

TRIBUNAL SUPREMO

*Sentencia n.º 251/2026 de 4 de marzo de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 9077/2022*

SUMARIO:

Renta de aduanas. Valor en aduana de las mercancías. Régimen de ventas sucesivas. Precio de la primera o segunda venta. Massimo Dutti declaró como valor en aduana el precio correspondiente a la primera venta (fabricantes → ITX). Sin embargo, la Administración Tributaria cuestionó esta declaración, argumentando que solo podía considerarse el valor de la segunda venta (ITX → Massimo Dutti), dado que no se había acreditado que la primera venta estuviera efectivamente destinada a la comercialización en el territorio de la Unión. Para entender que una venta anterior a aquella por la cual se han introducido las mercancías en el territorio de la Unión Europea se ha efectuado con vistas a la exportación es necesario acreditar, más allá de toda duda razonable, que en el momento en que se formaliza la primera venta las mercancías estaban destinadas a ser comercializadas dentro del territorio de la Unión Europea. En este caso, el Tribunal da la razón a la Administración, para determinar el valor en aduana no se puede tomar el precio de la primera venta, sino el de la segunda. Porque Massimo Dutti no pudo probar que las mercancías estuvieran destinadas efectivamente a la comercialización en la UE al momento de la primera venta, lo que justifica que la base de cálculo del valor en aduana sea la segunda venta.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 251/2026**

Fecha de sentencia: 04/03/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 9077/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/02/2026

Ponente: Excmá. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 9077/2022

Ponente: Excmá. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 251/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 4 de marzo de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **9077/2022**, interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de **GRUPO MASSIMO DUTTI, S.A.**, contra la [sentencia dictada el 24 de mayo de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 904/2020](#).

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada [sentencia dictada el 24 de mayo de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional](#), que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 904/2020, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central [«TEAC»] de 3 de junio de 2020, parcialmente estimatoria de las reclamaciones número 00/04453/2017 y 00/06393/2017 formuladas frente a los Acuerdos de Liquidación en concepto de Tarifa Exterior Común [«TEC»] e Impuesto al Valor Añadido [«IVA»] de los ejercicios 2014 y 2015.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales ARGIMIRO VÁZQUEZ GUILLÉN, en nombre y en representación de GRUPO MASSIMO DUTTI S.A. contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), en sesión celebrada el día 3 de junio de 2020, en virtud de la cual se acuerda la estimación parcial de las reclamaciones económico-administrativas número 00/04453/2017 y 00/06393/2017, acumuladas, debemos confirmar la resolución recurrida.

Con expresa imposición de costas a la parte actora».

La sentencia mayoritaria cuenta con el voto particular discrepante de un magistrado de la Sala.

2. Solicitado el complemento de sentencia por la representación procesal de la parte recurrente, la Sala desestimó dicha petición por auto de 21 de septiembre de 2022, en el que dispuso no haber lugar al complemento de la [sentencia de fecha 24 de mayo de 2022](#).

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de Grupo Massimo Dutti, S.A., asistido del letrado don Enrique Muñoz Lagarón, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

Síguenos en...



(i)El [artículo 147 del Reglamento \(CEE\) núm. 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993](#) (en adelante DACAC), 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 adelante CAC). No obstante, debe señalarse que dicho reglamento ya no está vigente y ha sido sustituido por el [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015](#) por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del [Reglamento \(UE\) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo](#) por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (en adelante, CAU), que tiene un artículo análogo, aunque con diferente redacción.

(ii)La jurisprudencia contenida en las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) [Unifert \(asunto C-11/89\)](#) y [Carboni \(asunto C-263/06\)](#).

(iii)El [artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea](#) (en adelante, [TFUE](#)).

(iv)El [artículo 24 de la Constitución Española \(CE\)](#), en relación con los [artículos 10.2 y 6.1 -derecho al proceso debido- del Convenio Europeo de Derechos Humanos](#).

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida pues «(d)e haber interpretado correctamente el art. 147 del DACAC y 29 CAC, la sentencia no hubiera introducido elementos no contemplados en la normativa reguladora y hubiera estimado el recurso al considerar que la primera venta se realizó con vistas a la exportación al territorio aduanero de la UE pues no es cuestión controvertida que toda la mercancía es remitida e introducida en el territorio aduanero de la UE conforme a lo previsto en la normativa aplicable y conforme a las correspondientes declaraciones aduaneras de importación.» (sic.).

También señala que de haber interpretado correctamente el [artículo 267 TFUE](#) habría planteado cuestión prejudicial ante el TJUE, que es competente para pronunciarse sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión.

2.La Sala de instancia, por [auto de 20 de diciembre de 2022](#), tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la representación procesal de Grupo Massimo Dutti, S.A., como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el [artículo 89.5 LJCA](#).

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La [Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo](#), en [auto de 5 de julio de 2023](#), apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si la correcta interpretación del [artículo 29 del CAC - artículo 70.2 de su versión refundida, denominada Código Aduanero de la Unión \(CAU\)-](#) y del [artículo 128 del Reglamento de Ejecución \(UE\) 2015/2447](#) exige, para entender que una venta se realiza con vistas a la exportación al territorio aduanero de la UE, la mera introducción de la mercancía en dicho territorio en virtud de un título de compraventa, con independencia del régimen aduanero en el que posteriormente se incluya y cualquiera que sea el fin al que se destinen, sin que en ningún caso se exija la comercialización de las mercancías dentro del territorio de la UE.

3º)Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1.El [artículo 29 del Reglamento \(CEE\) núm. 2913/92 del Consejo](#), por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (CAC), que se corresponde con el [artículo 70.2. en su versión refundida, denominada Código Aduanero de la Unión \(CAU\)](#).

3.2.El [artículo 128 del Reglamento de Ejecución \(UE\) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015](#), por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del [Reglamento \(UE\) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo](#) por el que se establece el código aduanero de la Unión, análogo al [artículo 147 del derogado Reglamento \(CEE\) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993](#) (DACAC).

3.3El [artículo 267 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea](#).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex [artículo 90.4 de la LJCA](#)".

2.El procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en la representación ya acreditada de Grupo Massimo Dutti, S.A., bajo la dirección del letrado don Eloy Vázquez Domínguez, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 22 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega la infracción por la sentencia de los artículos 29 CAC y 147 DACAC al considerar, de manera indebida, que la venta con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión requiere la comercialización o consumo de las mercancías en el territorio de la UE.

Sostiene que el artículo 147 DACAC permite utilizar como base para la valoración de las mercancías, a efectos aduaneros, el precio pagado por la mercancía en una venta anterior a la última que dé lugar a la importación en la Unión Europea, si bien exige que dicha venta sea una venta concluida con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión Europea.

La entidad MASSIMO DUTTI ha aplicado el régimen de ventas sucesivas, utilizando como base para la valoración de las mercancías en las declaraciones de importación el precio pagado por la mercancía en la primera venta (del proveedor asiático a ITX) por ser la venta anterior a la última que da lugar a la importación de la mercancía en la Unión Europea y entender, sin ningún género de duda, que se trataba de una venta con vistas a la exportación al territorio de la UE, pues, como queda acreditado sin ser hecho controvertido, en el momento de la venta, consta que las mercancías procedentes de un tercer país se introducirán en el territorio aduanero de la Comunidad.

Dos circunstancias muy relevantes deben ser tenidas en cuenta en el presente recurso:

a) La Audiencia Nacional desestima el recurso contencioso-administrativo por entender que el consumo o comercialización de las mercancías en un Estado miembro de la UE es requisito necesario para la aplicación del régimen de ventas sucesivas, sin que se cuestione que al tiempo de la primera venta se conocía que el destino de las mercancías era el territorio aduanero de la Unión Europea.

b) Tampoco se cuestiona que al tiempo de la primera venta las mercancías reunían todas las condiciones y requisitos para su exportación al territorio aduanero de la UE.

