



Identificador publicado	:	C-348/24
Número del documento	:	1
Número de registro	:	1291820
Fecha de presentación	:	09/05/2024
Fecha de inscripción en el registro	:	15/02/2024
Tipo de documento	:	Petición de decisión prejudicial
Referencia de presentación efectuada a través de e-Curia	:	Documento procesal DC205453
Número de fichero	:	1
Autor de la presentación	:	Molina López Maria del Pilar (J358388)

Dada cuenta; de conformidad con los *arts. 19, apartado 3, letra b), del Tratado de la Unión Europea* (en lo sucesivo, "TUE"); 267 del *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea* (en adelante, "TFUE"), y 4 bis de la Ley Orgánica del Poder Judicial (en lo sucesivo, "LOPJ") resulta preciso que el Tribunal de Justicia (en adelante, "TJUE") interprete los artículos 29, 76, 108, 112.3 y 214 del Reglamento núm. 2913/1992, de 12 de octubre por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, (en adelante, "CAC") y los artículos 90. Ter, 95, 97, 118 y 147 del Reglamento 2454/1993, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario, según la redacción dada por el Reglamento CE 1762/1995 (en lo sucesivo, "DACAC") a cuyo fin se plantea la siguiente cuestión prejudicial.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

HECHOS

PRIMERO. - El objeto del recurso de casación en el que se plantea la cuestión prejudicial.

1.- Esta cuestión prejudicial se presenta en el marco de un litigio que enfrenta a COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA S.A (en lo sucesivo "Logista") con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Agencia Tributaria), como consecuencia de unas liquidaciones practicadas por los conceptos Tarifa-Exterior Comunidad ejercicios 2012 a 2015 con las que muestra su disconformidad en lo que atañe al valor de aduana de las mercancías y la pérdida de las preferencias arancelarias aplicadas en el momento de su despacho a libre práctica.

2.- El Tribunal Supremo ha de enjuiciar el recurso de casación núm. 7451/2021, que ha interpuesto Logista contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de julio de 2021, que desestimó su recurso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que había estimado en parte la reclamación presentada frente a las liquidaciones practicadas por los conceptos de Tarifa Exterior Comunidad, ejercicios 2012 a 2015 e Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), ejercicios 2012 a 2015. Las liquidaciones por el concepto IVA no suscitan duda prejudicial alguna, de modo que las que se trasladan al TJUE se refieren, exclusivamente, al concepto Tarifa Exterior Comunidad.

SEGUNDO. – Los antecedentes administrativos.

3.- La Agencia Tributaria incoó a Logística una serie de actas de disconformidad por los conceptos Tarifa Exterior-Comunidad e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2015.

4.- La regularización tributaria por el concepto Tarifa Exterior-Comunidad -la única que interesa a los efectos de la cuestión prejudicial- vino determinada por dos motivos distintos, que enunciaremos a continuación.

5.- Uno de los motivos tiene que ver con el modo en que se llevó a efecto la compra de cigarros puros, que respondió, en esencia, a esta operativa:

Corporación Habanos (CH) vendió a Altadis cigarros puros (primera transmisión) encargándose CH del transporte del producto desde Cuba hasta el depósito aduanero de Agoncillo- La Rioja (España) en el que Logista introducía la mercancía como consignataria.



Los cigarrillos de origen Cuba almacenados en el depósito aduanero de Agoncillo- La Rioja y vinculados al régimen de depósito aduanero tenían diferentes destinos. Así una parte de la mercancía se trasladaba a otros depósitos aduaneros de Logista principalmente en Madrid; otra se vendía a World Duty Free Group S.A, enviándose sin despachar a libre práctica al depósito aduanero de esa entidad para su posterior venta en las tiendas Duty Free de los aeropuertos; otra parte era vendida por Altadis a proveedores de buques para su avituallamiento y por último, otra parte era vendida por Altadis a Logista.

Entre las ventas que efectuaba Altadis a Logista, parte de la mercancía era vendida por Logista en Ceuta y Melilla, zonas excluidas del Territorio Aduanero de la Unión, mientras otra parte se vendía a los estancos. Por lo que se refiere a la mercancía que finalmente se vendía en los estancos y que es objeto en las presentes actuaciones, la misma se introducía en depósito por Logista en condición de consignatario de la mercancía manteniendo Altadis la propiedad hasta el momento en el que Logista concertaba la venta de la mercancía con los estancos.

En ese momento, con ocasión de la venta del producto de Logista a los estancos, Altadis transmitía la propiedad a Logista (segunda transmisión) dentro del depósito aduanero y Logista procedía a su despacho a libre práctica para su venta y posterior suministro al estanco.

En ese contexto, la regularización se fundamentó en que el valor en aduana, que había sido declarado y que correspondía a la venta de los cigarrillos cubanos de CH a Altadis, no cumplía los requisitos establecidos para la aplicación del sistema de ventas sucesivas, con fundamento en el artículo 147 DACAC. La Administración Tributaria entendía que la primera venta (de CH a Altadis), realizada antes de incluir las mercancías en el depósito aduanero, no había sido concluida para la exportación al territorio aduanero de la Comunidad, por lo que consideró que el valor que debía tomarse como valor



en aduana era el correspondiente a la venta que, efectivamente, producía la importación de las mercancías en la Unión Europea y dicha venta es la que efectuó Altadis a la empresa recurrente Logista.

