

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 25 de junio de 2015 (*)

«Procedimiento prejudicial — Código aduanero comunitario — Reglamento (CEE) nº 2913/92 — Artículos 203 y 204 — Reglamento (CEE) nº 2454/93 — Artículo 859 — Régimen de tránsito externo — Nacimiento de la deuda aduanera — Sustracción o no a la vigilancia aduanera — Incumplimiento de una obligación — Presentación tardía de las mercancías en la oficina de destino — Mercancías que han sido rechazadas por el destinatario y que han vuelto a llevarse al lugar de origen sin haber sido presentadas en la oficina de aduana — Mercancías incluidas de nuevo en régimen de tránsito externo mediante una nueva declaración — Directiva 2006/112/CE — Artículo 168, letra e) — Deducción del IVA a la importación por el transportista»

En el asunto C-187/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Østre Landsret (Dinamarca), mediante resolución de 4 de abril de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de abril de 2014, en el procedimiento entre

Skatteministeriet

y

DSV Road A/S,

en el que participa:

Danske Speditører,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de DSV Road A/S, por el Sr. A. Hedetoft, advokat;
- en nombre de Danske Speditører, por el Sr. R. Køie, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. C. Thorning, en calidad de agente, asistido por el Sr. D. Auken, advokat;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. G. Skiani y M. Germani, en calidad de

agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Soulay y L. Grønfeldt, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 203, apartado 1, y 204, apartado 1, letra a), del Reglamento (CEE) nº 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 su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 1) (en lo sucesivo, «Código aduanero»), del artículo 859 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento nº 2913/92 (DO L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 214/2007 de la Comisión, de 28 de febrero de 2007 (DO L 62, p. 6) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), y del artículo 168, letra e), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés) y DSV Road A/S (en lo sucesivo, «DSV») en relación con el pago de los derechos de aduana y del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondientes a mercancías que fueron transportadas en el marco de varios regímenes de tránsito comunitario externo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 37 del Código aduanero dispone lo siguiente:

«1. Las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad estarán bajo vigilancia aduanera desde su introducción. Podrán ser sometidas a controles aduaneros, de conformidad con las disposiciones vigentes.

2. Permanecerán bajo vigilancia aduanera todo el tiempo que sea necesario para determinar su estatuto aduanero y en lo que se refiere a mercancías no comunitarias y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 82, hasta que, o bien cambien de estatuto aduanero, o bien pasen a una zona franca o depósito franco o bien se reexporten o destruyan, de conformidad con el artículo 182.»

4 El artículo 91, apartado 1, de dicho Código es del siguiente tenor:

«1. El régimen de tránsito externo permitirá la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad:

a) de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial;

[...]»

5 El artículo 92 del citado Código establece lo siguiente:

«1. El régimen de tránsito externo finalizará y el titular habrá cumplido sus obligaciones cuando las mercancías incluidas en el régimen y los documentos necesarios sean presentados en la aduana de destino, de conformidad con lo dispuesto en el régimen de que se trate.

2. Las autoridades aduaneras liquidarán el régimen de tránsito externo cuando estén en condiciones de determinar, sobre la base de la comparación de los datos disponibles en la aduana de origen y de los disponibles en la aduana de destino, que el régimen ha finalizado correctamente.»

6 A tenor del artículo 96, apartado 1, del mismo Código:

«1. El obligado principal es el titular del régimen de tránsito comunitario externo. El obligado principal deberá:

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

b) respetar las disposiciones relativas al régimen de tránsito comunitario.»

7 El artículo 203 del Código aduanero preceptúa lo siguiente:

«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,

[...]»

8 Según el artículo 204, apartado 1, del propio Código:

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

a) el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, [...]

[...]

en casos distintos de los contemplados en el artículo 203, salvo que se pruebe que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado.»

