

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 7 de septiembre de 1999 *

En el asunto C-61/98,

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

De Haan Beheer BV

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Rotterdam,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del Derecho comunitario relativo al nacimiento y a la recaudación de una deuda aduanera,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.-P. Puissochet, Presidente de Sala; J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, D.A.O. Edward y M. Wathelet (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de De Haan Beheer BV, por los Sres. K.H. Meenhorst y A.P. Eeltink, Asesores fiscales;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. M. Fierstra, Hoofd van de Dienst Europees Recht del ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. H. van Lier y R. Tricot, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, asistidos por el Sr. J. Stuyck, Abogado de Bruselas;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de De Haan Beheer BV, representada por los Sres. K.H. Meenhorst, A.P. Eeltink y A.L.C. Simons, Asesor fiscal; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. M. Fierstra; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. M. Ewing, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por el Sr. M. Hoskins, Barrister, y de la Comisión, representada por el Sr. H. van Lier, asistido por el Sr. J. Stuyck, expuestas en la vista de 14 de enero de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de marzo de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 24 de febrero de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de marzo siguiente, la Tariefcommissie planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial sobre la interpretación del Derecho comunitario relativo al nacimiento y a la recaudación de una deuda aduanera.
- 2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre De Haan Beheer BV (en lo sucesivo, «De Haan»), comisionista de aduanas, y el Inspecteur der invoerrechten en accijnzen de Rotterdam (Inspector de derechos de importación y de impuestos especiales; en lo sucesivo, «Inspecteur»), en relación con la recaudación de una deuda aduanera por importe de 1.575.030,60 HFL.
- 3 Entre el 29 de julio y el 8 de septiembre de 1993, De Haan, como obligado principal, presentó siete declaraciones T1 para incluir varias partidas de cigarrillos en el régimen de tránsito comunitario externo. Dichas mercancías no comunitarias, procedentes de depósitos aduaneros situados en los Países Bajos, debían ser llevadas a Amberes para su exportación a diversos países terceros.
- 4 Las mercancías nunca llegaron a la oficina de destino de Amberes, sino que fueron despachadas a consumo en los Países Bajos sin que se abonaran los correspondientes derechos de aduana.
- 5 Dicho fraude fue objeto de una investigación por parte del Nederlandse Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (Servicio neerlandés de Información e Investi-

gación en materia Fiscal; en lo sucesivo, «FIOD»), efectuada en colaboración con las autoridades competentes belgas. De la resolución de remisión se desprende que, desde finales de julio de 1993, las autoridades aduaneras ya conocían la organización de un tránsito comunitario de cigarrillos, o, como mínimo, tenían serias sospechas sobre su existencia, con ocasión del cual, según parece, se cometían irregularidades en condiciones tales que podían dar lugar a una deuda aduanera. Así, dicha investigación reveló que un funcionario de las Aduanas belgas había estampado fraudulentamente el sello de la Oficina de Aduanas de Amberes en los documentos T1.

- 6 También se desprende de los autos que de ninguna manera De Haan estuvo implicada en dicho fraude y que creyó de buena fe que la operación de tránsito se había efectuado normalmente, aunque uno de los sospechosos formara parte de su personal.

- 7 El 13 de julio de 1994, las autoridades aduaneras requirieron a De Haan para que pagara la cantidad de 2.436.318 HFL en concepto de derechos de aduana sobre las partidas de cigarrillos puestas fraudulentamente, del modo indicado, en el mercado neerlandés. El 5 de septiembre de 1995, el Inspecteur redujo dicho importe en 888.287,40 HFL debido a que se había sobreestimado el valor al por menor de los cigarrillos.

- 8 De Haan recurrió contra dicha decisión ante la Tariefcommissie sosteniendo que, por haber actuado ella de buena fe y porque los investigadores estaban al corriente de los preparativos del fraude, como mínimo desde finales de julio de 1993, a su juicio, las autoridades aduaneras debían haberla mantenido informada de la situación, al menos desde la desviación fraudulenta de la primera remesa, con el fin de permitirle adoptar las medidas necesarias para evitar que naciera a su cargo una deuda aduanera por las seis remesas siguientes; de haber sucedido así, le habría bastado no presentar las seis declaraciones relativas a dichas remesas.

