

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 30 de octubre de 2025**Sala Octava**Asunto C-348/24***SUMARIO:**

Renta de aduanas. Valor en aduana de las mercancías. *Mercancías vendidas para su exportación con destino al territorio aduanero de la UE. Prueba de origen de las mercancías Pérdida del beneficio del trato preferencial. Ventas sucesivas.* Una sociedad española vendía cigarros puros a Altadis («primera transmisión») y se encargaba de transportar el producto desde Cuba hasta el depósito aduanero en La Rioja, en el que Compañía de Distribución Integral Logista, en su condición de consignataria, los introducía. Los cigarros, almacenados en ese depósito aduanero y vinculados al régimen de depósito aduanero, tenían diferentes destinos. Una parte de dichos cigarros puros se vendía, sin haber sido despachada a libre práctica, para su posterior venta en tiendas *duty free* situadas en los aeropuertos y otra parte de esos cigarros puros era vendida por Altadis a Compañía de Distribución Integral Logista («segunda transmisión») para su posterior venta, en parte, fuera del territorio aduanero de la Unión —a saber, en Ceuta y en Melilla— y, en parte, a estancos. Por lo que respecta a esta última parte, que es la única a la que se refiere el litigio principal, Altadis mantenía la propiedad de los cigarros puros hasta el momento en que Compañía de Distribución Integral Logista concertaba su venta con los estancos. En ese momento, Altadis transmitía la propiedad de esos cigarros puros a Compañía de Distribución Integral Logista. Esta sociedad procedía entonces al despacho a libre práctica de los cigarros puros para su venta y posterior suministro a los estancos. En el momento del despacho a libre práctica, el valor en aduana de los cigarros puros en cuestión se determinaba y se declaraba sobre la base de la primera transmisión, pero la Agencia Tributaria estimó que no cabía considerar que esa primera transmisión, realizada antes de la introducción de las mercancías en el depósito aduanero, se hubiera concluido con vistas a la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión y que el valor en aduana debía determinarse sobre la base de la segunda transmisión. La Audiencia Nacional estimó que el art. 112.3 del código aduanero comunitario no excluía la aplicación del art. 29.1 de dicho código. De este modo, al no haberse demostrado que, en el momento de la primera transmisión, todas las mercancías vendidas por Corporación Habanos a Altadis estuvieran destinadas a la exportación al territorio aduanero de la Unión ni que hubieran sido enviadas, sin excepción, a ese territorio, el valor en aduana debía determinarse sobre la base de la segunda transmisión, que se había concluido con vistas a exportar las mercancías objeto de esta transmisión al citado territorio. Y además, que las pruebas de origen pertinentes no podían tomarse en consideración a efectos de aplicar a las mercancías en cuestión el régimen preferencial solicitado, ya que esas pruebas se habían enviado una vez expirado el plazo de dos años contemplado en las directrices elaboradas por el Comité del código aduanero en materia de origen. Esta sentencia fue recurrida en casación ante el TS que es el órgano que plantea distintas cuestiones prejudiciales referidas a si el art. 29.1 y 112.3 del código aduanero comunitario y el art. 147 del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido objeto de una primera transmisión en virtud de la cual han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y, seguidamente, son objeto de una segunda transmisión en virtud de la cual son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el art. 76.1.c), de dicho código, el momento en el que hay que situarse para determinar el valor en aduana de esas mercancías es el de su inclusión en el citado régimen y el valor en aduana de esas mercancías puede determinarse sobre la base de su valor de transacción en el momento de la primera transmisión. Según reiterada jurisprudencia, el Derecho de la Unión relativo a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, por tanto, el verdadero valor económico de la mercancía importada, valor que debe determinarse principalmente según el método denominado «del valor de transacción» de las mercancías importadas [Vid., STJUE de 19 de noviembre de 2020, asunto C-775/19]. Considera el Tribunal que de la expresión «se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la [Unión]», se desprende que el valor de transacción debe corresponder a un precio de exportación con destino a la Unión. De este modo, debe acreditarse, en el momento de la venta, que las mercancías, originarias de un

Síguenos en...

