiesta que no sea atribuible al propio obligado principal, sino a las personas a quienes éste confía el cumplimiento de las obligaciones que ha contraído en el marco del régimen de tránsito comunitario externo.

68 A este respecto, procede señalar que, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, en particular, de la sentencia De Haan, antes citada, la devolución de los derechos abonados por el obligado principal no queda excluida por la mera circunstancia de que las personas a las que ha confiado el cumplimiento de las obligaciones que le incumben en el marco del régimen de tránsito comunitario externo hayan cometido un intento de fraude o una negligencia manifiesta. En el asunto en el que recayó la mencionada sentencia, el Tribunal de Justicia declaró esencialmente que se reunían los requisitos para la devolución de los derechos abonados por el obligado principal, al que no podía imputarse ningún intento de fraude ni ninguna negligencia manifiesta, pese a que un miembro de su personal parecía estar implicado en las irregularidades cometidas en el procedimiento de tránsito.

69 Con mayor motivo se impone una conclusión similar en los casos en que las irregularidades sean imputables a personas ajenas a la empresa del obligado principal, a las que éste ha confiado el cumplimiento de las obligaciones que le incumben como consecuencia de la inclusión de las mercancías en el régimen de tránsito comunitario externo. Por consiguiente, este tipo de irregularidad no excluye, en principio, la devolución de los derechos abonados por el obligado principal cuando no quepa atribuirle ningún intento de fraude ni ninguna negligencia manifiesta.

70 Sin embargo, en el presente caso, los datos que ha aportado el órgano jurisdiccional remitente no permiten concluir con seguridad que se cumpla este último requisito, ya que, como se ha señalado en el apartado 23 de la presente

sentencia, el documento de tránsito expedido por la aduana de partida no contenía indicación alguna acerca de la nacionalidad e identidad del medio de transporte utilizado y la sociedad mencionada en dicho documento como destinataria de las mercancías no correspondía a las indicaciones contenidas en el albarán y en la factura.

71 Por todo ello, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si puede imputarse al obligado principal un intento de fraude o una negligencia manifiesta, habida cuenta de las obligaciones que le incumben en virtud de las normas comunitarias pertinentes y, en particular, del artículo 13, letra a), del Reglamento nº 222/77, conforme al cual el obligado principal debe presentar intactas las mercancías en la aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades competentes, así como de la experiencia profesional del obligado principal, de la precaución con que escogió a las personas a quienes confió el transporte de las mercancías y, en su caso, de la diligencia que haya demostrado tras la detección de irregularidades.

72 En este contexto, debe prestarse especial atención a la naturaleza de las mercancías transportadas, puesto que, como ya ha tenido oportunidad de señalar el Tribunal de Justicia, el mercado de los cigarrillos es particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal [véase la sentencia de 10 de diciembre de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, C-491/01, Rec. p. I-11453, apartado 87].

73 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda parte de la tercera cuestión que el hecho de que las personas a quienes el obligado principal haya confiado el cumplimiento de las obligaciones contraídas en el marco del régimen de tránsito comunitario externo hayan incurrido en intento de fraude o en negligencia manifiesta no excluye, por sí solo, que se le devuelvan los

derechos generados por la sustracción a la vigilancia aduanera de las mercancías incluidas en dicho régimen, siempre que no quepa atribuirle ningún intento de fraude ni ninguna negligencia manifiesta.

Costas

74 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 (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 24 de abril de 2001, declara:

1) **La retirada momentánea del documento de tránsito T 1 de la mercancía a la que se refiere, en la medida en que impide la presentación de dicho**

documento cada vez que lo requieran las autoridades aduaneras, constituye una sustracción de la mencionada mercancía a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), del Reglamento (CEE) nº 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera, aun cuando las autoridades aduaneras no hayan reclamado la presentación de dicho documento ni hayan demostrado que no se les hubiera podido aportar sin una demora considerable.

2) La circunstancia de que las infracciones del régimen de tránsito comunitario se deban a la actuación de un agente infiltrado de los servicios de aduanas constituye una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación, en su versión modificada por el Reglamento (CEE) nº 3069/86 del Consejo, de 7 de octubre de 1986, que justifica, en su caso, la condonación o la devolución de los derechos abonados por el obligado principal, siempre que no pueda imputársele ningún intento de fraude ni ninguna negligencia manifiesta.

3) El hecho de que las personas a quienes el obligado principal haya confiado el cumplimiento de las obligaciones contraídas en el marco del régimen de tránsito comunitario externo hayan incurrido en intento de fraude o en negligencia manifiesta no excluye, por sí solo, que se le devuelvan los derechos generados por la sustracción a la vigilancia aduanera de las mercancías incluidas en dicho régimen, siempre que no quepa atribuirle ningún intento de fraude ni ninguna negligencia manifiesta.

Timmermans La Pergola von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de abril de 2004.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

V. Skouris