9 El artículo 356 del Reglamento de aplicación está redactado en los siguientes términos:

«1. La oficina de partida fijará la fecha límite en la cual las mercancías deberán presentarse en la oficina de destino, teniendo en cuenta el trayecto previsto, las disposiciones de la normativa que regula el transporte y las demás normativas aplicables y, en su caso, los datos comunicados por el obligado principal.

[...]

3. Cuando las mercancías se presenten en la oficina de destino después de la expiración del plazo señalado por la oficina de partida y en caso de que el incumplimiento de dicho plazo se deba a circunstancias debidamente justificadas a satisfacción de la oficina de destino y que no sean imputables al transportista ni al obligado principal, se considerará que este último ha observado el plazo señalado.»

10 El artículo 859 de ese mismo Reglamento prescribe lo siguiente:

«Se considerarán que quedan sin consecuencia real sobre el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado, tal como se define en el apartado 1 del artículo 204 del Código [aduanero], los incumplimientos siguientes, siempre que:

- no constituyan una tentativa de substraerse a la vigilancia aduanera de la mercancía;
- no impliquen negligencia manifiesta por parte del interesado;
- se hayan cumplido todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía:

[...]

2) en el caso de una mercancía incluida en un régimen de tránsito, la no ejecución de una de las obligaciones que implica la utilización del régimen cuando se cumplan las condiciones siguientes:

- a) la mercancía incluida en el régimen se haya presentado efectivamente intacta en la oficina de destino;
- b) la oficina de destino haya podido garantizar que esa misma mercancía ha recibido un destino aduanero o se ha incluido en depósito temporal tras la operación de tránsito, y
- c) cuando el plazo establecido con arreglo al artículo 356 no se haya respetado y el apartado 3 de dicho artículo no sea aplicable, pero la mercancía se haya presentado en la oficina de destino en un plazo razonable;

[...]»

11 Según el artículo 168 de la Directiva sobre el IVA:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

[...]

- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

12 A tenor del artículo 201 de la citada Directiva:

«En caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.»

Derecho danés

13 El artículo 39, apartado 1, de la Ley de aduanas (Toldloven), en su versión codificada por el Decreto nº 867 (lovbekendtgørelse nº 867), de 13 de septiembre de 2005, por el que se refunde el texto legal, presenta la siguiente redacción:

«Estará obligado al pago de los derechos e impuestos correspondientes a las mercancías:

1) el que importe o haga importar en el territorio aduanero danés mercancías que no se encuentren en libre práctica en el territorio aduanero de la Unión Europea;

[...]

4) el conductor o el propietario del medio de transporte que lleve a cabo el transporte de mercancías bajo control aduanero o de mercancías exentas de derechos e impuestos con determinados requisitos. Lo mismo sucede con la persona que posea el medio de transporte.»

14 El artículo 37 de la Ley sobre el IVA (Momsloven) estipula lo siguiente:

«Les empresas registradas en virtud de los artículos 47, 49, 51 o 51a, al calcular el impuesto soportado en el sentido del artículo 56, apartado 3, podrán deducir el impuesto previsto en la presente ley para las adquisiciones y otras operaciones efectuadas por la empresa respecto a mercancías y servicios utilizados exclusivamente a efectos de las entregas realizadas por la empresa que no estén exentas del impuesto [...].»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 El 23 de agosto de 2007 y el 10 de abril de 2008, DSV, una empresa danesa de transporte y de logística, inició, como obligado principal, dos regímenes de tránsito comunitario externo (en lo sucesivo, «regímenes de tránsito») para el transporte de, respectivamente, 148 y 703 paquetes de productos electrónicos entre la oficina de aduana de origen situada en el puerto franco de Copenhague (Dinamarca) y la oficina de aduana de destino situada en Jönköping (Suecia). Sin proceder a un control físico de las mercancías, las autoridades danesas de la oficina de aduana de origen ordenaron el levante de las mercancías con sendos plazos de presentación en la oficina de aduana de destino que expiraban el 31 de agosto de 2007 y el 13 de abril de 2008, respectivamente.