- 9 En estas circunstancias, por considerar que el litigio requería la interpretación del Derecho comunitario, la Tariefcommissie suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Las normas escritas o no escritas de Derecho aduanero comunitario, ¿imponen a las autoridades aduaneras, en sus relaciones con los deudores de derechos de aduana, una obligación como la descrita en el punto 6.2 *supra* [la de advertir sobre la posibilidad de un fraude a un declarante que se encuentre en la situación de la demandante en el procedimiento principal, cuyas declaraciones se hicieron de buena fe] y, en caso de respuesta afirmativa, cuáles son las consecuencias jurídicas del incumplimiento de dicha obligación por parte de las autoridades respecto al nacimiento, la contracción y la recaudación de la deuda aduanera?»

La normativa comunitaria

- 10 Con carácter preliminar, debe precisarse cuál era la normativa comunitaria aplicable en el momento en que ocurrieron los hechos del litigio principal.
- 11 El Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1; en lo sucesivo, «CAC»), que agrupa las disposiciones de Derecho aduanero anteriormente dispersas en una multitud de Reglamentos y de Directivas comunitarias, fue objeto de disposiciones de aplicación contenidas en el Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n° 2913/92 (DO L 253, p. 1). Dichas disposiciones entraron en vigor el 1 de enero de 1994.
- 12 Ahora bien, en el caso de autos, si bien la liquidación tributaria se emitió en julio de 1994, los hechos del litigio principal a los que se refiere la deuda aduanera se produjeron antes de la entrada en vigor del CAC.

- 13 Al respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en general, se considera que las normas de procedimiento son aplicables a todos los litigios pendientes en el momento en que entran en vigor, a diferencia de las normas sustantivas, que habitualmente se interpretan en el sentido de que no afectan a las situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor [véanse, en particular, las sentencias de 12 de noviembre de 1981, *Salumi* y otros, asuntos acumulados 212/80 a 217/80, Rec. p. 2735, apartado 9, y de 6 de julio de 1993, *CT Control (Rotterdam)* y *JCT Benelux/Comisión*, asuntos acumulados C-121/91 y C-122/91, Rec. p. I-3873, apartado 22].
- 14 En consecuencia, procede referirse, por un lado, a las normas sustantivas contenidas en la normativa anterior a la entrada en vigor del CAC y, por otra, a las normas de procedimiento contenidas en el CAC.
- 15 El Reglamento (CEE) n° 2726/90 del Consejo, de 17 de septiembre de 1990, relativo al tránsito comunitario (DO L 262, p. 1), regula, en su Título V, el procedimiento de tránsito comunitario externo. El artículo 10 dispone, en particular, que para circular al amparo de dicho procedimiento, toda mercancía deberá ser objeto de una declaración T1, la cual estará firmada por el obligado principal.
- 16 A tenor del artículo 11, apartado 1, de dicho Reglamento:

«El obligado principal deberá:

- a) presentar intactas las mercancías y el documento T1 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;

c) pagar los derechos y demás gravámenes que, en su caso, sean exigibles por infracciones o irregularidades cometidas durante una operación de tránsito comunitario o con ocasión de la misma.»

17 Por otra parte, a tenor del artículo 3, apartado 3, del Reglamento (CEE) n° 1854/89 del Consejo, de 14 de junio de 1989, relativo a la contracción y a las condiciones de pago de las cuantías de derechos de importación o de derechos de exportación resultantes de deudas aduaneras (DO L 186, p. 1),

«Cuando una deuda aduanera nazca [...] la contracción del importe correspondiente de los derechos deberá realizarse en un plazo de dos días a partir de la fecha en que la autoridad aduanera pueda:

a) calcular el importe de los derechos en cuestión, y

b) determinar la persona obligada al pago del citado importe.»

18 A tenor del artículo 6, apartado 1, del mismo Reglamento:

«Desde el momento de su contracción, deberá comunicarse la cuantía de derechos a la persona que esté obligada al pago, según modalidades apropiadas.»