6.- El otro motivo de la regularización fue la consideración, por parte de la Inspección, de que las mercancías importadas (tabacos), procedentes de Cuba, República Dominicana, Panamá, Honduras, México, Perú y Egipto, no podían beneficiarse de las preferencias arancelarias aplicadas en el momento de su despacho a libre práctica, ya que habían transcurrido dos años desde la expedición del certificado origen FORM-A o EUR-1. Para llegar a esta conclusión, la Inspección interpretó los artículos 118 y 97 duodecimos DACAC y las Directrices del Comité de la Comisión del Código aduanero-Sección origen, exigiendo, finalmente, la diferencia existente entre el tipo arancelario preferencial aplicado con ocasión de su despacho a libre práctica y el que debió aplicarse.

7.- Con fecha 16 y 19 de enero de 2015 (ejercicio 2012), 19 de junio de 2015 (ejercicio 2013), 30 de noviembre de 2016 (ejercicio 2014) y 4 de enero de 2018 (ejercicio 2015) se dictaron los acuerdos de liquidación por los conceptos "Tarifa Exterior Comunidad" e "IVA Actas de Inspección" en los que confirmaba en todos sus puntos las propuestas inspectoras.

8.- Frente a los acuerdos de liquidación se presentaron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que, mediante resolución de 25 de octubre de 2018 estimó en parte esas reclamaciones, en el único particular referente a la procedencia de la regularización íntegra del IVA, rechazando los motivos esgrimidos contra la regularización por el concepto Tarifa Exterior Comunidad.

TERCERO. - La sentencia de la Audiencia Nacional, recurrida en casación.

9.- Contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, Logista interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que fue desestimado en la citada sentencia de 9 de junio de 2021, objeto del presente recurso de casación.

10.- Con relación a la primera de las causas de regularización enunciadas, la Audiencia Nacional estimó que el valor de aduana de las mercancías debía ser el correspondiente a la venta entre Altadis y Logística (segunda transmisión), dado que se trataba de una venta concluida con vistas a la exportación al territorio de la Unión Aduanera; sin que, a su juicio, en la primera transmisión (de CH a Altadis) hubiera quedado demostrada la finalidad de su exportación al territorio de la Unión Europea

Por lo que se refiere al valor en aduana declarado, la sentencia expresó:

«La Sala estima que el dictado del artículo 112.3 CAC en que la actora se ampara no es excluyente del artículo 29.1CAC: "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...".

En nuestro caso, no todas las mercancías que Corporación Habanos vende a Altadis tienen por objeto la exportación a territorio de la Unión Europea, ni son remitidas sin excepción al territorio de la UE a través del depósito que Logista gestiona en Agoncillo-La Rioja, como la parte reclama, pues parte de las mercancías se vende a World Duty Free Group, S.A., enviándose sin despachar a libre práctica al Depósito Aduanero de este último para su posterior venta en las tiendas Duty Free de los aeropuertos. E igual sucede con parte de los productos que se venden a provisionistas de buques para avituallamiento y a los territorios de Ceuta y Melilla, zonas excluidas del territorio aduanero UE.»

11.- Respecto de la otra causa de regularización, la Sala de instancia consideró que los certificados de origen que hay que tener en cuenta para

aplicar el régimen preferencial habían sido expedidos, más allá del límite de dos años fijados en las directrices comunitarias, circunstancia determinante de la pérdida del régimen preferencial.

En cuanto a la exigencia del despacho de las mercancías en un plazo concreto, la sentencia de instancia se remitió a una previa sentencia de la misma Sala de la Audiencia Nacional (sentencia de 25 septiembre de 2017, recurso 520/2016, ES:AN:2017:3708), argumentando lo siguiente:

«... en el caso de que se produzca el despacho a libre práctica de las mercancías una vez transcurridos los plazos de validez previstos para las pruebas de origen -10 o 4 meses, según los casos-, la aceptación de los correspondientes certificados de origen se encuentra supeditada al cumplimiento de un conjunto de condiciones previstas tanto en las disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario como en los diversos acuerdos preferenciales suscritos entre la Comunidad y terceros países, y especificadas en las directrices comunitarias de aplicación en la Comunidad de las disposiciones sobre la validez de las pruebas de origen, particularmente, las relativas al artículo 90 ter de las DA. Se trata de las condiciones establecidas en el apartado 3, letras a) y b), de las mencionadas directrices, recogidas en el último fundamento jurídico de la resolución del TEAC y que aquí se dan por reproducidas.

(...) los elementos a tener en cuenta para determinar la deuda aduanera son los (que) la mercancía tenía a la fecha del despacho a libre práctica, ... que implica la exigencia de los derechos de importación y demás medidas de política comercial que en su caso resulten aplicables, por lo que no se pueden tener en cuenta condiciones vigentes en el momento de entrada de las mercancías en el depósito -artículo 79, en relación con el 214, del Código Aduanero Comunitario.

Lo cual, permite concluir, como se hace en la resolución del TEAC, que como el límite de dos años fijado en las directrices comunitarias relativas a la admisión de las pruebas de origen se refiere al despacho a libre práctica de las mercancías, para el cumplimiento del indicado plazo hay que atender a la fecha en que las mercancías sean despachadas de importación. Por lo que como al tiempo de presentación de las declaraciones de importación a las que se contraen las liquidaciones originariamente impugnadas habían transcurrido más de dos años desde la expedición del certificado de origen preferencial, carece de fundamento sostener el mantenimiento del derecho a los beneficios arancelarios derivados del origen preferencial de las mercancías importadas.» (Sic.).

CUARTO. - Audiencia a las partes a efectos de la cuestión prejudicial.

12.- De acuerdo con el art. 4 bis LOPJ, mediante providencia de 7 de noviembre de 2023, 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.

13.- En escrito de fecha 12 de diciembre de 2023, Logista alegó, en síntesis, que no se oponía al planteamiento de cuestión prejudicial, haciendo una serie de consideraciones a la vista de la referida providencia de 7 de noviembre de 2023.