Aduce la indebida exigencia por la sentencia recurrida, para la aplicación del régimen de ventas sucesivas, que el destino final de las mercancías sea su comercialización y consumo en el territorio aduanero de la UE. Sostiene que el tenor literal de los preceptos indicados no contiene alusión alguna a la comercialización o consumo en el territorio de la Unión, por lo que resulta "*prístino y diáfano*" que solo debe quedar acreditado que la venta anterior a la última venta a partir de la cual se ha introducido la mercancía en el territorio aduanero de la UE se ha concluido con vistas a la exportación a dicho territorio, no con vistas al consumo o comercialización en el mismo.

Afirma que "*la exportación a territorio aduanero de la Unión*", solo puede ser interpretado como el paso por la línea aduanera del país de origen para ser introducidas en el territorio aduanero de la UE. Siendo ello así, en modo alguno cabe exigir para la aplicación del régimen de venta sucesivas acreditar que la primera venta se hace con vistas a un destino final de las mercancías distinto de la propia exportación al territorio de la UE. Destino final que dependerá de la libérrima voluntad del importador y que puede ir cambiando sucesivamente (por ejemplo, una reexportación tras el despacho a libre práctica que se decida en cualquier momento temporal posterior a la importación).

A la misma conclusión lleva el examen de la expresión normativa "*con vistas a*" que, según la definición contenida en el Diccionario de la Real Academia Española, es sinónimo de "*con el propósito de*" o "*con la finalidad de*", por lo que solo procede exigir la finalidad o propósito de exportación al territorio de la Unión Europea cuando se perfecciona la primera venta, con independencia de cuál sea el régimen aduanero que tengan las mercancías una vez introducidas en el territorio de la UE.

Corroborar esta interpretación el que el artículo 147 DACAC establece el despacho a libre práctica de mercancía como un indicio suficiente para acreditar que las mercancías han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión, pero no se establece como requisito para aplicación del régimen, lo que sería ineludible si se entendiera que la venta para la exportación requiere el consumo o comercialización en la propia Unión Europea, como sostiene el tribunal a quo que precisa del previo despacho a libre práctica.

Esgrime que entender que la expresión "*con vistas a la exportación*" equivale a con vistas al consumo o comercialización, contraviene la interpretación que de los preceptos en liza ha efectuado el TJUE. Cita la [Sentencia de 6 de junio de 1990, asunto C-11/89](#), Unifert, que resuelve tres cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal de casación alemán) y la [Sentencia de 28 de febrero de 2008, asunto C-263/06, Carboni e derivat](#) que resuelve la cuestión elevada por la Corte Suprema di Cassazione (Tribunal de casación italiano) sobre si para aplicar el derecho antidumping establecido por la [Decisión nº 67/94](#), las reglas de la normativa aduanera comunitaria pertinentes permiten a las autoridades aduaneras determinar el valor en aduana tomando como base el precio fijado para las mismas mercancías en el marco de una venta anterior a aquella para la que se haya formulado la declaración en aduana. Sostiene que ambas sentencias entienden que una venta se concluye para la exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad cuando quede acreditado, en el momento de la venta cuyo precio quiere utilizarse como valor de transacción, que las mercancías, originarias de un Estado tercero (en nuestro caso, varios Estados asiáticos) van a introducirse en el territorio aduanero de la Comunidad, hecho que, como se

ha reiterado, no resulta controvertido en la sentencia recurrida, habiendo resultado plenamente acreditado con la prueba practicada.

Asimismo, señala que los Comentarios del Comité del Código Aduanero tampoco respaldan la interpretación sostenida por la sentencia recurrida. A mayor abundamiento, alega que el criterio ahora aplicado contradice el sostenido en actuaciones anteriores por la Administración tributaria respecto de la recurrente.

Subsidiariamente, esgrime la infracción del [artículo 267 del TFUE](#) por considerar que la expresión "*con vistas a la exportación al territorio aduanero de la UE*" ex art.29 CAC y 147 DACAC exige el consumo de las mercancías en dicho territorio sin elevar previa cuestión prejudicial al TJUE.

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"[...] dicte sentencia fijando la interpretación de las normas controvertidas conforme a la fundamentación expuesta y, con arreglo a ella, case y anule la Sentencia recurrida, conteniendo los siguientes pronunciamientos:

1.-Que la correcta interpretación del artículo 29 del CAC -artículo 70.1 del CAU- y del artículo 147 del DACAC, exige acreditar, para entender que una venta se realiza con vistas a la exportación al territorio aduanero de la UE, que se venden mercancías procedentes de un Estado tercero con propósito o destino de ser introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad (actual Unión Europea), con independencia del régimen aduanero en el que posteriormente se incluyan por el adquirente y cualquiera que sea el fin a que se destinen tras su introducción en dicho territorio, sin que en ningún caso se exija la comercialización de las mercancías dentro del territorio de la UE.

2.-Que procede la estimación del recurso contencioso-administrativo con la correlativa anulación de las liquidaciones tributarias recurridas y de la resolución del TEAC que las confirma, y declare la procedencia de la aplicación del régimen de ventas sucesivas por considerar acreditado que las ventas de los proveedores asiáticos a ITX (primera venta) se concluyeron con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión, lo que tuvo lugar con la introducción de las mercancías en el territorio de la UE. Las mercancías fueron objeto de despacho a libre práctica y no resulte exigible su ulterior comercialización para la aplicación del régimen de ventas sucesivas.

3.-Subsidiariamente, se acuerde la elevación de cuestión prejudicial al TJUE sobre la correcta interpretación de la expresión "con vistas a la exportación al territorio aduanero de la UE", del artículo 29 del CAC - [artículo 70.1 del CAU- y del artículo 147 del DACAC, al no ser de aplicación la doctrina del acto claro o aclarado a la interpretación sostenida por el tribunal a quo y resultar ese Excmo. Tribunal Supremo obligado conforme al artículo 267 del TFUE.](#)

4.-Subsidiariamente, para el caso de que se acuerde que procede exigir la comercialización como requisito para la aplicación del régimen de ventas sucesivas, declare la improcedencia de la aplicación de este criterio con efectos retroactivos cuando existen actuaciones administrativas precedentes que han validado expresamente la actuación uniforme seguida por las compañías del Grupo Inditex. El cambio de criterio interpretativo vincula únicamente desde que la mudanza tenga lugar (efectos prospectivos)".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que:

a) estime el presente recurso de casación y, en su virtud, anule y deje sin efecto la Sentencia recurrida, y

b) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC parcialmente desestimatoria de las reclamaciones número 00/04453/2017 y 00/06393/2017 relativas a los Acuerdos de Liquidación en concepto de Tarifa Exterior Común (TEC) e Impuesto al Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2014 y 2015, la anule e imponga las costas causadas en la instancia a la parte demandada".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 18 de octubre de 2023.

Alega que la Audiencia Nacional, a la hora de resolver, tuvo muy presente las peculiares circunstancias que concurrían en este caso y que destaca la resolución del TEAC objeto del recurso ante dicho tribunal, tal y como se recoge en el FD Primero de la sentencia recurrida en casación.

Señala que es jurisprudencia reiterada del TJUE que "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, pues, el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por lo tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (véanse, en este sentido, las [sentencias de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04](#), EU:C:2006:716, apartado 30; de 16 de junio

de 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, apartados 23 y 26; de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, apartado 30 y de 20 de diciembre de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:948, apartado 24).

