

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

25 de junho de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial – Código Aduaneiro Comunitário – Regulamento (CEE) n.º 2913/92 – Artigos 203.º e 204.º – Regulamento (CEE) n.º 2454/93 – Artigo 859.º – Regime de trânsito externo – Constituição de uma dívida aduaneira – Subtração à fiscalização aduaneira – Incumprimento de uma obrigação – Apresentação tardia das mercadorias na estância aduaneira de destino – Mercadorias recusadas pelo destinatário e devolvidas sem terem sido apresentadas na estância aduaneira – Mercadorias novamente colocadas em regime de trânsito externo mediante nova declaração – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 168.º, alínea e) – Dedução do IVA à importação pelo transportador»

No processo C-187/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Østre Landsret (Dinamarca), por decisão de 4 de abril de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de abril de 2014, no processo

Skatteministeriet

contra

DSV Road A/S,

estando presente:

Danske Speditører,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: T. von Danwitz (relator), presidente de secção, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da DSV Road A/S, por A. Hedetoft, advokat,
- em representação da Danske Speditører, por R. Køie, advokat,
- em representação do Governo dinamarquês, por C. Thorning, na qualidade de agente, assistido por D. Auken, advokat,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek e J. Vlášil, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por G. Skiani e M. Germani, na qualidade de

agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e L. Grønfeldt, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 203.º, n.º 1, e 204.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO L 363, p. 1, a seguir «código aduaneiro»), do artigo 859.º do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92 (JO L 253, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 214/2007 da Comissão, de 28 de fevereiro de 2007 (JO L 62, p. 6, a seguir «regulamento de execução»), e do artigo 168.º, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Skatteministeriet (Ministério das Contribuições e Impostos) à DSV Road A/S (a seguir «DSV») a propósito dos direitos aduaneiros e do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre mercadorias transportadas no âmbito de diversos regimes de trânsito comunitário externo.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 37.º do código aduaneiro dispõe:

«1. As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade ficam, desde essa introdução, sujeitas à fiscalização aduaneira. Podem ser objeto de controlos aduaneiros nos termos das disposições em vigor.

2. Permanecem sob essa fiscalização o tempo necessário para determinar o seu estatuto aduaneiro e, tratando-se de mercadorias não comunitárias e sem prejuízo do n.º 1 do artigo 82.º, até mudarem de estatuto aduaneiro, serem colocadas numa zona franca ou num entreposto franco ou serem reexportadas ou inutilizadas nos termos do artigo 182.º»

4 O artigo 91.º, n.º 1, do código aduaneiro tem a seguinte redação:

«1. O regime do trânsito externo permite a circulação de um ponto a outro do território aduaneiro da Comunidade:

a) De mercadorias não comunitárias, sem que fiquem sujeitas a direitos de importação e a outras imposições bem como a medidas de política comercial;

[...]»

5 O artigo 92.º do referido código prevê:

«1. O regime de trânsito externo termina e as obrigações do titular do regime ficam cumpridas quando as mercadorias ao abrigo do regime e os documentos exigidos são apresentados na estância aduaneira de destino, de acordo com as disposições do regime em questão.

2. As autoridades aduaneiras apuram o regime de trânsito externo quando puderem determinar, com base na comparação dos dados disponíveis na estância aduaneira de partida com os disponíveis na estância aduaneira de destino, que o regime terminou corretamente.»

6 Nos termos do artigo 96.º, n.º 1, do mesmo código:

«1. O responsável principal é o titular do regime de trânsito comunitário externo, competindo-lhe:

a) Apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo prescrito, respeitando as medidas de identificação tomadas pelas autoridades aduaneiras;

b) Respeitar as disposições relativas ao regime do trânsito comunitário.»

7 O artigo 203.º do código aduaneiro enuncia:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

– a subtração à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação.

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento em que a mercadoria é subtraída à fiscalização aduaneira.

3. Os devedores são:

– a pessoa que subtraiu a mercadoria à fiscalização aduaneira,

[...]»

8 Segundo o artigo 204.º, n.º 1, deste código:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) O incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito temporário ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida

[...]

em casos distintos dos referidos no artigo 203.º, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiver reais consequências para o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão.»