13.1.- Con relación al momento de valoración de la mercancía y a si, en caso de que la misma se encuentre en un depósito aduanero, resulta o no exigible la acreditación de que la venta haya tenido por finalidad la exportación al territorio de la Unión Europea, Logista defendió, en síntesis, lo siguiente:

(i) que el valor en aduana a tener en cuenta en el momento de despacho a libre práctica debe ser el que correspondía a la mercancía en el momento de su inclusión en el régimen de depósito aduanero, es decir, el valor consignado en la primera transmisión, esto es, el de la venta realizada entre CH y Altadis, única transacción que se había producido hasta ese momento porque la segunda transacción (entre Altadis y Logista) se produjo una vez que las mercancías estaban en el depósito aduanero. Para llegar a esta conclusión, parte del artículo 201 CAC que dispone que la deuda aduanera de importación se origina con carácter general en el momento del despacho a libre práctica y la excepción contenida en el artículo 112 CAC aplicable cuando las mercancías se encuentran en un depósito aduanero.

(ii) que el artículo 29 CAC y el artículo 112.3 CAC son preceptos complementarios, siendo el último de ellos la regla especial para supuestos de

introducción de mercancías en depósitos aduaneros, sitos en el Territorio Aduanero de la Unión ("TAU") operando bajo régimen simplificado.

(iii) que resulta irrelevante el destino de las mercancías incluidas en el depósito aduanero, pues el mero hecho de que las mercancías entren en el depósito aduanero permite afirmar que han sido vendidas para su exportación al TAU. Así, se deriva, a su juicio, del artículo 147 Reglamento (CEE) núm. 2454/93 de la Comisión de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del CAC, según la redacción dada por el Reglamento CE 1762/1995 (DACAC) y del apartado 3.1 del Comentario 7 del Comité del Código Aduanero (Sección Valor en Aduana) (TAXUD/800/2002). Considera que el debate acerca de si la venta de CH a Altadis fue concluida o no con vistas a la exportación al TAU solo tendría transcendencia cuando existiendo varias ventas con anterioridad al momento de determinación del valor en aduana, se pretendiese aplicar el régimen de ventas sucesivas previsto en el artículo 147 DACAC.

(iv) que no resulta necesaria la aplicación del régimen de ventas sucesivas, previsto en el artículo 147 DACAC, por cuanto en el momento de la valoración solo existía la transacción entre CH y Altadis.

(v) que, con carácter subsidiario, expresa que dicho artículo 147 DACAC sería aplicable en el caso de que se entendiese que los elementos para determinar el valor en aduana no son los existentes en el momento de la inclusión de la mercancía en el depósito aduanero, sino los del momento del despacho a libre práctica, entonces, en ese caso se habrían producido dos transacciones: la primera, entre CH y Altadis y la segunda, entre Altadis y Logista. Es decir, en tal escenario, la transacción que debe tener en cuenta es la existente entre CH y Altadis, pues dado que Logista es el operador que tiene la exclusividad para la distribución de los cigarros puros en el mercado europeo, el precio es el fijado en la primera venta entre CH y Altadis, pues es el precio para la exportación al territorio aduanero de la Unión.

13.2.- Con relación a las pruebas de origen de las mercancías, Logista interpreta los artículos 90 ter, 95, 97 y 118 DACAC, argumentando que esa normativa no exige que todas las mercancías de un mismo contingente y procedentes de un mismo origen se despachen a libre práctica dentro de los dos años siguientes a la expedición de los certificados de origen que las ampara, sino que, en ese plazo, debe acreditarse ante las autoridades aduaneras el origen de los productos para poder gozar de los beneficios arancelarios asociados a dicho origen. En su opinión, siempre que existan despachos parciales de la mercancía dentro del plazo de dos años, se habrá cumplido con la obligación. No existe la necesidad de despachar a libre práctica de forma íntegra todo el envío o contingente.

14.- En escrito de fecha 13 de diciembre de 2023, la Administración del Estado alegó, en síntesis, que no procede el planteamiento de la cuestión prejudicial, pues las disposiciones de la Unión Europea aplicables ya han sido interpretadas por el TJUE o no plantean dudas insuperables.

14.1.- Con relación al valor en aduana de las mercancías de importación y en cuanto a si resulta o no exigible la acreditación de que la venta haya tenido por finalidad la exportación al territorio de la Unión Europea, el abogado del Estado señaló, en síntesis, lo siguiente:

(i) que el artículo 29 CAC establece únicamente el método de determinación del valor en aduana- el valor de transacción (el precio es el punto de partida de ese método de valoración 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.

(ii) que el método de determinación del valor en aduana exige para la aplicación del método basado en el valor de transacción que haya una venta para la exportación. Se remite para ello al artículo 147 DACAC.

(iii) que el hecho de que una mercancía se introduzca en un depósito aduanero situado en el territorio comunitario no implica que su destino sea la exportación al TAU. De hecho, en el presente supuesto, la decisión del destino final de la mercancía se adoptó una vez introducida la mercancía en el depósito aduanero y realizadas las manipulaciones necesarias para adecuar la misma al mercado interior o remitirlas al Duty free o a terceros países.

14.2.- En cuanto a las pruebas de origen de las mercancías, la Administración del Estado precisó que no se puede confundir la no sujeción a plazo de la estancia de una mercancía en régimen de depósito aduanero con la sujeción a plazo de los certificados de origen. Asimismo, añade que cada despacho parcial de mercancías de cierto contingente es autónomo y, en consecuencia, debe presentar su propio certificado.

15.- Por diligencia de ordenación del Letrado de la Administración de Justicia de 14 de diciembre de 2023 se unieron los referidos escritos de alegaciones, pasando las actuaciones al Magistrado ponente, «para que proponga a la Sala la resolución que proceda».