tercer Estado, se introducirán en el territorio aduanero de la Unión. Aun considerando que, a efectos de la aplicación del art.29 del código aduanero comunitario, debe acreditarse, en el momento de la venta, que las mercancías, originarias de un tercer Estado, se introducirán en el territorio aduanero de la Unión, el Tribunal de Justicia ha precisado que, cuando el precio de una mercancía en una zona aduanera determinada se corresponde con la situación del mercado en esa zona, un precio para la exportación de una mercancía destinada a un tercer Estado no se corresponde necesariamente con el precio que se habría fijado para la exportación de la misma mercancía con destino al territorio aduanero de la Unión [Vid., STJUE de 9 de noviembre de 2017, asunto C-46/16]. Del art. 214.2 del código aduanero se infiere la regla de principio conforme a la cual los derechos de aduana se calculan en función de la situación existente en el momento del nacimiento de la deuda aduanera, de forma que cuando la deuda aduanera se origina como consecuencia del despacho a libre práctica de la mercancía en cuestión, el importe de los derechos de importación aplicables a esta se determina sobre la base de los elementos de imposición propios de esa mercancía en el momento de la admisión de la declaración en aduana que se refiere a aquella. Por consiguiente, afirma el Tribunal que el art. 112.3 del código aduanero comunitario debe interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y posteriormente son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el art. 76.1.c), de dicho código, el interesado puede declarar el valor en aduana de esas mercancías tal como se presentaba en el momento de su inclusión en el citado régimen. Dado que la inclusión de mercancías en el régimen de depósito aduanero implica que esas mercancías podrán tener diferentes destinos aduaneros futuros, carece de pertinencia a efectos de la aplicación del art. 147.1 del Reglamento n.º 2454/93, el hecho de que otras mercancías del mismo contingente que fueron incluidas en aquel régimen se vendieran posteriormente sin ser despachadas a libre práctica. Así estima el Tribunal que los arts. 29.1 y 112.3 del código aduanero comunitario y el art. 147 del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido objeto de una primera transmisión en virtud de la cual han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y, seguidamente, son objeto de una segunda transmisión en virtud de la cual son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el art. 76.1.c), de dicho código, el momento en el que hay que situarse para determinar el valor en aduana de esas mercancías es el de su inclusión en el citado régimen y el valor en aduana de esas mercancías puede determinarse sobre la base de su valor de transacción en el momento de la primera transmisión. Por otro lado, los arts. 97 *duodecies*, apartado 5, 97 *quindecies*.2, y 118. 1 y 3, del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras del país de importación no están obligadas a aceptar, a efectos de aplicar a una mercancía preferencias arancelarias, una prueba de origen que les haya sido presentada después de la expiración de su período de validez, a pesar de que esa misma prueba de origen ya hubiera sido presentada a las citadas autoridades antes de la expiración de su período de validez para aplicar preferencias arancelarias a otras mercancías del mismo contingente.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-348/24,
que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo, mediante auto de 12 de abril de 2024, recibido en el Tribunal de Justicia el 9 de mayo de 2024, en el procedimiento entre
Compañía de Distribución Integral Logista, S. A.,
y
Administración General del Estado,
EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),
integrado por el Sr. S. Rodin, en funciones de Presidente de Sala, y los Sres. N. Piçarra y N. Fenger (Ponente), Jueces;
Abogado General: Sr. D. Spielmann;
Secretaria: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de junio de 2025;
consideradas las observaciones presentadas:

Síguenos en...



- en nombre de Compañía de Distribución Integral Logista, S. A., por la Sra. M. Flores Navarro, el Sr. J. I. Guerra García y la Sra. M. Muñoz Domínguez, abogados;
 - en nombre del Gobierno español, por la Sra. A. Pérez-Zurita Gutiérrez, en calidad de agente;
 - en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. I. Galindo Martín y F. Moro, 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 29, 112, apartado 3, y 214 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996 (DO 1997, L 17, p. 1) (en lo sucesivo, «código aduanero comunitario»), y de los artículos 97 *duodecies*, 118 y 147 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se establece el código aduanero comunitario (DO 1993, L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (UE) n.º 1063/2010 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2010 (DO 2010, L 307, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento n.º 2454/93»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Compañía de Distribución Integral Logista, S. A., y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria) en relación con la determinación del valor en aduana de determinadas mercancías y con la validez de las pruebas de origen de esas mercancías para la aplicación de un régimen preferencial.

Marco jurídico

Código aduanero comunitario

3 El artículo 29, apartado 1, del código aduanero comunitario, incluido en el capítulo 3, titulado «Valor en aduana de las mercancías», del título II de dicho código, titulado «Elementos en que se basa la aplicación de los derechos de importación o de exportación y demás medidas previstas en el marco de los intercambios de mercancías», establecía:

«El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la [Unión Europea], ajustado, en su caso, [...]».

4 De conformidad con el artículo 76, apartado 1, letra c), de dicho código:

«Con objeto de simplificar en lo posible el cumplimiento de los trámites y los procedimientos, sin menoscabo de la regularidad de las operaciones, las autoridades aduaneras permitirán, en las condiciones establecidas por el procedimiento del Comité:

[...]

c) que la declaración de las mercancías bajo el régimen de que se trate se efectúe mediante la inscripción de las mercancías en los registros; en este caso las autoridades aduaneras podrán dispensar al declarante de presentar las mercancías en aduana.»

5 El artículo 112, apartado 3, párrafos primero y segundo, del citado código era del siguiente tenor:

«Cuando, con arreglo a la letra c) del apartado 1 del artículo 76, la mercancía de importación sea despachada a libre práctica, la especie, el valor en aduana y la cantidad que deberán tenerse en cuenta con arreglo al artículo 214 serán los correspondientes a la mercancía en el momento de su inclusión en el régimen de depósito aduanero.