9 O artigo 356.º do regulamento de execução tem a seguinte redação:

«1. A estância de partida fixa a data limite em que as mercadorias devem ser apresentadas na estância de destino, tendo em conta o trajeto a percorrer, as disposições da regulamentação que regem o transporte e de outras regulamentações aplicáveis, bem como, eventualmente, os

elementos comunicados pelo responsável principal.

[...]

3. Quando as mercadorias são apresentadas na estância aduaneira de destino, depois de findo o prazo prescrito pela estância aduaneira de partida, e a inobservância desse prazo é devida a circunstâncias devidamente justificadas e aceites pela estância aduaneira de destino, não imputáveis nem ao transportador nem ao responsável principal, considera-se que este último respeitou o prazo prescrito.»

10 O artigo 859.º deste regulamento enuncia:

«Consideram-se, nomeadamente, sem reais consequências sobre o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro considerado na aceção do n.º 1 do artigo 204.º do código [aduaneiro] os seguintes incumprimentos ou não observâncias, desde que:

- não constituam uma tentativa de subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira,
- não impliquem negligência manifesta por parte do interessado,
- sejam cumpridas *a posteriori* todas as formalidades necessárias à regularização da situação da mercadoria:

[...]

2) No caso de uma mercadoria sujeita a um regime de trânsito, o incumprimento de uma das obrigações decorrentes da utilização do regime, se estiverem preenchidas as seguintes condições:

- a) A mercadoria sujeita ao regime tiver sido efetivamente apresentada intacta à estância de destino;
- b) A estância de destino tiver assegurado que a mercadoria recebeu um destino aduaneiro ou foi colocada em depósito temporário na sequência da operação de trânsito; e
- c) Se o prazo fixado em conformidade com o artigo 356.º não tiver sido respeitado e o n.º 3 do referido artigo não se aplicar, a mercadoria tiver sido apresentada à estância de destino dentro de um prazo razoável;

[...]»

11 Nos termos do artigo 168.º da diretiva IVA:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

[...]

e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

12 Nos termos do artigo 201.º da referida diretiva:

«Na importação, o IVA é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como devedores pelo Estado? Membro de importação.»

Direito dinamarquês

13 O artigo 39.º, n.º 1, da Lei aduaneira (Toldloven), na sua versão codificada pela Lei consolidada n.º 867 (Lovbekendtgørelse nr. 867), de 13 de setembro de 2005, tem a seguinte redação:

«É responsável pelo pagamento dos direitos e impostos que incidam sobre as mercadorias:

1) quem introduzir ou permitir que outrem introduza no território aduaneiro da Dinamarca mercadorias que não estejam em livre prática no território aduaneiro da União Europeia;

[...]

4) o condutor ou o proprietário de um meio de transporte, quando sejam transportadas mercadorias sob controlo aduaneiro, isentas de direitos e impostos com determinados requisitos. O mesmo se aplica a quem possuir o meio de transporte.»

14 O artigo 37.º da Lei do IVA (Momsloven) dispõe:

«As empresas registadas [para efeitos de IVA] ao abrigo dos artigos 47.º, 49.º, 51.º ou 51.ºa podem, ao calcular o imposto devido a montante, na aceção do artigo 56.º, n.º 3, deduzir o imposto previsto pela presente lei para as aquisições e outras operações efetuadas pela empresa, relativo aos bens e serviços utilizados exclusivamente para as entregas da empresa não isentas do imposto [...].»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 Em 23 de agosto de 2007 e 10 de abril de 2008, a DSV, uma empresa dinamarquesa de transporte e de logística, iniciou, enquanto responsável principal, dois regimes de trânsito comunitário externo (a seguir «regimes de trânsito») para o transporte de, respetivamente, 148 e 703 embalagens de produtos eletrónicos entre a estância aduaneira de partida situada no porto franco de Copenhaga (Dinamarca) e a estância aduaneira de destino situada em Jönköping (Suécia). Sem procederem a um controlo físico das mercadorias, as autoridades aduaneiras dinamarquesas da estância aduaneira de partida ordenaram a sua saída, tendo estabelecido prazos de apresentação na estância aduaneira de destino até 31 de agosto de 2007 e 13 de abril de 2008, respetivamente.

