



Roj: **STS 1419/2026 - ECLI:ES:TS:2026:1419**

Id Cendoj: **28079130022026100103**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/03/2026**

Nº de Recurso: **7451/2021**

Nº de Resolución: **357/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3304/2021,**  
**ATS 11055/2022,**  
**STS 1419/2026**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 357/2026**

Fecha de sentencia: 24/03/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7451/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/02/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

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

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

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 7451/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 357/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 24 de marzo de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7451/2021, interpuesto por la procuradora doña María Teresa Goñi Toledo en nombre y representación de la mercantil Compañía de Distribución Integral Logista S.A., contra la sentencia de fecha 9 de julio de 2021, dictada en el procedimiento ordinario 1194/2018, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sobre reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los conceptos Tarifa-Exterior Comunidad, ejercicios 2012 a 2015, e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2015.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**-El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada en fecha 9 de julio de 2021, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario 1194/2018, contra la desestimación del recurso, promovido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de octubre de 2018, en virtud de la cual se estimaron en parte las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los conceptos Tarifa-Exterior Comunidad, ejercicios 2012 a 2015, e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2015, cuyo Fallo decía: «*[D]esestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de Compañía de Distribución Integral Logista, S.A., contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de octubre de 2018, por ser conforme a Derecho. [... ]*».

**SEGUNDO.**-Por la procuradora doña María Teresa Goñi Toledo, se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante Auto de fecha 25 de octubre de 2021, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de treinta días.

**TERCERO.**-Mediante Auto dictado el 13 de julio de 2022 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 9 de julio de 2021 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 15 de julio de 2022, en el cual concluye solicitando «*[q]ue tenga por presentado este escrito y por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia de 9 de julio de 2021 y, previos los trámites oportunos, dicte Sentencia por la que: (i) anule la Sentencia impugnada y declare, por un lado, que para la determinación del valor en aduana de mercancías vinculadas a un DA sito en el TAU ha de tenerse en cuenta el valor en el momento de su introducción en el DA, siendo irrelevante el destino final que se dé a las mismas, pues el hecho de que se incluyan en el DA indica que han sido vendidos para su exportación al TAU y, por otro lado, que la presentación fuera del plazo de 2 años desde la expedición del CdO con ocasión del despacho a libre práctica de las mercancías no puede comportar la inaplicación de los beneficios arancelarios por razón del origen preferencial cuando dichas mercancías forman parte de un contingente respecto del que ha habido despacho parciales en el plazo de 2 años, despachos en los que el CdO ha sido presentado ante las autoridades aduaneras que han comprobado y validado su origen preferencia, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo 1194/2018 y, consiguientemente, (iii) declare la anulación de los actos administrativos por dicha Sentencia confirmados.. [... ]*».



**CUARTO.**-Dado traslado para oposición al abogado del Estado, en fecha 17 de noviembre de 2022 se presentó escrito en el que solicitaba: «*[P]or las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario. [...]*».

**QUINTO.**-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 21 de noviembre de 2022, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo y por otra de fecha 15 de marzo de 2023, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 27 de junio de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

**SEXTO.**-En fecha 7 de noviembre de 2023, se confirió traslado a las partes personadas a fin de que, en el plazo de 15 días, alegasen con relación al posible planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE, traslado que evacuaron ambas partes personadas, dictándose por la Sala Auto en fecha 12 de abril de 2024, en el que se acordó:

«*[P]rimero. - Suspender el procedimiento hasta la resolución de este incidente prejudicial. Segundo. - Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales: 1.- Con relación al valor en aduana, ¿cabe interpretar que el art. 29 CAC 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 CAC, 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 CAC con relación a los artículos 112.3 CAC y 214 CAC en el sentido de que, la inclusión de las mercancías en un depósito aduanero siguiendo el procedimiento simplificado del artículo 76.1 c) CAC, 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 CAC, 112.3 CAC y 214 CAC, 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 DACAC 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 duodécimos DACAC 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 importación precedentes, realizados dentro del citado plazo de dos años?. [...]*».