16 En ambos casos, DSV transportó las mercancías a Jönköping, donde no obstante su recepción fue rechazada por el destinatario. En consecuencia, el 4 de septiembre de 2007 y el 14 de abril de 2008, respectivamente, DSV volvió a llevar tales mercancías al puerto franco de Copenhague, sin que éstas se hubieran presentado en las oficinas de aduana de Jönköping o del puerto franco de Copenhague y sin que los documentos de tránsito se hubieran anulado.

17 DSV sostiene que los mismos 148 y 703 paquetes de productos electrónicos fueron reexpedidos a Jönköping el 13 de septiembre de 2007 y el 17 de abril de 2008, respectivamente, con otros productos electrónicos. Para cada una de estas entregas, DSV inició un nuevo régimen de tránsito y se generó un nuevo documento de tránsito, en relación con un total de 573 y 939 paquetes de productos electrónicos, respectivamente. Estos segundos regímenes de tránsito

fueron concluidos regularmente el 13 de septiembre de 2007 y el 23 de abril de 2008, respectivamente. Sin embargo, el Skatteministeriet cuestiona el hecho de que los 148 y 703 paquetes de productos electrónicos que fueron objeto de los primeros regímenes de tránsito se incluyeran también en los segundos regímenes de tránsito.

18 Con respecto a cada uno de los primeros regímenes de tránsito no liquidados, el danske told- og skatteforvaltning (administración central danesa de contribuciones y de aduanas) reclamó a DSV el pago de derechos de aduana en virtud del artículo 203 del Código aduanero y, con carácter subsidiario, conforme al artículo 204 de dicho Código. Además, el danske told- og skatteforvaltning exigió el pago del IVA a la importación con respecto a las mercancías que habían sido objeto de esos regímenes, sobre la base del artículo 39, apartado 1, punto 4, de la Ley de aduanas, en su versión codificada por el Decreto nº 867, de 13 de septiembre de 2005. De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que DSV pagó el IVA a la importación pero que se le denegó el derecho a deducir este IVA. Dado que DSV impugnó estas decisiones, el asunto se encuentra actualmente pendiente de resolución ante el Østre Landsret (tribunal de apelación de la Región Este).

19 En estas circunstancias, el Østre Landsret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 203, apartado 1, del [Código aduanero] en el sentido de que existe una sustracción a la vigilancia aduanera en una situación como la del litigio principal si se considera: a) que cada una de las expediciones efectuadas en 2007 y en 2008, respectivamente, se refería a las mismas mercancías, o b) que no puede probarse que se trataba de las mismas mercancías?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 204 del Código aduanero en el sentido de que se origina una deuda aduanera en una situación como la del litigio principal si se considera: a) que cada una de las expediciones efectuadas en 2007 y en 2008, respectivamente, se refería a las mismas mercancías, o b) que no puede probarse que se trataba de las mismas mercancías?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 859 del [Reglamento de aplicación] en el sentido de que, en las circunstancias del litigio principal, existe un incumplimiento que no ha tenido consecuencias reales en el correcto funcionamiento del régimen aduanero si se considera: a) que cada una de las expediciones efectuadas en 2007 y en 2008, respectivamente, se refería a las mismas mercancías, o b) que no puede probarse que se trataba de las mismas mercancías?

4) ¿Puede un Estado miembro de importación denegar a una persona designada como sujeto pasivo del IVA por dicho Estado la deducción del IVA a la importación con arreglo al artículo 168, letra e), de la Directiva sobre el IVA cuando el IVA a la importación se exige a un transportista de mercancías que no es importador ni propietario de las mismas y que se ha limitado a transportarlas y a proceder a su despacho aduanero en el marco del ejercicio de su actividad de transportista de mercancías sujetas al IVA?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

20 Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se dilucide si el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que una deuda aduanera se origina sobre dicha base por el mero hecho de que mercancías incluidas en un régimen de tránsito se vuelven a llevar, tras un intento de entrega infructuosa, al puerto franco de origen sin haber sido presentadas ni en la oficina de

aduana del lugar de destino ni en la oficina de aduana del puerto franco.