El párrafo primero se aplicará con la condición de que dichos elementos de imposición hayan sido reconocidos o admitidos en el momento de la inclusión en el régimen, y a menos que el interesado solicite su aplicación en el momento en que se originó la deuda aduanera.»

6 El artículo 201, apartados 1 y 2, del código aduanero comunitario establecía lo siguiente:

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

a) el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación [...]

[...]

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

7 El artículo 214, apartado 1, de dicho código disponía:

«Salvo lo establecido en disposiciones específicas contrarias previstas en el presente Código y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, el importe de los derechos de importación o de los derechos de exportación aplicables a una mercancía se determinará sobre la base de los elementos de imposición correspondientes a tal mercancía en el momento en que se origine la deuda aduanera correspondiente.»

Reglamento n.º 2454/93

8 El título IV del Reglamento n.º 2454/93, titulado «Origen de las mercancías», incluía un capítulo 2, cuyo epígrafe era «Origen preferencial». En la sección 1 *bis* del citado capítulo, titulada «Procedimientos y métodos de cooperación administrativa en vigor hasta la aplicación del sistema de registro de exportadores», el artículo 97 *duodecies* de dicho Reglamento disponía, en su apartado 5:

«Las pruebas de origen serán válidas por un período de diez meses a partir de la fecha de expedición en el país de exportación, y deberán presentarse en el plazo mencionado a las autoridades aduaneras del país de importación.»

9 Dentro de esa misma sección 1 *bis* se incluía el artículo 97 *quindecies*, apartado 2, del citado Reglamento, que tenía el siguiente tenor:

«Las pruebas de origen que se presenten a las autoridades aduaneras del país de importación una vez expirado el período de validez mencionado en el artículo 97 *duodecies*, apartado 5, podrán ser admitidas a efectos de aplicación de las preferencias arancelarias cuando la inobservancia del plazo de presentación sea debida a circunstancias excepcionales. Fuera de dichos casos de presentación tardía, las autoridades aduaneras del país de importación podrán admitir las pruebas de origen cuando los productos les hayan sido presentados en aduana antes de la expiración de dicho plazo.»

10 El propio capítulo 2 incluía una sección 2, titulada «Países y territorios beneficiarios de las medidas arancelarias preferenciales concedidas unilateralmente por la [Unión] en favor de determinados países o territorios». En la subsección 2 de la citada sección, cuyo epígrafe era «Prueba de origen», el artículo 118 del mismo Reglamento disponía, en sus apartados 1 a 3:

«1. Las pruebas de origen tendrán una validez de cuatro meses a partir de la fecha de expedición en el país de exportación y deberán enviarse en ese mismo plazo a las autoridades aduaneras del país de importación.

2. Las pruebas de origen que se presenten a las autoridades aduaneras del país de importación después de transcurrido el plazo de presentación previsto en el apartado 1 podrán ser admitidas a efectos de la aplicación de las preferencias arancelarias a que se refiere el artículo 98 cuando la inobservancia del plazo sea debida a circunstancias excepcionales.

3. Fuera de dichos casos de presentación tardía, las autoridades aduaneras del país de importación podrán admitir las pruebas de origen cuando los productos les hayan sido presentados antes de la expiración de dicho plazo.»

11 A tenor del artículo 147, apartado 1, párrafos primero y segundo, del Reglamento n.º 2454/93:

«A efectos del artículo 29 del Código [aduanero comunitario], el hecho de que las mercancías objeto de una venta se declaren para su despacho a libre práctica deberá considerarse una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la [Unión]. En el caso de ventas sucesivas antes de la valoración, esta indicación solo servirá respecto a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio aduanero de la [Unión], o respecto a una venta en el territorio aduanero de la [Unión] anterior al despacho a libre práctica de las mercancías.

Deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades aduaneras, en el momento en que tenga lugar la declaración del precio relativo a una venta que precede a la última venta a partir de la cual se hayan introducido las mercancías en el territorio aduanero de la [Unión], que se ha concluido tal venta con vistas a la exportación a dicho territorio.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Corporación Habanos vendía cigarros puros a Altadis (en lo sucesivo, «primera transmisión») y se encargaba de transportar el producto desde Cuba hasta el depósito aduanero de Agoncillo — La Rioja, en el que Compañía de Distribución Integral Logista, en su condición de consignataria, los introducía.

13 Los cigarros, almacenados en ese depósito aduanero y vinculados al régimen de depósito aduanero, tenían diferentes destinos. En particular, una parte de dichos cigarros puros se vendía, sin haber sido despachada a libre práctica, para su posterior venta en tiendas *duty free* situadas

en los aeropuertos. Otra parte de esos cigarros puros era vendida por Altadis a Compañía de Distribución Integral Logista (en lo sucesivo, «segunda transmisión») para su posterior venta, en parte, fuera del territorio aduanero de la Unión —a saber, en Ceuta y en Melilla— y, en parte, a estancos.