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. - Las cuestiones prejudiciales y su relevancia.

16.- La controversia subyacente consiste, por un lado, en precisar cómo se debe llevar a cabo la determinación del valor en aduana de las mercancías de importación vinculadas a depósito aduanero y despachadas, posteriormente, a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado de domiciliación del artículo 76 CAC. En particular, a esta Sala se le suscitan

dudas respecto de la interpretación sistemática de los artículos 29.1; 76, apartado 1, letra c); 112.3 y 214 CAC, así como del art. 147 DACAC.

17.- Por otro lado, se debe precisar la validez o virtualidad de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a específicos regímenes especiales, una vez superado el periodo de dos años tras la fecha de expedición o establecimiento de esas pruebas, cuando se han efectuado despachos parciales dentro de ese plazo. A estos efectos, nuestras dudas se concretan en la interpretación de los artículos 90.ter, 97 duodecimos, apartado 5, 97 quincecimos, 97 unvísculos.7 y 118 DACAC, puestos en relación con el artículo 108.1 CAC.

18.- El abogado del Estado rechaza el planteamiento de las cuestiones prejudiciales al entender que las disposiciones de la Unión Europea ya han sido interpretadas por el TJUE o no plantean dudas insuperables, mientras la entidad Logista no se opone a su planteamiento.

19.- No compartimos dicha apreciación del abogado del Estado, atendiendo, básicamente, a las siguientes razones:

19.1.- En primer lugar, la cuestión prejudicial no es hipotética porque este Tribunal Supremo necesita conocer la interpretación de determinados preceptos del CAC y del DACAC para resolver sobre la conformidad a derecho de las liquidaciones practicadas en concepto de Tarifa Exterior.

19.2.- En efecto, de esa interpretación depende la solución del litigio pues, por un lado, es necesario conocer qué valor de aduana se ha de tener en cuenta en aquellos supuestos en los que se introduce una mercancía en los depósitos aduaneros; y, por otro lado, si la mera inclusión de la mercancía en el depósito permite presumir que se cumple la exigencia de que está destinada a la exportación.

19.3.- Además, según sea la respuesta a los anteriores planteamientos, puede suscitarse también la cuestión relativa a la eventual incidencia que, el régimen de ventas sucesivas proyecta sobre la fijación del valor en aduana.

19.4.- Por último, se precisa una interpretación de la normativa de la Unión a los efectos de indagar la validez o virtualidad de los certificados de origen, transcurridos más de dos años de su expedición o establecimiento, si dentro de ese plazo se han producido despachos parciales de esa mercancía, perteneciente al mismo contingente.

19.5.- En nuestra opinión, la jurisprudencia del TJUE no permite apreciar con evidencia la determinación del valor en aduana de las mercancías de importación vinculadas a depósito aduanero y despachadas a libre práctica bajo la interpretación que resulta de los *artículos 29 CAC, 112.3 y 76 CAC y artículo 147 DACAC*.

19.6.- Consideramos que tampoco resulta con evidencia la interpretación de los artículos 90.ter, 97 duodecimos apartado 5, 97 quincecimos, 97 unvices.7 y 118 DACAC, en orden a determinar la cuestión relativa a la validez de las pruebas de origen de las mercancías con relación a los despachos parciales de mercancías pertenecientes a un mismo contingente que son presentadas una vez superado el plazo de validez de dos años.

19.7.- En definitiva, en este contexto, el Tribunal Supremo necesita conocer la interpretación de la normativa de la Unión para resolver "las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso" (art 93 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en adelante, "LRJCA") interpretación que este tribunal de casación no puede fijar, por sí mismo, ante las dudas que se le suscitan y que, afectando a las liquidaciones practicadas en concepto de Tarifa Exterior, constituyen el elemento nuclear de la cuestión de interés casacional que justifica el enjuiciamiento.

SEGUNDO. - El Derecho de la Unión Europea.

20.- Con relación al valor en aduana, cabe extractar la siguiente normativa.

Artículo 29 CAC:

«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 Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 32 y 33, siempre que:

(...)»

Aunque el CAC se encuentra derogado, el vigente Reglamento (UE) 952/2013, de 9 de octubre, que establece el Código Aduanero de la Unión (en adelante, "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: «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.»

Artículo 112.3 CAC:

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

Artículo 76, apartado 1. letra c) CAC

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

c) que la declaración de las mercancías bajo el régimen de que se trate se efectúe mediante la inscripción de las mercancías en los registros; en este caso las autoridades aduaneras podrán dispensar al declarante de presentar las mercancías en aduana. La declaración simplificada, el documento mercantil o administrativo o la inscripción en los

registros deberán contener al menos las indicaciones necesarias para la identificación de las mercancías. La inscripción en el registro deberá hacer mención de la fecha en que se ha realizado.»

Artículo 214 CAC

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

2. Cuando no sea posible determinar con exactitud el momento en que nace la deuda aduanera, el momento que habrá que tomar en consideración para determinar los elementos de imposición correspondientes a la mercancía de que se trate será aquél en que las autoridades aduaneras comprueben que dicha mercancía se encuentra en una situación que ha originado una deuda aduanera.

Sin embargo, cuando los elementos de información de que disponen las autoridades aduaneras les permitan determinar que la deuda aduanera se originó en un momento anterior a aquél en que hayan procedido a dicha comprobación, el importe de los derechos de importación o de los derechos de exportación de la mercancía se determinará sobre la base de los elementos de imposición que le correspondían en el momento más alejado en el tiempo en que la existencia de la deuda aduanera resultante de esta situación puede ser demostrada a partir de la información disponible.»