21 El órgano jurisdiccional remitente plantea esta cuestión a la luz de dos supuestos de hecho diferentes, a saber, por una parte, aquel en que se acredita que estas mismas mercancías han sido posteriormente transportadas de nuevo hacia su lugar de destino en el marco de un segundo régimen de tránsito liquidado regularmente, y, por otra parte, aquel en que la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito primero y segundo no puede acreditarse.

22 Con carácter previo, procede recordar que los artículos 203 y 204 del Código aduanero tienen diferente ámbito de aplicación. En efecto, mientras el primero tiene por objeto los comportamientos que dan lugar a una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, el segundo contempla incumplimientos de obligaciones e inobservancia de condiciones vinculadas a los diferentes regímenes aduaneros sin efecto sobre la vigilancia aduanera (sentencia X, C?480/12, EU:C:2014:329, apartado 31).

23 Del tenor literal del artículo 204 del Código aduanero se desprende que esta disposición solamente se aplica en los casos que no están incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 203 de dicho Código (sentencia X, C?480/12, EU:C:2014:329, apartado 32).

24 De ello se deriva que, para determinar sobre la base de cuál de los dos artículos se originó la deuda aduanera de importación, es necesario examinar, con carácter prioritario, si los hechos controvertidos constituyen una sustracción a la vigilancia aduanera a efectos del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero. Las disposiciones del artículo 204 del Código aduanero son aplicables únicamente si la respuesta a esta cuestión es negativa (sentencia X, C?480/12, EU:C:2014:329, apartado 33).

25 Por lo que se refiere, más concretamente, al concepto de sustracción a la vigilancia aduanera, recogido en el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, es preciso recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe entenderse que este concepto 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 en el artículo 37, apartado 1, del Código aduanero (sentencia X, C?480/12, EU:C:2014:329, apartado 34).

26 En este caso, con respecto, por un lado, al supuesto en que la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito primero y segundo no puede acreditarse, cabe declarar que se cumplen los requisitos para el nacimiento de una deuda aduanera sobre la base del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero. En efecto, en este supuesto, no queda acreditado que las mercancías se han presentado a la oficina de aduana del lugar de destino, tal como requiere el artículo 96, apartado 1, letra a), del Código aduanero. Pues bien, en semejante situación, la autoridad aduanera competente no puede acreditar, conforme al artículo 92, apartado 2, del Código aduanero, que el régimen de tránsito ha finalizado correctamente.

27 Por otro lado, en el supuesto en que la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito primero y segundo queda demostrada, estas mercancías han sido efectivamente presentadas en la oficina de aduana del lugar de destino en el marco de su segunda expedición. Por lo que se refiere a este supuesto, debe declararse que la omisión de presentar esas mercancías en la oficina de aduana de Jönköping en el marco de su primera expedición y de presentarlas en la oficina de aduana del puerto franco de Copenhague tras su vuelta, así como la inclusión de dichas mercancías en el segundo régimen de tránsito y el carácter extemporáneo de su presentación en la oficina de aduana del lugar de destino no son circunstancias que basten, como tales, para constituir una sustracción a la vigilancia aduanera.

28 En efecto, ante la falta de conclusión del primer régimen de tránsito así como de cambio de destino aduanero y de régimen aduanero de las mercancías en cuestión, éstas seguían incluidas en el primer régimen de tránsito en el momento de su vuelta y de su depósito en el puerto franco de Copenhague. Ahora bien, tal como ha destacado la Comisión Europea, en el marco de un régimen de tránsito la vigilancia aduanera se ejerce, por naturaleza, a distancia. Tal vigilancia se refiere a mercancías que no se encuentran en un lugar determinado, sino que son transportadas de un lugar a otro, sin que las autoridades aduaneras puedan comprobar en todo momento su posición exacta durante el transporte.

