

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 23 de septiembre de 2004 *

En el asunto C-414/02,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE,

por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), mediante resolución de 6 de noviembre de 2002, recibida el 19 de noviembre de 2002, en el procedimiento entre:

Spedition Ulustrans, Uluslararası Nakliyat ve Tic. A.Ş. İstanbul

y

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. C. Gulmann, J.-P. Puissochet (Ponente) y R. Schintgen y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, por el Sr. F. Brenneis, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente;

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

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de mayo de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 202, apartado 3, del 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, «Código aduanero»).

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Spedition Ulustrans, Uluslararasi Nakliyat ve. Tic. A.S. Istanbul (en lo sucesivo, «Spedition Ulustrans») y la Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Administración tributaria de la Alta Austria; en lo sucesivo, «Finanzlandesdirektion») en relación con el pago de una deuda aduanera derivada de la introducción irregular de mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 A tenor del artículo 201 del Código aduanero:

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

- a) el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, o

- b) la inclusión de dicha mercancía en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate.

3. El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración.

Cuando se realice una declaración en aduana relativa a uno de los regímenes contemplados en el apartado 1 sobre la base de elementos que hagan que no se perciba una parte o la totalidad de los derechos legalmente adeudados, de conformidad con la disposiciones nacionales vigentes, podrán también ser considerados deudores aquellos que hayan proporcionado los elementos necesarios para la elaboración de la declaración teniendo, o debiendo tener razonablemente, conocimiento de que dichos elementos eran falsos.»

4 El artículo 202 del Código aduanero dispone:

«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

- b) si se tratare de una mercancía de esta índole que se encuentre en una zona franca o en un depósito franco, su introducción irregular en otra parte de dicho territorio.

A los efectos del presente artículo, se entenderá por “introducción irregular” cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guión del artículo 177.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la introducción irregular.

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.»

5 El artículo 203 del mismo Código establece:

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

— la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera.

3. Los deudores serán:

— la persona que haya sustraído la mercancía a la vigilancia aduanera,

— las personas que hayan participado en dicha sustracción sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera,

— 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 sustraída a la vigilancia aduanera,

— así como, en su caso, la persona que deba cumplir las obligaciones que entrañe la permanencia en depósito temporal de la mercancía o la utilización del régimen aduanero en el que se encuentra dicha mercancía.»

6 El artículo 213 del Código aduanero dispone:

«Cuando existan varios deudores para una misma deuda aduanera, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.»

7 A tenor del artículo 221, apartado 1, del mismo Código:

«Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas.»

Normativa nacional

8 El artículo 79, apartado 2, de la Zollrechts-Durführungsgesetz (Ley de ejecución del Derecho aduanero, BGBl. 1994/659; en lo sucesivo, «ZollR-DG») dispone:

«Toda deuda aduanera que se origine a cargo de un empleado o de cualquier otro encargado de un empresario por haber observado un comportamiento ilícito en

materia de obligaciones aduaneras, al realizar las tareas que le hubiere encomendado su empresario o su principal, se originará también al mismo tiempo a cargo del empresario o del principal, salvo que éste ya sea deudor por el mismo hecho en virtud de otra disposición.»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

9 El 5 de diciembre de 1996, un empleado de Spedition Ulustrans introdujo en el territorio aduanero de la Comunidad cuatro máquinas de bobinado de materias textiles. Procedente de Suiza, pasó por la aduana de Höchst (Austria) al volante de un camión matriculado a nombre de Spedition Ulustrans, sin presentar en la aduana las mercancías transportadas, como está previsto legalmente.

10 Mediante decisión de 11 de diciembre de 1996, adoptada con arreglo al artículo 221, apartado 1, del Código aduanero, el Hauptzollamt Feldkirch (aduanas de Feldkirch; en lo sucesivo, «Hauptzollamt») comunicó a dicho empleado el importe de los derechos de importación relativos a las mercancías irregularmente importadas, a saber, 770.684 ATS (del cual 83.770 ATS correspondían a derechos de aduana y 686.914 ATS al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación).