14 Por lo que respecta a esta última parte, que es la única a la que se refiere el litigio principal, Altadis mantenía la propiedad de los cigarros puros hasta el momento en que Compañía de Distribución Integral Logista concertaba su venta con los estancos. En ese momento, Altadis transmitía la propiedad de esos cigarros puros a Compañía de Distribución Integral Logista. Esta sociedad procedía entonces al despacho a libre práctica de los cigarros puros para su venta y posterior suministro a los estancos.

15 En el momento del despacho a libre práctica, el valor en aduana de los cigarros puros en cuestión se determinaba y se declaraba sobre la base de la primera transmisión.

16 Sin embargo, la Agencia Tributaria estimó que no cabía considerar que esa primera transmisión, realizada antes de la introducción de las mercancías en el depósito aduanero, se hubiera concluido con vistas a la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. De este modo, esta venta no podía tenerse en cuenta para determinar el valor en aduana de las mercancías con arreglo al régimen de ventas sucesivas regulado en el artículo 147 del Reglamento n.º 2454/93. Por lo tanto, la Agencia Tributaria consideró que dicho valor en aduana debía determinarse sobre la base de la segunda transmisión.

17 Asimismo, la Agencia Tributaria señaló que las mercancías importadas, procedentes de Cuba, de la República Dominicana, de Panamá, de Honduras, de México, de Perú y de Egipto, no podían beneficiarse de las preferencias arancelarias que se aplicaron en el momento en que Compañía de Distribución Integral Logista las despachó a libre práctica, ya que habían transcurrido dos años desde la expedición del certificado de origen que permitía aplicar esas preferencias.

18 Entre el mes de enero de 2015 y el mes de enero de 2018, la Administración Tributaria dictó acuerdos de liquidación correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015 en los que se exigía una regularización en concepto, en particular, de los derechos de aduana por las dos causas reseñadas, respectivamente, en los apartados 16 y 17 de la presente sentencia.

19 Estos acuerdos fueron impugnados por Compañía de Distribución Integral Logista ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual, mediante resolución de 25 de octubre de 2018, desestimó la reclamación contra la regularización de los derechos de aduana.

20 Contra la anterior resolución, Compañía de Distribución Integral Logista interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional y esta, mediante sentencia de 9 de julio de 2021, lo desestimó.

21 La Audiencia Nacional consideró, en primer término, que el artículo 112, apartado 3, del código aduanero comunitario no excluía la aplicación del artículo 29, apartado 1, de dicho código. De este modo, al no haberse demostrado que, en el momento de la primera transmisión, todas las mercancías vendidas por Corporación Habanos a Altadis estuvieran destinadas a la exportación al territorio aduanero de la Unión ni que hubieran sido enviadas, sin excepción, a ese territorio, el valor en aduana debía determinarse sobre la base de la segunda transmisión, que se había concluido con vistas a exportar las mercancías objeto de esta transmisión al citado territorio.

22 En segundo término, la Audiencia Nacional estimó que las pruebas de origen pertinentes no podían tomarse en consideración a efectos de aplicar a las mercancías en cuestión el régimen preferencial solicitado, ya que esas pruebas se habían enviado una vez expirado el plazo de dos años contemplado en las directrices elaboradas por el Comité del código aduanero en materia de origen.

23 Compañía de Distribución Integral Logista interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que es el órgano jurisdiccional remitente.

24 Este órgano jurisdiccional considera necesario precisar, por un lado, cómo se debe llevar a cabo la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas incluidas en el régimen de depósito aduanero y despachadas posteriormente a libre práctica con arreglo al procedimiento regulado en el artículo 76, apartado 1, letra c), del código aduanero comunitario y, por otro lado, las normas relativas a la validez de las pruebas de origen de las mercancías una vez superado un período de dos años a partir de la fecha de expedición o de establecimiento de esas pruebas, cuando, durante ese período, algunas mercancías que forman parte del mismo contingente han sido despachadas a libre práctica.

25 En tales circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Con relación al valor en aduana, ¿cabe interpretar que el art. 29 [del código aduanero comunitario] establece únicamente el método de determinación del valor en aduana —el valor de transacción, sin perjuicio de los ajustes que deban practicarse al alza o a la baja— pero no fija el momento en el que debe efectuarse esa valoración?

2) Considerando, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que, a los efectos del artículo 29 [del código aduanero comunitario], el método de determinación del valor en aduana sobre la base de su valor de transacción se aplica cuando las mercancías hayan sido vendidas para su exportación con destino a la Unión Europea, ¿debe interpretarse el artículo 29 [de dicho código] con relación a los artículos 112.3 y 214 [del citado código] en el sentido de que la inclusión de las mercancías en un depósito aduanero siguiendo el procedimiento simplificado del artículo 76.1 c), del [mismo código] comporta o permite presumir que la venta de las mercancías se ha realizado para su exportación con destino a la Unión Europea? ¿Tiene alguna incidencia en la respuesta al anterior planteamiento la circunstancia de que las mercancías se despacharan a libre práctica, tras la transmisión efectuada mientras se encontraban en el depósito aduanero?