**SÉPTIMO.**-Por la Sala Octava del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se remitió copia de la Sentencia dictada en fecha 30 de octubre de 2025 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 la que 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 duodecimos, apartado 5, 97 quincecimos, 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. [...]».*

**OCTAVO.**-Con fecha 4 de diciembre de 2025 la procuradora doña María Teresa Goñi Toledo presentó escrito alegando a la Sentencia recibida del TJUE, aportando la copia correcta de la resolución dictada en relación con la cuestión prejudicial, suplicando a la Sala: *«[Q]ue, teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito, se sirva admitirlo y tenga por efectuadas las alegaciones en él contenidas y en su virtud, estime íntegramente el recurso de casación por esta parte promovido. [...]».* Con fecha 5 de diciembre de 2025, por el abogado del Estado se presentó escrito de alegaciones en el que interesaba: *«[E]n definitiva, cada operación de despacho y liquidación es autónoma, de manera que en cada una de ellas hay que aportar los documentos y pruebas apropiados, los cuales producirán efectos respecto de las mercancías despachadas. Por todo lo alegado, consideramos que no ha lugar al planteamiento de cuestión prejudicial pues las disposiciones del Derecho de la Unión aplicables ya han sido interpretadas por el TJUE o no plantean dudas insuperables. [...]».*

**NOVENO.**-Mediante providencia de fecha 22 de diciembre de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 24 de febrero de 2026, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

**1.1.**-Es objeto del presente recurso la sentencia dictada el 9 de julio de 2021 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 1194/2018, promovido por Compañía de Distribución Integral Logista, S.A. (en adelante Logista), frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 25 de octubre de 2018, en virtud de la cual se estimaron en parte las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por los conceptos Tarifa-Exterior Comunidad, ejercicios 2012 a 2015, e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2012 a 2015.

Para comprender los términos por los que discurre el debate, debemos poner de manifiesto algunos antecedentes que consideramos relevantes.

**1.2.**-Corporación Habanos (CH) vendía cigarros puros a Altadis y se encargaba de transportar el producto desde Cuba hasta el depósito aduanero de Agoncillo (La Rioja), en el que Logista, en su condición de consignataria, los introducía.

**1.3.**-Los cigarros, almacenados en ese depósito aduanero y vinculados al régimen de depósito aduanero, tenían diferentes destinos: (i) una parte de los cigarros puros se vendía, sin haber sido despachada a libre práctica, para su posterior venta en tiendas *duty free* situadas en los aeropuertos; (ii) otra, era vendida por Altadis a Logista para su posterior venta, en parte fuera del territorio aduanero de la Unión (en Ceuta y en Melilla) y, en parte a estancos dentro del territorio aduanero de la Unión (TAU).

**1.4.**-Para llevar a cabo esta última distribución y enajenación, Altadis mantenía la propiedad de los cigarros puros hasta el momento en que Logista concertaba su venta con los estancos. En ese momento, Altadis transmitía la propiedad de esos cigarros puros a Logista, quien procedía al despacho a libre práctica de los cigarros puros para su venta y posterior suministro a los estancos.

**1.5.**-En el momento del despacho a libre práctica, el valor en aduana de los cigarros puros se determinaba y se declaraba sobre la base de la primera transmisión, es decir la que tuvo lugar entre CH y Altadis.

**1.6.**-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. Este modo de proceder impedía que se pudiera tener en cuenta para determinar el valor en aduana de las mercancías con arreglo al régimen de ventas sucesivas regulado en el artículo 147 del del Reglamento (CEE) 2454/1993, de 2 de julio, que fija determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo que establece el Código



Aduanero Comunitario (DOL 11 octubre 1993, núm. 253; en adelante DACAC). Consideró que el valor en aduana debía determinarse sobre la base de la segunda transmisión.

**1.7.-**Por otro lado, la Administración también decidió 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 en el momento en que Logista las despachó a libre práctica, porque habían transcurrido más dos años desde la expedición del certificado de origen (CdO) que habilitaba su aplicación.

**1.8.-**Estas discrepancias se reflejaron en los acuerdos de liquidación correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015, en los que se exigía una regularización de los derechos de aduana por esos motivos.

**1.9.-**Logista interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC que fue desestimada por resolución de 25 de octubre de 2018.

**1.10.-**Acto seguido dedujo recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que fue desestimado por sentencia de 9 de julio de 2021, objeto del presente recurso de casación.