11 Mediante decisión de 27 de abril de 2000, pasada en autoridad de cosa juzgada, la Finanzlandesdirektion declaró que, en virtud del artículo 202, apartado 1, letra a), del Código aduanero, la importación irregular de dichas mercancías había originado una deuda, a cargo del conductor, de un importe idéntico al fijado por el Hauptzollamt.

- 12 Mediante decisión de 27 de febrero de 1997, adoptada en virtud de lo dispuesto en el artículo 202, apartado 1, letra a), del Código aduanero, en relación con el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG, el Hauptzollamt comunicó asimismo a Spedition Ulustrans el importe de los derechos que ésta adeudaba por su condición de codeudora de los mismos derechos que se reclamaban a su empleado.

- 13 Spedition Ulustrans interpuso un recurso contra esta decisión. Fue desestimado por infundado mediante resolución de 11 de septiembre de 1997. Entonces interpuso un recurso ante la Sala Cuarta de Apelación de la Finanzlandesdirektion, que fue asimismo desestimado mediante resolución de 21 de noviembre de 2000. La Finanzlandesdirektion consideró que, de conformidad con el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG, el Hauptzollamt había librado debidamente la orden de pago no sólo contra el conductor, sino también contra Spedition Ulustrans, por su condición de codeudora solidaria, obligada, como empresario, a velar por que el comportamiento del conductor asalariado se ajuste a las exigencias específicas del transporte internacional de mercancías.

- 14 Spedition Ulustrans acudió entonces ante el Verwaltungsgerichtshof, alegando, en particular, que, dado que no había participado en el comportamiento culposo del conductor, no se la podía considerar legalmente deudora de los derechos.

- 15 El órgano jurisdiccional remitente formula dos tipos de observaciones.

- 16 En primer lugar, señala que la doctrina actual no es unánime acerca del concepto de deudor. Puntualiza que, según determinados autores, al ampliar considerablemente el concepto de deudor a todos los empresarios o principales de un trabajador o de un encargado que infringe la normativa aduanera, sin tener en cuenta los requisitos de carácter subjetivo relacionados en el artículo 202, apartado 3, segundo guión, del

Código aduanero, el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG es incompatible con dicha disposición. El órgano jurisdiccional remitente añade que, según otros autores, el concepto de deudor, en caso de introducción irregular de una mercancía, depende de cómo se defina la «persona que haya procedido a la introducción irregular», en el sentido del artículo 202, apartado 3, primer guión, del mismo Código. Esta persona es siempre, al menos indirectamente, el empresario, ya que jurídicamente le corresponde la guarda de la mercancía transportada, mientras que el conductor sólo tiene esta mercancía en su poder en precario. Según esta segunda concepción, el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG no sería incompatible con el artículo 202, apartado 3, segundo guión, del Código aduanero, sino simplemente superfluo en relación con el artículo 202, apartado 3, primer guión, de dicho Código.

17 En segundo lugar, precisa el órgano jurisdiccional remitente, Spedition Ulustrans sostiene que el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG es una «norma relativa a la responsabilidad». Según la demandante en el procedimiento principal, el legislador nacional es libre de aprobar una norma así, sin estar limitado por el Derecho comunitario.