3) En el caso de que las respuestas a las preguntas del anterior apartado fueran negativas, teniendo en cuenta que el *régimen de depósito aduanero*, como régimen de suspensión, no determina el nacimiento de la deuda aduanera, por cuanto tendría lugar en el momento que las mercancías se despachen a libre práctica, ¿cabría interpretar, no obstante, los artículos 29, 112.3 y 214 [del código aduanero comunitario] en el sentido de que la referencia temporal para cuantificar el valor en aduana se sitúa en el momento de la inclusión de la mercancía en el régimen de depósito aduanero? O ¿necesariamente han de interpretarse los referidos preceptos en el sentido de que ese valor debe calcularse en el momento en que las mercancías se despachen a libre práctica, esto es, cuando nace la deuda aduanera, aunque tales mercancías se hubieran incorporado a un depósito aduanero con anterioridad?

4) En el caso del régimen de ventas sucesivas ¿resulta posible interpretar el artículo 147 [del Reglamento n.º 2454/93] en el sentido de que el mero hecho de introducir las mercancías en un depósito aduanero permite presumir que la venta que precede a la última venta a partir de la cual se han introducido las mercancías en el territorio aduanero se ha realizado con vistas a la exportación con destino a la Unión Europea?

5) Con relación a los certificados de origen ¿deben interpretarse los artículos 118 y 97 *duodecies* [del Reglamento n.º 2454/93] en el sentido de que la presentación fuera del plazo de dos años de la prueba del despacho a libre práctica de las mercancías comporta la pérdida de la aplicación de los beneficios arancelarios por razón del origen preferencial, a pesar de que el certificado de origen sobre la base del cual se solicita la preferencia arancelaria haya sido utilizado en despachos parciales de [mercancías de] importación precedentes, realizados dentro del citado plazo de dos años?»

Cuestiones prejudiciales primera a cuarta

26 Según reiterada jurisprudencia, en el marco de la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde a este proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones prejudiciales que se le han planteado. A este respecto, corresponde al Tribunal de Justicia deducir del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional, y especialmente de la motivación de la resolución de remisión, los elementos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, habida cuenta del objeto del litigio (véanse las sentencias de 17 de julio de 1997, *Krüger*, C-334/95, EU:C:1997:378, apartados 22 y 23, y de 25 de febrero de 2025, *Alphabet* y otros, C-233/23, EU:C:2025:110, apartado 33).

27 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se infiere que la Administración Tributaria se opuso a las declaraciones aduaneras basándose en que el valor en aduana de las mercancías en cuestión se había determinado atendiendo a su valor de transacción en el momento de la transmisión que precedió a la inclusión de esas mercancías en un depósito aduanero situado en el territorio aduanero de la Unión. La Agencia Tributaria consideró que debía tenerse en cuenta el valor de transacción de esas mercancías en el momento de la transmisión que tuvo lugar mientras estas se encontraban en dicho depósito y antes de que fueran despachadas a libre práctica de conformidad con el procedimiento simplificado contemplado en el artículo 76, apartado 1, letra c), del código aduanero comunitario.

28 En este contexto, de las indicaciones que figuran en esta petición de decisión prejudicial se desprende que el propósito de las cuestiones prejudiciales primera a cuarta es permitir al órgano jurisdiccional remitente determinar el momento en el que es preciso situarse para calcular

el valor en aduana de las mercancías en cuestión y la transmisión que puede tenerse en cuenta a estos efectos cuando el interesado invoca el artículo 112, apartado 3, del citado código.

29 Habida cuenta de los anteriores datos, procede considerar que, mediante sus cuestiones prejudiciales primera a cuarta, que es preciso examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 29, apartado 1, y 112, apartado 3, del código aduanero comunitario y el artículo 147 del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido objeto de una primera transmisión en virtud de la cual han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y, seguidamente, son objeto de una segunda transmisión en virtud de la cual son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el artículo 76, apartado 1, letra c), de dicho código, el momento en el que hay que situarse para determinar el valor en aduana de esas mercancías es el de su inclusión en el citado régimen y el valor en aduana de esas mercancías puede determinarse sobre la base de su valor de transacción en el momento de la primera transmisión.

Sobre el momento en el que hay que situarse para determinar el valor en aduana

30 Según reiterada jurisprudencia, el Derecho de la Unión relativo a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, por tanto, el verdadero valor económico de la mercancía importada, valor que debe determinarse principalmente según el método denominado «del valor de transacción» de las mercancías importadas (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de noviembre de 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, apartados 22 y 24, y de 15 de mayo de 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, apartados 51 y 54).