16 Em ambos os casos, a DSV transportou as mercadorias para Jönköping, onde a sua receção foi, porém, recusada pelo respetivo destinatário. Consequentemente, em 4 de setembro de 2007 e 14 de abril de 2008, respetivamente, a DSV levou essas mercadorias para o porto franco de Copenhaga, sem que tivessem sido apresentadas às estâncias aduaneiras de Jönköping ou do porto franco de Copenhaga e sem que os documentos de trânsito tivessem sido anulados.

17 A DSV alega que as referidas 148 e 703 embalagens de produtos eletrónicos foram novamente expedidas para Jönköping em 13 de setembro de 2007 e 17 de abril de 2008, respetivamente, juntamente com outros produtos eletrónicos. Para cada uma dessas entregas, a DSV iniciou um novo regime de trânsito e foi emitido um novo documento de acompanhamento de trânsito, abrangendo, respetivamente, um total de 573 e de 939 embalagens de produtos eletrónicos. Estes segundos regimes de trânsito foram devidamente encerrados em 13 de

setembro de 2007 e 23 de abril de 2008. No entanto, o Skatteministeriet contesta o facto de que as 148 e 703 embalagens de produtos eletrónicos objeto dos primeiros regimes de trânsito tenham igualmente sido abrangidas pelos segundos regimes de trânsito.

18 Relativamente a cada um dos primeiros regimes de trânsito não apurados, a danske told? og skatteforvaltning (Administração central tributária e aduaneira dinamarquesa) exigiu à DSV o pagamento de direitos aduaneiros nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro e, a título subsidiário, nos termos do seu artigo 204.º Por outro lado, a danske told? og skatteforvaltning exigiu o pagamento do IVA sobre a importação das mercadorias abrangidas pelos regimes, com base no artigo 39.º, n.º 1, ponto 4, da Lei aduaneira, na sua versão codificada pela Lei consolidada n.º 867, de 13 de setembro de 2005. Resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que a DSV pagou o IVA sobre a importação, mas que lhe foi negado o direito de deduzir esse IVA. A DSV impugnou essas decisões e o processo encontra-se atualmente pendente no Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Leste da Dinamarca).

19 Nestas circunstâncias, o Østre Landsret decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 203.º, n.º 1, do [c]ódigo [a]duaneiro ser interpretado no sentido de que, numa situação como a do processo principal, há subtração à fiscalização aduaneira, partindo do pressuposto de que a) as mercadorias envolvidas em cada um dos dois trânsitos ocorridos em 2007 e 2008, respetivamente, eram as mesmas, ou b) não é possível provar que as mercadorias fossem as mesmas?

2) Deve o artigo 204.º do [c]ódigo [a]duaneiro ser interpretado no sentido de que, numa situação como a do processo principal, foi constituída uma dívida aduaneira, partindo do pressuposto de que a) as mercadorias envolvidas em cada um dos dois trânsitos ocorridos em 2007 e 2008, respetivamente, eram as mesmas, ou b) não é possível provar que as mercadorias fossem as mesmas?

3) Deve o artigo 859.º [do regulamento de execução] ser interpretado no sentido de que, nas circunstâncias do processo principal, houve incumprimento das obrigações, sem efeitos significativos no decurso adequado do regime aduaneiro, partindo do pressuposto de que a) as mercadorias envolvidas em cada um dos dois trânsitos ocorridos em 2007 e 2008, respetivamente, eram as mesmas, ou b) não é possível provar que as mercadorias fossem as mesmas?

4) Pode o primeiro Estado-Membro para o qual as mercadorias foram importadas negar ao sujeito passivo designado pelo Estado-Membro a dedução do IVA na importação ao abrigo do artigo 168.º, alínea e), da [d]iretiva IVA, quando o IVA na importação for cobrado ao transportador das mercadorias em causa e este não seja nem o importador nem o proprietário das mesmas, mas tenha apenas efetuado, no âmbito das operações de transporte por si prestadas e sujeitas a IVA, o transporte e a expedição aduaneira dos lotes?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

20 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que uma dívida aduaneira se constitui com base no mero facto de mercadorias sob regime de trânsito externo, após uma tentativa de entrega infrutífera, serem levadas para o porto franco de partida sem terem sido apresentadas na estância aduaneira de destino nem na estância aduaneira do porto franco.

