

Processo C-348/24**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

9 de maio de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunal Supremo — Sala de lo Contencioso-Administrativo (Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal, Espanha)

Data da decisão de reenvio:

12 de abril de 2024

Recorrente:

Compañía de Distribución Integral Logista, S. A.

Recorrida:

Administración General del Estado (Administração Geral do Estado, Espanha)

Objeto do processo principal

Recurso que opõe uma empresa de distribuição à Administración General del Estado (Administração Geral do Estado, Espanha) — Avisos de liquidação da Administración Tributária Nacional («Administração Tributária») — Notificações de incumprimento — Valor aduaneiro das mercadorias sujeitas ao regime de entreposto aduaneiro — Perda das preferências pautais a aplicar no momento da introdução em livre prática — Apresentação extemporânea do certificado de origem das mercadorias

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Pedido de decisão prejudicial de interpretação — Artigo 267.º TFUE — Determinação do valor aduaneiro das mercadorias de importação sujeitas ao regime de entreposto aduaneiro — Momento a considerar para essa avaliação —

Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Artigos 29.º, n.º 1, 76.º, n.º 1, alínea c), 112.º, n.º 3 e 214.º — Regulamento (CEE) n.º 2454/93 — Vendas sucessivas — Artigo 147.º — Validade das provas de origem das mercadorias sujeitas a determinados regimes especiais — Artigos 97.º-K, n.º 5, 97.º-N, 97.º-T, n.º 7, e 118.º — Extinção do período de dois anos após a data de emissão ou de processamento dessas provas quando tenham sido efetuadas introduções parciais em livre prática dentro desse prazo

Questões prejudiciais

1. No que respeita ao valor aduaneiro, deve o artigo 29.º CAC ser interpretado no sentido de que apenas prevê o método de determinação do valor aduaneiro — valor transacional, sem prejuízo dos ajustamentos a introduzir em alta ou em baixa — mas não prevê o momento em que deve ser efetuada essa avaliação?
2. Considerando que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, para efeitos do artigo 29.º CAC, o método de determinação do valor aduaneiro com base no seu valor transacional aplica-se quando as mercadorias tenham sido vendidas para exportação com destino à União Europeia, deve o artigo 29.º CAC, conjugado com os artigos 112.º, n.º 3, CAC e 214.º CAC, ser interpretado no sentido de que a colocação das mercadorias num entreposto aduaneiro de acordo com o procedimento simplificado do artigo 76.º, n.º 1, alínea c), CAC comporta ou permite presumir que a venda das mercadorias foi efetuada para exportação com destino à União Europeia? Para a resposta à questão anterior, é relevante que as mercadorias sejam introduzidas em livre prática depois de a transmissão ter ocorrido enquanto as mesmas se encontravam no entreposto aduaneiro?
3. Em caso de resposta negativa às questões do número anterior, tendo em conta que o *regime de entreposto aduaneiro*, como regime suspensivo, não determina a constituição da dívida aduaneira, pelo facto de tal constituição ocorrer no momento em que as mercadorias são introduzidas em livre prática, devem, no entanto, os artigos 29.º CAC, 112.º, n.º 3, CAC e 214.º CAC ser interpretados no sentido de que a referência temporal para quantificar o valor aduaneiro se situa no momento da sujeição da mercadoria ao regime de entreposto aduaneiro? Ou devem as referidas disposições ser necessariamente interpretadas no sentido de que esse valor deve ser calculado no momento em que as mercadorias sejam introduzidas em livre prática, isto é, quando é constituída a dívida aduaneira, embora essas mercadorias tivessem previamente sido colocadas num entreposto aduaneiro?
4. No caso do regime de vendas sucessivas, pode o artigo 147.º DACAC ser interpretado no sentido de que o mero facto de colocar as mercadorias num entreposto aduaneiro permite presumir que a venda que antecede a última venda a partir da qual se introduziram as mercadorias no território aduaneiro foi efetuada para exportação com destino à União Europeia?

5. Relativamente aos certificados de origem, devem os artigos 118.º e 97-K DACAC ser interpretados no sentido de que a apresentação da prova da introdução das mercadorias em livre prática depois do termo do prazo de dois anos implica a perda dos benefícios pautais devidos pela origem preferencial, apesar de o certificado de origem com base no qual a preferência pautal é pedida ter sido utilizado em precedentes introduções parciais em livre prática à importação efetuadas dentro do referido prazo de dois anos?