18 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es ilícita la ampliación del concepto de deudor, en virtud del artículo 79, apartado 2, de la [ZollR-DG] (según el cual, el origen de una deuda aduanera a cargo de un trabajador o de cualquier otro encargado de un empresario, por observar un comportamiento ilícito en materia de obligaciones aduaneras al realizar las tareas que le hubiere encomendado su empresario o su principal, supone también el origen, al mismo tiempo, de una deuda aduanera a cargo del empresario o del principal) a la luz del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero y, por lo tanto, infringe el Derecho comunitario?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 19 Según la Finanzlandesdirektion, el Código aduanero permite que las autoridades aduaneras se valgan de todas las posibilidades que les ofrecen las «disposiciones en vigor», incluidas las medidas legislativas nacionales, para garantizar la recaudación de la deuda aduanera. A su juicio, por lo tanto, los artículos 201 y siguientes del Código aduanero sólo establecen una armonización mínima del concepto de deudor y no impiden que los Estados miembros adopten otras disposiciones, como el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG, para proceder frente al empresario a la recaudación de la deuda. Sostiene que este artículo sólo se aplica si el comportamiento ilícito se manifiesta en la esfera de la actividad del empresario, es decir, si la intención del trabajador o del encargado fuera actuar en interés del empresario y no en su propio interés.
- 20 El Gobierno austriaco señala que, en virtud del artículo 8, apartado 1, de la Decisión 2000/597/CE, Euratom del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 253, p. 42), los Estados miembros deben recaudar los derechos del Arancel Aduanero Común, que constituyen recursos propios de las Comunidades, con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales, adaptadas, en su caso, a los requisitos de la normativa comunitaria. Por lo tanto, el legislador comunitario quiso dejar a los Estados miembros la elección de los medios que consideraran más eficaces para garantizar la percepción de los derechos de aduana.
- 21 Considera que el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG se inscribe en este ámbito. A su juicio, al hacer que sean codeudores los empresarios o los principales que obtienen una ventaja económica de los actos de sus empleados o encargados, esta disposición permite garantizar la recaudación de la deuda aduanera de una manera más eficaz que si los únicos designados fueran estos últimos, partes económica-

mente débiles y, a menudo, insolventes. Señala que, por lo demás, el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG se ajusta perfectamente a los principios generales del Derecho comunes a todos los Estados miembros, en particular, al principio de proporcionalidad. Estima que, por lo tanto, no efectúa ninguna ampliación del concepto de deudor que sea incompatible con el artículo 202, apartado 3, del Código aduanero.

22 Según la Comisión, la imputación automática de todo comportamiento de un empleado a su empresario, que no tenga en cuenta la «participación» efectiva del empresario, en el sentido del artículo 202, apartado 3, segundo guión, infringe esta disposición. Si los órganos jurisdiccionales nacionales la interpretaran en el sentido de que establece una presunción *iuris et de iure* de imputabilidad del comportamiento del empleado al empresario, el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG debería ser declarado incompatible con las disposiciones del Código aduanero.

Respuesta del Tribunal de Justicia

23 No corresponde al Tribunal de Justicia, en un procedimiento promovido en virtud del artículo 234 CE, pronunciarse sobre la compatibilidad de las disposiciones de una ley nacional con el Derecho comunitario. Por el contrario, el Tribunal de Justicia es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación relacionados con el Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad (sentencias de 17 de diciembre de 1970, Scheer, 30/70, Rec. p. 1197, apartado 4; de 6 de junio de 1984, Melkunie, 97/83, Rec. p. 2367, apartado 7, y de 29 de noviembre de 2001, De Coster, C-17/00, Rec. p. I-9445, apartado 23).

24 Desde este punto de vista, debe considerarse que el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que dilucide si el artículo 202, apartado 3, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, sobre la base del artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG, se considere que un empresario es deudor de una deuda aduanera de su empleado, cuando éste se ha comportado ilícitamente en materia de obligaciones aduaneras al realizar las tareas que le hubiere encomendado su empresario.