- 19 En lo que atañe a la recaudación de los derechos de importación, el artículo 2, apartado 1, del Reglamento (CEE) n° 1697/79 del Consejo, de 24 de julio de 1979, referente a la recaudación *a posteriori* de los derechos de importación o de los derechos de exportación que no hayan sido exigidos al deudor por mercancías declaradas en un régimen aduanero que suponga la obligación de pagar tales derechos (DO L 197, p. 1; EE 02/06, p. 54), dispone:

«Cuando las autoridades competentes comprueben que el total o parte de los derechos de importación [...] legalmente debidos [...] no haya sido exigido del deudor, iniciarán una acción para la recaudación de los derechos no percibidos.

Sin embargo, esta acción no podrá iniciarse una vez transcurrido un plazo de tres años a partir de la fecha de contracción [...] o, si no hubiere habido contracción, a partir de la fecha del nacimiento de la deuda aduanera correspondiente a la mercancía de que se trate.»

- 20 No obstante, dos disposiciones prevén situaciones en las que no deben recaudarse los derechos de importación. Por una parte, el artículo 5, apartado 2, del Reglamento n° 1697/79 establece:

«Las autoridades competentes podrán abstenerse de efectuar la recaudación *a posteriori* de los derechos de importación o de los derechos de exportación que no hubieran sido percibidos como consecuencia de un error de las mismas autoridades competentes que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, hubiera actuado de buena fe y hubiera observado todas las disposiciones establecidas por la regulación en vigor en relación con su declaración en aduana.

Los casos en los que se pueda aplicar el párrafo primero se determinarán de conformidad con las disposiciones de aplicación [...]»

21 El artículo 2 del Reglamento (CEE) n° 2164/91 de la Comisión, de 23 de julio de 1991, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento n° 1697/79 (DO L 201, p. 16), prevé tres situaciones en las que la autoridad competente del Estado miembro en el que se haya cometido o se haya comprobado el error que condujo a la percepción de un importe insuficiente decide por sí misma no proceder a la recaudación *a posteriori*:

- Cuando se había alcanzado un contingente arancelario o un límite máximo arancelario en el momento de la aceptación de la declaración en aduana sin que esta situación haya sido objeto de una publicación en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* o, cuando no se haya efectuado dicha publicación en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*.
- Cuando la autoridad considere que se cumplen todas las condiciones contempladas en el artículo 5, apartado 2, y que el importe no percibido es inferior a 2.000 ecus.
- Cuando el Estado miembro de que se trate haya sido autorizado a tal fin por la Comisión.

22 Por otra parte, a falta de error imputable a las propias autoridades competentes, el artículo 13, apartado 1, del Reglamento (CEE) n° 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) n° 3069/86 del Consejo, de 7 de octubre de 1986 (DO L 286, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento n° 1430/79»), dispone:

«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 [no pertinentes para la solución del litigio principal], 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 [para la adopción de las disposiciones de aplicación]. La devolución o la condonación podrán quedar subordinadas a determinadas condiciones especiales.»

- 23 El artículo 4 del Reglamento (CEE) n° 3799/86 de la Comisión, de 12 de diciembre de 1986, por el que se establecen las disposiciones de aplicación de los artículos 4 *bis*, 6 *bis*, 11 *bis* y 13 del Reglamento n° 1430/79 (DO L 352, p. 19), enumera situaciones concretas en el sentido del artículo 13, apartado 1, de este Reglamento que resultan de circunstancias que no suponen negligencia manifiesta ni intento de fraude por parte del interesado. Hay otras situaciones que deben apreciarse caso por caso, pero en un procedimiento en el que necesariamente debe intervenir la Comisión.
- 24 En relación, más concretamente, con el procedimiento que debe seguirse en los casos de aplicación del artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79, procede referirse a los artículos 905 a 909 del Reglamento n° 2454/93, aplicables desde el 1 de enero de 1994. Así, a tenor del artículo 905, apartado 1:

«Cuando la autoridad aduanera de decisión, a la que se hubiera presentado una solicitud de devolución o condonación, con arreglo al artículo 239, apartado 2, del Código [el cual se corresponde, esencialmente, con el artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79] no se halle en condiciones de decidir, sobre la base del artículo 899 [el cual se corresponde con el artículo 4 del Reglamento n° 3799/86], y cuando la solicitud está fundamentada en motivos que justifiquen que se trata de una situación especial resultante de circunstancias que no supongan negligencia manifiesta o intento de fraude por parte del interesado, el Estado miembro de que se trate transmitirá el caso a la Comisión para su resolución conforme al procedimiento previsto en los artículos 906 a 909.»