Disposições de direito da União invocadas

Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992 que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (a seguir «CAC»), artigos 29.º, 76.º, n.º 1, alínea c), 84.º, 98.º, 201.º, 112.º, n.º 3, e 214.º

Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, artigos 95.º, 97.º-K, 97.º-N, 97.º-T e 118.º, conforme alterado pelo Regulamento (CE) 1762/1995 da Comissão, de 19 de julho de 1995, artigo 147.º (a seguir «DACAC»).

Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (a seguir «CAU»), artigo 70.º

Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015, que estabelece as regras de execução de determinadas disposições do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro da União, artigos 128.º e 347.º

Application in the European Union of the Provisions Concerning the Validity of Proofs of Origin concerning Goods Placed Under Some special Procedures European Union Guidelines (Orientações da União Europeia sobre a aplicação na União das disposições relativas à validade das provas de origem relativas às mercadorias sujeitas a determinados regimes especiais)

Coletânea de textos relativos ao valor aduaneiro do Comité do Código Aduaneiro (Secção do Valor Aduaneiro) (TAXUD/800/2002), Comentário 7.

Nota Interpretativa 1.1 do Comité Técnico do Valor Aduaneiro.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de dezembro de 2013, Christodoulou e o. (C-116/12, EU:C:2013:825, n.º 40).

Acórdãos do Tribunal de Justiça de 16 de novembro de 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, n.º 30, de 20 de dezembro de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, n.º 24), e de 20 de junho de 2019, Oribalt Rîga (C-1/18, EU:C:2019:519, n.º 22).

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 9 de novembro de 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839).

Acórdão de 6 de junho de 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, n.º 11) e de 28 de fevereiro de 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, n.º 28).

Disposições de direito nacional invocadas

Acórdão da Secção do Contencioso Administrativo da Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha), de 25 setembro de 2017 (Recurso 520/2016, ES:AN:2017:3708).

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A Corporación Habanos (CH) vendeu charutos à Altadis (primeira transmissão) e responsabilizou-se pelo transporte do produto desde Cuba até ao entreposto aduaneiro de Agoncillo (La Rioja, Espanha), no qual a Logista, uma empresa de distribuição, como consignatária, colocou a mercadoria.
- 2 Os charutos provenientes de Cuba armazenados no entreposto aduaneiro de Agoncillo e sujeitos ao regime de entreposto aduaneiro tinham diversos destinos. Uma parte desta mercadoria era vendida pela Altadis à Logista, que, por sua vez, vendia uma parte em Ceuta e em Melilla, zonas excluídas do território aduaneiro da União (a seguir «TAU»), e outra parte em tabacarias. No que se refere à parte que era vendida às tabacarias (que é objeto do atual processo), a Logista colocava-a no entreposto aduaneiro na qualidade de consignatária e a Altadis continuava a ser proprietária da mercadoria até que a Logista acordasse a respetiva venda com as tabacarias, momento em que a Altadis transmitia a propriedade para a Logista (segunda transmissão) e esta procedia à sua introdução em livre prática para a venda e posterior entrega à tabacaria.
- 3 Com base em dois fundamentos diferentes, a Logista foi objeto, por parte da Administração Tributária, de uma série de notificações de incumprimento a título dos impostos previstos pela Tarifa Exterior-Comunidade, relativas aos exercícios de 2012 a 2015.
- 4 Por um lado, o pedido de regularização baseou-se no facto de o valor aduaneiro declarado, correspondente à venda dos charutos cubanos da CH à Altadis, não cumprir os requisitos para a aplicação do sistema de vendas sucessivas do artigo 147.º DACAC. A Administração Tributária entendeu que a primeira venda (da CH à Altadis), efetuada antes de as mercadorias darem entrada no entreposto aduaneiro, não tinha sido efetuada para exportação para o TAU, pelo que considerou que o valor que devia ser tomado em consideração como valor aduaneiro era o correspondente à venda que efetivamente dava origem à importação das mercadorias na União Europeia, ou seja, a venda efetuada pela Altadis à empresa recorrente Logista.