La sentencia impugnada consideró, en cuanto al valor en aduana, que el artículo 112, apartado 3, del Código Aduanero Comunitario no excluía la aplicación del artículo 29, apartado 1. De este modo, al no haberse demostrado que, en el momento de la primera transmisión, todas las mercancías vendidas por CH 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 a este territorio.

En cuanto al CdO dijo que las pruebas de origen pertinentes no podían admitirse a efectos de aplicar el régimen preferencial solicitado a esas mercancías, porque esas pruebas se habían enviado una vez expirado el plazo de dos años contemplado en las directrices elaboradas por el Comité del código aduanero.

#### **SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional**

**2.1.-**Por auto de 13 de julio de 2022 se fijaron como cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia *«[2.1.] Precisar si para la determinación del valor en aduana de las mercancías vinculadas a depósito aduanero, ha de tenerse en cuenta el destino final que se dé a las mismas, o el mero hecho de que se incluyan en el referido depósito indica que han sido vendidas para su exportación en el territorio aduanero de la Unión.*

*2.2. Determinar si, en aplicación de unas Directrices Comunitarias relativas a la validez de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a determinados regímenes especiales, 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. [...].»*

**2.2.-**Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrían de ser objeto de interpretación, *«[Los artículos 29, 112.3 y 214 del Reglamento (CEE) 2913/1992, de 12 de octubre, que aprueba el Código Aduanero Comunitario (DOL 19 octubre 1992, núm. 302) [«CAC»] y los artículos 90.ter, 95, 97, 118 y 147 del Reglamento (CEE) 2454/1993, de 2 de julio, que fija determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo que establece el Código Aduanero Comunitario (DOL 11 octubre 1993, núm. 253) [«DACAC»], en las redacciones aplicables razione temporis. [...].»*

#### **TERCERO.- Alegaciones de las partes**

**3.1.-**Logista parte de un extremo no controvertido y reconocido tanto por la Administración como por la sentencia de instancia, y es que esta entidad tenía concedido el régimen simplificado de domiciliación previsto en el artículo 76 del Código Aduanero Comunitario (CAC), utilizado para la importación de labores del tabaco introducidas en sus depósitos aduaneros situados en España, entre ellos el de La Rioja. También desde 2012, ostentaba la condición de Operador Económico Autorizado (OEA), lo que implicaba la validación administrativa de sus procedimientos internos de importación, tanto en materia de valor en aduana como de acreditación del origen.

En cuanto a la determinación del valor en aduana, Logista había sido contratada por Altadis para gestionar la importación y distribución en España de los cigarrillos puros adquiridos por Altadis a CH, que los vendía en exclusiva con esa finalidad.

Altadis efectuaba pedidos a CH, que vendía los productos y se encargaba del transporte desde Cuba hasta el depósito aduanero de Logista en La Rioja, donde toda la mercancía era introducida sin excepción.



Logista introducía los cigarros en el depósito como consignataria, manteniendo Altadis la propiedad hasta que Logista los vendía a los estancos. En ese momento, Altadis transmitía la propiedad a Logista dentro del depósito, procediéndose al despacho a libre práctica.

En materia de origen preferencial, se considera igualmente acreditado que Logista importaba contingentes amparados en CdO único por contingente. Realizaba despachos parciales a libre práctica dentro del plazo de dos años desde la expedición del CdO, presentando dicho certificado ante la Aduana. A esos despachos parciales se les aplicaron los beneficios arancelarios correspondientes, al estar acreditado el origen preferencial.

Se negó la aplicación de beneficios arancelarios a los productos despachados transcurridos más de dos años desde la expedición del CdO, aun cuando otros productos del mismo contingente habían sido despachados dentro del plazo y con presentación válida del certificado. La normativa únicamente exige la presentación del CdO dentro del plazo de dos años, lo que se cumplió en los despachos parciales y con lo que se acreditó el origen del contingente completo, dado que la permanencia en depósito no está sujeta a plazo y el origen es un hecho físico inmutable.

Concluye que el artículo 112.3 CAC, en relación con los artículos 29 y 214 CAC, impone que el valor en aduana de mercancías introducidas en un depósito aduanero gestionado mediante domiciliación sea el correspondiente al momento de su inclusión en el depósito, siendo irrelevante el destino posterior.