- 25 El artículo 908, apartado 2, establece que la autoridad aduanera se pronunciará sobre la solicitud que le haya sido presentada sobre la base de la decisión de la Comisión. En el caso de que ésta no haya adoptado su decisión dentro del plazo de seis meses desde la recepción del expediente remitido por el Estado miembro

interesado, con arreglo al artículo 905, o no haya notificado ninguna decisión a ese Estado miembro dentro del plazo de treinta días a contar de la expiración del plazo de seis meses anterior, en virtud del artículo 909, la autoridad aduanera acogerá la solicitud de reembolso o de condonación.

- 26 En el caso de autos, procede señalar que el Reino de los Países Bajos dirigió dicha solicitud a la Comisión, la cual la desestimó mediante la decisión C(98) 372 def., de 18 de febrero de 1998.

Sobre la cuestión prejudicial

- 27 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, sustancialmente, que se dilucide si, en el marco de un procedimiento de tránsito externo, las autoridades aduaneras están obligadas a informar al obligado principal de la existencia de un riesgo de fraude, en el que este último no esté implicado pero cuya comisión puede hacer que nazca a su cargo una deuda aduanera, y, en caso de respuesta afirmativa, qué consecuencias se derivan del incumplimiento de dicha obligación.
- 28 Con el fin de dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil para la solución del litigio principal, procede ampliar la segunda parte de la cuestión y preguntarse si, en caso de que las autoridades aduaneras no informaran al obligado principal de la existencia de tal riesgo de fraude, el Derecho comunitario y, en particular, el artículo 5, apartado 2, del Reglamento n° 1697/79 o el artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79, dispensan a éste del pago de la deuda aduanera nacida a causa de dicho fraude.

Sobre la obligación de las autoridades aduaneras de informar al obligado principal de la existencia de un riesgo de fraude

- 29 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en el marco del artículo 177 del Tratado, el Tribunal de Justicia no es competente para aplicar las normas comunitarias a un caso determinado, sino tan sólo para proporcionar al órgano jurisdiccional nacional los elementos de interpretación del Derecho comunitario que puedan serle útiles para la apreciación de los efectos de una disposición de Derecho nacional (véanse, en particular, las sentencias de 15 de julio de 1964, Van der Veen, 100/63, Rec. pp. 1105 y 1121, y de 11 de julio de 1985, Mutsch, 137/84, Rec. p. 2681, apartado 6).
- 30 Además, debe señalarse que el artículo 11, apartado 1, letra c), del Reglamento n° 2726/90 establece que, en principio, el obligado principal debe pagar los derechos que sean exigibles «por infracciones o irregularidades cometidas durante una operación de tránsito comunitario o con ocasión de la misma», sin exigir que, para el nacimiento de la deuda aduanera, se demuestre que ha observado una conducta culposa o que se imponga a las autoridades aduaneras obligación alguna de informar al obligado principal del desarrollo de la investigación que ha culminado con la comprobación de la infracción o de la irregularidad.
- 31 Es cierto que, en circunstancias como las del asunto principal, si las autoridades aduaneras hubieran informado al deudor de la posible comisión de un fraude por sus clientes, aquél habría podido adoptar las medidas necesarias para, si no evitar el nacimiento de la deuda aduanera, al menos impedir o limitar su incremento.
- 32 No obstante, independientemente de si tales circunstancias pueden justificar la falta de recaudación *a posteriori*, la devolución o la condonación de los derechos de importación, problema que será examinado en los apartados 37 a 55 de la presente sentencia, es preciso señalar que el buen fin de una investigación orientada a identificar y a detener a los autores o a los cómplices de un fraude perpetrado o que se esté tramando, puede justificar legítimamente la omisión deliberada de informar, en todo o en parte, al obligado principal de los elementos de la investigación, a pesar de que éste no esté en absoluto implicado en la comisión de los actos fraudulentos.