31 Este método se describe en el artículo 29, apartado 1, del código aduanero comunitario, de conformidad con el cual el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

32 Del tenor de esta disposición, y en particular de la expresión «se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la [Unión]», se desprende que el valor de transacción debe corresponder a un precio de exportación con destino a la Unión. De este modo, debe acreditarse, en el momento de la venta, que las mercancías, originarias de un tercer Estado, se introducirán en el territorio aduanero de la Unión (véanse las sentencias de 6 de junio de 1990, Unifert, C-11/89, EU:C:1990:237, apartado 11, y de 9 de noviembre de 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, apartado 27).

33 Sin embargo, la referida disposición no indica por sí sola el momento en el que procede situarse para determinar el valor en aduana.

34 En cambio, del artículo 214, apartado 1, del código aduanero comunitario se desprende que, salvo lo establecido en disposiciones específicas contrarias previstas en dicho código y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del propio artículo 214, el importe de los derechos de importación o de los derechos de exportación aplicables a una mercancía se determinará sobre la base de los elementos de imposición correspondientes a tal mercancía en el momento en que se origine la deuda aduanera correspondiente.

35 Este precepto implica la regla de principio conforme a la cual los derechos de aduana se calculan en función de la situación existente en el momento del nacimiento de la deuda aduanera (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de octubre de 2020, Exter, C-330/19, EU:C:2020:809, apartado 33).

36 A este respecto, en virtud del artículo 201, apartados 1, letra a), y 2, del código aduanero comunitario, cuando el hecho generador de la deuda sea el despacho a libre práctica de la mercancía en cuestión, la deuda aduanera de importación se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de febrero de 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, apartado 41).

37 De lo anterior se desprende que, cuando la deuda aduanera se origina como consecuencia del despacho a libre práctica de la mercancía en cuestión, el importe de los derechos de importación aplicables a esta se determina sobre la base de los elementos de imposición propios de esa mercancía en el momento de la admisión de la declaración en aduana que se refiere a aquella.

38 Dicho esto, por lo que respecta a las mercancías de importación despachadas a libre práctica de conformidad con el artículo 76, apartado 1, letra c), del código aduanero comunitario,

el artículo 112, apartado 3, párrafos primero y segundo, de dicho código dispone que la especie, el valor en aduana y la cantidad que deberán tenerse en cuenta con arreglo al artículo 214 del citado código serán los correspondientes a la mercancía en el momento de su inclusión en el régimen de depósito aduanero, con la condición de que esos elementos de imposición hayan sido reconocidos o admitidos en el momento de la inclusión en el régimen y a menos que el interesado solicite su aplicación en el momento en que se originó la deuda aduanera.

39 De lo antes señalado se sigue que, cuando la deuda aduanera se origina por el despacho a libre práctica de la mercancía y se cumplen los requisitos previstos en dicho artículo 112, apartado 3, el interesado puede declarar el valor en aduana de la mercancía tal como se presentaba no ya en el momento de la declaración de despacho a libre práctica de esa mercancía, sino en el momento de la inclusión de esta en el régimen de depósito aduanero.

40 Por consiguiente, el artículo 112, apartado 3, del código aduanero comunitario debe interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y posteriormente son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el artículo 76, apartado 1, letra c), de dicho código, el interesado puede declarar el valor en aduana de esas mercancías tal como se presentaba en el momento de su inclusión en el citado régimen.

Sobre la prueba de que las mercancías han sido vendidas para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión

41 A efectos de la aplicación del artículo 29, apartado 1, del código aduanero comunitario, el artículo 147, apartado 1, del Reglamento n.º 2454/93 establece tres reglas sobre la prueba que debe aportarse para acreditar de modo suficiente en Derecho que las mercancías se han vendido para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión en el sentido del artículo 29 del referido código.

42 El artículo 147, apartado 1, párrafo primero, de ese Reglamento dispone, en su primera frase, que el hecho de que las mercancías objeto de una venta se declaren para su despacho a libre práctica deberá considerarse una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. En su segunda frase, el citado precepto especifica que, en el caso de ventas sucesivas antes de la valoración, la indicación de la primera frase solo servirá respecto a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el mencionado territorio o respecto a una venta en ese territorio anterior al despacho a libre práctica de las mercancías. En cambio, el artículo 147, apartado 1, de ese mismo Reglamento establece, en su párrafo segundo, que deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades aduaneras, en el momento en que tenga lugar la declaración del precio relativo a una venta que precede a la última venta a partir de la cual se hayan introducido las mercancías en el territorio aduanero de la Unión, que tal venta se ha concluido con vistas a la exportación con destino a dicho territorio.

43 A diferencia de los supuestos contemplados en el artículo 147, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento n.º 2454/93 —en los que no es necesario probar en mayor medida que la venta de que se trate se ha concluido para la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión—, en el caso de que el valor en aduana declarado sea el precio referido a una venta que precede a la última venta a partir de la cual se hayan introducido las mercancías en ese territorio, el interesado debe demostrar que esa venta se ha concluido para la exportación con destino al citado territorio.

44 Entre los supuestos contemplados en el artículo 147, apartado 1, párrafo primero, de dicho Reglamento figura, en la primera frase de esta disposición, el de una venta de mercancías declaradas para su despacho a libre práctica.