Subsidiariamente, conforme a los artículos 29 CAC y 147 DACAC y a la jurisprudencia del TJUE (Unifert, C-11/89; Carboni, C-263/06), la venta CH-Altadis constituye una venta concluida con vistas a la exportación, pues en el momento de la venta estaba acreditado que las mercancías se introducirían en el territorio aduanero de la Unión.

**3.2.-**El abogado del Estado se opone a todas las alegaciones. En relación con el artículo 112.3 CAC, sostiene que dicho precepto solo fija el momento temporal para determinar los elementos de imposición, pero no altera la regla sustantiva del artículo 29 CAC, que exige que el valor en aduana sea el de la venta realizada para su exportación al territorio aduanero de la Unión, sin que el régimen simplificado de domiciliación permita excepcionar este requisito.

Respecto al artículo 29 CAC y al artículo 147 DACAC, afirma que la recurrente no ha probado que la venta del proveedor cubano se realizara con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión, siendo insuficiente la mera introducción física en un depósito aduanero. Señala que parte de las mercancías se destinaron a territorios ajenos al TAU y que no existe prueba clara de la finalidad exportadora exigida por la norma. Añade que la interpretación defendida por Logista no se ajusta al sentido económico y arancelario de los conceptos de importación y exportación en el CAC.

En cuanto a la validez de los certificados de origen, rechaza que la presentación del certificado en despachos parciales dentro del plazo de dos años permita extender sus efectos a mercancías despachadas posteriormente, remitiéndose a la normativa aplicable y a la resolución del TEAC, confirmada por la sentencia de instancia.

Concluye solicitando la desestimación del recurso de casación y la confirmación de la Sentencia de la Audiencia Nacional.

#### **CUARTO.- En torno al planteamiento de la cuestión prejudicial**

**4.1.-**El recurso fue señalado para votación y fallo y la Sala acordó la suspensión para plantear cuestión prejudicial, lo que tuvo lugar en el auto de 12 de abril de 2024 en el que se preguntaba al TJUE «[1.-] *Con relación al valor en aduana, ¿cabe interpretar que el art. 29 CAC 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 CAC, 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 CAC con relación a los artículos 112.3 CAC y 214 CAC en el sentido de que, la inclusión de las mercancías en un depósito aduanero siguiendo el procedimiento simplificado del artículo 76.1 c) CAC, 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 CAC, 112.3 CAC y 214 CAC, 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 DACAC 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 duodecimos DACAC 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 importación precedentes, realizados dentro del citado plazo de dos años? [...]».

**4.2.-**La cuestión fue resuelta por sentencia del TJUE de 30 de octubre de 2025, asunto C-348/24, en la que se contestaba: «[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, que 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 duodecimos, apartado 5, 97 quincecimos, 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. [...]».

**4.3.-**Recibidas las actuaciones se dio traslado para alegaciones a las partes personadas, donde Logista manifiesta que la interpretación que ha dado el TJUE es coincidente que la ha sostenido el presente recurso de casación en el sentido que el valor en aduana debe determinarse en el momento de su inclusión en el depósito, pudiendo tomarse como referencia el valor de transacción de la primera venta.

No obstante, destaca que, dado que la sentencia coincide temporalmente con la dictada por el TJUE en el asunto C-500/24, también promovido a instancia de esta Sala, procede valorar ambas resoluciones conjuntamente. Señala que en el asunto C-500/24 el TJUE precisó que no basta con acreditar que las mercancías estaban destinadas a su introducción física en el TAU, sino que, para considerar que una venta se concluyó para la exportación al TAU, debe estar determinado, en ese momento, el lugar de comercialización final, concibiéndose el TAU no solo como espacio físico sino como mercado de destino.

En cuanto a la respuesta a la quinta cuestión prejudicial sobre la validez temporal de las pruebas de origen para la aplicación de preferencias arancelarias, dice que el TJUE ha declarado que corresponde a las autoridades aduaneras del Estado de importación valorar, caso a caso, si cabe aplicar un régimen arancelario preferencial a una mercancía cuya prueba de origen haya sido presentada fuera del plazo de validez, siempre atendiendo al objetivo de garantizar la comprobación del origen efectivo.



La razón del plazo es permitir la comprobación y mercancías de ese mismo contingente fueron despachadas con anterioridad sin reparo alguno. Las despachadas fuera de los dos años se hicieron en la confianza legítima de la actuación previa de la Administración, que pudo comprobar al completo y sin reparos el CdO.