- 33 Sin embargo, De Haan sostiene que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3, apartado 3, en relación con el artículo 6, apartado 1, del Reglamento n° 1854/89, deberían haberse contraído los derechos en el plazo de dos días a partir de la fecha en el que la autoridad aduanera pudo calcular el importe y determinar la persona obligada al pago de éste, y que dicho importe debería habersele comunicado desde el momento de su contracción.
- 34 No puede acogerse esta alegación. En efecto, como ya declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 26 de noviembre de 1998, Covita (C-370/96, Rec. p. I-7711, apartados 36 y 37), el hecho de que las autoridades aduaneras, al efectuar la recaudación *a posteriori* de los derechos de aduana, incumplan los plazos fijados por los artículos 3 y 5 del Reglamento n° 1854/89 no priva a dichas autoridades del derecho a proceder a la referida recaudación, siempre que ésta se lleve a cabo dentro del plazo de tres años en virtud del artículo 2, apartado 1, del Reglamento n° 1697/79. En efecto, la única finalidad de dichos plazos es garantizar una aplicación rápida y uniforme por las autoridades administrativas competentes de las modalidades técnicas de la contracción de los importes de los derechos de importación o de exportación. Si bien la inobservancia de tales plazos por las autoridades aduaneras puede dar lugar a que el Estado miembro de que se trate pague a las Comunidades intereses de demora, en el marco de la puesta a disposición de recursos propios, no empece a la exigibilidad de la deuda aduanera ni al derecho de dichas autoridades a efectuar la recaudación *a posteriori*.
- 35 Lo mismo puede afirmarse acerca del plazo establecido en el artículo 6, apartado 1, del Reglamento n° 1854/89. Aun suponiendo que, en el caso de autos, las autoridades aduaneras no hubieran informado al obligado principal del importe de los derechos desde que éste se había contraído efectivamente, lo cual no se desprende de los autos, este incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6, apartado 1, no puede, por sí mismo, impedir la recaudación de los derechos adeudados, por cuanto ésta debe efectuarse observando el plazo de tres años previsto en el artículo 2, apartado 1, del Reglamento n° 1697/79.
- 36 A la vista de las consideraciones expuestas, procede responder a la primera parte de la cuestión que el Derecho comunitario no impone a las autoridades aduaneras, que estén informadas de la posible comisión de un fraude en el marco

del régimen de tránsito externo, ninguna obligación de advertir al obligado principal que, a causa de ese fraude, podría adeudar derechos de aduana, a pesar de haber actuado de buena fe.

Sobre las circunstancias que pueden justificar la no recaudación a posteriori, el reembolso o la condonación de derechos

- 37 Procede recordar que la normativa comunitaria contempla dos categorías de excepciones específicas al pago de la deuda aduanera.
- 38 La primera se enuncia en el artículo 5, apartado 2, del Reglamento nº 1697/79.
- 39 Esta disposición somete a tres requisitos la posibilidad de que las autoridades aduaneras no efectúen la recaudación *a posteriori* (véanse, en particular, las sentencias de 1 de abril de 1993, Hewlett Packard France, C-250/91, Rec. p. I-1819, apartados 12 y 13, y Covita, antes citada, apartados 24 a 28).
- 40 En primer lugar, es preciso que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes. En segundo lugar, el error cometido por éstas debe ser de tal naturaleza que razonablemente no pudiera ser conocido por el sujeto pasivo de buena fe, a pesar de su experiencia profesional y de la diligencia que debe poner de manifiesto. Por último, éste debe haber observado todas las disposiciones establecidas por la normativa en vigor en relación con su declaración en aduana.
- 41 A este respecto, si bien corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si, teniendo en cuenta las circunstancias del caso de autos, se cumplen los requisitos del artículo 5, apartado 2, del Reglamento nº 1697/79 (véase la sentencia de 12 de diciembre de 1996, Olasagasti y otros, asuntos acumulados C-47/95,

C-48/95, C-49/95, C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 y C-148/95, Rec. p. I-6579, apartados 33 a 35), del apartado 32 de la presente sentencia se desprende que el hecho de que las autoridades aduaneras no informaran deliberadamente, en interés de la investigación, al obligado principal de la posibilidad de un fraude en el que, aparentemente, no esté implicado, en modo alguno puede calificarse de error de las autoridades competentes.