- 25 En primer lugar, del texto del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero se desprende que el legislador comunitario quiso determinar en un sentido amplio las personas a las que se puede considerar deudoras de la deuda aduanera, en caso de introducción irregular de una mercancía sujeta a derechos de importación, sin hacer, no obstante, que el empresario sea automáticamente codeudor de la deuda aduanera de su empleado.
- 26 Ante todo, el artículo 202, apartado 3, primer guión, del Código aduanero se refiere a la «persona» que haya procedido a dicha introducción, sin precisar si se trata de una persona física, como el trabajador de una empresa, o una persona jurídica, como la sociedad a la que se debe la introducción irregular de las mercancías. En consecuencia, si dicha disposición puede aplicarse, en cualquier caso, a un empleado que efectúa las operaciones materiales de introducción, también un empresario puede ser considerado deudor de la deuda aduanera, si es una «persona», en el sentido de dicha disposición, es decir, si puede considerarse que por sus actos ha ocasionado la introducción irregular de la mercancía.
- 27 En segundo lugar, el artículo 202, apartado 3, segundo guión, se refiere, en plural, a las «personas», sin ulterior concreción de si se trata de personas físicas o personas jurídicas, que han «participado» en la introducción irregular de las mercancías, es decir, las que, de alguna forma, han tomado parte en esa introducción. No obstante, la calificación de deudor, en el sentido de dicha disposición, está sujeta a la condición de que tales personas hayan participado en la referida introducción «sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una introducción irregular». Por lo tanto, esa condición se basa en elementos de apreciación subjetiva que, en determinados casos, pueden excluir la calificación de deudor.
- 28 Por último, el artículo 202, apartado 3, tercer guión, del Código aduanero prevé asimismo la calificación de deudor para personas, también en este caso sin precisar su naturaleza de persona física o jurídica, que, tras la introducción irregular de la mercancía, es decir, tras la operación que ha originado la deuda aduanera, hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía sabiendo o debiendo saber

razonablemente, en el momento de la adquisición o recepción, que dicha mercancía había sido introducida irregularmente. Por lo tanto, la ampliación del concepto de deudor se supedita, en este caso, a una condición de carácter subjetivo, al igual que para la aplicación del artículo 202, apartado 3, segundo guión, del mismo Código.

29 Del examen del artículo 202, apartado 3, guiones primero, segundo y tercero, del Código aduanero se desprende que el legislador comunitario distinguió entre los supuestos a las que se refiere el primero de dichos guiones y aquellos a los que aluden los guiones segundo y tercero. En los supuestos previstos en el primer guión puede considerarse que el propio empresario ha procedido a la introducción irregular de las mercancías, por lo que se ha convertido en deudor de la deuda aduanera, solo o solidariamente con su empleado. En los supuestos a los que se refieren los guiones segundo y tercero, el empresario no hace sino «participar» en esa introducción y sólo puede ser considerado deudor solidario si concurren algunos requisitos de carácter subjetivo.

30 En estas circunstancias, cuando la introducción irregular de la mercancía no es imputable al empresario, sino que resulta de un acto de un empleado, el empresario puede ser deudor de la deuda aduanera si ha participado en dicha introducción, lo que puede ocurrir, en particular, si la introducción irregular se ha efectuado con los medios o el personal de su empresa y, por otra parte, si sabía o debía razonablemente saber que tal operación de introducción era irregular.

31 El artículo 202, apartado 3, del Código aduanero pretende definir el concepto de deudor en sentido amplio, en congruencia con la regla de solidaridad de los deudores obligados al pago de una misma deuda aduanera, establecida en el artículo 213 del mismo Código. No obstante, no hace que el empresario sea automáticamente codeudor de la deuda aduanera del empleado que ha introducido la mercancía de forma irregular.