21 O órgão jurisdicional de reenvio coloca esta questão à luz de duas situações factuais diferentes, a saber, por um lado, aquela em que se verifica que essas mesmas mercadorias foram em seguida transportadas novamente para o local do seu destino no âmbito de um segundo regime de trânsito regularmente apurado e, por outro, aquela em que a identificação das mercadorias transportadas sob o primeiro e segundo regimes não pôde ser determinada.

22 A título preliminar, há que salientar que os artigos 203.º e 204.º do código aduaneiro têm âmbitos de aplicação distintos. Com efeito, enquanto o primeiro se refere a comportamentos que têm como resultado a subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira, o segundo tem por objeto incumprimentos às obrigações e inobservâncias dos requisitos relacionados com os diferentes regimes aduaneiros que ficaram sem efeitos sobre a fiscalização aduaneira (acórdão X, C?480/12, EU:C:2014:329, n.º 31).

23 Resulta do teor literal do artigo 204.º do código aduaneiro que esta disposição só é aplicável nos casos que não relevam do artigo 203.º do mesmo código (acórdão X, C?480/12, EU:C:2014:329, n.º 32).

24 Daí decorre que, para determinar qual dos dois artigos referidos com base no qual foi constituída uma dívida aduaneira na importação, é necessário começar por examinar se os factos em causa constituem uma subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro. É só quando a resposta a esta questão é negativa que as disposições do artigo 204.º do código aduaneiro podem ser aplicáveis (acórdão X, C?480/12, EU:C:2014:329, n.º 33).

25 No que respeita, mais em especial, ao conceito de subtração à fiscalização aduaneira, constante do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, há que recordar que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, este conceito deve ser interpretado como compreendendo qualquer ato ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de aceder a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e efetuar os controlos previstos no artigo 37.º, n.º 1, do código aduaneiro (acórdão X, C?480/12, EU:C:2014:329, n.º 34).

26 No caso em apreço, no que diz respeito, por um lado, à situação em que a identificação das mercadorias transportadas sob o primeiro e segundo regimes não pôde ser determinada, verifica-se que estão preenchidos os requisitos para a constituição de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro. Com efeito, nesta situação, não foi determinado que as mercadorias foram apresentadas na estância aduaneira de destino, como exige o artigo 96.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro. Ora, numa situação desta natureza, a autoridade aduaneira competente está impedida de determinar, em conformidade com o artigo 92.º, n.º 2, do código aduaneiro, se o regime de trânsito terminou corretamente.

27 Por outro lado, na situação em que a identificação das mercadorias transportadas sob o primeiro e segundo regimes foi determinada, essas mercadorias foram efetivamente apresentadas na estância aduaneira de destino no âmbito da sua segunda expedição. No que diz respeito a esta situação, há que concluir que a não apresentação das referidas mercadorias na estância aduaneira de Jönköping no âmbito da sua primeira expedição e a sua apresentação na estância aduaneira do porto franco de Copenhaga após a sua devolução, a submissão dessas

mercadorias ao segundo regime de trânsito e a sua apresentação tardia na estância aduaneira do destino não são circunstâncias bastantes, enquanto tais, para constituírem uma subtração à fiscalização aduaneira.

28 Com efeito, não tendo sido concluído o primeiro regime de trânsito e não havendo alteração do destino aduaneiro e do regime aduaneiro das mercadorias em causa, estas continuavam sujeitas ao primeiro regime de trânsito no momento da sua devolução e da sua entrega no porto franco de Copenhaga. Ora, como referiu a Comissão Europeia, no âmbito de um regime de trânsito, a fiscalização aduaneira exerce-se, por natureza, à distância e diz respeito a mercadorias que não se encontram num lugar determinado, mas que sejam transportadas de um lado para outro, sem que as autoridades aduaneiras possam verificar a sua posição exata durante o transporte.