- 42 La segunda categoría de excepciones al pago de los derechos de importación o de exportación se establece en el artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79. Esta disposición, que no exige ningún error de las propias autoridades competentes, supedita con carácter acumulativo el reembolso o la condonación de los derechos de importación a dos requisitos, a saber, la existencia de una situación especial y la inexistencia de maniobra o negligencia manifiesta del operador económico.
- 43 A este respecto debe recordarse que, como establece expresamente su párrafo primero, la lista de situaciones especiales en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79, que recoge el artículo 4 del Reglamento n° 3799/86, no es exhaustiva (véase, en este sentido, la sentencia Covita, antes citada, apartado 31).
- 44 En consecuencia, corresponde a las autoridades aduaneras apreciar caso por caso si una situación como la del asunto principal, que no figura en dicha lista, presenta, no obstante, un carácter especial en el sentido de la normativa comunitaria aplicable, circunstancia en la que el Estado miembro del que depende esa autoridad transmitirá el asunto a la Comisión para su tramitación con arreglo al procedimiento previsto en los artículos 906 y 909 del Reglamento n° 2454/93.
- 45 Uno de los elementos de apreciación, que el órgano jurisdiccional remitente ha puesto de relieve y que caracteriza la situación controvertida en el asunto principal, se refiere al hecho de que, si las autoridades aduaneras hubieran informado al deudor de sus sospechas sobre la existencia de un fraude, éste habría adoptado las medidas necesarias, después de la desviación fraudulenta de la

primera remesa de cigarrillos, para evitar que naciera a su cargo la deuda aduanera correspondiente a las seis remesas siguientes.

- 46 Dado que ante las autoridades aduaneras se había presentado una solicitud de condonación de derechos, basada en justificaciones que pueden constituir una situación especial en el sentido del apartado 1 del artículo 13 del Reglamento n° 1430/79, y que dichas autoridades no podían adoptar una decisión sobre la base del artículo 4 del Reglamento n° 3799/86, el Reino de los Países Bajos pidió a la Comisión que se pronunciara sobre la existencia de una «situación especial» en el sentido de dicha disposición. Mediante decisión de 18 de febrero de 1998, la Comisión consideró que en el caso de autos no se daba tal situación.
- 47 Además, aunque el órgano jurisdiccional remitente no se refiera a dicha decisión, de la que probablemente desconocía la existencia y más aún el contenido debido a la fecha en que fue adoptada, en el momento en que dictó su resolución de remisión, con el fin de proporcionarle una respuesta útil para la solución del litigio principal, procede apreciar la validez de la referida decisión analizando si concurren efectivamente los requisitos para la aplicación del artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79 en un caso como aquel del que está conociendo dicho órgano jurisdiccional.
- 48 Procede puntualizar al respecto que la autoridad aduanera deberá resolver basándose en la decisión de la Comisión, con arreglo al artículo 908 del Reglamento n° 2454/93. No obstante, si el Tribunal de Justicia la declarara inválida, corresponderá a la Comisión extraer las consecuencias de tal declaración y reconsiderar la aplicabilidad del artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79 a las circunstancias del litigio principal, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia, empezando a correr los plazos establecidos en los artículos 907 y 909 del Reglamento n° 2454/93 desde el pronunciamiento de la sentencia. Estas consideraciones implican también la posibilidad de que el órgano jurisdiccional remitente, que no puede sustituir la apreciación de la Comisión por la suya propia, suspenda el procedimiento, a la espera de la decisión de la Comisión o de la expiración de los plazos mencionados.