- 32 En segundo lugar, de la evolución de la normativa comunitaria aplicable en la materia se deduce que el legislador comunitario ha deseado determinar las personas deudoras de la deuda aduanera en condiciones que garantizan cada vez mayor grado de armonización.
- 33 En un primer momento se aprobó una directiva, la Directiva 79/623/CEE del Consejo, de 25 de junio de 1979, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en materia de deuda aduanera (DO L 179, p. 31; EE 02/06 p. 43). La segunda frase del quinto considerando de esta Directiva enunciaba ya que «[...] es necesario establecer normas comunes para la determinación del momento en que nace la deuda aduanera, al objeto de asegurar una aplicación uniforme de las disposiciones comunitarias vigentes, en materia de importación y de exportación». No obstante, dicha Directiva no establecía aún normas concretas sobre la determinación de la persona obligada al pago de la deuda aduanera. A lo sumo, su artículo 1, apartado 2, letra a), disponía lo que debía entenderse por deuda aduanera: «la obligación de una persona física o jurídica de pagar el importe de los derechos [de importación o de exportación]».
- 34 Esta Directiva fue sustituida posteriormente por varios reglamentos, a saber, el Reglamento (CEE) n° 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera (DO L 201, p. 15), y el Reglamento (CEE) n° 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).
- 35 El Reglamento n° 2144/87 precisaba, en su segundo considerando, que «las normas relativas al nacimiento de la deuda aduanera, a la determinación de su cuantía y de su exigibilidad, y a su extinción son tan importantes para el buen funcionamiento de la unión aduanera que es importante asegurar del mejor modo posible su aplicación uniforme en la Comunidad» y que «con tal fin, procede sustituir las disposiciones actuales de la Directiva 79/623/CEE por un reglamento, lo cual creará una mayor seguridad jurídica para los particulares».

36 En cuanto al Reglamento n° 1031/88, precisaba, en su quinto considerando que «si se trata de una deuda aduanera derivada de la introducción irregular de una mercancía en el territorio aduanero de la Comunidad [...], es conveniente considerar como obligadas al pago de dicha deuda, a la persona autora del acto por el que se haya originado la deuda aduanera, así como a todas las demás personas que incurran en responsabilidad, con arreglo a las disposiciones vigentes en los Estados miembros, como consecuencia de la realización de tal acto». Así, el artículo 3 del Reglamento n° 1031/88 disponía, en síntesis, que las personas obligadas al pago de la deuda aduanera en caso de introducción irregular de la mercancía eran la persona que había introducido la mercancía y, «con arreglo a los disposiciones vigentes en los Estados miembros, estarán obligadas solidariamente», las personas que hubieran participado en esa introducción, las personas que hubieran adquirido o guardado la mercancía y cualquier otra persona que hubiera incurrido en responsabilidad como consecuencia de dicha introducción.

37 El artículo 202, apartado 3, del Código aduanero, que sustituyó a las citadas disposiciones de los Reglamentos n°s 2144/87 y 1031/88, es aún más preciso que éstas. Ya no se refiere «a las disposiciones vigentes en los Estados miembros» y establece directamente los requisitos de fondo a los que se supedita la ampliación de la condición de deudor a las personas «que hayan participado» en la introducción irregular de la mercancía.

38 Es cierto que el objeto de todas estas modificaciones normativas no ha sido privar a los Estados miembros de la posibilidad de adoptar las medidas destinadas a contribuir eficazmente a la consecución de los objetivos de la normativa aduanera, en particular, la recaudación de la deuda aduanera, ni tampoco ha sido éste su efecto. Tampoco ha impedido que estos mismos Estados aprobaran, en su caso, normas que, respetando dichos objetivos y de conformidad con el principio de proporcionalidad, establecieran los requisitos para la aplicación de las disposiciones comunitarias (en relación con una disposición nacional que incrementa los derechos de aduana en caso de infracción de la normativa aduanera comunitaria, véase la sentencia de 16 de octubre de 2003, Hannl + Hofstetter, C-91/02, Rec. p. I-12077, apartados 18 a 20).