29 Esta vigilancia ejercida a distancia no se ve obstaculizada por las meras omisiones de presentar las mercancías de que se trate en las oficinas de aduana del lugar de destino o de un puerto franco, si se cumplen todos los demás requisitos relacionados con el régimen de tránsito. En efecto, en tal situación, las mercancías de que se trate siguen siendo transportadas, a pesar de esas omisiones, mediante un procedimiento de tránsito autorizado y acompañadas de los correspondientes documentos de tránsito, de modo que las autoridades aduaneras pueden en todo momento acceder a estas mercancías y controlarlas.

30 La inclusión de las mercancías en cuestión en el segundo régimen de tránsito, al tener como consecuencia que la presentación de tales mercancías en la oficina de aduana del lugar de destino ha tenido finalmente lugar, no en el marco del primer régimen de tránsito, sino únicamente del segundo, tampoco puede calificarse de sustracción a la vigilancia aduanera. En efecto, tras esta inclusión, dichas mercancías seguían sujetas a la vigilancia aduanera, consistiendo el único cambio en que tal vigilancia ya no se incardinaba en el primer régimen de tránsito, sino en el segundo.

31 El hecho de que DSV presentara finalmente las mercancías en la oficina de aduana del lugar de destino fuera del plazo de presentación establecido en el marco del primer régimen de tránsito tampoco puede considerarse una sustracción a la vigilancia aduanera. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la mera superación del plazo de presentación, establecido conforme al artículo 356, apartado 1, del Reglamento de aplicación, no da lugar al nacimiento de una deuda aduanera como consecuencia de la sustracción en el sentido de dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia X, C-480/12, EU:C:2014:329, apartado 45).

32 En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 203 del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que no se origina una deuda aduanera sobre esta base por el mero hecho de que mercancías incluidas en un régimen de tránsito se vuelvan a llevar, tras un intento de entrega infructuosa, al puerto franco de origen sin haber sido presentadas ni en la oficina de aduana del lugar de destino ni en la oficina de aduana del puerto franco si se acredita que esas mismas mercancías han sido posteriormente transportadas de nuevo hacia su lugar de destino en el marco de un segundo régimen de tránsito liquidado regularmente. En cambio, en el supuesto en que no pueda demostrarse la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de

tránsito primero y segundo, se origina una deuda aduanera en virtud del citado artículo.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

33 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera únicamente en el supuesto en que se demuestra la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito primero y segundo.

34 Si bien es cierto que, en este caso, DSV presentó esas mercancías en la oficina de aduana del lugar de destino en el marco del segundo régimen de tránsito, no obstante tal presentación tuvo lugar fuera del plazo de presentación establecido en el marco del primer régimen de tránsito. Este caso se caracteriza por tanto por el hecho de que mercancías incluidas en un primer régimen de tránsito han sido presentadas tardíamente en la oficina de aduana del lugar de destino y en el marco de un segundo régimen de tránsito.

35 Mediante las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se determine si el artículo 204 del Código aduanero, interpretado en relación con el artículo 859 del Reglamento de aplicación, debe interpretarse en el sentido de que la presentación tardía en la oficina de aduana del lugar de destino y en el marco de un segundo régimen de tránsito de las mercancías incluidas en un primer régimen de tránsito constituye un incumplimiento que da lugar al nacimiento de una deuda aduanera.

36 En lo que atañe, en primer lugar, a la cuestión de si, en semejante situación, se cumple el requisito que desencadena el nacimiento de una deuda aduanera sobre la base del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, a saber, el incumplimiento de cualquier obligación aparejada al régimen de tránsito, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la superación del plazo de presentación, establecido conforme al artículo 356, apartado 1, del Reglamento de aplicación, da lugar a una deuda aduanera que tiene como base el artículo 204 del Código aduanero (véase, en este sentido, la sentencia X, C-480/12, EU:C:2014:329, apartado 45). Por consiguiente, este requisito se cumple, en principio, en el asunto principal.