Artículo 98 CAC

1. «El régimen de depósito aduanero permitirá el almacenamiento en un depósito aduanero:

- a) de mercancías no comunitarias, sin que estas mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial,
- b) de mercancías comunitarias para las que una normativa comunitaria específica disponga, en razón de su inclusión en un depósito aduanero, el beneficio de medidas relacionadas en principio con la exportación de mercancías.

2. Se entenderá por «depósito aduanero», todo lugar reconocido por las autoridades aduaneras y sometido a su control, en el que puedan almacenarse mercancías en las condiciones establecidas.

3. Se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité los casos en que puedan incluirse en el régimen de depósito aduanero mercancías contempladas en el apartado 1 sin ser almacenadas en un depósito aduanero.»

Artículo 201 CAC (actual artículo 77 CAU)

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

- a) el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, o
- b) la inclusión de dicha mercancía en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.»

Artículo 147 DACAC, en la redacción dada por el *Reglamento (CE) 1762/1995 de la Comisión* (actual 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 CAU):

«1. A efectos del artículo 29 del Código, 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 Comunidad. 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 Comunidad, o respecto a una venta en el territorio aduanero de la Comunidad 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 Comunidad, que se ha concluido tal venta con vistas a la exportación a dicho territorio.»

21.- En lo que atañe a la cuestión relativa a la inaplicación de las preferencias arancelarias de los certificados de origen, se destacan las siguientes normas:

Artículo 90 ter DACAC:

«(1) Una prueba sólo puede considerarse "presentada" con arreglo al apartado 1 de las disposiciones si se ha presentado a las autoridades aduaneras de conformidad con las disposiciones comunitarias vigentes y en relación con una declaración de despacho a libre práctica de las mercancías sobre cuya base se solicita o puede solicitarse un trato preferencial.

Según las disposiciones comunitarias vigentes, no es necesario presentar a las autoridades aduaneras las pruebas de origen de las mercancías que se encuentren en régimen de suspensión, en una zona franca o en un depósito franco y, por tanto, esas pruebas no pueden considerarse "presentadas en el plazo de validez", a efectos de las disposiciones, en el

momento en que quedan sujetas a dicho régimen o entran en la zona franca o el depósito franco.

(2) En las condiciones establecidas en el punto 3, la posibilidad que ofrece a las autoridades aduaneras el apartado 3 de las disposiciones de admitir las pruebas de origen presentadas con retraso si los productos se presentan antes de la fecha de expiración del periodo de validez, también se aplicará a las mercancías que se encuentren en régimen de suspensión o en una zona franca de control de tipo II.

(...) (3) Los importadores pueden acogerse a la posibilidad indicada en el punto 2 en la medida en que las autoridades aduaneras puedan efectuar el control del origen preferencial cuando se presente la prueba de origen correspondiente en relación con el despacho a libre práctica de las mercancías.

A tal efecto:

a) En el momento en que las mercancías se incluyan en régimen de suspensión o se introduzcan en la zona franca o el depósito franco:

- Salvo en los casos en que esté justificada la expedición a posteriori, la prueba de origen de las mercancías deberá ser válida y estar disponible y debidamente registrada en los documentos del importador.

- Las mercancías se presentarán a las autoridades aduaneras con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes y dentro del plazo de validez de la prueba de origen.

b) En el momento del despacho a libre práctica de las mercancías:

- Se identificará claramente la referencia de la prueba de origen a las mercancías incluidas en el régimen de suspensión o introducidas en la zona franca o el depósito franco.

- Las autoridades aduaneras no deberán admitir la presentación de pruebas de origen con retraso si con ello no pueden comprobar su autenticidad y el carácter originario de las mercancías o garantizar el ingreso del importe del derecho correspondiente en las cuentas. Tendrán en cuenta, en concreto, el plazo de conservación de los documentos justificativos en el país exportador y el tiempo necesario para el procedimiento de comprobación del origen. En este contexto, las presentaciones con retraso no deben aceptarse más allá de un plazo máximo de dos años tras la fecha de expedición o establecimiento de la prueba. En caso de certificado sustitutivo el plazo de dos años deberá empezar a correr a partir de la fecha de expedición o establecimiento de la prueba de origen inicial. Este plazo ampliado de dos años no deberá prorrogarse automáticamente sino sólo en circunstancias excepcionales debidamente justificadas, por ejemplo, en caso de fuerza mayor.»

Artículo 95 DACAC

«1. El exportador deberá extender una comunicación sobre el origen de los productos en el momento de su exportación, si estos pueden considerarse originarios del país beneficiario en cuestión o de otro país beneficiario, de conformidad con artículo 86, apartado 4, párrafo segundo, o con el artículo 86, apartado 6, párrafo primero, letra b).

2. La comunicación sobre el origen también podrá extenderse después de la exportación («comunicación a posteriori») de los productos de que se trate. Dicha comunicación a posteriori será admisible si se presenta ante las autoridades aduaneras del Estado miembro en el que se haya presentado la declaración aduanera de despacho a libre práctica, como máximo, en los dos años siguientes a la importación.»

Artículo 97 duodecimos DACAC

«1. Cada uno de los países beneficiarios deberá respetar o hacer que se respeten:

a) las normas relativas al origen de los productos objeto de exportación, contempladas en la sección 1;(…)

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

Artículo 97 quincecimos DACAC

«1. Los certificados de origen modelo A o las declaraciones en factura se presentarán a las autoridades aduaneras de los Estados miembros de importación de conformidad con los procedimientos correspondientes a la declaración en aduana.

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

Artículo 118 DACAC

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

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

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

TERCERO. - Sobre la determinación del valor en aduana de las mercancías de importación vinculadas a depósito aduanero y despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado de domiciliación del artículo 76 CAC.