45 A este respecto, del tenor de esta frase no se desprende que esa venta deba preceder inmediatamente al despacho a libre práctica de las mercancías de que se trate. Así pues, no cabe excluir que, entre su venta y su despacho a libre práctica, esas mercancías hayan sido incluidas en el régimen de depósito aduanero.

46 Además, procede señalar que el artículo 147, apartado 1, párrafo primero, segunda frase, del Reglamento n.º 2454/93 permite, tratándose de ventas sucesivas antes de la valoración, declarar como valor en aduana el precio de la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

47 Así pues, dado que el precio de esa venta puede tenerse en cuenta, en caso de ventas sucesivas, como valor en aduana, con mayor motivo ese mismo precio ha de poder ser tomado igualmente en consideración a esos efectos en caso de que, en el momento de la valoración, solo existiera una única venta a partir de la cual se hubieran introducido las mercancías en el

territorio aduanero de la Unión y posteriormente en el depósito aduanero, antes de ser despachadas a libre práctica.

48 En efecto, esa toma en consideración es coherente con el objetivo del artículo 147 del Reglamento n.º 2454/93 de facilitar la identificación del valor de transacción de las mercancías objeto de una o varias ventas, garantizando al mismo tiempo que dicho valor refleje el valor económico real de una mercancía importada.

49 De lo anterior se infiere que, cuando se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 112, apartado 3, del código aduanero comunitario y cuando, en el momento de la inclusión de las mercancías en el régimen de depósito aduanero, estas hubieran sido objeto de una venta a partir de la cual fueron introducidas en el territorio aduanero de la Unión, el valor en aduana de esas mercancías puede determinarse, en virtud del artículo 147, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento n.º 2454/93, tomando como referencia el valor de transacción de dicha venta, sin que sea necesario probar en mayor medida que la finalidad de esa venta era la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión.

50 En estas circunstancias, dado que la inclusión de mercancías en el régimen de depósito aduanero implica que esas mercancías podrán tener diferentes destinos aduaneros futuros, carece de pertinencia a efectos de la aplicación del artículo 147, apartado 1, párrafo primero, de dicho Reglamento el hecho de que otras mercancías del mismo contingente que fueron incluidas en aquel régimen se vendieran posteriormente sin ser despachadas a libre práctica.

51 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera a cuarta que los artículos 29, apartado 1, y 112, apartado 3, del código aduanero comunitario y el artículo 147 del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido objeto de una primera transmisión en virtud de la cual han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y, seguidamente, son objeto de una segunda transmisión en virtud de la cual son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el artículo 76, apartado 1, letra c), de dicho código, el momento en el que hay que situarse para determinar el valor en aduana de esas mercancías es el de su inclusión en el citado régimen y el valor en aduana de esas mercancías puede determinarse sobre la base de su valor de transacción en el momento de la primera transmisión.

Quinta cuestión prejudicial

52 Mediante su quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 97 *duodecies*, apartado 5, 97 *quindecies*, apartado 2, y 118, apartados 1 y 3, del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras del país de importación no están obligadas a aceptar, a efectos de aplicar a una mercancía preferencias arancelarias, una prueba de origen que les haya sido presentada después de la expiración de su período de validez, a pesar de que esa misma prueba de origen ya hubiera sido presentada a las citadas autoridades antes de la expiración de su período de validez para aplicar preferencias arancelarias a otras mercancías del mismo contingente.

53 Con carácter preliminar, debe precisarse que, por más que los participantes en la vista hayan expresado dudas en cuanto a la aplicabilidad al litigio principal del artículo 118 del Reglamento n.º 2454/93, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, además de los artículos 97 *duodecies*, apartado 5, y 97 *quindecies*, apartado 2, de dicho Reglamento, el artículo 118 de este se aplica a algunos de los países de exportación de las mercancías a las que se refiere el litigio principal.

54 En primer lugar, el artículo 97 *duodecies*, apartado 5, del Reglamento n.º 2454/93 establece que las pruebas de origen serán válidas por un período de diez meses a partir de su fecha de expedición en el país de exportación y deberán presentarse en el plazo mencionado a las autoridades aduaneras del país de importación. A tenor del artículo 97 *quindecies*, apartado 2, de dicho Reglamento, las pruebas de origen que se presenten a estas autoridades aduaneras del país de importación una vez expirado el período de validez antes citado podrán ser admitidas a efectos de aplicación de las preferencias arancelarias cuando la inobservancia del plazo de presentación de esos documentos sea debida a circunstancias excepcionales. Esta disposición especifica que, fuera de los citados casos de presentación tardía, las mencionadas autoridades aduaneras del país de importación podrán admitir las pruebas de origen cuando los productos les hayan sido presentados en aduana antes de la expiración del referido plazo.