- 49 En el caso de autos, el examen de la decisión de la Comisión, que, además, se ha aportado ante el Tribunal de Justicia y ha sido objeto de observaciones tanto escritas como orales, es acorde con el principio de economía procesal, ya que, por otra parte, se ha pedido directamente al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la cuestión de la legalidad de dicha decisión en el asunto Países Bajos/Comisión (C-157/98), cuyo procedimiento se halla actualmente suspendido a la espera de la presente sentencia.
- 50 Para llegar a la conclusión de que la situación del declarante no podía considerarse una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79, la Comisión ha señalado que De Haan era responsable del buen desarrollo del procedimiento aduanero y que la posibilidad de sufrir un perjuicio a raíz de posibles actos fraudulentos constituye un riesgo normal asumido por los operadores económicos; además, tuvo en consideración, por una parte, la doble circunstancia de que, aunque la propia De Haan no estuviera implicada en el fraude, sí lo estaba uno de sus colaboradores, del que ella era responsable, y de que no se había demostrado la complicidad de un funcionario de las Aduanas belgas, así como, por otra parte, el hecho de que, para llevar a cabo su investigación, el FIOD se hubiera abstenido de revelar sus informaciones a De Haan no podía constituir una situación especial que justificara la condonación de derechos de importación con arreglo al artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79.
- 51 Al respecto procede señalar, en primer lugar, que, según el órgano jurisdiccional remitente, al que la Comisión no ha desmentido sobre el particular, no puede imputarse a De Haan ninguna maniobra ni negligencia.
- 52 En segundo lugar, como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 25 de febrero de 1999, *Trans-Ex-Import* (C-86/97, Rec. p. I-1041), apartados 18 a 21, debe señalarse que el artículo 905 del Reglamento n° 2454/93, con arreglo al cual el Estado miembro al que pertenece la autoridad aduanera pidió a la Comisión que, basándose en los elementos comunicados, apreciara si existía una situación especial que justificara la condonación de los derechos, contiene una cláusula general de equidad destinada a cubrir las situaciones excepcionales en las que se encuentre el declarante en relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad, por cuanto, habida cuenta de los motivos invocados, la autoridad aduanera no ha podido tomar, por sí misma, una decisión sobre

condonación de derechos basándose en el artículo 4 del Reglamento n° 3799/86 o en el artículo 899 del Reglamento n° 2454/93, en función de la aplicabilidad *ratione temporis* de uno u otro de estos preceptos a la situación del deudor.

53 A este respecto, a falta de toda negligencia o intento de fraude imputable al deudor y siempre que éste no haya sido informado del desarrollo de la investigación, las exigencias de una investigación efectuada por las autoridades aduaneras o policiales constituyen una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento n° 1430/79. En efecto, si bien puede ser legítimo que las autoridades nacionales permitan deliberadamente la comisión de infracciones o irregularidades para dismantelar 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 en el artículo 905, apartado 1, del Reglamento n° 2454/93, al colocar al deudor en una situación excepcional en relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad.

54 Pues bien, del texto de la decisión de 18 de febrero de 1998 se desprende que, a la luz de la finalidad de equidad mencionada y de las circunstancias en las que se cometió el fraude, la Comisión no apreció correctamente el problema de si De Haan se encontraba en una situación excepcional en relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad.

55 En consecuencia, procede declarar la invalidez de la decisión de la Comisión.

56 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda parte de la cuestión que:

— A falta de toda negligencia o intento de fraude imputable al deudor y siempre que éste no haya sido informado del desarrollo de la investigación, las

exigencias de una investigación efectuada por las autoridades nacionales pueden constituir una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento nº 1430/79, por cuanto la circunstancia de que, para el buen fin de la investigación, las autoridades nacionales hayan permitido deliberadamente que se cometieran infracciones e irregularidades, haciendo que de este modo nazca una deuda aduanera a cargo del obligado principal, coloca a éste en una situación excepcional en relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad.

- La decisión C(98) 372 def. de la Comisión, de 18 de febrero de 1998, es inválida.

Costas

- 57 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés y del Reino Unido, así como por la Comisión, que han 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 la cuestión planteada por la Tariefcommissie mediante resolución de 24 de febrero de 1998, declara:

- 1) El Derecho comunitario no impone a las autoridades aduaneras, que estén informadas de la posible comisión de un fraude en el marco del régimen de tránsito externo, ninguna obligación de advertir al obligado principal que, a causa de ese fraude, podría adeudar derechos de aduana, a pesar de haber actuado de buena fe.

- 2) A falta de toda negligencia o intento de fraude imputable al deudor y siempre que éste no haya sido informado del desarrollo de la investigación, las exigencias de una investigación efectuada por las autoridades nacionales pueden constituir una situación especial en el sentido del artículo 13, apartado 1, del Reglamento (CEE) n° 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) n° 3069/86 del Consejo, de 7 de octubre de 1986, por cuanto la circunstancia de que, para el buen fin de la investigación, las autoridades nacionales hayan permitido deliberadamente que se cometan infracciones e irregularidades, haciendo que de este modo nazca una deuda aduanera a cargo del obligado principal, coloca a éste en una situación excepcional en relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad.

- 3) La decisión C(98) 372 def. de la Comisión, de 18 de febrero de 1998, es inválida.

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Edward

Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 7 de septiembre de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

J.-P. Puissochet