29 Esta fiscalização exercida à distância não é impedida pela simples falta de apresentação das mercadorias em causa nas estâncias aduaneiras de destino ou de um porto franco se todos os restantes requisitos ligados ao regime de trânsito forem respeitados. Com efeito, numa situação desta natureza, as mercadorias em causa são, apesar destas omissões, sempre transportadas ao abrigo de um procedimento de trânsito autorizado e acompanhadas dos documentos de trânsito correspondentes, de modo que as autoridades aduaneiras têm sempre a possibilidade de aceder a essas mercadorias e de as fiscalizar.

30 A inclusão das mercadorias em causa no segundo regime de trânsito, que teve como consequência a apresentação dessas mercadorias na estância aduaneira de destino, afinal, não no âmbito do primeiro, mas apenas do segundo regime de trânsito, também não pode ser qualificada de subtração na fiscalização aduaneira. Com efeito, depois dessa inclusão, as referidas mercadorias estiveram sempre sujeitas à fiscalização aduaneira, consistindo a única alteração no facto de essa fiscalização já não ser feita no âmbito do primeiro, mas do segundo regime de trânsito.

31 O facto de a DSV ter afinal apresentado as mercadorias na estância aduaneira de destino fora do prazo fixado no âmbito do primeiro regime de trânsito também não pode ser considerado uma subtração à fiscalização aduaneira. Com efeito, o Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que a simples inobservância do prazo de apresentação, fixado nos termos do artigo 356.º, n.º 1, do regulamento de execução, não leva à constituição de uma dívida aduaneira por subtração das mercadorias em causa à fiscalização aduaneira, na aceção deste artigo (v., neste sentido, acórdão X, C?480/12, EU:C:2014:329, n.º 45).

32 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 203.º do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que uma dívida aduaneira não se constitui com esta base pelo mero facto de mercadorias colocadas sob o regime de trânsito, após uma tentativa de entrega infrutífera, serem levadas ao porto franco de saída sem terem sido apresentadas na estância aduaneira de destino nem na estância aduaneira do porto franco, se se verificar que essas mesmas mercadorias foram em seguida transportadas novamente para o local do seu destino no âmbito de um segundo regime de trânsito regularmente apurado. Em contrapartida, na situação em que a identificação das mercadorias transportadas sob o primeiro e segundo regimes de trânsito não pôde ser determinada, constitui-se uma dívida aduaneira nos termos desse artigo.

Quanto à segunda e terceira questões

33 Atendendo à resposta dada à primeira questão, apenas há que responder à segunda e terceira questões no caso de a identificação das mercadorias transportadas sob o primeiro e segundo regimes ter sido determinada.

34 Embora seja verdade que, nesta situação, a DSV apresentou as mercadorias na estância aduaneira no âmbito do segundo regime de trânsito, não é menos certo que essa apresentação ocorreu fora do prazo de apresentação fixado no âmbito do primeiro regime de trânsito. Por conseguinte, a referida situação é caracterizada pelo facto de as mercadorias sujeitas a um primeiro regime de trânsito terem sido apresentadas na estância aduaneira de destino tardiamente e no âmbito de um segundo regime de trânsito.

35 Com a segunda e terceira questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 204.º do código aduaneiro, lido em conjugação com o artigo 859.º do regulamento de execução, deve ser interpretado no sentido de que a apresentação tardia na estância aduaneira de destino e no âmbito de um segundo regime de trânsito das mercadorias sujeitas a um primeiro regime de trânsito constitui um incumprimento que dá origem a uma dívida aduaneira.

36 No que diz respeito, em primeiro lugar, à questão de saber se, numa situação dessa natureza, está preenchido o requisito que desencadeia a constituição de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, ou seja, o incumprimento de uma obrigação decorrente do regime de trânsito, o Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que a inobservância do prazo de apresentação, fixado nos termos do artigo 356.º, n.º 1, do regulamento de execução, leva à constituição de uma dívida aduaneira com base no artigo 204.º do código aduaneiro (v., neste sentido, acórdão X, C-480/12, EU:C:2014:329, n.º 45). Consequentemente, este requisito está, em princípio, preenchido no processo principal.

37 Esta conclusão não é posta em causa pelo acórdão DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), invocado para o efeito pela DSV. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou, em substância, que o artigo 204.º do código aduaneiro não se aplicava numa situação em que um expedidor autorizado tinha, por engano, emitido dois regimes de trânsito para uma única mercadoria. A fundamentação adotada no referido acórdão não pode ser transposta para o processo principal, uma vez que os factos subjacentes aos dois casos são substancialmente diferentes.

38 Com efeito, por um lado, contrariamente aos factos em causa no processo que deu origem ao acórdão DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), resulta da decisão de reenvio que, no processo principal, as expedições em causa não foram efetuadas pela DSV na qualidade de expedidor autorizado. Por outro lado, no processo que deu origem ao acórdão DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), as mercadorias em causa nunca foram transportadas no âmbito do primeiro regime de trânsito, enquanto, no processo principal, as mercadorias em questão não só foram transportadas para o seu local de destino e devolvidas ao seu local de partida mas também foram armazenadas num porto franco no âmbito do primeiro regime de trânsito.

39 Todavia, o artigo 365.º, n.º 3, do regulamento de execução dispõe que, quando as mercadorias são apresentadas na estância aduaneira de destino, depois de findo o prazo fixado pela estância aduaneira de partida, e a inobservância desse prazo é devida a circunstâncias devidamente justificadas e aceites pela estância aduaneira de destino, não imputáveis nem ao transportador nem ao responsável principal, considera-se que este último respeitou o prazo fixado. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se estes requisitos estão preenchidos no caso em apreço.

40 No que diz respeito, em segundo lugar, à questão de saber se está preenchido o requisito negativo previsto no artigo 204.º do código aduaneiro, que exclui a constituição de uma dívida aduaneira por força deste artigo quando «o incumprimento ou a não observância não tiver reais consequências para o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão», importa recordar que o artigo 859.º do regulamento de execução enumera exaustivamente as situações suscetíveis de satisfazer esse requisito (v., neste sentido, acórdão Söhl & Söhlke, C?48/98, EU:C:1999:548, n.º 43).

41 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio e das observações escritas das partes no processo principal que estão em causa principalmente os requisitos previstos no segundo e terceiro travessões do artigo 859.º do regulamento de execução e no n.º 2, alíneas a) e c), desse artigo.

42 No que diz respeito, em primeiro lugar, ao terceiro travessão e ao n.º 2, alínea a), do artigo 859.º desse regulamento, estas disposições exigem que todas as formalidades necessárias à regularização da situação da mercadoria sejam cumpridas *a posteriori* e que a mercadoria tenha sido efetivamente apresentada intacta na estância de destino.

43 O Governo dinamarquês alega, em substância, que esses requisitos não se encontram preenchidos no processo principal, uma vez que as mercadorias em causa não foram apresentadas num primeiro momento e foram misturadas com outras mercadorias antes que tivesse sido iniciado um novo regime de trânsito.

44 Ora, importa declarar que, no caso de a identificação das mercadorias transportadas sob o primeiro e segundo regimes ter sido determinada e de o segundo regime ter sido regularmente apurado, os referidos requisitos estão preenchidos. Com efeito, por um lado, o mero facto de o primeiro regime de trânsito não ter terminado regularmente não é de molde a influenciar a resposta a dar à questão de saber se as formalidades necessárias para regularizar a situação das mercadorias foram cumpridas *a posteriori*. Por outro lado, nesta situação, as mercadorias em causa foram efetivamente apresentadas intactas na estância aduaneira de destino.

45 Em segundo lugar, quanto ao artigo 859.º, n.º 2, alínea c), do regulamento de execução, este estipula que, quando o prazo fixado em conformidade com o artigo 356.º desse regulamento não tiver sido respeitado e o n.º 3 do referido artigo não se aplicar, a mercadoria deve, ainda assim, ser apresentada na estância de destino dentro de um prazo razoável. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se estes requisitos estão preenchidos no processo principal.

46 No que diz respeito, em terceiro lugar, ao artigo 859.º, segundo travessão, do regulamento de execução, que impõe o requisito segundo o qual os incumprimentos ou não observâncias não devem implicar negligência manifesta por parte do interessado, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o conceito de «negligência manifesta» deve ser apreciado tendo em conta, nomeadamente, a complexidade das disposições cuja inexecução deu origem à dívida aduaneira, bem como a experiência profissional e a diligência do operador (v., neste sentido, acórdão Söhl & Söhlke, C?48/98, EU:C:1999:548, n.os 50 e 56). Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, com base nestes critérios e atendendo às circunstâncias do processo principal, se houve ou não negligência manifesta por parte da DSV.