- 5 A Administração Tributária também fundamentou o pedido de regularização no facto de as mercadorias importadas (tabacos), provenientes de Cuba, não poderem beneficiar das preferências pautais aplicadas no momento da sua introdução em livre prática, dado que tinham decorrido dois anos desde a emissão do certificado de origem.
- 6 Em 16 e 19 de janeiro de 2015 (exercício de 2012), 19 de junho de 2015 (exercício de 2013), 30 de novembro de 2016 (exercício de 2014) e 4 de janeiro de 2018 (exercício de 2015) foram emitidos avisos de liquidação a título dos impostos previstos pela «Tarifa Exterior-Comunidade» em que foram confirmados todos os pontos das propostas da Administração Tributária.
- 7 Foram interpostas ações contra os avisos de liquidação no Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha) que, por decisão de 25 de outubro de 2018, julgou os fundamentos apresentados contra a regularização a título do imposto previsto pela Tarifa Exterior-Comunidade improcedentes.
- 8 Da decisão do Tribunal Económico e Administrativo Central, a Logista interpôs recurso contencioso-administrativo na secção de contencioso administrativo da Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha), que lhe negou provimento por acórdão de 9 de junho de 2021, do qual foi interposto o presente recurso perante a secção de contencioso administrativo do Supremo Tribunal (Espanha), órgão jurisdicional de reenvio.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 9 Em relação ao momento da avaliação da mercadoria e à questão de saber se, caso esta se encontre num entreposto aduaneiro, é ou não exigível a prova de que a venda se destinava à exportação para o TAU, a Logista alega o seguinte:
 - (i) que o valor aduaneiro a ter em conta no momento da introdução em livre prática deve ser o que correspondia à mercadoria no momento da sua sujeição ao regime de entreposto aduaneiro, ou seja, o valor declarado na primeira transmissão, mais concretamente, o da venda efetuada entre a CH e a Altadis, única transação ocorrida até esse momento. Esta conclusão é baseada no artigo 112.º CAC, segundo o qual o valor das mercadorias deve ser determinado no momento da sua colocação no entreposto aduaneiro mesmo que a dívida aduaneira seja constituída num momento posterior, ou seja o da introdução em livre prática.
 - (ii) que esse artigo 112.º é aplicável aos casos de colocação de mercadorias em entrepostos aduaneiros, sitos no TAU, nos termos do procedimento simplificado do artigo 76.º, n.º 1, alínea c) do CAC, e que afasta a aplicação do artigo 29.º CAC por se tratar de uma norma especial.

(iii) A interpretação precedente leva-a concluir que o destino posterior das mercadorias é irrelevante, dado que o mero facto de colocar as mercadorias num entreposto aduaneiro significa que as mesmas foram vendidas com vista à sua exportação para o TAU. Tal decorre, na sua opinião, do artigo 147.º do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 e do n.º 3.1 do Comentário 7 do Comité do Código Aduaneiro (Secção Valor Aduaneiro) (TAXUD/800/2002).

(iv) que, por conseguinte, discutir a questão de saber se a venda da CH à Altadis foi ou não efetuada com vista à exportação para o TAU é irrelevante, na medida em que no momento da avaliação só tinha ocorrido a transação entre a CH e a Altadis, e que a aplicação do regime de vendas sucessivas previsto no artigo 147.º DACAC não é necessária.

(v) que, a título subsidiário, no caso de esse artigo 147.º DACAC ser aplicável por se entender que o valor aduaneiro deve ser determinado tendo em consideração o momento da introdução em livre prática e não o da colocação da mercadoria no entreposto aduaneiro, e, portanto, que se teriam verificado duas transações (a primeira, entre a CH e a Altadis, e a segunda, entre a Altadis e a Logista), a transação que deve ser tida em conta, nesse contexto, é a que se verificou entre a CH e a Altadis, pois, dado que a Logista é o operador que detém o exclusivo da distribuição dos charutos no mercado europeu, o preço é o que for determinado na primeira venda entre a CH e a Altadis, uma vez que é esse o preço para exportação com destino ao TAU.

10 A Administração do Estado, por sua vez, refere, em resumo, o seguinte:

(i) que o artigo 29.º CAC estabelece apenas o método de determinação do valor aduaneiro —o valor transacional—, mas não prevê o momento em que deve ser efetuada essa avaliação.

(ii) que o método de determinação do valor aduaneiro exige para a aplicação do método baseado no valor transacional que haja uma venda para a exportação, o que não ficou provado quanto à primeira transação (da CH para a Altadis). Para tal, remete-se para o artigo 147.º DACAC.

(iii) que o facto de uma mercadoria ser colocada num entreposto aduaneiro situado no território da União não implica que se destine à exportação para o TAU e que nem todas as mercadorias que a CH vende à Altadis se destinam à exportação para esse território.