22.- Como línea de principio, el valor de transacción debe reflejar el verdadero valor económico de la mercancía importada (sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 40) y, por lo tanto, han de considerarse todos los elementos de dicha mercancía que tengan un valor económico (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia 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 Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, apartado 22).

23.- Asimismo, el depósito aduanero permite la introducción de mercancías de fuera de la Unión y su almacenamiento sin que se exijan derechos de aduana, ya que se trata de un régimen suspensivo (artículo 84 CAC).

24- El artículo 29 CAC señala que el valor en aduana será el valor de transacción, *cuando las mercancías se venden para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad*. Ahora bien, las dudas que se plantean en el presente procedimiento, a raíz de la lectura de esa disposición, descansan, en primer lugar, sobre si el artículo 29 CAC pretende únicamente establecer el método de determinación del valor en aduana -el valor de transacción- pero no fija el momento en el que debe efectuarse esa valoración o si, por el contrario, el artículo 29 CAC persigue no sólo identificar el método de valoración, sino también el momento temporal en el que efectuar dicha valoración.

25.- Asimismo, se cuestiona por las partes si el método de determinación del valor en aduana sobre la base de su valor de transacción se aplica únicamente en aquellos supuestos en los que las mercancías hayan sido vendidas para su exportación con destino a la Unión Europea. Esta pregunta es relevante, teniendo en cuenta la circunstancia que se da en el presente procedimiento, en el que las mercancías han sido incluidas en un depósito aduanero.

26.- El artículo 29 CAC se inserta dentro del Capítulo 3 *Valor en aduana de las mercancías*, del Título II *Elementos en que se basa la aplicación de los derechos de importación o exportación y demás medidas previstas en el marco de los intercambios de las mercancías*. Dicho precepto describe los métodos de valoración del valor en aduana, mientras que el art. 112 (Letra C, Capítulo 2 *Regímenes aduaneros*, del Título IV *Destinos aduaneros*) y el art. 214 (Sección 3 *Régimen de suspensión y regímenes aduaneros económicos* del Capítulo 2 *Origen de la deuda aduanera* del Título VII *Deuda aduanera*) se refieren al nacimiento de la deuda tributaria. La Nota Interpretativa 1.1 del Comité Técnico de Valor en Aduana ha mantenido que la referencia del artículo 29 CAC «cuando éstas se venden para su exportación» no debe entenderse «como si indicara el momento que ha de tenerse en consideración para determinar la validez del precio». En definitiva, para el Comité, esta expresión se limita a indicar que el precio relevante a los efectos de la valoración es aquel que se pacta en una venta para la exportación. Los criterios interpretativos de este Comité Técnico de Valor en Aduana no tienen eficacia normativa, pero son elementos relevantes a la hora de interpretar las normas (conclusiones del Abogado General Mischo de 20 de junio de 1991, Hauptzollamt Karlsruhe/Hepp, C-299/90, ECLI:EU:C:1991:269.)

27- Sobre la base del artículo 112.3 CAC y 214 CAC la parte recurrente defiende que el primer precepto incorpora un método de valoración distinto al artículo 29 CAC. De modo que, en su opinión, el artículo 112.3 CAC desplaza al artículo 29 CAC al tratarse de una regla especial y mantiene que el valor de

las mercancías se debe fijar en el momento de su inclusión en el depósito aduanero, aun cuando la deuda aduanera se origine en un momento posterior que será el del despacho a libre práctica. Esta interpretación le lleva a concluir que es irrelevante el posterior destino de las mercancías, pues por el mero hecho de introducir las mercancías en un depósito aduanero, cabe entender que han sido vendidas para su exportación al TAU.

28.- En definitiva, la interpretación de los artículos anteriores plantea dudas en lo que atañe al valor en aduana de aquellas mercancías que han sido introducidas en el depósito aduanero. Teniendo en cuenta que el depósito aduanero es un régimen suspensivo y aunque el nacimiento de la deuda aduanera tiene lugar en el momento en el que las mercancías se despachen a libre práctica, se plantea, no obstante, si el valor de la mercancía debe calcularse en el momento de su inclusión en el régimen de depósito aduanero y no en el momento del despacho a práctica.

29.- Si se defiende que la referencia temporal para fijar el valor en aduana de las mercancías es el de su inclusión en el depósito aduanero, la venta realizada entre CH y Altadis sería la única transacción efectuada hasta ese momento (es decir, antes de su introducción en el depósito), mientras que, si se considerase que el valor de la mercancía debe calcularse en el momento de su despacho a libre práctica, la transacción de referencia sería la venta entre Altadis y Logista, llevada a cabo mientras las mercancías estaban en depósito aduanero.

30.- En el caso de que se entienda que para determinar el valor en aduana deba atenderse al momento del despacho a libre práctica, entonces surge la duda en torno a la aplicación del régimen de ventas sucesivas del artículo 147 DACAC, en particular, si es necesario que la venta anterior -que se debe tener en cuenta para fijar el valor en aduana- se hubiera realizado con vistas a la exportación; y en el caso de que sea necesaria que la venta se

realice con vistas a la exportación, la entidad recurrente mantiene que esa condición se cumpliría cuando las mercancías se encuentren depositadas.

31.- En el presente supuesto, Logista es el operador que se encarga de la distribución en el mercado europeo y, según la sentencia de instancia, no ha quedado acreditado que las mercancías vendidas por CH a Altadis hubieran estado destinadas al territorio aduanero de la Unión, circunstancia que Logista (recurrente en casación) dice que es irrelevante.