37 Esta conclusión no se ve cuestionada por la sentencia DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), invocada a estos efectos por DSV. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia consideró en esencia que el artículo 204 del Código aduanero no era aplicable en una situación en la que un expedidor autorizado había generado por error dos regímenes de tránsito para una sola y misma mercancía. La motivación efectuada en dicha sentencia no es extrapolable al asunto principal, dado que los hechos que concurren en los dos asuntos son sustancialmente diferentes.

38 En efecto, por una parte, a diferencia de los hechos controvertidos en el asunto que dio lugar a la sentencia DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), de la resolución de remisión resulta que, en el asunto principal, las expediciones de que se trata no fueron efectuadas por DSV en calidad de expedidor autorizado. Por otra parte, en el asunto que dio lugar a la sentencia DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), las mercancías en cuestión no se transportaron en ningún momento en el marco del primer régimen de tránsito, mientras que, en el asunto principal, las mercancías en cuestión no sólo se transportaron a su lugar de destino y se volvieron a llevar a su lugar de origen, sino que también se depositaron en un puerto franco en el marco del primer régimen de tránsito.

39 No obstante, el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación dispone que, cuando las mercancías se presenten en la oficina de destino después de la expiración del plazo señalado por la oficina de partida y en caso de que el incumplimiento de dicho plazo se deba a

circunstancias debidamente justificadas a satisfacción de la oficina de destino y que no sean imputables al transportista ni al obligado principal, se considerará que este último ha observado el plazo señalado. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si se cumplen estos requisitos en el presente asunto.

40 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la cuestión de si se cumple el requisito negativo previsto en el artículo 204 del Código aduanero, que excluye el nacimiento de una deuda aduanera en virtud de dicho artículo cuando las «infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado», cabe recordar que el artículo 859 del Reglamento de aplicación enumera de manera exhaustiva las situaciones que pueden satisfacer este requisito (véase, en este sentido, la sentencia Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, apartado 43).

41 En este caso, de la resolución de remisión y de las observaciones escritas de las partes en el litigio principal se desprende que son objeto de controversia en ese litigio, en particular, los requisitos previstos en los guiones segundo y tercero del artículo 859 del Reglamento de aplicación y en el punto 2, letras a) y c), de ese mismo artículo.

42 En lo atinente, en primer lugar, al tercer guion y al punto 2, letra a), del artículo 859 de este Reglamento, tales disposiciones exigen que todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía se cumplan *a posteriori* y que la mercancía haya sido efectivamente presentada intacta en la oficina de destino.

43 El Gobierno danés alega esencialmente que estos requisitos no se cumplen en el asunto principal, puesto que las mercancías en cuestión no fueron presentadas en un primer momento y se mezclaron con otras mercancías antes de iniciarse un nuevo régimen de tránsito.

44 Ahora bien, cabe declarar que en el supuesto en que se demuestre la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito primero y segundo y en que el segundo régimen de tránsito ha sido liquidado regularmente se cumplen dichos requisitos. En efecto, por una parte, el mero hecho de que no se haya puesto fin regularmente al primer régimen de tránsito no influye en la respuesta que ha de darse a la cuestión de si las formalidades necesarias para regularizar la situación de las mercancías se han cumplimentado *a posteriori*. Por otra parte, en este caso, las mercancías consideradas han sido efectivamente presentadas intactas en la oficina de destino.

45 En segundo lugar, en cuanto al artículo 859, punto 2, letra c), del Reglamento de aplicación, éste requiere que, cuando el plazo establecido con arreglo al artículo 356 del propio Reglamento no se haya respetado y el apartado 3 de dicho artículo no sea aplicable, la mercancía debe presentarse no obstante en la oficina de destino en un plazo razonable. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si se cumplen estos requisitos en el asunto principal.

46 Por lo que respecta, en tercer lugar, al artículo 859, segundo guion, del Reglamento de aplicación, que establece el requisito de que los incumplimientos de que se trate no han de implicar negligencia manifiesta por parte del interesado, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el concepto de «negligencia manifiesta» debe apreciarse teniendo en cuenta, en particular, la complejidad de las disposiciones cuyo incumplimiento ha originado la deuda aduanera, la experiencia profesional y la diligencia del operador (véase, en este sentido, la sentencia Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, apartados 50 y 56). Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, sobre la base de estos criterios y en vista de las circunstancias del asunto principal, si existe o no negligencia manifiesta por parte de DSV.