**4.4.-**El abogado del Estado subraya que el régimen de preferencias arancelarias es excepcional y debe interpretarse estrictamente. Señala que la normativa (artículos 97 duodecimos.5, 97 quincecimos.2 y 118.1 y 3 DACAC) solo permite aceptar pruebas extemporáneas en dos supuestos tasados:

- (i) Cuando la extemporaneidad derive de circunstancias excepcionales;
- (ii) Cuando, aun presentándose la prueba fuera de plazo, la mercancía haya sido presentada ante la aduana dentro del plazo previsto.

Indica que en el caso concreto no concurre ninguno de ambos supuestos, pues ni se acreditaron circunstancias excepcionales ni las mercancías fueron presentadas para despacho dentro del plazo de validez del certificado. Por ello, concluye que las autoridades españolas carecían de competencia para admitir los certificados de origen presentados fuera de plazo.

#### **QUINTO.- Valoración de la Sala en torno al valor en Aduana**

**5.1.-**Los problemas del presente recurso se pueden resumir en dos (i) la determinación de valor de la mercancía cuando entra en el depósito aduanero y es objeto de transmisión y (ii) el alcance temporal del CdO único por contingente.

**5.2.-**El primero se resuelve directamente con la aplicación de la doctrina de la sentencia del TJUE de 30 de octubre de 2025, asunto C-348/24 que, en respuesta a un bloque de las preguntas formuladas por esta Sala, concluyó que el valor de la mercancía que es objeto de una inicial transmisión para su introducción en el territorio aduanero de la Unión Europea para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y que son objeto de una segunda transmisión por la que son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el artículo 76, apartado 1, letra c), del Reglamento núm. 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento núm. 82/97; el momento que debe tomarse para fijar su valor en aduana coincide con el de su inclusión en el régimen y sobre la base de la primera transmisión.

**5.3.-**En este caso, el valor a tener en consideración lo determinó la venta del producto de la empresa cubana CH a Altadis. A estos efectos, resulta irrelevante que, dentro del mismo depósito, hayan tenido lugar las llamadas ventas sucesivas de Altadis a Logista para que esta última llevara a cabo las entregas y la distribución de los puros a los estancos.

#### **SEXTO.- Sobre la validez del CdO**

**6.1.-**La segunda de las cuestiones no tiene una solución tan clara o al menos no se desprende directamente de la STJUE de 30 de octubre de 2025.

La Corte Europea, interpretando el límite temporal del CdO de diez y cuatro meses para su validez y presentación, conforme a los artículos 97 duodecimos, apartado 5, 97 quincecimos, apartado 2, y 118, apartados 1 y 3, del Reglamento núm. 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento núm. 1063/2010, concluye que *«[l]as 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. [...]»*.

Advertimos que, en el caso del Reino de España, este plazo se ha extendido hasta los 2 años por la implementación de las recomendaciones de las Directrices y la Nota NI GA 18/20213.

En síntesis, sobre la validez de estos certificados la sentencia del Tribunal establece que:

- (i) Estos plazos tienen como principal finalidad o razón de ser, permitir a las autoridades aduaneras de los países de importación que procedan a las comprobaciones materiales y documentales necesarias.
- (ii) Podrán ser admitidas a efectos de la aplicación de las preferencias arancelarias cuando la inobservancia del plazo sea debida a circunstancias excepcionales.
- (iii) Cuando la mercancía haya sido presentada a las autoridades aduaneras tras la expiración de los plazos, podrán aceptar el CdO. Esta decisión que depende de la autoridad aduanera del país.



(iv) No existe obligación de aceptar una prueba de origen más allá de los plazos fijados, ni siquiera si el CdO 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.

(v) Caso por caso, las autoridades aduaneras del país de importación determinarán si una concreta mercancía puede acogerse a un régimen arancelario preferencial sobre la base de un CdO presentado extemporáneamente, teniendo especialmente en cuenta su finalidad reside en posibilitar que esas autoridades comprueben el origen efectivo de la mercancía.

**6.2.-**En el supuesto que enjuiciamos, no se discute que Logista ya había despachado mercancía procedente de un mismo contingente dentro del plazo de los dos años y con un único CdO. En el momento del despacho temporáneo a libre práctica de los productos, la autoridad aduanera pudo comprobar todos los extremos sobre la validez del certificado y el origen de las mercancías.