47 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à segunda e terceira questões que o artigo 204.º do código aduaneiro, lido em conjugação com o artigo 859.º do regulamento de execução, deve ser interpretado no sentido de que a apresentação tardia na estância aduaneira de destino e no âmbito de um segundo regime de trânsito das mercadorias sujeitas a um primeiro regime de trânsito constitui um incumprimento que dá origem a uma dívida aduaneira, salvo se

estiverem preenchidos os requisitos previstos nos artigos 356.º, n.º 3, ou 859.º, segundo travessão, e n.º 2, alínea c), desse regulamento, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto à quarta questão

48 Com a quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º, alínea e), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que exclui a dedução do IVA sobre a importação de que é devedor o transportador que não é o importador nem o proprietário das mercadorias em causa, mas tenha apenas efetuado, no âmbito das operações de transporte por si prestadas e sujeitas a IVA, o transporte e a expedição aduaneira das mesmas.

49 A este respeito, importa verificar que, segundo a letra do artigo 168.º, alínea e), da diretiva IVA, o direito a dedução apenas existe quando os bens importados sejam utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo. Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, proferida em matéria de direito a dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou serviços, este requisito não está preenchido quando o custo das prestações a montante é incorporado no preço das operações particulares a jusante ou no preço dos bens ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas (v. acórdãos SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, n.º 60, e Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, n.º 48).

50 Ora, tendo em conta que o valor das mercadorias transportadas não faz parte dos custos constitutivos dos preços faturados por um transportador cuja atividade se limita a transportar essas mercadorias mediante remuneração, os requisitos de aplicação do artigo 168.º, alínea e), da diretiva IVA não estão preenchidos no caso em apreço.

51 Resulta das considerações precedentes que há que responder à quarta questão que o artigo 168.º, alínea e), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que exclui a dedução do IVA sobre a importação de que é devedor o transportador que não é o importador nem o proprietário das mercadorias em causa, mas tenha apenas efetuado, no âmbito das operações de transporte por si prestadas e sujeitas ao IVA, o transporte e a expedição aduaneira das mesmas.

Quanto às despesas

52 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

1) O artigo 203.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006, deve ser interpretado no sentido de que uma dívida aduaneira não se constitui com base neste artigo pelo mero facto de mercadorias colocadas sob o regime de trânsito comunitário externo, após uma tentativa de entrega infrutífera, serem levadas ao porto franco de saída sem terem sido apresentadas na estância aduaneira de destino nem na estância aduaneira do porto franco, se se verificar que essas mesmas mercadorias foram em seguida transportadas novamente para o local do seu destino no âmbito de um segundo regime de trânsito comunitário externo regularmente apurado. Em contrapartida, na situação em que a identificação das mercadorias transportadas sob o primeiro e segundo regimes de trânsito comunitário externo não pôde ser determinada, constitui-se uma dívida aduaneira

nos termos desse artigo.

2) O artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1791/2006, lido em conjugação com o artigo 859.º do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 214/2007 da Comissão, de 28 de fevereiro de 2007, deve ser interpretado no sentido de que a apresentação tardia na estância aduaneira de destino e no âmbito de um segundo regime de trânsito comunitário externo das mercadorias sujeitas a um primeiro regime de trânsito comunitário externo constitui um incumprimento que dá origem a uma dívida aduaneira, salvo se estiverem preenchidos os requisitos previstos nos artigos 356.º, n.º 3, ou 859.º, segundo travessão, e n.º 2, alínea c), desse regulamento, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

3) O artigo 168.º, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que exclui a dedução do imposto sobre o valor acrescentado sobre a importação de que é devedor o transportador que não é o importador nem o proprietário das mercadorias em causa, mas tenha apenas efetuado, no âmbito das operações de transporte por si prestadas e sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, o transporte e a expedição aduaneira das mesmas.

Assinaturas

* Língua do processo: dinamarquês.