



Coletânea da Jurisprudência

Processo C-187/14

**Skatteministeriet
contra
DSV Road A/S**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Østre Landsret)

«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»

Sumário — Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 25 de junho de 2015

1. *União aduaneira — Constituição de uma dívida aduaneira na importação na sequência da subtração à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação — Alcance — Mercadorias recusadas pelo destinatário e devolvidas sem terem sido apresentadas na estância aduaneira — Mesmas mercadorias novamente colocadas em regime de trânsito externo mediante nova declaração — Falta de constituição de uma dívida aduaneira — Identificação das referidas mercadorias não determinada no âmbito dos regimes de trânsito — Constituição da referida dívida*

[Regulamento n.º 2913/92 do Conselho, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1791/2006, artigos 92.º, n.º 2, 96.º, n.º 1, alínea a), e 203.º]

2. *União aduaneira — Constituição de uma dívida aduaneira na sequência do incumprimento de uma obrigação decorrente do regime de trânsito externo — Alcance — Mercadorias colocadas sob um primeiro regime de trânsito comunitário externo e apresentadas tardiamente na estância aduaneira de destino no âmbito de um segundo regime de trânsito — Constituição de uma dívida aduaneira — Exceções — Verificação que incumbe ao órgão jurisdicional nacional*

[Regulamento n.º 2913/92 do Conselho, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1791/2006, artigo 204.º; Regulamento n.º 2454/93 da Comissão, conforme alterado pelo Regulamento n.º 214/2007, artigos 356.º, n.º 3, e 859.º, segundo parágrafo e n.º 2, alíneas a) e c)]

3. *Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto pago a montante — Constituição e alcance do direito a dedução — Legislação nacional que exclui a dedução do referido imposto 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 — Admissibilidade

[Diretiva 2006/112 do Conselho, artigo 168.º, alínea e)]

1. O artigo 203.º do Regulamento n.º 2913/92, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1791/2006, 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.

Com efeito, 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. A não apresentação das referidas mercadorias na estância aduaneira de destino no âmbito da sua primeira expedição e a sua apresentação na estância aduaneira do porto franco de saída 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.

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. 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.

Em contrapartida, na situação em que a identificação das mercadorias transportadas sob o primeiro e segundo regimes não pôde ser determinada, 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.

(cf. n.ºs 26-29, 32, disp. 1)

2. O artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1791/2006, lido em conjugação com o artigo 859.º do Regulamento n.º 2454/93, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 214/2007, 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 nacional verificar.

A este respeito, 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.

No que diz respeito 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, o artigo 859.º do regulamento de execução enumera exaustivamente as situações suscetíveis de satisfazer esse requisito.

No que diz respeito, em primeiro lugar, ao terceiro travessão e ao n.º 2, alínea a), do artigo 859.º do regulamento de execução, 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. 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. Em segundo lugar, quanto ao artigo 859.º, n.º 2, alínea c), deste 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. No que diz respeito, em terceiro lugar, ao artigo 859.º, segundo travessão, do regulamento, que impõe o requisito segundo o qual os incumprimentos ou não observâncias não devem implicar negligência manifesta por parte do interessado, 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.

(cf. n.ºs 39, 40, 42, 44-47, disp. 2)

3. O artigo 168.º, alínea e), da Diretiva 2006/112, 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.

Com efeito, 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 2006/112 não estão preenchidos.

(cf. n.ºs 50, 51, disp. 3)