47 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales

segunda y tercera que el artículo 204 del Código aduanero, interpretado en relación con el artículo 859 del Reglamento de aplicación, debe interpretarse en el sentido de que la presentación tardía en la oficina de aduana del lugar de destino y en el marco de un segundo régimen de tránsito de las mercancías incluidas en un primer régimen de tránsito constituye un incumplimiento que origina una deuda aduanera, salvo que se cumplan los requisitos previstos en los artículos 356, apartado 3, U 859, segundo guion, y punto 2, letra c), del citado Reglamento, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

48 Mediante la cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 168, letra e), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que excluye la deducción del IVA a la importación del que es deudor el transportista que no es ni el importador ni el propietario de las mercancías de que se trate, sino que simplemente ha realizado el transporte de las mismas y la tramitación aduanera en el marco de su actividad de transportista de mercancías sujetas al IVA.

49 A este respecto, debe constatarse que, según el tenor literal del artículo 168, letra e), de la Directiva sobre el IVA, el derecho a deducción existe únicamente en la medida en que los bienes importados se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo. Según la jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia recaída en materia de derecho a deducción del IVA que grava la adquisición de bienes o servicios, dicho requisito sólo se cumple cuando el coste de los servicios por los que se soporta el IVA esté incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas (véanse las sentencias SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 60, y Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 48).

50 Pues bien, dado que el valor de las mercancías transportadas no forma parte de los costes constitutivos de los precios facturados por un transportista cuya actividad se limita a transportar la mercancía a cambio de una remuneración, no concurren, en este caso, los requisitos para la aplicación del artículo 168, letra e), de la Directiva sobre el IVA.

51 De cuanto antecede resulta que procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 168, letra e), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que excluye la deducción del IVA a la importación del que es deudor el transportista que no es ni el importador ni el propietario de las mercancías de que se trate, sino que simplemente ha realizado el transporte de las mismas y la tramitación aduanera en el marco de su actividad de transportista de mercancías sujetas al IVA.

Costas

52 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 Quinta) declara:

1) **El artículo 203 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, debe interpretarse en el sentido de que no se origina una deuda aduanera sobre la base de dicho artículo por el mero hecho de que mercancías incluidas en un régimen de tránsito**

comunitario externo se vuelvan a llevar, tras un intento de entrega infructuosa, al puerto franco de origen sin haber sido presentadas ni en la oficina de aduana del lugar de destino ni en la oficina de aduana del puerto franco si se acredita que esas mismas mercancías han sido posteriormente transportadas de nuevo hacia su lugar de destino en el marco de un segundo régimen de tránsito comunitario externo liquidado regularmente. En cambio, en el supuesto en que no pueda demostrarse la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito comunitario externo primero y segundo, se origina una deuda aduanera en virtud del citado artículo.

2) El artículo 204 del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento nº 1791/2006, interpretado en relación con el artículo 859 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 214/2007 de la Comisión, de 28 de febrero de 2007, debe interpretarse en el sentido de que la presentación tardía en la oficina de aduana del lugar de destino y en el marco de un segundo régimen de tránsito comunitario externo de las mercancías incluidas en un primer régimen de tránsito comunitario externo constituye un incumplimiento que origina una deuda aduanera, salvo que se cumplan los requisitos previstos en los artículos 356, apartado 3, U 859, segundo guion, y punto 2, letra c), del citado Reglamento, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

3) El artículo 168, letra e), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido a la importación del que es deudor el transportista que no es ni el importador ni el propietario de las mercancías de que se trate, sino que simplemente ha realizado el transporte de las mismas y la tramitación aduanera en el marco de su actividad de transportista de mercancías sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

Firmas

* Lengua de procedimiento: danés.