El problema surgió cuando, con ocasión del despacho del resto de las mercancías de ese mismo contingente, más allá de los dos años, le fue denegada la validez de ese mismo CdO.

Es cierto que, como reconoce la sentencia del TJUE, la Administración aduanera del país importador no está obligada a aceptar el CdO. También lo es que no tenemos constancia, ni fue invocada, la concurrencia de una circunstancia excepcional o de fuerza mayor.

Sin embargo, consideramos que la superación del plazo de los dos años no puede tener, de cara a la validez del CdO, las fatales consecuencias que le atribuye la Administración aduanera, corroboradas por la sentencia de instancia. No estamos ante un plazo de caducidad cuyo vencimiento, directamente, inhabilite la eficacia del certificado, puesto que la Administración incluso superado este tiempo podría haberle dado validez. El que no esté obligada no significa que no pueda hacerlo.

Lo que conlleva la superación de este límite temporal para que el certificado sea rechazado, es que la Administración se vea perjudicada, imposibilitada o incluso anulada en el ejercicio de sus potestades de comprobar su autenticidad, el carácter originario de las mercancías o garantizar el ingreso del importe del derecho correspondiente.

Es decir, la relevancia de la superación del plazo tiene que ver con su razón de ser, conectada con el correcto y adecuado ejercicio por parte de la Administración aduanera de sus potestades de comprobación.

Ninguno de estos motivos consta en el expediente, o al menos no fueron exteriorizados. La Administración aduanera se limitó a rechazar la validez del CdO por la sola superación del plazo; y una cosa es que no tenga que aceptarlo transcurrido los dos años y otra muy distinta que no deba explicitar las razones por las que, superado ese tiempo, no lo acepta.

Logista ya había despachado a libre práctica mercancías de ese mismo contingente, al parecer la mayoría, amparadas en ese CdO único. En esa confianza y perteneciendo a una misma partida, intentó el despacho de las restantes superado el plazo de los dos años.

En una situación como la descrita y bajo la legítima confianza de Logista en la validez del certificado reconocido y comprobado en anteriores despachos, debió la Administración aduanera explicar las razones del rechazo del CdO admitido con anterioridad, más allá de la mera superación del límite temporal de los dos años.

### **SÉPTIMO.- Fijación de doctrina**

**7.1.-**A la primera cuestión que se nos plantea debemos contestar que el valor en aduana de las mercancías vinculadas a depósito aduanero debe ser el que se hubiera determinado con ocasión de la inclusión de las mercancías en el depósito aduanero y al margen de las sucesivas ventas que en él hubieran tenido lugar.

En cuanto a la segunda cuestión, respondemos que la Administración aduanera no está obligada a admitir la validez de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a determinados regímenes especiales que fueran presentadas fuera del plazo legalmente previsto salvo que concurran circunstancias excepcionales; no obstante, si se tratara de mercancías de un mismo contingente sobre las que ya se produjeron despachos anteriores, la Administración deberá explicitar las razones de su denegación cuando por ese retraso se vieran perjudicadas, alteradas o comprometidas sus potestades de comprobación.

**7.2.-**La doctrina recogida nos conduce a la íntegra estimación del recurso de casación y a la anulación de la sentencia impugnada en cuanto se aparta de la doctrina que aquí fijamos.

Conforme al artículo 93.1 de la LJCA debemos estimar el recurso contencioso-administrativo que Logista interpuso contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de octubre de 2018, anulando la resolución impugnada y los acuerdos de los que trae causa.

**OCTAVO.- Costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

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

- 1.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.
- 2.-Ha lugar al recurso de casación deducido por contra la sentencia de 9 de julio de 2021 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 1194/2018, promovido por la representación procesal de Compañía de Distribución Integral Logista, S.A. frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de octubre de 2018, sentencia que se casa y anula.
- 3.-Estimar el recurso núm. 1194/2018, interpuesto por Distribución Integral Logista, S.A., declarando la nulidad de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de octubre de 2018 y de las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los conceptos Tarifa-Exterior Comunidad, ejercicios 2012 a 2015, e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2015, con devolución de las cantidades en su caso ingresadas con los intereses demora que procedan.
- 4.-No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.