11 No que respeita às provas de origem das mercadorias, a Logista interpreta os artigos 95.º, 97.º e 118.º DACAC, argumentando que esta regulamentação não exige que todas as mercadorias de um mesmo contingente pautal e provenientes da mesma origem sejam introduzidas em livre prática durante os dois anos seguintes à emissão dos certificados de origem que lhes dizem respeito, mas que a obrigação se considera cumprida desde que existam introduções parciais da mercadoria dentro do prazo de dois anos. A Administração do Estado, por sua vez,

indica que cada introdução parcial de mercadorias de determinado contingente pautal é autónoma e, por conseguinte, deve ter o seu próprio certificado.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 12 O Supremo Tribunal (Espanha) pretende saber qual a interpretação de determinados preceitos do CAC e do DACAC para decidir da legalidade dos avisos de liquidação a título dos impostos previstos na Tarifa Exterior.
- 13 O litígio subjacente implica, por um lado, esclarecer como deve ser efetuada a determinação do valor aduaneiro das mercadorias de importação sujeitas a entreposto aduaneiro e posteriormente introduzidas em livre prática ao abrigo do procedimento simplificado de domiciliação do artigo 76.º CAC. Em particular, o Supremo Tribunal (Espanha) tem dúvidas acerca da interpretação sistemática dos artigos 29.º, n.º 1, 76.º, n.º 1, alínea c), 112.º, n.º 3 e 214.º CAC, bem como do artigo 147.º DACAC.
- 14 Por outro lado, deve ser esclarecida a questão da validade das provas da origem das mercadorias sujeitas a determinados regimes especiais, uma vez extinto o período de dois anos após a data de emissão ou apresentação dessas provas, quando tiverem sido efetuadas introduções parciais dentro desse prazo. Para este efeito, as dúvidas do Supremo Tribunal (Espanha) incidem sobre a interpretação dos artigos 97.º-K, n.º 5, 97.º-N, 97.º-T, n.º 7 e 118.º DACAC, em conjugação com o artigo 108.º, n.º 1, CAC e com as *Application in the European Union of the Provisions Concerning the Validity of Proofs of Origin concerning Goods Placed Under Some special Procedures European Union Guidelines*.
- 15 No que se refere, em primeiro lugar, à determinação do valor aduaneiro, suscitam-se uma série de questões que se expõem em seguida. O artigo 29.º CAC indica que o valor aduaneiro é o valor transacional *quando as mercadorias são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade*, o que suscita a questão de saber se o artigo 29.º CAC pretende apenas estabelecer o método de determinação do valor aduaneiro —o valor transacional— ou se também se refere ao momento que deve ser considerado para efetuar essa avaliação.
- 16 A este respeito, a Nota Interpretativa 1.1 do Comité Técnico do Valor Aduaneiro afirmou que a referência do artigo 29.º CAC «quando são vendidas para exportação» não deve ser entendida «como se indicasse o momento que deve ser tido em consideração para determinar a validade do preço», mas que se limita a indicar que o preço relevante para efeitos da avaliação é o que fica acordado numa venda para exportação. No entanto, tendo em conta que, no presente processo, as mercadorias foram colocadas num entreposto aduaneiro e estavam, portanto, abrangidas por um regime suspensivo, suscita-se a questão de saber se o método de determinação do valor aduaneiro do referido artigo 29.º, com base no seu valor transacional, apenas se aplica aos casos em que as mercadorias tenham sido vendidas para exportação com destino à União.