Afirma que el TJUE ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la interpretación que ha de darse al artículo 29 del CAC en su [sentencia de 9 de noviembre de 2017 \(LS Custom Services, C-46/16, EU:C:2017:839\)](#). En dicho asunto se planteaba, en esencia, "si el artículo 29 del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el método de determinación del valor en aduana previsto en dicha disposición es aplicable respecto a mercancías vendidas para su exportación con destino a un tercer Estado que han sido sustraídas a la vigilancia aduanera cuando estaban sujetas al régimen de tránsito externo." Delimitada así la cuestión el TJUE argumenta lo siguiente en su sentencia:

"26 Conforme al referido artículo, «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 éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad».

27 Del tenor literal de esa disposición, y en particular de la expresión «se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad», resulta 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, en este sentido, las [sentencias de 6 de junio de 1990, Unifert, C-11/89, EU:C:1990:237](#), apartado 11, y de 28 de febrero de 2008, Carboni e derivate, C-263/06, EU:C:2008:128, apartado 28).

28 Esta interpretación queda corroborada por el artículo 147, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento de aplicación, relativo a las ventas sucesivas, del cual resulta que, para la evaluación en aduana prevista en el artículo 29 del código aduanero, únicamente puede utilizarse un precio relativo a una mercancía destinada al territorio de la Unión [...]"

A la luz de esta sentencia concluye que para determinar si es o no aplicable el artículo 29 CAC es imprescindible saber si las mercancías han sido o no vendidas para su exportación con destino a la Unión. Y, como muy bien señala la sentencia recurrida, en el caso que nos ocupa las ventas celebradas entre los fabricantes asiáticos y ITX no pueden calificarse como "*ventas para la exportación al territorio aduanero de la Comunidad*" en la medida en que las mercancías adquiridas son susceptibles de ser vendidas en cualquier país del mundo, sin que exista diferenciación específica que permita identificar, ya desde el momento de la salida de las mismas el país de exportación, cuál sea el destino de aquellas. El sistema de ventas sucesivas solo puede aplicarse cuando el importador pueda demostrar, a satisfacción de la aduana, que en la venta anterior a la última venta en virtud de la cual se introduce la mercancía en el territorio aduanero de la Comunidad, concurren circunstancias específicas y significativas que determinaron la exportación con destino al citado territorio.

Una interpretación diferente, como pretende la recurrente, supondría admitir que el valor en aduana de estas mercancías fuera arbitrario o ficticio, en contra de las exigencias indicadas por el TJUE.

Añade que lo importante en este caso, a efectos de determinar las consecuencias arancelarias, es que la exportación al territorio aduanero de la UE conlleve la importación por ésta no en un sentido meramente físico, sino en un sentido económico pleno y ello porque el "*valor en aduana*" al que se refiere el artículo 29 del CAC sólo es posible determinarlo cuando hay una importación en sentido propio, es decir una importación en la que se devenga la deuda aduanera.

Sobre la pretensión subsidiaria de planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE, considera la Abogada del Estado que no era necesario plantear la cuestión prejudicial, teniendo en cuenta que la Audiencia Nacional desestimó el recurso por una cuestión meramente fáctica, a saber, que no se había acreditado si las mercancías, después de entrar en España, iban a ser redirigidas a cualquier otro país fuera de la UE, a la luz de los criterios sentados en su sentencia relativa al GRUPO CORTEFIEL en un supuesto análogo, que se cita en el FJ tercero, y que había devenido firme.

Respecto de la pretensión deducida por la recurrente y el pronunciamiento que solicita, señala lo siguiente:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

El artículo 29 del CAC - artículo 70.2 de su versión refundida, denominada Código Aduanero de la Unión (CAU)- y el artículo 128 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 exigen, para entender que una venta se realiza con vistas a la exportación al territorio aduanero de la UE, que la comercialización de las mercancías se realice dentro del territorio de la UE".

Termina afirmando que "[...] la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 20 de octubre de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Interpuesto recurso de reposición contra el particular de la providencia de 20 de octubre de 2023, por la que se resuelve denegar la celebración de vista pública en el presente recurso de casación, fue desestimado por auto de la Sala de 18 de diciembre de 2023.

Asimismo, por providencia de 20 de diciembre de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 12 de marzo de 2024, si bien por providencia de la misma fecha se suspendió el señalamiento hasta que se resolviese lo que resultase procedente en el recurso RCA 7451/2021, en el que se había acordado oír a las partes sobre el posible planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación ante el TJUE.

SEXTO. Planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE.

Por providencia de la Sala de 23 de abril de 2024, se dispuso oír a las partes por plazo común de 15 días a fin de que, si lo estimaban oportuno, formularan alegaciones sobre el posible planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, planteamiento que se llevará a efecto sobre la base de la cuestión de interés casacional objetivo identificada en el auto de admisión.

El trámite fue evacuado tanto por la recurrente como por la Abogada del Estado, en escritos de fecha 29 y 28 de mayo de 2024, respectivamente.

Por Auto de la Sala de 16 de julio de 2024, se acordó plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

«En el régimen de ventas sucesivas, para determinar el valor en aduana de las mercancías, como valor de transacción, las expresiones venta «para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad», a que se refiere[n] el artículo 29 del CAC y el artículo 70.1 del CAU, o «con vistas a la exportación a dicho territorio», a que se refiere el artículo 147 del DACAC, ¿han de interpretarse en el sentido de que es suficiente la mera introducción de las mercancías en el territorio comunitario, entendido como ámbito geográfico, en virtud de un título de compraventa, con independencia del régimen aduanero en el que posteriormente se incluyan y cualquiera que sea el fin al que se destinen, sin que en ningún caso se exija la comercialización de las mercancías dentro del territorio de la Unión Europea?

¿O es necesario acreditar que el destino de la exportación sea el mercado de la Unión Europea para entender que la venta se ha realizado «con vistas a la exportación a dicho territorio?».

SÉPTIMO. Resolución de la cuestión prejudicial. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 30 de octubre de 2025, Grupo Massimo Dutti, C-500/24 . Alegaciones de las partes.

Recibida la [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 30 de octubre de 2025, que resuelve la cuestión prejudicial C-500/24](#) planteada por este Tribunal Supremo en el presente recurso de casación, se dio traslado a las partes por plazo común de diez días para que presentasen las alegaciones que tuvieran por conveniente.

Tanto la representación procesal de la recurrente, Massimo Dutti S.A., como la Abogada del Estado evacuaron el trámite conferido mediante escritos de fecha 19 de noviembre de 2025.

OCTAVO. Nuevo señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 3 de diciembre de 2025, se acordó unir al recurso de casación los escritos de alegaciones presentados por la Abogada del Estado y por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén en cumplimiento del traslado concedido a las partes en providencia de fecha 5 de noviembre de 2025, quedando las actuaciones pendientes de nuevo señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 19 de diciembre de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 24 de febrero de 2026.

El Procurador don Argimiro Vázquez Guillen, en la representación acreditada de Massimo Dutti S.A., presentó escrito fechado el 12 de enero de 2026, en el que solicitaba la celebración de vista pública, en los términos previstos en el [artículo 92.6 de la Ley Jurisdiccional](#).

Por providencia de la Sala de 28 de enero de 2026, se dispuso no haber lugar a la solicitado "[...] al no haber variado, a efectos del presente recurso de casación, las circunstancias que determinaron la decisión de esta Sala de no acordar la celebración de vista, atendida la naturaleza jurídica de la controversia. Las circunstancias sobrevenidas aducidas por la recurrente -elevación de cuestión prejudicial al TJUE,

celebración de vista ante el Tribunal y sentencia del TJUE- no justifican la necesidad de celebración de vista pública en el presente recurso de casación".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si la correcta interpretación del [artículo 29 del CAC - artículo 70.2 de su versión refundida, denominada Código Aduanero de la Unión \(CAU\)](#)- y del [artículo 128 del Reglamento de Ejecución \(UE\) 2015/2447](#) exige, para entender que una venta se realiza con vistas a la exportación al territorio aduanero de la UE, la mera introducción de la mercancía en dicho territorio en virtud de un título de compraventa, con independencia del régimen aduanero en el que posteriormente se incluya y cualquiera que sea el fin al que se destinen, sin que en ningún caso se exija la comercialización de las mercancías dentro del territorio de la UE.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, «[STJUE](#)») de [30 de octubre de 2025, Grupo Massimo Dutti, C-500/24](#), sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1.Massimo Dutti es una sociedad cuya actividad principal es la distribución de artículos de moda. Estas mercancías son fabricadas en países asiáticos. Los fabricantes las venden a ITX TRADING, S.A. (en lo sucesivo, «ITX»), sociedad con domicilio social en Suiza (en lo sucesivo, «primera venta»), y posteriormente ITX revende las mercancías a Massimo Dutti (en lo sucesivo, «segunda venta»).