32.- En la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de noviembre de 2017, LS Customs Services, C-46/16, ECLI:EU:C:2017:839, se interpretó el artículo 29 CAC. El supuesto no es análogo al aquí planteado dado que la cuestión allí controvertida radicaba en determinar el método aplicable para establecer el valor en aduana de mercancías sustraídas ilegalmente a la vigilancia aduanera, en tránsito en el territorio aduanero de la Unión. No obstante, dicha sentencia expresó en su apartado 27 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 (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 derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, apartado 28); y que, para la evaluación en aduana prevista en el artículo 29 del CAC, únicamente puede utilizarse un precio relativo a una mercancía destinada al territorio de la Unión (apartado 28), resultando 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 CAC (apartado 29)

33.- Sin embargo, de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de junio de 1990, Unifert, C-11-89, ECLI:EU:C:1990:237 no pueden inferirse, con carácter general, criterios para considerar cuándo las ventas se hubieran

realizado con vistas a la exportación a la Unión Europea. Además, a partir del artículo 3 del Reglamento (CEE) nº 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías (disposición ya derogada) en su versión modificada por el Reglamento (CEE) núm. 1580/81, de 12 de junio de 1981 (DO L 154, p. 36; EE 02/08, p. 268), la sentencia Unifert enfatizó que el hecho de que las mercancías que hayan sido objeto de una venta se declaren para despacho a libre práctica en la Comunidad, debe considerarse como indicación suficiente de que han sido vendidas para la exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad (apartado 13), circunstancia también contemplada por el apartado 1 del art. 147 DACAC y que podría ser susceptible de aplicación, en su caso, al supuesto que nos ocupa.

34.- La sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de febrero de 2008, Caroni e derivati ,C-263/06, ECLI:EU:C:2008:128, se refiere a un supuesto en el que el valor en aduana es tomado como base para aplicar disposiciones antidumping y si bien reitera que, a los efectos del artículo 29, apartado 1, del CAC, debe probarse, en el momento de la venta, que las mercancías, originarias de un Estado tercero, van a introducirse en el territorio aduanero de la Comunidad, no abordó el tema del valor en aduana ni el del depósito aduanero.

35.- Asimismo, a efectos de la interpretación del artículo 147 DACAC, cabe mencionar el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión.

36.- A diferencia del artículo 147 DACAC, en la redacción dada por el Reglamento (CE) 1762/1995 de la Comisión, que se refería explícitamente a *“ventas sucesivas antes de la valoración”* y distinguía, por un lado, *“la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio*

aduanero"; y, por otro lado, *"la venta en el territorio aduanero de la Comunidad anterior al despacho a libre práctica de las mercancías"*, el artículo 128 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 no hace referencia ya a una eventual venta anterior, expresando lo siguiente:

"1. El valor de transacción de las mercancías vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión se determinará en el momento de la admisión de la declaración en aduana basándose en la venta que se produzca inmediatamente antes de que las mercancías hayan sido introducidas en ese territorio aduanero.

2. Cuando las mercancías se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión no previamente a su introducción en ese territorio aduanero, sino mientras se encuentren en depósito temporal o incluidas en un régimen especial distinto del de tránsito interno, destino final o perfeccionamiento pasivo, el valor de transacción se determinará sobre la base de la venta.

37.- De esta forma, a partir del 1 de mayo de 2016, con la entrada en vigor de la nueva normativa, y más concretamente conforme a lo señalado en el artículo 70 CAU y artículo 128 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, el valor de la transacción se determinará basándose en el precio de venta que se produzca inmediatamente antes de que las mercancías hayan sido introducidas en ese territorio aduanero sin que parezca reconocer la posibilidad de considerar una transacción anterior.

38.- No obstante, para aquellos operadores que, para determinar el valor de aduanas, estaban aplicando una venta anterior antes de la entrada en vigor del CAU, como consecuencia de contratos ya firmados, el artículo 347 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 incluye una Disposición transitoria por la que resulta posible, hasta el 31 de diciembre de 2017, determinar el valor en base a una venta anterior, cuando exista un contrato concluido con anterioridad.

39.- En consecuencia, en el contexto de aplicación temporal del art. 147 DACAC, cabría indagar si, sobre la base de la referida sentencia del Tribunal de Justicia Unifert (en particular, su apartado 21), en el caso de ventas sucesivas de una mercancía, el importador (quien despache a libre práctica las mercancías) puede elegir cualquiera precios efectivamente pagados o por pagar para determinar el valor de transacción, con el límite de que si “se ha referido a uno de estos precios en la declaración del valor en aduana, no podrá rectificar dicha declaración después de que se haya autorizado el levante de las mercancías para la libre práctica”.

CUARTO. - Sobre la validez de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a específicos regímenes especiales, a efectos de determinar si se conservan o se pierden los beneficios arancelarios por razón del origen preferencial con la presentación fuera del plazo de dos años de la prueba del despacho a libre práctica de las mercancías en las circunstancias del caso.

40.- Respecto de esta cuestión, las dudas de la Sala se concretan en la interpretación de los artículos 90.ter, 97 duodecimos, apartado 5, 97 quincecimos, 97 unvices.7 y 118 DACAC, con relación al artículo 108.1 CAC.

41.- La importación de determinados productos, entre los que se encuentran las labores del tabaco, está sujeta a derechos arancelarios que han de ser liquidados con ocasión de su despacho a libre práctica en el TAU.

42.- Cuando los productos proceden de determinados países, cuyas exportaciones se quieren favorecer, se prevé la aplicación de determinados beneficios arancelarios. Dichos beneficios son fruto de acuerdos internacionales (multilaterales o bilaterales) en los que por un periodo de tiempo acordado por las partes se aplican aranceles reducidos a las importaciones de productos que procedan de esos países.

43.- Dada la merma de recursos aduaneros que supone la aplicación de los citados beneficios arancelarios, se exige por las autoridades aduaneras la acreditación de que las mercancías proceden efectivamente de esos orígenes preferenciales, para lo que ha de ser presentado ante ellas el certificado de origen que ampara los productos importados.