55 En segundo lugar, el artículo 118 del Reglamento n.º 2454/93 dispone, en su apartado 1, que las pruebas de origen tendrán una validez de cuatro meses a partir de la fecha de expedición en el país de exportación y que estas deberán enviarse en ese mismo plazo a las autoridades

aduaneras del país de importación, mientras que, en su apartado 2, el artículo 118 preceptúa que las pruebas de origen que se presenten a dichas autoridades aduaneras después de transcurrido el plazo de presentación previsto en el apartado 1 podrán ser admitidas a efectos de la aplicación de las preferencias arancelarias a que se refiere el artículo 98 cuando la inobservancia del plazo sea debida a circunstancias excepcionales. Fuera de esos casos de presentación tardía, el artículo 118, apartado 3, del mismo Reglamento establece que las citadas autoridades aduaneras del país de importación podrán admitir las pruebas de origen cuando los productos les hayan sido presentados antes de la expiración de dicho plazo.

56 Estos dos conjuntos de disposiciones establecen los plazos de validez y de presentación de las pruebas de origen de las mercancías importadas a efectos de la aplicación de las preferencias arancelarias a las que se refieren. Para garantizar que esa aplicación esté justificada, esos plazos permiten, en particular, a las autoridades aduaneras de los países de importación proceder a las comprobaciones materiales y documentales necesarias al efecto.

57 Además, los artículos 97 *quindecies*, apartado 2, segunda frase, y 118, apartado 3, del Reglamento n.º 2454/93 contemplan los supuestos en los cuales la prueba de origen de una mercancía no ha sido presentada a las autoridades aduaneras del país de importación en los plazos señalados por razones que no guardan relación con circunstancias excepcionales. En estos casos, siempre que la mercancía haya sido presentada a las citadas autoridades aduaneras antes de la expiración de esos plazos, dichas autoridades aduaneras tienen la facultad de aceptar esa prueba.

58 Esta facultad no es objeto de mayor regulación en esas disposiciones. Por consiguiente, corresponde a las autoridades aduaneras del país de importación determinar, caso por caso, si una mercancía determinada puede acogerse a un régimen arancelario preferencial sobre la base de una prueba de origen presentada extemporáneamente, teniendo especialmente en cuenta el objetivo de dichas disposiciones, que estriba en posibilitar que esas autoridades comprueben el origen efectivo de la mercancía de que se trate.

59 De lo anterior se sigue que esas mismas autoridades no están obligadas a aceptar una prueba de origen más allá de los plazos fijados a tal fin, ni siquiera si esa prueba de origen se presentó con ocasión del despacho a libre práctica, dentro de esos plazos, de mercancías que formaban parte del mismo contingente que aquellas para las que la citada prueba de origen se presentó extemporáneamente. En efecto, una circunstancia de esa índole no permite, por sí sola, descartar que sea necesario, para aplicar un régimen arancelario preferencial, llevar a cabo, con ocasión del despacho a libre práctica de tal mercancía, comprobaciones materiales y documentales basadas en la prueba de origen de dicha mercancía.

60 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que los artículos 97 *duodecies*, apartado 5, 97 *quindecies*, apartado 2, y 118, apartados 1 y 3, del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras del país de importación no están obligadas a aceptar, a efectos de aplicar a una mercancía preferencias arancelarias, una prueba de origen que les haya sido presentada después de la expiración de su período de validez, a pesar de que esa misma prueba de origen ya hubiera sido presentada a las citadas autoridades antes de la expiración de su período de validez para aplicar preferencias arancelarias a otras mercancías del mismo contingente.

Costas

61 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Octava) declara:

1) Los artículos 29, apartado 1, y 112, apartado 3, del Reglamento (CEE) n.º 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) n.º 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, y el artículo 147 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se establece el código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (UE) n.º 1063/2010 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2010, deben interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido objeto de una primera transmisión en virtud de la cual han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión Europea para ser incluidas en

el régimen de depósito aduanero y, seguidamente, son objeto de una segunda transmisión en virtud de la cual son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el artículo 76, apartado 1, letra c), del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 82/97, el momento en el que hay que situarse para determinar el valor en aduana de esas mercancías es el de su inclusión en el citado régimen y el valor en aduana de esas mercancías puede determinarse sobre la base de su valor de transacción en el momento de la primera transmisión.

2) Los artículos 97 *duodecies*, apartado 5, 97 *quindecies*, apartado 2, y 118, apartados 1 y 3, del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1063/2010,

deben interpretarse en el sentido de que

las autoridades aduaneras del país de importación no están obligadas a aceptar, a efectos de aplicar a una mercancía preferencias arancelarias, una prueba de origen que les haya sido presentada después de la expiración de su período de validez, a pesar de que esa misma prueba de origen ya hubiera sido presentada a las citadas autoridades antes de la expiración de su período de validez para aplicar preferencias arancelarias a otras mercancías del mismo contingente.

Rodin

Piçarra

Fenger

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 30 de octubre de 2025.

El Secretario

El Presidente de Sala en funciones

A. Calot Escobar

S. Rodin

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.