Tras esta segunda venta, las mercancías son transportadas directamente desde los países de fabricación a España. La mayor parte de estas mercancías se despachan a libre práctica, mientras que otra parte de estas queda sometida al régimen de depósito aduanero. Las mercancías despachadas a libre práctica o bien son comercializadas en la Unión, o bien se exportan a terceros países. De hecho, las etiquetas permiten la comercialización de las mercancías en diferentes países.

2.2.En los ejercicios 2014 y 2015, Massimo Dutti declaró como valor en aduana el valor facturado por los fabricantes asiáticos a ITX, es decir, el precio concertado para la primera venta.

Frente a ello, la Administración Tributaria consideró que la primera venta no se había concluido para la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. Por consiguiente, estimó que el valor en aduana que debía tenerse en cuenta era el que efectivamente dio lugar a la importación de las mercancías en la Unión, a saber, la segunda venta.

2.3.La Administración Tributaria, Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, dictó acuerdo de liquidación el 12 de julio de 2017, en concepto de Tarifa Exterior-Comunidad, en relación con declaraciones de importación presentadas por la mercantil durante los ejercicios 2014 y 2015.

2.4.El acuerdo de liquidación por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad" fue impugnado por Massimo Dutti ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual, mediante resolución de 3 de junio de 2020, desestimó la reclamación contra la mencionada regularización.

2.5.Massimo Dutti interpuso recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución, que se tramitó con el número núm. 904/2020 ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que, mediante [sentencia de 24 de mayo de 2022](#), lo desestimó.

La Audiencia Nacional consideró que el hecho de que, en el momento de la primera venta, las mercancías tuvieran como destino la Unión no era suficiente, puesto que, atendiendo a su etiquetado, podrían haber sido reexportadas a terceros países.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el FD Cuarto con el siguiente tenor literal:

«Lo que no se acredita en forma alguna, y la parte recurrente guarda silencio sobre este extremo, es si las mercancías, después de entrar en España, son redirigidas a cualquier otro país fuera de la Unión Europea; de nada sirve la entrada en el territorio comunitario si, posteriormente, el destino final va a ser cualquier otro país en el que la recurrente tenga intereses comerciales y para cuya venta en esos terceros países, las prendas están preparadas al disponer de las etiquetas que así lo permitirían.

La parte recurrente alega en defensa de sus pretensiones la aplicación del Compendio de textos sobre el valor en aduana del COMITÉ DEL CÓDIGO ADUANERO (Sección del Valor en Aduana), TAXUD/800/2002, pero examinado tal documento, no parece que tenga contenido normativo ni parece que sus conclusiones deban superar las previstas en interpretación de la normativa aplicable.

No obstante, la Conclusión 25 de dicho documento (a la que se refiere la parte recurrente) no parece que pueda ser interpretada en la forma que pretende la parte recurrente: "En ambos casos, el hecho de que el

Síguenos en...



50% de las mercancías se revendan a clientes de fuera de la UE tras su despacho a libre práctica no es en sí motivo para rechazar un valor en aduana basado en una venta anterior de conformidad con el [apartado 1 del artículo 147](#). Sin embargo, en estas circunstancias, sería razonable tener este factor en cuenta a la hora de analizar las pruebas presentadas en apoyo del argumento de que, en el momento de la venta en cuestión, las mercancías se vendieron para su exportación a la CE".

Resulta, pues, que ni aplicando el texto de dicha conclusión podría justificarse el criterio sostenido por la parte recurrente puesto que las pruebas presentadas (básicamente las etiquetas de las prendas objeto de importación) permiten considerar que no se ha acreditado cual fuera el destino final de estas prendas por lo que no es aplicable el [artículo 147 del Reglamento CE 2454/1993](#) y procede la desestimación de la demanda al no haberse acreditado el destino final de las prendas objeto de importación.»

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

2.6. Massimo Dutti interpuso recurso de casación ante el [Tribunal Supremo](#), que fue admitido mediante Auto de la Sección Primera, de 5 de julio de 2023.

Tras la oportuna tramitación del recurso de casación, se dio audiencia a las partes por plazo común de 15 días a fin de que formularan alegaciones sobre el planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación ante el TJUE conforme al [art. 267 TFUE](#). Esta Sala se planteó cómo debía interpretarse la exigencia de que la venta anterior, en el caso de ventas sucesivas, se efectúe «con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión». En particular, se preguntó si la expresión «exportación con destino al territorio aduanero de la [Unión]», que figura en el artículo 29, apartado 1, del código aduanero comunitario y que se refleja en el artículo 147 del Reglamento n.º 2454/93, debe entenderse en el sentido de una introducción física y geográfica de las mercancías en ese territorio o más bien en el sentido de referirse a la introducción de las mercancías en el mercado de la Unión en sentido económico y comercial. Consideraba necesario saber si, para demostrar que una venta se ha concluido con vistas a la exportación con destino a dicho territorio, basta con que, en el momento de la venta, esté acreditado que las mercancías serán introducidas en ese territorio, con independencia del régimen aduanero en el que a continuación se incluyan y con independencia de la finalidad a la que se destinen, o si es necesario que el motivo de la exportación sea la comercialización de las mercancías en el mercado de la Unión.

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

«1) En el régimen de ventas sucesivas, para determinar el valor en aduana de las mercancías, como valor de transacción, las expresiones "venta para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad", a que se refiere[n] el artículo 29 del [código aduanero comunitario] y el artículo 70.1 del [código aduanero de la Unión], o "con vistas a la exportación a dicho territorio", a que se refiere el artículo 147 del [Reglamento n.º 2454/93], ¿han de interpretarse en el sentido de que es suficiente la mera introducción de las mercancías en el territorio comunitario, entendido como ámbito geográfico, en virtud de un título de compraventa, con independencia del régimen aduanero en el que posteriormente se incluyan y cualquiera que sea el fin al que se destinen, sin que en ningún caso se exija la comercialización de las mercancías dentro del territorio de la Unión Europea?

2) ¿O es necesario acreditar que el destino de la exportación sea el mercado de la Unión Europea para entender que la venta se ha realizado "con vistas a la exportación a dicho territorio"?

2.7. El TJUE ha dictado Sentencia de 30 de octubre de 2025, Grupo Massimo Dutti, C-500/24, en la que, respondiendo al planteamiento de la cuestión prejudicial, concluye que:

«El [artículo 29 del Reglamento \(CEE\) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992](#), por el que se aprueba el código aduanero comunitario, 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 \(CE\) n.º 1762/95 de la Comisión, de 19 de julio de 1995](#),

deben interpretarse en el sentido de que,

cuando unas mercancías han sido objeto de dos ventas antes de su introducción en el territorio aduanero de la Unión Europea, para una vez allí o bien ser incluidas en el régimen de depósito aduanero, o bien ser despachadas a libre práctica, no es posible estimar que la primera venta ha sido concluida para la exportación de esas mercancías con destino al territorio aduanero de la Unión si, en el momento de esa primera venta, lo único acreditado era que dichas mercancías estaban destinadas a ser introducidas en ese territorio, sin que se hubiera determinado aún el lugar de comercialización final de aquellas».