- 17 Além disso, as alegações da recorrente relativamente à interpretação dos artigos 112.º, n.º 3, CAC e 214.º CAC em conjugação com o artigo 29.º CAC suscitam a questão de saber se o valor aduaneiro das mercadorias colocadas no entreposto deve ser calculado no momento da sua sujeição ao regime de entreposto aduaneiro e não no momento da introdução em livre prática.
- 18 Caso se considere que para determinar o valor aduaneiro deve ser tido em consideração o momento da introdução em livre prática, suscita-se então a questão de saber se a eventual incidência do regime de vendas sucessivas do artigo 147.º DACAC sobre a determinação do valor aduaneiro, designadamente a questão de saber se é necessário que a venda anterior —que deve ser tida em consideração para determinar o valor aduaneiro— tenha sido efetuada para exportação; e, caso seja necessário que a venda seja efetuada para exportação, a questão de saber se o preenchimento desta condição se presume sempre que as mercadorias se encontrem depositadas.
- 19 O Supremo Tribunal (Espanha) considera que a jurisprudência do Tribunal de Justiça não permite apreciar com certeza estes pontos. No Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de novembro de 2017, *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:839), foi interpretado o artigo 29.º CAC e referiu-se, no seu n.º 27, que o valor transacional deve corresponder a um preço de exportação com destino à União. Deve assim estar estabelecido, no momento da venda, que as mercadorias, originárias de um Estado terceiro, são destinadas ao TAU [v., também, Acórdãos de 6 de junho de 1990, *Unifert* (a seguir, «Acórdão Unifert»), C-11/89, EU:C:1990:237, n.º 11, e de 28 de fevereiro de 2008, *Carboni e derivati* (a seguir, «Acórdão Carboni»), C-263/06, EU:C:2008:128, n.º 28] e que, para a avaliação aduaneira prevista no artigo 29.º CAC, só pode ser utilizado um preço relativo a uma mercadoria destinada ao território da União (n.º 28), e seria contrário ao objetivo das regras da União em matéria de valor aduaneiro aceitar um preço de venda para exportação com destino a um Estado terceiro como valor transacional no sentido do artigo 29.º CAC (n.º 29).
- 20 No entanto, do Acórdão *Unifert* (C-11/89, EU:C:1990:237) não podem ser retirados, de um modo geral, critérios para considerar quando as vendas foram efetuadas com vista à exportação para a União. Além disso, este acórdão enfatizou que o facto de as mercadorias que tenham sido objeto de uma venda serem declaradas para introdução em livre prática na Comunidade deve ser considerado como indicação suficiente de que foram vendidas com vista à exportação para o território aduaneiro da Comunidade (n.º 13), circunstância também prevista pelo n.º 1 do artigo 147.º DACAC e que eventualmente poderia ser suscetível de aplicação ao caso em apreço.
- 21 Por outro lado, o Acórdão *Carboni* (C-263/06, EU:C:2008:128), embora reitere que, para efeitos do artigo 29.º, n.º 1, CAC, deve estar decidido, no momento da venda, que as mercadorias, originárias de um Estado terceiro, serão encaminhadas para o TAU, não abordou a questão do valor aduaneiro nem a do entreposto aduaneiro.

- 22 Para efeitos da interpretação do artigo 147.º DACAC, também há que mencionar que o artigo 128.º do Regulamento de Execução (UE) 2015/2447, aplicável desde 1 de maio de 2016, já não faz referência a uma eventual venda anterior, mas ao facto de o valor ser determinado com base na venda. No entanto, o artigo 347.º do Regulamento Delegado (UE) 2015/2447 inclui uma disposição transitória que permite, até 31 de dezembro de 2017, determinar o valor com base numa venda anterior, quando exista um contrato celebrado previamente. Por conseguinte, no âmbito da aplicação temporal do artigo 147.º DACAC, haveria que averiguar se, com base no referido Acórdão do Tribunal de Justiça Unifert (designadamente no seu n.º 21), no caso de vendas sucessivas de uma mercadoria, o importador (que introduza as mercadorias em livre prática) pode escolher quaisquer preços efetivamente pagos ou a pagar para a determinação do valor transacional.
- 23 No que respeita, em segundo lugar, à validade das provas de origem, a importação de determinados produtos, entre os quais se encontra o tabaco manufacturado, está sujeita a direitos aduaneiros a liquidar aquando da sua introdução em livre prática no TAU.
- 24 Quando os produtos são provenientes de determinados países, cujas exportações se pretende favorecer, prevê-se a aplicação de determinados benefícios pautais e, para fazer prova de que as mercadorias têm efetivamente essa origem preferencial, as autoridades aduaneiras exigem a apresentação do certificado de origem dentro dos prazos previstos.
- 25 A este respeito, contrariamente ao entendimento da Administração, que alega que a apresentação desse certificado depois do termo do prazo de dois anos implica a perda dos benefícios pautais decorrentes da origem preferencial, a recorrente alega que desde que dentro desse prazo de dois anos tenham existido introduções parciais da mercadoria em causa tal perda de benefícios não se verifica.
- 26 A diferente interpretação das partes e a própria existência do precedente, admitido pela Administração aduaneira, no Acórdão da Secção do Contencioso Administrativo da Audiência Nacional (Espanha), de 25 setembro de 2017, recurso 520/2016 (ES:AN:2017:3708), alimentam uma dúvida razoável a respeito da perda do regime preferencial em consequência da apresentação, depois do termo do prazo de dois anos, dos referidos certificados de origem, apesar de, dentro desse prazo, esses certificados terem fundamentado introduções parciais da mercadoria do mesmo contingente pautal.