- 39 No obstante, del examen de las disposiciones mencionadas resulta claramente que, desde la entrada en vigor del Código aduanero, el legislador comunitario ha pretendido establecer, de forma exhaustiva, los requisitos para la determinación de las personas deudoras de la deuda aduanera.
- 40 Estarían en contradicción con esta intención claramente manifestada del legislador comunitario, así como con la letra y objeto propios del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero, tal como se han reiterado en la presente sentencia, las disposiciones de una ley nacional que, sin respetar las condiciones de carácter subjetivo enunciadas en los guiones segundo y tercero de dicho apartado 3, extendieran automáticamente al empresario la condición de deudor de su empleado, sin que se demostrara que el empresario hubiera tomado parte en la introducción de las mercancías, en particular, sabiendo o debiendo saber razonablemente que dicha introducción era irregular.
- 41 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG establece tal extensión automática de la condición de deudor de la deuda aduanera. Al proceder a este análisis, corresponderá a ese órgano jurisdiccional interpretar dicha disposición, en la medida de lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad del artículo 202, apartado 3, del Código aduanero. Los siguientes elementos deberán ser tenidos especialmente en cuenta en dicha apreciación.
- 42 En primer lugar, si el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG se interpretara en el sentido de que establece una presunción *iuris et de iure*, según la cual el empresario es codeudor de la deuda de su empleado, dicho artículo sería incompatible con el artículo 202, apartado 3, del Código aduanero. Lo mismo ocurriría si dicho artículo se aplicara únicamente a supuestos en los que el empleado actúa en cumplimiento de las tareas que le encomienda su empresario. En efecto, no puede descartarse que, en tales supuestos, no sea imputable al empresario la introducción irregular de la mercancía y que, por lo tanto, pueda alegar que no sabía o que no debía razonablemente saber que tal introducción era irregular.

43 En segundo lugar, si bien es cierto que generalmente es adecuado recaudar la deuda aduanera del empresario y que, con arreglo al artículo 239 del Código aduanero, éste puede obtener la devolución o la condonación de los derechos de aduana, tales consideraciones no permiten demostrar que la extensión de la condición de deudor de la deuda aduanera al empresario sea, en todo caso, proporcionada a los objetivos perseguidos. En efecto, el artículo 202, apartado 3, del Código aduanero permite que, en determinadas circunstancias, el empresario no pueda ser calificado de deudor de la deuda aduanera, mientras que la posibilidad de que se condonen o devuelvan derechos al deudor sólo existe *a posteriori*, sobre la base de otras circunstancias (sobre las posibilidades de condonar derechos en una «situación especial», sin que se dé ningún comportamiento culposo del deudor, véase la sentencia de 7 de septiembre de 1999, De Haan, C-61/98, Rec. p. I-5003).

44 Por último, si se apreciara como una disposición que establece los requisitos para la aplicación del artículo 202, apartado 3, primer guión, del Código aduanero, el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG tampoco sería compatible con dicho Código. Tal interpretación, al reconocer de una manera muy amplia que el empresario es la «persona que ha procedido a la introducción irregular de la mercancía», en el sentido de dicho primer guión, privaría de objeto al artículo 202, apartado 3, segundo guión, de dicho Código y no permitiría que el empresario se sustrajera de la deuda aduanera, cuando no hubiere tomado parte en esa introducción ni hubiere tenido conocimiento de ella.

45 De todas las consideraciones que preceden se desprende que el artículo 202, apartado 3, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional como el artículo 79, apartado 2, de la ZollR-DG que, en caso de introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, hace al empresario codeudor de la deuda aduanera del empleado que ha efectuado dicha introducción en cumplimiento de las tareas que el empresario le haya encomendado, siempre que esta normativa exija que el empresario haya tomado parte en la introducción de las mercancías sabiendo o debiendo razonablemente saber que dicha introducción era irregular.

Costas

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

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

El artículo 202, apartado 3, del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional como el artículo 79, apartado 2, de la Zollrechts-Durchführungsgesetz (Ley de ejecución del Derecho aduanero) que, en caso de introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, hace al empresario codeudor de la deuda aduanera del empleado que ha efectuado dicha introducción en cumplimiento de las tareas que el empresario le haya encomendado, siempre que dicha normativa exija que el empresario haya tomado parte en la introducción de las mercancías sabiendo o debiendo razonablemente saber que dicha introducción era irregular.

Firmas.