SEGUNDO. Marco normativo.

1. La adecuada solución del recurso de casación requiere, esencialmente, la interpretación del [artículo 29 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 lo sucesivo, «código aduanero comunitario») y del [artículo](#)

Síguenos en...



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 (CE) n.º 1762/95 de la Comisión, de 19 de julio de 1995 (DO 1995, L 171, p. 8) (en lo sucesivo, «Reglamento n.º 2454/93»).

2.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:

«1. 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 éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la [Unión Europea], ajustado, en su caso [...]».

3.A su vez, el artículo 147, apartado 1, párrafos primero y segundo, del Reglamento n.º 2454/93, señala:

«1. 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 sólo 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.»

4.El auto de admisión dictado por la Sección Primera en fecha 5 de julio de 2023, alude también como norma que habrá de ser objeto de interpretación al artículo 70, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1; corrección de errores en DO 2013, L 287, p. 90; en lo sucesivo «código aduanero de la Unión»), que dispone:

«1. La base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.»

Debe tenerse presente que, en virtud del artículo 288, apartado 2, de dicho código, el artículo 70 es aplicable desde el 1 de mayo de 2016.

TERCERO. Consideraciones preliminares. Ajuste de la cuestión de interés casacional objetivo a la STJUE de 30 de octubre de 2025, asunto C-500/24 .

1.La representación procesal de Massimo Dutti, en su escrito de alegaciones presentado sobre la incidencia de la STJUE de 30 de octubre de 2025 (asunto C-500/24) en orden a la resolución del presente recurso, interesa de esta Sala la reformulación de la cuestión de interés casacional objetivo recogida en el auto de admisión, reformulación que *"[...] en el presente caso resulta obligada por los principios de primacía y efectividad del derecho de la Unión Europea y en aras de la tutela judicial efectiva de esta recurrente"*.

La reformulación *"sugerida"* consiste, en esencia, en eliminar la referencia al artículo 70.2 del código aduanero de la Unión y al artículo 128 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, introduciendo la expresa mención del artículo 147 del Reglamento 2454/93, manteniéndose el resto de la cuestión de interés casacional.

Esta Sala en reiterada jurisprudencia, de las que cabe citar las SSTS de 26 de febrero de 2020 (rec. cas. 1903/2018) y 23 de diciembre de 2022 (rec. cas. 1763/2021), entre otras, ha declarado que el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de Enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no se puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello, las interpretaciones

de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto, sin entrar sobre las cuestiones que, aun cuando pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto.

Ahora bien, es solo a la Sección de Enjuiciamiento, y no a las partes, a la que corresponde decidir sobre la necesidad o no de matizar, atemperar o adaptar la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución.

2.En este sentido, la Sala advierte la conveniencia de ajustar la cuestión de interés casacional objetivo recogida en el auto de admisión a fin de adaptarla a la [STJUE de 30 de octubre de 2025](#), introduciendo la expresa mención del [artículo 147 del Reglamento 2454/93](#), [eliminando de su contenido la mención que se hace al artículo 128 del Reglamento de Ejecución \(UE\) 2015/2447](#), y eliminado también la cita del artículo 70 del código aduanero de la Unión, sin perjuicio de aclarar cuál fue la finalidad de introducir la cita de este último precepto.

Es cierto que tanto el auto de admisión de 5 de julio de 2023, como la pregunta formulada en la cuestión prejudicial elevada al TJUE en virtud de auto de 16 de julio de 2024, incluía una referencia al [artículo 70, apartado 1, del Reglamento \(UE\) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013](#) por el que se establece el código aduanero de la Unión.

Es cierto también que, tal como remarca la [STJUE de 30 de octubre de 2025, Massimo Dutti, C-500/24](#), apartado 21, dicha norma no resulta aplicable dado que, en virtud del artículo 288 del código aduanero de la Unión, el referido precepto se aplica a partir del 1 de mayo de 2016, mientras que los acuerdos de liquidación a los que se refiere el litigio, que se encuentran en el origen de la controversia, afectan a los ejercicios 2014 y 2015, por lo que las operaciones examinadas tuvieron lugar con anterioridad a que el artículo 70 fuera aplicable.

Siendo esos datos ciertos, lo que se trataba de resaltar tanto en el auto de admisión como en el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial con la inclusión del referido precepto, es que la normativa que sustituyó a la anterior y que actualmente se encuentra vigente, sigue exigiendo para determinar el valor en aduana de las mercancías que «se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión».

Por tanto, se entendía en el momento de la formulación de la cuestión prejudicial que nos encontrábamos ante un concepto esencial que requería una interpretación al respecto, siendo así que el interés en obtener una respuesta del TJUE se mantenía vigente por más que la norma sobre la que se planteaba la cuestión prejudicial estuviese ya derogada. Así se le hizo saber al TJUE en el auto de 16 de julio de 2024 al señalar en el razonamiento jurídico segundo, punto 21, que *"[a]unque el CAC se encuentra derogado, el vigente Reglamento (UE) 952/2013, de 9 de octubre, que establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), dispone en su artículo 70, que lleva por rúbrica "Método de valoración en aduana basado en el valor de transacción", una estipulación análoga a la transcrita"*.

De esta forma, se le expresaba al Tribunal de Justicia que la nueva regulación contenía una estipulación análoga al anterior precepto -artículo 29 del código aduanero comunitario- bajo la rúbrica «Método de valoración en aduana basado en el valor de transacción».

Por lo que se refiere al [auto de admisión de 5 de julio de 2023](#), hay que recordar que existe doctrina consolidada en la fase de admisión del recurso de casación que exige una motivación reforzada del interés casacional objetivo cuando la normativa que se aplica se encuentra ya derogada. Ello es así por cuanto en aquellos supuestos en los que un pleito versa sobre la interpretación y aplicación de normas que se encuentran derogadas resulta más difícil afirmar la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia teniendo en cuenta la necesidad de procurar certeza y seguridad jurídica al ordenamiento jurídico.

No obstante, se ha entendido que permanece el interés casacional objetivo en aquellos supuestos en los que la normativa actual sustituye a la anterior manteniendo el mismo o similar contenido, como ocurre en el presente caso. Así, se ha recogido en la [STS de 16 de octubre de 2024, rec. 6043/2022](#), entre otras, cuando declara:

«Por ello, debemos tener presente la doctrina sentada por la Sección de Admisión de esta Sala en lo relativo a asuntos que versan sobre la aplicación de normas derogadas [establecida, entre otras muchas resoluciones, en el [ATS de 5 de diciembre de 2019 \(RC 3753/2019\)](#)], conforme a la cual en ese tipo de asuntos la apreciación del interés casacional pasa por constatar que la resolución del litigio sigue presentando interés, bien porque la norma derogada ha sido sustituida por otra que presenta -en cuanto importa- el mismo o similar contenido; o porque a pesar de tal derogación la cuestión interpretativa del Derecho planteada resulta susceptible de seguir proyectándose sobre litigios futuros; o cuando el tema debatido en el proceso presenta en sí mismo una trascendencia social y/o económica de tal magnitud que

hace preciso su esclarecimiento por este Tribunal Supremo. Y fuera de estos supuestos resulta más difícil afirmar la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia basado en la necesidad de procurar certeza y seguridad jurídica al Ordenamiento».

3. Hechas estas precisiones y, toda vez que la [STJUE de 30 de octubre de 2025](#) (ap. 21) circunscribe su interpretación a los [artículos 29 del código aduanero comunitario](#) y [147 del Reglamento 2454/93](#), sin [contener consideración alguna relativa al artículo 70.2 del código aduanero de la Unión o 128 del Reglamento de Ejecución \(UE\) 2015/2447](#), se considera necesario adaptar la cuestión de interés casacional objetivo a la sentencia cit., que quedará reformulada en los siguientes términos:

«Determinar si la correcta interpretación del artículo 29 del código aduanero comunitario y del artículo 147 del Reglamento 2454/93 exige, para tener en cuenta el valor de transacción de las mercancías en cuestión en el momento de la venta que precedió a la última venta a partir de la cual esas mercancías se introdujeron en el territorio aduanero de la Unión, que la venta precedente tenga por destino la mera introducción de la mercancía en dicho territorio, con independencia del régimen aduanero en el que posteriormente se incluya y cualquiera que sea el fin al que se destinen, sin que en ningún caso se exija la comercialización de las mercancías dentro del territorio de la UE».

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala sobre la cuestión que reviste interés casacional objetivo.

1. Ya hemos expuesto que la cuestión controvertida en el presente recurso de casación versa sobre la interpretación de la expresión "venta para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión", condición que ha de reunir la primera venta para que sirva de base a la determinación del valor de importación en el régimen de ventas sucesivas.

Para ello, resulta decisivo acudir a la [STJUE de 30 de octubre de 2025](#), [Grupo Massimo Dutti, C-500/24](#), dado que nos proporciona las claves necesarias para resolver la cuestión de interés casacional.

La STJUE considera que es preciso examinar conjuntamente las dos cuestiones prejudiciales planteadas por esta Sala en las que, en esencia, se suscita "si el artículo 29 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 dos ventas antes de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, para una vez allí o bien ser incluidas en el régimen de depósito aduanero, o bien ser despachadas a libre práctica, no es posible estimar que la primera venta ha sido concluida para la exportación de esas mercancías con destino al territorio aduanero de la Unión si, en el momento de esa primera venta, lo único acreditado era que dichas mercancías estaban destinadas a ser introducidas en ese territorio, sin que se hubiera determinado aún el lugar de comercialización final de aquellas" (apartado 22).

2. Parte el TJUE de su doctrina consolidada en relación con el valor en aduana y la obligación de acreditar en el momento de la venta que las mercancías originarias de un tercer Estado se introducirán en el territorio aduanero de la Unión.

En efecto, el valor en aduana, concepto clave en esta materia, podemos definirlo como el valor que tiene una mercancía en el momento en que se introduce en el territorio aduanero en el que va a ser despachada como de importación. En sentido estricto, el valor en aduana es la base imponible de la deuda aduanera, calculada de conformidad con lo establecido en los artículos 28 a 36 del código aduanero comunitario (artículos 69 a 76 y siguientes del actual código aduanero de la Unión). El cálculo de la base imponible puede hacerse sobre una magnitud física (el bien o producto), sobre el valor que tenga la mercancía o, sobre una combinación de ambas. Aplicándose sobre ellas unos derechos específicos, *ad valorem*, o mixtos, respectivamente.

Dicho de otra forma, el valor en aduana constituye la base imponible sobre la que se calcula la fiscalidad de una importación (arancel, IVA y otros impuestos) y resulta un dato obligatorio a incluir en el DUA de importación.

De acuerdo con la [STJUE de fecha 20 de junio de 2019](#), [Oribalt Riga, C-1/18](#), apartado 22, cuyo tenor es igualmente reproducido en la [STJUE de 30 de octubre de 2025](#), [Massimo Dutti, C 500/24](#), apartado 23:

«Cabe recordar que 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, pues, el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por lo tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (véanse, en este sentido, las [sentencias de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04](#), EU:C:2006:716, apartado 30; de 20 de diciembre de 2017, [Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16](#), EU:C:2017:984, apartado 24, y de 20 de junio de 2019, [Oribalt Riga, C-1/18](#), EU:C:2019:519, apartado 22).»

Pues bien, con el objetivo de que el valor en aduana estuviese normalizado se necesitaban unos procedimientos comunes a nivel mundial que cristalizaron en el Código de Valoración del GATT (actual OMC), suscrito en Ginebra el 12 de abril de 1979. Utilizando dicha norma, la mayoría de los países

establecen procedimientos y métodos similares para determinar el valor en aduana. El código aduanero comunitario regula el cálculo del valor en aduana ofreciendo un método principal de cálculo (valor de transacción) y otros secundarios (valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, procedimiento sustractivo, procedimiento basado en el coste de producción y procedimiento llamado del último recurso), si bien solo se puede proceder a aplicarlos cuando el principal no pueda ser aplicado.

En lo que aquí interesa, el código aduanero comunitario y la Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de valoración en aduanas de las mercancías, han venido a establecer como método principal y básico de determinación del valor en aduana el denominado **"valor de transacción"**.

Así, el artículo 29 del código aduanero comunitario, anteriormente referido, dispone que:

«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 éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que:

a) no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las restricciones que:

- impongan o exijan la ley o las autoridades públicas en la Comunidad,
- limiten la zona geográfica en la que se puedan revender las mercancías, o
- no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;

b) la venta o el precio no dependa de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración;

c) ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador revierta directa o indirectamente al vendedor, salvo que pueda efectuarse un ajuste apropiado en virtud del artículo 32; y

d) no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el apartado 2."

3.El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tenido la oportunidad de pronunciarse en diversas ocasiones sobre el concepto de valor en aduana y la necesidad de atender, en primer lugar, al valor de transacción para su cuantificación.

Así, en la [STJUE de 30 de octubre de 2025, Massimo Dutti, C-500/24](#), apartado 23, ha recordado que "[e]l 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)", añadiendo que "[e]ste 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"(apartado 24).

Conforme a ello, y en virtud del artículo 29 del código aduanero comunitario, el valor en aduana de las mercancías importadas es 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, de conformidad con lo dispuesto, en particular, en el artículo 32 de ese mismo código (véanse, entre otras, las [sentencias de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15](#), EU:C:2016:455, apartado 24; de 9 de marzo de 2017, [GE Healthcare, C-173/15](#), EU:C:2017:195, apartado 31, y de 20 de diciembre de 2017, [Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16](#), EU:C:2017:984, apartado 25; [STJUE de 30 de octubre de 2025, Massimo Dutti, C 500/24](#), apartado 24).

En consecuencia, y tal como el TJUE ha declarado, el valor en aduana debe determinarse principalmente mediante el método denominado «del valor de transacción» de las mercancías importadas ([sentencias de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15](#), EU:C:2016:455, apartado 30, y de 20 de diciembre de 2017, [Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16](#), EU:C:2017:984, apartado 26). Se entiende que dicho método de determinación del valor en aduana es el más adecuado y el que se utiliza con mayor frecuencia ([sentencias de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros, C-116/12](#), EU:C:2013:825, apartado 44, y de 16 de junio de 2016, [EURO 2004. Hungary, C-291/15](#), EU:C:2016:455, apartado 30).

4. Ahora bien, a propósito del valor en aduana, la jurisprudencia del TJUE exige, atendiendo al tenor literal del artículo 29 y en particular de la expresión «se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la [Unión]», que las **mercancías tengan como destino el territorio aduanero de la Unión**.

En efecto, el valor de transacción debe corresponder a un precio de exportación con destino a la Unión, y, 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-I 1/89, 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; [STJUE de 30 de octubre de 2025, Massimo Dutti, C-500/24](#), apartado 25).

Buena prueba de ello es que en la [STJUE de fecha 9 de noviembre de 2017, LS Customs Services, asunto C-46/16](#), se llegó a señalar a propósito de esta interpretación del artículo 29, lo siguiente:

«28 Esta interpretación queda corroborada por el artículo 147, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento de aplicación, relativo a las ventas sucesivas, del cual resulta que, para la evaluación en aduana prevista en el artículo 29 del código aduanero, únicamente puede utilizarse un precio relativo a una mercancía destinada al territorio de la Unión.

29 Además, sería contrario al objetivo de las normas de la Unión en materia de valor en aduana aceptar un precio de venta para la exportación con destino a un tercer Estado como valor de transacción en el sentido del artículo 29 del código aduanero»

Declarando el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) en la sentencia cit. que:

«El artículo 29, apartado 1, 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 955/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 1999, debe interpretarse en el sentido de que el método de determinación del valor en aduana previsto en dicha disposición no es aplicable respecto a mercancías que no han sido vendidas para su exportación con destino a la Unión Europea»

En definitiva, es requisito necesario para proceder a la determinación del valor en aduana que nos encontremos con mercancías que han sido vendidas para su exportación con destino a la Unión Europea. Se trata, pues, de una condición impuesta e ineludible en el artículo 29 del código aduanero comunitario.

5. El problema que se planteó esta Sala y en el que se hizo hincapié tanto en la formulación de la pregunta de interés casacional objetivo como en el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia, es cómo se debe interpretar que las mercancías han sido vendidas para su exportación con destino a la Unión Europea. Es decir, si es necesaria una mera entrada física en el espacio geográfico o se requiere la inclusión efectiva en el territorio aduanero.

Pues bien, las claves para resolver esta cuestión nos las da la [STJUE de 30 de octubre de 2025, asunto C-500/24](#).

(i) En primer lugar, la sentencia reitera su doctrina consolidada en relación con el valor en aduana y la obligación de acreditar en el momento de la venta que las mercancías originarias de un tercer Estado se introducirán en el territorio aduanero de la Unión.

(ii) En segundo lugar, aclara la interpretación del artículo 147 del Reglamento n.º 2454/93, remarcando que las ventas sucesivas se regulan específicamente en el segundo apartado del párrafo primero y en el párrafo segundo. Tal como se desprende del contenido de la sentencia, no se trata de un mero matiz regulatorio, sino de la clave que explica el patrón probatorio exigido en el presente supuesto.

En efecto, el Tribunal de Justicia considera que, a diferencia del párrafo primero del artículo 147, apartado 1, del Reglamento 2454/1993, el párrafo segundo de esta disposición no confiere en el caso de ventas sucesivas a la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión un valor de indicación suficiente para considerar que la venta a la que se refiere fue concluida con vistas a la exportación con destino a este territorio. Y añade que en este caso deberá probarse que la venta se ha concluido para la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión.

Por consiguiente, en el caso de ventas sucesivas para demostrar que la venta que precede a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio aduanero de la Unión fue concluida con vistas a la exportación con destino a ese territorio, deben aportarse elementos que vayan más allá de la mera indicación de que esas mercancías fueron introducidas en dicho territorio, entendido como zona geográfica.

Así se desprende, con claridad, del apartado 28 cuando señala:

«En efecto, a diferencia del párrafo primero del artículo 147, apartado 1, del Reglamento n.º 2454/93, el párrafo segundo de esta disposición no confiere a la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión un valor de indicación suficiente para considerar que la venta a la que se refiere fue concluida

con vistas a la exportación con destino a ese territorio. Por consiguiente, para demostrar que la venta que precede a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio aduanero de la Unión fue concluida con vistas a la exportación con destino a ese territorio, deben aportarse elementos que vayan más allá de la mera indicación de que esas mercancías fueron introducidas en dicho territorio, entendido como zona geográfica.»

En definitiva, en el caso de ventas sucesivas, para demostrar que la venta que precede a la última venta se ha efectuado con vistas a la exportación, no podemos atender exclusivamente a que las mercancías han sido introducidas en el territorio como zona geográfica.

(iii) En tercer lugar, se exige acreditar «*más allá de toda duda razonable*» que en el momento de la venta que precede a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías, dichas mercancías estaban destinadas a ser comercializadas en el territorio de la Unión.

Para llegar a esa conclusión se parte de la [STJUE de 9 de noviembre de 2017, LS Customs Services, C-46/16](#), y se concluye que, aun cuando en el momento de la primera venta estuviera acreditado que esas mercancías debían ser transportadas a la Unión e introducidas en ese territorio, dichos elementos no pueden considerarse suficientes para tomar como valor en aduana el precio conforme al cual se concluyó la primera venta, pues por más que puedan contribuir a demostrar que esa venta se concluyó con vistas a la exportación al territorio de la Unión, esos elementos deben estar "[...] *debidamente sustentados para confirmar, más allá de toda duda razonable, que las mismas mercancías estaban destinadas a ser comercializadas en ese mismo territorio*".

En suma, el mero destino geográfico de la primera venta (transporte e introducción en territorio aduanero de la UE a través del despacho a libre práctica) es un elemento indiciario de que la misma se concluyó con vistas a la exportación, pero **no es suficiente** en el caso de ventas sucesivas, sino que hay que acreditar que ya en la primera venta las mercancías estaban destinadas a ser comercializadas en el territorio aduanero de la Unión. Consecuentemente, hay que acreditar que el territorio aduanero de la Unión no era solo su destino geográfico, sino que se trataba del destino comercial efectivo.

Así se desprende del apartado 30 de la [STJUE de 30 de octubre de 2025](#) cit.:

«Por lo tanto, aun cuando, en el momento de la venta que precede a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio aduanero de la Unión, estuviera acreditado que esas mercancías debían ser transportadas a la Unión e introducidas en ese territorio, dichos elementos no pueden considerarse suficientes para tomar como valor en aduana el precio conforme al cual se concluyó la primera venta. Por más que puedan contribuir a demostrar que esa venta se concluyó con vistas a la exportación de las referidas mercancías con destino al territorio de la Unión, esos elementos deben estar debidamente sustentados para confirmar, más allá de toda duda razonable, que las mismas mercancías estaban destinadas a ser comercializadas en ese mismo territorio.»

De esta forma, en el supuesto de ventas sucesivas el estándar probatorio exigible es, además, reforzado, pues se requiere que dicha prueba avale el destino de las mercancías «*más allá de toda duda razonable*».

(iv) En cuarto lugar, la sentencia aborda cómo se debe valorar la prueba requerida. Esto es, ofrece unas pautas de valoración para identificar cómo se debe acreditar que las mercancías están destinadas efectivamente a ser comercializadas.

En este sentido, el Tribunal de Justicia advierte que no se considera probado que las mercancías estaban destinadas a ser comercializadas en el territorio de la Unión, si en el momento de la venta se desconocía el destino comercial de las mercancías y la introducción planificada en el espacio físico sólo se planteaba a la espera de una decisión sobre el destino final de aquellas (apartado 31). De esta forma, considera que los elementos de prueba deben estar debidamente sustentados para confirmar, «*más allá de toda duda razonable*», que las mercancías estaban destinadas a ser comercializadas en ese mismo territorio de la Unión.

Si lo único acreditado es que las mercancías estaban destinadas a ser introducidas en el territorio, sin conocer el lugar de comercialización final, no es posible estimar que la primera venta se ha concluido con vistas a la exportación (apartado 30).

Asimismo, añade que no se pueden tener en cuenta elementos derivados de circunstancias sobrevenidas con posterioridad a la conclusión de la venta, por más que puedan permitir extraer conclusiones sobre tal situación. Por tanto, no podemos valorar si finalmente las mercancías se despacharon a libre práctica o, por el contrario, se exportaron a un tercer país, pues «*[...] estos elementos no permiten, en los supuestos contemplados en el citado precepto -art. 147, apartado 1, párrafo segundo del Reglamento n° 2454/93-, concluir o, por el contrario, descartar que la venta a la que este se refiere se ha celebrado con vistas a la exportación de dichas mercancías con destino a ese territorio*» (apartado 31).

En definitiva, se debe acreditar que las mercancías estaban destinadas a ser comercializadas en el territorio de la Unión atendiendo las circunstancias concurrentes en el momento de la conclusión de la venta que precede a la última venta por la que se introducen las mercancías.

En este sentido, afirma el Tribunal de Justicia:

«31. Pues bien, no cabe considerar que se haya aportado la prueba de que una venta como la descrita se concluyó con vistas a la exportación de las mercancías con destino al territorio aduanero de la Unión si, en el momento de esa venta, se desconocía el destino comercial de las mercancías en cuestión y la introducción planificada de esas mercancías en aquel territorio solo se planteaba a la espera de una decisión sobre el destino final de aquellas.»

QUINTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

De conformidad con la [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 30 de octubre de 2025, Grupo Massimo Dutti, C-500/24](#) y en interpretación del [artículo 29 del Reglamento \(CEE\) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992](#), por el que se aprueba el código aduanero comunitario, 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 \(CE\) n.º 1762/95 de la Comisión, de 19 de julio de 1995](#), en un régimen de ventas sucesivas para entender que una venta anterior a aquella por la cual se han introducido las mercancías en el territorio de la Unión se ha efectuado con vistas a la exportación es necesario acreditar, más allá de toda duda razonable, que en el momento en que se formaliza la primera venta las mercancías estaban destinadas a ser comercializadas dentro del territorio de la Unión Europea.

En consecuencia, los citados artículos de la normativa aduanera exigen que la venta cuyo valor de transacción quiere tenerse en cuenta debe tener el territorio aduanero de la Unión por destino comercial y no solo físico, atendidas las circunstancias concurrentes en esa primera venta.

SEXTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

1.La recurrente, en el escrito de alegaciones presentado sobre la incidencia, para la resolución del presente recurso de casación, de la [sentencia del TJUE de 30 de octubre de 2025 \(asunto C-500/24\)](#), sostiene que si bien los artículos de la normativa aduanera exigen que la venta cuyo valor de transacción quiere tenerse en cuenta debe tener el territorio aduanero de la Unión por destino comercial y no solo físico, atendidas las circunstancias concurrentes en esa primera venta, sin embargo el destino comercial de las mercancías objeto de importación no se altera por la circunstancia de que las mercancías sean susceptibles de comercialización en otros mercados ni por la eventualidad de que parte de las mercancías objeto de la primera venta y que, inicialmente, tenían el mismo destino comercial, no resulten finalmente importadas y sean reexportadas a otro territorio aduanero.

Afirma que la [sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 2022, rec. 904/2020](#), objeto de este recurso de casación, contradice la STJUE al negar la consideración de venta con vistas a la exportación al territorio aduanero de la UE con base en que las mercancías podrían ser objeto de reexportación. Señala que la sentencia recurrida da relevancia determinante a circunstancias posteriores sobrevenidas y ajenas a la primera venta que, como ha señalado la sentencia del TJUE en su apartado 32, no inciden en el valor en aduana a tomar en consideración en el régimen de ventas sucesivas.

Considera que la sentencia impugnada no solo requiere la acreditación de que el destino comercial de la primera venta sea el mercado de la Unión, sino que no pudiera ser ningún otro.

Concluye que todas las circunstancias específicas y significativas concurrentes en la primera venta permiten colegir que las ventas de los proveedores asiáticos a ITX se hacen con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión, entendido como destino comercial (mercado) y no geográfico, y que el precio se ha concertado tomando en consideración el mercado de la Unión.

Adicionalmente, sostiene que se vulnera el principio de proporcionalidad si se niega la consideración de venta con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión Europea de todas las mercancías exportadas, aunque solo una pequeña parte no haya sido objeto de importación en la Unión.

2.La aplicación de la doctrina expuesta al caso concreto exige partir de los hechos probados en la sentencia de la Audiencia Nacional. En este sentido, es necesario que la recurrente, Massimo Dutti SA, acredite que en el momento en el que se formalizó la primera venta efectuada por los proveedores asiáticos a ITX TRADING SA, las mercancías estaban destinadas a comercializarse en el territorio aduanero de la Unión.

Pues bien, a la vista del contenido de la sentencia de la Audiencia Nacional, se evidencia que la parte recurrente no consiguió acreditar cuál sería el destino final de las mercancías, al margen de la entrada en la zona geográfica. Esto es, no alcanzó a probar de forma indubitada que en el momento de la venta entre

los proveedores asiáticos e ITX TRADING las mercancías estuviesen destinadas a ser comercializadas efectivamente en el territorio de la Unión Europea. No existe prueba que asevere la trazabilidad de la venta entre los proveedores chinos y Massimo Dutti, pues ITX era quien decidía una vez que las mercancías llegaban al territorio geográfico de la Unión, si las mercancías eran despachadas a libre práctica o se introducían en depósito aduanero.

Como se indica en la resolución del TEAC, confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional, la operativa desarrollada ordinariamente por el Grupo Inditex impide conocer *ab initio* cuál es el destino final de las mercancías, sino que ello dependerá *a posteriori* de las necesidades de abastecimiento de las distintas tiendas franquiciadas. De hecho, se remarca esta carencia probatoria ya que no se ha conseguido acreditar este destino final, pues las mercancías adquiridas en China por ITX son susceptibles de ser vendidas en cualquier país del mundo, sin que exista diferenciación específica que permita identificar desde el momento de la salida de las mercancías del país de exportación cuál será su destino.

Es precisamente la falta de prueba sobre el lugar de comercialización de las mercancías lo que impide aplicar el régimen de ventas sucesivas, al no haberse acreditado que la venta entre los proveedores asiáticos e ITX TRADING SA se hubiera efectuado con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión Europea.

No cabe aceptar, como aduce la recurrente, que se hayan ponderado circunstancias sobrevenidas con posterioridad. Al contrario, lo que se ha valorado es que efectivamente se desconocía el destino final en el momento de haber formalizado la primera venta. En este sentido, resulta intrascendente que parte del contingente se hubiera introducido en el depósito aduanero o incluso se hubiera exportado a terceros países, pues a lo que debemos atenernos, a efectos de la valoración, es a las circunstancias existentes en el momento de la primera venta.

3. En último término, no resulta pertinente el planteamiento de una nueva cuestión prejudicial dado que la solución del presente litigio se extrae de la ausencia de prueba en relación con el destino final de las mercancías en el momento de la primera venta.

La recurrente trata de desvirtuar el debate cuando parece justificar la negativa a su propuesta de estimación por el mero hecho de que sólo una parte de las mercancías se destinasen a la comercialización fuera del territorio de la Unión o por la circunstancia de que las mercancías vendidas pudiesen ser susceptibles de comercializarse en otros mercados.

Pues bien, carece de relevancia la duda que plantea en su escrito, dado que esta cuestión ha sido resuelta en la [STJUE de fecha 30 de octubre de 2025, asunto Logista, C-348/24](#). En dicha sentencia se avala la posibilidad de que parte del contingente no se despache a libre práctica sin que ello afecte al valor en aduana del resto de la mercancía. Así, se declara:

«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.»

A efectos del presente recurso, es irrelevante que una parte de la mercancía no se comercializase finalmente en España. Ello es así porque esta no es la razón de decidir en el presente recurso, sino que la razón de la desestimación del recurso descansa en que no se ha acreditado por la parte recurrente que las mercancías, en el momento de la primera venta, estuvieran destinadas a ser comercializadas en el territorio de la Unión Europea.

En consecuencia, no se le está exigiendo que acredite que todas las mercancías, sin excepción, se destinen al comercio en el ámbito de la Unión, sino que ha sido la orfandad de prueba sobre este extremo lo que conduce a la desestimación del recurso, máxime teniendo en cuenta que la carga de la prueba *«más allá de toda duda razonable»* le corresponde a la recurrente.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de **GRUPO MASSIMO DUTTI, S.A.**, contra la [sentencia pronunciada el 24 de](#)

Síguenos en...



mayo de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 904/2020.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