44.- Es en este contexto en el que los arts. 90.ter, 95, 97 y 118 DACAC regulan un plazo (4/10 meses) en el que los *certificados de origen* han de ser presentados ante las autoridades aduaneras para que resulte de aplicación el tratamiento arancelario preferencial asignado a dicho origen.

45.- El artículo 90 ter DACAC enfatiza que las autoridades aduaneras no deberán admitir la presentación de pruebas de origen con retraso si con ello no pueden comprobar su autenticidad y el carácter originario de las mercancías o garantizar el ingreso del importe del derecho correspondiente en las cuentas y en todo caso las presentaciones con retraso no deben aceptarse más allá de un plazo máximo de dos años tras la fecha de expedición o establecimiento de la prueba.

46.- Por la entidad recurrente (Logista) se sostiene que los referidos preceptos no exigen que todas las mercancías de un mismo contingente y procedentes de un mismo origen se despachen a libre práctica dentro de los 2 años siguientes a la expedición del *certificado de origen* que las ampara, sino que, en ese plazo, debe acreditarse ante las autoridades aduaneras el origen de los productos, para aplicar los beneficios arancelarios asociados a dicho origen.

47.- Por lo demás, la sentencia de instancia, al remitirse a la previa sentencia de la misma Sala de instancia, de 25 septiembre de 2017, recurso 520/2016, ES:AN:2017:3708) deja constancia de que la Administración Aduanera había acogido ese criterio en un caso anterior (resolución de la



Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid de 16 de octubre de 2013) admitiendo que "el despacho a libre práctica (con preferencia arancelaria) de una parte de la mercancía amparada en un certificado de origen determina necesariamente que el certificado de origen se ha presentado ante la autoridad aduanera, y que esta circunstancia se extiende a todos los despachos a libre práctica del resto de mercancía de ese mismo certificado de origen." No obstante, sobre la base de la argumentación del Tribunal Económico-Administrativo Central rechaza esa posibilidad aduciendo que "la Interpretación que de la normativa de aplicación realizó la Dependencia Regional de Aduanas de Madrid, en un supuesto puntual, para una única declaración de despacho a libre práctica y en unas determinadas circunstancias, no puede petrificar la labor de control de las Autoridades Aduaneras para el resto de operaciones de la interesada".

En definitiva, la recurrente viene a patrocinar que siempre que hayan existido despachos parciales de la mercancía dentro del plazo de 2 años, se habrá cumplido con la obligación prevista en la normativa aduanera de presentar el certificado de origen ante las autoridades aduaneras y de acreditar el origen de las mercancías. Y siendo el origen un hecho físico inmutable que no puede cambiar con el transcurso del tiempo, una vez acreditado el origen del contingente para algunos de los productos integrantes del mismo, debe servir a los efectos de acreditar el origen de todos los productos que forman parte de ese contingente.

48.- La defensa de la Administración sostiene que la presentación fuera del plazo de dos años de la prueba del despacho a libre práctica de las mercancías que han sido ubicadas en un depósito aduanero, comporta la pérdida de la aplicación de los beneficios arancelarios por razón del origen preferencial. Y es que, a su juicio, no cabe confundir la no sujeción a plazo de la estancia de una mercancía en régimen de depósito aduanero con la sujeción a plazo de los certificados de origen.

49.- Ahora bien, en la medida que el despacho a libre práctica (con preferencia arancelaria) de una parte de la mercancía, amparada en un certificado de origen, comportaría que ese certificado de origen se haya

presentado ante la autoridad aduanera, cabría plantearse si esa circunstancia es susceptible de extenderse a todos los despachos a libre práctica del resto de mercancía de ese mismo certificado de origen. En otras palabras, existiendo despachos amparados en un mismo certificado de origen -en su caso, objeto de diferentes DUAS en función de su retirada efectiva del depósito- se suscita la duda de si resultaría justificado dispensar un diferente tratamiento -por razón del origen- cuando dicho certificado amparaba más mercancías o, incluso, si en tales circunstancias cabría considerar caducado el referido certificado.

50.- Por tanto, sin perjuicio de que cada operación de despacho y liquidación es autónoma, de manera que en cada una de ellas deban aportarse los documentos y pruebas apropiados (que producirán efectos respecto de las mercancías despachadas), la distinta interpretación que mantienen las partes y la propia existencia del precedente admitido por la Administración aduanera permiten alimentar una duda razonable sobre la pérdida del régimen preferencial como consecuencia de la presentación, más allá del límite de dos años de los referidos certificados de origen, a pesar de que dentro de ese plazo tales certificados hayan amparado despachos parciales de la mercancía del mismo contingente.

QUINTO. - Planteamiento de la cuestión prejudicial y suspensión del litigio nacional.

51.- A tenor del conjunto de razonamientos jurídicos expresados, de conformidad con los arts. 19, apartado 3, letra b) TUE); 267 TFUE y 4 bis LOPJ, con suspensión del presente recurso de casación, procede plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales que se transcribirán en la parte dispositiva de la presente resolución.

LA SALA ACUERDA:

Primero. - 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 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?

Remítase testimonio de la presente resolución a la Secretaría del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por vía electrónica a través de la aplicación e-Curia, así como copia a la dirección DDP-GreffeCour@curia.europa.eu y al Servicio de Relaciones Internacionales del Consejo General del Poder Judicial (REDUE, Red del CGPJ de Expertos en Derecho de la Unión Europea).



Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que es firme y que contra ella no cabe recurso alguno.

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.

Y para que así conste, y surta efectos ante el TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNION EUROPEA, expido la presente en Madrid, a nueve de mayo de dos mil veinticuatro.

LA LETRADA DE LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA