



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PRIIT PIKAMÄE

presentadas el 9 de septiembre de 2021¹

Asunto C-213/19

**Comisión Europea
contra**

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

«Incumplimiento de Estado — Artículo 4 TUE, apartado 3 — Artículo 310 TFUE, apartado 6, y artículo 325 TFUE — Lucha contra el fraude — Exigencia de efectividad — Obligación de poner a disposición del presupuesto de la Unión recursos propios — Responsabilidad financiera de los Estados miembros — Unión aduanera — Reglamento (CEE) n.º 2913/92 — Código aduanero comunitario — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Código aduanero de la Unión — Derechos de aduana — Importaciones de productos textiles y de calzado procedentes de China — Fraude amplio y sistémico — Delincuencia organizada — Importadores desaparecidos — Valor en aduana — Infravaloración — Controles aduaneros basados en el análisis de riesgo — Controles previos al levante — Constitución de garantías — Falta de controles — Artículos 16 y 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Recursos propios de la Unión Europea — Decisiones 2007/436/CE y 2014/335/UE — Reglamentos (CE, Euratom) n.ºs 1150/2000 y 609/2014 — Constatación de una deuda aduanera — Obligación de puesta a disposición de la Unión Europea — Estimación de la pérdida de recursos propios tradicionales — Metodología estadística basada en el precio medio corregido y en el precio mínimo aceptable — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Base imponible del IVA — Recursos propios procedentes del IVA»

Índice

I.	Introducción	5
II.	Marco jurídico	6
A.	Derecho en materia de recursos propios tradicionales	6
1.	Decisiones sobre el sistema de recursos propios	6

¹ Lengua original: francés.

2.	Reglamentos sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios	6
3.	Reglamento (UE, Euratom) n.º 608/2014	9
4.	Reglamento n.º 1553/89	10
B.	Derecho en materia aduanera	11
1.	Código aduanero comunitario	11
2.	Código aduanero de la Unión	15
3.	Reglamento de Aplicación	18
4.	Reglamento de Ejecución	19
C.	Derecho en materia de IVA	20
III.	Hechos y procedimiento administrativo previo	23
A.	Hechos que originaron el litigio	23
B.	Procedimiento administrativo previo	29
IV.	Procedimiento ante el Tribunal de Justicia	30
V.	Pretensiones de las partes	31
VI.	Sobre el recurso	33
A.	Sobre la admisibilidad	33
1.	Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la supuesta vulneración del derecho de defensa del Reino Unido durante el procedimiento administrativo previo y durante el procedimiento ante el Tribunal de Justicia	34
a)	Sobre la comunicación de los datos relacionados con los cálculos relativos al precio medio corregido, al precio mínimo aceptable y a las pérdidas de recursos propios estimadas	37
b)	Sobre la información relativa a los cálculos efectuados en relación con los años 2011 a 2014 sobre la base de las liquidaciones C18 Snake	38
c)	Sobre el conocimiento de las prácticas de los demás Estados miembros en lo que respecta a la utilización de la metodología OLAF	38
d)	Sobre la solicitud de pruebas acerca de la naturaleza de las mercancías infravaloradas y el Estado miembro al que están destinadas	39
2.	Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la irregularidad del procedimiento administrativo previo y del escrito de demanda, en particular, en lo que se refiere al régimen aduanero 42	39

3.	Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la vulneración por parte de la Comisión de los principios de confianza legítima, de seguridad jurídica, de «estoppel» y de cooperación leal	40
4.	Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la imposibilidad de ordenar la puesta a disposición de los importes con arreglo al artículo 258 TFUE	44
B.	Sobre el incumplimiento de las obligaciones en materia de protección de los intereses financieros de la Unión y de lucha contra el fraude, así como de las obligaciones derivadas de la normativa aduanera de la Unión	47
1.	Sobre las obligaciones de los Estados miembros de combatir toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión	48
2.	Sobre las medidas que deben tomarse en virtud de la normativa aduanera para proteger los intereses financieros de la Unión en la situación de fraude de que se trata	53
a)	Sobre las características del fraude perpetrado por los importadores de que se trata y el conocimiento del mismo por parte de las autoridades del Reino Unido	53
b)	Sobre la obligación de establecer un análisis de riesgos y de efectuar controles previos al levante y la necesidad de constituir garantías	57
1)	Observaciones preliminares	59
2)	Sobre la obligación de recurrir al análisis de riesgo	60
3)	Sobre la obligación de efectuar controles previos al levante	66
4)	Sobre la obligación de constituir garantías	69
3.	Resumen de todos los elementos apreciados en contra del Reino Unido	72
4.	Sobre la obligación de los Estados miembros de determinar los importes de los derechos de aduana y proceder a la contracción de los importes correspondientes	73
C.	Sobre el incumplimiento de la legislación de la Unión relativa a los recursos propios y a la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales consistentes en derechos de aduana	75
1.	Sobre el régimen jurídico de la contracción de los importes debidos y de la puesta a disposición de los recursos propios tradicionales	76
2.	Sobre el incumplimiento de la obligación del Reino Unido de poner a disposición de la Comisión los importes correspondientes a los derechos de aduana constatados en el marco de la operación Snake	78
3.	Sobre la evaluación de las pérdidas de recursos propios tradicionales	82
a)	Observaciones preliminares	83
1)	Sobre la competencia de la Comisión para efectuar la evaluación de las pérdidas de recursos propios tradicionales y la del Tribunal de Justicia para resolver esta cuestión	83

2) Sobre la supuesta obligación de probar el daño y la relación de causalidad y la hipótesis contrafactual	86
b) Sobre el fondo	89
1) Sobre la consideración de la metodología OLAF y su aplicación como herramienta para el cálculo de las pérdidas de recursos propios tradicionales ..	89
2) Sobre la aplicación de la sentencia Comisión/Portugal	91
3) Sobre la aceptación de principio del enfoque propuesto por la Comisión para evaluar las pérdidas de recursos propios tradicionales	93
4) Sobre la utilización en este asunto de la metodología basada en datos estadísticos	96
i) Sobre la determinación del volumen de las importaciones infravaloradas ..	98
– Sobre el período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014	98
– Sobre el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 11 de octubre de 2017	100
ii) Sobre el valor de referencia para determinar los importes de las pérdidas de recursos propios	102
5) Resumen relativo a la evaluación de los recursos propios tradicionales	105
4. Sobre los intereses de demora	108
D. Sobre la vulneración del principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3	109
E. Sobre el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la normativa relativa al IVA y a los recursos propios procedentes del IVA	112
1. Sobre el régimen jurídico de la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos procedentes del IVA	113
2. Sobre la imputación relativa a la pérdida de recursos propios procedentes del IVA en virtud del régimen aduanero 40	115
3. Sobre la imputación relativa a la pérdida de recursos propios procedentes del IVA en virtud del régimen aduanero 42	116
VII. Sobre las costas	118
VIII. Conclusión	119

I. Introducción

1. En el presente asunto, la Comisión Europea ha interpuesto un recurso por incumplimiento contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte al amparo del artículo 258 TFUE alegando que, durante el período comprendido entre el mes de noviembre de 2011 y el 11 de octubre de 2017 incluido (en lo sucesivo, «período de infracción»), dicho Estado, por una parte, no efectuó la contracción de los importes correctos de los derechos de aduana y no puso a disposición el importe correcto de los recursos propios tradicionales ni de los basados en el impuesto sobre el valor añadido («IVA») correspondientes a ciertas importaciones de productos textiles y de calzado procedentes de China, y, por otra parte, no comunicó todas las informaciones solicitadas por la Comisión a efectos de determinar el importe de las pérdidas de recursos propios tradicionales.²

2. Según la Comisión, dicho Estado incumplió, de esta manera, las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3, que establece el principio de cooperación leal, de los artículos 310 TFUE, apartado 6, y 325 TFUE, y de toda una serie de disposiciones de Derecho derivado relativas a la legislación aduanera de la Unión, a los recursos propios tradicionales y al IVA.

3. Así pues, en el presente asunto se solicita al Tribunal de Justicia que desarrolle su jurisprudencia relativa al alcance de las obligaciones en materia de lucha contra el fraude y de protección de los intereses financieros de la Unión dimanantes de las disposiciones citadas en el punto anterior, en un contexto en el que la Comisión alega que el Estado miembro de que se trata no ha determinado correctamente el valor en aduana de las mercancías importadas, puesto que estas fueron infravaloradas en el momento de su importación debido a la falta de medidas de control efectivas. Este asunto plantea cuestiones fundamentales, como la posibilidad de que la Comisión cuantifique el importe de su pretensión relativa a las pérdidas de recursos propios en una situación en la que, a falta de una correcta evaluación del valor de las mercancías por parte del Estado miembro de que se trata, la Comisión se basa en un método estadístico, a saber, el de los precios medios corregidos correspondientes a las mercancías importadas a escala de la Unión. Por último, el Tribunal de Justicia debe dirimir la cuestión de si el Estado miembro de importación de las mercancías ha de responder por las pérdidas de recursos propios basados en el IVA en el marco de un régimen aduanero en el que los derechos de aduana se pagan en el momento de la importación, pero el IVA debe abonarse posteriormente en el Estado miembro de destino.

² Es preciso subrayar que el Tribunal de Justicia es competente, con arreglo al artículo 86 del Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (DO 2020, L 29, p. 7), aprobado mediante la Decisión (UE) 2020/135 del Consejo, de 30 de enero de 2020, relativa a la celebración del Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (DO 2020, L 29, p. 1), para conocer de los recursos interpuestos por o contra dicho Estado antes del final del período transitorio, esto es, el 1 de enero de 2021.

II. Marco jurídico

A. Derecho en materia de recursos propios tradicionales

1. Decisiones sobre el sistema de recursos propios

4. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letras a) y b), de la Decisión 2014/335/UE, Euratom,³ aplicable desde el 1 de enero de 2014, cuya redacción es, en esencia, idéntica a la del artículo 2, apartado 1, de la Decisión 2007/436/CE, Euratom, del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas,⁴ constituyen recursos propios, consignados en el presupuesto de la Unión, respectivamente, los «recursos propios tradicionales consistentes en [...] derechos del arancel aduanero común y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de la Unión en los intercambios comerciales con terceros países», y «la aplicación de un tipo uniforme válido para todos los Estados miembros a las bases imponibles del IVA armonizadas, determinadas conforme a las normas de la Unión».

5. El artículo 8, apartado 1, de dichas Decisiones establece, en su párrafo primero, que los Estados miembros recaudarán los derechos del arancel aduanero común, como recursos propios de la Unión, con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales, adaptadas, en su caso, a los requisitos de la normativa de la Unión. El artículo 8, apartado 1, párrafo tercero, de la Decisión 2007/436 y el artículo 8, apartado 2, de la Decisión 2014/335 establecen que los Estados miembros pondrán a disposición de la Comisión los recursos previstos en el artículo 2, apartado 1, letras a), a c), de esas mismas Decisiones.

2. Reglamentos sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios

6. El Reglamento (CE, Euratom) n.º 1150/2000 del Consejo, de 22 de mayo de 2000, por el que se aplica la Decisión 94/728,⁵ aplicable a la primera parte del período de infracción, fue sustituido, el 1 de enero de 2014, por el Reglamento (UE, Euratom) n.º 609/2014 del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios tradicionales y basados en el IVA y en la RNB [⁶] y sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería.⁷ El artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 609/2014, cuyo contenido se corresponde, en esencia, con el del artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 1150/2000, establece:

«A efectos de la aplicación del presente Reglamento, un derecho de la Unión sobre los recursos propios tradicionales contemplados en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión 2014/335 [...] se constatará cuando se cumplan las condiciones previstas por la reglamentación aduanera en lo relativo a la consideración del importe del derecho y su comunicación al deudor.»

³ Decisión Euratom, 2014/335/UE del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (DO 2014, L 168, p. 105).

⁴ DO 2007, L 163, p. 17.

⁵ DO 2000, L 130, p. 1.

⁶ Renta nacional bruta.

⁷ DO 2014, L 168, p. 39.

7. El artículo 6, apartados 1 y 3, párrafos primero y segundo, del Reglamento n.º 609/2014, que recoge, en esencia, el artículo 6, apartados 1 y 3, letras a) y b), del Reglamento n.º 1150/2000, está redactado en los siguientes términos.

«1. En el Tesoro de cada Estado miembro o en el organismo designado por cada Estado miembro se llevará una contabilidad de los recursos propios, clasificada por tipos de recursos.

[...]

3. Los derechos constatados con arreglo al artículo 2 se anotarán en la contabilidad [que suele denominarse “contabilidad A”] [...] a más tardar el primer día laborable siguiente al decimonoveno día del segundo mes siguiente a aquel en el curso del cual el derecho haya sido constatado.

Los derechos constatados que no se hayan anotado en la contabilidad mencionada en el párrafo primero, por no haberse cobrado aún ni garantizado, se anotarán en el plazo contemplado en el párrafo primero en una contabilidad separada [que suele denominarse “contabilidad B”]. Los Estados miembros podrán proceder de la misma manera cuando los derechos constatados y garantizados sean impugnados o puedan sufrir variaciones por [ser] objeto de controversia.

[...]»

8. Con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento n.º 609/2014, cuyo tenor se corresponde con el del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento n.º 1150/2000:

«Con arreglo a las modalidades que se definen en el artículo 10, cada Estado miembro consignará los recursos propios en el haber de la cuenta abierta a dicho efecto a nombre de la Comisión en su Tesoro Público o en el organismo que haya designado.»

9. A partir del 1 de octubre de 2016, la citada disposición ha sido modificada por el artículo 9, apartado 1, del Reglamento (UE, Euratom) 2016/804 del Consejo,⁸ que dice así:

«Con arreglo a las modalidades que se definen en los artículos 10, 10 *bis* y 10 *ter*, cada Estado miembro consignará los recursos propios en el haber de la cuenta abierta a dicho efecto a nombre de la Comisión en su Tesoro o banco central nacional. A reserva de la aplicación del interés negativo a que se refiere el párrafo tercero, solo podrán realizarse adeudos en dicha cuenta siguiendo instrucciones de la Comisión.»

10. El artículo 10, apartado 1, del Reglamento n.º 609/2014, cuyo contenido corresponde, en esencia, al del artículo 10, apartado 1, del Reglamento n.º 1150/2000, está redactado en los siguientes términos:

«Previo deducción de los gastos de recaudación, de conformidad con el artículo 2, apartado 3, y el artículo 10, apartado 3, de la Decisión 2014/335[...], la consignación de los recursos propios tradicionales contemplados en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la citada Decisión se efectuará, a más tardar, el primer día laborable después del decimonoveno día del segundo mes siguiente al mes en cuyo transcurso se hubieren constatado los derechos con arreglo al artículo 2 del presente Reglamento.

⁸ Reglamento (de 17 de mayo de 2016, que modifica el Reglamento n.º 609/2014 (DO 2016, L 132, p. 85).

Sin embargo, para los derechos anotados en la contabilidad separada, con arreglo al artículo 6, apartado 3, párrafo segundo del presente Reglamento, la consignación deberá efectuarse, a más tardar, el primer día laborable después del decimonoveno día del segundo mes siguiente al mes en que se hubieren ingresado los derechos.»

11. En su redacción inicial, el artículo 12, apartados 1 y 3, del Reglamento n.º 609/2014, cuyo contenido coincidía en lo esencial con el del artículo 11, apartados 1 y 3, del Reglamento n.º 1150/2000, decía así:

«1. Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el artículo 9, apartado 1, dará lugar al pago de intereses de demora por el Estado miembro correspondiente.

[...]

3. Para los Estados miembros que no participen en la unión económica y monetaria, el tipo será igual al tipo aplicado el primer día del mes en cuestión por los Bancos Centrales respectivos a sus operaciones principales de refinanciación, incrementado en dos puntos o, para los Estados miembros que no dispongan de los tipos del Banco Central, el tipo más equivalente aplicado el primer día del mes de que se trate en el mercado monetario de esos Estados, incrementado en dos puntos.

Este tipo se aumentará en 0,25 puntos por mes de demora y será aplicable a todo el período de demora. El tipo aumentado será aplicable a todo el período de demora.»

12. A partir del 1 de octubre de 2016, a raíz de la entrada en vigor del Reglamento 2016/804, el artículo 12, apartado 3, del Reglamento n.º 609/2014 fue sustituido por el artículo 12, apartado 5, que está redactado en los siguientes términos:

«Para los Estados miembros que no son parte de la unión económica y monetaria, el tipo de interés será igual al tipo aplicado el primer día del mes en cuestión por los bancos centrales respectivos a sus operaciones principales de refinanciación, o al 0 %, si fuera superior, incrementado en 2,5 puntos. Para los Estados miembros que no dispongan de los tipos del banco central, el tipo de interés será igual al más equivalente aplicado el primer día del mes en cuestión en el mercado monetario de esos Estados miembros, o al 0 %, si fuera superior, incrementado en 2,5 puntos.

Este tipo se aumentará en 0,25 puntos por mes de demora.

El incremento total con arreglo a los párrafos primero y segundo no superará los 16 puntos porcentuales. El tipo aumentado será aplicable a todo el período de demora.»

13. El artículo 13, apartados 1 y 2, del Reglamento n.º 609/2014, que, reproduce, en esencia, el artículo 17, apartados 1 y 2, del Reglamento n.º 1150/2000, establece lo siguiente:

«1. Los Estados miembros deberán tomar todas las medidas necesarias para que los importes correspondientes a los derechos constatados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2 sean puestos a disposición de la Comisión en las condiciones previstas en el presente Reglamento.

2. Se exige a los Estados miembros de poner a disposición de la Comisión los importes correspondientes a los derechos constatados con arreglo al artículo 2 que sean irrecuperables por alguno de los motivos siguientes:

- a) bien por razones de fuerza mayor;
- b) bien por otras razones que no les sean imputables.

Los importes de derechos constatados se declararán irrecuperables por decisión motivada de la autoridad administrativa competente que constate la imposibilidad de proceder a su cobro.

Los importes de los derechos constatados se considerarán irrecuperables como máximo tras un período de cinco años a partir de la fecha en la que se constató el importe, de conformidad con el artículo 2 o, en caso de recurso administrativo o judicial, de la notificación o publicación de la decisión definitiva.

[...]»

3. Reglamento (UE, Euratom) n.º 608/2014

14. Por lo que se refiere al período posterior al 1 de enero de 2014, el artículo 2 del Reglamento (UE, Euratom) n.º 608/2014 del Consejo, de 26 de mayo de 2014, por el que se establecen medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión Europea,⁹ titulado «Medidas de supervisión y control», dispone:

«1. Los recursos propios a los que hace referencia el artículo 2, apartado 1, de la Decisión 2014/335[...] deberán ser controlados en las condiciones establecidas en el presente Reglamento, sin perjuicio de lo dispuesto en el Reglamento [n.º 1553/89¹⁰] [...].

2. Los Estados miembros deberán tomar todas las medidas necesarias para que los recursos propios a los que hace referencia el artículo 2, apartado 1, de la Decisión 2014/335[...] sean puestos a disposición de la Comisión.

3. Cuando las medidas de supervisión y control afecten a los recursos propios tradicionales a los que hace referencia el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión 2014/335[...]:

- a) los Estados miembros procederán a las verificaciones e investigaciones relativas a la constatación y a la puesta a disposición de dichos recursos propios;

[...]

- c) asimismo, cuando la Comisión lo solicite, los Estados miembros deberán asociarla a los controles que efectúen. Siempre que lo exija la aplicación del presente Reglamento, cuando la Comisión esté asociada a una inspección tendrá acceso a los documentos justificativos relativos a la constatación y puesta a disposición de los recursos propios y a cualquier otro documento adecuado relacionado con dichos documentos justificativos;

⁹ DO 2014, L 168, p. 29.

¹⁰ Reglamento (CEE, Euratom) del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido (DO 1989, L 155, p. 9).

d) la Comisión podrá proceder por sí misma a controles *in situ*. Los agentes acreditados por la Comisión para efectuar dichos controles tendrán acceso a los documentos tal y como se establece para las inspecciones a los que hace referencia la letra c). Los Estados miembros facilitarán los controles[.]

[...]»

15. El artículo 5 del Reglamento n.º 608/2014, titulado de «Comunicación de los fraudes e irregularidades que afectan a los derechos a los recursos propios tradicionales», establece, en su apartado 1:

«En el transcurso de los dos meses siguientes al final de cada trimestre, los Estados miembros comunicarán a la Comisión una descripción de los fraudes e irregularidades ya detectados en relación con los recursos propios tradicionales contemplados en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión 2014/335[...], cuyo importe de derechos supere los 10 000 [euros].

Durante el período mencionado en el párrafo primero, cada Estado miembro remitirá la situación detallada de los casos de fraude e irregularidades ya comunicados a la Comisión que no hayan sido objeto anteriormente de ninguna mención de recaudación, anulación o no recaudación.»

4. Reglamento n.º 1553/89

16. El artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 1553/89 establece:

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la [Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1)] [...]»

17. A tenor del artículo 3, párrafo primero, del citado Reglamento:

«Para calcular la base de los recursos IVA de un año civil determinado, sin perjuicio de los artículos 5 y 6, se dividirá el total de los ingresos netos por IVA percibidos por el Estado miembro durante ese año por el tipo impositivo que se haya aplicado durante ese mismo año.»

B. Derecho en materia aduanera

1. Código aduanero comunitario

18. El artículo 13 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario,¹¹ en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005¹² (en lo sucesivo, «código aduanero comunitario») disponía:

«1. Las autoridades aduaneras podrán, en las condiciones establecidas por las disposiciones vigentes, proceder a cualquier medida de control que juzguen necesaria para la correcta aplicación de la normativa aduanera y otra normativa que regule la entrada, salida, tránsito, entrega y uso final de las mercancías que circulen entre el territorio aduanero de la Comunidad y terceros países y la presencia de mercancías que no tienen estatuto comunitario. Cuando un acuerdo internacional así lo prevea, los controles aduaneros con vistas a la correcta aplicación de la normativa comunitaria podrán realizarse en un tercer país.

2. Los controles aduaneros distintos de los controles *in situ* se basarán en un análisis de riesgos que emplee técnicas de tratamiento automatizado de datos, destinado a determinar y cuantificar los riesgos y desarrollar las medidas necesarias para evaluarlos, a partir de criterios definidos a nivel nacional, comunitario y, en caso de que existan, internacional.

Con arreglo al procedimiento de comité, se determinará un marco común de gestión de riesgos y se establecerán s comunes y ámbitos prioritarios de control.

Los Estados miembros, en cooperación con la Comisión, implantarán un sistema electrónico para la aplicación de la gestión de riesgos.

3. Cuando los controles los realicen autoridades que no sean las autoridades aduaneras, tales controles se realizarán en estrecha coordinación con las autoridades aduaneras y, siempre que sea posible, en el mismo momento y lugar.

[...]»

19. El título II del código aduanero comunitario incluía un capítulo 3, titulado «Valor en aduana de las mercancías», que comprendía los artículos 28 a 36.

20. El artículo 29 de dicho código establecía:

«1. El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción[,] es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 [...]:

[...]

¹¹ DO 1992, L 3023, p. 1.

¹² DO 2000, L 311, p. 17.

2. a) Para determinar si el valor de transacción es aceptable a efectos de la aplicación del apartado 1, el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados no constituirá, por sí mismo, motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. Si fuere necesario, se examinarán las circunstancias propias de la venta y se admitirá el valor de transacción, siempre que la vinculación no haya influido en el precio. [...]

[...]

3. a) El precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de este, y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor. [...]

[...]»

21. A tenor del artículo 30 del citado código:

«1. Cuando no se pueda determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, deberá aplicarse lo dispuesto en las letras a), b), c) y d) del apartado 2 de forma sucesiva, en ese orden hasta la primera de ellas que permita determinar [...]

2. Los valores en aduana determinados en aplicación del presente artículo serán los siguientes:

- a) valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano a este;
- b) valor de transacción de mercancías similares, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano;
- c) valor basado en el precio unitario al que se venda en la Comunidad la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares importadas a personas que no estén vinculadas con los vendedores;
- d) valor calculado [...]

[...]»

22. El artículo 31 del código aduanero comunitario decía lo siguiente:

«1. Si el valor en aduana de las mercancías no pudiera determinarse en aplicación de los artículos 29 y 30, se determinará basándose en los datos disponibles en la Comunidad, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales:

- del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994;
- del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994;

– y de las disposiciones del presente capítulo.

2. El valor en aduana determinado según el apartado 1 no se basará en:

- a) el precio de venta en la Comunidad de mercancías producidas en la misma;
- b) un sistema que prevea, a efectos aduaneros, la aceptación del valor más alto entre dos posibles;
- c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
- d) un coste de producción distinto de los valores calculados que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares conforme a la letra d) del apartado 2 del artículo 30;
- e) precios de exportación a un país no comprendido en el territorio aduanero de la Comunidad;
- f) valores de aduana mínimos; o
- g) valores arbitrarios o ficticios.»

23. El artículo 68 de dicho código disponía:

«Para la comprobación de las declaraciones admitidas por ellas mismas, las autoridades aduaneras podrán proceder:

- a) a un control documental, que se referirá a la declaración y a los documentos adjuntos. Las autoridades aduaneras podrán exigir al declarante la presentación de otros documentos que faciliten la comprobación de la exactitud de los datos incluidos en la declaración;
- b) al examen de las mercancías y a la extracción de muestras para su análisis o para un control más minucioso.»

24. El artículo 71 del mismo código estaba redactado en los siguientes términos:

«1. Los resultados de la comprobación de la declaración servirán de base para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías.

2. Cuando no se proceda a la comprobación de la declaración, la aplicación de las disposiciones contempladas en el apartado 1 se efectuará sobre la base de los datos de la declaración.»

25. El artículo 217 del código aduanero comunitario establecía:

«1. Todo importe de derechos de importación o de derechos de exportación resultante de una deuda aduanera [...], deberá ser calculado por las autoridades aduaneras desde el momento en que dispongan de los elementos necesarios y ser objeto de una anotación por parte de dichas autoridades en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquellos (contracción).

[...]

2. Los Estados miembros determinarán las modalidades prácticas de contracción de los importes de los derechos. Dichas modalidades podrán ser diferentes según que las autoridades aduaneras, habida cuenta de las condiciones en las que se originó dicha deuda, estén seguras o no del pago de dichos importes.»

26. A tenor del artículo 218, apartado 1, de dicho código:

«Cuando la deuda aduanera nazca de la admisión de la declaración de una mercancía para un régimen aduanero distinto de la importación temporal con exención parcial de los derechos de importación o de cualquier otro acto que tenga los mismos efectos jurídicos que dicha admisión, la contracción del importe correspondiente a dicha deuda aduanera deberá tener lugar una vez calculada dicha cuantía y, a más tardar, el segundo día siguiente a aquel en que se haya concedido el levante de la mercancía.»

27. El artículo 220, apartado 1, del citado código disponía:

«Cuando el importe de derechos que resulten de una deuda aduanera no haya sido objeto de contracción con arreglo a los artículos 218 y 219 o la contracción se haya efectuado a un nivel inferior al importe legalmente adeudado, la contracción del importe de derechos que se hayan de recaudar o que queden por recaudar deberá tener lugar en un plazo de dos días a partir de la fecha en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de esta situación y estén en condiciones de calcular el importe legalmente adeudado y de determinar el deudor (contracción *a posteriori*). El plazo citado podrá ampliarse de conformidad con el artículo 219.»

28. El artículo 221 del mismo código enunciaba:

«1. Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas.

[...]

3. La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera. Dicho plazo se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso.

4. Cuando la deuda aduanera haya nacido como resultado de un acto perseguible judicialmente en el momento en que se cometió, la comunicación al deudor podrá efectuarse, en las condiciones previstas por las disposiciones vigentes, después de la expiración del plazo de tres años previsto en el apartado 3.»

2. Código aduanero de la Unión

29. El artículo 3 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión¹³ (en lo sucesivo, «código aduanero de la Unión») dispone:

«Las autoridades aduaneras serán responsables de supervisar el comercio internacional de la Unión, debiendo contribuir a un comercio justo y abierto, a la aplicación de los aspectos externos del mercado interior y a la ejecución de la política comercial común y de las restantes políticas comunes de la Unión relacionadas con el comercio, así como a la seguridad global de la cadena de suministros. Las autoridades aduaneras adoptarán medidas destinadas, en particular, a:

- a) proteger los intereses financieros de la Unión y de sus Estados miembros;
- b) proteger a la Unión del comercio desleal e ilegal, apoyando al mismo tiempo las actividades comerciales legítimas;
- c) garantizar la seguridad y protección de la Unión y de sus residentes, y la protección del medio ambiente, actuando, cuando proceda, en estrecha cooperación con otras autoridades; y
- d) mantener un equilibrio adecuado entre los controles aduaneros y la facilitación del comercio legítimo.»

30. A tenor del artículo 46 del código aduanero de la Unión, titulado «Gestión de riesgos y controles aduaneros»:

«1. Las autoridades aduaneras podrán efectuar cuantos controles aduaneros consideren necesarios.

Dichos controles podrán consistir, en particular, en examinar las mercancías, tomar muestras, verificar la exactitud y completud de la información facilitada en una declaración o notificación y la existencia, autenticidad, exactitud y validez de los documentos, revisar la contabilidad de los operadores económicos y otros registros, inspeccionar los medios de transporte y las mercancías y equipajes que transporten las personas facturados o como bulto de mano, y realizar investigaciones oficiales y otros actos similares.

2. Los controles aduaneros distintos de los aleatorios se basarán, principalmente, en un análisis de riesgos que, haciendo uso de las técnicas de tratamiento electrónico de datos, permita identificar y evaluar los riesgos y desarrollar las medidas necesarias para afrontarlos, sobre la base de criterios establecidos a nivel nacional, de la Unión y, en su caso, internacional.

3. Los controles aduaneros se efectuarán en un marco común de gestión de riesgos basado en el intercambio de información sobre riesgos y de los resultados de los análisis de riesgos entre las administraciones aduaneras y que establezca criterios y normas de riesgo comunes, medidas de control y ámbitos prioritarios de control.

Los controles basados en dicha información y criterios se llevarán a cabo sin perjuicio de los demás controles realizados de conformidad con el apartado 1 o con otras disposiciones en vigor.

¹³ DO 2013, L 269, p. 1.

4. Las autoridades aduaneras deberán proceder a la gestión de riesgos para distinguir entre los varios niveles de riesgo asociado a las mercancías sujetas a control o vigilancia aduaneros y para determinar si es necesario realizar controles aduaneros específicos de las mercancías e indicar, si tal fuera el caso, dónde deben efectuarse dichos controles.

La gestión de riesgos incluirá actividades tales como la recogida de datos e información, el análisis y la evaluación de riesgos, la determinación y adopción de medidas, y el seguimiento y la revisión periódicos del proceso y sus resultados, a partir de fuentes y estrategias internacionales, de la Unión y nacionales.

5. Las autoridades aduaneras procederán al intercambio de la información sobre riesgos y de los resultados del análisis de riesgos:

- a) cuando la autoridad aduanera considere que existe un riesgo significativo que exige un control aduanero y los resultados de este último permitan determinar que se ha producido el hecho que ocasiona el riesgo; o
- b) cuando los resultados del control no permitan determinar que se ha producido el hecho que ocasiona el riesgo, pero la autoridad aduanera correspondiente considere que existe la amenaza de un riesgo elevado en otro lugar de la Unión.

6. Con objeto de establecer las normas y criterios de riesgo comunes, las medidas de control y los ámbitos prioritarios de control mencionados en el apartado 3, se tendrán en cuenta todos los elementos siguientes:

- a) la proporcionalidad con el riesgo;
- b) la urgencia de la necesidad de aplicar los controles;
- c) el impacto probable en el flujo comercial, en los distintos Estados miembros y en el control de los recursos.

7. Los criterios y normas de riesgo comunes a que se refiere el apartado 3 incluirán todos los elementos siguientes:

- a) la descripción de los riesgos;
- b) los factores o indicadores de riesgo que deberán emplearse para seleccionar las mercancías o los operadores económicos que deban someterse a control aduanero;
- c) la naturaleza de los controles aduaneros que deban emprender las autoridades aduaneras;
- d) el plazo de aplicación de los controles aduaneros contemplados en la letra c).

8. Los ámbitos prioritarios de control abarcarán regímenes aduaneros particulares, tipos de mercancías, rutas comerciales, modos de transporte u operadores económicos que estén sujetos a análisis de riesgos y controles aduaneros más intensos durante un determinado período, sin perjuicio de los demás controles llevados a cabo habitualmente por las autoridades aduaneras.»

31. El artículo 53 del código aduanero de la Unión, titulado «Conversión de divisas», dispone en su apartado 1:

«Las autoridades competentes publicarán y/o divulgarán en Internet el tipo de cambio aplicable, cuando sea necesaria la conversión de divisas por alguna de las razones siguientes:

- a) porque los elementos utilizados para determinar el valor en aduana de una mercancía estén expresados en una moneda distinta de la del Estado miembro donde ese valor se determine,
- b) porque se requiera calcular el valor del euro en una moneda nacional a fin de determinar la clasificación arancelaria de la mercancía y el importe de los derechos de importación o de exportación, incluidos los umbrales de valor en el arancel aduanero común.»

32. Los artículos 70 y 74 de dicho código incluyen normas relativas a la valoración en aduana de las mercancías, que se corresponden, en esencia, con las establecidas en los artículos 29 a 31 del código aduanero comunitario.

33. Conforme al artículo 101, apartado 1, del código aduanero de la Unión, el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles será determinado por las autoridades aduaneras responsables del lugar en el que nazca la deuda aduanera, o en que se considere que ha nacido de conformidad con el artículo 87 de este código, tan pronto como dispongan de la información necesaria.

34. El artículo 103 del citado código, titulado «Límites de la deuda aduanera», dispone en sus apartados 1 y 2:

«1. No se podrá notificar ninguna deuda aduanera una vez que haya transcurrido un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

2. Cuando el nacimiento de la deuda aduanera sea consecuencia de un acto que, en el momento en que fue cometido, fuera susceptible de dar lugar a procedimientos judiciales penales, el plazo de tres años establecido en el apartado 1 será ampliado a un plazo mínimo de cinco años y máximo de diez años de conformidad con el Derecho nacional.»

35. El artículo 105 del código aduanero de la Unión, titulado «Momento de la contracción» establece en su apartado 3:

«Cuando una deuda aduanera nazca en circunstancias no contempladas por el apartado 1, se procederá a la contracción del importe de los derechos de importación o de exportación exigibles dentro de los 14 días siguientes a la fecha en la que las autoridades aduaneras se hallen en posición de determinar el importe de los derechos de importación o de exportación de que se trate y de adoptar una decisión.»

36. Conforme al artículo 188 de dicho código, titulado «Comprobación de una declaración en aduana»:

«Las autoridades aduaneras, a efectos de comprobar la exactitud de los datos contenidos en una declaración en aduana que haya sido admitida, podrán:

- a) examinar la declaración y los documentos justificativos;

- b) exigir al declarante que facilite otros documentos;
- c) examinar las mercancías;
- d) tomar muestras para análisis o para un examen pormenorizado de las mercancías.»

37. El artículo 191 del citado código, titulado «Resultados de la comprobación», dispone:

«1. Los resultados de la comprobación de la declaración en aduana serán utilizados para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías.

2. Cuando no se compruebe la declaración en aduana, se aplicará el apartado 1 con arreglo a los datos que figuren en dicha declaración.

3. Los resultados de las comprobaciones llevadas a cabo por las autoridades aduaneras tendrán la misma fuerza probatoria en todo el territorio aduanero de la Unión.»

3. Reglamento de Aplicación

38. A tenor del artículo 181 *bis* 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 n.º 2913/92,¹⁴ en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1335/2003 de la Comisión, de 25 de julio de 2003¹⁵ (en lo sucesivo, «Reglamento de Aplicación»):

«1. Las autoridades aduaneras no estarán obligadas a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, tomando como base el método del valor de transacción, si, con arreglo al procedimiento descrito en el apartado 2, no estuvieren convencidas, por albergar dudas fundadas, de que el valor declarado representa el importe total pagado o por pagar definido en el artículo 29 del código.

2. Cuando las autoridades alberguen dudas en el sentido del apartado 1, podrán pedir informaciones complementarias con arreglo al apartado 4 del artículo 178. En caso de que dichas dudas persistan y antes de tomar una decisión definitiva, las autoridades aduaneras deberán informar a la persona interesada, por escrito si así se solicita, sobre los motivos en que se basan dichas dudas, ofreciéndosele una ocasión razonable para responder. La decisión definitiva, así como sus motivos, se comunicarán por escrito a la persona interesada.»

39. El artículo 248, apartado 1, del Reglamento de Aplicación dispone:

«Concedido el levante, se procederá a la inmediata contracción de los derechos de importación, determinados de acuerdo con los datos que figuran en la declaración. Cuando las autoridades aduaneras consideren que los controles que ha iniciado pueden conducir a la determinación de unos derechos superiores a los que resultan del contenido de la declaración, exigirán además la constitución de una garantía suficiente para cubrir la diferencia entre la cuantía mencionada en el párrafo anterior y aquella a la que en definitiva podrán quedar sujetas las mercancías. Sin embargo, en lugar de constituir esta garantía, el declarante podrá solicitar la inmediata

¹⁴ DO 1993, L 253, p. 1.

¹⁵ DO 2003, L 187, p. 16.

contracción de la cuantía de los derechos a los que en definitiva podrán quedar sujetas las mercancías.»

4. Reglamento de Ejecución

40. El artículo 48 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión¹⁶ (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»), titulado «Disposiciones relativas al tipo de cambio de los derechos arancelarios», establece en su apartado 1:

«El valor del euro, cuando sea necesario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53, apartado 1, letra b), del código, se fijará una vez al mes.

El tipo de cambio utilizado será el último fijado por el Banco Central Europeo con anterioridad al penúltimo día del mes y se aplicará durante todo el mes siguiente.

No obstante, cuando el tipo aplicable al comienzo del mes difiera en más de un 5 % del tipo fijado por el Banco Central Europeo con anterioridad al día 15 de ese mismo mes, se aplicará este último tipo desde el día 15 hasta el final del mes de que se trate.»

41. El artículo 140 del Reglamento de Ejecución, titulado «No aceptación de los valores declarados de la transacción», dirigido a aplicar el artículo 70, apartado 1, del código aduanero de la Unión, dispone:

«1. Si las autoridades aduaneras tienen dudas fundadas de si el valor declarado de la transacción representa el importe total pagado o por pagar contemplado en el artículo 70, apartado 1, del código, podrán solicitar al declarante que aporte información adicional.

2. Si no se disipan sus dudas, las autoridades aduaneras podrán decidir que el valor de las mercancías no puede determinarse de conformidad con el artículo 70, apartado 1, del código.»

42. A tenor del artículo 144 del Reglamento de Ejecución, titulado «Método alternativo», que tiene por objeto aplicar el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión:

«1. Al determinar el valor en aduana de conformidad con el artículo 74, apartado 3, del código, la aplicación de los métodos previstos en los artículos 70 y 74, apartado 2, del código podrá llevarse a cabo con cierta flexibilidad. El valor así determinado deberá basarse, en la medida de lo posible, en los valores en aduana determinados anteriormente.

2. Cuando no pueda determinarse el valor en aduana con arreglo al apartado 1, se utilizarán otros métodos adecuados. En tal caso, el valor en aduana no será determinado en función de los siguientes elementos:

a) el precio de venta en el territorio aduanero de la Unión de mercancías producidas en dicho territorio;

¹⁶ DO 2015, L 343, p. 558.

- b) un sistema en el que el valor más alto de entre dos posibles se utiliza para la valoración en aduana;
- c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
- d) un coste de producción distinto de los valores calculados que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares con arreglo al artículo 74, apartado 2, letra d), del Código;
- e) los precios de exportación a un tercer país;
- f) valores en aduana mínimos;
- g) valores arbitrarios o ficticios.»

43. El artículo 244 del Reglamento de Ejecución, titulado «Constitución de una garantía», disposición dirigida a aplicar el artículo 191 del código aduanero de la Unión, establece:

«Cuando las autoridades aduaneras consideren que la comprobación de la declaración en aduana puede revelar un importe a pagar en concepto de derechos de importación o exportación o de otros gravámenes superior al que arrojan los datos de la declaración en aduana, el levante de las mercancías se supeditará a la constitución de una garantía suficiente para cubrir la diferencia entre el importe que se derive de los datos de la declaración y el importe que pueda tener que pagarse en última instancia.

No obstante, el declarante podrá solicitar la notificación inmediata de la deuda aduanera que pueda ser exigible en última instancia en relación con las mercancías en vez de aportar la garantía mencionada.»

C. Derecho en materia de IVA

44. A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,¹⁷ en su versión modificada por la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009¹⁸ (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»):

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

- b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:
 - i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal [...];

[...]

¹⁷ DO 2006, L 347, p. 1, y corrección de errores DO 2007, L 335, p. 60.

¹⁸ DO 2009, L 175, p. 12.

d) las importaciones de bienes.»

45. Conforme al artículo 73 de dicha Directiva, «la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero».

46. Según el artículo 83 de la citada Directiva:

«En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, la base imponible estará constituida por los mismos elementos que para determinar, conforme al capítulo 2, la base imponible de la entrega de esos mismos bienes en el territorio del Estado miembro. En particular, para las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que se refieren los artículos 21 y 22, la base imponible se determinará por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.»

47. El artículo 85 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«En las importaciones de bienes, la base imponible estará constituida por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana.»

48. El artículo 86, apartado 1, de dicha Directiva tiene la siguiente redacción:

«Deben incluirse en la base imponible, en la medida en que no estén ya incluidos, los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del Estado miembro de importación, así como los que se devenguen con motivo de la importación, excepto el IVA que haya de percibirse;
- b) los gastos accesorios, tales como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el territorio del Estado miembro de importación, así como aquellos que se deriven del transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la Comunidad, siempre que este último lugar se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto.»

49. El artículo 87 de la Directiva 2006/112 dispone:

«No quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado;
- b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquiriente con efecto en el mismo momento en que se realice la importación.

[...]»

50. Conforme al artículo 138 de dicha Directiva:

«1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo, pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

2. Además de las entregas contempladas en el apartado 1, los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

c) las entregas de bienes que consistan en transferencias con destino a otro Estado miembro, a las que serían aplicables las exenciones previstas en el apartado 1 y en las letras a) y b) si se efectuasen para otro sujeto pasivo.»

51. El artículo 143 de la citada Directiva enuncia:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

d) las importaciones de bienes expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, en el caso en que la entrega de dichos bienes, efectuada por el importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, estuviese exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 138;

[...]

2. La exención prevista en el apartado 1, letra d), se aplicará en los casos en que la importación de bienes está seguida de las entregas de bienes eximidas con arreglo al artículo 138, apartado 1, y apartado 2, letra c), únicamente si en el momento de la importación el importador ha facilitado a las autoridades competentes del Estado miembro de importación como mínimo la información siguiente:

- a) su número de identificación a efectos del IVA asignado en el Estado miembro de importación o el de su representante fiscal, deudor del impuesto, asignado en el Estado miembro de importación;
- b) el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, al que se entreguen los bienes de conformidad con el artículo 138, apartado 1, asignado en otro Estado miembro, o su propio número de identificación a efectos del IVA asignado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes cuando los bienes sean transferidos de conformidad con el artículo 138, apartado 2, letra c);
- c) la prueba de que los bienes importados están destinados a ser transportados o expedidos desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros podrán disponer que la prueba a que se refiere la letra c), se indique a las autoridades competentes únicamente a solicitud de esta[s].»

III. Hechos y procedimiento administrativo previo

A. Hechos que originaron el litigio

52. A partir del 1 de enero de 2005 la Unión Europea suprimió todos los contingentes aplicables a las importaciones de productos textiles y de ropa procedentes de países miembros de la Organización Mundial de Comercio, incluida China.

53. El 20 de abril de 2007, la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) dirigió a los Estados miembros el mensaje de asistencia mutua 2007/015, en el que se informaba a estos últimos del riesgo de infravaloración de productos textiles y de calzado importados de China.

54. En dicho mensaje, la OLAF instaba a todos los Estados miembros, por una parte, a analizar las importaciones de productos textiles y de calzado procedentes, en particular, de China con el fin de detectar posibles indicios de importaciones infravaloradas, y, por otra parte, a realizar controles adecuados en el momento de proceder al despacho de aduana con ocasión de tales importaciones.

55. Posteriormente, con objeto de ayudar a los Estados miembros a detectar las partidas infravaloradas de productos textiles y de calzado, la OLAF, en colaboración con el Centro Común de Investigación de la Comisión (en lo sucesivo, «JRC» en sus siglas en inglés), puso a punto una herramienta de evaluación de riesgos basada en datos a escala de la Unión (en lo sucesivo, «metodología OLAF»). Esta herramienta consiste, primero, en calcular un precio medio corregido para cualquier producto textil y cualquier calzado importado de China incluido en capítulos 61 a 64 de la nomenclatura combinada del arancel aduanero.¹⁹ Los precios medios corregidos se calculan con arreglo a los precios mensuales de importación de los productos en cuestión procedentes de China tomados de la base de datos estadísticos Comext, una base de datos de referencia para el comercio internacional gestionada por Eurostat, en un período de 48 meses. Esos precios expresan un valor por kilogramo para cada uno de los 495 códigos de productos de ocho cifras de la nomenclatura combinada de que se trata, indicando el país de origen y el país de destino dentro de la Unión. A continuación, se calcula la media para toda la Unión (precios medios corregidos para la Unión-28) sobre la base de la media aritmética (media no ponderada) de los precios medios corregidos de los 28 Estados miembros.²⁰ Para el cálculo de estas medias, se excluyen los valores extremos, es decir, los valores anormalmente elevados o bajos, razón por la cual se habla de precio medio «corregido». Por último, se calcula un valor correspondiente al 50 % del precio medio corregido, valor que constituye el «precio mínimo aceptable», también expresado en precio por kilogramo, y que se utiliza como un umbral que permite a las autoridades aduaneras de los Estados miembros detectar los valores declarados de importación especialmente bajos y, por lo tanto, las importaciones de alto riesgo.

56. El mensaje de asistencia mutua AM/2009/001, remitido por la OLAF el 23 de enero de 2009, se refería a la operación «Argus», una operación de seis meses de duración en cuyo marco la OLAF pretendía vigilar el tráfico de productos textiles y de calzado procedente de varios países terceros,

¹⁹ En lo sucesivo, «productos en cuestión» o «productos textiles y de calzado procedentes de China».

²⁰ Debe aclararse que el período de infracción es anterior a la entrada en vigor del Acuerdo sobre la retirada (véase la nota 2 de las presentes conclusiones), de manera que la Unión estaba formada por 28 Estados miembros. A los efectos de las presentes conclusiones, se hace referencia a la «Unión-28».

pero principalmente de Asia, y transmitir, cada mes, a los Estados miembros de una lista de las importaciones del mes anterior identificadas como de riesgo desde el punto de vista del valor en aduana. Mediante dicho mensaje, la OLAF solicitaba a los Estados miembros que le comunicaran, en un plazo de cuatro meses, la implantación de filtros de riesgo, que identificaran las partidas de alto riesgo y que, después del despacho aduanero, realizaran comprobaciones ajustadas a sus comunicaciones.

57. En 2011, durante la acción de control prioritario llamada «Discount» (en lo sucesivo, «ACP Discount»), coordinada por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión, y en la que participaron todos los Estados miembros, entre ellos Reino Unido, se aplicaron los precios mínimos aceptables con objeto de detectar y controlar aquellas importaciones de productos textiles y de calzado procedentes de China cuyo valor en aduana fuera tan escaso que las convirtiera en sospechosas.

58. En 2014, la OLAF coordinó la operación aduanera conjunta llamada «Snake», cuya fase operativa tuvo lugar del 17 febrero al 17 de marzo de 2014 y en la que participaron todos los Estados miembros y las autoridades aduaneras chinas. La implicación de estas últimas iba dirigida a conseguir declaraciones a la exportación que permitieran verificar el valor declarado al importar en la Unión los productos en cuestión. En el informe final de la operación Snake, se instaba a los Estados miembros a seguir utilizando perfiles de riesgo basados en los precios mínimos aceptables tal y como se aplicaron durante esa operación.

59. A raíz de los controles llevados a cabo por las autoridades del Reino Unido en el marco de dicha operación sobre la base de los mencionados perfiles de riesgo, aquellas constataron derechos de aduana adicionales por las importaciones llevadas a cabo por 24 operadores durante el período de tres años comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014.

60. Durante la inspección 14-11-1, llevada a cabo en el Reino Unido del 27 al 31 de octubre de 2014, la Comisión examinó los formularios de información sobre el riesgo, las notificaciones de asistencia mutua y 24 operaciones de importación seleccionadas al azar, de las que 23 estaban incluidas en la contabilidad B.

61. Entre noviembre de 2014 y febrero de 2015, las autoridades del Reino Unido notificaron a los operadores en cuestión sendas liquidaciones por los importes correspondientes, emitiendo 24 órdenes de ingreso *a posteriori*, denominadas «liquidaciones C18» (en lo sucesivo, «liquidaciones C18 Snake»), que fueron anuladas posteriormente.

62. El 16 de enero de 2015, la OLAF abrió una investigación específicamente referida a ciertos Estados miembros, entre ellos, el Reino Unido, y que abarca un período que comienza en 2013.

63. Entre 2013 y 2016, Her Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «HMRC») y la policía de fronteras del Reino Unido llevaron a cabo la operación «Badminton». Esta operación, que versaba principalmente sobre el fraude del IVA, fue el marco de una investigación penal inicial relativa a cuatro operadores destacados que importaban los productos en cuestión procedentes de China al amparo del «régimen aduanero 42», es decir, el régimen en el que los derechos de aduana se pagan en el momento de la importación, pero el IVA debe pagarse posteriormente en el Estado miembro de

destino (en lo sucesivo, «régimen aduanero 42»).²¹

64. Entre febrero de 2015 y de julio de 2016, el Reino Unido participó en diez reuniones organizadas por la OLAF, dedicadas a la infravaloración de productos textiles y de calzado procedentes de China.

65. Los días 19 y 20 de febrero de 2015, la OLAF organizó una primera reunión bilateral con la HMRC para tratar del seguimiento de la operación Snake y de la utilización de los precios medios corregidos como indicadores de un riesgo de infravaloración aduanera. Durante esta reunión, la OLAF puso de manifiesto que el volumen de importaciones que podían ser objeto de una infravaloración fraudulenta no había disminuido y que, a tenor de las estadísticas, el Reino Unido atraía más tráfico fraudulento debido a las medidas adoptadas por otros Estados miembros. Por su parte, la HMRC señaló que se proponía dirigir órdenes de ingreso del IVA y de los derechos de aduana eludidos a las empresas localizadas en la operación Snake y también como resultado de sus propios análisis, todo ello por un importe total de más de 800 millones de libras esterlinas (GBP).

66. El Reino Unido reiteró su intención de cobrar tales sumas durante la reunión *ad hoc* sobre «fraude por infravaloración» celebrada los días 25 y 26 de febrero de 2015, organizada por la OLAF y en la que participaron las autoridades de los Estados miembros. Durante dicha reunión, la OLAF «recomendó encarecidamente», en particular, que los Estados miembros utilizaran filtros de riesgo apropiados para identificar las partidas potencialmente infravaloradas, que exigieran garantías en relación con las partidas identificadas como sospechosas y que llevaran a cabo investigaciones para establecer el valor en aduana. La OLAF también describió las pérdidas potenciales de recursos propios tradicionales a escala de la Unión causadas por importaciones susceptibles de infravaloración, especialmente en lo relativo a las importaciones en el Reino Unido.²²

67. El 16 de junio de 2015, la OLAF transmitió el mensaje de asistencia mutua 2015/013, en el que solicitaba a los Estados miembros que adoptaran todas las medidas de precaución necesarias para proteger los intereses financieros de la Unión frente a los riesgos de importaciones infravaloradas de productos textiles y de calzado procedentes de China.

68. En mayo de 2015, el Reino Unido puso en marcha la operación llamada «Breach» para luchar contra el fraude por infravaloración. Uno de los objetivos de dicha operación era, según el Reino Unido, determinar, a raíz de la anulación de las 24 liquidaciones C18 Snake, el valor en aduana de las mercancías infravaloradas detectadas durante la operación Snake y reclamar los importes de recursos propios tradicionales eludidos. Al parecer, esta operación implicaba, en particular, controles previos y visitas *a posteriori* en relación con las partidas sospechosas, análisis documentales, auditorías, inspecciones, el examen del carácter mercantil de las ventas en cuestión y el examen de las relaciones entre los importadores, los transitarios y otras empresas, así como actividades de sensibilización dirigidas a los importadores, destinadas a identificar las actividades fraudulentas. Según el Reino Unido, se realizaron una treintena de inspecciones

²¹ Del anexo B del Reglamento de Ejecución, título II, rubricado «Códigos en relación con los requisitos comunes en materia de datos para las solicitudes y decisiones», punto 1/10, titulado «Régimen», se desprende que, en el momento de la presentación de la declaración en aduana, el importador debe indicar un código de cuatro cifras, de las cuales las dos primeras representan el código del régimen solicitado. El «código 40» corresponde al despacho a libre práctica con despacho simultáneo a consumo de mercancías (en lo sucesivo, «régimen aduanero 40»), mientras que el código 42 corresponde al despacho a consumo con despacho a libre práctica simultáneo de mercancías objeto de entrega a otro Estado miembro con exención del IVA.

²² Se trata de una «pérdida potencial» correspondiente al período comprendido entre mayo de 2013 y marzo de 2015, de 589 676 121 euros, por un volumen de unos mil quinientos millones de kilogramos de los productos en cuestión.

previas y se procedió a la toma de muestras. Se emitieron varias liquidaciones C18. En la vista, el Reino Unido afirmó que las medidas adoptadas en el marco de dicha operación seguían aplicándose.

69. El 28 de julio de 2015, la OLAF organizó una segunda reunión bilateral con la HMRC. Esta indicó, en particular, que seguía tramitando el procedimiento de recaudación de más de 800 millones de GBP, en su caso, por vía judicial, y que había formado un grupo de actuación multidisciplinar en el marco de la operación Breach, cuya finalidad era examinar la situación de los importadores implicados en el tráfico fraudulento. No obstante, según la HMRC, la utilización de indicadores de riesgo basados en precios medios es contraproducente y desproporcionada, habida cuenta del volumen de las importaciones con destino al Reino Unido.

70. El 3 de febrero de 2016, la OLAF organizó una tercera reunión bilateral con la HMRC, que declaró que el Reino Unido había controlado las dieciséis empresas afectadas en el marco de la operación Snake. La OLAF volvió nuevamente a recomendar a la HMRC que recurriera a los indicadores de riesgo a escala de la Unión basados en el precio mínimo aceptable. Subrayó el elevado porcentaje de importaciones con destino al Reino Unido consideradas como infravaloradas y causantes de importantes pérdidas en materia de derechos de aduana.

71. Los días 22 y 23 de marzo de 2016, la OLAF organizó una cuarta reunión bilateral con la HMRC. La OLAF se reafirmó en la utilidad de aplicar los indicadores de riesgo a escala de la Unión como medida preventiva en la importación y propuso unos métodos prácticos para su implantación progresiva por parte de las autoridades del Reino Unido. La OLAF expuso nuevamente la situación de aquel momento, mostrando así que las pérdidas de recursos propios tradicionales en el Reino Unido se intensificaban debido, principalmente, a la utilización abusiva del régimen aduanero 42.

72. En julio de 2016, durante una reunión bilateral, la OLAF presentó un informe en el que se mostraba que las pérdidas de recursos propios tradicionales se acentuaban en el Reino Unido.

73. Los días 18 y 19 de septiembre de 2016, durante una reunión multilateral, las autoridades francesas presentaron los resultados de la operación llamada «Octopus», una operación dirigida por dichas autoridades con la participación de diez Estados miembros (entre ellos, el Reino Unido) y el apoyo de la OLAF. Según el informe final sobre dicha operación, el origen de los fraudes por infravaloración se hallaba en redes de delincuencia organizada. El destinatario que figuraba en las declaraciones aduaneras de importación era casi siempre un operador desaparecido o una empresa «fantasma». También llegaron a la conclusión de que la mayor parte de las mercancías transportadas, controladas en Francia con arreglo a criterios predefinidos, presentaban valores infravalorados, declarados fraudulentamente en el Reino Unido en el marco del régimen aduanero 42.

74. En octubre 2016, las autoridades del Reino Unido llevaron a cabo una operación experimental, denominada «Samurai», que tenía en el punto de mira las importaciones de dos operadores, los cuales pusieron fin a sus actividades en cuanto la HMRC cuestionó sus declaraciones aduaneras.

75. El 1 de marzo de 2017, la OLAF puso fin a su investigación sobre la infravaloración de las importaciones que tenían lugar en el Reino Unido y emitió su informe (en lo sucesivo, «informe de la OLAF»), a tenor del cual varios operadores que importaban mercancías en el Reino Unido habían eludido elevados importes de derechos de aduana presentando, en la importación, facturas falsas, facturas ficticias y declaraciones del valor en aduana incorrectas. La OLAF reveló un serio

incremento en las dimensiones del mecanismo de fraude por infravaloración a través del Reino Unido entre 2013 y 2016. Dicho período coincidía con la aplicación por otros Estados miembros de perfiles de riesgo establecidos con arreglo a la herramienta de evaluación de riesgos basada en los precios medios corregidos, como recomendaba la OLAF.

76. Según dicho informe, durante ese período se produjo un incremento significativo de las importaciones fraudulentas que transitaban por el Reino Unido debido a la inadecuación de los controles. En 2016, más del 50 % de los productos textiles y del calzado procedentes de China importados en el Reino Unido fueron declarados por debajo de los precios mínimos aceptables, mientras que alrededor del 80 % de las pérdidas totales de los recursos propios tradicionales podían imputarse a la infravaloración de productos textiles y del calzado importados en el Reino Unido.

77. El Informe OLAF precisaba, además, que el origen del fraude estaba en unos grupos de delincuencia organizada que operan en toda la Unión. La mayor parte de las importaciones en el Reino Unido se referían a suministros destinados al mercado negro de textiles y de calzado en otros Estados miembros. La mayor parte de estas importaciones se efectuaron recurriendo abusivamente al régimen aduanero 42.²³ En este sentido, la OLAF estimó que la defraudación del IVA adeudado en los Estados miembros de destino final de las mercancías, en particular, Alemania, España, Francia e Italia, también era sustanciosa. La OLAF subrayó que el Reino Unido no había aplicado perfiles de riesgo basados en los precios mínimos aceptables, como recomendaba, ni había efectuado controles aduaneros apropiados en el momento de la importación, salvo, si acaso, durante un mes, con ocasión de la operación Snake.²⁴

78. En consecuencia, según dicho informe, el Reino Unido despachó a libre práctica, sin llevar a cabo controles aduaneros, productos textiles y calzado procedentes de China infravalorados, con lo que una parte significativa de los derechos de aduana no se cobró ni se puso a disposición del presupuesto de la Unión. En vista de todo ello, la OLAF calculó en su informe las pérdidas de recursos propios tradicionales para el período comprendido entre 2013 y 2016 que, según ella, se derivaban de dicha situación.²⁵ Más concretamente, determinó, para el código de nomenclatura combinada de cada producto, la cantidad (en kg) de mercancías infravaloradas (entendiéndose por tales las mercancías declaradas por un valor por debajo del precio mínimo aceptable correspondiente) y la diferencia entre el valor declarado y el precio medio corregido correspondiente (precio medio corregido para la Unión-28) del producto en cuestión, aplicando, luego, a esa diferencia el tipo del derecho de aduana vigente. En este contexto, la OLAF recomendó a la HMRC que adoptase todas las medidas apropiadas para recuperar dicho importe y que aplicase indicadores de riesgo.

79. Entre noviembre de 2016 y octubre de 2018, en virtud de lo dispuesto en el Reglamento n.º 608/2014 en relación con el control y la supervisión de los recursos propios tradicionales, unos agentes designados a tal efecto por la Comisión llevaron a cabo cinco inspecciones, que se centraron, en particular, en la infravaloración.

²³ De dicho informe se desprende que, en 2016, el 87 % de las importaciones de productos textiles y de calzado de escaso valor en el Reino Unido se realizaron en el marco del régimen aduanero 42, mientras que, durante el mismo período, ese régimen solo se utilizó para el 15 % de las importaciones de productos textiles y de calzado procedentes de China registradas en el conjunto de la Unión-28. Según la OLAF, esta disparidad confirma que se desplazaron al Reino Unido operaciones fraudulentas realizadas a partir de otros Estados miembros.

²⁴ Véase el punto 58 de las presentes conclusiones.

²⁵ La OLAF cifró en 1 987 429 507,96 euros el importe total de dichas pérdidas, con el siguiente desglose: 325 230 822,55 euros en 2013; 480 098 912,45 euros en 2014; 535 290 329,16 euros en 2015, y 646 809 443,80 euros en 2016.

80. Durante la inspección 16-11-1, que tuvo lugar entre el 14 y el 18 de noviembre de 2016, la Comisión, tras haber comprobado que los importes de los derechos de aduana que habían sido anulados en la contabilidad B correspondían a las deudas adicionales inicialmente reclamadas a través de la emisión de las 24 liquidaciones C18 Snake, relativas a las importaciones infravaloradas detectadas en el marco de la operación Snake, pero posteriormente retiradas, instó a las autoridades del Reino Unido a determinar el valor en aduana de todas las declaraciones de importación en cuestión, a recalcular los derechos adicionales devengados por dichos valores, a inscribir las deudas correspondientes a la contabilidad B y a recuperar los importes en cuestión lo antes posible.

81. Asimismo, la Comisión preguntó a dichas autoridades si aplicaban la herramienta de los precios medios corregidos desarrollada por la OLAF para detectar importaciones infravaloradas, si efectuaban controles físicos durante el despacho y si exigían sistemáticamente la constitución de una garantía para cubrir los derechos que pudieran devengarse con arreglo al artículo 248, apartado 1, del Reglamento de Aplicación.

82. Durante la inspección 17-11-1, llevada a cabo del 8 al 12 de mayo de 2017, la Comisión seleccionó doce declaraciones de importación presentadas durante el primer trimestre de 2017 y que recogían valores especialmente bajos, a los efectos de una comprobación *in situ*. Su análisis confirmó que los doce lotes a que se referían dichas declaraciones habían sido despachados a libre práctica en la Unión sin control y sin constitución de una garantía. Las autoridades del Reino Unido confirmaron que no habían instaurado las medidas solicitadas por la OLAF a raíz de la operación Snake en 2014, y luego, nuevamente, en el informe de la inspección 16-11-1. Explicaron que ello se debía fundamentalmente a la evaluación de sus asesores legales, según la cual no existía ningún método de evaluación aceptable disponible, pero afirmaron que las importaciones en cuestión iban a ser examinadas por el grupo de actuación creado a estos efectos en el marco de la operación Breach.

83. Durante la inspección 17-11-2, que tuvo lugar entre el 13 y el 17 de noviembre de 2017, los agentes de la Comisión examinaron cinco declaraciones de importación con unos valores especialmente bajos y que afectaban a importadores ya identificados en el marco de la operación Snake como potenciales defraudadores, basándose en una de las 24 liquidaciones C18 Snake resultantes de dicha operación, la cual se refería a un importe total de 62 003 024,23 GBP. Sin embargo, resultó imposible localizar las deudas correspondientes a las distintas declaraciones de importación, circunstancia que, según la HMRC, justificaba la cancelación de las deudas.

84. Durante dicha inspección, las autoridades del Reino Unido informaron a los agentes de la Comisión de que la HMRC iba a poner en marcha, a partir del 12 de octubre de 2017, la operación denominada «Swift Arrow». El Reino Unido explicó que los perfiles de riesgo utilizados en el marco de dicha operación no se basaban en los umbrales establecidos por la OLAF sino en umbrales o perfiles de riesgo nacionales fijados por la HMRC basándose únicamente en las importaciones en el Reino Unido. No obstante, tales perfiles solo se aplicaban a algunos operadores previamente identificados como operadores activos en el comercio fraudulento. Los contenedores detectados gracias a esos perfiles de riesgo son objeto de controles físicos por parte de las autoridades del Reino Unido durante el despacho aduanero. Si dichas autoridades estiman que el valor declarado no está justificado, exigen un pago en concepto de garantía antes del levante de las mercancías.

85. Durante la inspección 18-11-1, llevada a cabo entre el 16 y el 20 de abril de 2018, los agentes de la Comisión inspeccionaron 25 declaraciones de importación relativas al período comprendido entre el 12 de octubre de 2017, fecha de inicio de la operación denominada «Swift Arrow,» y el 31 de diciembre de 2017. Se comprobó que el perfil de riesgo desarrollado por la HMRC solo había permitido detectar siete de los 25 registros que presentaban un valor extremadamente bajo, y que los otros 18 contenedores fueron despachados a libre práctica sin poner en duda el valor en aduana. Las autoridades del Reino Unido señalaron que, desde que se puso en marcha la operación Swift Arrow, el perfil de riesgo había sido reajustado con objeto de abarcar un mayor número de operadores, de códigos de nomenclatura combinada (NC) y de puntos de entrada, de manera que, si las importaciones en cuestión hubiesen tenido lugar en abril de 2018, el perfil habría detectado once registros más.

86. Además, según dichas autoridades, varios de los operadores seleccionados interrumpieron sus importaciones desde el momento que se los incluyó en los perfiles de riesgo, fueron objeto de controles previos al levante y se les exigió la constitución de garantías antes de la concesión del levante de las mercancías.

87. Sin embargo, estas autoridades no quisieron dar a conocer los detalles del método de cálculo utilizado por la HMRC para determinar las garantías exigidas en el marco de la operación Swift Arrow y para redactar las órdenes de ingreso *a posteriori*, es decir, las liquidaciones C18 Snake.

88. En mayo de 2018, en el marco de la operación Breach, el Reino Unido emitió unas liquidaciones C18 (en lo sucesivo, «liquidaciones C18 Breach»), por un importe total de 25 millones de GBP correspondientes a un período que se remontaba a 2015.

89. Durante la inspección 18-11-2, que tuvo lugar entre el 8 y el 12 de octubre de 2018, las autoridades del Reino Unido se mantuvieron en esa negativa. En cambio, confirmaron que habían constatado, en abril de 2018, derechos adicionales para siete operadores, alguno de los cuales ya había sido objeto de la operación Snake, por un importe total de 19 434 197,73 GBP.

B. Procedimiento administrativo previo

90. Mediante escritos de 24 de marzo de 2017 y de 28 de julio de 2017, la Comisión inquirió al Reino Unido acerca del curso que iba a darse al informe de la OLAF. Señaló que no había recibido informaciones complementarias concretas por parte del Reino Unido y que nada hacía pensar que dicho Estado hubiera adoptado las medidas apropiadas para prevenir el fraude por infravaloración del que se dejaba constancia en dicho informe. La Comisión señaló que, a falta de información que indicase lo contrario, se veía en la obligación de solicitar al Reino Unido que pusiera a disposición una cantidad de recursos propios tradicionales correspondiente a las pérdidas establecidas por la OLAF (una vez deducidos los gastos de recaudación).

91. En uno de los tres escritos de 28 de julio de 2017, solicitó asimismo que se le informara del curso que las autoridades del Reino Unido iban a dar al informe de la inspección 16-11-1, reiterando, a este respecto, su petición de que se le permitiera conocer la evaluación jurídica que llevó a anular las 24 liquidaciones C18 Snake así como la lista de registros correspondientes a cada uno de los 24 expedientes, incluidos los cálculos efectuados para determinar las deudas aduaneras.

92. Mediante escritos de 8 de agosto de 2017 y de 12 de octubre de 2017, el Reino Unido dio respuesta a esas solicitudes. Por lo que respecta, en primer lugar, al informe de la OLAF, el Reino Unido señaló que se habían tomado medidas para combatir el problema de la infravaloración, tales

como la puesta en marcha de la operación Breach. Según el Reino Unido, el Derecho de la Unión no obliga a un modelo particular de control, de manera que, en su opinión, corresponde a cada Estado miembro decidir cuál es la mejor manera de hacer aplicar la ley. Añade que, unas medidas de control previas al levante, incluida la exigencia de garantías, no son, por naturaleza, más eficaces que unas medidas *a posteriori*, como las desarrolladas por el Reino Unido. Considera que la metodología OLAF, al basarse en la aplicación de datos establecidos a escala de la Unión, no es ni sólida ni apropiada para el Reino Unido. Considera criticable ese modelo, razón por la cual el Reino Unido desarrolló su propio enfoque, que, según su parecer, está libre de los fallos de la metodología OLAF. A continuación, y en relación con el seguimiento del informe de la inspección 16-11-1, el Reino Unido señaló que la razón de la anulación de las 24 liquidaciones C18 Snake y de la retirada de los importes correspondientes de la contabilidad B era su incapacidad para demostrar el importe de los valores reales de las mercancías importadas, pero que un grupo de expertos pondría remedio a este problema en el marco de la operación Breach. Por último, el Reino Unido señaló que no podía acceder a la petición de que pusiera a su disposición la evaluación jurídica de la HMRC que llevó a anular las liquidaciones C18 Snake, invocando a este respecto razones de confidencialidad y de protección del secreto profesional entre abogado y cliente.

93. El 9 de marzo de 2018, la Comisión dirigió al Reino Unido un escrito de requerimiento.

94. El Reino Unido dio respuesta a dicho escrito el 22 de junio de 2018. En un anexo a su escrito de respuesta, dicho Estado solicitó que se le remitiera una versión completa del informe de la OLAF, dado que solo disponía de una versión incompleta del mismo, y que la Comisión respondiera a unas preguntas detalladas sobre el método que había utilizado para calcular los importes de los recursos propios tradicionales reclamados.

95. El 24 de septiembre de 2018, la Comisión dirigió un dictamen motivado al Reino Unido, en el que, entre otros extremos, respondió a las preguntas formuladas por dicho Estado en el anexo que acompañaba a su escrito de 22 de junio de 2018 y fijó un plazo de dos meses para contestar al mismo.

96. El 19 de diciembre de 2018, la Comisión, al no haber recibido por parte del Reino Unido ninguna respuesta a su dictamen motivado en el plazo impartido, decidió interponer el presente recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia, después de haber informado al Reino Unido, el 18 de diciembre de 2018, de que, al día siguiente, tomaría esta decisión.

97. El 9 de enero de 2019, se celebró una reunión técnica entre las autoridades del Reino Unido y la Comisión, durante la cual una empresa consultora expuso sus conclusiones, las cuales figuraban en un informe encargado por el Reino Unido.

98. El 11 de febrero de 2019, el Reino Unido comunicó a la Comisión su respuesta al dictamen motivado, que consistía en una nota explicativa y un anexo que contenía un informe de una empresa consultora.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

99. El 7 de marzo de 2019, al considerar que los argumentos esgrimidos por el Reino Unido no conseguían desvirtuar los reproches formulados en el dictamen motivado, la Comisión interpuso el presente recurso.

100. El Reino de Bélgica, la República de Estonia, la República Helénica, la República de Letonia, la República Portuguesa y la República Eslovaca (en lo sucesivo, conjuntamente, «partes coadyuvantes»), presentaron sus escritos de formalización de la intervención en apoyo del Reino Unido en el presente asunto.

101. Mediante escrito de 6 de junio de 2020, el Reino Unido presentó una solicitud de diligencias de instrucción o de ordenación del procedimiento dirigidas a que el Tribunal de Justicia ordenase a la Comisión que respondiera a una serie de preguntas, algunas de las cuales ya habían sido formuladas en las solicitudes de información dirigidas por el Reino Unido a la Comisión en los días 22 de junio de 2018 y 22 de marzo de 2019. Mediante escrito de 11 de abril de 2019, el Reino Unido solicitó al Tribunal de Justicia que obligara a la Comisión a responder a las preguntas planteadas en la solicitud de 22 de marzo de 2019 (en lo sucesivo, «solicitud de información reformulada»).

²⁶

102. Mediante escrito de 14 de octubre de 2020, el Tribunal de Justicia dirigió a la Comisión y al Reino Unido unas preguntas para que fueran contestadas por escrito. Mediante sendos escritos de 16 de noviembre de 2020, dichas partes dieron respuesta a las mismas.

103. El día 8 de diciembre de 2020, se celebró una vista en la que presentaron sus observaciones orales, por un lado, el Reino Unido, en apoyo del cual intervinieron la República de Estonia, la República de Letonia y la República Portuguesa, y, por otro lado, la Comisión. Se instó a dichas partes a que centraran sus informes orales en el contenido de las respuestas mencionadas en el punto anterior de las presentes conclusiones.

V. Pretensiones de las partes

104. En su demanda, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que:

- el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 8 de la Decisión 2014/335, de los artículos 2 y 8 de la Decisión 2007/436, de los artículos 2, 6, 9, 10, 12 y 13 del Reglamento n.º 609/2014, de los artículos 2, 6, 9, 10, 11 y 17 del Reglamento n.º 1150/2000, del artículo 2 del Reglamento n.º 1553/89, así como del artículo 105, apartado 3, del código aduanero de la Unión, y del artículo 220, apartado 1, del código aduanero comunitario al no haber efectuado la contracción de los importes correctos de los derechos de aduana y al no haber puesto a disposición el importe correcto de los recursos propios tradicionales y de los recursos propios [basados en el IVA] relativos a determinadas importaciones de productos textiles y de calzado procedentes de China;
- como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3, del artículo 325 TFUE y del artículo 310 TFUE, apartado 6, de los artículos 3 y 46 del código aduanero de la Unión, del artículo 13 del código aduanero comunitario, del artículo 248, apartado 1, del Reglamento de Aplicación, del artículo 244 del Reglamento de Ejecución, así como del artículo 2, apartado 1, letras b) y d), de los artículos 83, 85, 86 y 87, y del artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva 2006/112;

²⁶ Debo señalar que el Tribunal de Justicia aún no ha dado respuesta a dicha solicitud.

- [las pérdidas de recursos propios tradicionales correspondientes [que deben ponerse] a disposición del presupuesto de la Unión (una vez descontados los gastos de recaudación) se elevan a:
 - 496 025 324,30 euros en 2017 (hasta el 11 de octubre de 2017 incluido);
 - 646 809 443,80 euros en 2016;
 - 535 290 329,16 euros en 2015;
 - 480 098 912,45 euros en 2014;
 - 325 230 822,55 euros en 2013;
 - 173 404 943,81 euros en 2012;
 - 22 777 312,79 euros en 2011.]²⁷
- el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3, y del artículo 2, apartados 2 y 3, letra d), del Reglamento n.º 608/2014 al no comunicar a la Comisión toda la información necesaria para poder determinar el importe de las pérdidas de recursos propios tradicionales y al no facilitarle, como se le exigió, el contenido de la evaluación jurídica elaborada por el servicio jurídico de la HMRC ni la motivación de la decisión que condujo a la anulación de las deudas aduaneras constatadas, y
- condene en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

105. El Reino Unido solicita al Tribunal de Justicia que:

- Declare el recurso total o parcialmente inadmisible.
- Con carácter subsidiario, declare que:
 - el Reino Unido no ha incumplido su obligación de combatir el fraude, ni en relación con los recursos propios tradicionales ni con la cooperación leal;
 - las medidas adoptadas por el Reino Unido no han tenido consecuencias para el presupuesto de la Unión, razón por la cual no puede estar obligado a indemnizar a la Unión por el menor importe.
- Con carácter subsidiario de primer grado, si el Tribunal de Justicia declarara que un determinado incumplimiento ha supuesto una pérdida para la Unión, que permita al Reino Unido que evalúe y declare los recursos propios tradicionales adicionales que se derivan de la declaración de responsabilidad, sin determinar por sí mismo el importe de las pérdidas en cuestión;

²⁷ Por lo que respecta a la formulación de las pretensiones formuladas en el presente recurso, debe observarse que se reproducen dos veces en el escrito de demanda, al principio y al final del mismo. Ahora bien, las pretensiones no se formulan de forma idéntica. Así, la parte entre corchetes (en lo sucesivo, «tercer párrafo de la primera pretensión»), si bien no aparece en el *petitum* presentado al principio del escrito de demanda, sí figura en las pretensiones que se formulan al final de dicho escrito (apartado 370), y lo reproduce la Comisión en su escrito de réplica (apartado 285).

- Con carácter subsidiario de segundo grado, para el supuesto de que el Tribunal de Justicia decidiera resolver sobre la solicitud relativa a las pérdidas de recursos propios tradicionales, que examine la evaluación de dichas pérdidas efectuada por el Reino Unido.
- Con carácter subsidiario de tercer grado, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia no apruebe la metodología elegida por el Reino Unido, que «reconozca que, al evaluar las pérdidas de recursos propios tradicionales, la Comisión debe cumplir las exigencias probatorias aplicables en las acciones de daños y perjuicios contra un Estado miembro, cosa que no ha hecho».
- Desestime la reclamación relativa a los recursos propios procedentes del IVA por adolecer de falta de base jurídica y de cuantificación.
- Condene en costas a Comisión.

106. Todos los Estados miembros coadyuvantes solicitan, en esencia, la desestimación del recurso. La República Eslovaca y la República Portuguesa solicitan, además, que se condene a la Comisión a cargar con la totalidad de las costas.

VI. Sobre el recurso

107. Antes de examinar los motivos invocados por la Comisión en apoyo de su recurso, procede analizar las excepciones de inadmisibilidad propuestas por el Reino Unido en su escrito de contestación (sección A). En cuanto al fondo, el recurso se articula fundamentalmente entorno a cuatro motivos. En primer lugar, la Comisión alega que, durante el período de infracción, el Reino Unido no adoptó medidas dirigidas a proteger los intereses financieros de la Unión, omisión que constituye un incumplimiento tanto de las obligaciones generales en materia de protección de los intereses financieros de la Unión y de lucha contra el fraude como de la obligación de las autoridades aduaneras de adoptar medidas dirigidas a proteger los intereses financieros de la Unión, de efectuar controles sobre la base de un análisis de riesgos y de exigir el pago de garantías (sección B). En segundo lugar, la Comisión sostiene que el Reino Unido infringió disposiciones de la normativa en materia de recursos propios, dado que los derechos de aduana de las mercancías importadas no fueron calculados correctamente y los importes de los recursos propios correspondientes a tales derechos no fueron constatados ni puestos a disposición del presupuesto de la Unión en el momento en que debió hacerse (sección C). En tercer lugar, debe examinarse la alegación basada en el incumplimiento del deber de cooperación leal tal y como aparece consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, (sección D). En cuarto lugar, la Comisión alega, en esencia que, al no haber determinado correctamente el valor en aduana de las mercancías infravaloradas en el momento de su importación debido a la ausencia de medidas de control efectivas, el Reino Unido infringió la legislación en materia de IVA y no puso a disposición del presupuesto de la Unión la totalidad de los recursos propios basados en el IVA (sección E).

A. Sobre la admisibilidad

108. En su escrito de contestación, el Reino Unido propone cinco categorías de excepciones de inadmisibilidad basadas, primero, en la violación del derecho de defensa en el marco del procedimiento administrativo previo y del procedimiento ante el Tribunal de Justicia, segundo, en la irregularidad del procedimiento administrativo previo y del escrito de demanda en lo que se

refiere al tratamiento del IVA con arreglo al régimen aduanero 42,²⁸ tercero, en la vulneración por parte de la Comisión de los principios de confianza legítima, de seguridad jurídica, de «estoppel» y de cooperación leal, cuarto, en la imposibilidad de requerir la puesta a disposición de los importes con arreglo al artículo 258 TFUE, y, quinto, en el carácter prematuro del recurso en relación con el período comprendido entre el 1 de mayo de 2015 y el 11 de octubre de 2017.

109. La quinta excepción de inadmisibilidad está intrínsecamente relacionada con el examen de las alegaciones de fondo del segundo motivo, relativas a la falta de constatación y de puesta a disposición del presupuesto de la Unión, en el plazo impartido, de los importes de recursos propios correspondientes a los derechos de aduana. Así pues, la argumentación del Reino Unido sobre el carácter prematuro del recurso en relación con el período comprendido entre el 1 de mayo de 2015 y el 11 de octubre de 2017 expuesta en el marco de esta excepción de inadmisibilidad, pretende, en realidad, poner en tela de juicio el incumplimiento reprochado en el marco del segundo motivo y reducir las dimensiones de las pérdidas de recursos propios tradicionales cuya constatación solicita la Comisión. En consecuencia, propongo que la quinta categoría de excepción de inadmisibilidad sea analizada en el marco del examen de este motivo en cuanto al fondo.

110. Por lo tanto, procede analizar previamente las cuatro primeras categorías de excepciones de inadmisibilidad con objeto de determinar la admisibilidad del presente recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión.

1. Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la supuesta vulneración del derecho de defensa del Reino Unido durante el procedimiento administrativo previo y durante el procedimiento ante el Tribunal de Justicia

111. El Reino Unido sostiene, en esencia, que el presente recurso es inadmisibile debido a que no se ha respetado su derecho de defensa ni en el marco del procedimiento administrativo previo ni en el marco del procedimiento ante el Tribunal de Justicia.

112. Con carácter preliminar, procede, por una parte, recordar que, por lo que se refiere al procedimiento administrativo previo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este tiene la finalidad de dar al Estado miembro interesado la ocasión de cumplir sus obligaciones derivadas del Derecho de la Unión y, simultáneamente, formular adecuadamente las alegaciones que, en su defensa, estime pertinentes frente a las imputaciones de la Comisión.²⁹ La regularidad de este procedimiento constituye una garantía esencial querida por el TFUE no solo para la protección de los derechos del Estado miembro de que se trate, sino también para garantizar que el posible procedimiento contencioso tenga por objeto un litigio claramente definido.³⁰

²⁸ En el marco del régimen aduanero 42, el importador de las mercancías debe indicar, en el documento administrativo único, un código que empiece con las cifras 42 para obtener una exención del IVA. Se aplica cuando las mercancías importadas desde el exterior de la Unión en un Estado miembro están destinadas a ser transportadas a otro Estado miembro. En virtud del artículo 143 de la Directiva 2006/112, cuando se utiliza ese régimen aduanero, las importaciones estarán exentas de IVA en el Estado miembro de llegada de los bienes, pero deben ser gravadas en el Estado miembro de destino.

²⁹ Véanse, en particular, las sentencias de 8 de diciembre de 2005, Comisión/Luxemburgo (C-33/04, EU:C:2005:750), apartado 70, de 31 de mayo de 2018, Comisión/Polonia (C-526/16, no publicada, EU:C:2018:356), apartado 49, y de 18 de octubre de 2018, Comisión/Rumanía (C-301/17, no publicada, EU:C:2018:846), apartado 32.

³⁰ Véase la sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda (Impuesto de matriculación) (C-552/15, EU:C:2017:698), apartados 28 y 29, y jurisprudencia citada.

113. Por otra parte, aun cuando el dictamen motivado debe contener una exposición coherente y detallada de las razones por las que la Comisión ha llegado a la convicción de que el Estado interesado ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, el escrito de requerimiento no puede someterse a exigencias de precisión tan estrictas como aquellas con las que debe cumplir el dictamen motivado, ya que este no podrá consistir, necesariamente, más que en un primer resumen sucinto de las imputaciones. Nada impide, pues, a la Comisión detallar, en el dictamen motivado, las imputaciones que ya formuló de manera más global en el escrito de requerimiento.³¹

114. Por otra parte, en relación con el procedimiento contencioso, es jurisprudencia reiterada que, en el marco de un recurso interpuesto con arreglo al artículo 258 TFUE, este debe presentar las imputaciones de forma coherente y precisa, a fin de permitir que el Estado miembro y el Tribunal de Justicia comprendan exactamente el alcance de la infracción del Derecho de la Unión reprochada, requisito necesario para que dicho Estado pueda invocar eficazmente los motivos en que basa su defensa y para que el Tribunal de Justicia pueda verificar la existencia del incumplimiento imputado.³² En particular, el escrito de demanda de la Comisión debe contener una exposición coherente y detallada de las razones que la han llevado a la convicción de que el Estado miembro de que se trate ha incumplido alguna de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados.³³

115. Procede determinar a la luz de esta jurisprudencia si la Comisión ha garantizado el respeto del derecho de defensa en lo que respecta al Reino Unido durante el procedimiento administrativo previo y en el marco del presente procedimiento.

116. En primer lugar, el Reino Unido sostiene que su derecho de defensa fue vulnerado puesto que la Comisión no atendió suficientemente ni a su primera solicitud de información³⁴ ni a la solicitud de información reformulada, siendo así que se trataba sobre todo de informaciones necesarias para que dicho Estado pudiera recomponer el importe de los recursos propios tradicionales reclamados por la Comisión en su demanda.

117. En su escrito de dúplica, el Reino Unido sostiene que las informaciones técnicas detalladas proporcionadas por la Comisión en su escrito de réplica siguen sin permitirle recomponer dicho importe. Afirma que subsisten importantes incertidumbres, especialmente en relación con el método utilizado por la Comisión para corregir los datos o en relación con la cuestión de si los datos no agregados de los que dispone el Reino Unido se corresponden con los datos agregados diarios utilizados por la Comisión para calcular las pérdidas de recursos propios tradicionales, a saber, los datos Surveillance 2.

118. El Reino Unido estima que la Comisión ha vulnerado su derecho de defensa y el principio de cooperación leal al comunicarle tardíamente, concretamente, en trámite de réplica, una parte de las informaciones solicitadas. También cuestiona la negativa de la Comisión a facilitarle las informaciones relativas a las medidas tomadas por los demás Estados miembros para combatir el fraude por infravaloración de que se trata. Recalca que, sin embargo, necesitaba tales informaciones para defenderse frente las alegaciones de la Comisión según las cuales, en otros Estados miembros, se habían tomado medidas apropiadas que, supuestamente, habían

³¹ Véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de abril de 2008, Comisión/Italia (C-337/05, EU:C:2008:203), apartado 23, y de 13 de febrero de 2014, Comisión/Reino Unido (C-530/11, EU:C:2014:67), apartado 40.

³² Véase la sentencia de 11 de julio de 2018, Comisión/Bélgica (C-356/15, EU:C:2018:555), apartado 33 y jurisprudencia citada.

³³ Véase la sentencia de 11 de julio de 2018, Comisión/Bélgica (C-356/15, EU:C:2018:555), apartado 34 y jurisprudencia citada.

³⁴ Solicitud anexa a su respuesta al escrito de requerimiento de 22 de junio de 2018.

funcionado en la lucha contra las importaciones infravaloradas. Considera que tales informaciones también son pertinentes a la hora de determinar si las medidas tomadas por el Reino Unido están amparadas por su margen de apreciación y constituyen un enfoque razonable para combatir el fraude de que se trata y formular alegaciones relativas a la relación de causalidad entre el erróneo comportamiento de las autoridades del Reino Unido y el hecho de que no se procedió a la contracción de recursos propios tradicionales.

119. En segundo lugar, el Reino Unido reprocha a la Comisión haber comprometido su capacidad de acceder a todos los datos necesarios para su defensa, al no haber facilitado a dicho Estado las informaciones solicitadas en relación con los cálculos de la Comisión relativos a los recursos propios tradicionales para el período comprendido entre 2011 y 2014.

120. En mi opinión, procede desestimar estas alegaciones.

121. A este respecto, procede señalar, por lo que atañe a la excepción de inadmisibilidad basada en la falta de respuesta a la petición de informaciones adjunta a la respuesta al escrito de requerimiento de 22 de junio de 2018, que, en su dictamen motivado de 23 de septiembre de 2018,³⁵ la Comisión respondió expresamente a dicha petición.

122. Más concretamente, en su respuesta al escrito de requerimiento, dicho Estado miembro reprochó a la Comisión que el anexo 2 que acompañaba al informe de la OLAF de 1 de marzo de 2017 no estuviera completo y que le faltaran varias páginas. A este respecto, en dicho dictamen motivado, la Comisión explicó que ese anexo había sido sustituido por el anexo 7 del informe de la OLAF de 1 de marzo de 2017, que contenía toda la información en relación con la metodología utilizada por la OLAF. Añadió que el anexo 2 se basaba en documentos entregados a dicho Estado en la reunión celebrada el 28 de julio de 2015 entre la OLAF y el Reino Unido. Así pues, la Comisión expuso la metodología OLAF en su dictamen motivado por medio de dos documentos adjuntos como anexo 7 al informe de la OLAF,³⁶ documentos que, además, se han adjuntado a la demanda presentada ante el Tribunal de Justicia.

123. De ello se infiere que el dictamen motivado contiene explicaciones completas acerca de esa sustitución, la cual, en mi opinión, no dificulta la comprensión de las alegaciones formuladas contra el Reino Unido en el dictamen motivado. Por lo tanto, no cabe considerar que se hayan puesto trabas al ejercicio del derecho de defensa por parte de dicho Estado.

124. Además, el Reino Unido sostiene que su derecho de defensa ha sido vulnerado en la medida en que la Comisión no respondió a su solicitud de información reformulada, dirigida a la Comisión con posterioridad a la interposición del presente recurso, que tuvo lugar el 7 de marzo de 2019. Esta alegación se articula, en esencia, alrededor de cuatro imputaciones.

³⁵ Véanse los puntos 301 a 326 del dictamen motivado.

³⁶ Se trata, en particular, por una parte, del informe técnico del JRC, titulado «The estimation of fair prices of traded goods from outlier-free trade data» (La estimación del justo precio de las mercancías comercializadas, a partir de los datos comerciales, excluyendo los valores extremos), y, por otra parte, del documento de la OLAF, titulado «La infravaloración de las importaciones de productos textiles y de calzado: método de cálculo de las pérdidas estimadas en materia de derechos de aduana».

a) Sobre la comunicación de los datos relacionados con los cálculos relativos al precio medio corregido, al precio mínimo aceptable y a las pérdidas de recursos propios estimadas

125. Mediante esta primera imputación, el Reino Unido reprocha a la Comisión no haberle facilitado los datos utilizados para los cálculos relativos al precio medio corregido, al precio mínimo aceptable y a las pérdidas de recursos propios estimadas, y no haberle proporcionado las herramientas para comprender cómo utilizó tales datos.

126. Sobre este particular, procede señalar que, en su escrito de réplica, la Comisión da respuesta a las preguntas planteadas en la solicitud de información reformulada en relación con el cálculo del precio medio corregido y los precios mínimos aceptables, y facilita, además, unas estimaciones de las pérdidas de recursos propios tradicionales. En dicho escrito, explica, en particular, que el Reino Unido siempre tuvo acceso a la totalidad de los datos utilizados, especialmente descargándose el programa «DL 53», para componer el precio medio corregido para la Unión-28 y las estimaciones de pérdidas de recursos propios tradicionales a través del sitio web Theseus del JRC,³⁷ ya que dicho Estado miembro disponía de un acceso total a ese sitio desde el año 2010, pues había hecho simulaciones sobre la base de aquellos.³⁸ Más concretamente, los informes que figuran en el anexo 7 del informe de la OLAF,³⁹ en primer lugar, explicaban la metodología para el cálculo del precio medio corregido y del precio mínimo aceptable, y, en particular, para el «limpiado» de los datos, así como la estimación de las pérdidas (a saber, la diferencia entre el precio declarado y el precio medio corregido), en segundo lugar, proporcionaban la lista de precios medios corregidos utilizados para cada categoría de productos, en tercer lugar, daban unas indicaciones sobre cómo localizar el precio medio corregido para la Unión-28 en el sitio web Theseus, y, en cuarto lugar, exponían las razones que subyacían en la decisión de fijar el precio mínimo aceptable en el 50 % del precio medio corregido. Además, el anexo 7 del informe de la OLAF acompañaba al anexo 35 del escrito de demanda,⁴⁰ y la Comisión se refirió al mismo en el dictamen motivado. En consecuencia, se evidencia que el Reino Unido conocía esos datos y estos documentos, y que estos le podían permitir, si lo estimaba necesario, reproducir los cálculos efectuados por la Comisión. Por otra parte, por lo que se refiere a los volúmenes de mercancías para la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales, el Reino Unido solicitó una copia de toda la base de datos utilizada Surveillance 2, con el fin de calcular él mismo tales pérdidas. A este respecto, como ha explicado la Comisión, se trata de una base de datos elaborada por esta institución que reagrupa los datos relativos, entre otras cosas, al volumen aportado por los propios Estados miembros. Así, en su escrito de réplica, la Comisión explicó que tales datos se basaban exclusivamente en los datos de las importaciones comunicados por el Reino Unido a los servicios de la Comisión y simplemente registrados en dicha base de datos.⁴¹

³⁷ En relación con esas pérdidas estimadas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión, el archivo descargado (denominado «DL 53») utilizado por la OLAF para calcular esas pérdidas ya estaba disponible en el sitio web Theseus en el momento en que la OLAF publicó su informe final, el 1 de marzo de 2017, y también con posterioridad. También estaba incluido en el anexo 7 del informe de la OLAF. En respuesta a las preguntas del Reino Unido, la Comisión se refiere a dicho archivo en los puntos 307 y 308 del dictamen motivado.

³⁸ Véase el anexo A.32 al escrito de demanda, que recoge los cuadros que figuran en el anexo D del informe adjunto a la respuesta de 11 de febrero de 2019.

³⁹ Informes titulados «La infravaloración de las importaciones de productos textiles y de calzado: método de cálculo de las pérdidas estimadas en materia de derechos de aduana» y «La estimación del precio justo de las mercancías comercializadas a partir de los datos comerciales, excluidos los valores extremos» (anexo A.35).

⁴⁰ De dicho anexo se desprende que los precios medios corregidos se calculan sobre la base de los datos relativos a las importaciones extraídos de la base de datos estadísticos Comext, correspondientes a un período de 48 meses. Se trata de una base de datos de referencia para el comercio internacional de bienes, gestionada por Eurostat. El dictamen motivado se refiere a la misma expresamente en el punto 309.

⁴¹ Según la Comisión, el Reino Unido puede acceder a los datos no agregados a través de la aplicación SurvRecapp. Por lo tanto, puede consultar, incorporar, actualizar o suprimir los distintos datos de que dispone.

127. En su escrito de dúplica, el Reino Unido reconoce que la información proporcionada por la Comisión en su escrito de réplica permitió satisfacer las dos solicitudes de información. No obstante, critica que se hayan comunicado tardíamente. A este respecto, habida cuenta de las explicaciones expuestas en el punto anterior, debe señalarse que ya se había comunicado al Reino Unido tanto el método empleado por la Comisión para calcular el precio medio corregido y el precio mínimo aceptable como el método utilizado para estimar las pérdidas de recursos propios tradicionales (por lo que dicho Estado los conocía), tal como se desprende de las explicaciones que figuran en el anexo 7 del informe de la OLAF. En consecuencia, no puede considerarse que la información comunicada con la réplica constituya información nueva.

128. En consecuencia, dado que los datos utilizados por la Comisión consistían en documentos accesibles para el Reino Unido, y puesto que la Comisión había explicado, antes y durante el presente asunto, la manera en que dicho Estado miembro podía acceder a esos datos y recomponer los cálculos realizados por la Comisión, debe considerarse que el Reino Unido ya tenía acceso a toda la información objeto de su solicitud de información reformulada relativa a los precios medios corregidos por la Unión-28, a los precios mínimos aceptables y a las pérdidas de recursos propios.

b) Sobre la información relativa a los cálculos efectuados en relación con los años 2011 a 2014 sobre la base de las liquidaciones C18 Snake

129. Mediante esta segunda imputación, el Reino Unido reprocha a la Comisión, en su escrito de contestación, no haber podido acceder a todos los datos necesarios para su defensa, en la medida en que las declaraciones aduaneras anteriores a 2014 fueron destruidas, dado que se conservan únicamente durante cuatro años. Además, mediante su solicitud de información reformulada, el Reino Unido solicitó información relativa a los cálculos efectuados por la Comisión en relación con los años 2011 a 2014.

130. Pues bien, debe señalarse que el Reino Unido ha facilitado al Tribunal de Justicia, en anexo a su escrito de dúplica,⁴² un cuadro de las 23 liquidaciones C18 Snake que había emitido y copias de dichas liquidaciones y de las hojas de cálculo que había utilizado. En consecuencia, la excepción de inadmisibilidad propuesta en lo que concierne a la información relativa a los cálculos efectuados en relación con los años 2011 a 2014 sobre la base de las liquidaciones C18 Snake no puede prosperar. Asimismo, en la medida en que el Reino Unido pretende cuestionar la procedencia de los cálculos efectuados por la Comisión sobre la base de dichas liquidaciones, lo que intenta, en realidad, es poner en tela de juicio la apreciación realizada por la Comisión de las pérdidas de recursos propios tradicionales correspondientes a dicho período. No obstante, tal alegación se examinará en el marco del segundo motivo del presente recurso, referido al incumplimiento de las disposiciones relativas a los recursos propios tradicionales y a la estimación de estos últimos.

c) Sobre el conocimiento de las prácticas de los demás Estados miembros en lo que respecta a la utilización de la metodología OLAF

131. Mediante esta tercera imputación, el Reino Unido desea conocer las prácticas de los demás Estados miembros en cuanto a la utilización de la metodología OLAF como herramienta de análisis de riesgo, con vistas a la realización (o no) de controles previos al despacho aduanero.

⁴² Véase el anexo D.5, pp. 149 a 1332.

132. Sobre este particular, aunque un análisis comparativo del comportamiento de los demás Estados miembros pueda resultar interesante para establecer el carácter supuestamente razonable de las opciones por las que se ha decantado el Reino Unido, un análisis de las prácticas de los demás Estados miembros en la materia carece de relevancia a efectos del ejercicio, por parte del Reino Unido, de su derecho de defensa y a efectos del resultado del presente recurso por incumplimiento. En efecto, según reiterada jurisprudencia, un Estado miembro no puede justificar el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado FUE alegando que otros Estados miembros también han incumplido o incumplen sus obligaciones.⁴³ No cabe poner en duda la admisibilidad del presente recurso, dirigido contra el Reino Unido, por mucho que las prácticas de los demás Estados miembros en lo que respecta a la utilización de la metodología OLAF, como herramienta de análisis de riesgo, con vistas a la realización [o no] de controles previos al despacho aduanero, resulten ser diferentes.

d) Sobre la solicitud de pruebas acerca de la naturaleza de las mercancías infravaloradas y el Estado miembro al que están destinadas

133. Mediante esta cuarta imputación, el Reino Unido solicita que se aporten pruebas sobre la naturaleza de las mercancías infravaloradas y el Estado miembro al que están destinadas.

134. Sobre este particular, parece que, mediante esta imputación, el Reino Unido pretende, en realidad, cuestionar la fundamentación de los motivos segundo y tercero, relativos a la estimación de los recursos propios y a la infracción de las disposiciones en materia de recursos propios del IVA, respectivamente. En efecto, esta imputación consiste, en realidad, en poner en tela de juicio la apreciación de la Comisión en lo que concierne a la naturaleza de las mercancías tenidas en cuenta a efectos de dichas estimaciones y al posible destino de estas. Asimismo, procede, según mi criterio, dar por buena la argumentación de la Comisión que, para rebatir la imputación basada en la falta de datos en lo que se refiere a la naturaleza y el volumen de las mercancías tenidas en cuenta a los efectos del presente procedimiento, alega que es el propio Reino Unido quien ha introducido, en la base de datos Surveillance 2, las informaciones en las que la Comisión se ha basado en su dictamen motivado y en su demanda.⁴⁴ En consecuencia, no puede apreciarse la existencia de ninguna vulneración del derecho de defensa motivada por la falta de información sobre la naturaleza de las mercancías y los Estados miembros de destino de las mismas.

135. En vista de cuanto antecede, procede desestimar la primera excepción de inadmisibilidad propuesta por el Reino Unido, basada en la vulneración del derecho de defensa durante el procedimiento administrativo previo y durante el procedimiento ante el Tribunal de Justicia.

2. Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la irregularidad del procedimiento administrativo previo y del escrito de demanda, en particular, en lo que se refiere al régimen aduanero 42

136. El Reino Unido sostiene que, al no comunicarle ni durante la fase administrativa previa ni, posteriormente, en el escrito de demanda, informaciones detalladas sobre la base fáctica de los supuestos incumplimientos, especialmente, en relación con el régimen aduanero 42, la Comisión no le ha permitido comprender dichas imputaciones, impidiéndole así dar cumplimiento a sus

⁴³ Véase la sentencia de 18 de noviembre de 2010, Comisión/España (C-48/10, EU:C:2010:704), apartado 33 y jurisprudencia citada.

⁴⁴ Véase el punto 126 de las presentes conclusiones.

obligaciones o preparar su defensa. Subraya que no se le ha facilitado ninguna información sobre el importe de las pérdidas de recursos propios procedentes del IVA, sobre la identidad de los operadores afectados y de los Estados miembros de destino ni sobre las medidas adoptadas por estos últimos para recuperar el IVA adeudado por dichos operadores. De ello deduce que la reclamación formulada contra él a este respecto es inadmisibile.

137. Sin embargo, debo señalar, antes que nada, que esta excepción de inadmisibilidad se refiere a la consistencia y suficiencia de los elementos fácticos y probatorios aportados por la Comisión en apoyo de sus pretensiones. Pues bien, considero que tales elementos corresponden más al examen de la fundamentación de la alegación de incumplimiento que a la regularidad del procedimiento administrativo previo y del subsiguiente escrito de demanda.⁴⁵ Además, considero que el Tribunal de Justicia debe examinar la argumentación basada en la insuficiencia de las informaciones comunicadas por la Comisión al analizar los elementos de prueba presentados por esta.

138. A continuación, suponiendo que el Tribunal de Justicia opte por la calificación de excepción de inadmisibilidad, de los autos que obran poder del Tribunal de Justicia se desprende que los elementos comunicados durante los contactos mantenidos en la fase administrativa previa e incluidos en el escrito de demanda, eran suficientes para que el Reino Unido pudiera defenderse. En efecto, según el informe de la OLAF, en que se apoyó la Comisión, el destino final de la mayoría de las importaciones infravaloradas, en la medida que estaban sometidas al régimen aduanero 42 y podía determinarse su destino, no era el Reino Unido, sino otros Estados miembros, lo cual supuso pérdidas sustanciales relativas al IVA en los Estados miembros de destino de los bienes.⁴⁶ La OLAF también señaló que, en la estructura del fraude en cuestión, se desviaba una gran parte de los bienes al mercado negro, de manera que no se abonaba IVA en absoluto. Estas alegaciones se expusieron luego en el dictamen motivado y se recogieron en el escrito de demanda. A la vista de estos elementos, estimo que, como alega la Comisión en su escrito de réplica, los elementos comunicados durante la fase administrativa previa y posteriormente desarrollados en el escrito de demanda no impidieron al Reino Unido defenderse frente a las alegaciones relativas a dichas pérdidas.

139. En consecuencia, propongo que se desestime la segunda excepción de inadmisibilidad propuesta por el Reino Unido.

3. Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la vulneración por parte de la Comisión de los principios de confianza legítima, de seguridad jurídica, de «estoppel» y de cooperación leal

140. El Reino Unido estima que el presente recurso, en tanto en cuanto abarca el período que termina a finales del mes de febrero de 2015, debería desestimarse por infringir los principios de confianza legítima, de seguridad jurídica, de «estoppel» y de cooperación leal. Alega que las numerosas declaraciones realizadas por la OLAF en 2014 y 2015 y en su informe de marzo de 2017 generaron en él una confianza legítima.⁴⁷ Considera, en particular, que del informe de la OLAF resulta que en ningún momento antes del final de la fase operativa de la operación Snake en marzo de 2014,⁴⁸ dicha Oficina señaló incumplimiento alguno por parte del Reino Unido de

⁴⁵ Véase, en este sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2009 (Comisión/Alemania, C-372/05, EU:C:2009:780), apartado 33.

⁴⁶ Véase el punto 77 de las presentes conclusiones.

⁴⁷ Véanse los apartados 116 y ss. del escrito de contestación.

⁴⁸ Véase el punto 28 de dicho informe.

sus obligaciones derivadas del Derecho de la Unión. Más concretamente, el Reino Unido se refiere a tres garantías que supuestamente le dieron la Comisión y la OLAF durante el período de infracción, de las que se deduce, en su opinión, que la Comisión y la OLAF consideraban, por una parte, que dicho Estado no incumplía las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho de la Unión en materia de protección de los intereses financieros de la Unión y de lucha contra el fraude, y, por otra parte, que dicho Estado no sería objeto de un procedimiento por incumplimiento. En consecuencia, estima que no debería permitirse a la Comisión reconsiderar la posición que adoptó sobre la base de esas tres garantías.

141. Para empezar, afirma que de un acta redactada por los representantes de ese Estado resulta que durante la reunión celebrada con la OLAF el 13 de junio de 2014, esta última estaba «satisfecha con los progresos realizados por el Reino Unido, así como con las medidas que ya se habían tomado en [esa] fecha y con las que se planeaba adoptar». Estima que se trata de una manifestación inequívoca de que la OLAF no consideraba que el Reino Unido estuviera infringiendo sus obligaciones de protección de los intereses financieros de la Unión y de lucha contra el fraude.⁴⁹

142. A continuación, considera que una segunda declaración realizada en octubre 2014 por un agente de la Comisión, en la que se informaba al Reino Unido de que su participación en la ACP Discount era «satisfactoria» y de que las acciones necesarias para llevar a cabo esta operación «se habían puesto en marcha en tiempo útil y de forma efectiva», era la expresión de una garantía clara e inequívoca de que el Reino Unido no había incumplido sus obligaciones dimanantes del Derecho de la Unión en lo que respecta a su participación en dicha operación.⁵⁰ Por lo que se refiere al contra argumento de la Comisión según el cual esta garantía solo se refería a un único caso procedente de la ACP Discount, el Reino Unido sostiene que la Comisión no puede cuestionar esta garantía amparándose en que ahora estima que el control de un único caso es insuficiente para fundamentar tal garantía, apartándose de su elección inicial de basarse únicamente en un caso para tranquilizar al Reino Unido.

143. Por último, el Reino Unido se refiere a la primera reunión bilateral de la OLAF con la HMRC, celebrada en los días 19 y 20 de febrero de 2015, durante la cual un funcionario de la OLAF manifestó, según el acta de dicha reunión redactada por los funcionarios británicos, que «hasta ese momento» dicho Estado miembro había «hecho lo que había que hacer». Según el Reino Unido, esta última garantía se refería a todas las medidas adoptadas por él hasta entonces, y no solo a la cuestión de la emisión de las liquidaciones C18 Snake.

144. En su opinión, el hecho de que la Comisión se aparte ahora de esas tres garantías no solo vulnera el principio de la confianza legítima, sino también el de seguridad jurídica, que puede ser invocado por los Estados miembros,⁵¹ el principio *venire contra factum proprium nemini licet* y el principio de cooperación leal, enunciado en el artículo 4 TUE, apartado 3.⁵² Afirma que las disposiciones del Derecho aduanero permiten una cierta flexibilidad en lo que concierne a las

⁴⁹ Esta primera garantía significa, en su opinión, una aprobación de los esfuerzos y medidas adoptados por el Reino Unido para llevar a cabo esos progresos hasta junio de 2014 y no solo, como, en su opinión, alega erróneamente la Comisión, de los futuros proyectos diseñados por ese Estado.

⁵⁰ Pues bien, según el Reino Unido, la Comisión sí estaba informada en esa época de que, en el marco de la ACP Discount, las autoridades británicas habían efectuado controles documentales acompañados de visitas de seguimiento después del levante de las mercancías, pero no habían ejercido controles previos, ni tomado muestras o exigido garantías.

⁵¹ Véase la sentencia de 26 de mayo de 1982, Alemania y Bundesanstalt für Arbeit/Comisión (44/81, EU:C:1982:197), apartados 16 a 18.

⁵² Esta afirmación no podría cuestionarse alegando el principio, consagrado en la jurisprudencia, de que una confianza legítima no puede basarse en una práctica ilegal (sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228), apartado 50, y según el cual la confianza legítima no puede invocarse en contra de un precepto inequívoco de un texto de Derecho de la Unión [sentencia de 7 de abril de 2011, Sony Supply Chain Solutions (Europe), C-153/10, EU:C:2011:224], apartado 47].

medidas que han de adoptarse para combatir un fraude como el del caso de autos y no exigen expresamente un sistema de controles basado en filtros de detección y en controles previos, de manera que era posible que la Comisión y la OLAF proporcionaran cierta tranquilidad al Reino Unido en cuanto a que, hasta febrero de 2015, su sistema de control aduanero era conforme al Derecho de la Unión.

145. A este respecto, con objeto de examinar las alegaciones del Reino Unido, debe recordarse, de entrada, que el derecho a invocar el principio de protección de la confianza legítima se extiende a todo justiciable al que una institución de la Unión haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías concretas que le dio.⁵³ Aunque tal derecho constituye un principio general del Derecho de la Unión que confiere derechos a los particulares,⁵⁴ el Tribunal de Justicia también ha extendido su aplicación a las relaciones entre la Comisión y los Estados miembros.⁵⁵

146. Con todo, el derecho a invocar el principio de protección de la confianza legítima implica que las autoridades competentes de la Unión hayan dado al interesado garantías concretas, incondicionales y concordantes, que emanen de fuentes autorizadas y fiables. En efecto, corresponde ese derecho al justiciable al que una institución, un órgano o un organismo de la Unión, al darle garantías concretas, le haya hecho concebir esperanzas fundadas,⁵⁶ teniendo en cuenta que, en el marco del examen de una excepción de inadmisibilidad propuesta por un Estado miembro basada en la vulneración de su confianza legítima, corresponde a aquel, según el principio *reus in exceptione fit acto*, aportar la prueba de tal vulneración.⁵⁷

147. A mi juicio, de los autos se desprende que, en el presente asunto, el Reino Unido no ha recibido de la Comisión ni de la OLAF ninguna garantía en la que pueda basar una confianza legítima.

148. Más concretamente, por lo que atañe a las tres afirmaciones a las que se refiere el Reino Unido, ninguna de ellas constituía, según mi criterio, una afirmación precisa e incondicional de la conformidad con el Derecho de la Unión de las actuaciones y de la inacción del Reino Unido, ni de la ausencia de una infracción del Derecho de la Unión por parte de dicho Estado. En efecto, por una parte, la supuesta declaración del agente de la OLAF en una reunión celebrada el 13 de junio de 2014,⁵⁸ es demasiado general para poder fundamentar una confianza legítima en que no fuera a interponerse un eventual recurso por incumplimiento. Además, procede analizar esta declaración en su contexto, del cual se desprende que esta se realizó en el marco de una reunión entre la OLAF y el Reino Unido relativa a la operación Snake y, en particular, en el de una conversación sobre la posible emisión por parte de dicho Estado de las liquidaciones C18 Snake. No obstante, consta que el Reino Unido las retiró con posterioridad a la reunión, de manera que dicha declaración, en la que quedaba constancia del progreso que parecía haber

⁵³ Véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de marzo de 1987, Van den Bergh en Jurgens y Van Dijk Food Products (Lopik)/CEE (265/85, EU:C:1987:121), apartado 44 y jurisprudencia citada, y de 7 de abril de 2011, Grecia/Comisión (C-321/09 P, EU:C:2011:218), apartado 45 y jurisprudencia citada.

⁵⁴ Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de mayo de 1992, Mülder y otros/Consejo y Comisión (C-104/89 y C-37/90, EU:C:1992:217), apartado 15.

⁵⁵ Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de diciembre de 2001, Grecia/Comisión (C-373/99, EU:C:2001:662), apartado 56, de 24 de abril de 2007, Comisión/Países Bajos (C-523/04, EU:C:2007:244), apartado 28, y de 1 de junio de 2016, Hungría/Comisión (T-662/14, EU:T:2016:328), apartado 57, así como el auto de 23 de marzo de 2011, Estonia/Comisión (C-535/09 P, no publicado, EU:C:2011:171), apartados 72 y 73.

⁵⁶ Véanse, en particular, las sentencias de 7 de abril de 2011, Grecia/Comisión (C-321/09 P, EU:C:2011:218), apartado 25, y de 19 de julio de 2016, Kotnik y otros (C-526/14, EU:C:2016:570), apartado 62.

⁵⁷ Véanse, por analogía, por lo que se refiere a la finalización a tiempo de la infracción, las conclusiones de la Abogada General Trstenjak presentadas en el asunto Comisión/Alemania (C-536/07, EU:C:2009:340), punto 39.

⁵⁸ Véase la primera garantía invocada por el Reino Unido, expuesta en el punto 141 de las presentes conclusiones.

realizado dicho Estado, perdió la mayor parte de su valor. Lo mismo ocurre con las observaciones realizadas por la OLAF en la reunión de los días 19 y 20 de febrero de 2015, que partían de la premisa de que el Reino Unido había emitido dichas liquidaciones.⁵⁹ Por otra parte, en cuanto a la observación, hecha en octubre de 2014, según la cual la OLAF consideraba que la participación del Reino Unido en la ACP Discount era satisfactoria y que las actuaciones necesarias poner en marcha dicha operación «se [habían ejecutado] de una forma oportuna y eficaz»,⁶⁰ ha de señalarse que esta no constituye una apreciación relativa al respeto del Derecho de la Unión en materia de protección de los intereses financieros de la Unión por parte de dicho Estado, puesto que solo se refería a un único caso procedente de la ACP Discount y no refleja necesariamente el contenido de todas las comunicaciones intercambiadas en esa época entre dicho Estado y la Comisión y la OLAF.

149. De ello se sigue que las tres declaraciones o afirmaciones en que se basa el Reino Unido no pueden calificarse de garantías «concretas, incondicionales y concordantes», máxime al haberse formulado en un contexto caracterizado por un diálogo intenso y continuado a lo largo de un período relativamente largo entre los servicios de la OLAF y de la Comisión, por un lado, y del Reino Unido, por otro. Así, como sostiene la Comisión, estas afirmaciones se hicieron en el marco de la acción emprendida por la OLAF⁶¹ para convencer a los Estados miembros de que adoptaran medidas de control aduanero previas al despacho y basadas en un análisis de riesgos, como el umbral basado en los precios mínimos aceptables. De este contexto se desprende con claridad que ni la OLAF ni la Comisión dieron tales garantías.

150. Además, tales declaraciones o afirmaciones tampoco pueden impedir la *comprobación objetiva del incumplimiento* de las obligaciones que incumben a los Estados miembros con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 258 TFUE. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este procedimiento se basa en la comprobación objetiva del incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le impone el Derecho de la Unión, y un Estado miembro no puede invocar los principios de confianza legítima y de cooperación leal para oponerse a tal declaración objetiva, dado que la admisión de tal justificación sería contraria al objetivo de dicho procedimiento.⁶² Más concretamente, en lo que concierne a la reacción de los servicios de la Comisión y a su posible incidencia en la fundamentación del reproche de incumplimiento dirigido contra el Reino Unido, según reiterada jurisprudencia la Comisión no está facultada para dar garantías acerca de la compatibilidad de un comportamiento determinado con el Derecho de la Unión y no goza, en ningún caso, de la facultad de autorizar comportamientos contrarios a ese Derecho.⁶³ De ello se desprende, según mi criterio, que los Estados miembros no pueden, en un sistema en el que son responsables de aplicar de una forma adecuada la legislación aduanera de la Unión en su territorio nacional, eludir la responsabilidad de una violación del Derecho de la Unión que puedan haber cometido, amparándose en que la Comisión no se lo reprochó en un momento dado.

151. Por último, basta señalar que, como resulta del escrito de contestación del Reino Unido, las alegaciones basadas en la seguridad jurídica, en el principio de «estoppel» y en la falta de cooperación leal de la Comisión con el Reino Unido carecen de contenido autónomo. En efecto,

⁵⁹ Véase la primera garantía invocada por el Reino Unido, expuesta en el punto 141 de las presentes conclusiones.

⁶⁰ Véase la segunda garantía alegada por el Reino Unido, que se ha mencionado en el punto 142 de las presentes conclusiones.

⁶¹ Véase, en particular, el mensaje de asistencia mutua AM 2007/015, de 20 de abril de 2007, y las directrices de la ACP Discount de 2011.

⁶² Véanse, en este sentido y por analogía, las sentencias de 24 de abril de 2007, Comisión/Países Bajos (C-523/04, EU:C:2007:244), apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 6 de octubre de 2009, Comisión/España (C-562/07, EU:C:2009:614), apartado 18.

⁶³ Véase, en este sentido, la sentencia de 15 de junio de 2000, Comisión/Alemania (C-348/97, EU:C:2000:317), apartado 45 y jurisprudencia citada.

en su escrito de contestación, el Reino Unido no expone, en esencia, las razones por las cuales considera que se infringen dichos principios,⁶⁴ de manera que tales alegaciones dependen de aquellas basadas en la violación de la confianza legítima analizadas más arriba y deben descartarse por los mismos motivos que los que se han expuesto al realizar dicho análisis.

152. En consecuencia, estimo que procede desestimar esta excepción de inadmisibilidad.

4. Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la imposibilidad de ordenar la puesta a disposición de los importes con arreglo al artículo 258 TFUE

153. El Reino Unido sostiene que el recurso es inadmisibile en tanto en cuanto pretende, en esencia, conseguir que dicho Estado abone unos importes específicos y excepcionalmente elevados al presupuesto de la Unión.

154. Más concretamente, el Reino Unido sostiene, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,⁶⁵ que procede declarar la inadmisibilidad de la parte de las pretensiones formuladas en el escrito de demanda relativa a la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de un determinado importe de recursos propios tradicionales, de alrededor de 2 700 000 000 de euros, argumentando que, en el marco de un recurso por incumplimiento fundamentado en el artículo 258 TFUE el Tribunal de Justicia no puede ordenar a un Estado miembro que consigne en el presupuesto de la Unión unos determinados importes de recursos propios supuestamente impagados como resultado de unos incumplimientos que se reprochan a dicho Estado miembro. En consecuencia, estima que el tercer párrafo de la primera pretensión formulada en el escrito de demanda, que figura en el apartado 370 del citado escrito, es inadmisibile, máxime teniendo en cuenta que, según reiterada jurisprudencia, en el marco de dicho recurso, el Tribunal de Justicia solo puede declarar el incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión, sin que pueda ordenar a dicho Estado miembro que adopte medidas concretas.

155. El Reino Unido también se opone a la alegación de la Comisión según la cual esta «estructuró» cuidadosamente las pretensiones formuladas en su demanda en el presente asunto con el fin de evitar el error cometido en los dos asuntos Comisión/Alemania antes mencionados. A su juicio, se trata de un artificio dirigido a eludir la falta de competencia del Tribunal de Justicia pues la Comisión pretende obtener el mismo resultado que se buscaba en esos dos asuntos utilizando una formulación distinta.

156. Además, según el Reino Unido, el proceder de la Comisión priva al Reino Unido de la posibilidad que le ofrece el artículo 260 TFUE de poner remedio a cualquier incumplimiento constatado en virtud del artículo 258 TFUE, y, por tanto, no respeta las competencias respectivas de la Comisión, del Tribunal de Justicia y de los Estados miembros con arreglo a los Tratados de la Unión.

157. Considera que el presente asunto se distingue del de la sentencia de 15 de noviembre de 2005, Comisión/Dinamarca.⁶⁶ Señala que, ciertamente, en dicho asunto el Tribunal de Justicia estimó un recurso con el que se pretendía que se declarara que el Estado miembro de que se

⁶⁴ Véanse, en particular, los apartados 114, 115 y 131 del escrito de contestación.

⁶⁵ Véanse las sentencias de 14 de abril de 2005, Comisión/Alemania (C-104/02, EU:C:2005:219), apartados 48 a 51, y de 5 de octubre de 2006, Comisión/Alemania (C-105/02, EU:C:2006:637), apartados 43 a 45.

⁶⁶ C-392/02, EU:C:2005:683.

trataba en aquel asunto había incumplido su obligación de poner a disposición de la Unión recursos propios de un determinado importe, pero, según se desprende del apartado 56 de dicha sentencia, en dicho asunto no se discutían ni la existencia de una deuda aduanera ni el importe de las pérdidas de recursos propios.

158. Estimo que esta argumentación no puede prosperar. A este respecto, del tercer párrafo de la primera pretensión resulta que, con la enumeración de los importes de las pérdidas de recursos propios tradicionales correspondientes al período comprendido entre 2011 y 2017, la Comisión pretende describir el alcance del incumplimiento cuantificando esas pérdidas. Aunque este tercer párrafo incluye la expresión «pérdidas de recursos propios tradicionales que deben ponerse a disposición del presupuesto de la Unión»,⁶⁷ criticada por el Reino Unido, considero que esta parte de la frase no debe entenderse como una solicitud de que se ordene a dicho Estado que abone los importes en cuestión en el marco del presente recurso, sino que su objeto es describir en términos cuantitativos el incumplimiento, para así acreditar los importes concretos que dicho Estado no ha puesto a disposición del presupuesto de la Unión.

159. Por lo que se refiere a las alegaciones basadas en los dos asuntos que dieron lugar a las sentencias Comisión/Alemania,⁶⁸ considero que basta con señalar que la redacción de las pretensiones formuladas por la Comisión en dichos asuntos, que fue objeto de una apreciación crítica por parte del Tribunal de Justicia en dichas sentencias, difiere de la redacción de las pretensiones formuladas en el presente procedimiento. En efecto, en aquellos asuntos, la Comisión solicitaba al Tribunal de Justicia que conminara al Estado miembro demandado a que pagara los importes si se acreditaba que dicho Estado miembro había incumplido sus obligaciones dimanantes del Derecho de la Unión.⁶⁹ En el marco de esas dos sentencias, el Tribunal de Justicia señaló que lo que la Comisión solicitaba no era que se declarara que el Estado miembro de que se trataba había incumplido sus obligaciones, sino que se ordenara a dicho Estado miembro que adoptara unas medidas determinadas.⁷⁰ De ello se colige, según mi criterio, que, en el marco de un recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, la competencia del Tribunal de Justicia se limita a declarar el incumplimiento del Derecho de la Unión reprochado a un Estado miembro, sin que pueda conminar al Estado miembro afectado a que emprenda actuaciones con objeto de poner fin a ese incumplimiento. Tal conclusión resulta, además, de la fórmula que establece que la «apreciación de tal incumplimiento obliga [...] al Estado miembro afectado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia»,⁷¹ consagrada en el artículo 260 TFUE. Por tanto, el procedimiento ante el Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 258 TFUE es un procedimiento por incumplimiento y no un procedimiento *conminatorio*.

160. Dado que el procedimiento previsto en el artículo 258 TFUE se basa en la comprobación objetiva del incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le impone el Derecho de la Unión, las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia en virtud de dicha

⁶⁷ Utilización del futuro en la versión en lengua inglesa.

⁶⁸ Apartado 237 del escrito de contestación, citando la sentencia de 14 de abril de 2005, Comisión/Alemania (C-104/02, EU:C:2005:219), apartados 48 a 51, y la sentencia de 5 de octubre de 2006, Comisión/Alemania (C-105/02, EU:C:2006:637), apartados 43 a 45.

⁶⁹ Más concretamente, en esos asuntos, la Comisión solicitaba al Tribunal de Justicia, que declarara, respectivamente, que la República Federal de Alemania estaba «obligada a abonar al presupuesto comunitario los intereses devengados en caso de retraso en la consignación contable» [sentencia de 14 de abril de 2005, Comisión/Alemania (C-104/02, EU:C:2005:219), apartado 1], y «a consignar sin demora en la cuenta de la Comisión los recursos propios no ingresados debido a los incumplimientos» (sentencia de 5 de octubre de 2006, Comisión/Alemania, C-105/02, EU:C:2006:637), apartado 1.

⁷⁰ Sentencias de 14 de abril de 2005, Comisión/Alemania (C-104/02, EU:C:2005:219), apartados 49 y 50, y de 5 de octubre de 2006, Comisión/Alemania (C-105/02, EU:C:2006:637), apartados 44 y 45.

⁷¹ Sentencias de 14 de abril de 2005, Comisión/Alemania (C-104/02, EU:C:2005:219), apartado 49, y de 5 de octubre de 2006, Comisión/Alemania (C-105/02, EU:C:2006:637), apartado 44.

disposición son, por su propia naturaleza, declarativas,⁷² de manera que el Tribunal de Justicia *puede* declarar, en los recursos por incumplimiento interpuestos al amparo del artículo 258 TFUE relativos a importes de recursos propios tradicionales, que un Estado miembro no ha puesto esos importes a disposición del presupuesto de la Unión.⁷³ Contrariamente a lo alegado por el Reino Unido, esta conclusión también resulta de la sentencia Comisión/Dinamarca,⁷⁴ en la que el Tribunal de Justicia consideró admisible la pretensión de que el Tribunal de Justicia declarara que, al no haber puesto a disposición de la Comisión una determinada cantidad en concepto de recursos propios ni los intereses de demora correspondientes, las autoridades danesas habían incumplido sus obligaciones. Además, en una sentencia reciente,⁷⁵ el Tribunal de Justicia ha declarado que, «al negarse a poner a disposición recursos propios tradicionales de un importe de 2 120 309,50 euros, [...] la República Italiana [había] incumplido las obligaciones que le [incumbían]» con arreglo al Derecho de la Unión. De ello se sigue, a mi parecer, que el Tribunal de Justicia puede considerar admisible una pretensión incluida en el *petitum* del escrito de demanda de la Comisión dirigida a presentar un importe concreto de pérdidas de recursos propios que dicha institución considere que se adeuda.

161. No desvirtúa esta conclusión la alegación del Reino Unido de que la jurisprudencia antes citada debe entenderse teniendo presente la cuestión de si el Estado miembro contra el que se dirige el recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE cuestiona o no el alcance de las pérdidas de recursos propios tradicionales derivadas del incumplimiento. Considero que esta objeción carece de pertinencia debido a la propia naturaleza del procedimiento por incumplimiento, que faculta a dicho Estado miembro a rebatir ante el Tribunal de Justicia tanto los elementos de orden fáctico presentados en apoyo del recurso de la Comisión como el fundamento jurídico de este último, lo cual incluye, en toda lógica, el alcance de las pérdidas de recursos propios tradicionales. Así se desprende de la facultad de la Comisión de someter a la apreciación del Tribunal de Justicia, en el marco de un recurso por incumplimiento, una controversia que la enfrenta a un Estado miembro acerca de la obligación de este de poner a disposición de esta institución un determinado importe de recursos propios de la Unión, inherente al sistema de recursos propios, tal como este está diseñado actualmente en el Derecho de la Unión.⁷⁶ Asimismo, en su jurisprudencia más reciente en la materia, el Tribunal de Justicia accedió a la solicitud de la Comisión de que se declarara la existencia de una violación del Derecho de la Unión por no haberse puesto a disposición un determinado importe de recursos propios, y ello, a pesar de que el Estado miembro afectado negaba que la Unión tuviera algún derecho sobre dicho importe.⁷⁷

162. Procede rechazar asimismo la objeción formulada por el Reino Unido según la cual el presente recurso es inadmisibile por constituir una forma «disimulada» de recurso de indemnización y porque con él se persigue lograr la condena de dicho Estado miembro por no

⁷² Véanse von Bardeleben, E., Donnat, F., y Siritzky, D., *La Cour de justice de l'Union européenne et le droit du contentieux européen*, La Documentation française, París, 2012, p. 196 y las conclusiones de la Abogada General Sharpston presentadas en el asunto Comisión/República Checa (Mecanismo temporal de reubicación de solicitantes de protección internacional) (C-719/17, EU:C:2019:917), apartado 100.

⁷³ Véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, EU:C:1989:339); de 15 de noviembre de 2005, Comisión/Dinamarca (C-392/02, EU:C:2005:683); de 3 de abril de 2014, Comisión/Reino Unido (C-60/13, no publicada, EU:C:2014:219), y, más recientemente, la sentencia de 11 de julio de 2019, Comisión/Italia (Recursos propios — Recuperación de una deuda aduanera) (C-304/18, no publicada, EU:C:2019:601).

⁷⁴ Sentencia de 15 de noviembre de 2005 (C-392/02, EU:C:2005:683), apartados 31 a 34.

⁷⁵ Sentencia de 11 de julio de 2019, Comisión/Italia (Recursos propios — Recuperación de una deuda aduanera) (C-304/18, no publicada, EU:C:2019:601), apartado 76 y fallo.

⁷⁶ Véase la sentencia de 9 de julio de 2020, República Checa/Comisión (C-575/18 P, EU:C:2020:530), apartado 68.

⁷⁷ Véase la sentencia de 11 de julio de 2019, Comisión/Italia (Recursos propios — Recuperación de una deuda aduanera), (C-304/18, no publicada, EU:C:2019:601).

haber puesto unos importes concretos a disposición del presupuesto de la Unión. En el marco de un recurso por incumplimiento relativo a recursos propios, es evidente que están en juego obligaciones pecuniarias y no hay ninguna norma de Derecho de la Unión que prohíba a la Comisión invocarlas al alegar un incumplimiento. En este ámbito específico, se interponen ante el Tribunal de Justicia recursos por incumplimiento precisamente porque unos Estados miembros cuestionan su obligación de poner a disposición del presupuesto de la Unión las sumas reclamadas por la Comisión.

163. Por último, procede señalar que, en su escrito de réplica, la Comisión destaca que el tercer párrafo de la primera pretensión debe entenderse como una solicitud relativa a determinados importes concretos que el Reino Unido no ha puesto a disposición del presupuesto de la Unión. Por ello, es preciso señalar que la propia Comisión reconoce que «el presente recurso no es un recurso de indemnización», sino que va dirigido a que se declare que el Reino Unido ha incumplido sus obligaciones derivadas del Derecho de la Unión, en particular, al no poner a disposición del presupuesto de la Unión determinados importes concretos, siendo tal formulación, como se ha expuesto anteriormente, conforme con la jurisprudencia relativa al recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE.

164. A la vista de la jurisprudencia antes mencionada y de las precisiones aportadas por la Comisión, estimo que procede entender que el tercer párrafo de la primera pretensión va dirigido a que el Tribunal de Justicia declare que el Reino Unido no ha puesto a disposición del presupuesto de la Unión ciertos importes concretos, infringiendo así el Derecho de la Unión y que, a la vista de dicha jurisprudencia, esta pretensión es admisible.

165. Con carácter subsidiario, el Reino Unido sostiene que, si el Tribunal de Justicia decide establecer el importe que ha de ponerse a disposición de la Unión, debería dar prioridad a la estimación del Reino Unido pues corresponde al Estado miembro evaluar el importe adeudado. Según el Reino Unido, el planteamiento de principio correcto para determinar el importe de las pérdidas de recursos propios se articula en tres etapas, que la Comisión amalgama en su escrito de demanda (a saber, el incumplimiento de las obligaciones por parte de dicho Estado, la relación de causalidad y la prueba del importe adeudado por ese incumplimiento).

166. A este respecto, las alegaciones formuladas por el Reino Unido parten de la premisa de que la Comisión está obligada a demostrar que las medidas eventualmente adoptadas por el Estado miembro eran manifiestamente inapropiadas. Pues bien, el examen de estas alegaciones corresponde al análisis de los motivos primero y segundo.

167. A la luz de cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que desestime las excepciones de inadmisibilidad primera a cuarta propuestas por el Reino Unido.

B. Sobre el incumplimiento de las obligaciones en materia de protección de los intereses financieros de la Unión y de lucha contra el fraude, así como de las obligaciones derivadas de la normativa aduanera de la Unión

168. Mediante su primer motivo, la Comisión alega, en esencia, que, durante el período de infracción, pese a las reiteradas advertencias y solicitudes de la Comisión y de la OLAF en relación con el riesgo de fraude, el Reino Unido no tomó medidas dirigidas a proteger los intereses financieros de la Unión. Según la Comisión, esta omisión constituye, por una parte, un incumplimiento tanto de las obligaciones generales en materia de protección de los intereses financieros de la Unión como de las obligaciones de lucha contra el fraude establecidas en el

artículo 310 TFUE, apartado 6, y en el artículo 325 TFUE. Considera, por otra parte, que tal omisión vulnera la obligación de las autoridades aduaneras, para empezar, de adoptar medidas dirigidas a proteger los intereses financieros de la Unión en virtud del artículo 3 del código aduanero de la Unión en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, a continuación, de efectuar controles sobre la base de un análisis de riesgos con arreglo al artículo 13 del código aduanero comunitario y al artículo 46 del código aduanero de la Unión, y, por último, de exigir el pago de garantías con arreglo al artículo 248, apartado 1, del Reglamento de Aplicación y al artículo 244 del Reglamento de Ejecución.

169. Antes de examinar las imputaciones específicas expuestas por la Comisión, analizaré en primer lugar las obligaciones que incumben a los Estados miembros con arreglo al artículo 310 TFUE, apartado 6, y al artículo 325 TFUE, invocados por la Comisión en apoyo de su recurso y, especialmente, con arreglo a sus objetivos y a la jurisprudencia en la materia. Luego, habrá de apreciarse la fundamentación de las alegaciones específicas formuladas en virtud de dichas disposiciones y de las disposiciones del Derecho derivado mencionadas en el punto anterior.

1. Sobre las obligaciones de los Estados miembros de combatir toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión

170. En la medida en que el artículo 310 TFUE, apartado 6, que establece que «la Unión y los Estados miembros, de conformidad con el artículo 325, combatirán el fraude y cualquier otra actividad ilegal que perjudique a los intereses financieros de la Unión», es una mera disposición de remisión al artículo 325 TFUE, procede considerar que el motivo formulado por la Comisión, en la medida en que se basa en la vulneración de disposiciones de Derecho primario, pretende, en realidad, reprochar al Reino Unido el incumplimiento de las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 325 TFUE. Dicho artículo es una disposición central en materia de lucha contra el fraude en el ámbito del Derecho primario,⁷⁸ puesto que define las obligaciones de la Unión y de los Estados miembros, así como el alcance de dichas obligaciones en ese ámbito, a su vez concretadas, en el Derecho derivado, por el código aduanero de la Unión, el código aduanero comunitario, el Reglamento de Aplicación y el Reglamento de Ejecución.

171. La protección de los intereses financieros constituye una prioridad que atrae la atención de los Estados miembros y la de la Unión desde hace muchos años,⁷⁹ dado que los Estados miembros recaudan los recursos propios tradicionales (constituidos por los derechos de aduana y las cotizaciones sobre el azúcar) por cuenta de la Unión.⁸⁰ En 2017, los Estados miembros retenían, en concepto de gastos de recaudación, el 20 % de los recursos propios tradicionales.⁸¹ El fraude aduanero es un fenómeno creciente que menoscaba esta recaudación y, por ende, los intereses financieros de la Unión. En 2013, las pérdidas relacionadas con ese fraude se valoraban en

⁷⁸ Es útil recordar que este artículo 325 TFUE sucede al artículo 280 CE, que entró en vigor en 1999 con el Tratado de Ámsterdam, que a su vez constituía una evolución del anterior artículo 209A del Tratado de Maastricht de 1992.

⁷⁹ Los Estados miembros constatan los recursos propios tradicionales y comunican a la Comisión los importes de los derechos constatados. Así, el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas fue introducido por el Acto del Consejo de 26 de julio de 1995 (Acto del Consejo, de 26 de julio de 1995, por el que se establece el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, DO 1995, C 316, p. 48).

⁸⁰ Estos importes se comunican a la Comisión mediante estados mensuales de la contabilidad A. Los derechos constatados que no se hayan incluido en la contabilidad A por no haber sido recaudados por los Estados miembros y por no haberse constituido ninguna garantía (o cuando, aun habiéndose constituido una garantía, los derechos son no obstante objeto de una impugnación), figuran en la contabilidad separada. Estos derechos se deprecian en función de la información facilitada cada año por los Estados miembros.

⁸¹ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Tribunal de Cuentas — Cuentas anuales consolidadas de la Unión Europea 2017 (DO 2018, C 348, p. 1).

185 millones de euros al año.⁸² Las nefastas consecuencias del fraude aduanero sobrepasan el ámbito de los intereses financieros relativos al presupuesto de la Unión, para alcanzar los ámbitos políticos, económicos y financieros, y tienen repercusiones directas en el funcionamiento del mercado interior.⁸³

172. En este contexto, el artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, no se limita a enunciar una obligación abstracta de los Estados miembros de combatir el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión,⁸⁴ sino que establece unas exigencias mínimas por lo que se refiere a las medidas que estos Estados deben poner en práctica para luchar contra el fraude y prevenir tales actividades. En particular, este precepto exige que las medidas adoptadas por los Estados miembros para luchar contra las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión, por una parte, sean disuasorias y eficaces, según lo dispuesto en el apartado 1 del citado artículo y, por otra parte, no difieran de las que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros, según exige el apartado 2 del citado artículo.

173. La jurisprudencia también ha recordado estas exigencias, estableciendo, en particular, que el artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, impone a los Estados miembros una obligación de resultado precisa, que no está sujeta a condición adicional alguna.⁸⁵ En la medida en que la lucha contra las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión por medio de medidas disuasorias y eficaces implica la recaudación de los derechos de aduana y la puesta disposición de los importes correspondientes al presupuesto de la Unión en concepto de recursos propios tradicionales de la Unión, cualquier deficiencia en la recaudación de estos derechos se traduce potencialmente en una disminución de esos recursos. En consecuencia, los Estados miembros están obligados a adoptar las medidas necesarias para que los derechos de aduana puedan cobrarse efectiva e íntegramente, lo cual supone que el control aduanero se ejerce correctamente.⁸⁶ Procede, asimismo, recordar que, conforme al artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo segundo, los Estados miembros de la Unión están obligados a adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión.⁸⁷ A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de normativas agrícolas se desprende que la obligación impuesta a los Estados miembros de adoptar cualquier medida necesaria para asegurar una protección eficaz de los intereses financieros de la Unión constituye una expresión específica de la obligación general de cooperación leal que pesa sobre los Estados miembros en

⁸² SWD(2013) 483 final.

⁸³ Véase Djurdjevic, Z., «Fraud adversely affecting the budget of the European Union: the forms, methods and causes», *Financial Theory and Practice*, 2006, vol. 30, pp. 254 y 255.

⁸⁴ Sobre la definición de los conceptos de «fraude» y de «toda actividad ilegal», a efectos del artículo 325 TFUE, y su distinción, véanse las conclusiones del Abogado General Bobek, presentadas en el asunto Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553), puntos 65 y ss. Sobre la evolución histórica de dicha disposición antes del Tratado de Lisboa (artículo 209 A del Tratado CE), véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Comisión/BCE (C-11/00, EU:C:2002:556).

⁸⁵ Véanse, en particular, las sentencias de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartados 50 y 51, y de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 38. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha recordado que, si bien los Estados miembros están obligados, en particular, a adoptar medidas efectivas que permitan recuperar las cantidades indebidamente pagadas al beneficiario de una subvención financiada parcialmente con cargo al presupuesto de la Unión, el artículo 325 TFUE no les impone ninguna obligación distinta de la relativa al carácter efectivo de las medidas, en cuanto al procedimiento que debe permitir llegar a tal resultado [sentencia de 1 de octubre de 2020, Úrad špeciálnej prokuratúry (C-603/19, EU:C:2020:774), apartado 55].

⁸⁶ Véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 51, de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 38, y de 5 de junio de 2018, Kolev y otros (C-612/15, EU:C:2018:392), apartados 51 a 53.

⁸⁷ Véase, especialmente, la sentencia de 31 de octubre de 2019, Comisión/Reino Unido (C-391/17, EU:C:2019:919), apartado 70.

virtud de lo que es ahora el artículo 4 TFUE, apartado 3.⁸⁸ De forma análoga, en el ámbito de la lucha contra el fraude aduanero, el artículo 325 TFUE constituye, según mi criterio, la expresión específica del principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3,⁸⁹ siendo el artículo 325 TFUE a su vez objeto de concreción en el ámbito del Derecho aduanero de la Unión a través de las disposiciones del código aduanero. De ello se sigue que el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, no puede invocarse de forma autónoma en el ámbito de la lucha contra el fraude aduanero.⁹⁰

174. De la jurisprudencia antes mencionada cabe extraer dos tipos de enseñanzas. Por una parte, además de la obligación que corresponde a los Estados miembros de prever, con arreglo al artículo 325 TFUE, apartado 1, sanciones adecuadas para combatir el fraude y toda actividad que afecte a los intereses financieros de la Unión, las exigencias que se derivan de la jurisprudencia antes mencionada también se aplican a las actividades administrativas de los Estados miembros, puesto que los compromisos que estos han asumido en virtud de los Tratados los vinculan íntegramente.⁹¹

175. Por otra parte, de la citada jurisprudencia se desprende que el artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, impone a los Estados miembros unas obligaciones de resultado, especialmente, en lo relativo a los objetivos establecidos en dicha disposición y, más especialmente, en relación con la obligación que se les impone de combatir el fraude y las actividades que afecten a los intereses financieros de la Unión, de forma que se minimicen las eventuales pérdidas para las finanzas públicas de la Unión en su conjunto. Ello implica que, dado que la citada disposición pretende que esa lucha se lleve a cabo a través de medidas operativas, la eficacia de una medida concreta o de un conjunto de medidas solo puede determinarse en el contexto de una situación muy definida y no de forma abstracta. En efecto, la delincuencia, incluida una parte de ella especialmente peligrosa como es la delincuencia organizada en el ámbito del fraude y de otras actividades que perjudican a los intereses financieros de la Unión, es, por definición, un fenómeno de carácter evolutivo que va adaptándose paulatinamente al contexto circundante. En consecuencia, las medidas adoptadas por los Estados miembros dirigidas a combatir este fenómeno deben poder contrarrestarlo de una forma constante. Aunque pudieran considerarse eficaces unas medidas adoptadas todavía recientemente por los Estados miembros contra unas actividades que perjudican a los intereses financieros de la Unión, es posible que hayan dejado de serlo en el contexto actual. Por consiguiente, el artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, como disposición que establece una obligación de resultado, obliga a los Estados miembros no solo a adoptar medidas únicas idóneas para prevenir las actividades que afecten a los intereses financieros de la Unión, sino también a una evaluación y adaptación permanentes en el tiempo con objeto de garantizar la eficacia de tales medidas.

⁸⁸ Sentencias de 11 de octubre de 1990, Italia/Comisión (C-34/89, EU:C:1990:353), apartado 12; de 21 de febrero de 1991, Alemania/Comisión (C-28/89, EU:C:1991:67), apartado 31, y de 21 de enero de 1999, Alemania/Comisión (C-54/95, EU:C:1999:11), apartado 66.

⁸⁹ Véanse, en particular, las conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553), puntos 75 y ss. La sustancial coincidencia de las obligaciones impuestas por el artículo 325 TFUE, apartado 2, y el principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, tiene sus orígenes en la genealogía de la primera disposición. En cierto modo, el artículo 325 TFUE, apartado 2, supone una codificación específica de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el principio de cooperación leal. Además, según reiterada jurisprudencia, si una normativa del Derecho de la Unión no prevé ninguna sanción para los casos en que se infrinja dicha normativa o si se remite a disposiciones legales y administrativas nacionales, los Estados miembros tienen, con arreglo al artículo 4 TUE, apartado 3, la obligación de adoptar todas las medidas apropiadas para garantizar la aplicación y la eficacia del Derecho de la Unión [véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, EU:C:1989:339), apartado 23, y de 15 de enero de 2004, Penycoed (C-230/01, EU:C:2004:20), apartado 36].

⁹⁰ No ocurre con lo mismo en lo que concierne a la aplicación de dicho principio en el contexto de los reproches de la Comisión relativos a la comunicación de los documentos y los datos para poder determinar los importes en cuestión. Estos reproches serán examinados en la sección D de las presentes conclusiones.

⁹¹ Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de julio de 2010, Comisión/Italia (C-334/08, EU:C:2010:414), apartado 39.

176. Por estos motivos, la alegación formulada por el Reino Unido en su defensa según la cual los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación en cuanto a los medios que pueden ponerse en funcionamiento para prevenir actividades ilegales contrarias a los intereses financieros de la Unión en el ámbito de las aduanas y de los recursos propios, no puede, en absoluto, prosperar. En efecto, el Reino Unido parece sugerir que, en la medida en que la aplicación de los regímenes aduaneros y la recaudación de los derechos de aduana incumbe a los Estados miembros a través de sus autoridades nacionales, estos disponen asimismo de un amplio margen en cuanto a la aplicación de medidas preventivas en el marco de la lucha contra el fraude aduanero.

177. Considero este enfoque criticable por dos motivos. En primer lugar, existe, en Derecho de la Unión, un vínculo directo entre, por una parte, la percepción de los derechos de aduana, llevada a cabo directamente a través de los Estados miembros, y, por otra parte, los recursos propios de la Unión, vínculo que no parece negar el Reino Unido.⁹² En segundo lugar, si bien los Estados miembros disponen efectivamente de cierto margen de apreciación en relación con la elección de las medidas de prevención contra el fraude y los ataques a los intereses financieros de la Unión, no es menos cierto que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,⁹³ este margen de apreciación no es ilimitado y está supeditado al principio de efectividad, que impone la exigencia de que las medidas adoptadas sean efectivas y disuasorias y, más específicamente, que garanticen una recaudación eficaz de los recursos de la Unión, formados, en particular, por los derechos del arancel aduanero común, sin perjuicio, sin embargo, del necesario respeto de los derechos fundamentales garantizados por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), y los principios generales del Derecho de la Unión.⁹⁴ En este sentido, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando un Estado miembro acepta medidas renunciando, con carácter general e indiferenciado, a la percepción del IVA, pese a su obligación de garantizar que se recaude íntegramente ese impuesto adeudado en su territorio y que los recursos propios de la Unión se perciban de forma eficaz, incumple las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión.⁹⁵

178. El Reino Unido sostiene también que la aplicación del Derecho de la Unión por parte de un Estado miembro solo vulnera el principio de efectividad si existe un «riesgo evidente y significativo de impunidad» o si conduce a una falta de castigo.⁹⁶ Pues bien, considero que tal

⁹² Véase, por analogía la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 26, en la que el Tribunal de Justicia estableció un «vínculo directo» entre los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA y los recursos propios, que tiene como consecuencia que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquellos puede causar una reducción de estos.

⁹³ Según la jurisprudencia, si bien los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos del IVA y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, en particular, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan, este margen de apreciación está limitado, en particular, por la necesidad de garantizar que los recursos propios de la Comunidad se perciban de forma eficaz (sentencia de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412), apartados 21 y 37 a 39. Véase, por otra parte, el artículo 3, letras a) a d), del código aduanero de la Unión.

⁹⁴ Véanse, en particular, las sentencias de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), apartados 20 y 21; de 5 de diciembre de 2017, M. A. S. y M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartados 33 a 36, y de 17 de enero de 2019, Dzivev y otros (C-310/16, EU:C:2019:30), apartados 27, 30 y 34 y jurisprudencia citada.

⁹⁵ Véanse las sentencias de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) y de 11 de diciembre de 2008, Comisión/Italia (C-174/07, no publicada, EU:C:2008:704), en las que el Tribunal de Justicia consideró que la República Italiana había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de lo dispuesto en los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, así como en el artículo 10 CE (actualmente artículo 4 TUE, apartado 3). Si una normativa de la Unión no prevé ninguna sanción para los casos en que se infrinja dicha normativa o si se remite a disposiciones legales y administrativas nacionales, los Estados miembros tienen, con arreglo al artículo 4 TUE, apartado 3, la obligación de adoptar todas las medidas apropiadas para garantizar la aplicación y la eficacia del Derecho de la Unión [jurisprudencia reiterada desde la sentencia de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, EU:C:1989:339), apartado 23].

⁹⁶ Conclusiones del Abogado General Bot presentadas en el asunto M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:564), apartado 83.

interpretación se ve invalidada por la jurisprudencia según la cual la eficacia de la protección de los intereses financieros de la Unión prevalece sobre las facultades discrecionales de los Estados miembros.⁹⁷

179. Procede asimismo desestimar las alegaciones del Reino Unido según las cuales, por una parte, la obligación de garantizar una recaudación eficaz de los recursos propios exige simplemente desplegar esfuerzos razonables para controlar y recaudar los derechos y gravámenes que constituyen los recursos, y, por otra parte, los Estados miembros están obligados a hacer prueba de «diligencia» en la recaudación de los recursos propios.⁹⁸ En efecto, de las presentes conclusiones resulta⁹⁹ que la efectividad de una medida adoptada en defensa de los intereses financieros de la Unión solo puede apreciarse en el contexto de unas circunstancias específicas, en cuyo marco ha de establecerse si los esfuerzos dirigidos a alcanzar dicho objetivo han sido razonables y diligentes. Huelga decir que un fraude aduanero organizado y de gran alcance requiere que el Estado miembro dedique más recursos que en circunstancias habituales para dar cumplimiento a sus obligaciones con arreglo a los Tratados constitutivos.¹⁰⁰

180. No cabe tampoco acoger la alegación formulada por el Reino Unido según la cual la Comisión debe demostrar, además de la ineficacia de las medidas nacionales dirigidas a combatir el fraude, que el Estado miembro es culpable de un comportamiento negligente o arbitrario. Sobre este particular, el Reino Unido hace una lectura equivocada de la jurisprudencia que invoca,¹⁰¹ de la cual no resulta en absoluto que la Comisión tenga que demostrar la negligencia o el comportamiento arbitrario de un Estado miembro para acreditar la existencia de un incumplimiento. Estimo que, al contrario, procede entender dicha jurisprudencia en el sentido de que un Estado miembro no puede arbitrariamente y de forma unilateral dejar de constatar la existencia de un derecho sobre el importe de la deuda aduanera y de abonarla en la cuenta de la Comisión en concepto de recursos propios.¹⁰²

181. Ciertamente, debe admitirse que, como señala el Reino Unido, las citadas disposiciones de los Tratados no imponen expresamente una obligación de resultado en términos absolutos ni exigen que las medidas de control aduanero supriman, en todos los supuestos, el fraude en relación con los recursos propios de la Unión. Sin embargo, del artículo 325 TFUE, al igual que

⁹⁷ En efecto, a tenor de los apartados 34 y 35 de la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), con independencia de la facultad de apreciación de que disponen los Estados miembros para elegir sus mecanismos represivos, deben tipificar como infracciones penales los casos de fraude grave, con objeto de garantizar una protección eficaz de los intereses financieros de la Unión. Así, en las conclusiones citadas por el Reino Unido, el Abogado General Bot consideró que los derechos solo tienen eficacia real si se sanciona su vulneración y que el marco jurídico nacional para sancionar los fraudes del IVA debe ser adecuado para hacer frente al riesgo de impunidad [conclusiones del Abogado General Bot presentadas en el asunto M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:564), puntos 82 a 87]. Sobre la exigencia de efectividad, véanse también las conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553), apartado 77.

⁹⁸ Véase la sentencia de 8 de julio de 2010, Comisión/Italia (C-334/08, EU:C:2010:414), apartado 49.

⁹⁹ Véanse el punto 175 de las presentes conclusiones.

¹⁰⁰ Por tal motivo, los Estados miembros retienen, con arreglo al artículo 2, apartado 3, de la Decisión 2014/335, el 20 % de los derechos de aduana en concepto de gastos de recaudación. Ese porcentaje era de 25 % según el artículo 2, apartado 3, de la Decisión 2007/436.

¹⁰¹ Véanse las sentencias de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos (C-96/89, EU:C:1991:213), apartado 37, de 15 de junio de 2000, Comisión/Alemania (C-348/97, EU:C:2000:317), apartado 64, y de 18 de octubre de 2007, Comisión/Dinamarca (C-19/05, EU:C:2007:606), apartado 18.

¹⁰² Según la jurisprudencia, existe un vínculo inseparable entre la obligación de constatar la existencia de la deuda aduanera y la de abonarla en la cuenta de la Comisión en los plazos previstos, incrementada, en su caso, con los intereses de demora, vínculo que depende de la constatación de los recursos propios y que no puede quedar a merced del comportamiento arbitrario o negligente de un Estado miembro, como subrayó el Abogado General Geelhoed en las conclusiones presentadas en el asunto Comisión/Dinamarca (C-392/02, EU:C:2005:142), apartado 57. Por otra parte, los Estados miembros deben liquidar los créditos, aunque los impugnen. Sin tal liquidación, el Estado miembro afectado puede perturbar el equilibrio financiero de la Unión, aunque sea temporalmente (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de octubre de 2007, Comisión/Dinamarca, C-19/05, EU:C:2007:606, de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos, C-96/89, EU:C:1991:213, apartado 38, y de 15 de junio de 2000, Comisión/Alemania, C-348/97, EU:C:2000:317, apartado 11). De ello se colige, en mi opinión, que un Estado miembro no puede dejar de liquidar los créditos unilateralmente.

de la jurisprudencia antes mencionada, se desprende que las medidas adoptadas con arreglo a las disposiciones del código aduanero comunitario o del código aduanero de la Unión han de ser eficaces. No cabe interpretar, en el contexto del código aduanero, que el principio de efectividad establecido a escala del Derecho primario exija la completa supresión de cualquier fraude aduanero, al no ser tal exigencia realista, dado que el comportamiento infractor, incluso en materia aduanera, siempre formará parte de la vida en sociedad. Sin embargo, dicho principio sienta la obligación de controlar los perjuicios causados a los intereses financieros de la Unión y de dar una respuesta adecuada a los riesgos probados de un fraude actual o previsible.

182. En la medida en que, como se ha señalado con anterioridad, de las obligaciones asumidas por los Estados miembros en virtud de los Tratados constitutivos se desprende que las medidas que aquellos adopten deben ser eficaces en relación con los objetivos que pretenden alcanzar y que, si bien los Estados miembros gozan de cierto margen de apreciación relativo a las medidas que adopten, este margen está limitado por el principio de efectividad, antes mencionado, ello supone que la eficacia de dichas medidas no puede apreciarse de forma abstracta, sino en el contexto de una situación particular. Ha de examinarse, a continuación, la fundamentación de las imputaciones formuladas contra el Reino Unido en relación con el período de infracción.

2. Sobre las medidas que deben tomarse en virtud de la normativa aduanera para proteger los intereses financieros de la Unión en la situación de fraude de que se trata

183. Mediante su recurso, la Comisión reprocha, en esencia, al Reino Unido no haber suprimido los riesgos de fraude aduanero ni adoptado medidas efectivas para luchar contra esos riesgos. Para pronunciarse acerca de la fundamentación del presente recurso, procede recordar, con carácter preliminar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco de un procedimiento por incumplimiento corresponde a la Comisión probar la existencia del incumplimiento alegado y aportar al Tribunal de Justicia los datos necesarios para que este pueda verificar la existencia de tal incumplimiento, sin que la Comisión pueda basarse en cualquier presunción.¹⁰³ En el presente asunto, se plantea la cuestión de si la Comisión ha probado suficientemente que las medidas adoptadas por el Reino Unido para combatir el fraude por infravaloración del producto en la importación durante el período de infracción carecían de efectividad a los efectos de recaudar íntegramente los recursos propios de la Unión en concepto de derechos de aduana, a pesar de que las autoridades del Reino Unido tenían conocimiento de los rasgos definitorios y de la magnitud del fraude perpetrado en sus fronteras.¹⁰⁴

a) Sobre las características del fraude perpetrado por los importadores de que se trata y el conocimiento del mismo por parte de las autoridades del Reino Unido

184. La Comisión y el Reino Unido parecen estar de acuerdo en que dicho Estado sufrió un fraude organizado de amplias dimensiones antes y durante el período de infracción. También consta que el fraude en cuestión consistía en la declaración de unos valores de importación de un nivel extremadamente bajo por parte de los importadores, unos grupos de delincuentes chinos que actuaban en red usando sociedades denominadas «fantasma», a saber, empresas constituidas con

¹⁰³ Sentencias de 12 de mayo de 2005, Comisión/Bélgica (C-287/03, EU:C:2005:282), apartado 27 y jurisprudencia citada, y de 19 de mayo de 2011, Comisión/Malta (C-376/09, EU:C:2011:320), apartado 32 y jurisprudencia citada.

¹⁰⁴ Véase, en este sentido, la sentencia de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160), apartado 54, de la que resulta, *mutatis mutandis*, que solo cabe reprochar a los Estados miembros no haber suprimido los riesgos de fraude aduanero y no haber adoptado medidas en relación con tales riesgos si las autoridades de los mismos tuvieron conocimiento de dichos riesgos durante el período de infracción.

la única finalidad de llevar a cabo el fraude, dotadas de recursos extremadamente reducidos y que se liquidaban o desaparecían en el momento en que las autoridades aduaneras ponían en duda la exactitud de los valores declarados, convirtiendo en improbable o en prácticamente imposible cualquier cobro *a posteriori* de los derechos de aduana.¹⁰⁵ Se trataba de un fraude a la vez itinerante y muy reactivo, en el sentido de que las importaciones fraudulentas se desplazaban rápidamente de un Estado miembro a otro y, dentro de un Estado miembro, de un puerto a otro, al menor anuncio de control por parte de las autoridades nacionales. De esta manera, las actividades fraudulentas afectaban a enormes volúmenes de productos que podían desplazarse a los Estados miembros con dispositivos de control relativamente débiles.

185. A este respecto, resulta revelador que, aunque niegue haber incumplido sus obligaciones dimanantes del Derecho de la Unión, el Reino Unido reconozca, en el informe que adjunta a su respuesta de 11 de febrero de 2019 al dictamen motivado, que, «sin ninguna duda, existía [en el Reino Unido] un fraude basado en la infravaloración de importaciones de productos textiles y de calzado procedentes de China durante el período a que se refiere el escrito de demanda de la Comisión».¹⁰⁶ En dicho informe se reconocía asimismo que «el fraude no suscitaba duda alguna y que debían adoptarse contra medidas para poner fin al fraude y favorecer el comercio leal de los operadores legítimos».¹⁰⁷ En su escrito de contestación, el Reino Unido estima que es víctima del fraude y que no tiene ningún interés en permitir que esa actividad criminal continúe o se extienda.

186. En consecuencia, del expediente se desprende que, pese a todo, durante el procedimiento administrativo previo y durante el procedimiento contencioso el Reino Unido ha reconocido la existencia de fraude, haciendo valer reiteradamente en su escrito de contestación que solo tuvo conocimiento del mismo de forma paulatina.¹⁰⁸ En este sentido, según el Reino Unido, durante la ACP Discount, en noviembre y en diciembre de 2011, era evidente que la Comisión y los Estados miembros no tenían una idea clara de la amplitud del fraude por infravaloración de las importaciones, dado que el objetivo de dicha operación era «comprobar el riesgo de infravaloración» de los productos en cuestión. El Reino Unido sostiene que fue, como pronto, al final del año 2014, y estando en curso la operación Snake, cuando la OLAF y ciertos Estados miembros afectados comenzaron a tomar conciencia de cuáles eran las actuaciones fraudulentas a las que tenían que hacer frente. A este respecto, sostiene que el informe de la OLAF menciona únicamente que el Reino Unido tuvo suficiente conocimiento del fraude desde 2014. Añade que, después de dicha operación, el conocimiento del fraude por parte los Estados miembros, en particular, de su extensión real y de su dimensión europea, se amplió todavía más, especialmente a principios del año 2015¹⁰⁹ y durante el año 2017.¹¹⁰

187. La República Portuguesa apoya esta línea argumental de defensa del Reino Unido, considerando, en esencia, que, cuando recibieron un mensaje formal de asistencia mutua de la OLAF en 2015, las autoridades del Reino Unido no eran conscientes de que hubiera una práctica

¹⁰⁵ Informe de la OLAF, resumen y apartado 6.

¹⁰⁶ Véase el punto 2.6 del informe de una empresa consultora anexo a la respuesta del Reino Unido de 11 de febrero de 2019.

¹⁰⁷ Punto 2.4 del informe redactado por una empresa consultora anexo a la respuesta del Reino Unido de 11 de febrero de 2019.

¹⁰⁸ El Reino Unido también sostiene que el Tribunal de Justicia debería desestimar cualquier alegación de incumplimiento referida al período anterior a junio de 2015, porque el Reino Unido no llegó a tener un conocimiento suficiente de dicho fraude hasta ese momento, cuando la OLAF remitió un mensaje formal de asistencia mutua a los Estados miembros (AM/2015/013, de 16 de junio de 2015) recomendando que adoptaran ciertas medidas de control con objeto de combatir dicho fraude.

¹⁰⁹ Especialmente, durante la reunión *ad hoc* de los días 25 y 26 de febrero de 2015, organizada por la Comisión. Durante dicha reunión, la OLAF «recomendó encarecidamente», en particular, que los Estados miembros utilizaran filtros de riesgo adecuados para identificar partidas que pudieran estar infravaloradas, que exigieran garantías para las partidas identificadas como sospechosas y que llevaran a cabo investigaciones con objeto de establecer el valor en aduana.

¹¹⁰ A saber, durante la operación Octopus.

generalizada de declaraciones aduaneras falsas.¹¹¹ Añade que el hecho de que un Estado miembro tuviera conciencia, ya en marzo de 2012, de la existencia de fraudes por infravaloración, en los que estaban involucrados operadores desaparecidos, no le proporcionaba indicaciones concretas sobre la existencia de declaraciones aduaneras inexactas que requirieran de una verificación sistemática por su parte.

188. Pues bien, en este asunto, se desprende de los autos que el Reino Unido fue informado plenamente del fraude por infravaloración y de las características antes mencionadas, así como de la necesidad de adoptar medidas eficaces para combatir ese fraude durante el período de infracción. En efecto, ya en abril de 2007, en un mensaje de asistencia mutua, la OLAF señalaba el riesgo que presentaban los productos textiles y el calzado procedentes de China y describía los aspectos de ese riesgo.¹¹² Mediante dicho mensaje, la OLAF instaba al conjunto de Estados miembros, por una parte, a analizar las importaciones de productos textiles y de calzado procedentes, especialmente, de China para detectar posibles indicios de importaciones infravaloradas, y, por otra parte, a llevar a cabo controles adecuados durante los despachos llevados a cabo en relación con tales importaciones.¹¹³ Habida cuenta de las características del fraude a la importación antes mencionadas, la OLAF ya precisaba que todos los Estados miembros podían estar afectados, subrayando que existía el riesgo de que el fraude fuera desviado a otros puertos de la Unión.¹¹⁴ De ello se infiere que, en 2007, la OLAF ya había establecido los elementos esenciales del comercio fraudulento y había prevenido a los Estados miembros sobre los mismos.

189. Además, en su escrito de contestación, el Reino Unido sostiene que, en 2009, la Comisión se refirió a irregularidades detectadas en Bélgica y en los Países Bajos, pero no en el Reino Unido. Sobre este particular, es preciso señalar que el mencionado mensaje de asistencia mutua remitido por la Comisión a los Estados miembros indicaba expresamente que «[estaban] afectados todos los Estados miembros», y les instaba a «adoptar medidas apropiadas para luchar contra el fenómeno endémico de la infravaloración».¹¹⁵ Es preciso recordar que, ciertamente, tales mensajes de asistencia mutua iban destinados a comunicar informaciones¹¹⁶ y no podían establecer la obligación de efectuar controles aduaneros, pues son las autoridades nacionales las

¹¹¹ Según dicho Estado miembro, a tenor del mensaje de asistencia mutua AM/2015/013, de 16 de junio de 2015, que es un mensaje formal de asistencia mutua remitido por la OLAF a los Estados miembros, y del punto 83 del Informe Especial n.º 24/2015 del Tribunal de Cuentas Europeo, titulado «La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica», las autoridades británicas no tenían conciencia de la existencia de una práctica generalizada de declaraciones en aduana falsas.

¹¹² Véase el mensaje de asistencia mutua AM 2007/015, de 20 de abril de 2007. Por otra parte, dicho mensaje de asistencia mutua ya indicaba, después de una investigación inicial, la existencia de ese problema, detectado en Alemania en 2005.

¹¹³ En dicho mensaje de asistencia mutua ya se hacía un llamamiento a «todos los Estados miembros» a buscar «posibles indicios de que las facturas [por productos textiles y de calzado procedentes de China] se mantenían en niveles artificialmente bajos»; a «determinar el valor real [...] de las mercancías [si existieran tales indicios de infravaloración]»; a «efectuar controles apropiados en los despachos que en el futuro se llev[aran] a cabo sobre [tales importaciones]»; y a «adoptar medidas de salvaguardia».

¹¹⁴ Véase el mensaje de asistencia mutua AM 2007/015 de 20 de abril de 2007, especialmente, su punto 12.

¹¹⁵ Véase el mensaje de asistencia mutua AM 2009/001 de 23 de enero de 2009, especialmente los puntos 10 a 12. También llamaba la atención de los Estados miembros, en este aspecto, sobre los consejos que la OLAF ya había dado en el mensaje de asistencia mutua AM 2007/015, de 20 de abril de 2007. Más específicamente, solicitaba a todos los Estados miembros que «detectaran las partidas de alto riesgo» y que «comprobaran la existencia de los importadores». Por otra parte, es preciso destacar que el mensaje de asistencia mutua AM 2015/013, invocado, en particular, por la República Portuguesa en su escrito de intervención, recuerda las advertencias dirigidas por la OLAF a los Estados miembros en los mensajes AM 2007/015 y AM 2009/001.

¹¹⁶ Se trata de los instrumentos previstos en el artículo 17, apartado 2, y en el artículo 18, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre estas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agrícola (DO 1997, L 82, p. 1). A tenor del mencionado artículo 17, apartado 2: «la Comisión comunicará a las autoridades competentes de cada Estado miembro, en cuanto esté a su disposición, toda la información que les permita asegurar el cumplimiento de las reglamentaciones aduanera o agraria». El artículo 18, apartado 1, dispone que «la Comisión comunicará dicha información [comunicada por las autoridades competentes de un Estado miembro, las cuales han comprobado que se han realizado operaciones que sean o parezcan contrarias a las reglamentaciones aduanera y agraria y que presenten un interés particular a nivel comunitario] a las autoridades competentes de los demás Estados miembros».

que se encargan de estos.¹¹⁷ No obstante, dichos mensajes constituyen elementos que podían animar al Reino Unido a poner en marcha medidas especiales con objeto de luchar contra el fraude y proteger los intereses financieros de la Unión.¹¹⁸

190. Por consiguiente, contrariamente a lo que sostiene el Reino Unido, de los autos no se desprende que el momento en que la OLAF y los Estados miembros empezaron a comprender verdaderamente el mecanismo fraudulento en cuestión fuera el de la finalización de la operación Snake. En efecto, por una parte, una operación aduanera conjunta, como la operación Snake, es una respuesta a un problema identificado claramente con anterioridad a escala de la Unión.¹¹⁹ A tenor del informe final relativo a dicha operación, su preparación se basó en «una evaluación pormenorizada de las amenazas que supone el fraude aduanero por infravaloración que afecta a la Unión [, la cual] confirmó que el sector textil estaba muy afectado por [...] la infravaloración [y que] los capítulos más afectados [eran] los capítulos 61 a 64 de la NC», evaluación llevada a cabo anteriormente por la OLAF. Por otra parte, de un informe del Tribunal de Cuentas resulta que la Comisión había facilitado «directrices claras sobre cómo hacer frente a la infravaloración durante la aplicación de [la ACP Discount] a la infravaloración de productos textiles y calzado procedentes de países asiáticos».¹²⁰ De ello se infiere que, cuando llevaron a cabo la ACP Discount, en 2011, los Estados miembros ya eran plenamente conscientes del fraude y de los medios para luchar contra él.¹²¹

191. Por último, la República Portuguesa invoca el Informe Especial del Tribunal de Cuentas de 2015¹²² para demostrar que la operación aduanera conjunta fue la primera que desveló la existencia del fraude. Pues bien, basta con señalar que, según dicho informe, una Operación Aduanera Conjunta de la OLAF había permitido constatar que el «40 % de los [textiles y el calzado procedentes de la China] despachad[os] a libre práctica en virtud del régimen aduanero 42 estaban infravalorados» y se había propuesto exponer el problema preexistente y las medidas que debían adoptarse. Tal afirmación no acredita en absoluto que la lucha contra el fraude por infravaloración aduanera constituyera un problema nuevo, sino la confirmación de que se trataba de una importante causa de infravaloración.

192. De todo lo anterior resulta que, durante todo el período de infracción y, especialmente, desde el principio de ese período, el Reino Unido había tenido pleno conocimiento de las características esenciales tanto del fraude como de las medidas que podían adoptarse para combatirlo. Este

¹¹⁷ Sobre la competencia de la Unión en el ámbito de la unión aduanera y el ejercicio de las funciones de control por parte de las autoridades nacionales, véase Albert, J.-L., «Section 1 — Un pluralisme national préservé», *Le droit douanier de l'Union Européenne*, Bruselas, Bruylant, 2019, pp. 466 a 473 y Natarel, V.E., «Le phénomène douanier dans le marché intérieur: à propos de l'exemple français», *Revue des affaires européennes*, 2005, n.º 4, p. 637.

¹¹⁸ El Reino Unido también invoca el resumen de las conclusiones de la reunión del Comité del código aduanero de 9 de marzo de 2012 para afirmar que ni la OLAF ni los Estados miembros terminaban de entender plenamente el alcance del fraude en marzo de 2012. De dicho documento resulta que las informaciones contenidas en el mismo eran una mera reiteración. Véase el resumen de las conclusiones de la reunión del Comité del código aduanero de 9 de marzo de 2012, punto 5, letra b).

¹¹⁹ Las operaciones aduaneras conjuntas, como la operación Snake, constituyen una «vigilancia especial», en el sentido del artículo 7 del Reglamento (CE) n.º 515/97, más concretamente, con arreglo a la letra c) de dicho artículo, una vigilancia especial de la circulación de mercancías identificadas como posibles infracciones a la legislación aduanera. La finalidad de la operación consiste, en particular, en coordinar la acción de los Estados miembros a escala de la Unión para combatir mejor un fraude concreto.

¹²⁰ Véase el Informe Especial n.º 19/2017 del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea, titulado «Regímenes de importación: las insuficiencias en el marco jurídico y una aplicación ineficaz afectan a los intereses financieros de la UE», punto 94.

¹²¹ Así pues, debe rechazarse el argumento esgrimido por el Reino Unido según el cual fue el 16 de junio de 2015 cuando la OLAF, al dirigir a los Estados miembros el mensaje de asistencia mutua AM 2015/013, solicitó por primera vez a estos que adoptaran medidas particulares para luchar contra el fraude por infravaloración.

¹²² Informe especial n.º 24/2015, anteriormente citado en la nota 111 de las presentes conclusiones. A este propósito, dicho Estado miembro cita el punto 83 de dicho informe, en el que el Tribunal de Cuentas señala que una Operación Aduanera Conjunta con la OLAF permitió constatar que «el 40 % de los [textiles y el calzado procedentes de China] depachad[os] a libre práctica en virtud del régimen aduanero 42 estaban infravalorados».

conocimiento podía suscitar dudas en las autoridades aduaneras nacionales. Habida cuenta de estos elementos, se plantea la cuestión de cuáles eran las contramedidas que esas autoridades estaban obligadas a adoptar con arreglo al Derecho de la Unión.

b) Sobre la obligación de establecer un análisis de riesgos y de efectuar controles previos al levante y la necesidad de constituir garantías

193. La Comisión reprocha al Reino Unido no haber adoptado un cierto número de medidas de control lo antes posible, pese a que se había comprobado el riesgo de fraude y estaba demostrado que tal riesgo estaba muy extendido. La Comisión sostiene que ha solicitado reiteradamente a los Estados miembros que aplicaran umbrales de valor como indicadores del riesgo de infravaloración, que controlaran físicamente las partidas declaradas por valores inferiores a los umbrales del precio mínimo aceptable, que, en su caso, impugnaran el valor en aduana declarado y que exigieran garantías para cubrir los derechos adicionales que pudieran exigirse antes el despacho a libre práctica de las mercancías. Más concretamente, considera que, en circunstancias como las del presente asunto, eran indispensables controles previos al levante puesto que las empresas implicadas en el fraude eran sociedades que desaparecían en cuanto se impugnaban las declaraciones, lo cual imposibilitaba el cobro de derechos con posterioridad al despacho a libre práctica de las mercancías importadas. Añade que un control físico de las mercancías que se encontraban aún bajo vigilancia aduanera hubiera permitido evaluar la calidad de las mercancías con objeto de determinar su valor en aduana. Pues bien, según la Comisión, salvo en el marco de la operación Snake, el Reino Unido no adoptó tales medidas.

194. Al invitar a los Estados miembros a que aplicaran herramientas preventivas para detectar posibles importaciones fraudulentas, la Comisión propuso a los Estados miembros, entre otras posibles herramientas, la metodología OLAF, que consiste, en esencia, en calcular umbrales de riesgo de infravaloración, a saber, el precio mínimo aceptable, para cada código de producto de la nomenclatura combinada de que se trate (al nivel de ocho cifras) a partir del precio medio corregido, es decir, una media aritmética (no ponderada) de los valores medios declarados a la importación en los 28 Estados miembros para cada uno de esos códigos en un período de cuatro años.¹²³ El precio se corrige, en el sentido de que se eliminan los valores extremadamente bajos o altos aparentemente erróneos. Y hecho esto, se calcula el precio mínimo aceptable en el 50 % del precio medio corregido para los distintos códigos de productos. La Comisión basa esta metodología en la sentencia EURO 2004. Hungary,¹²⁴ de la que, en su opinión, se desprende que, cuando el precio declarado es «inferior en más de un 50 % al precio medio estadístico» y, por lo tanto, está por debajo de los precios mínimos aceptables, cabe tener serias dudas sobre la validez de las declaraciones de que se trate, de manera que tales mercancías no pueden ser despachadas a libre práctica sin previo control. La Comisión también invoca la sentencia Comisión/Portugal,¹²⁵ en la que el Tribunal de Justicia declaró que procede verificar una declaración en aduana, especialmente, cuando las autoridades aduaneras disponen de indicaciones concretas acerca de la inexactitud de tal declaración.

195. La Comisión también reprocha al Reino Unido no haber exigido la constitución de garantías para todas aquellas declaraciones en aduana cuyo valor declarado puede considerarse anormalmente bajo y que, en consecuencia, deben ser objeto de comprobación. En virtud del artículo 244 del Reglamento de Ejecución y del artículo 248 del Reglamento de Aplicación,

¹²³ La metodología OLAF utiliza una media de los precios de los Estados miembros calculado en un período de 48 meses.

¹²⁴ Sentencia de 16 de junio de 2016, C-291/15, EU:C:2016:455, apartados 38 y 39.

¹²⁵ Sentencia de 17 de marzo de 2011 (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160), apartados 50 y 54.

cuando se presente una declaración en aduana, los derechos aplicables deben o bien abonarse o bien cubrirse mediante una garantía antes del levante de las mercancías. Según la Comisión, el Reino Unido no solicitó el abono de garantías basadas en el importe total de los derechos de importación que podían ser exigibles, infringiendo los preceptos citados.

196. El Reino Unido contesta, fundamentalmente, que corresponde a la Comisión demostrar que las opciones que eligió en relación con las medidas antifraude eran manifiestamente inadecuadas o no resultaban razonables. Estima que no estaba obligado a efectuar comprobaciones ni a conseguir garantías en relación con todas las declaraciones inferiores al 50 % del precio medio establecido por la OLAF.¹²⁶ Considera que, en la sentencia EURO 2004. Hungary,¹²⁷ el Tribunal de Justicia explicó que las autoridades aduaneras nacionales estaban autorizadas, no obligadas, a basarse en la diferencia de precios para no admitir el valor declarado. Por lo que se refiere a la sentencia Comisión/Portugal,¹²⁸ el Reino Unido alega que la Comisión difumina la distinción entre, por una parte, los motivos por los cuales una comprobación puede estar justificada en virtud del Reglamento de ejecución y el Reglamento de Aplicación, y, por otra parte, el momento en que la comprobación se convierte en necesaria en el sentido de la sentencia antes mencionada.

197. El Reino Unido estima que él mismo fue víctima del fraude, de modo que no tenía ningún interés en permitir que continuara esta actividad criminal. Según él, como ese fraude era muy difícil de controlar, le hizo falta tiempo para determinar toda su amplitud y para definir los mejores medios para combatirlo. Considera que cumplió con su obligación de combatir el fraude en cuestión participando activamente en las operaciones de lucha contra el fraude organizadas por la OLAF, a saber, la ACP Discount, en 2011, y la operación Snake, en 2014. Además, afirma que, desde 2015, emprendió la lucha contra el fraude por infravaloración a través de la operación Breach, en el marco de la cual dichas autoridades emitieron numerosas liquidaciones C18, que representaban un valor cercano a 35 millones de GBP en derechos de aduana. Añade que, en 2016, se lanzó además la operación Samurai, que implicaba, sobre todo, controles previos y actividades de aprendizaje sobre el régimen aduanero 42. También puntualiza que, basándose en las informaciones de esas últimas operaciones, lanzó la operación Swift Arrow a partir de octubre de 2017.

198. En cuanto a la constitución de garantías, el Reino Unido considera, por una parte, que el hecho de adoptar una perspectiva tan general como la que propone la Comisión respecto a las garantías que deben exigirse menoscaba de manera inaceptable los derechos patrimoniales de los importadores, tanto con arreglo a los artículos 16 y 17 de la Carta como con arreglo al artículo 1 del Protocolo adicional n.º 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en París el 20 de marzo de 1952 (en lo sucesivo, «primer Protocolo adicional»), y, por otra parte, que para que una solicitud de garantías sea válida, debe fundamentarse en un base apropiada al efecto de determinar el valor real de las mercancías. Estima que el recurso al precio medio por código de producto en la metodología OLAF deja a los Estados miembros sumamente expuestos a las reclamaciones de los operadores.

¹²⁶ Véase el punto 55 de las presentes conclusiones.

¹²⁷ Sentencia de 16 de junio de 2016 (C-291/15, EU:C:2016:455).

¹²⁸ Sentencia de 17 de marzo de 2011 (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160), apartados 50 y 54.

1) Observaciones preliminares

199. Del examen de los escritos de las partes se deduce que la Comisión no niega que el Reino Unido haya instaurado, durante el período de infracción, algunas medidas dirigidas a luchar contra la infravaloración fraudulenta, pero sostiene que algunas de las medidas utilizadas eran ineficaces para proteger los intereses financieros de la Unión, mientras que otras no se aplicaron en absoluto. En consecuencia, con objeto de examinar las alegaciones formuladas en el marco del primer motivo del recurso, es preciso determinar los objetivos y el alcance de las obligaciones que incumben a los Estados miembros con arreglo al Derecho aduanero de la Unión, lo cual permitirá apreciar el carácter eficaz (o ineficaz) de las medidas instauradas por el Reino Unido.¹²⁹

200. Sobre este particular, procede recordar que, en la medida en que, para proteger los intereses financieros de la Unión de forma eficaz, pueden considerarse medidas muy diversas, la comparación entre estas en términos de eficacia puede resultar difícil de realizar en un supuesto como el presente, dado que el Derecho de la Unión otorga a los Estados miembros un cierto margen de apreciación en cuanto a la elección de las medidas.¹³⁰ No obstante, deben considerarse ineficaces, a mi juicio, las medidas adoptadas que, habida cuenta de las particularidades de una determinada situación, no permiten manifiestamente alcanzar los objetivos perseguidos por el Derecho primario y el Derecho derivado de la Unión. A estos efectos, procede dar por buena una de las alegaciones esgrimidas por el Reino Unido en su defensa en el marco del presente procedimiento, según la cual incumbe a la Comisión demostrar, en particular, que las medidas que dicho Estado dice haber puesto en funcionamiento durante el período de infracción con objeto de prevenir el fraude en cuestión carecían manifiestamente de eficacia a efectos de una recaudación eficaz de todos los recursos propios de la Unión en concepto de derechos de aduana.¹³¹ Teniendo en cuenta la duración de la infracción que se reprocha al Reino Unido, estimo que procede tener en cuenta el hecho de que el grado de eficacia de una medida aplicada por un Estado miembro solo puede aparecer cuando se efectúe un análisis detallado de la misma. Con objeto de evitar que, de este modo, un Estado miembro se vea desfavorecido retroactivamente a la luz de conocimientos adquiridos posteriormente, solo cabe reprochar la ineficacia de las medidas efectivamente aplicadas *ex ante*, esto es, a la luz de los conocimientos que estaban al alcance de las autoridades nacionales competentes en el momento en que se llevaron a cabo. Sin embargo, la cosa cambia en aquellos casos en que el Derecho de la Unión impone con carácter imperativo a los Estados miembros la obligación de adoptar ciertas medidas determinadas. En tal caso, se supone que la eficacia de la medida de que se trate ya ha sido ponderada por el propio legislador de la Unión, de manera que el hecho de no implantarla constituye una violación del Derecho de la Unión.

¹²⁹ Deseo señalar que, en su demanda, la Comisión se refiere, ciertamente, a la vulneración del principio general de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, como fundamento jurídico del primer motivo. No obstante, como ya se ha expuesto en el punto 174 de las presentes conclusiones, el artículo 325 TFUE y las disposiciones aduaneras en cuestión deben considerarse como la expresión específica de ese principio general, de manera que no procede examinar la vulneración de la obligación general de cooperación leal en el marco del presente motivo.

¹³⁰ Véanse los puntos 175 a 177 de las presentes conclusiones.

¹³¹ Me parece que, por una parte, la Comisión, al reconocer que está obligada a demostrar, en su demanda, que las medidas tomadas por el Reino Unido no eran efectivas, acepta esta alegación formulada por ese Estado. Por otra parte, la Comisión rebate la alegación formulada por el Reino Unido según la cual está obligada a demostrar que las eventuales medidas adoptadas por dicho Estado miembro eran manifiestamente inapropiadas. Pues bien, habida cuenta del objetivo de lucha contra el fraude consagrado en el artículo 325 TFUE, estas alegaciones vienen, en realidad, a decir lo mismo con otras palabras.

2) Sobre la obligación de recurrir al análisis de riesgo

201. Tanto el artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario como el artículo 46, apartados 2 y 4, del código aduanero de la Unión, aplicables antes y después del 1 de junio de 2016, respectivamente, obligan a las autoridades nacionales a llevar a cabo controles aduaneros basados en un «análisis de riesgo» y a aplicar una «gestión de riesgos». El Reglamento (CE) n.º 648/2005¹³² y sus disposiciones de aplicación¹³³ han establecido un sistema de gestión de riesgos común dentro de la Unión, según el cual los controles aduaneros se basan, en particular, en un análisis de riesgos que emplea técnicas de tratamiento automatizado de datos.¹³⁴ Actualmente, las normas de gestión de riesgos están establecidas en el artículo 46 del código aduanero de la Unión, cuyo apartado 2 recoge, en esencia, el artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario. Concretamente, este último, que era aplicable al principio del período de infracción (es decir, desde noviembre de 2011 hasta junio de 2016), establecía que los controles aduaneros distintos de los controles *in situ* «se basarán en un análisis de riesgos que emplee técnicas de tratamiento automatizado de datos, destinado a determinar y cuantificar los riesgos y desarrollar las medidas necesarias para evaluarlos».¹³⁵ En consecuencia, dichas disposiciones obligan a los Estados miembros, en esencia, a introducir un sistema de gestión de riesgo para efectuar controles aduaneros ordinarios.¹³⁶

202. La gestión de riesgos se ha convertido, en todo el mundo, en una importante herramienta en materia de control aduanero¹³⁷ y ha sido objeto de varios estudios.¹³⁸ A falta de disposiciones comunitarias en esta materia, la Comisión añadió una definición del concepto de «gestión de riesgo», en su propuesta de Reglamento (CE) n.º 648/2005,¹³⁹ que incluye la «determinación y aplicación sistemática de todas las medidas necesarias para limitar la exposición al riesgo», término que abarca «actividades tales como la recogida de datos e información, el análisis y la evaluación de riesgos, la prescripción y adopción de medidas, y el seguimiento y la revisión periódicos del proceso y sus resultados, a partir de fuentes y estrategias internacionales,

¹³² Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005, que modifica el Reglamento (CE) n.º 2913/92 (DO 2005, L 117, p. 13).

¹³³ Reglamento (CE) n.º 1875/2006 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2006 por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 2454/93 (DO 2006, L 360, p. 64).

¹³⁴ Se trata del sistema de control de las importaciones denominado «Import Control System» (ICS), que entró en vigor el 1 de enero de 2011. Dicha normativa concretaba el programa internacional que, en un principio, fue lanzado por Estados-Unidos («Customs Trade Partnership Against Terrorism») y, posteriormente, en 2005, por la Organización Mundial de Aduanas (OMA), estableciendo el marco de los estándares denominados «SAFE», dirigidos a dotar de seguridad a los intercambios de mercancías sin perjudicar su fluidez, anticipando el envío de los datos a las autoridades competentes.

¹³⁵ El subrayado es mío. Asimismo, el artículo 46, apartado 2, del código aduanero de la Unión establece que «los controles aduaneros distintos de los aleatorios se basarán, principalmente, en un análisis de riesgos que, haciendo uso de las técnicas de tratamiento electrónico de datos, permita identificar y evaluar los riesgos y desarrollar las medidas necesarias para afrontarlos» (el subrayado es mío).

¹³⁶ Sobre la distinción entre el concepto de «gestión de riesgo» y el de «análisis de riesgo», véase Drobot, E. y Klevleeva, A., 2016, «Risk management in customs control», Munich Personal RePEc Archive, 2016. Sin embargo, a la vista de lo dispuesto en el artículo 46 del código aduanero de la Unión y de los trabajos preparatorios del artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario, la expresión «gestión de riesgo» parece referirse a la gestión nacional o común (a nivel de la Unión) de los riesgos. A mi juicio, el concepto de «análisis de [los] riesgos» parece referirse específicamente al análisis practicado por los Estados, en el marco del control aduanero, dirigido «identificar y evaluar los riesgos y desarrollar las medidas necesarias para afrontarlos».

¹³⁷ Véase Widdowson, D. (2005). «Managing risk in the customs context», en De Wolf, L., y Sokol, J.B. (eds), *Customs Modernization Handbook*, World Bank, Washington D.C., pp. 91 a 99.

¹³⁸ Véase Widdowson, D., *op. cit.* Véase asimismo Dunne, M. — «À propos de la gestion des risques», OMD Actualité, junio 2010, y Jacob, C., y Zaharia, S., «Risk management — a new priority system customs and its consequences», Munich Personal RePEc Archive Paper 39352, disponible desde el 17 de junio de 2012.

¹³⁹ Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo que modifica el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (COM/2003/0452 final), véase la modificación del artículo 4.

comunitarias y nacionales». ¹⁴⁰ El concepto de «análisis de riesgos» fue introducido en el código aduanero comunitario por el Reglamento (CE) 648/2005, que modifica su artículo 13. La Comisión explicó este añadido por la necesidad de «obliga[r] a los Estados miembros a recurrir a técnicas de análisis de riesgos», precisando al mismo tiempo que, «mientras no exist[ieran] criterios comunitarios o internacionales, se aplicar[ían] los nacionales, (como ocurr[ía] cuando se adoptó dicha propuesta)». ¹⁴¹ Mediante esa nueva disposición, la Comisión pretendía, en particular, crear un «marco común para la gestión de riesgos», permitiendo al mismo tiempo que siguieran existiendo sistemas de análisis de riesgos nacionales y criterios nacionales. ¹⁴²

203. Así pues, el análisis contextual del Derecho aduanero de la Unión corrobora la conclusión que se desprende de una interpretación literal del artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario y del artículo 46, apartados 2 y 4, del código aduanero de la Unión, según la cual la realización de un análisis y de una evaluación de riesgos basados en un análisis de datos sistemático por parte de los Estados miembros, con arreglo al Derecho aduanero comunitario y al Derecho aduanero de la Unión, es una obligación y no una facultad. Por su parte, las medidas de control aduanero instauradas deben basarse en un análisis de riesgos, lo cual implica que habrán de seleccionarse en función de los riesgos identificados en el momento de su evaluación y ser idóneas para neutralizarlos. Así pues, como ya se ha explicado, ¹⁴³ debe entenderse que el artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario y el artículo 46, apartado 2, del código aduanero de la Unión, interpretados a la luz del artículo 325 TFUE, implican, en particular, la obligación de los Estados miembros de adaptar, de forma permanente, las herramientas del análisis de riesgo, con objeto de que estas últimas cubran, en todo momento, los riesgos detectados por los controles aduaneros y tengan en cuenta permanentemente su evolución. Esto significa que el análisis de riesgos llevado a cabo por los Estados miembros debería, entre otras cosas, determinar cuáles son las mercancías que deben ser objeto de controles y cómo han de ser controladas.

204. De lo anterior resulta que, en el contexto del presente asunto, desde el momento en que se conoció, a escala de la Unión, que existía un importante riesgo de fraude aduanero en el conjunto del territorio aduanero de la Unión en relación con los productos importados de China, los Estados miembros estaban obligados, especialmente, con arreglo al artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario (y posteriormente, al artículo 46, apartado 2, del código aduanero de la Unión), a adaptar sus propios métodos nacionales de gestión de riesgos en materia aduanera. En efecto, como ya se ha señalado, ¹⁴⁴ las autoridades aduaneras del Reino Unido tenían pleno conocimiento del riesgo en cuestión, lo cual implica que también deberían haber adaptado, en un plazo razonable, sus métodos de análisis del riesgo, teniendo en cuenta las informaciones disponibles y llevando a cabo los controles aduaneros necesarios. ¹⁴⁵ Dado que de los autos se

¹⁴⁰ Sin embargo, a mi entender, no existe en Derecho de la Unión ninguna definición del concepto de «análisis de riesgo». La OMA lo califica como la «utilización sistemática de la información para determinar la frecuencia con la cual se producen determinados riesgos y la magnitud de sus probables consecuencias». Véase Berr, C., *Répertoire de droit commercial, Douanes*, Dalloz, enero 2013 (actualización: marzo de 2019), punto 68. Véase también la *Recopilación de la OMA sobre la gestión de los riesgos en materia aduanera*, disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-customs/customs-risk-management/international-cooperation_fr#heading_2.

¹⁴¹ Véase la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo que modifica el Reglamento n.º 2913/92 [COM/2003/0452 final], exposición de motivos, número 3. Véase también el comunicado IP/03/1100. Estas propuestas fueron aprobadas por el Parlamento Europeo, de manera que el Reglamento n.º 648/2005 se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el 4 de mayo de 2005 (DO 2005, L 117, p. 13) y entró en vigor el 11 de mayo de 2005.

¹⁴² Véase la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo que modifica el Reglamento n.º 2913/92.

¹⁴³ Véase el punto 175 de las presentes conclusiones.

¹⁴⁴ Véanse los puntos 188 a 190 de las presentes conclusiones.

¹⁴⁵ La Comisión invoca, por otra parte, el incumplimiento por parte del Reino Unido de su obligación de adoptar instrumentos de análisis de riesgo en un plazo razonable, subrayando que ese Estado debería haberlos implantado antes.

desprende que en 2007 el Reino Unido tenía conocimiento de los hechos relativos a la estructura del fraude aduanero, y que, posteriormente, fue informado regularmente de la evolución del fraude, principalmente a través de la Comisión, considero difícil acoger el argumento de la parte demandada de que la falta de adopción y ejecución de una herramienta de análisis de riesgos al principio del período de infracción, en noviembre 2011, es decir cuatro años después de que las autoridades de dicho Estado recibieran las informaciones pertinentes, es conforme con el artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario.

205. De los escritos del Reino Unido se desprende que dicho Estado no niega, en esencia, que no hizo uso, durante el período de infracción, de un método de análisis de riesgos para detectar los fraudes aduaneros relacionados con la infravaloración. No obstante, en respuesta a las alegaciones de la Comisión, el Reino Unido explica que la elaboración de un método adecuado de análisis de riesgos tomó cierto tiempo, debido, especialmente, a la complejidad del fraude en cuestión,¹⁴⁶ y que la metodología OLAF era inapropiada a la vista de la situación específica del Reino Unido. Es cierto que, como ha alegado el Estado demandado, los artículos 3 y 46 del código aduanero de la Unión (correspondiendo este último al artículo 13 del código aduanero comunitario) no exigen que los Estados miembros instauren un determinado tipo de método de evaluación de riesgos y, por lo tanto, no se oponen en absoluto a que un Estado miembro no se base, a los efectos de detectar los fraudes aduaneros relacionados con la infravaloración, en los precios medios estadísticos, y recurra, en cambio, a un método cuyo objeto esté específicamente dirigido a los operadores especializados en este tipo de fraude, como el que finalmente utilizaron las autoridades aduaneras del Reino Unido en el marco de la operación Swift Arrow. En realidad, de esta manera, el Reino Unido reconoce implícitamente que, durante el período de infracción, no dispuso de un método adecuado para llevar a cabo los análisis de riesgo. Pues bien, me parece que una justificación como esta carece de pertinencia a los efectos de la obligación establecida en el artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario y en el artículo 46, apartado 2, del código aduanero de la Unión.

206. Corroborar esta conclusión el análisis de los elementos probatorios que constan en el expediente relativo a las operaciones de control aduanero llevadas a cabo por el Reino Unido durante el período de infracción, de los que resulta, en particular, que las autoridades de dicho Estado miembro únicamente recurrieron a herramientas de análisis de riesgo en el marco de la operación Snake, cuya fase operativa tuvo lugar entre el 17 de febrero y el 17 de marzo de 2014, y en cuyo marco la Comisión recomendó a los Estados miembros que aplicaran, entre otras medidas, umbrales de valor como indicadores de riesgo.¹⁴⁷ Consta que el Reino Unido participó en dicha operación utilizando los perfiles de riesgo recomendados por la OLAF, es decir, la metodología OLAF como umbral de riesgo, y efectuó controles apropiados durante dicha operación. Sin embargo, como alega la Comisión, sin que, en este punto, la contradiga el Reino Unido, esas medidas solo duraron un mes, es decir, mientras duró la fase operativa de dicho

¹⁴⁶ El Reino Unido insiste en el hecho de que tuvo que «dotarse de instalaciones adecuadas para desarrollar y efectuar controles previos fuera del puerto», «dedicar un tiempo y unos recursos considerables a los trabajos preparatorios, a la elaboración y experimentación del proceso aplicable a los controles previos, vista la magnitud del fraude, y también a la aplicación de las orientaciones operativas correspondientes, a la elaboración, a escala nacional, de las políticas y de los procesos en materia de garantías adoptadas en relación con partidas concretas sospechosas de fraude por infravaloración, a la elaboración de un programa de vigilancia de los operadores sospechosos y de sus cadenas de aprovisionamiento y a la puesta en marcha de un programa de formación de operadores».

¹⁴⁷ Consta que, en el marco de la ACP Discount, que se desarrolló en noviembre y diciembre de 2011, el Reino Unido no utilizó el análisis de riesgos, a pesar de que las directrices de dicha operación preveían, entre otras cosas, la determinación de un umbral de riesgo que debía aplicarse a los precios de las mercancías. Además, la operación Samurai, que tuvo lugar en septiembre de 2016 y en el marco de la cual el Reino Unido llevó a cabo, al parecer, actuaciones de control y de aprendizaje antes del despacho, tuvo un alcance limitado, al circunscribirse a dos importadores concretos. La operación Breach, llevada a cabo desde mayo de 2015 y que sigue en marcha, según afirmó el Reino Unido durante la vista, solo incluía medidas dirigidas únicamente a impugnar, *a posteriori*, valores considerados excesivamente bajos para ser creíbles, [véase el informe de la OLAF, punto 2, en particular, 2.1.6 y 2.3, y también las «Guidelines for preventing and Detecting Irregularities (under-invoicing) in imports of textiles and footwear», puntos 5 a 9].

proceso. En otras palabras, aparte de esa fase operativa, las autoridades del Reino Unido no efectuaron un control basado en el análisis de riesgo y, en esa época, controlaron a los importadores después del despacho aduanero, dirigiéndoles requerimientos *a posteriori*.¹⁴⁸

207. Por otra parte, en el marco de su escrito de contestación, al dar respuesta, en particular, a las alegaciones de la Comisión sobre la falta de aplicación de análisis de riesgos, el Reino Unido alega que esta se debía al hecho de que la metodología OLAF no tiene en cuenta las particularidades del mercado británico y lleva a detectar como mercancías infravaloradas un gran número de importaciones legítimas.¹⁴⁹ A este respecto, debe señalarse que dicha crítica se basa en la premisa errónea de que el origen de la infracción, en virtud del Derecho de la Unión, radicaba en el hecho de que el Reino Unido no hubiese adoptado una forma particular de control aduanero recomendada por la Comisión o por la OLAF.¹⁵⁰ Pues bien, de la descripción de la infracción que es objeto del primer motivo del escrito de demanda y de otros escritos de la Comisión resulta que esta reprocha al Reino Unido no haber utilizado ningún método de análisis de riesgos. En efecto, como resulta del análisis anterior, los artículos 3 y 46, apartado 2, del código aduanero de la Unión y el artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario obligan a los Estados miembros a adoptar, en el marco de controles aduaneros, análisis de riesgos, de manera que, incluso si, por razones que solo conoce el Reino Unido, este no ha considerado apropiado aplicar el método de la Comisión, ello no le impedía elaborar y poner en práctica por sí mismo controles aduaneros.¹⁵¹ Por lo tanto, estimo que las críticas formuladas por el Reino Unido en relación con la metodología OLAF como herramienta de evaluación de riesgos carecen de pertinencia.

208. Dicho esto, en aras de la exhaustividad de las presentes conclusiones, procede recordar que, a tenor del artículo 28 TFUE, apartado 1, la Unión «comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países» y que el artículo 3 TFUE, apartado 1, letra a), consagra una competencia exclusiva en el ámbito de la unión aduanera.¹⁵² A este respecto, conforme al artículo 2 TFUE, apartado 1, en el ejercicio de esa competencia, las normas aduaneras de la Unión se codifican en el código aduanero de la Unión (y en el Reglamento de Aplicación y el Reglamento de Ejecución) y son

¹⁴⁸ Así pues, del acta de la reunión entre la HMRC y la OLAF de 13 de junio de 2014 resulta que el Reino Unido iba a llevar a cabo investigaciones relativas a los importadores que podían infravalorar las mercancías. El Reino Unido subrayó que, dado que las autoridades británicas habían adoptado medidas después del levante, era «poco probable [...] que se cobrara deuda alguna».

¹⁴⁹ En el marco del presente motivo, es preciso examinar las críticas a la metodología OLAF, como herramienta de detección de riesgos, mientras que el análisis de esta metodología como base para calcular las pérdidas de recursos propios tradicionales forma parte del examen del segundo motivo del presente recurso.

¹⁵⁰ Las críticas del Reino Unido relativas a la utilización del mismo método para calcular el déficit de recursos propios tradicionales serán examinadas en el marco del segundo motivo del recurso.

¹⁵¹ Después de haber examinado los resultados de la operación Snake, un cierto número de Estados miembros, concretamente, la República Checa, Hungría, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, decidieron desarrollar su propio sistema de umbral de precios aceptables, y lo hicieron, en particular, por la objeción formulada por la República Checa en el sentido de que dicho Estado miembro disponía de un nivel de precios medios de mercancías considerablemente más bajo. La Comisión añade que la República de Polonia formuló preguntas sobre la metodología OLAF, solicitando al JRC documentos adicionales a estos efectos. Esta circunstancia confirma, a mi juicio, que esta metodología nunca ha sido considerada por la Comisión un método de evaluación obligatorio para los Estados miembros.

¹⁵² La dimensión exterior de esta competencia es la política comercial común, para la cual la Unión también dispone de competencia exclusiva con arreglo al artículo 3 TFUE, apartado 1, letra e), y las disposiciones del Derecho derivado tienen como fundamento jurídico, entre otros, el artículo 207 TFUE, que consagra esta política. Por lo que se refiere, en particular, a la determinación del valor en aduana, en la que radica el origen del fraude aduanero de que se trata, las disposiciones del código aduanero comunitario y del código aduanero de la Unión pretenden dar cumplimiento al Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que figura en el anexo 1A del Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio, siendo tales normas asimismo competencia exclusiva de la Unión [véase, en particular, el Dictamen 1/94 (Acuerdos anexos al Acuerdo OMC), de 15 de noviembre de 1994 (EU:C:1994:384), apartado 34, y Fabio, M., *Customs Law of the European Union*, 4.ª ed., Wolters Kluwer, 2012, 4.ª Edición, punto 4.01].

directamente aplicables en los Estados miembros.¹⁵³ Con arreglo al artículo 291 TFUE, estos últimos son competentes para ejecutar dicha normativa.¹⁵⁴ Si bien el cobro de los derechos de aduana sigue estando a cargo de los Estados miembros,¹⁵⁵ el ejercicio de esta tarea requiere una estrecha colaboración entre estos últimos y las instituciones de la Unión.¹⁵⁶ Así, por una parte, en el ámbito de la lucha contra el fraude, se ha conferido a la Comisión y, especialmente, a la OLAF, en virtud del artículo 325 TFUE,¹⁵⁷ un cierto número de poderes de control y de investigación.¹⁵⁸ Por otra parte, por lo que atañe, en particular, a la gestión de riesgos, la Unión ha adoptado una estrategia para apoyar la aplicación de las normas mínimas sobre gestión de riesgos y control en el ámbito aduanero,¹⁵⁹ estableciendo que las administraciones aduaneras nacionales adopten medidas para reformar los procedimientos, las técnicas y los recursos de control aplicados sobre las mercancías.¹⁶⁰ Habida cuenta de las disposiciones antes mencionadas, y a la luz de la misión de interés general conferida a la Comisión en virtud del artículo 17 TUE, apartado 1,¹⁶¹ estimo que la Comisión estaba facultada para elaborar criterios no vinculantes, como la metodología OLAF, para que los Estados miembros pudieran llevar a cabo análisis de riesgos en el marco de sus controles aduaneros, más aún habida cuenta de que, en el presente asunto, los fraudes aduaneros en cuestión afectaban a la Unión en su conjunto y el catálogo de instrumentos de cooperación entre los Estados miembros y la Comisión no está limitado.¹⁶² Dicho esto, procede señalar que, si bien la Comisión ha precisado, a través de sus comunicaciones, los objetivos de la gestión de riesgos,¹⁶³ a falta de normas armonizadas relativas a los métodos de análisis de

¹⁵³ Los artículos 33 TFUE, 114 TFUE y 207 TFUE constituyen la base jurídica del código aduanero de la Unión.

¹⁵⁴ Sobre el reparto de competencias desde el Tratado de Lisboa, véase Grave J.-M., «The Impact of the Lisbon Treaty on Customs Matters: A Legal Assessment», *Global Trade and Customs Journal*, vol. 5, n.º 3, 2010, p. 110. Sobre el «federalismo exclusivo», véase Limbach, K., *Uniformity of Customs Administration in the European Union*, Bloomsbury Publishing, Londres, noviembre 2015, p. 132.

¹⁵⁵ En materia de control aduanero, se han conferido a los Estados miembros ciertas facultades, de forma que la doctrina habla de la «competencia residual» de los Estados miembros en el ámbito aduanero (véase, en particular, Albert, J.-L., «L'Union douanière, les apparences d'une solidarité européenne historique», *Gestion & finances publiques*, vol. 4, n.º 4, 2017, pp. 59 a 69, y Natarel, E., «Le phénomène douanier dans le marché intérieur: à propos de l'exemple français», *Revue des affaires européennes*, n.º 4, 2005, p. 637). Sobre el «abandono» de las competencias tradicionales en materia aduanera de los Estados en favor de las autoridades de la Unión Europea, véase especialmente Soulard, C., «Union douanière — Taxation des marchandises», *JurisClasseur Europe*, fasc. 500, 2016, puntos 35 y 58.

¹⁵⁶ Por este motivo, el artículo 33 TFUE establece una base jurídica relativa a la cooperación aduanera entre los Estados miembros y la Comisión. En particular, por lo que se refiere a la coordinación en materia de fraude, debe añadirse que el artículo 325 TFUE, apartado 3, enuncia que los Estados miembros coordinarán sus acciones encaminadas a proteger los intereses financieros de la Unión contra el fraude, organizando, con la ayuda de la Comisión, una colaboración estrecha y regular entre las autoridades competentes.

¹⁵⁷ Anteriormente, artículo 280 CE.

¹⁵⁸ Véase, por ejemplo, el Reglamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (DO 1995, L 312, p. 1), el Reglamento (Euratom, CE) n.º 2185/96 del Consejo, de 11 de noviembre de 1996, relativo a los controles y verificaciones *in situ* que realiza la Comisión para la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas contra los fraudes e irregularidades (DO 1996, L 292, p. 2), y el Reglamento (CE) n.º 1073/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de mayo de 1999, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) (DO 1999, L 136, p. 1).

¹⁵⁹ Véase, en particular, la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre la gestión de los riesgos aduaneros y la seguridad de la cadena de suministro, COM/2012/0793 final.

¹⁶⁰ Más concretamente, en lo que atañe a la normativa aduanera, el legislador de la Unión ha establecido la obligación de utilizar un análisis de riesgos basado en «criterios definidos a nivel nacional, comunitario y, en su caso, internacional». Véanse el texto del artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario y del artículo 46, apartado 2, del código aduanero de la Unión.

¹⁶¹ Del artículo 17 TUE, apartado 1, se desprende, en particular, que la Comisión «promoverá el interés general de la Unión», «supervisará la aplicación del Derecho de la Unión y «ejercerá asimismo funciones de coordinación, ejecución y gestión, de conformidad con las condiciones establecidas en los Tratados». Sobre la aplicación de esta disposición en materia aduanera, véase Lyons, T., *EC Customs Law*, Oxford University Press, Oxford, 2018, p. 138.

¹⁶² Véase Lyons, T., *op. cit.*, p. 147.

¹⁶³ En la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre la estrategia y el plan de acción de la UE para la gestión de los riesgos aduaneros: afrontar los riesgos, reforzar la protección de la cadena de suministro y facilitar el comercio» (COM/2014/527), la Comisión subrayó que la «gestión de los riesgos que conlleva la circulación de mercancías [...] [exigía] tener la capacidad para identificar, evaluar y analizar todo el conjunto de amenazas y riesgos asociados con las mercancías y sus movimientos», gestión que debe «tener[...] en cuenta la diversidad de los riesgos [...] la repercusión y las consecuencias que tendría que esos riesgos llegaran a materializarse, para adoptar medidas de mitigación y control de los riesgos en el momento y el lugar más oportunos de la cadena de suministro» (véase el anexo de la Comunicación, apartado I).

riesgos,¹⁶⁴ los Estados miembros eran libres, y siguen siéndolo, de elegir las herramientas específicas de gestión de riesgos durante el período de infracción,¹⁶⁵ como, por cierto, ha reconocido la Comisión en sus escritos y durante la vista.

209. En cuanto a los criterios materiales de la metodología OLAF como herramienta de análisis de riesgos, en el presente asunto, es preciso poner de relieve que, como se desprende de las respuestas de la Comisión a las preguntas escritas planteadas por el Tribunal de Justicia, esta metodología, como instrumento de detección de los fraudes aduaneros, fue objeto de un profundo debate entre los Estados miembros. En consecuencia, según dicha institución su introducción como herramienta de análisis de riesgos se realizó sobre la base de una decisión consensuada entre ellos.¹⁶⁶ Las explicaciones dadas por la Comisión, con arreglo a las cuales los umbrales de riesgo de infravaloración (precio mínimo aceptable) para cada código de producto de la nomenclatura combinada afectado (al nivel de ocho cifras) se calculaban a partir del precio medio corregido —a saber, la media aritmética (no ponderada) de los valores medios declarados a la importación en los 28 Estados miembros para cada uno de dichos códigos durante un período de cuatro años—, demuestran que esta metodología no reviste un carácter arbitrario, máxime cuando de la jurisprudencia resulta que la utilización de datos estadísticos con objeto de cuestionar la exactitud del valor en aduana declarado, a saber, la existencia de un valor en aduana declarado inferior al 50 % del precio medio corregido, demuestra la presencia de un fraude por infravaloración que puede generar dudas.¹⁶⁷ En consecuencia, considero que la metodología OLAF como herramienta de análisis de riesgos se basa en criterios objetivos y neutros.

210. Por último, estimo que debe rechazarse la alegación del Reino Unido de que la metodología OLAF provoca la detección de un gran número de importaciones legítimas, lo cual puede constituir para los operadores afectados, una vulneración de los artículos 16 y 17 de la Carta, relativos, respectivamente, a la libertad de empresa y al derecho a la propiedad. Sobre este particular, dado que el análisis de riesgo previsto en el artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario y en el artículo 46, apartado 2, del código aduanero de la Unión constituye una gestión de riesgos abstracta, puesto que examina los riesgos aduaneros y planifica las medidas para hacer frente a los riesgos, es decir, un plan de acción para aplicar medidas de control aduanero, no veo de qué manera tal gestión puede menoscabar los derechos fundamentales a que se refieren las disposiciones de la Carta mencionadas.

¹⁶⁴ Véase Charroux, G. y Woerth, E., «Rapport sur l'évaluation de l'action de la douane dans la lutte contre les fraudes et trafics», de 3 de junio de 2015 (para la Asamblea Nacional de Francia, Comité de Evaluación y de Control de las Políticas Públicas).

¹⁶⁵ Si bien el análisis de riesgo se introdujo en el código aduanero comunitario en 2005, fueron necesarios nueve años para que la Comisión adoptara la Comunicación mencionada en la nota 163, que preveía un análisis de la aplicación de la política de gestión de riesgos en materia aduanera y proponía una estrategia en la materia. Véase, en particular, «Estrategia de la UE para la gestión de los riesgos aduaneros», anexo a dicho documento y disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM%3A2014%3A0527%3AFIN>.

¹⁶⁶ La Comisión añadió que, en el nuevo examen de la ACP Discount (noviembre y diciembre de 2011) realizado por los servicios de la Comisión, al finalizar la acción, se alcanzó un amplio consenso entre todos los Estados miembros sobre el hecho de que debían mantenerse los umbrales de precios justos. Señala que, por este motivo, la operación Snake de 2014 aplicó, una vez más, el precio mínimo aceptable fijado en el 50 % del precio medio corregido. Añade que los Estados miembros no suscitaron la cuestión de la modificación de dicho umbral cuando se analizaron los resultados de la operación Snake. Sin embargo, la Comisión confirma que ningún Estado miembro ha solicitado que se disminuya el precio mínimo aceptable.

¹⁶⁷ Véase la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455). En el apartado 38 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia se ha cuidado de subrayar que «la autoridad aduanera en cuestión consideró que el valor de transacción declarado de las mercancías importadas era excepcionalmente bajo en relación con el valor estadístico medio de la importación de mercancías comparables», confirmando así que el «valor estadístico medio» de las mercancías puede utilizarse a efectos de impugnar la exactitud del valor en aduana declarado.

3) Sobre la obligación de efectuar controles previos al levante

211. El artículo 13, apartado 1, del código aduanero comunitario, aplicable al principio del período de infracción, establecía que las «autoridades aduaneras podrán, en las condiciones establecidas por las disposiciones vigentes, proceder a cualquier medida de control que juzguen necesaria».¹⁶⁸ Su sucesor, el artículo 46, apartado 1, del código aduanero de la Unión, contiene, en su párrafo primero, una disposición similar, y el párrafo segundo viene a añadir una lista no exhaustiva de diferentes controles aduaneros a los que pueden recurrir los Estados miembros. A mi juicio, de la redacción de las citadas disposiciones y, más precisamente, de la utilización del verbo «podrán» se infiere que no van dirigidas establecer un orden de prioridad entre los distintos tipos de control aduanero.¹⁶⁹ De ello se sigue, en mi opinión, que las citadas disposiciones confieren a las autoridades aduaneras nacionales, a la hora de efectuar controles aduaneros, un cierto margen de apreciación para la elección y aplicación de las distintas modalidades de control aduanero.¹⁷⁰ Esta lectura se ve corroborada, por otra parte, por las disposiciones relativas al levante de las mercancías.¹⁷¹

212. No obstante, como ya se ha expuesto anteriormente,¹⁷² en lo que concierne a la interpretación del alcance de las obligaciones establecidas en el artículo 325 TFUE, el margen de apreciación de que disponen las autoridades aduaneras de los Estados miembros respecto de la elección de las medidas de control aduanero está limitado por el requisito de garantizar una protección eficaz de los intereses financieros de la Unión. Además, como se ha señalado anteriormente, incumbe a las autoridades aduaneras nacionales, con arreglo al artículo 3, párrafo primero, letra a), del código aduanero de la Unión establecer medidas destinadas a «proteger los intereses financieros de la Unión y de sus Estados miembros». La importancia de dicho objetivo en el código aduanero de la Unión queda subrayada por el lugar que ocupa dicha disposición, muy al principio de dicho código, de forma que los Estados miembros están obligados a garantizar que se lleve a cabo esa misión.¹⁷³ En resumen, si bien el artículo 13, apartados 1 y 2, del código aduanero comunitario y el artículo 46, apartados 1 y 2, del código aduanero de la Unión encomiendan la aplicación y la elección de los métodos de control aduanero a las autoridades de los Estados miembros, las cuales gozan de una cierta discrecionalidad al respecto, las medidas escogidas no deben resultar ineficaces.

213. En consecuencia, considero conformes con el objetivo de la protección de los intereses financieros de la Unión los métodos de control aduanero, como los controvertidos en el presente asunto, que, con el fin de proteger los intereses financieros de la Unión, permiten gestionar de manera eficaz los riesgos graves identificados en determinado momento y espacio, basándose en el análisis de riesgos descrito en los puntos precedentes de las presentes conclusiones. En efecto,

¹⁶⁸ Dicho apartado fue redactado en esos términos desde su adopción [véase la propuesta de Reglamento (CEE) del Consejo por el que se aprueba el código aduanero comunitario (COM/90/71 final, DO 1990, C 128, p. 1)] y, actualmente, se recoge en términos parecidos en el artículo 46, apartado 1, del código aduanero de la Unión. Sobre la evolución de dicho precepto, véase el punto 202 de las presentes conclusiones.

¹⁶⁹ Debo, además, señalar que el artículo 5, punto 3, del código aduanero de la Unión, que define el concepto de «controles aduaneros», incluye en el mismo «los actos específicos efectuados por las autoridades aduaneras para garantizar el cumplimiento de la legislación aduanera y las demás disposiciones sobre entrada, salida, tránsito, circulación, depósito y destino final de las mercancías que circulen entre el territorio aduanero de la Unión y otros países o territorios situados fuera de aquel, así como sobre la presencia y la circulación en el territorio aduanero de la Unión de mercancías no pertenecientes a la Unión y de mercancías incluidas en el régimen de destino final».

¹⁷⁰ Véase, en particular, Albert, J.-L., *Le droit douanier de l'Union européenne*, Bruylant, Bruselas, 2019, p. 525.

¹⁷¹ Véanse, en particular, el artículo 73 del código aduanero de la Unión y las conclusiones del Abogado General Jääskinen presentadas en el asunto Codirex Expeditie (C-542/11, EU:C:2013:123), puntos 51 y ss.

¹⁷² Véanse los puntos 175 a 177 de las presentes conclusiones.

¹⁷³ Sobre la misión de las autoridades aduaneras en virtud de dicha disposición, véase Lyons, T., *op. cit.*, pp. 72 y ss.

como se ha señalado reiteradamente, durante el período de infracción, el principal riesgo identificado contra los intereses financieros de la Unión consistía, en particular, en importaciones masivas de productos textiles y de calzado procedentes de China, importaciones que estaban infravaloradas y se caracterizaban, por una parte, por una declaración sistemática y deliberada de las mercancías por debajo de su valor real, y, por otra parte, por la falta de fiabilidad de las sociedades operadoras implicadas, que, por norma general, se constituían con la única finalidad de perpetrar dicho fraude y se liquidaban tan pronto como la declaración en aduana que habían presentado era cuestionada por las autoridades aduaneras nacionales. En consecuencia, esta estructura de fraude aduanero se traduce por una significativa reducción de los derechos de aduana que pueden recaudarse sobre las mercancías despachadas a libre práctica. Procede pues tener en cuenta esta situación fáctica para apreciar la eficacia de las medidas de control aduanero adoptadas por el Reino Unido durante el período de infracción, comparándolas con aquellas que la Comisión reprocha a ese Estado miembro no haber aplicado.

214. A este respecto, parece acreditado que, hasta el principio de la operación Swift Arrow, en octubre de 2017, el Reino Unido no adoptó, como norma general, medidas de control aduanero previas al levante, tales como comprobaciones previas al despacho o extracciones de muestras, a excepción de las aplicadas durante las operaciones Snake, a principios de 2014, y Samurai, en septiembre de 2016. Sin poner en cuestión este hecho, el Reino Unido afirma que, al estimar que el método de evaluación de riesgos propuesto por la OLAF no era adecuado para detectar las importaciones afectadas por el fraude por infravaloración, optó por una estrategia que consistía en llevar a cabo controles aduaneros *a posteriori*, de la que la operación Breach, iniciada en 2015, es el principal exponente.¹⁷⁴ Entre los controles aduaneros *a posteriori*, el Reino Unido enumera las visitas relacionadas con partidas sospechosas, análisis documentales, auditorías e inspecciones, el examen del carácter mercantil de las ventas en cuestión y el examen de las relaciones entre el importador, los transitarios y otras empresas, así como actividades de sensibilización dirigidas a los importadores, destinadas a identificar las actividades fraudulentas.

215. En cuanto a la alegación formulada en su defensa por el Reino Unido relativa a la imposibilidad de aplicar controles previos al levante debido a la falta de adecuación de la metodología OLAF, es preciso señalar que, como ya se ha indicado en las presentes conclusiones,¹⁷⁵ aunque los Estados miembros no están obligados a seguir el método de análisis de riesgos propuesto por la Comisión, no por ello dejan de estar sujetos a la obligación establecida en el artículo 13, apartado 2, del código aduanero comunitario y en el artículo 46, apartado 2, del código aduanero de la Unión, de adoptar controles basados en un análisis de los riesgos. En consecuencia, al justificar la falta de controles previos al levante por la ausencia de un método de análisis de riesgos adecuado, el Reino Unido reconoce, en esencia, su incumplimiento de la obligación de establecer tales controles. Asimismo, considero que procede estimar la alegación de la Comisión según la cual las medidas *a posteriori* enumeradas por el Reino Unido no pueden considerarse en modo alguno eficaces. Estimo que es difícil comprender de qué manera la estrategia *a posteriori* elegida por ese Estado podría considerarse eficaz, a la luz del objetivo de protección de los intereses financieros de la Unión, en una situación en la que el fraude aduanero consistía en la infravaloración de productos textiles y de calzado importados, es decir, declarados conscientemente por debajo de su valor real. Me parece inconcebible que las medidas descritas por el Reino Unido permitan garantizar el cobro de los derechos de aduana efectivamente adeudados si el Reino Unido ha omitido efectuar previamente una determinación

¹⁷⁴ El Reino Unido alega que la operación Breach también implicaba controles previos. No obstante, debe señalarse, por una parte, que el Reino Unido no ha precisado en que consistían tales controles, y, por otra parte, que la fase de intervención de dicha operación se llevó a cabo a lo largo de solo dos jornadas. Véase el acta de la reunión de 3 de febrero de 2016.

¹⁷⁵ Véanse los puntos 175 a 177 de las presentes conclusiones.

efectiva de las mercancías importadas, lo cual implica necesariamente comprobaciones físicas previas al despacho aduanero y la extracción de muestras antes del despacho a libre práctica de las mercancías de que se trata.¹⁷⁶ El ejercicio de controles aduaneros previos al levante resulta indispensable cuando las autoridades aduaneras experimentan dudas acerca de la exactitud de la declaración en aduana, pero se hace aún más necesario cuando el único objetivo de los operadores es cometer un fraude. A este respecto, como ya ha quedado demostrado, las autoridades aduaneras del Reino Unido tenían pleno conocimiento del fraude relativo a la infravaloración aduanera, y, al participar en la operación Snake, confirmaron, por otra parte, de forma empírica, la necesidad de adoptar medidas eficaces de lucha contra el mismo (incluidas medidas previas). De lo anterior resulta que, desde el principio del período de infracción, las autoridades del Reino Unido tuvieron conocimiento de la naturaleza del fraude aduanero en cuestión, en vista de la cual deberían haber experimentado serias dudas en cuanto a la eficacia de las medidas *a posteriori* antes mencionadas.

216. El Reino Unido también sostiene que, en la sentencia Comisión/Portugal,¹⁷⁷ el Tribunal de Justicia señaló que las autoridades aduaneras solo están obligadas a efectuar controles adicionales si disponen «de indicaciones concretas» en cuanto a la inexactitud de una declaración en aduana. Este argumento, esgrimido en su defensa, se basa, a mi juicio, en una lectura errónea de dicha sentencia. Al señalar que, «con objeto de garantizar la correcta aplicación de la normativa aduanera, es preciso realizar la comprobación de una declaración en aduana más allá del umbral [de que se trate], en particular, cuando las autoridades aduaneras disponen de indicaciones concretas en cuanto a la inexactitud de tal declaración», el Tribunal de Justicia no ha fijado, a mi parecer, ningún límite en lo que concierne a la fuente de información de la que se desprende la inexactitud de una declaración en aduana. Habida cuenta, en particular, de las misiones que corresponden a las autoridades aduaneras nacionales, con arreglo al artículo 3, párrafo primero, del código aduanero de la Unión, estas tienen la obligación de reaccionar frente al fraude aduanero, aun cuando la información relativa a la inexactitud de las declaraciones en aduana les llegue a través de la Comisión o de otros Estados miembros. Confirma esta interpretación el régimen de intercambio de información entre los Estados miembros previsto en el artículo 46, apartado 3, de dicho código, como expresión de la unión aduanera de la Unión.¹⁷⁸ Habida cuenta de que las autoridades aduaneras del Reino Unido tenían conocimiento de la existencia de un elevado riesgo de fraude aduanero, como se ha expuesto en las presentes conclusiones, coincido con la Comisión en que el Reino Unido no puede afirmar que, por lo que se refiere a los valores declarados en el presente asunto, sus autoridades aduaneras no dispusieran de indicios concretos acerca de la inexactitud de una declaración como la controvertida en el asunto que dio lugar a la sentencia Comisión/Portugal.¹⁷⁹

¹⁷⁶ La ineficacia de las medidas adoptadas y la ausencia de dichas medidas han quedado corroboradas por las actas de las inspecciones llevadas a cabo durante ese período. La Comisión señala que ha identificado varias partidas específicas con valores declarados muy bajos durante el período de referencia. Por ejemplo, del informe de inspección 17-11-1 se desprende que las autoridades británicas confirmaron que no habían establecido las medidas solicitadas por la OLAF a raíz de la operación Snake en 2014 y que esta había reclamado nuevamente en el informe de inspección 16-11-1. Asimismo, del informe de inspección 17-11-2 resulta que cinco lotes importados el 29 de septiembre de 2017 y seleccionados por los agentes de la Comisión presentaban, como media, un valor declarado que rondaba solamente el 3,3 % del precio medio corregido. La HMRC confirmó que las partidas posteriores declaradas por esos operadores habían sido interceptadas y que se habían emitido órdenes de ingreso por derechos adicionales en el marco de la operación Swift Arrow.

¹⁷⁷ Sentencia de 17 de marzo de 2011, (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160), apartado 50.

¹⁷⁸ Como resulta del código aduanero de la Unión, el Derecho aduanero de la Unión fomenta el intercambio de esas informaciones. Más en particular, del artículo 46, apartado 3, de dicho código se desprende que los controles aduaneros se efectuarán en un marco común de gestión de riesgos basado en el intercambio de información sobre riesgos y de los resultados de los análisis de riesgos entre las administraciones aduaneras y que establezca criterios y normas de riesgo comunes, medidas de control y ámbitos prioritarios de control. Debo señalar que los apartados 4 y 5 de dicho artículo establecen obligaciones similares.

¹⁷⁹ Sentencia de 17 de marzo de 2011, C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160.

4) Sobre la obligación de constituir garantías

217. Con arreglo al artículo 248, apartado 1, del Reglamento de Aplicación y al artículo 244, apartado 1, del Reglamento de Ejecución,¹⁸⁰ cuando se presente una declaración en aduana, los derechos aplicables deben o bien abonarse o bien cubrirse mediante una garantía antes del levante de las mercancías. De esta manera, si las autoridades aduaneras estiman que la comprobación de la declaración en aduana puede dar lugar a un importe exigible de derechos de importación (o, en su caso, de otros gravámenes) más elevados que el que resulte del contenido de la declaración en aduana, se autorizará su levante después de que se haya constituido una garantía suficiente que cubra la diferencia entre esos importes.

218. A este respecto, en lo que concierne a la cuestión de si el artículo 248, apartado 1, del Reglamento de Aplicación¹⁸¹ exige la constitución de una garantía, debe señalarse que los términos de las versiones lingüísticas que he examinado parecen indicar que el levante está *preceptivamente* sujeto a la constitución de una garantía.¹⁸² Ahora bien, las diferentes versiones lingüísticas del artículo 244, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución —disposición que corresponde, en esencia, al artículo 248, apartado 1, del Reglamento de Aplicación—, difieren entre sí. En efecto, las versiones en lengua alemana y estonia dan a entender que dicha constitución es una facultad, mientras que las otras versiones antes citadas parecen indicar que se trata de una obligación.¹⁸³ Habida cuenta de las divergencias entre las distintas versiones lingüísticas del artículo 244, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución, su redacción no permite, a mi juicio, llegar a una conclusión unívoca respecto a si dicha disposición exige que se constituya una garantía como condición para el levante de las mercancías o si las autoridades aduaneras de los Estados miembros disponen de un margen de apreciación en atención a las circunstancias específica de cada caso concreto.¹⁸⁴ En caso de disparidad entre las distintas versiones lingüísticas de un texto de la Unión, la disposición de que se trate ha de interpretarse en función de la sistemática general y de la finalidad de la normativa de la que forma parte. A este respecto, en relación con el contexto en el que se inscriben las disposiciones antes mencionadas, estimo que procede tener en cuenta, a efectos de la interpretación del artículo 248, apartado 1, del Reglamento de Aplicación y del artículo 74, apartado 1, del código aduanero comunitario, que «solo se podrá conceder el levante de las mercancías objeto [de una declaración en aduana] cuando haya sido pagado o garantizado el importe de la deuda aduanera».¹⁸⁵ Por lo que atañe al artículo 244 del Reglamento de Ejecución, el artículo 89 y las disposiciones siguientes de dicho código detallan las distintas situaciones en las que procede recurrir a la constitución de garantías,

¹⁸⁰ El artículo 248 del Reglamento de aplicación reproduce en gran medida los términos del artículo 20 de la Directiva 82/57/CEE de la Comisión, de 17 de diciembre de 1981, por la que se fijan determinadas disposiciones de aplicación de la Directiva 79/695/CEE del Consejo, relativa a la armonización de los procedimientos de despacho a libre práctica de las mercancías (DO 1982, L 28, p. 38), mientras que el objeto del artículo 244 del Reglamento de Ejecución es la ejecución de las disposiciones del título V, capítulo 3, sección 1, titulada «Comprobación», del código aduanero de la Unión.

¹⁸¹ Disposición que estuvo en vigor desde el principio del período de infracción hasta el 1 de mayo de 2016.

¹⁸² En efecto, las versiones en lengua española, alemana, estonia, inglesa, francesa, e italiana del artículo 248 del Reglamento de aplicación parecen indicar que el levante está *preceptivamente* sujeto a la constitución de una garantía.

¹⁸³ Versión en lengua alemana: «Sind die Zollbehörden der Auffassung, dass aufgrund einer Überprüfung der Zollanmeldung höhere Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben oder andere Abgaben zu entrichten sein könnten als aufgrund der Angaben in der Zollanmeldung, so kann die Überlassung der Waren von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden, die die Differenz zwischen dem aufgrund der Angaben in der Zollanmeldung ermittelten Betrag und dem Betrag abdeckt, der letztlich zu entrichten sein könnte.» Versión en lengua estonia: «Kui toll leiab, y tollideklaratsiooni õigsuse kontrollimisest tulenev impordi- või eksporditollimaksu või muude tasutavate maksude summa võib olla suurem kui tollideklaratsiooni andmetest tulenev summa, võib kauba vabastamine sõltuda tagatise esitamisest, mis on piisav deklaratsiooni andmete põhjal kindlaksmääratud summa ja hiljem tasumisele kuuluda võiva lõppsumma vahe tasumiseks.» (El subrayado es mío).

¹⁸⁴ Véanse, en particular, la sentencia Profisa (C-63/06, EU:C:2007:233), apartado 13 y jurisprudencia citada.

¹⁸⁵ Véase la sentencia de 1 de febrero de 2001, D. Wandel (C-66/99, EU:C:2001:69), apartado 36, y el auto de 16 de septiembre de 2014, Kyocera Mita Europe/Comisión (T-35/11, no publicado, EU:T:2014:795), apartados 41 y 42. Se observa que el artículo 194 del código aduanero de la Unión establece obligaciones parecidas.

precisando, por otra parte, las situaciones en las que no debe procederse a esa constitución de garantías.¹⁸⁶ De ello se sigue, a los efectos del presente motivo, que si bien las autoridades aduaneras de un Estado miembro disponen de un cierto margen de apreciación cuando deciden exigir la constitución de garantías, este se encuentra, a mi juicio, limitado por el imperativo de la protección eficaz los intereses financieros de la Unión, en el sentido del artículo 325 TFUE, ya subrayado en el marco de las presentes conclusiones.¹⁸⁷ La necesidad de salvaguardar los intereses financieros de la Unión y de los Estados miembros dimana, además, del considerando 27 del Reglamento de Ejecución, el cual dispone, en particular, que, «teniendo presente la necesidad de garantizar la adecuada protección de los intereses financieros de la Unión y de los Estados miembros, así como la igualdad de condiciones entre los operadores económicos, es necesario establecer normas de procedimiento relativas a la constitución de una garantía», y de los considerandos 36 y 37 del código aduanero de la Unión.¹⁸⁸ En consecuencia, estimo que procede aprobar el planteamiento de la Comisión con arreglo al cual la aplicación de las medidas de control aduanero y la exigencia de constituir garantías deben tratarse de manera diferente según se trate de empresas reconocidas que tengan activos¹⁸⁹ o, como ocurre en el caso de autos, de sociedades «fantasma» cuya única finalidad es la de cometer un fraude y que se ponen en liquidación en cuanto se ha practicado el despacho a libre práctica de las mercancías que han declarado.

219. Por lo que respecta, en este punto concreto, a los elementos de prueba relativos a la falta de aplicación de garantías por parte del Reino Unido durante el período de infracción, estos ya han sido objeto de examen en las presentes conclusiones, especialmente en la parte relativa a la obligación de recurrir a un análisis de riesgos y a controles previos, de manera que no procede reiterarlos en esta parte.¹⁹⁰

220. Además, el Reino Unido alega, por una parte, que la adopción de una concepción tan general como la propuesta por la Comisión en lo que respecta a las garantías que han de exigirse menoscaba de manera inaceptable los derechos patrimoniales de los importadores dimanantes del artículo 17 de la Carta y del artículo 1 del primer Protocolo adicional, y, por otra parte, que las autoridades del Reino Unido no disponían de ningún elemento probatorio que permitiera determinar un valor de sustitución, de manera que no estaban en condiciones de exigir la constitución de garantías con arreglo a ese valor de sustitución.

221. Considero que deben desestimarse estas alegaciones.

222. Por lo que se refiere a la alegación del Reino Unido de que el derecho de propiedad, tal y como lo consagra el artículo 17 de la Carta, no permite a las autoridades aduaneras solicitar *con carácter general* garantías a los importadores, observo que dicho Estado no explica los motivos exactos por los que considera que la solicitud de constitución de una garantía constituye una vulneración de tal derecho. Pues bien, con arreglo a la máxima *actor incumbit probatio, reus in excipiendo fit actor*, corresponde a dicho Estado miembro demostrar esta alegación, dirigida a poner en tela de juicio la obligación de constituir garantías en que se basa la Comisión.¹⁹¹

¹⁸⁶ Véase, Lyons, T., *op.cit.*, pp. 462 y 463.

¹⁸⁷ Véase el punto 177 de las presentes conclusiones.

¹⁸⁸ Estos considerandos 36 y 37, relativos a la constitución de garantías, destacan especialmente el objetivo de «salvaguardar los intereses financieros de la Unión y de los Estados miembros y [...] frenar las prácticas fraudulentas» y precisan que debe tenerse en cuenta el grado de riesgo y la situación concreta de los operadores económicos de que se trate.

¹⁸⁹ A mi juicio, esta tesis relativa a un trato diferente de los operadores en función de su «legitimidad» está avalada por la existencia de un estatuto particular: el estatuto de operador económico autorizado por el código aduanero de la Unión (véanse los artículos 38 y ss.).

¹⁹⁰ Véanse los puntos 201 a 216 de las presentes conclusiones.

¹⁹¹ Véase, por analogía, la sentencia de 15 de diciembre de 2009, Comisión/Alemania (C-372/05, EU:C:2009:780), apartados 72 a 77.

223. En cualquier caso, me parece, a primera vista, que el Reino Unido no alega que el artículo 248 del Reglamento de Aplicación o el artículo 244 del Reglamento de Ejecución sean en sí mismos contrarios a los derechos fundamentales consagrados en el artículo 17 de la Carta. Además, procede pasar brevemente revista a los criterios relativos al artículo 1 del primer Protocolo adicional, caracterizados en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «Tribunal EDH»), que debe tenerse en cuenta a efectos de la interpretación del citado artículo 17, con arreglo a la cláusula de homogeneidad establecida en el artículo 52, apartado 3, de la Carta.¹⁹² De conformidad con arreglo esta jurisprudencia, la imposición fiscal constituye, en principio, una injerencia en el derecho de propiedad,¹⁹³ pero dicha injerencia se justifica en virtud del párrafo segundo del citado artículo 1, que establece expresamente una excepción en relación con el pago de los impuestos y de otras contribuciones.¹⁹⁴ En este contexto, es preciso destacar que, cuando los Estados elaboran e implantan una política en materia fiscal, gozan de un amplio margen de apreciación.¹⁹⁵ Además, como alega la Comisión, la constitución de una garantía aduanera tiene un carácter meramente temporal y se levanta en cuanto se hayan abonado los derechos de aduana correctos o en cuanto el importador haya acreditado que no existe infravaloración. Considero que, al sostener que las autoridades aduaneras no pueden adoptar una perspectiva tan general como la concebida por la Comisión respecto a las garantías que han de exigirse, el Reino Unido pone en duda la posible compatibilidad de la práctica administrativa preconizada por dicha institución con el derecho fundamental a la propiedad, establecido en el artículo 17 de la Carta. Es verdad que, con arreglo a la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión, pero no fuera de ellas, pudiendo incluir la aplicación del Derecho de la Unión prácticas administrativas¹⁹⁶ como la controvertida en el presente asunto.¹⁹⁷ No obstante, la objeción antes mencionada, formulada por el Reino Unido, parece presentar un carácter hipotético en las circunstancias del presente asunto, en tanto en cuanto la compatibilidad de las resoluciones y de la actuación de las autoridades nacionales con la Carta no puede apreciarse en abstracto, sino únicamente en el contexto de un acto administrativo concreto. A mi juicio, dado que el Reino Unido no ha presentado ningún caso específico en el que la constitución de una garantía con arreglo a las disposiciones del Derecho de la Unión haya dado lugar a la vulneración de un derecho fundamental consagrado en la Carta de un operador afectado, no procede que el Tribunal de Justicia examine esta alegación formulada en defensa del demandado.

¹⁹² Según las explicaciones relativas a la Carta, dicho artículo 17 corresponde al artículo 1 del primer Protocolo adicional (DO 2007, C 303, p. 17).

¹⁹³ El TEDH ha recordado, en numerosas ocasiones, que, en el artículo 1 del primer Protocolo adicional, que garantiza, en esencia el derecho de propiedad, se formulan tres reglas distintas: la primera, que se expresa en la primera frase del primer párrafo y tiene carácter general, sienta el principio del respeto de la propiedad; la segunda, que figura en la segunda frase del mismo párrafo, se refiere a la privación de la propiedad, y la somete a determinadas condiciones; y la tercera, que se establece en el segundo párrafo, reconoce a los Estados contratantes, entre otras facultades, la facultad de regular el uso de los bienes de acuerdo con el interés general, promulgando las leyes que estimen necesarias a estos efectos. No por ello se trata de reglas que carezcan de relación entre ellas. La segunda y la tercera regla se refieren a ejemplos concretos de violaciones del derecho de propiedad; en consecuencia, han de interpretarse a la luz del principio establecido por la primera (véanse, en particular, TEDH, 21 de febrero de 1986, *James y otros c. Reino Unido* (CE:ECHR:1986:0221JUD000879379, § 37), y TEDH, 16 de junio de 2015, *Sargsyan c. Azerbaidjan* (CE:ECHR:2015:0616JUD004016706, § 217).

¹⁹⁴ Véase, en particular, TEDH, 29 de abril de 2008, *Burden c. Reino Unido* (CE:ECHR:2008:0429JUD001337805), § 59.

¹⁹⁵ Véase TEDH, 23 de octubre de 1997, *National & Provincial building society, Leeds permanent building society y Yorkshire building society c. Reino Unido* (CE:ECHR:1997:1023JUD002131993), § 80.

¹⁹⁶ Véase, a título de ejemplo, la sentencia de 14 de enero de 2021, *Okrazhna prokuratura — Haskovo y Apelativna prokuratura — Plovdiv* (C-393/19, EU:C:2021:8), apartado 31 y jurisprudencia citada.

¹⁹⁷ Sobre el ejemplo abstracto en que la obligación tributaria nacida de la exacción de impuestos o de una contribución puede lesionar el derecho a la propiedad, véase TEDH, 3 de julio de 2003, *Buffalo s.r.l. en liquidación c. Italia* (CE:ECHR:2003:0703JUD003874697), en particular §§ 36 y 37.

224. En cuanto a la alegación del Reino Unido de que sus autoridades no estaban en condiciones de exigir garantías por no disponer de ningún elemento que permitiera determinar un valor de sustitución para las mercancías importadas, considero que el Reino Unido justifica la falta de aplicación de una medida aduanera alegando la falta de adopción de otra medida, a saber, la falta de controles previos al levante y de extracción de muestras. Más concretamente, esta omisión provocó que dicho Estado no estuviera en condiciones de determinar, con arreglo a los artículos 70 y 74 del código aduanero de la Unión, el valor de los productos en cuestión, pese a que es necesario disponer de ese valor para constituir garantías. Por último, debe llamarse la atención sobre una falta de coherencia en la motivación esgrimida en su defensa por el Reino Unido, que alega, en esencia, que, en una situación en la que sus autoridades aduaneras no han aplicado correctamente las disposiciones del código aduanero de la Unión relativas a la determinación del valor en aduana de las mercancías en cuestión, es, sin embargo, posible, como pone de manifiesto el Reino Unido con la operación *Breach*,¹⁹⁸ determinar la diferencia entre el valor de las mercancías sobre cuya base se han recaudado los derechos de aduana y su valor real.

3. Resumen de todos los elementos apreciados en contra del Reino Unido

225. A modo de resumen procede señalar que las medidas que el Reino Unido tomó durante el período de infracción no pueden considerarse eficaces en el sentido del artículo 325 TFUE y de las disposiciones del Derecho derivado en el ámbito aduanero. Estimo que, en efecto, por lo que se refiere a los productos en cuestión, dicho Estado no llevó a cabo, durante el período de infracción, controles aduaneros basados en el análisis de riesgos y controles previos al levante de las mercancías y tampoco exigió garantías antes del despacho a libre práctica de estas. Las medidas de control posteriores al despacho de las mercancías no han sido ni suficientes ni efectivas con arreglo a dichas disposiciones. De esta manera, las medidas adoptadas por el Reino Unido resultaron manifiestamente carentes de eficacia a la vista de las características del fraude en cuestión y del conocimiento que las autoridades del Reino Unido pudieron tener del mismo durante el período de infracción.

226. Esta conclusión también resulta de los datos estadísticos proporcionados por la Comisión, de los que se desprende que, con arreglo a la metodología OLAF, mientras que, en 2013, el 32,44 % de las importaciones se declararon por un nivel inferior al precio mínimo aceptable, esta proporción pasó a ser del 50,50 % en 2016.¹⁹⁹ El Reino Unido reconoce que, con arreglo al enfoque trazado por la HMRC, el 35,2 % de todas las importaciones correspondientes a los capítulos 61 a 64 procedentes de China fue infravalorado durante el período de infracción, mientras que, aplicando la metodología OLAF, ese porcentaje llegaría hasta el 44,8 %.²⁰⁰ Pues bien, debe ponerse de manifiesto que ambas partes están de acuerdo en cuanto al hecho de que la operación *Swift Arrow* tuvo por efecto reducir el volumen de productos infravalorados, dado que las cifras del primer trimestre de los años 2017 y 2018 muestran muy escasos volúmenes de importación a

¹⁹⁸ El Reino Unido subraya que, en el marco de esta operación, se identificaron 239 operadores de alto riesgo y se notificaron órdenes de ingreso *a posteriori* (liquidaciones C18) a varios de esos operadores. Dicho Estado alega que, durante esa operación, «también se efectuaron una treintena de inspecciones previas y [que] se extrajeron muestras», sin aclarar, sin embargo, cuándo y en qué medida se extrajeron las muestras y las razones por las cuales se prefirió renunciar a exigir garantías antes de conceder el levante de las mercancías, cuando el cobro *a posteriori* es, por razones prácticas, una medida menos eficaz.

¹⁹⁹ Informe de la OLAF, punto 2.1.4.

²⁰⁰ A tenor de sus escritos, la Comisión no puede confirmar la cifra mencionada, indicada por el Reino Unido.

precios inferiores al precio mínimo aceptable.²⁰¹ Las dos partes reconocen también que los controles aduaneros de esta operación consistieron en controles previos al levante de las mercancías sobre la base de un análisis de riesgos, controles que llevaban aparejados la toma de muestras. Estos datos permiten, a mi juicio, concluir que existe una relación directa entre la existencia del fraude por infravaloración y los métodos de control aduanero adoptados por el Estado miembro, lo cual supone que el fraude masivo por infravaloración de que se trata, cometido durante el período de infracción, no tenía un carácter inevitable. En consecuencia, estimo que debe desestimarse la alegación, que ocupa un lugar central en la defensa del Reino Unido, que afirma que no puede deducirse del éxito de la operación Swift Arrow que las medidas adoptadas anteriormente fueran manifiestamente inadecuadas, dado que los datos empíricos que se han analizado anteriormente confirman precisamente lo contrario.

227. La conclusión que antecede lo que respecta a la insuficiencia de las medidas adoptadas durante el período de infracción por el Reino Unido para combatir el fraude por infravaloración no queda invalidada por su alegación de haber participado en todas las operaciones llevadas a cabo por la Comisión y de haber, él mismo, iniciado algunas de ellas, y de que, además, dicha institución ha confirmado que emprendió todos los trámites exigidos a estos efectos.²⁰² En efecto, como ha afirmado el propio Reino Unido, incumbe a los Estados miembros velar por la aplicación del Derecho aduanero de la Unión, lo cual supone que tienen la carga de efectuar controles aduaneros adecuados y de proteger, de manera eficaz, los intereses financieros de la Unión. El buen fin de esta misión requiere, por parte de dichas autoridades, un trabajo continuado, coherente y sistémico para la protección de la frontera aduanera de la Unión, que no puede limitarse a participar puntualmente en operaciones aduaneras, cuyos efectos solo pueden ser de carácter temporal.

4. Sobre la obligación de los Estados miembros de determinar los importes de los derechos de aduana y proceder a la contracción de los importes correspondientes

228. La Comisión alega que, durante el período de infracción, el Reino Unido cometió una infracción continuada del artículo 105, apartado 3, del código aduanero de la Unión y de la disposición correspondiente del código aduanero comunitario, recogida en el artículo 220, apartado 1, de este, al no haber procedido a la contracción de las deudas aduaneras que quedaban por cobrar correspondientes a las importaciones fraudulentamente infravaloradas de que se trata en cuanto las autoridades aduaneras se dieron cuenta de la situación que dio lugar a la constatación de dichas deudas.

229. En cambio, el Reino Unido sostiene, en esencia, que, dado que no tiene obligación de comprobar las declaraciones en aduana de que se trata ni de calcular los derechos adicionales, tampoco tiene obligación alguna de anotar en la contabilidad las deudas aduaneras de que se trata.

²⁰¹ Según la Comisión, estos datos demuestran no solo que el Reino Unido era responsable del 74,60 % de las pérdidas de recursos propios tradicionales originadas por la infravaloración de los productos textiles y del calzado procedentes de China en 2015, del 79,15 % de tales pérdidas en 2016 y del 66,90 % de esas mismas pérdidas en 2017, sino también que, desde la puesta en marcha de la operación Swift Arrow y de su progresiva extensión, esta cifra descendió considerablemente, por cuanto fue, por ejemplo, de un 33,86 % en noviembre 2017, y de un 4,73 % en junio de 2018 (base de datos Surveillance 2 para las importaciones de productos textiles y de calzado procedentes de China). La Comisión también explica que, si bien el Reino Unido adoptó medidas relativamente limitadas (al hacer comprobaciones únicamente en relación con algunos operadores, sobre la base de umbrales de escaso valor, y únicamente en algunos puertos), las importaciones infravaloradas retrocedieron de forma espectacular y casi inmediata (un 90 % menos en tres meses y un 96 % menos en un año).

²⁰² El Reino Unido se refiere, en particular, a las operaciones ACP Discount, Snake, Breach y Samurai.

230. Antes que nada procede señalar que, a tenor del artículo 104, apartado 1, del código aduanero de la Unión y de la disposición correspondiente del código aduanero comunitario, recogida en el artículo 218, apartado 1, de este, las autoridades aduaneras procederán a la contracción, de conformidad con la legislación nacional, del importe de los derechos de importación o de exportación exigibles. Por una parte, aunque la contracción establecida en las citadas disposiciones sea el corolario de las obligaciones de constatar y poner a disposición de la Unión los recursos propios tradicionales, que dimanen, en particular, de las disposiciones de los Reglamentos n.ºs 1150/2000 y 609/2014 examinadas en el marco del segundo motivo de las presentes conclusiones,²⁰³ dicha contracción opera con independencia de esas obligaciones²⁰⁴ y, por lo tanto, debe distinguirse de ellas.²⁰⁵ Por otra parte, la obligación de proceder a la contracción de los importes de los derechos con arreglo a las disposiciones antes citadas es, en el marco del presente asunto, una consecuencia directa e inevitable de la adopción de las medidas aduaneras, tales como el recurso al análisis de riesgo y los controles aduaneros previos al levante ya examinados, por lo que la omisión de estas necesariamente implica la falta de contracción de dichos importes. En consecuencia, estimo que la imputación relativa al incumplimiento de la obligación de proceder a la contracción de los importes de que se trata ha de analizarse conjuntamente con las imputaciones relativas a la obligación de adoptar medidas aduaneras necesarias, que ya se ha tratado en el marco del presente motivo.

231. En cuanto al fondo, con arreglo a la jurisprudencia, la contracción de los importes de derechos de aduana consiste, en particular, en la *inscripción*, por las autoridades aduaneras, en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquellos, cuando dichas autoridades están en condiciones de calcular el importe legalmente adeudado y de determinar su deudor,²⁰⁶ del importe que ha de ser recaudado. Ello implica que, cuando una autoridad aduanera comprueba que ha habido una falta de pago total o parcial de las deudas aduaneras y está en condiciones de calcular el importe de los derechos devengados por esa deuda y de determinar el deudor, está obligada a proceder a la contracción de ese importe con arreglo a las disposiciones antes mencionadas. En el caso de autos, como ya se ha señalado, el Reino Unido era consciente del fraude por infravaloración de mercancías, lo cual implica que sus autoridades no solo tenían la obligación de determinar los valores en aduana correctos y de efectuar los controles de las declaraciones en aduana, sino también de determinar los importes correspondientes a las importaciones en cuestión y de proceder a su contracción con arreglo al artículo 105, apartado 3, del código aduanero de la Unión y a la disposición correspondiente del código aduanero comunitario, recogida en el artículo 220, apartado 1, de este último.²⁰⁷ En la medida en que el Reino Unido no ha realizado estas determinaciones y contracciones, la imputación basada en dichas disposiciones, que, en realidad, carece de contenido autónomo, también debería considerarse fundamentada, al ser consecuencia directa de las infracciones examinadas en los anteriores puntos de las presentes conclusiones. En efecto, al no haber adoptado las medidas

²⁰³ Véanse los puntos 235 a 240 de las presentes conclusiones.

²⁰⁴ En efecto, si bien de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que los Estados miembros están obligados a constatar un derecho de la Unión sobre los recursos propios desde que sus autoridades aduaneras están en condiciones de calcular el importe de los derechos resultante de la deuda aduanera y determinar el deudor (sentencias de 23 de febrero de 2006, Comisión/España, C-546/03, no publicada, EU:C:2006:132, apartado 29; de 15 de noviembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-392/02, EU:C:2005:683, apartados 59 y 61; de 17 de junio de 2010, Comisión/Italia, C-423/08, EU:C:2010:347, apartado 40, y de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal, C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160, apartado 59), no es necesario que la contracción tenga lugar efectivamente (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de noviembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-392/02, EU:C:2005:683, Rec. p. I-9811, apartado 58), lo cual implica que se trata de dos regímenes jurídicos diferenciados.

²⁰⁵ Auto de 9 de julio de 2008, Gerlach & Co. (C-477/07, no publicado, EU:C:2008:390), apartado 22.

²⁰⁶ Véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 2009, Distillerie Smeets Hasselt y otros (C-126/08, EU:C:2009:470), apartado 22, de 8 de noviembre de 2012, KGH Belgium (C-351/11, EU:C:2012:699), apartado 21, así como el auto de 9 de julio de 2008, Gerlach & Co. (C-477/07, no publicado, EU:C:2008:390), apartado 17, relativos al artículo 217, apartado 1, y al artículo 220, apartado 1, del código aduanero comunitario.

²⁰⁷ Sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Italia (C-423/08, EU:C:2010:347), apartados 37 y ss.

necesarias antes mencionadas con arreglo a las disposiciones pertinentes del código aduanero comunitario y del código aduanero de la Unión, leídos a la luz del principio de efectividad consagrado en el artículo 325 TFUE, es evidente que el Reino Unido no ha procedido a la determinación los importes correspondientes a las importaciones de que se trata y ha omitido proceder a su contracción con arreglo al artículo 105, apartado 3, del código aduanero de la Unión y a la disposición correspondiente del código aduanero comunitario, recogida en su artículo 220, apartado 1.

232. En estas circunstancias, procede considerar fundado el primer motivo en la medida que se refiere a las obligaciones dimanantes del artículo 325 TFUE, de los artículos 13 y 220, apartado 1, del código aduanero comunitario, de los artículos 3, 46 y 105, apartado 3, del código aduanero de la Unión, del artículo 248, apartado 1, del Reglamento de Aplicación, y del artículo 244 del Reglamento de Ejecución.

C. Sobre el incumplimiento de la legislación de la Unión relativa a los recursos propios y a la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales consistentes en derechos de aduana

233. La Comisión considera que el Reino Unido ha incumplido la legislación relativa a los recursos propios tradicionales y, especialmente, los artículos 2 y 8 de las Decisiones 2007/436 y 2014/335, así como los artículos 2, 6, 9, 10, 11 y 17 del Reglamento n.º 1150/2000, a los que corresponden los artículos 2, 6, 9, 10, 12 y 13 del Reglamento n.º 609/2014, respectivamente. Según la Comisión, dicho Estado no efectuó, durante el período de infracción, los controles aduaneros adecuados, de manera que las mercancías fraudulentamente infravaloradas no fueron declaradas correctamente en aduana. Estima que, en razón de esta incorrecta evaluación, los derechos de aduana adeudados por dichas mercancías no fueron calculados correctamente y los importes de recursos propios correspondientes a los derechos que hubieran debido ser constatados, no lo fueron, y, en consecuencia, no fueron puestos a disposición del presupuesto de la Unión en el momento en que hubieran debido serlo. La Comisión reprocha asimismo al Reino Unido el hecho de que sus autoridades constataran y luego anularan deudas aduaneras relativas a ciertas importaciones de mercancías infravaloradas, cometiendo con ello un error administrativo. En resumen, la Comisión considera que el Reino Unido es responsable de las pérdidas de recursos propios tradicionales que de todo ello resultan.

234. Antes de analizar la procedencia del presente motivo, es preciso realizar unas precisiones sobre el régimen jurídico relativo a la puesta a disposición de recursos propios tradicionales, con vistas a determinar las obligaciones de los Estados miembros en la materia (sección 1). Por lo que respecta al fondo de este motivo, procede, antes que nada, examinar la alegación de la Comisión según la cual, al no haber adoptado medidas apropiadas después de haber constatado la existencia de una deuda aduanera adicional para ciertas mercancías infravaloradas en un período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014, y al anular esas deudas adicionales constatadas, las autoridades del Reino Unido cometieron un error administrativo del que es Reino Unido es financieramente responsable (sección 2). A continuación, es preciso analizar la espinosa problemática de la determinación de las pérdidas de recursos propios tradicionales resultantes del incumplimiento reprochado (sección 3) y, por último, con carácter subsidiario, las alegaciones formuladas en su defensa por el Reino Unido en relación con los intereses de demora (sección 4).

1. Sobre el régimen jurídico de la contracción de los importes debidos y de la puesta a disposición de los recursos propios tradicionales

235. Los ingresos procedentes de los derechos del arancel aduanero común constituyen, conforme al artículo 2, apartado 2, letras a) y b), de la Decisión 2007/436 y al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión 2014/335, recursos propios tradicionales de la Unión.²⁰⁸ Estos últimos se definen como «ingresos fiscales cedidos de una vez por todas a la [Unión] para financiar el presupuesto, que le corresponden por derecho sin que haya que recurrir a una decisión posterior de las autoridades nacionales».²⁰⁹ Si bien los Estados miembros tienen encomendada, con arreglo al artículo 8, apartado 1, de las Decisiones citadas, la recaudación de los recursos propios de la Unión, tienen, no obstante, la obligación de ponerlos a disposición de la Unión, sin poder oponerse a ello.²¹⁰

236. El carácter imperativo de la puesta a disposición de la Unión de los recursos propios tradicionales se desprende de las disposiciones del Reglamento n.º 609/2014²¹¹ sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición, en particular, de los recursos propios tradicionales.²¹² Sobre este particular, con arreglo al artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 609/2014,²¹³ un derecho de la Unión sobre los recursos propios tradicionales *se constatará cuando* se cumplan las condiciones previstas por la reglamentación aduanera en lo relativo a la consideración del importe del derecho y su comunicación al deudor,²¹⁴ y, a tenor del artículo 13, apartado 1, de dicho Reglamento,²¹⁵ los Estados miembros están obligados a tomar todas las medidas necesarias para que los importes correspondientes a los derechos constatados sean puestos a disposición de la Comisión. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que esta disposición constituye una expresión concreta de las exigencias de cooperación leal que se desprenden del artículo 4 TUE, apartado 3, en virtud de las cuales, en particular, los Estados miembros han de someter a la Comisión los problemas con los que tropiecen al aplicar el Derecho de la Unión.²¹⁶

237. Dado que los ingresos inferiores a los previstos procedentes de un recurso propio tienen que compensarse con otro recurso propio o mediante el ajuste de los gastos, los Estados miembros están obligados a constatar los derechos de la Unión correspondientes a los recursos propios tradicionales, so pena de que se perturbe el equilibrio financiero de la Unión debido al

²⁰⁸ Véase la sentencia de 3 de abril de 2014, Comisión/Reino Unido (C-60/13, EU:C:2014:219), apartado 40. Para una visión general sobre el régimen de recursos propios, véase Albert, J.-L., *Le droit douanier de l'Union européenne*, Bruylant, Bruselas, 2019, pp. 132 a 144; Berlin, D., *Politiques de l'Union européenne*, Bruylant, Bruselas, 2016, pp. 53 a 64 y Aubert, M.-H., «Rapport: Système des ressources propres des Communautés européennes», Assemblée nationale (documents d'information de l'Assemblée nationale. Onzième législature, n.º 3436), París, 2001.

²⁰⁹ Comisión Europea, *Las finanzas públicas de la Unión Europea*, Oficina de publicaciones oficiales de la Comunidad Europea, Luxemburgo, 2002, p. 107.

²¹⁰ Potteau, A., *JurisClasseur Europe Traité*, Fasc. 198, «Budget de l'Union européenne — Contenu du budget», *JurisClasseur Europe Traité*, fasc. 198, 4 de noviembre de 2016, punto 33.

²¹¹ Dicha disposición corresponde al artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 1150/2000.

²¹² Véase Berlin, D., *op. cit.*, punto 34.

²¹³ Esta disposición ha sustituido al artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 1150/2000.

²¹⁴ El Tribunal de Justicia ya ha declarado que «se liquidará un derecho desde el momento en que el crédito correspondiente haya sido debidamente comprobado» (sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión/Italia, 54/87, EU:C:1989:76). Para un ejemplo más reciente, véase la sentencia de 3 de abril de 2014, Comisión/Reino Unido (C-60/13, no publicada, EU:C:2014:219), apartado 43 y jurisprudencia citada. Por otra parte, la Abogada General Sharpston ha sostenido que los Estados miembros no disponían de margen de discrecionalidad alguno a este respecto (conclusiones presentadas en el asunto República Checa/Comisión, C-575/18 P, EU:C:2020:205), apartado 43.

²¹⁵ Esta disposición ha sustituido al artículo 17, apartado 1, del Reglamento n.º 1150/2000.

²¹⁶ Véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 2006, Comisión/Alemania (C-105/02, EU:C:2006:637), apartado 87.

comportamiento de un Estado miembro.²¹⁷ A efectos de la puesta a disposición de los recursos propios, el artículo 9, apartado 1, del Reglamento n.º 609/2014 obliga a cada Estado miembro a consignar los recursos propios en el haber de la cuenta abierta a tal efecto a nombre de la Comisión según las modalidades definidas en el artículo 10 del citado Reglamento.²¹⁸ A este respecto, el artículo 6, apartado 1, del Reglamento n.º 609/2014 establece que los Estados miembros deben llevar una contabilidad de los recursos propios en el Tesoro Público o en el organismo designado por ellos. Cuando se cumplen los requisitos establecidos para la constatación de la deuda aduanera, los Estados miembros deben anotarla en la contabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 6, apartado 3, párrafo primero, de dicho Reglamento («contabilidad A») o, si se reúnen los requisitos *ad hoc* anotarla debidamente en la contabilidad establecida en el artículo 6, apartado 3, párrafo segundo, del citado Reglamento («contabilidad B»).²¹⁹

238. A este respecto, debe precisarse que la protección general de los intereses financieros de la Unión constituye un objetivo autónomo que aparece recogido en la sexta parte, título II (disposiciones financieras), del TFUE, diferenciado de la unión aduanera prevista en la tercera parte, título II, capítulo 1, del TFUE, relativa a las políticas de la Unión.²²⁰ No obstante, como ha señalado la Abogada General Trstenjak,²²¹ existe una relación entre la legislación aduanera y las normas sobre recursos propios de la Unión, en el sentido de que, de conformidad con la normativa aduanera, las autoridades aduaneras nacionales competentes deberán determinar, imponer y recaudar los derechos de aduana como recursos propios.²²² En este contexto, el Tribunal de Justicia ha considerado que existe un vínculo indisoluble entre la obligación de constatar los recursos propios de la Unión, la de consignarlos en la cuenta de la Comisión dentro de los plazos establecidos y la de pagar los intereses de demora.²²³ Por otra parte, estos intereses son exigibles cualquiera que sea la razón del retraso con que dichos recursos se hayan consignado en la cuenta de la Comisión.²²⁴

239. El Tribunal de Justicia se muestra especialmente atento a la interpretación de las disposiciones antes mencionadas, recordando, en particular, que las disposiciones financieras del Derecho de la Unión se encuentran entre las normas fundamentales del sistema jurídico de la Unión, cuyo estricto respeto es indispensable para asegurar el funcionamiento efectivo de

²¹⁷ El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la disposición anterior, el artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 1150/2000, ha de interpretarse en el sentido de que los Estados miembros no pueden dejar de liquidar los créditos, ni siquiera en el caso de que los impugnen, so pena de admitir que se perturbe el equilibrio financiero de la Unión, aunque sea con carácter temporal, debido al comportamiento de un Estado miembro (sentencia de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal, C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160), apartado 58. Véanse también las sentencias de 15 de noviembre de 2005, Comisión/Dinamarca (C-392/02, EU:C:2005:683), apartados 54 y 60, y de 7 de abril de 2011, Comisión/Finlandia (C-405/09, EU:C:2011:220), apartado 37, y jurisprudencia citada.

²¹⁸ Véase la sentencia de 8 de julio de 2010, Comisión/Italia (C-334/08, EU:C:2010:414), apartado 67.

²¹⁹ El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en virtud del artículo 6, apartado 3, letras a) y b), del Reglamento n.º 1150/2000, los Estados miembros están obligados a anotar en la contabilidad A los derechos constatados con arreglo al artículo 2 del mismo Reglamento, a más tardar el primer día laborable siguiente al día 19 del segundo mes siguiente a aquel en el curso del cual el derecho haya sido constatado, sin perjuicio de la facultad de anotar en la contabilidad B en el mismo plazo los derechos constatados «por no haberse cobrado aún ni garantizado», así como los derechos constatados «garantizados [que] sean impugnados o puedan sufrir variaciones por [ser] objeto de controversia» (sentencia de 8 de julio de 2010, Comisión/Italia, C-334/08, EU:C:2010:414, apartado 66 y jurisprudencia citada).

²²⁰ Véase, a este respecto, Lyons, T., *EC Customs Law*, Oxford University Press, Oxford, 2001, pp. 52 y 53.

²²¹ Véanse las conclusiones de la Abogada General Trstenjak presentadas en el asunto Comisión/Italia (C-275/07, EU:C:2008:334), apartado 82 y nota 39.

²²² Véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (C-68/88, EU:C:1989:339), apartado 17; de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos (C-96/89, EU:C:1991:213), apartado 38, y de 12 de junio de 2003, Comisión/Italia (C-363/00, EU:C:2003:335), apartado 43.

²²³ Véanse, en particular, la sentencia de 11 de julio de 2019, Comisión/Italia [(Recursos propios — Recuperación de una deuda aduanera), C-304/18, no publicada, EU:C:2019:601], apartado 70 y jurisprudencia citada].

²²⁴ Véase la jurisprudencia citada en la nota 222 de las presentes conclusiones.

esta.²²⁵ Dado que la Unión debe disponer de recursos propios «en las mejores condiciones posibles»,²²⁶ el Tribunal de Justicia ha recordado que el objetivo de varias normas sobre la recaudación de los derechos de aduana es garantizar una aplicación uniforme y diligente de las disposiciones en materia aduanera, con el fin de que los recursos propios de la Unión se pongan eficaz y rápidamente a su disposición.²²⁷ En consecuencia, según una reiterada jurisprudencia, si un error cometido por las autoridades aduaneras de un Estado miembro tiene como efecto que los recursos propios de la Unión no se hayan cobrado, tal error no afecta a la obligación de dicho Estado miembro de pagar los derechos que hayan sido constatados más los intereses de demora.²²⁸ A título de ejemplo, se han rechazado justificaciones alegadas por los Estados miembros basadas en un error de contabilización por las autoridades nacionales,²²⁹ en la distinción entre un error material y un error de Derecho alegada por el Estado miembro en cuestión o incluso en la naturaleza no intencional del retraso en la consignación de los importes en la cuenta de la Comisión.²³⁰ De ello resulta que un Estado miembro que no liquide el derecho de la Unión sobre los recursos propios y no ponga el importe correspondiente a disposición de la Comisión, sin que medie alguna de las condiciones establecidas en el artículo 13, apartado 2, del Reglamento n.º 609/2014, incumple sus obligaciones en virtud del Derecho de la Unión.²³¹

240. A la vista de estas observaciones, no puedo sino compartir la posición de la Comisión, a tenor de la cual, el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado miembro, con arreglo al Derecho de la Unión, de proteger los intereses financieros de la Unión y de combatir el fraude, así como de llevar a cabo controles aduaneros sobre la base de un análisis de riesgos y de exigir la constitución de garantías, que ha quedado establecido en las presentes conclusiones, lleva necesariamente aparejado el cálculo erróneo de los importes de los recursos propios tradicionales que deben ponerse a disposición del presupuesto de la Unión y la falta de constatación y de puesta a disposición de tales recursos en el momento en que deberían haberlo sido.

2. Sobre el incumplimiento de la obligación del Reino Unido de poner a disposición de la Comisión los importes correspondientes a los derechos de aduana constatados en el marco de la operación Snake

241. De las anteriores consideraciones se desprende que el Reino Unido estaba obligado, conforme al artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 1150/2000, al que corresponde el artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 609/2014, a constatar la existencia de recursos propios de la Unión y a poner tales derechos a disposición de esta, con arreglo a los artículos 6, 9 y 10 de ambos Reglamentos. En su demanda, mediante su primera imputación, la Comisión reprocha, en esencia, a las autoridades del Reino Unido que hayan dado de baja en la contabilidad B

²²⁵ Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Lenz presentadas en el asunto Comisión/Grecia (70/86, EU:C:1987:250).

²²⁶ Considerando 3 del Reglamento n.º 609/2014 y sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión/Italia (54/87, EU:C:1989:76).

²²⁷ Véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de octubre de 2006, Comisión/Bélgica (C-275/04, EU:C:2006:641), apartado 68; de 5 de octubre de 2006, Comisión/Países Bajos (C-312/04, EU:C:2006:643), apartado 54; de 5 de octubre de 2006, Comisión/Bélgica (C-377/03, EU:C:2006:638), apartado 69, y de 19 de marzo de 2009, Comisión/Italia (C-275/07, EU:C:2009:169), apartado 84.

²²⁸ Véanse las sentencias de 8 de julio de 2010, Comisión/Italia (C-334/08, EU:C:2010:414), apartado 50 y jurisprudencia citada, y de 11 de julio de 2019, Comisión/Italia (Recursos propios — Recuperación de una deuda aduanera) (C-304/18, no publicada, EU:C:2019:601), apartado 61.

²²⁹ Véanse, en particular, la sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión/Italia (54/87, EU:C:1989:76).

²³⁰ Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2003, Comisión/Italia (C-363/00, EU:C:2003:335), apartado 45 y jurisprudencia citada.

²³¹ Véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de abril de 2014, Comisión/Reino Unido (C-60/13, no publicada, EU:C:2014:219), apartado 50, de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160), apartado 61 y jurisprudencia citada, y de 11 de julio de 2019, Comisión/Italia (Recursos propios — Recuperación de una deuda aduanera) (C-304/18, no publicada, EU:C:2019:601), apartado 61.

importantes cantidades de deudas aduaneras. Esas cantidades corresponden, según la Comisión, a las deudas adicionales detectadas a raíz de la operación Snake, llevada a cabo en 2014, y notificadas por las autoridades del Reino Unido por medio de la emisión de las liquidaciones C18 Snake, las cuales fueron sin embargo retiradas por las autoridades del Reino Unido entre junio y noviembre de 2015.²³² Según la Comisión, al no haber adoptado las medidas aduaneras adecuadas después de haber comprobado la existencia de deudas aduaneras adicionales y al anular estas últimas, dichas autoridades cometieron un error administrativo del que debe responder financieramente el Reino Unido.

242. Dicho Estado critica la presente imputación alegando, en esencia, dos motivos. Por una parte, afirma que no existía, cuando se emitieron las liquidaciones C18 Snake, ninguna metodología para llevar a cabo una determinación del valor en aduana *a posteriori* tras el levante de las mercancías infravaloradas. Por otra parte, el Reino Unido sostiene que los importes en cuestión han resultado «irrecuperables», en el sentido de las disposiciones citadas, por razones que no son imputables a sus autoridades, en la medida en que los importadores a los que se dirigían las 23 liquidaciones C18 Snake eran sociedades «fantasma», es decir, sociedades, que desaparecen una vez se ha hecho el despacho a libre práctica de las mercancías. Aduce que el cobro de los derechos en cuestión era definitivamente imposible por razones no que le son imputables, con arreglo al artículo 17, apartado 2, del Reglamento n.º 1150/2000 y al artículo 13, apartado 2, letra b), del Reglamento n.º 609/2014. De ello deduce que estaba exento de poner a disposición del presupuesto de la Unión los importes correspondientes a los derechos constatados.

243. Así, en el marco de la presente imputación, la cuestión radica en si, al no llevar a cabo la recaudación de los derechos de aduana constatados en las liquidaciones C18 Snake, el Reino Unido actuó de manera incompatible con las disposiciones antes mencionadas de los Reglamentos n.ºs 1150/2000 y 609/2014.

244. Sobre este particular, conforme al artículo 13, apartado 1, del Reglamento n.º 609/2014 y a la disposición correspondiente del Reglamento n.º 1150/2000 que figura en el artículo 17, apartado 1, de este último, los Estados miembros deberán tomar todas las medidas necesarias para que los importes correspondientes a los derechos constatados sean puestos a disposición del presupuesto de la Unión. Procede aquí recordar que las autoridades británicas consideraron que algunas importaciones controladas en el marco de la operación Snake estaban infravaloradas, efectuaron la contracción de los importes en cuestión, notificaron a los operadores las 23 liquidaciones C18 Snake y constataron las deudas aduaneras correspondientes a las mismas. Los importes correspondientes a dichas deudas se anotaron inicialmente en la contabilidad B, conforme al artículo 6, apartado 3, de los Reglamentos n.ºs 1150/2000 y 609/2014, como derechos constatados, no cobrados y no garantizados. Posteriormente, el Reino Unido procedió a su anulación.

245. En este contexto, procede recordar que, en virtud del artículo 13, apartado 2, del Reglamento n.º 609/2014 y del artículo 17, apartado 2, del Reglamento n.º 1150/2000, solo se exime a los Estados miembros de poner a disposición de la Comisión los importes correspondientes a los derechos constatados si no han podido recuperarse por razones de fuerza mayor o se ve que resulta imposible definitivamente proceder a su cobro por razones que no puedan imputárseles.

²³² En cuanto al número liquidaciones C18 emitidas en el marco de la operación Snake, de las explicaciones del Reino Unido relativas al anexo D.5 de la dúplica y de las respuestas del Reino Unido a las preguntas planteadas por el Tribunal de Justicia resulta que sus autoridades emitieron 23 liquidaciones C18 por unas 201 828 809,62 GBP, cifra que se modificó a la baja, en la dúplica, a 192 568 694,30 GBP, a la vista de que no todas las mercancías objeto de las mismas están afectadas por el incumplimiento en cuestión.

También procede recordar que el Tribunal de Justicia ha interpretado los conceptos de «razones de fuerza mayor» y «otras razones que no [...] son imputables a los Estados miembros» de forma estricta. A modo de ejemplo, se ha negado a considerar que un movimiento de huelga previsible pueda constituir un hecho que justifique un retraso en la inscripción de los recursos²³³ o que un Estado miembro pueda apreciar la oportunidad de ejecutar una solicitud de inscripción anticipada de recursos.²³⁴ Por lo demás, el Tribunal de Justicia ha rechazado una justificación de un Estado miembro basada en las conductas fraudulentas de funcionarios de aduanas.²³⁵

246. A la luz de la jurisprudencia antes mencionada, considero que, en el presente asunto las alegaciones formuladas por el Reino Unido en su defensa no pueden prosperar. En primer lugar, consta que dicho Estado no invoca la fuerza mayor para justificar la anulación de las liquidaciones C18 Snake, sino que más bien se limita a alegar que no puede hacerse responsable de la pérdida de los derechos de aduana adicionales reclamados en dichas liquidaciones. Aunque la insolvencia del deudor de la deuda aduanera constituye, *prima facie*, un factor que no depende de la voluntad de un Estado miembro, no debe perderse de vista que, en el caso de autos, la Comisión reprocha al Reino Unido no haber tomado todas las medidas necesarias para que los importes correspondientes a los derechos de la Unión sobre los recursos propios tradicionales se pusieran a disposición del presupuesto de la Unión. De los escritos de las partes resulta que estas no niegan que se constataran derechos de aduana adicionales, puesto que las autoridades británicas identificaron las mercancías cuyo levante ya había sido autorizado, ni que no se exigieran a los importadores afectados garantías para asegurar el cobro íntegro de los importes reclamados.²³⁶ Es importante subrayar que, durante ese tiempo, dichas autoridades británicas tenían pleno conocimiento de la estructura del fraude en cuestión, que consistía, en particular, en el cese de cualquier actividad de las sociedades implicadas desde la primera impugnación de la declaración presentada en aduana a efectos de la importación de las mercancías. Por ello, considero carente de fundamento la alegación del Reino Unido según la cual habría sido imposible recuperar las deudas aduaneras adicionales a que se referían las liquidaciones C18 Snake debido a que tales créditos no podían ejecutarse. En efecto, tras la constatación de los derechos de aduana adicionales, dicho Estado debió haber solicitado, a tenor de lo dispuesto en el código aduanero comunitario y en el código aduanero de la Unión en vigor, interpretados a la luz del principio de protección efectiva de los intereses financieros de la Unión, consagrado en el artículo 325 TFUE, la constitución de garantías suficientes para cubrir el importe exigible.²³⁷ En consecuencia, considero que la justificación basada en la insolvencia de los deudores de las deudas aduaneras invocada por el Reino Unido no constituye, en cuanto tal, una razón para eximir al Estado miembro de recaudar esa deuda aduanera con arreglo a las disposiciones en cuestión.

247. Por otra parte, procede descartar la alegación del Reino Unido que afirma que la anulación de las liquidaciones C18 Snake era inevitable, al no existir ninguna metodología para determinar correctamente el valor en aduana de las mercancías. Más concretamente, dicho Estado sostiene que sus autoridades retiraron las liquidaciones C18 Snake después de que fueran impugnadas por algunos operadores, debido a que la metodología OLAF que habían usado para determinar el valor en aduana correcto de las importaciones infravaloradas y que había sido cuestionada durante la

²³³ Véase la sentencia de 17 de septiembre de 1987, Comisión/Grecia (70/86, EU:C:1987:374).

²³⁴ Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 1986, Comisión/Reino Unido (93/85, EU:C:1986:499).

²³⁵ Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de julio de 2010, Comisión/Italia (C-334/08, EU:C:2010:414). Para un comentario sobre esta sentencia, véase Potteau, A., «Les finances publiques de l'Union européenne en 2008-2009», *Revue trimestrielle de droit européen*, n.º 2, 2010, p. 380.

²³⁶ Véanse los puntos 201 a 216 y 219 de las presentes conclusiones.

²³⁷ Véanse los puntos 217 a 224 de las presentes conclusiones.

operación Snake no era adecuada para efectuar una «nueva valoración» de esas importaciones. Según el Reino Unido, sus autoridades tuvieron que retirar las liquidaciones C18 Snake por estar basadas únicamente en la metodología OLAF.

248. Debe señalarse, a este respecto, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la finalidad de la normativa de la Unión relativa a la determinación del valor en aduana es establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios.²³⁸ El Tribunal de Justicia también ha señalado que de los artículos 29 a 31 del código aduanero comunitario (convertidos en los artículos 70 a 74 del código aduanero de la Unión) se desprende que los métodos para determinar el valor en aduana previstos en dichas disposiciones están establecidos en un orden jerárquico y presentan una relación de subsidiariedad, de tal manera que, cuando ese valor no puede calcularse aplicando una disposición determinada, podrá acudir a la disposición que viene inmediatamente después de esta en el orden establecido.²³⁹ En el presente asunto, ha recordarse que, según el expediente y como resulta del examen del primer motivo,²⁴⁰ en un principio, la metodología OLAF solo debía utilizarse como una herramienta de análisis de riesgo en las actividades habituales de aduana. Asimismo, contrariamente a lo que sostiene el Reino Unido, no fue en la reunión de 20 de febrero de 2015 cuando la OLAF señaló, por primera vez, que el precio medio corregido no debía utilizarse para proceder a una «nueva valoración», sino que, ya al principio de la ACP Discount, los Estados miembros fueron informados de que el objetivo de esa metodología era la detección de fraudes. En consecuencia, cuando las autoridades británicas recurrieron a los precios medios corregidos basados en la metodología OLAF para calcular los derechos de aduana adicionales reclamados en las liquidaciones C18 Snake,²⁴¹ no utilizaron esa metodología con arreglo a los objetivos para la cual fue concebida. En consecuencia, comparto la posición de la Comisión,²⁴² que preconiza que, tras haber identificado las mercancías fraudulentamente infravaloradas, las autoridades británicas deberían haber determinado su valor en aduana correcto con arreglo a los métodos secuenciales especificados en el código aduanero comunitario y en el código aduanero de la Unión, y con arreglo a los métodos de determinación antes mencionados, teniendo en cuenta que se trataba de mercancías importadas objeto de los controles aduaneros.²⁴³ Por consiguiente, parece que, al no haber seguido las etapas relativas a la determinación del valor en aduana con arreglo a las disposiciones aduaneras aplicables citadas en el punto anterior en lo que respecta a las mercancías identificadas como infravaloradas en el marco de la operación Snake, y al aplicar la metodología OLAF en lugar de dichas disposiciones, el Reino Unido no cumplió lo dispuesto en la legislación aduanera de la Unión, de manera que los importes determinados en las liquidaciones C18 Snake no reflejan los importes efectivamente adeudados por los operadores.

249. Efectivamente, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que las autoridades británicas se dieron cuenta por sí mismas de los errores que habían cometido en la determinación de los importes adicionales,²⁴⁴ pero que, en lugar de corregir los errores y de volver a emitir las órdenes de ingreso, optaron por anular definitivamente las liquidaciones C18

²³⁸ Véase la sentencia de 15 de julio de 2010, Gaston Schul (C-354/09, EU:C:2010:439), apartado 27 y jurisprudencia citada.

²³⁹ Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455), apartado 29 y jurisprudencia citada.

²⁴⁰ Véanse los puntos 193 a 210 de las presentes conclusiones.

²⁴¹ Anexo D.5 del escrito de duplica.

²⁴² Esta posición fue expresada por la Comisión justo después de la operación Snake (véase el informe de inspección 16-11-1 que figura en el anexo A.16 del escrito de demanda, punto 3.1.1).

²⁴³ Por lo que se refiere a las liquidaciones C18 Snake, procedía determinar el valor en aduana de las importaciones específicas y no la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales. Véase también el punto 206 de las presentes conclusiones.

²⁴⁴ Véase el acta de la reunión de 20 de febrero de 2015, anexo B.2 del escrito de contestación.

Snake. El Reino Unido sostiene que, al no haber una metodología aceptable, era preferible anular las deudas.²⁴⁵ Como alega la Comisión, el Reino Unido tenía la posibilidad de emitir nuevas liquidaciones, cosa que no quiso hacer.

250. En vista de cuanto antecede, considero que el Reino Unido, después de haber constatado, procedido a la contracción y notificado a los deudores los derechos de aduana reclamados a través de las 23 liquidaciones C18 Snake, no respetó las obligaciones dimanantes del artículo 13, apartado 1, del Reglamento n.º 609/2014 y de la disposición correspondiente del Reglamento n.º 1150/2000 que figura en el artículo 17, apartado 1, de este, con arreglo a las cuales incumbe a los Estados miembros tomar todas las medidas necesarias para que los importes correspondientes a los derechos constatados sean puestos a disposición del presupuesto de la Unión. La anulación de dichas liquidaciones y de las resoluciones anteriores relativas a las mismas, deben considerarse errores administrativos de las autoridades británicas, cuya consecuencia es la falta de recaudación de recursos propios tradicionales de la Unión. Comparto, asimismo, la posición de la Comisión que sostiene que el Reino Unido prefirió anular los importes reclamados en las liquidaciones C18 Snake y anotados en la contabilidad B en lugar de seguir el procedimiento establecido en el artículo 13 del Reglamento n.º 609/2014 y en la disposición correspondiente del artículo 17 del Reglamento n.º 1150/2000, que permite a los Estados miembros quedar exentos de la obligación de poner a disposición del presupuesto de la Unión los importes correspondientes a los derechos que sean irrecuperables. De ello se sigue que el Reino Unido no podía, en esas circunstancias, acogerse a la exención prevista en el artículo 13, apartado 2, del Reglamento n.º 609/2014 ni a la disposición correspondiente del Reglamento n.º 1150/2000, incluida en el artículo 17, apartado 2, de este, en la medida en que los errores administrativos descritos son imputables a dicho Estado. De ello se sigue que, según una jurisprudencia consolidada,²⁴⁶ un Estado miembro que, después de haber constatado un derecho de la Unión sobre los recursos propios, no ponga el importe correspondiente a disposición de la Comisión, sin que medie alguna de las condiciones previstas en las disposiciones antes mencionadas, incumple sus obligaciones en virtud del Derecho de la Unión. En consecuencia, procede considerar que, en razón de la anulación de las 23 liquidaciones C18 Snake y de la falta de puesta a disposición de los importes correspondientes a las mismas, se adeudan al presupuesto de la Unión recursos propios tradicionales correspondientes al período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014.

3. Sobre la evaluación de las pérdidas de recursos propios tradicionales

251. Con objeto de precisar la magnitud de las pérdidas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión resultantes del incumplimiento del Derecho de la Unión reprochado al Reino Unido en el marco del presente recurso, la Comisión ha utilizado, en este asunto, la metodología OLAF y los datos de que disponía. Sobre esta base, considera, en relación con el período comprendido entre noviembre de 2011 y el 11 de octubre de 2017, que debió haberse puesto a disposición de la Comisión el importe de 2 679 637 088,86 euros (importe bruto, menos los gastos de recaudación) en concepto de recursos propios tradicionales.

252. En cambio, el Reino Unido, cuestiona, en su escrito de contestación tanto la metodología utilizada como el importe calculado por la Comisión. Basándose en su propia evaluación, ha establecido que el importe de los recursos propios adicionales correspondientes a las importaciones infravaloradas de China devengados en el período de infracción ascienden

²⁴⁵ Respuesta del Reino Unido de 22 de junio de 2018, punto 147.

²⁴⁶ Véase, en particular, la sentencia de 11 de julio de 2019, Comisión/Italia [(Recursos propios — Recuperación de una deuda aduanera) (C-304/18, no publicada, EU:C:2019:601)].

a 217 646 623 GBP,²⁴⁷ cifra que ha revisado a la baja en su escrito de duplica, fijándola en 123 819 268 GBP. Con ello, aunque dicho Estado continúa poniendo en duda el incumplimiento que se le reprocha, me parece que, en realidad viene a reconocer implícitamente, en cierta medida, que el no haber instaurado medidas eficaces para combatir el fraude aduanero por infravaloración ha supuesto una pérdida de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión.²⁴⁸ En consecuencia, la cuestión central del presente motivo es cómo determinar la magnitud de las pérdidas de que se trata.

253. Antes de examinar el fondo de esta cuestión procede, a mi juicio, formular unas observaciones sobre las objeciones preliminares formuladas por el Reino Unido relativas, por una parte, a la falta de competencia de la Comisión y del Tribunal de Justicia para llevar a cabo la evaluación y la constatación de los recursos propios tradicionales, por ser una competencia que corresponde a los Estados miembros (sección 1), y, por otra parte, a la naturaleza del presente recurso, que, según su criterio, constituye, en realidad, un recurso de indemnización, por lo que incumbe a la Comisión demostrar la relación directa de causalidad entre el incumplimiento específico del Estado y el daño ocasionado por este (sección 2).

a) Observaciones preliminares

1) Sobre la competencia de la Comisión para efectuar la evaluación de las pérdidas de recursos propios tradicionales y la del Tribunal de Justicia para resolver esta cuestión

254. El Reino Unido sostiene que, cuando no pueden aplicarse los demás métodos que se utilizan en una fase anterior en la secuencia de los procedimientos establecidos en los artículos 70 a 74 del código aduanero de la Unión²⁴⁹ para determinar el valor en aduana,²⁵⁰ compete exclusivamente al Estado miembro aplicar, en lugar del método ordinario, basado en el valor de transacción de una mercancía, un método subsidiario,²⁵¹ establecido en el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión y en el artículo 31 del código aduanero comunitario, y determinar, así, el valor en aduana de las mercancías de que se trate basándose en la información disponible y utilizando

²⁴⁷ El Reino Unido considera posible que se tenga que reducir dicho importe en 25 millones de GBP, que es el importe incluido en la contabilidad B que corresponde a las sumas reclamadas en las liquidaciones C18 resultantes de la operación Breach y se refiere al período comprendido entre mayo de 2015 y octubre de 2017.

²⁴⁸ El Reino Unido lo reconoce solo con carácter subsidiario, en la medida en que su defensa se basa en negar la existencia de las violaciones descritas en el marco del primer motivo, al tiempo que propone, en el marco del segundo motivo, su propia metodología para medir la pérdida de recursos propios tradicionales.

²⁴⁹ Anteriormente, artículos 29 a 31 del código aduanero comunitario.

²⁵⁰ La expresión «medios razonables» implica, según el Reino Unido, que se trata de decisiones cuya adopción corresponde al Estado miembro en el marco de su competencia exclusiva y que debe acordársele un amplísimo margen de apreciación a la hora de decidir los métodos y evaluaciones. El Reino Unido estima que no necesita probar la exactitud o inexactitud de su estimación, sino únicamente su carácter razonable. Añade que la carga de la prueba de su carácter no razonable incumbe íntegramente a la Comisión.

²⁵¹ Debo señalar que el artículo 74 del código aduanero de la Unión (antiguo artículo 31 del código aduanero comunitario) establece que, en el caso de que la determinación del valor en aduana no sea posible en el marco del artículo 70 del código aduanero de la Unión, se irán aplicando sucesivamente los métodos que se establecen a continuación, cada uno de los cuales solo podrá utilizarse si el anterior, en orden de presentación, resulta inutilizable, con lo que establece una jerarquía metodológica. El método establecido en el apartado 3 de ese artículo 74, llamado método del «último recurso», que se basa en «medios razonables», debe aplicarse cuando no sea posible aplicar los métodos establecidos en los apartados anteriores. Véase, en particular, Albert, J.-L., «Section 3 — La valeur en douane» en *Le droit douanier de l'Union européenne*, Bruselas, Bruylant, 2019, pp. 255 a 280.

«medios razonables».²⁵² Considera que esta determinación implica un cierto número de decisiones complejas y de elecciones metodológicas difíciles por parte de las autoridades nacionales, que disponen, a este respecto, de una amplia facultad de apreciación.

255. No comparto esta alegación basada en la aplicación de las disposiciones aduaneras, pues considero, al igual que la Comisión, que la utilización de la metodología OLAF, como medio de estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales, no va dirigida a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas a efectos de dichas disposiciones, lo cual compete exclusivamente a los Estados miembros.²⁵³ En efecto, con arreglo a los artículos 69 a 74 del código aduanero de la Unión, el Estado miembro debe determinar el valor en aduana de las mercancías y recurrir, si es preciso, a los métodos secundarios para ello.²⁵⁴ En el presente asunto, correspondía al Reino Unido determinar el valor en aduana de los productos textiles y de calzado procedentes de China a la vista de los indicadores concretos que señalaban su infravaloración. Pues bien, en este caso, no se hicieron tales determinaciones, como resulta del examen del primer motivo del presente recurso. De ello se sigue que la Comisión no puede sustituir a los Estados miembros en la realización de esta evaluación cuando el Estado miembro de que se trata ha omitido realizarla con arreglo a los métodos antes mencionados. De todas formas, tal determinación ya no es posible. Esta circunstancia es inherente a la naturaleza estadística de la metodología OLAF como herramienta de cálculo de las pérdidas de recursos propios tradicionales, cuya finalidad es determinar, sobre la base de datos estadísticos, la magnitud de las pérdidas que se han producido debido a la infracción por parte del Reino Unido de disposiciones de la legislación de la Unión en materia de recursos propios tradicionales, en la medida en que sus autoridades no han llevado a cabo los controles aduaneros adecuados en relación con las mercancías de que se trata,²⁵⁵ lo cual ha motivado que no se hayan calculado correctamente los correspondientes derechos de aduana adeudados.

256. De la reiterada jurisprudencia que se ha citado anteriormente se desprende²⁵⁶ que existe, por norma general, un vínculo directo entre la violación del Derecho aduanero de la Unión reprochada al Estado miembro y la pérdida de recursos propios tradicionales que de la misma resulta para el presupuesto de la Unión. En este contexto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado en el asunto que dio lugar a la sentencia de 9 de julio de 2020, República Checa/Comisión,²⁵⁷ que es inherente al sistema de recursos propios de la Unión, tal como este está diseñado actualmente en el Derecho de la Unión, que la Comisión tenga la facultad de someter a la apreciación del Tribunal de Justicia, en el marco de un recurso por incumplimiento, una controversia que la enfrenta a un Estado miembro acerca de la obligación de este de poner a disposición de esta institución un determinado importe de recursos propios de la Unión.²⁵⁸

257. En el caso de autos, en la medida en que el Reino Unido ha decidido no poner a disposición de la Comisión, en el plazo establecido en el dictamen motivado, el importe de los recursos propios tradicionales controvertido, sino que se ha limitado a cuestionar la posición de la

²⁵² El Reino Unido llama la atención sobre el hecho de que ya ha ocurrido que, en ciertos asuntos, el Tribunal de Justicia haya declarado pérdidas de recursos propios tradicionales por un importe preciso, pero que parece que las pretensiones deducidas en el recurso no habían suscitado objeción alguna y/o que no se cuestionaban las sumas de que se trataba: véase, por ejemplo, la sentencia de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (C-68/88, EU:C:1989:339). En el presente asunto, la situación es muy diferente.

²⁵³ Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455).

²⁵⁴ Este es también el motivo por el que, a mi juicio, procede desestimar las alegaciones basadas en el método subsidiario contemplado en el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión.

²⁵⁵ Véanse los puntos 193 a 216 y 225 a 227 de las presentes conclusiones.

²⁵⁶ Véanse los puntos 177 y notas 92 y 265 de las presentes conclusiones.

²⁵⁷ C-575/18 P, EU:C:2020:530.

²⁵⁸ Véase el apartado 68 de dicha sentencia.

Comisión en cuanto a su obligación de llevar a cabo la percepción de dicho importe, estimo que dicha institución ha tenido razón al considerar que dicho Estado ha incumplido sus obligaciones derivadas de la normativa en materia de recursos propios tradicionales y al decidir interponer un recurso por incumplimiento a estos efectos. En este contexto, corresponde a la Comisión demostrar la existencia del incumplimiento alegado y aportar al Tribunal de Justicia los datos necesarios para que este pueda verificar la existencia de tal incumplimiento, sin que pueda basarse en cualquier presunción.²⁵⁹ En este sentido, corresponde al Tribunal de Justicia comprobar si la Comisión ha acreditado de forma suficiente en Derecho el importe de las pérdidas de recursos propios que reclama, correspondientes al período de infracción. De ello se sigue que debe rechazarse la alegación del Reino Unido relativa al orden en que deben examinarse las metodologías, que preconiza que el Tribunal de Justicia debe examinar primero la estimación propuesta por dicho Estado.

258. El Reino Unido sostiene asimismo que, en el supuesto de que Tribunal de Justicia declare, en un primer momento, que la Comisión ha acreditado de forma suficiente en Derecho un incumplimiento por su parte de la obligación de combatir el fraude,²⁶⁰ corresponde a la Comisión, en un segundo momento, probar que la metodología propuesta por el Reino Unido para determinar los recursos propios adicionales que serían exigibles se fundamenta en unas elecciones y en una apreciación de las pruebas manifiestamente irrazonables. Más concretamente, según el Reino Unido, la forma en que se articulan los artículos 258 TFUE y 260 TFUE indica que, al incluir en el objeto de su recurso la cuestión de la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales, la Comisión sobrepasa el marco de un recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, que se limita a la cuestión de si el Estado miembro ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al Derecho de la Unión. En ese supuesto, considera que la Comisión está obligada a aportar la prueba de otro tipo de ilegalidad, a saber, el carácter manifiestamente irrazonable de la evaluación de los derechos impagados realizada por el Reino Unido.

259. A este respecto, debo observar que esta alegación no tiene en cuenta el hecho de que con el presente recurso se pretende que el Tribunal de Justicia declare, en particular, que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en materia de recursos propios con arreglo al Derecho de la Unión, lo cual requiere necesariamente que la Comisión aporte una demostración de la magnitud de las pérdidas de tales recursos y del incumplimiento. Tal estimación no empece el posible uso del procedimiento del artículo 260 TFUE, en el supuesto de que el Estado miembro no satisfaga el importe principal o los intereses después de la sentencia que eventualmente lo condene por incumplimiento de las obligaciones derivadas el régimen de recursos propios. En cualquier caso, la cuestión de si el Estado miembro actuó de forma razonable, «volviendo a valorar» las importaciones infravaloradas, no se plantea en este asunto. En efecto, la jurisprudencia invocada por el Reino Unido para fundamentar su tesis relativa a la «nueva valoración» de las mercancías se refiere a las obligaciones del Estado miembro cuando este procede, en caso de dudas surgidas en el marco de controles aduaneros, a una determinación del valor en aduana de las mercancías importadas.²⁶¹ Pues bien, como ya se ha señalado, la Comisión

²⁵⁹ Véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, Comisión/Alemania (C-441/02, EU:C:2006:253), apartado 48, y de 2 de mayo de 2019, Comisión/Croacia (Vertedero de Biljane Donje) (C-250/18, no publicada, EU:C:2019:343), apartado 33.

²⁶⁰ El Reino Unido también considera que, además del fraude, la Comisión también debe, en una primera fase, probar la relación de causalidad entre tal incumplimiento y el daño, así como la admisibilidad de su pretensión de que se abone a la Unión un importe determinado.

²⁶¹ Véase la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455), apartados 23 y 36.

no pretende, en el marco de este segundo motivo, determinar el valor en aduana de las mercancías específicas, sino estimar las pérdidas de recursos propios tradicionales sobre la base de los datos estadísticos.

260. Por otra parte, en sus solicitudes de información de 22 de junio de 2018 y de 22 de marzo de 2019, el Reino Unido solicitó, en particular, a la Comisión que le facilitara datos sobre el cálculo de las pérdidas de recursos propios reclamados, cuantificados en 2 679 637 088,86 euros, con objeto de poder volver a calcular el importe. A este respecto, debo señalar que, en su escrito de réplica, la Comisión ha explicado que el Reino Unido siempre había conocido la metodología seguida y los datos utilizados para calcular dicho importe puesto que, en particular, se trataba de informaciones procedentes de ese mismo Estado a través de la base de datos Surveillance 2.

2) Sobre la supuesta obligación de probar el daño y la relación de causalidad y la hipótesis contrafactual

261. El Reino Unido sostiene que incumbe a la Comisión fundamentar su pretensión con arreglo a los parámetros de un procedimiento en materia de responsabilidad, dado que solicita al Tribunal de Justicia que condene a dicho Estado al pago de daños y perjuicios. Pues bien, según dicho Estado, en el presente asunto, la Comisión no consigue demostrar, por una parte, la existencia de un daño concreto y cuantificable, ni, por otra parte, la existencia de una relación de causalidad directa entre el incumplimiento cometido por el Reino Unido y ese daño.

262. Sobre este particular, procede, antes que nada, recordar que el procedimiento del artículo 258 TFUE ante el Tribunal de Justicia es un procedimiento por incumplimiento y no un procedimiento en materia de responsabilidad o de reclamación de daños y perjuicios. Por lo tanto, en el marco del recurso por incumplimiento, incumbe a la Comisión demostrar que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al Derecho de la Unión.²⁶² Dado que el presente recurso no va dirigido a obtener del Tribunal de Justicia que condene al Estado demandado al pago de una indemnización por daños y perjuicios, el Tribunal de Justicia no debe examinar los elementos expuestos por el Reino Unido en lo relativo a la existencia del daño y de la relación de causalidad entre el incumplimiento en materia aduanera y el supuesto daño. En cualquier caso, procede desestimar esta alegación del Reino Unido a la vista de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la que resulta que el recurso por incumplimiento tiene carácter objetivo.²⁶³ En efecto, el incumplimiento de una obligación impuesta por una norma de Derecho de la Unión supone en sí mismo un incumplimiento, como consecuencia de lo cual carece de pertinencia la consideración de que dicho incumplimiento no haya provocado consecuencias negativas.²⁶⁴ Por ello, mi opinión es que, por las propias características del procedimiento por incumplimiento, el presente recurso no va dirigido a obtener del Tribunal de Justicia que condene al Estado miembro demandado al pago de una indemnización por daños y perjuicios.

263. No obstante, procede señalar que, en cualquier caso, la Comisión no ha solicitado en su demanda que se le conceda la indemnización de un daño. En efecto, la postura del Reino Unido según la cual incumbe a la Comisión demostrar la existencia de un «daño» cuya cuantificación solo es posible después de haber establecido previamente la existencia de una relación de

²⁶² Véanse los 159 a 162 de las presentes conclusiones y la jurisprudencia y citada.

²⁶³ Véanse, en particular, la sentencia de 17 de noviembre de 1993, Comisión/España (C-73/92, EU:C:1993:891), apartado 19.

²⁶⁴ Véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1999, Comisión/Irlanda (C-392/96, EU:C:1999:431), apartados 60 y 61; de 26 de junio de 2003, Comisión/Francia (C-233/00, EU:C:2003:371), apartado 62, y de 26 de octubre de 2006, Comisión/España (C-36/05, EU:C:2006:672), apartado 38.

causalidad como consecuencia del comportamiento infractor del Estado miembro, se basa, en mi opinión, en una errónea lectura del escrito de demanda y de otros escritos del procedimiento de que se trata. Más concretamente, el tercer párrafo de la primera pretensión indica que la Comisión reprocha al Reino Unido no haber puesto a disposición del presupuesto de la Unión los importes correctos de los recursos propios tradicionales, lo cual ha conducido, según la Comisión, a la infracción de las disposiciones relativas a tales recursos. Como ya ha quedado expuesto, incumbe a los Estados miembros, en virtud de los artículos 9 y 10 del Reglamento n.º 1150/2000, a los que corresponden los artículos 9 y 10 del Reglamento n.º 609/2014, respectivamente, en relación con los artículos 2 y 8 de las Decisiones 2007/436 y 2014/335, constatar el derecho de la Unión sobre los recursos propios tradicionales cuando se cumplan las condiciones previstas por la reglamentación aduanera en lo relativo a la consideración del importe del derecho y su comunicación al deudor.

264. Por lo tanto, se desprende inequívocamente del escrito de demanda y, especialmente, de las disposiciones de la Unión, que en el mismo se citan, que la Comisión reprocha al Reino Unido no haber puesto a disposición de la Unión los importes correctamente calculados de los recursos propios tradicionales y no el perjuicio causado a esta última. El incumplimiento descrito en el *petitum* del escrito de demanda (y, en particular, el pasaje que dice «al no haber efectuado la contracción de los importes correctos de los derechos de aduana y al no haber puesto a disposición el importe correcto de los recursos propios tradicionales») conforma, por lo tanto, por naturaleza, una pretensión con la que se pretende lograr que se declare el incumplimiento de la obligación de hacer que corresponde al Estado, es decir, la falta de cumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión, y no el daño causado por dicho Estado.

265. Por lo que atañe, a continuación, a la alegación del Reino Unido basada en la necesidad de demostrar una relación de causalidad entre el incumplimiento específico del Estado miembro y las pérdidas de recursos propios, el Tribunal de Justicia ya ha subrayado que existe un «vínculo directo» entre la percepción de los ingresos procedentes de los derechos de aduana y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos correspondientes.²⁶⁵ Pues bien, considero que, según esta jurisprudencia, si, debido a un error cometido por las autoridades aduaneras de un Estado miembro, no se cobran los derechos, esta circunstancia no pone en entredicho la obligación del Estado miembro de poner a disposición los importes que debían haber sido liquidados y pagar intereses de demora. Aunque existe una correlación *sine qua non* entre, por una parte, el incumplimiento de un Estado miembro en el ámbito de la normativa aduanera, y, por otra parte, el importe de los recursos propios que supuestamente no se ha puesto a disposición del presupuesto de la Unión, debido a que el primero repercute inevitablemente en el segundo, ello no significa que ambos elementos deban analizarse como daño provocado por el comportamiento infractor del Estado miembro. Un Estado miembro que no constate el derecho de la Unión sobre los recursos propios y no ponga el importe correspondiente a disposición de la Comisión, sin que medie alguna de las condiciones establecidas en el artículo 17, apartado 2, del Reglamento n.º 1150/2000 o en el artículo 13, apartado 2, del Reglamento n.º 609/2014, incumple sus obligaciones en virtud del Derecho de la Unión y, en concreto, las que se derivan de los artículos 2 y 8 de las Decisiones 2000/597 y 2007/436.²⁶⁶ Esta conclusión se ve corroborada por la jurisprudencia invocada por el Reino Unido en su escrito de contestación, de la que se desprende

²⁶⁵ Véase, en este sentido, la sentencia de 5 de junio de 2018, Koley y otros (C-612/15, EU:C:2018:392), apartados 51 y 52.

²⁶⁶ Véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de noviembre de 2005, Comisión/Dinamarca (C-392/02, EU:C:2005:683), apartado 68; de 18 de octubre de 2007, Comisión/Dinamarca (C-19/05, EU:C:2007:606), apartado 32, así como de 3 de abril de 2014, Comisión/Reino Unido (C-60/13, no publicada, EU:C:2014:219), apartado 50. Véase, por lo que se refiere a la doctrina, Meisse, E., «Application du système des ressources propres des Communautés», *Europe*, n.º 346/2006, p. 9.

que el comportamiento equivocado de las autoridades aduaneras en cuanto al cálculo de los derechos de aduana exigibles conlleva inevitablemente pérdidas de recursos propios tradicionales que son responsabilidad de los Estados miembros.²⁶⁷ En este contexto, el artículo 340 TFUE y la jurisprudencia relativa al mismo, invocados por el Reino Unido, carecen de pertinencia.

266. Asimismo, considero que tampoco puede extraerse una conclusión diferente del asunto que dio lugar a la sentencia Comisión/Reino Unido,²⁶⁸ invocada por el Reino Unido y por las partes intervinientes, dado que dicho asunto trataba de una situación diferente de la que ha originado el presente procedimiento. En dicho asunto se trataba, efectivamente, de determinar la responsabilidad del Reino Unido con motivo de la posible expedición de certificados EXP por parte de las autoridades de Anguila, un país y territorio de ultramar (PTU), infringiendo la Decisión llamada «PTU». La Comisión alegaba, en particular, que el Reino Unido debía asumir, como Estado miembro, la responsabilidad de los actos realizados y de las negligencias cometidas por las autoridades de Anguila contrarios a esa Decisión, habida cuenta de las relaciones especiales que dicho Estado miembro mantiene con su PTU, el cual no es un Estado independiente. El Reino Unido consideraba que ningún acto del Derecho de la Unión permitía considerar a Anguila como responsable ante la Unión de los errores cometidos por sus propias autoridades en la aplicación de dicha Decisión ni de la pérdida de recursos propios resultante, de modo que el Reino Unido no podía tampoco ser considerado responsable de tales errores por la mera razón de ser el Estado miembro del que depende Anguila.²⁶⁹ En consecuencia, en el mencionado asunto, la cuestión central residía en la responsabilidad de un Estado miembro de la Unión en relación con el comportamiento de las autoridades de un PTU con el que mantiene unos vínculos especiales, comportamiento que infringía el Derecho de la Unión y que acarreo la pérdida de recursos propios. En consecuencia, en la medida en que el presente asunto se refiere a la responsabilidad propia del Reino Unido y no a la de otra entidad, las conclusiones de dicha sentencia no pueden extrapolarse al presente asunto, contrariamente a lo que sostiene dicho Estado.

267. Por último, el Reino Unido alega, como excepción de inadmisibilidad, que la Comisión no ha demostrado que las medidas elegidas por dicho Estado para luchar contra el fraude por infravaloración hayan supuesto realmente pérdidas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión.²⁷⁰ Según el Reino Unido, la tesis de la Comisión de que el fraude por infravaloración continuó debido a la falta de análisis de riesgo y de controles eficaces previos al despacho aduanero supone necesariamente, en presencia tales medidas, la desaparición de los

²⁶⁷ Antes que nada, por lo que se refiere a la sentencia de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160), el Reino Unido alega que el Tribunal de Justicia señaló que el Estado demandado era responsable de «la pérdida de ingresos consecutiva» y que procedía considerarlo responsable «si un error cometido por las autoridades aduaneras [...] [tenía] por efecto que los derechos de aduana no se [hubieran] cobrado» (apartados 57 y 61). Por otra parte, en cuanto a la sentencia de 8 de julio de 2010, Comisión/Italia (C-334/08, EU:C:2010:414), según el Reino Unido, el Estado demandado fue considerado responsable de una pérdida de recursos propios tradicionales ocasionada por un comportamiento equivocado de sus autoridades, las cuales concedieron ilegalmente a una sociedad autorizaciones para someter algunos productos en el régimen de franquicia de derechos de aduana, pese a que dichos productos se hallaban normalmente sujetos al pago de tales de derechos (apartado 40). Por último, en cuanto a sentencia de 18 de octubre de 2007, Comisión/Dinamarca (C-19/05, EU:C:2007:606), el Reino Unido alega que nada indicaba que, si las autoridades danesas no hubieran cometido el error de eximir de derechos de aduana a las mercancías en cuestión, es decir, si hubieran interpretado correctamente el alcance del régimen del destino particular, el importe de los derechos de aduana percibido y contraído habría coincidido.

²⁶⁸ Sentencia de 31 de octubre de 2019, Comisión/Reino Unido (C-391/17, EU:C:2019:919), asunto que fue juzgado al mismo tiempo que el asunto que dio lugar a la sentencia de 31 de octubre de 2019, Comisión/Países Bajos (C-395/17, EU:C:2019:918).

²⁶⁹ Véanse, en particular, la sentencia de 31 de octubre de 2019, Comisión/Reino Unido (C-391/17, EU:C:2019:919), apartados 92 a 102. Por lo tanto, fue para determinar la existencia de la responsabilidad de un Estado miembro por las acciones de un PTU que originaron una pérdida de recursos propios para el presupuesto de la Unión, por lo que el Tribunal de Justicia estimó que procedía examinar si dicho Estado miembro era *responsable* ante la Unión, en virtud de las obligaciones que le incumbían como Estado miembro con arreglo al artículo 4 TUE, apartado 3, y si estaba obligado, en virtud de dicha disposición, a compensar el importe de que se trataba.

²⁷⁰ Se trata de la excepción de inadmisibilidad propuesta, con carácter subsidiario, en el marco del cuarto motivo.

intercambios comerciales y las pérdidas de recursos propios tradicionales asociados a estos. En otras palabras, si el Reino Unido hubiera aplicado las medidas de lucha contra el fraude que la Comisión estima adecuadas, se hubiera acabado con la importación de mercancías declaradas por debajo de su valor, de lo cual deduce que no se hubiera adeudado al presupuesto de la Unión ningún derecho de aduana adicional significativo. El Reino Unido afirma que solo puede hacerse responsable de las pérdidas para el presupuesto de la Unión correspondientes a la diferencia entre los recursos propios tradicionales que hubieran sido exigibles en su hipótesis contrafactual y los recursos propios tradicionales que ha puesto efectivamente a disposición.

268. A este respecto, de reiterada jurisprudencia resulta que carece de pertinencia la cuestión de si, en una situación en la que los recursos propios tradicionales han sufrido pérdidas ocasionadas por acontecimientos anteriores debidos a un error administrativo de las autoridades del Estado miembro, hubiera sido posible que esos acontecimientos se produjeran sin concurrir tal error y, por ende, sin pérdidas de recursos propios.²⁷¹ En aras de la exhaustividad, debe señalarse que, aparte de los controles puntuales,²⁷² el Reino Unido no llevó a cabo prácticamente ningún control durante el período de infracción. Al actuar así, creó una situación irreversible cuyo efecto ha sido una considerable pérdida de recursos propios tradicionales que, en mi opinión, debe constatararse. A mi juicio, en este contexto, no corresponde al Tribunal de Justicia especular sobre lo que habría ocurrido si el Reino Unido hubiera respetado sus obligaciones con arreglo al Derecho de la Unión. En efecto, un análisis contrafactual, como el propuesto por el Reino Unido, no puede poner en entredicho la realidad de esta pérdida ni el hecho de que esta hubiera podido evitarse de haberse llevado a cabo controles adecuados por parte de las autoridades aduaneras británicas antes del despacho a libre práctica de las mercancías de que se trata. En efecto, tal alegación está desprovista de fundamento por cuanto lo procedente es tener en cuenta la situación fáctica tal y como se ha presentado como consecuencia de las infracciones de los derechos de la Unión, y no el volumen de mercancías infravaloradas que podrían haberse importado si el Estado miembro hubiera cumplido, hipotéticamente, las obligaciones que le incumbían con arreglo al Derecho de la Unión. Por consiguiente, estimo que esta hipótesis contrafactual no puede prosperar en materia de pérdida de recursos propios.

b) Sobre el fondo

1) Sobre la consideración de la metodología OLAF y su aplicación como herramienta para el cálculo de las pérdidas de recursos propios tradicionales

269. La Comisión estima que es preciso recurrir a una evaluación basada en todas las informaciones disponibles, con objeto de determinar las pérdidas de recursos propios tradicionales, dado que ya no es posible establecer el valor correcto de las mercancías infravaloradas aplicando uno u otro de los métodos establecidos en el código aduanero comunitario y en el código aduanero de la Unión. En su opinión, habida cuenta de la falta de cooperación del Reino Unido, ningún elemento probatorio directo permite acreditar el valor en aduana de las mercancías de que se trata. La Comisión afirma, por lo tanto, que ha logrado una estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales sobre la base de la metodología OLAF basada en datos estadísticos y en la media corregida de los precios de las mercancías en cuestión importadas en la Unión.

²⁷¹ Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2007, Comisión/Dinamarca (C-19/05, EU:C:2007:606), apartado 34.

²⁷² Mencionados, en particular, en el punto 197 de las presentes conclusiones.

270. Más concretamente, la utilización de la metodología OLAF, como metodología para determinar la magnitud de las pérdidas de recursos propios tradicionales, sigue el siguiente esquema. En un primer momento, se consideran infravaloradas las importaciones que se sitúan por debajo del umbral del precio mínimo aceptable (*lowest acceptable price*), que, recuérdese, se calcula en el 50 % del precio medio corregido a escala de la Unión (*cleaned average price*). Se incluyen entre las importaciones infravaloradas, las importaciones de una categoría de productos incluida en los capítulos 61 a 64 de la nomenclatura combinada (para cada código de productos de la nomenclatura combinada de ocho cifras)²⁷³ cuyo valor agregado diario (media ponderada diaria) sea inferior al precio mínimo aceptable del código de productos de que se trate, con arreglo a los datos obtenidos de la base de datos Surveillance 2 y utilizados en la base de datos Comext.²⁷⁴ En un segundo momento, el alcance de las pérdidas de recursos propios por las cantidades que se consideran infravaloradas se calcula en términos de derechos de aduana adicionales adeudados sobre base de la diferencia entre el valor declarado y el precio medio corregido.

271. En consecuencia, a falta de cualquier información directa sobre el volumen y la naturaleza de las importaciones infravaloradas en el Reino Unido durante el período pertinente, la estimación del volumen de las mercancías infravaloradas en la que se basa el recurso se fundamenta, en principio, en el precio mínimo aceptable para los diferentes códigos de producto (50 % del precio medio corregido),²⁷⁵ mientras que la estimación del valor de las cantidades infravaloradas se calcula en función del precio medio corregido. Aunque la metodología que se describe se basa en los datos pertinentes proporcionados a la Comisión por los Estados miembros a través de las bases de datos antes mencionadas, los importes así calculados sobre la base de la metodología OLAF constituyen, por lo tanto, una estimación presupuestaria retrospectiva de las pérdidas para la Unión y no una prueba directa de los importes correspondientes a los derechos constatados que dicho Estado debería haber puesto a disposición del presupuesto de la Unión durante el período de infracción²⁷⁶ de haberse llevado a cabo correctamente los controles adecuados con ocasión de los despachos aduaneros.

272. El Reino Unido, apoyado en este aspecto por las partes coadyuvantes, alega que la Comisión no puede utilizar la metodología OLAF para calcular las pérdidas de recursos propios tradicionales, subrayando que dicha metodología no es más que una herramienta de análisis de riesgo. En este marco, el Reino Unido y las partes coadyuvantes afirman que, en su demanda, la Comisión ha utilizado la metodología OLAF para determinar el valor en aduana correcto de las mercancías importadas infravaloradas.

273. Considero que no puede acogerse esta argumentación.

274. Antes que nada, por una parte, habida cuenta de la naturaleza de las importaciones y del hecho de que las autoridades aduaneras británicas no llevaron a cabo los controles aduaneros de que se trata, no cabe duda de que, una vez las autoridades aduaneras nacionales autorizan el despacho a libre práctica en el territorio aduanero de la Unión, ya no es posible objetivamente conseguir que las mercancías vuelvan para pasar controles aduaneros, aunque luego resulte que no se efectuaron controles aduaneros o que estos fueron incorrectos. No parece que el Reino

²⁷³ Véanse, en particular, los datos de Surveillance 2, que reflejan cantidades superiores e inferiores al precio mínimo aceptable de las importaciones correspondientes a los capítulos 61 a 64 de la nomenclatura combinada procedentes de China desde enero de 2015 hasta agosto de 2018, que figuran en el cuadro titulado «UK [*Lowest Acceptable Price*] Quantities of imports», adjunto como anexo A.34 al escrito de demanda.

²⁷⁴ Véase la nota 40 de las presentes conclusiones.

²⁷⁵ Informe de la OLAF, pp. 8 y 9.

²⁷⁶ Esta conclusión se desprende directamente de las observaciones de la propia Comisión en los términos formulados en su demanda, en su réplica y en sus respuestas a las preguntas planteadas por el Tribunal de Justicia.

Unido pueda poner en duda esta conclusión.²⁷⁷ En consecuencia, no puedo sino compartir la posición de la Comisión según la cual ningún elemento de prueba directa permite acreditar el volumen ni el valor en aduana de las mercancías de que se trata. Por otra parte, si bien es cierto que, en un momento inicial, existía un consenso entre los Estados miembros en concebir y aprobar la metodología OLAF como una herramienta de análisis de riesgo para asistir a las autoridades aduaneras nacionales en la identificación de las mercancías potencialmente declaradas por debajo de su valor, también es verdad que esta metodología permite, por un lado, determinar, sobre la base de datos estadísticos aduaneros proporcionados por los Estados miembros a la Comisión, los volúmenes de importaciones declaradas por un valor inferior al umbral de riesgo, y, por otro lado, utilizando el criterio del precio medio corregido para las mercancías afectadas a escala de la Unión, que se ha elaborado aplicando la misma metodología, estimar el importe de los recursos propios que el Estado miembro habría recaudado y puesto a disposición del presupuesto de la Unión si hubiera cumplido sus obligaciones con arreglo a la normativa relativa a los recursos propios tradicionales. Por lo tanto, mi opinión es que no existe ninguna contradicción en el hecho de que la metodología OLAF, aunque haya sido concebida inicialmente como herramienta de análisis de riesgos aduaneros, pueda también servir de base para estimar el alcance de las pérdidas de recursos tradicionales cuando las importaciones han sido despachadas a libre práctica en el territorio aduanero de la Unión sin que se hayan llevado a cabo controles apropiados en el levante, lo cual representa una pérdida para el presupuesto de la Unión.

2) *Sobre la aplicación de la sentencia Comisión/Portugal*

275. Según la Comisión, la sentencia Comisión/Portugal²⁷⁸ confirma un enfoque basado en datos estadísticos y desarrollado en el marco del método dirigido a calcular las pérdidas de recursos propios tradicionales.

276. Comparto la opinión de la Comisión según la cual la estimación de las pérdidas de recursos propios sobre la base de los datos estadísticos no es, en principio, un terreno desconocido para el Tribunal de Justicia. El asunto que dio lugar a la sentencia Comisión/Portugal,²⁷⁹ invocada por la Comisión, versaba sobre el tratamiento dado al despacho a libre práctica de plátanos por algunas oficinas aduaneras portuguesas. En su demanda, la Comisión solicitaba al Tribunal de Justicia que declarara que la República Portuguesa había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho de la Unión al haber aceptado sistemáticamente sus autoridades aduaneras, desde 1998 hasta 2002, declaraciones de despacho a libre práctica de plátanos frescos, pese a tener conocimiento efectivo o razonablemente presumible de la falta de correspondencia entre el peso declarado y el peso real de los plátanos, y al no haber procedido las autoridades portuguesas a la puesta a disposición de los recursos propios correspondientes a la pérdida de ingresos y a los intereses de demora devengados. El Tribunal de Justicia consideró que, dado que los importes efectivamente adeudados en concepto de derechos sobre recursos propios de las Comunidades podrían haber sido constatados correctamente en el momento de la realización de las operaciones de importación y consecutivo despacho si las autoridades nacionales hubieran efectuado las comprobaciones necesarias, debía tratarse a la República Portuguesa, en relación con el período litigioso, como si hubiera constatado correctamente los derechos y los hubiera anotado en la contabilidad.²⁸⁰

²⁷⁷ El Reino Unido presenta, en el marco del presente recurso, una metodología también basada en datos estadísticos.

²⁷⁸ Sentencia de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160).

²⁷⁹ Sentencia de 17 de marzo de 2011, Commission/Portugal (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160).

²⁸⁰ Sentencia de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160), apartado 63.

277. Debe destacarse que el Tribunal de Justicia desestimó inequívocamente el argumento que la República Portuguesa hizo valer en su defensa, con arreglo al cual no cabía cuantificar el importe de los recursos propios que no habían sido debidamente constatados durante los años en cuestión, poniendo de relieve que la imposibilidad de realizar comprobaciones sin las mercancías afectadas era consecuencia inevitable de la omisión de las autoridades portuguesas. El Tribunal de Justicia consideró que, debido a tal imposibilidad, *no era inadecuado*, en dicho asunto, cuantificar el importe de los recursos propios que no habían sido debidamente constatados a lo largo de los años controvertidos, a saber, desde 1998 hasta 2002, sobre la base de los resultados de los controles llevados a cabo después, entre el 1 de agosto y el 31 de octubre de 2003.²⁸¹ No obstante, procede señalar que, en definitiva, el Tribunal de Justicia desestimó la pretensión de la Comisión de que se determinara el importe de los recursos propios resultante de la práctica de control aduanero ilegal, en la medida en que el método estadístico propuesto suponía un marco de referencia erróneo a efectos de efectuar tal determinación.²⁸²

278. Así pues, la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Portugal²⁸³ confirma, por una parte, que no debe excluirse que la Comisión pueda basarse, en lo que concierne a los incumplimientos del Derecho aduanero de la Unión por parte del Estado miembro en el que ya se han despachado a libre práctica en el territorio aduanero de la Unión mercancías importadas, en ciertos datos estadísticos que caractericen el incumplimiento reprochado con objeto, en particular, de determinar *a posteriori* la magnitud de la pérdida de recursos propios para el presupuesto de la Unión que del mismo resulta. Por otra parte, se impone señalar que el asunto que dio lugar a dicha sentencia se refería a una infracción en materia aduanera muy definida, que consistía en dar por buena la diferencia entre el peso declarado de los plátanos y el peso real de una caja, respecto de la cual, era relativamente fácil extraer sobre la base de los datos exactos recopilados durante los controles posteriores relativos al mismo incumplimiento, conclusiones estadísticas sobre la diferencia entre el peso eventualmente declarado y el peso real en las mercancías importadas durante el período de infracción. En cambio, la metodología que se utiliza en el presente asunto para calcular la magnitud de los recursos propios tradicionales se caracteriza por la multiplicidad de indicadores pertinentes, como el volumen de las importaciones infravaloradas fraudulentamente en relación con el conjunto de importaciones realizadas durante el período de infracción y el «justo valor» en aduana que debe atribuirse a dichas importaciones. Así, tales indicadores caracterizan la repercusión del fraude por infravaloración de las mercancías en el presupuesto de la Unión y, más en general, la magnitud del incumplimiento reprochado al Reino Unido, proporcionando al mismo tiempo elementos relativos a las pérdidas de recursos propios tradicionales de una forma más indirecta que los datos estadísticos controvertidos en el asunto que dio lugar a la sentencia Comisión/Portugal.²⁸⁴

²⁸¹ Más concretamente, el Tribunal de Justicia señaló, en el apartado 66 de dicha sentencia, que, con objeto de cuantificar el importe de los recursos propios que no habían sido debidamente constatados durante los años controvertido sobre la base de los resultados de los controles efectuados después del período de infracción entre el 1 de agosto y el 31 de octubre de 2003, la Comisión debía comparar el peso medio constatado por cartón de plátanos durante dichos controles, con el peso medio declarado durante ese mismo período.

²⁸² El método de cálculo del importe que debía ponerse a disposición del presupuesto comunitario consistía en controlar el conjunto de las importaciones de plátanos frescos entre el 1 de agosto y el 31 de octubre de 2003, y luego, en calcular, en función de los resultados de dicho control, el peso medio de los plátanos importados durante los años 1998 a 2002 (apartado 30 de esa sentencia). Según la Comisión, el importe que debía ponerse a disposición del presupuesto comunitario correspondiente a los años 1998 a 2002 ascendía a 16 087 604,41 euros (apartado 29 de la mencionada sentencia).

²⁸³ Sentencia de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160).

²⁸⁴ Sentencia de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160).

3) Sobre la aceptación de principio del enfoque propuesto por la Comisión para evaluar las pérdidas de recursos propios tradicionales

279. Como resulta del análisis anterior, la metodología OLAF propuesta por la Comisión con objeto de determinar el alcance de las pérdidas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión parece sobrepasar los problemas jurídicos relativos a la cuantificación de los recursos propios que hasta ahora ha resuelto el Tribunal de Justicia. Así, con objeto de determinar si el enfoque metodológico propuesto por la Comisión se ajusta a los criterios relativos al recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE y, de ser así, en qué medida, estimo que deben tenerse en cuenta, por una parte, los criterios relativos a la carga de la prueba que ha establecido la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, por otra, las características esenciales de este enfoque metodológico.

280. El objetivo del recurso por incumplimiento contemplado en artículo 258 TFUE es, según la jurisprudencia clásica, la eliminación efectiva de los incumplimientos de los Estados miembros y de sus consecuencias.²⁸⁵ Como ya se ha recordado en el marco de las presente conclusiones,²⁸⁶ según reiterada jurisprudencia, el procedimiento con arreglo a dicha disposición se basa en la comprobación objetiva del incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le impone el Tratado FUE o un acto de Derecho derivado.²⁸⁷ A este respecto, procede recordar, que el no tomar medidas en materia de recursos propios constituye también un incumplimiento en el sentido de dicha disposición.²⁸⁸ Además, como ya se ha recordado, incumbe a la Comisión, a quien corresponde la carga de probar la existencia del incumplimiento alegado, aportar al Tribunal de Justicia, en el marco de un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, los datos necesarios para que este pueda verificar la existencia de tal incumplimiento, sin que pueda basarse en cualquier presunción.²⁸⁹ Solo cuando la Comisión ha aportado «suficientes datos que pongan de relieve determinados hechos» relativos al incumplimiento por parte del Estado miembro demandado «le incumbe a este rebatir de manera fundada y pormenorizada los datos presentados y las consecuencias que se derivan de ellos».²⁹⁰

281. De lo anterior resulta, en mi opinión, que, en el marco de un procedimiento por incumplimiento en el que la Comisión reprocha a un Estado miembro, en particular, la infracción de las normas del Derecho de la Unión relativas al cobro de los recursos propios tradicionales y el incumplimiento de su obligación de poner a disposición del presupuesto de la Unión ciertos importes, la Comisión debe aportar al Tribunal de Justicia los datos que este precise para comprobar la existencia del comportamiento imputado al Reino Unido consistente en el incumplimiento de su obligación de poner a disposición de la Unión un determinado importe de recursos propios de la Unión, sin que la Comisión pueda basarse en hipótesis

²⁸⁵ Véanse, en particular, las sentencias de 12 de julio de 1973, Comisión/Alemania (70/72, EU:C:1973:87), apartado 13, y de 16 de octubre de 2012, Hungría/Eslovaquia, C-364/10, EU:C:2012:630), apartado 68.

²⁸⁶ Véase el punto 160 de las presentes conclusiones.

²⁸⁷ Véanse, en particular, la sentencia de 10 de noviembre de 2020, Comisión/Italia (Valores límites — PM10), (C-644/18, EU:C:2020:895), apartado 70 y jurisprudencia citada.

²⁸⁸ A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado, en particular, que, cuando un Estado miembro no ha gravado con el IVA un tipo de operación, infringiendo las exigencias que resultan de la Sexta Directiva 77/388, tal infracción puede engendrar asimismo un incumplimiento por parte de dicho Estado miembro de su obligación de poner a disposición de la Comisión, como recursos IVA, los importes correspondientes al impuesto que debería haberse recaudado sobre dichas operaciones (véanse, en particular, las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424), apartados 49, 56, 61 y 70; Comisión/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, apartados 58, 65, 69 y 78, así como Comisión/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426), apartados 70, 77 y 87.

²⁸⁹ Véanse los puntos 183 y 257 de las presentes conclusiones.

²⁹⁰ Véanse, en particular, las sentencias de 26 de abril de 2005, Comisión/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250), apartado 44, y de 28 de marzo de 2019, Comisión/Irlanda (Sistema de recogida y tratamiento de aguas residuales), (C-427/17, no publicada, EU:C:2019:269), apartado 39.

especulativas. Esto también significa que, con objeto de determinar el alcance de las pérdidas de tales recursos, el Tribunal de Justicia no está obligado a elegir entre los distintos enfoques metodológicos propuestos por las partes, como parece sugerir el Reino Unido en su escrito de contestación, sino únicamente a apreciar la metodología OLAF propuesta por la Comisión en apoyo de su recurso.

282. Dicho esto, habida cuenta de la naturaleza de la infracción del Derecho aduanero de la Unión reprochada al Reino Unido que es objeto del primer motivo del presente procedimiento por incumplimiento, el Tribunal de Justicia no puede ignorar el contexto fáctico del asunto, tal y como ha sido expuesto al examinar este motivo,²⁹¹ del que resulta que, pese a ser plenamente consciente de la existencia y de la naturaleza del fraude masivo por infravaloración de productos textiles y de calzado procedentes de China en las fronteras aduaneras de la Unión, el Reino Unido no adoptó medidas eficaces para combatir tal fraude aduanero durante el período de infracción, en particular, al no haber efectuado análisis de riesgo, no haber llevado a cabo controles aduaneros físicos y no haber exigido garantías a los importadores. Al actuar de esta forma, el Reino Unido no extrajo muestras para determinar el valor en aduana correcto de las importaciones sospechosas de infravaloración con arreglo al código aduanero comunitario y al código aduanero de la Unión. Así, la determinación de la proporción de mercancías afectadas por el fraude por infravaloración durante el período de infracción y la determinación del valor en aduana «correcto» de las mismas está, en esencia, comprometida por el incumplimiento arriba descrito.

283. En consecuencia, la Comisión actuó fundadamente al subrayar en sus escritos procesales que la falta de aplicación de la secuencia de procedimientos aduaneros, como la que establecen el código aduanero comunitario y el código aduanero de la Unión, constituye el factor determinante que dicta la magnitud de las pérdidas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión sobre la base de un análisis estadístico *a posteriori* de los datos que la caracterizan indirectamente. Por consiguiente, resulta imposible reestablecer una situación compatible con el Derecho aduanero de la Unión en relación con las importaciones fraudulentas específicas, de manera que ni las autoridades competentes del Reino Unido ni las de la Comisión disponen, en particular, de la posibilidad de determinar el valor en aduana correcto con arreglo a las normas en materia de evaluación establecidas por la legislación aduanera de la Unión. En la medida en que esta situación resulta, de forma objetiva, del incumplimiento por parte del propio Estado miembro de las disposiciones aduaneras, le corresponde, si se comprueba tal incumplimiento, asumir las pérdidas para el presupuesto de la Unión que se determinen basándose únicamente en un análisis «indirecto» de los datos y recurriendo a la mayor probabilidad que necesariamente conlleva tal determinación. En consecuencia, estimo que no cabe excluir, en principio, que la Comisión demuestre, en el marco de un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, el alcance de un incumplimiento del derecho de recursos propios de la Unión a través de una metodología basada en datos estadísticos, cuando la imposibilidad de realizar comprobaciones es la consecuencia inevitable de la omisión de las autoridades aduaneras del Estado miembro. Corrobora también esta interpretación la obligación de los Estados miembros de proteger los intereses financieros de la Unión, que se desprende, en particular, del artículo 325 TFUE.

²⁹¹ Véanse los puntos 184 a 227 de las presentes conclusiones.

284. Sin embargo, debido a la naturaleza de la metodología OLAF, basada en los datos estadísticos, no pueden subestimarse los problemas de valor probatorio asociados a ella.²⁹² En efecto, no puede pasarse por alto que, con objeto de medir la magnitud de las eventuales pérdidas presupuestarias, pueden adoptarse distintas soluciones metodológicas, con diferentes resultados en términos de importes. El presente asunto ilustra especialmente bien este problema, dado que las partes demandante y demandada han presentado, cada una de ellas, un enfoque radicalmente diferente a la hora de cuantificar las pérdidas de recursos propios tradicionales. La propia Comisión no niega la multiplicidad de los métodos posibles para evaluar esas pérdidas, aclarando, en sus respuestas a las preguntas escritas planteadas por el Tribunal de Justicia, que, en principio, el resultado del incumplimiento de que se trata también podría basarse en otros métodos de evaluación de tales pérdidas. Aunque tengo serias dudas en cuanto a las supuestas ventajas de la metodología OLAF, a saber, la «solidez» reiteradamente resaltada por la Comisión en sus escritos procesales,²⁹³ dicha metodología constituye el criterio pertinente para apreciar el valor probatorio de los métodos estadísticos, y debe reconocerse que la magnitud de la pérdida para el presupuesto evaluada de ese modo queda en gran medida a merced de cuál puede ser el método específico que se elija.

285. Además, hay que tener presente que, en la medida en que la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales se calcula sobre la base de informaciones que figuran en las bases de datos Surveillance 2 (datos relativos a las importaciones de productos incluidos en los capítulos 61 a 64 de la nomenclatura combinada procedentes de China) y Comext (cálculo de los precios medios corregidos), que son, por naturaleza, elementos fácticos, el importe definitivo también depende de elecciones metodológicas tales como los criterios relativos a la determinación del volumen de las mercancías infravaloradas y la definición del valor de referencia para «volver a valorar» dichas mercancías. Estas elecciones metodológicas son, por naturaleza, criterios más bien normativos, al depender de elecciones realizadas por la institución que ha desarrollado el método en cuestión. En consecuencia, no puedo sino compartir el argumento del Reino Unido de que el informe técnico en que se basa el cálculo de la OLAF solo se justifica en el contexto de un «precio justo» (*fair price*) predeterminado a escala de la Unión-28.²⁹⁴ El problema de la variación de los criterios de evaluación y de la repercusión de estos en el resultado del importe de las pérdidas se pone especialmente de manifiesto en la respuesta escrita de la Comisión a las preguntas planteadas por el Tribunal de Justicia, de la que se infiere que el resultado del cálculo definitivo varía en función, entre otras cosas, del precio mínimo aceptable (entre el 10 % y el 50 % del nivel de los precios medios)²⁹⁵ y que la Comisión ha «tenido en cuenta este planteamiento». Aunque la Comisión estima que, debido al incumplimiento imputado a las autoridades británicas, las pérdidas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión se elevarían a un total de 2 092 703 277,93 euros en el supuesto de que el precio mínimo aceptable se fijara en el 10 % del precio medio corregido, no es menos cierto que este importe corresponde al 78,1 % del reclamado por la Comisión en el marco

²⁹² La cuestión del valor probatorio de los datos estadísticos no es ajena a los debates jurídicos. Así, en materia *antidumping*, con objeto de fijar el país análogo para determinar el valor normal de los productos, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en la sentencia GLS (C-338/10, EU:C:2012:158), apartado 30, que corresponde a las instituciones de la Unión examinar con la debida diligencia la información de que disponen, entre la que figuran, en particular, las estadísticas de Eurostat, para verificar si puede tomarse en consideración un país análogo en el sentido de esta disposición. En el asunto que dio lugar a la sentencia Bricmate (C-569/13, EU:C:2015:572), apartados 65 y 68, el Tribunal de Justicia declaró que «las instituciones de la Unión no examinaron con la diligencia exigible los datos contenidos en las estadísticas de Eurostat». Esta cuestión también se plantea en el ámbito de la discriminación indirecta, en el que Tribunal de Justicia, remitiéndose a las Directivas constitutivas en la materia, recuerda que «es posible demostrar la discriminación indirecta por cualquier medio, incluso a partir de datos estadísticos» [véanse, en particular, la sentencia de 24 de septiembre de 2020, YS (Pensiones de empleo del personal directivo) (C-223/19, EU:C:2020:753), apartado 50, y la sentencia de 3 de octubre de 2019, Schuch-Ghannadan (C-274/18, EU:C:2019:828), apartado 46 y jurisprudencia citada].

²⁹³ La Comisión subraya asimismo el carácter científico de la metodología elegida, sin precisar en qué consiste.

²⁹⁴ Informe de una empresa consultora que figura en el anexo A.32 de la demanda y anexo B.5 del escrito de contestación, punto 2.12.

²⁹⁵ Véase el anexo E.4 a las respuestas de la Comisión.

del presente asunto, con arreglo al precio mínimo aceptable fijado en el 50 % del precio medio corregido, lo cual, en mi opinión, es considerable. En consecuencia, es preciso reconocer que la utilización de una metodología basada en datos estadísticos lleva aparejada la posibilidad de establecer puntos de referencia diferentes, pero igualmente válidos, que hacen depender de esta metodología el resultado obtenido.

286. A la vista de lo anterior, considero que, en el marco de un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, no puede excluirse, a los efectos de la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión debidas al incumplimiento de las obligaciones aduaneras por el Estado miembro de que se trate, que, cuando no existan pruebas directas debido a la omisión de dicho Estado, el recurso de la Comisión se base en una metodología basada en datos estadísticos. No obstante, con el fin de no apartarse de los objetivos y de la finalidad del procedimiento por incumplimiento, la aplicación de tal metodología para estimar las pérdidas de recursos propios tradicionales solo puede aceptarse en la medida en que la elección de un método específico se justifique a la vista de las particularidades del caso y las referencias base no sean arbitrarias ni estén sesgadas, y en que el recurso a esta metodología constituya un análisis cuantitativo coherente basado en el conjunto de los datos pertinentes disponibles. Además, cuanto más limitados sean los elementos probatorios directos que corroboren los datos de base inherentes a la metodología de que se trate, más prudente habrá de ser la selección de los criterios normativos utilizados por esa metodología. Este aspecto es aún más importante si se considera que la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales en el marco de un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE va dirigida a situar al Estado miembro, en relación con el período controvertido, en una situación equivalente a aquella en que se hallaría si hubiera constatado correctamente los derechos y los hubiera anotado en la contabilidad.²⁹⁶ Por último, la fiabilidad de la metodología escogida para determinar las pérdidas de recursos propios tradicionales debidas al incumplimiento reprochado se ve reforzada si la elección metodológica por la que se ha optado va acompañada de precisiones relativas a eventuales métodos alternativos, a los resultados obtenidos mediante su utilización y a los motivos por los cuales la Comisión optó por la metodología en cuestión.

4) Sobre la utilización en este asunto de la metodología basada en datos estadísticos

287. Antes que nada, procede señalar que de los escritos de las partes y de los autos en su conjunto resulta que debido a la naturaleza de la infracción de las disposiciones del Derecho aduanero, son pocas las pruebas directas que han podido obtenerse para apreciar la magnitud de las pérdidas de recursos propios tradicionales en lo que concierne a las importaciones realizadas en el Reino Unido durante el período de infracción. Más en particular, esas pruebas se limitan, en lo esencial, al análisis en laboratorio de doce artículos realizado por las autoridades aduaneras británicas en 2017²⁹⁷ y a unos resultados de control procedentes de las aduanas chinas.²⁹⁸ Pues bien, tales pruebas no son representativas a la hora de apreciar el valor en aduana correcto de las importaciones de que se trata y la magnitud de las pérdidas de recursos propios tradicionales experimentadas por el presupuesto de la Unión debido a la infravaloración fraudulenta de dichas

²⁹⁶ Véase la sentencia de 17 de marzo de 2011, Comisión/Portugal (C-23/10, no publicada, EU:C:2011:160), apartado 63 y jurisprudencia citada.

²⁹⁷ Véase el anexo B.32 del escrito de contestación.

²⁹⁸ El anexo 6 del informe de la OLAF está adjunto como anexo A.36 al escrito de demanda.

importaciones.²⁹⁹ Como ya se ha dicho en varias ocasiones a lo largo de las presentes conclusiones, la imposibilidad de cuantificar estas pérdidas resulta, en el caso de autos, de elementos objetivos, a saber la inacción del Reino Unido frente al riesgo conocido de declaraciones infravaloradas. En consecuencia, comparto la tesis de la Comisión de que, en la medida en que las mercancías infravaloradas ya han sido despachadas a libre práctica en el territorio aduanero de la Unión, ya no es posible determinar su valor real, de tal manera que el importe de las pérdidas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión solo puede calcularse a través de una estimación retrospectiva *stricto sensu*. Me parece que, en realidad, el Reino Unido no pone en duda este punto de partida, dado que presenta, para el supuesto de que se estime la existencia del incumplimiento que se le reprocha en el marco del primer motivo, su propio método estadístico para determinar las eventuales pérdidas de recursos propios tradicionales.

288. En este contexto, debe observarse que, según los datos que están a su disposición, las partes están de acuerdo en el hecho de que hubo un fraude aduanero en el territorio del Reino Unido durante el período de infracción debido a una infravaloración de mercancías importadas procedentes de China y en el hecho de que el incremento del volumen de las importaciones infravaloradas aumentó considerablemente entre 2012 y 2016.³⁰⁰ Asimismo, es un hecho pacífico entre las partes que, si se comparan los datos del primer semestre de 2017 con los del primer semestre de 2018, la operación Swift Arrow³⁰¹ originó una notable disminución del volumen de productos en cuestión importados al Reino Unido que fueron objeto de una infravaloración fraudulenta de su valor en aduana, mientras que el volumen de importaciones legítimas permaneció en un nivel comparable. Aunque las partes sigan disintiendo sobre la interpretación que debe darse a estos hechos, los aceptan como tales. Las partes también están de acuerdo en cuanto a la pertinencia de utilizar, en principio, una metodología basada en datos estadísticos con objeto de valorar las pérdidas de recursos propios tradicionales causadas por un fraude aduanero que implique, en un primer momento, la determinación del volumen de las importaciones infravaloradas fraudulentamente durante el período de infracción, y posteriormente, la determinación del valor en aduana «correcto» de dichas mercancías. En un segundo momento, se calcula el importe de los derechos de aduana adicionales sobre la base de la diferencia entre el valor declarado y ese valor «correcto».

289. En cambio, las partes están en profundo desacuerdo sobre los elementos de base de las metodologías utilizadas para el cálculo de las pérdidas de recursos propios tradicionales. En primer lugar, por lo que atañe a la determinación del volumen de mercancías infravaloradas, según la Comisión, procede tener en cuenta el volumen de las importaciones que están por debajo del precio mínimo aceptable, establecido sobre la base de un valor medio a escala de la Unión-28 y de los datos agregados diarios que figuran en la base Surveillance 2, mientras que, según el Reino Unido, para determinar ese volumen, debe recurrirse a un «umbral de conformidad», establecido en función de los valores declarados a la importación en el Reino Unido únicamente, por debajo del cual es posible que las importaciones de los productos en cuestión hayan sido infravaloradas.³⁰² En segundo lugar, por lo que se refiere al valor de referencia para «volver a valorar» las mercancías infravaloradas, la Comisión estima que debe recurrirse a la diferencia entre el valor declarado y el precio medio corregido para la Unión-28, mientras que el Reino Unido considera que los artículos que están por debajo del «umbral de

²⁹⁹ A este respecto, procede aprobar el punto de vista de la Comisión según el cual las muestras de mercancías extraídas por las autoridades aduaneras del Reino Unido en el período posterior a 2017 carecen de pertinencia a efectos del presente asunto, al situarse fuera del período de infracción a que se refiere el recurso.

³⁰⁰ Véanse especialmente las respuestas escritas del Reino Unido a las preguntas planteadas por el Tribunal de Justicia.

³⁰¹ Véase el punto 226 de las presentes conclusiones.

³⁰² Este método consiste en estudiar la «distribución» de distintas «poblaciones» en el nivel del valor del «extremo del pico» del grupo principal (en términos de volumen) formado por precios bajos.

conformidad» pueden «volver a valorarse» calculando la diferencia entre el valor declarado (por artículo) y el valor de ese mismo umbral. La diferencia en los enfoques metodológicos provoca una enorme disparidad en el resultado de la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales. Sobre la base de la metodología OLAF, la Comisión estima que debería haberse puesto a su disposición, como recursos propios tradicionales, un importe de 2 679 637 088,86 euros (importe bruto, del que deben deducirse los gastos de recaudación). Pues bien, el Reino Unido sitúa ese importe, en un primer momento, en 217 646 623 GBP,³⁰³ antes de la deducción correspondiente a las liquidaciones C18 Breach.³⁰⁴ En un segundo momento, revisa esa cifra a la baja, situándola en 143 115 553 GBP, de la que deben deducirse 44 296 285 GBP correspondientes a las liquidaciones C18 Breach. En resumen, una de las diferencias más importantes entre los métodos expuestos por las partes reside en que, mientras el enfoque de la Comisión se basa en precios medios a escala de la Unión en su conjunto, el método británico se basa en la utilización de los datos del Reino Unido, únicamente.

290. Dicho esto, es preciso examinar sucesivamente las dos etapas de la metodología en que se basa la Comisión para estimar la pérdida de los recursos tradicionales: la determinación del volumen de las importaciones infravaloradas y la del valor de referencia para «volver a valorar» tales importaciones.

i) Sobre la determinación del volumen de las importaciones infravaloradas

291. El Reino Unido alega, por una parte, que no existe ninguna justificación convincente para utilizar el precio mínimo aceptable obtenido partir de los precios medios para la Unión-28 para determinar el volumen de mercancías infravaloradas durante el período de infracción. Por otra parte, dicho Estado sostiene que se desprende del escrito de demanda y de los escritos emitidos por la Comisión en la fase administrativa previa que las pérdidas de recursos propios tradicionales comprobadas en el período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014 se limitan a los derechos de aduana adicionales que las autoridades británicas reclamaron en las liquidaciones C18 Snake, y que fueron anulados.

292. Habida cuenta de las alegaciones expuestas por el Reino Unido en su defensa antes mencionadas, es preciso, a los efectos de analizar la problemática de la determinación del volumen de las importaciones infravaloradas durante el período de infracción, examinarla en dos fases, y tomar postura, primero, sobre el período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014, y luego sobre las estimaciones realizadas por la Comisión en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 11 de octubre de 2017.

– Sobre el período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014

293. En cuanto al objeto de la pretensión formulada en relación con el período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014, la Comisión ha precisado, en particular, en respuesta a las preguntas planteadas por el Tribunal de Justicia, que reprocha al Reino Unido haber incumplido sus obligaciones relativas al régimen de recursos propios tradicionales y que reclama, en este concepto, los importes correspondientes a las importaciones infravaloradas establecidos con arreglo a la metodología OLAF.

³⁰³ Para una explicación más detallada de esta cifra, véase el punto 252 de las presentes conclusiones.

³⁰⁴ Véase la nota 247 de las presentes conclusiones.

294. Sobre este particular, del artículo 120 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia y de la jurisprudencia al respecto resulta que el escrito de interposición del recurso debe contener la cuestión objeto del litigio y la exposición sumaria de los motivos en que se fundamenta, y que esta indicación debe ser suficientemente clara y precisa para permitir a la parte demandada preparar su defensa y al Tribunal de Justicia ejercer su control. De ello se desprende que los elementos esenciales de hecho y de Derecho en los que se basa un recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto del escrito de interposición del recurso y que las pretensiones de este deben ser formuladas de manera inequívoca para que el Tribunal de Justicia no resuelva *ultra petita* o no omita pronunciarse sobre una imputación.³⁰⁵ En particular, el recurso de la Comisión debe contener una exposición coherente y detallada de las razones que la han llevado a la convicción de que el Estado miembro de que se trate ha incumplido alguna de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados. Por lo tanto, una contradicción en la exposición del motivo invocado por la Comisión en apoyo de su recurso por incumplimiento no es acorde con los requisitos establecidos.³⁰⁶

295. En este caso, observo que, por lo que se refiere a la evaluación de las pérdidas de recursos propios tradicionales mencionadas en el escrito de demanda, la Comisión ha señalado explícitamente que el período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014 estaba «incluido debido a las deudas que el propio Reino Unido constató y anuló a continuación». Además, en la parte del escrito de demanda relativa a la descripción del incumplimiento, la Comisión dedica amplias explicaciones a caracterizar el incumplimiento debido al error administrativo cometido con la anulación de las liquidaciones C18 Snake.³⁰⁷ Según la Comisión, a través de dicho error administrativo, del cual las autoridades británicas son responsables financieramente, el Reino Unido provocó pérdidas de recursos propios tradicionales en el presupuesto de la Unión. Considero que, de esta manera, la demanda consigue demostrar la relación entre el error administrativo imputable al Reino Unido, por una parte, y las pérdidas de recursos propios tradicionales que dicho Estado estaría obligado a poner a disposición de la Comisión, por otra parte. En su réplica, la Comisión ha añadido que «el presente recurso por incumplimiento se refiere a las deudas aduaneras constatadas por el Reino Unido en el marco de [la operación] Snake».

296. Considero, por lo tanto, que, en lo tocante a este período, la propia Comisión ha limitado, mediante tales indicaciones, el objeto del segundo motivo a las pérdidas de recursos propios tradicionales de las que, según dicha institución, era responsable el Reino Unido como consecuencia de las deudas que ese mismo Estado había constatado en el marco de la operación Snake, lo cual incluye, en particular, las 23 liquidaciones C18 Snake que fueron enviadas a los operadores y posteriormente anuladas. En mi opinión, esta lectura se ve corroborada por las imputaciones formuladas por la Comisión en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado. Así, del escrito de requerimiento resulta que «con arreglo a las 24 deudas detectadas y posteriormente anuladas, se adeudan en concepto de recursos propios, los importes correspondientes al período de que se trata (noviembre 2011-noviembre 2014)». ³⁰⁸ También ha de subrayarse que el dictamen motivado recoge, en un primer momento, la misma formulación

³⁰⁵ Véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de enero de 2010, Comisión/República Checa (C-343/08, EU:C:2010:14), apartado 26; de 15 de junio de 2010, Comisión/España (C-211/08, EU:C:2010:340), apartado 32, y de 15 de noviembre de 2012, Comisión/Portugal (C-34/11, EU:C:2012:712), apartado 44.

³⁰⁶ Véanse las sentencias de 2 de junio de 2016, Comisión/Países Bajos (C-233/14, EU:C:2016:396), apartado 35, y de 2 de abril de 2020, Comisión/Polonia, Hungría y República Checa [(Mecanismo temporal de reubicación de solicitantes de protección internacional) (C-715/17, C-718/17 y C-719/17, EU:C:2020:257), apartado 116].

³⁰⁷ La Comisión subraya especialmente que, si las autoridades del Reino Unido estimaban que los importes correspondientes a las deudas constatadas no eran adecuados, deberían haber realizado las correcciones pertinentes y haber vuelto a emitir las liquidaciones.

³⁰⁸ Véase el punto 178 del escrito de requerimiento.

que figura en el escrito de demanda, y puntualiza, en un segundo momento, de forma inequívoca que, «en la medida en que esta alegación del Reino Unido pretende limitar el alcance temporal de la infracción, ha de señalarse que la reclamación de la Comisión correspondiente al período comprendido entre 2011 y el final de la [operación] Snake en 2014 se refiere a los importes objeto de las órdenes de ingreso *a posteriori* emitidas por las aduanas británicas después de esta operación, antes de anularlas a continuación».³⁰⁹

297. De las consideraciones anteriores resulta que, por lo que respecta al período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014, el objeto del segundo motivo se limita a constatación de las pérdidas de recursos propios tradicionales de las que es responsable el Reino Unido debido a las deudas aduaneras adicionales detectadas en el marco de la operación Snake, en particular, las 23 liquidaciones C18 Snake posteriormente anuladas a raíz de errores administrativos imputables a dicho Estado miembro.³¹⁰

– *Sobre el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 11 de octubre de 2017*

298. Por lo que atañe al período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 11 de octubre de 2017, con objeto de determinar los importes de las pérdidas de recursos propios tradicionales y, en particular, los volúmenes de las importaciones infravaloradas, la Comisión utiliza, en su demanda, la metodología OLAF. El planteamiento de la Comisión es que el volumen de las importaciones declaradas por un valor inferior a un umbral de riesgo del 50 % del precio medio corregido sirve de base para la determinación del importe de dichas pérdidas, que, de esta manera, corresponde al importe de los recursos propios tradicionales que el Reino Unido habría percibido y puesto a disposición de la Unión de haber cumplido sus obligaciones. Según el Reino Unido, la elección realizada por la Comisión es arbitraria. De esta manera cuestiona el enfoque que sostiene que cualquier declaración de mercancías por debajo de ese umbral constituye automáticamente una declaración infravalorada, y estima que esta circunstancia sirve meramente para justificar la existencia de dudas que puedan conducir a controles adicionales.

299. A este respecto, debe observarse que la Comisión comparte, en principio, el enfoque según el cual no cabe, en principio, considerar infravalorada por definición cualquier mercancía importada cuyo valor declarado sea inferior al precio medio de los productos de la misma categoría, afirmando que no se ha aplicado la metodología OLAF al conjunto de las mercancías importadas al Reino Unido y declaradas por un valor inferior al umbral del 50 % del precio medio corregido, sino que utiliza datos agregados diarios. Afirma que esta utilización de datos agregados diarios produce el efecto de que, si algunos lotes de mercancías tienen un valor inferior al umbral del 50 % del precio corregido medio y otros lotes permiten tener una media por encima del precio mínimo aceptable diario a escala de la Unión-28, la media de los datos agregados diarios será superior al precio mínimo aceptable, de manera que el dato agregado diario que incluya estos lotes infravalorados no estará incluido en las pérdidas de recursos calculadas.³¹¹ Esta institución asevera que, si bien la utilización de datos diarios agregados presenta el riesgo de que se incluyan algunas importaciones legítimas en el volumen de las importaciones declaradas por debajo del precio mínimo aceptable, la metodología OLAF excluye, en particular, una determinada

³⁰⁹ Véanse, en particular, los puntos 243 y 338 del dictamen motivado que figura en el anexo A.31.

³¹⁰ Véanse los puntos 241 a 243 de las presentes conclusiones.

³¹¹ Como explica la Comisión, suponiendo, para un código de ocho cifras de la nomenclatura combinada dado, que el precio medio corregido para la Unión-28 sea de 15 GBP/kg, el valor del precio mínimo aceptable será, entonces, de 7,50 GBP/kg. Continúa explicando que, siempre suponiendo que, a lo largo de un día dado, se hayan llevado a cabo nueve importaciones regulares de escaso valor, de 10 GBP/kg, y una importación infravalorada de un valor de 1 GBP/kg, los datos agregados diarios arrojan un precio medio de 9,1 GBP/kg. Dado que dicho precio es superior al precio mínimo aceptable, de 7,50 GBP/kg, el dato diario agregado que incluye la partida infravalorada no quedaría entonces incluido en el cálculo de las pérdidas de recursos propios tradicionales.

proporción de mercancías infravaloradas. Considero que, en sus respuestas escritas a las preguntas del Tribunal de Justicia, el Reino Unido renuncia a su anterior posición y, en realidad, está de acuerdo con este argumento de la Comisión, puesto que señala que la *única* razón por la cual el importe calculado por la Comisión en concepto de recursos propios tradicionales es mucho más importante que el calculado según el método del Reino Unido es que la metodología OLAF utiliza precios de «nueva valoración» mucho más elevados.³¹²

300. En conclusión, por lo que atañe a la diferencia de enfoque entre las partes en relación con el volumen de las mercancías infravaloradas importadas durante el período de infracción tenidas en cuenta para el cálculo de las pérdidas de recursos propios tradicionales, es evidente que puede explicarse por los diferentes umbrales escogidos por esas partes. En efecto, mientras que la metodología OLAF se basa en el precio mínimo aceptable constituido por el 50 % del precio medio corregido para la Unión-28, el Reino Unido preconiza un cálculo basado en declaraciones individuales de importación recogidas por las autoridades aduaneras británicas para definir el umbral de infravaloración.³¹³ Habida cuenta de las diferencias entre esos criterios y del hecho de que, tanto la metodología OLAF como la propuesta por el Reino Unido pretenden, ambas, evaluar las mismas pérdidas, pero a un nivel diferente, es decir, respectivamente, desde el punto de vista de la Unión en su conjunto y desde el punto de vista del Estado afectado, considero que la metodología propuesta por este último podría ser un término de comparación pertinente para apreciar de forma crítica los volúmenes de importaciones infravalorados durante el período de infracción calculados sobre la base de la metodología OLAF. Al contestar a las preguntas del Tribunal de Justicia sobre la cuestión de cuál sería la repercusión eventual en el importe de la pérdida de recursos propios si, en lugar del precio mínimo aceptable, se utilizara el umbral de infravaloración británico como valor de referencia de las importaciones infravaloradas por la Comisión, el Reino Unido señaló que, aunque no podía reproducir exactamente los cálculos de dicha institución, el porcentaje de reducción de las pérdidas de recursos propios tradicionales estimado sería del 4,4 o del 4,7 %. En consecuencia, como ha señalado fundadamente el Reino Unido, considero que la enorme diferencia entre la estimación de las pérdidas de recursos propios tradicionales señalada por la Comisión y la preconizada por el Reino Unido en el marco de presente asunto se explica principalmente por el valor de referencia para la «nueva valoración» de las mercancías declaradas por debajo de su valor, más que por el volumen.³¹⁴

301. De lo anterior resulta que el método de la Comisión no sobrestima de modo manifiesto el volumen de las mercancías infravaloradas durante el período de infracción. Teniendo en cuenta la larga duración de dicho período, así como la naturaleza del fraude en cuestión, considero que las posturas de las partes relativas a este elemento no discrepan significativamente en la medida en que el desfase, inferior al 5 %, entre las estimaciones realizadas por la Comisión y por el Reino Unido, respectivamente, permanece dentro de unos límites razonables. Por lo tanto, procede aceptar las estimaciones de los volúmenes de las importaciones infravaloradas como base para la determinación de los importes de las pérdidas de recursos propios tradicionales, en los términos expuestos por la Comisión en su demanda.

³¹² En la vista, la Comisión alegó que, según el punto 1.12 del informe de una empresa consultora (anexo A.32 del escrito de demanda y B.5 del escrito de contestación), el Reino Unido reconoce que las importaciones infravaloradas representan, al menos, el 35 % de todas las importaciones del Reino Unido durante el período de infracción.

³¹³ Véase, en particular, el informe de una empresa consultora que figura en el anexo A.32 del escrito de demanda y en el anexo B.5 del escrito de contestación, punto 3.5.

³¹⁴ En su respuesta a las preguntas del Tribunal de Justicia, el Reino Unido también ha invocado el «volumen común», es decir, el volumen de las importaciones que se consideraría infravalorado con arreglo a ambos métodos Su valoración del «volumen común» para los años 2015 a 2017 es de 992 326 582 kg.

ii) Sobre el valor de referencia para determinar los importes de las pérdidas de recursos propios

302. Como ya se ha puesto de manifiesto en el marco de las presentes conclusiones, las posiciones de las partes discrepan principalmente sobre la cuestión de cuál es el nivel de precio con arreglo al cual debería llevarse a cabo la «nueva valoración» de las mercancías que se consideran infravaloradas a los efectos de calcular los derechos de aduana adicionales y de determinar la magnitud de las pérdidas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión. Según la Comisión, esta corrección debe hacerse al nivel de los precios medios corregidos, en la medida en que, por una parte, el precio de los textiles y del calzado no varía significativamente a lo largo del tiempo y que, por otra parte, a falta de controles físicos y de muestras extraídas por las autoridades aduaneras británicas a un nivel representativo desde el punto de vista estadístico, debe suponerse que los precios y la calidad de las mercancías infravaloradas corresponden al reparto de los precios no afectados por la infravaloración. En cambio, el Reino Unido estima que esta elección metodológica no está justificada, dado que ninguna prueba permite avalar la hipótesis de que las mercancías declaradas por debajo de su valor tengan las mismas características de precio y calidad que las demás mercancías importadas de China. Al contrario, los elementos recabados parecen indicar que las importaciones infravaloradas iban dirigidas al segmento de gama baja del mercado británico.

303. A este respecto, como ya he subrayado, el valor de referencia, como criterio normativo, no puede ser arbitrario y pretende situar al Estado miembro, durante el período litigioso, en una situación equivalente a aquella en la que se hallaría si hubiera constatado correctamente los derechos y los hubiera anotado en su contabilidad. En efecto, estimo que el valor de referencia debería ser acorde al conjunto de circunstancias fácticas y jurídicas del incumplimiento de que se trata, al tratarse de uno de los criterios básicos para la determinación de la magnitud de las pérdidas de recursos propios tradicionales.³¹⁵

304. Para empezar, del análisis de la Comisión, que por otra parte, no cuestiona, en esencia, el Reino Unido, resulta que las importaciones infravaloradas de textiles y de calzado procedentes de China se llevaron a cabo, en su mayor parte, en términos de volumen, bajo el régimen aduanero 42, es decir que se dirigían a otros Estados miembros del territorio aduanero de la Unión. A título de ejemplo, del informe de la OLAF se desprende que, en 2016, el 87 % de las importaciones de productos textiles y de calzado de escaso valor que entraron por el Reino Unido se llevó a cabo con arreglo al régimen aduanero 42, mientras que, durante el mismo período, el régimen aduanero 40 solo se utilizó para el 13 % de las importaciones de productos textiles y de calzado procedentes de China. Esta disparidad confirma, a mi juicio, el desplazamiento, hacia el Reino Unido, de operaciones fraudulentas realizadas con destino a otros Estados miembros.³¹⁶ Considero que acierta asimismo la Comisión al sostener que, por lo que se refiere al cobro de los derechos de aduana, no procede establecer la distinción entre las mercancías comprendidas en esos dos regímenes aduaneros en la medida en que el 13 % de las importaciones restantes declaradas bajo el régimen aduanero 40 podría haberse transportado hacia otros Estados miembros una vez hecho el despacho en aduana en el Reino Unido. De ello se sigue que la gran mayoría de las importaciones infravaloradas se dirigía directa o indirectamente al mercado de productos textiles y de calzado de la Unión en su conjunto y no específicamente al mercado

³¹⁵ Como resulta del informe de una empresa consultora, cabe atribuir el 80 % de la diferencia de pérdidas de recursos propios tradicionales al valor de referencia (según la metodología OLAF, sería de entre 2,26 y 141,95 GBP, mientras que, aplicando el «umbral de conformidad» elaborado por el Reino Unido, sería de entre 0,10 y 8,90 GBP; anexo B.5 del escrito de contestación, punto 3.3).

³¹⁶ Informe de la OLAF, punto 2.1.5.

británico, de manera que no hay ningún motivo razonable para «volver a valorarlos» sobre la base de un valor de referencia diferente del que caracteriza el nivel de precios de los productos en cuestión de la Unión en su conjunto.

305. A continuación, de los escritos se desprende que el Reino Unido critica la utilización del valor de referencia basado en los precios medios corregidos basados en los precios medios a escala de la Unión debido a que no tiene en cuenta la calidad de las mercancías en cuestión ni el Estado miembro de entrada, sobre todo porque la Comisión no ha acreditado el valor de las mercancías en cuestión. Concluye que, en consecuencia, los datos propios del Reino Unido deberían preferirse al mencionado precio medio corregido de la Unión. Sobre este particular, como ya se ha expuesto en el marco de las presentes conclusiones,³¹⁷ es difícil reprochar a la Comisión que no haya aportado pruebas directas relativas al valor de las importaciones infravaloradas, en la medida que tal omisión es consecuencia de la inacción de las autoridades aduaneras británicas. Mi parecer es que, a falta de pruebas directas relativas al valor de las mercancías de que se trata, cabe admitir, en el marco de un recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, una prueba basada en los datos estadísticos, como la controvertida, con objeto de determinar las pérdidas de recursos propios para el presupuesto de la Unión.

306. Además, por lo que respecta a estas críticas, procede recordar que la determinación de la magnitud de las pérdidas de recursos propios en el caso de autos debe ir dirigida a determinar cuál debería haber sido la contribución del Estado miembro afectado al presupuesto de la Unión a raíz del cobro de los derechos de aduana durante el período de infracción de no haberse producido las irregularidades descritas en el marco del primer motivo del presente recurso. Los ingresos procedentes de los derechos de aduana constituyen, como ya se ha señalado,³¹⁸ recursos propios tradicionales de la Unión que los Estados miembros deben poner a disposición de la Unión en virtud de las disposiciones combinadas de los Reglamentos n.ºs 1150/2000 y 609/2004.³¹⁹ La percepción de los derechos de aduana de importación viene precedida por la determinación del valor en aduana de las mercancías y por el cálculo de los derechos de aduana correspondientes a estas, siendo ambos elementos etapas previas al despacho a libre práctica de las mercancías importadas en el territorio aduanero de la Unión y a su definitivo despacho al consumo. En consecuencia, por lo que se refiere, en particular, a los derechos de aduanas, la estimación de las pérdidas para el presupuesto de la Unión que resultan de la falta de controles aduaneros no puede basarse en el posible destino de las mercancías afectadas en el mercado particular de un Estado miembro y, en particular, en los segmentos inferiores o superiores de dicho mercado en términos de calidad de los productos, extremo que reviste, a falta de prueba directa, un carácter especulativo, dado que el valor en aduana de las mercancías importadas en la Unión lo determinan las autoridades aduaneras competentes. En consecuencia, no puedo sino compartir el argumento del Reino Unido según el cual el valor en aduana de las mercancías corresponde al precio por el que se compran al exportador, siendo la naturaleza y la calidad de las mercancías, y no su destino, lo que determina ese valor.³²⁰ De ello se sigue que, para determinar el valor en aduana de las mercancías a la entrada en el territorio de la Unión, la identificación del Estado miembro de destino carece de pertinencia, de manera que la Comisión se ajustó a Derecho al no

³¹⁷ Véase el punto 274 de las presentes conclusiones.

³¹⁸ Véase el punto 235 de las presentes conclusiones, que se refiere, en particular, al artículo 2, apartado 1, letras a) y b), de la Decisión 2007/436 y al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión 2014/335/UE.

³¹⁹ Véanse, en particular, los artículos 2, 9 y 10 de dichos Reglamentos y los puntos 236 a 240 de las presentes conclusiones.

³²⁰ Véase el informe complementario de una empresa consultora que figura en el anexo B.6 del escrito de contestación, puntos 2.25 a 2.26.

haber establecido ninguna distinción en función del destino de los productos en cuestión dentro de la Unión a la hora de determinar la magnitud de las pérdidas de recursos propios tradicionales debido a un fraude aduanero provocado mediante la infravaloración de las mercancías.³²¹

307. A mayor abundamiento, por lo que se refiere a la elección del precio medio corregido para la Unión-28, como valor de referencia para evaluar la magnitud de las pérdidas de recursos propios tradicionales para el presupuesto de la Unión, como ya se ha indicado en las presentes conclusiones,³²² por una parte, la Unión forma una unión aduanera única, de manera que la adopción de la normativa en materia aduanera pertenece a la competencia exclusiva de la Unión. Por otra parte, la percepción de los derechos de aduana, calculados sobre las importaciones procedentes de países terceros, determina las dimensiones del presupuesto de la Unión. De ello deduzco que, en un caso como el presente, en el que la inacción de las autoridades nacionales es la razón de que no exista una prueba directa que permita determinar la magnitud de las pérdidas de recursos propios, debe confirmarse el enfoque metodológico de la Comisión, basado en una referencia común, sin tener en cuenta las especificidades de cada Estado miembro —como el nivel de vida y el poder adquisitivo de su población— que pueden dictar el precio de venta de los productos en cuestión en cada uno de los Estados miembros, considerados individualmente. Por estos motivos, estimo que procede confirmar el planteamiento de la Comisión que consiste en tomar, como valor de referencia, los precios medios corregidos a escala de la Unión, los cuales se basan a su vez en los *valores declarados* por los Estados miembros en la base de datos común Surveillance 2.³²³ Este valor de referencia constituye, por tanto, el valor que debería haberse aplicado para calcular los recursos propios tradicionales puestos a disposición del presupuesto de la Unión, de haberse aplicado correctamente el Derecho aduanero de la Unión. En la medida en que esta metodología se basa en la *media* de los precios declarados, ese valor refleja la naturaleza y la calidad de *todos* los productos importados durante el período de infracción, sin conceder ninguna preferencia a los segmentos de mercado a los que pertenecen las mercancías de que se trata. Dado que las partes no ponen en duda la premisa de que los productos textiles y de calzado procedentes de China controvertidos son productos con precios bastante estables,³²⁴ procede, en mi opinión, considerar que los precios medios corregidos a escala de la Unión constituyen un valor de referencia adecuado y no arbitrario a efectos de evaluar las pérdidas de recursos propios para el presupuesto de la Unión.³²⁵

³²¹ También es pertinente la afirmación de la Comisión de que, en 2016, el 87 % de las importaciones de productos textiles y de calzado del Reino Unido se llevó a cabo en el marco del régimen aduanero 42, lo cual implica que estas mercancías estaban destinadas a otros Estados miembros, mientras que, durante el mismo período, el régimen aduanero 40 solo se utilizó para el 13 % de las importaciones de tales productos, los cuales podían quedarse en el mercado británico o ser dirigidos hacia otros Estados miembros.

³²² Véase el punto 208 de las presentes conclusiones.

³²³ Véase el punto 126 de las presentes conclusiones.

³²⁴ Informe de la OLAF, punto 2.1.2.

³²⁵ Véase, *mutatis mutandis*, en particular, la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455), apartado 23. Asimismo, procede refutar el argumento de la Comisión que afirma que esta sentencia autoriza a recurrir a los precios medios de los productos en cuestión a escala de la Unión para servir de base a la «nueva valoración» de las importaciones infravaloradas y para calcular, subsiguientemente, las pérdidas de recursos propios tradicionales. En efecto, en este asunto, el Tribunal de Justicia declaró simplemente que, cuando el valor de transacción declarado se considera anormalmente bajo en relación con los precios medios de compra basados en medias estadísticas y practicados en la importación de mercancías similares, cabe considerar que tal diferencia de precios parece suficiente para *justificar las dudas que se le suscitaron a la autoridad aduanera* y el hecho de que esta no admitiera el valor en aduana declarado de las mercancías en cuestión. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado sobre la cuestión de qué nivel de precios de los productos en cuestión debería constituir el valor de referencia para determinar el valor en aduana adecuado.

5) Resumen relativo a la evaluación de los recursos propios tradicionales

308. A la vista de las consideraciones expuestas, estimo que las alegaciones formuladas por la Comisión en su demanda no permiten al Tribunal de Justicia pronunciarse con certeza sobre el alcance exacto de las pérdidas de recursos propios tradicionales a que se refiere el presente recurso.

309. En primer lugar, por lo que respecta al período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014, el objeto del escrito de demanda se limita, como ya se ha indicado anteriormente en las presentes conclusiones,³²⁶ a las deudas correspondientes a las liquidaciones C18 Snake. Así, las pérdidas de recursos propios tradicionales cuya constatación puede reclamar la Comisión deben ser, lógicamente, las que resultan de la anulación de dichas liquidaciones y no pueden ser más elevadas que estas. Sin embargo, en su demanda, la Comisión formula una pretensión relativa a pérdidas de recursos propios de la Unión, por el período antes mencionado, del orden de 1 001 511 991,60 euros.³²⁷ A este respecto, como señala, en mi opinión, fundamentadamente el Reino Unido, ese importe no refleja la argumentación de la Comisión de la que resulta que, para el período mencionado, su pretensión se refiere a los importes afectados por las liquidaciones C18 Snake emitidas por las aduanas británicas, que fueron anuladas posteriormente. Debe subrayarse que, aunque dichas autoridades hayan fijado el valor en aduana de las mercancías identificadas como infravaloradas en el marco de la operación Snake aplicando los precios medios corregidos a escala de la Unión, lo cual fue un error administrativo imputable al Reino Unido,³²⁸ la estimación de las pérdidas de recursos propios vinculadas a las liquidaciones C18 Snake no podría, en ningún caso, superar los 357 millones de GBP.³²⁹ Asimismo, según el Reino Unido, el importe que resulta de las liquidaciones C18 Snake notificadas a los operadores se eleva a 192 568 694,30 GBP.³³⁰ Esta contradicción entre los importes reclamados en el *petitum* del escrito de demanda, por una parte, y los motivos del escrito de demanda, como fundamento de la pretensión de que se declaren las pérdidas de recursos propios correspondientes al período de infracción, por otra, solo se explica, en mi opinión, por el error cometido en cuanto a la selección de la base de referencia efectuada por la Comisión, que consiste en incluir, en su cálculo, además de los importes relacionados con el cobro de las liquidaciones C18 Snake, todas las importaciones infravaloradas de dicho período con arreglo a datos estadísticos. En el presente asunto, dado que sigue habiendo importantes dudas en cuanto a la exactitud del importe reclamado por la Comisión por el período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014 en concepto de pérdidas de recursos propios para el presupuesto de la Unión, estimo que no la Comisión no ha probado de manera suficiente en Derecho la totalidad de dicho importe.

³²⁶ Véanse los puntos 295 a 297 de las presentes conclusiones.

³²⁷ Este importe se desglosa de la siguiente manera: 480 098 912,45 euros en 2014, 325 230 822,55 euros en 2013, 173 404 943,81 euros en 2012 y 22 777 312,79 euros en 2011.

³²⁸ Véanse los puntos 241 a 250 de las presentes conclusiones en lo que atañe a la anulación de las liquidaciones C18 Snake.

³²⁹ Asimismo, es preciso no perder de vista que las autoridades del Reino Unido calculan dicho importe sobre una base errónea, como ya se ha indicado (véanse los puntos 247 a 249 de las presentes conclusiones).

³³⁰ En su respuesta a las preguntas del Tribunal de Justicia, el Reino Unido explica que la razón por la cual en las liquidaciones C18 Snake se reclama un importe de 201 828 809,62 GBP, mientras que el Reino Unido se refiere, en su réplica, a una cifra de poco más de 192 568 694,30 GBP, obedece al hecho de que esta última cifra excluye las importaciones procedentes de países distintos que China y las importaciones con códigos de producto distintos de los productos textiles y del calzado, que no son objeto del presente recurso. Por lo demás, el Reino Unido sostiene que ese importe de 192 568 694,30 GBP debía además reducirse a un importe unos 25 millones de GBP. En efecto, según el Reino Unido, procede aplicar los valores umbrales de la metodología británica en lugar de los precios medios corregidos a escala de la Unión y realizar un ajuste, con arreglo a esos mismos umbrales, del volumen de mercancías infravaloradas y que deben «volver a valorarse», dado que ese volumen es inferior al volumen calculado aplicando la metodología OLAF (véanse los anexos D.5 y D.10 del escrito de réplica).

310. En segundo lugar, de lo anterior resulta que la metodología OLAF aplicada por la Comisión para estimar las pérdidas de recursos propios tradicionales correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 11 de octubre de 2017 reviste un carácter adecuado y no arbitrario, de manera que puede utilizarse para determinar el volumen de las mercancías infravaloradas durante el período de infracción y para determinar el valor de referencia a efectos de su «nueva valoración».

311. Si bien el Tribunal de Justicia puede, en principio, acceder a la solicitud de la Comisión de que se cuantifique el importe de los recursos propios tradicionales en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 11 de octubre de 2017, se plantea, sin embargo, la cuestión de si, por lo que se refiere al período comprendido entre el 1 de mayo de 2015 y el 11 de octubre de 2017, correspondiente a los derechos de aduana adicionales a que se refieren las liquidaciones C18 Breach emitidas a partir de mayo de 2018 en el marco de la operación Breach, los importes mencionados en dichas liquidaciones deben «contabilizarse» en la estimación del importe cuya constatación solicita la Comisión. A este respecto, el Reino Unido afirma que reclamó a 27 operadores un total de 25 millones de GBP de derechos de aduana y anotó los importes correspondientes³³¹ en la contabilidad B.³³² Más concretamente, el Reino Unido sostiene que, pese a tener conocimiento de ocho de dichas liquidaciones desde el mes de mayo de 2018,³³³ la Comisión no dedujo los importes correspondientes a dichas liquidaciones de su estimación de los importes de las pérdidas de recursos propios tradicionales. Considera que la decisión de realizar dicha anotación no fue cuestionada ni en su dictamen motivado ni en su escrito de demanda, pese a que, respecto de ocho de esas liquidaciones C18 Breach, las anotaciones en la contabilidad B databan de mayo de 2018, de manera que la Comisión tenía conocimiento de ellas durante la fase administrativa previa. La Comisión, por su parte, replica que el Reino Unido se negó, a lo largo de la fase administrativa previa y del procedimiento contencioso, a comunicar los detalles de sus cálculos (y, en particular, a indicar las declaraciones, los volúmenes y los valores de «nueva valoración» utilizados), de manera que no estaba en condiciones de desglosar dichas importaciones del volumen total de importaciones objeto del enfoque basado en los datos agregados diarios de Surveillance 2.

312. Sobre este particular, según reiterada jurisprudencia, solo se puede interponer un recurso por incumplimiento a tenor del artículo 258 TFUE si el Estado miembro de que se trata no se ha atendido al dictamen motivado en el plazo que la Comisión le ha señalado para ello.³³⁴ La existencia de un incumplimiento debe apreciarse, en consecuencia, en función de la situación del Estado miembro tal como se presentaba al término de ese plazo.³³⁵ En este asunto, se desprende del escrito de contestación, sin que la Comisión niegue este hecho, que el Reino Unido emitió, durante el mes de mayo de 2018 y, por lo tanto, antes de la fecha de expiración del plazo concedido en el dictamen motivado de 24 de septiembre de 2018, ocho liquidaciones C18

³³¹ En su escrito de contestación, el Reino Unido alega que, en la fecha de presentación del citado escrito, emitió 27 liquidaciones C18 Breach, cuyos importes correspondientes se anotaron en la contabilidad B, y que, en el caso de ocho de ellas, esta anotación se produjo en mayo de 2018. En su escrito de réplica, el Reino Unido indicó que, mientras tanto, el importe total de los derechos reclamados a través de dichas órdenes de ingreso aumentó y que dicha cifra era entonces de 45 882 997,46 GBP (cifra que, después de un análisis complementario, se revisó, fijándose en 44 296 285,04 GBP).

³³² Esto significa que unos derechos de aduana han sido constatados, pero no anotados en la contabilidad A, por no haberse cobrado aún ni garantizado [véase artículo 6, apartados 1 y 3, letras a) y b), del Reglamento n.º 1150/2000].

³³³ En esa fecha se tramitaba el procedimiento administrativo previo, tras el escrito de requerimiento de 9 de marzo de 2018 y antes de la fecha en que se cumplía el plazo de dos meses indicado en el dictamen motivado de 24 de septiembre de 2018.

³³⁴ El dictamen motivado fue emitido el 24 de septiembre de 2018, por lo que dicho plazo expiraba dos meses después de dicha fecha.

³³⁵ Véanse, en particular, las sentencias de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333), apartado 47; de 27 de marzo de 2019, Comisión/Alemania (C-620/16, EU:C:2019:256), apartado 39 y jurisprudencia citada, y de 2 de abril de 2020, Comisión/Polonia, Hungría y República Checa (Mecanismo temporal de reubicación de solicitantes de protección internacional) (C-715/17, C-718/17 y C-719/17, EU:C:2020:257), apartado 54.

Breach, referidas al período que comenzaba el 1 de mayo de 2015. Así, dado que la Comisión tuvo conocimiento de ello antes de la notificación del dictamen motivado, debió haber incluido los importes por tal concepto en el dictamen motivado emitido el 24 de septiembre de 2018. En consecuencia, a la vista del cálculo del importe definitivo adeudado por el período comprendido entre el 1 de mayo y el 11 de octubre de 2017, el Reino Unido solo puede pretender que se deduzcan estas ocho liquidaciones C18 Breach. Para determinar si los importes correspondientes a las liquidaciones mencionadas han de tenerse en consideración, a los efectos del presente asunto, como se ha señalado reiteradamente en el marco de las presentes conclusiones, procede tener en cuenta el artículo 13, apartado 1, del Reglamento n.º 609/2014 y el artículo 17, apartado 1, del Reglamento n.º 1150/2000, que obligan a los Estados miembros a poner a disposición de la Comisión todos los importes correspondientes a los derechos constatados.³³⁶ Pues bien, no se desprende de los autos, y tampoco afirman las partes, que las ocho liquidaciones C18 Breach controvertidas se hayan vuelto irrecuperables, con arreglo al artículo 13, apartado 2, párrafos segundo y tercero, del Reglamento n.º 609/2014, ni que se trate de créditos prescritos, a efectos del artículo 103 del código aduanero de la Unión.³³⁷ De ello se sigue que, en la actualidad, los importes correspondientes a esas ocho liquidaciones deberían, en principio, deducirse del importe de los recursos propios tradicionales estimados para el período 2015/2017, máxime cuando, en su respuesta escrita a las preguntas del Tribunal de Justicia, el Reino Unido ha aportado datos que permiten realizar esta resta.³³⁸ No obstante, considero que, en el marco de un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, no corresponde al Tribunal de Justicia sustituir a la Comisión calculando el importe preciso correspondiente a esas ocho liquidaciones C18 Breach, ni «deducirlas» del importe reclamado por la Comisión en concepto de pérdidas de recursos propios para el presupuesto de la Unión.

313. Sobre la base de las consideraciones que anteceden, llego a la conclusión de que procede estimar el segundo motivo en la medida en que pretende que se declare el incumplimiento por parte del Reino Unido de las disposiciones relativas a los recursos propios antes mencionados, pero que procede desestimar la pretensión de la Comisión de que se cuantifique el importe de los recursos propios tradicionales.

314. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que declare que, por lo que se refiere al período comprendido entre noviembre de 2011 y noviembre de 2014, el Reino Unido no ha puesto a disposición el importe correcto de los recursos propios tradicionales relativos a las importaciones fraudulentas que detectó en el marco de la operación Snake y a las liquidaciones C18 Snake anuladas a continuación, y que, con ello, ha infringido los artículos 2 y 8 de las Decisiones 2007/436 y 2014/335 y los artículos 2, 6, 9, 10, 11 y 17 del Reglamento n.º 1150/2000, a los que corresponden, respectivamente, los artículos 2, 6, 9, 10, 12 y 13 del Reglamento n.º 609/2014. No obstante, propongo al Tribunal de Justicia que desestime íntegramente la pretensión que figura en el párrafo tercero de la primera pretensión del escrito de demanda, en lo referido a dicho período, al no haber demostrado la Comisión la exactitud de los importes que en el mismo se reflejan.

315. En cuanto al período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 11 de octubre de 2017, llego a la conclusión de que el Reino Unido incumplió las disposiciones antes mencionadas al no poner a disposición los importes debidos. No obstante, dado que el importe correspondiente a

³³⁶ Véase el punto 236 de las presentes conclusiones.

³³⁷ Véanse los argumentos que se han expuesto al analizar las liquidaciones C18 Snake.

³³⁸ Sin embargo, debo señalar que, contrariamente a lo que sostiene el Reino Unido, el hecho de tener en cuenta tales importes no supone la inadmisibilidad del recurso en relación con el período comprendido entre el 1 de mayo de 2015 y el 11 de octubre de 2017, puesto que afecta únicamente a la determinación del alcance de las pérdidas de recursos propios tradicionales.

ocho liquidaciones C18 Breach debería restarse del importe de los recursos propios tradicionales y puesto que no corresponde al Tribunal de Justicia sustituir a la Comisión en esa determinación, el importe de los recursos propios tradicionales correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 11 de octubre de 2017 no puede determinarse en el marco del presente recurso.

316. Si el Tribunal de Justicia sigue la propuesta de mi conclusión en relación con el segundo motivo, la cuestión del tipo de cambio que debe utilizarse para el cálculo del importe de las pérdidas de recursos propios queda sin objeto. Por lo tanto, examinaré a continuación brevemente, con carácter subsidiario y solo para el supuesto de que el Tribunal de Justicia decida cuantificar el importe reclamado por la Comisión en concepto de pérdidas de recursos propios tradicionales, el fundamento de esta alegación.

4. *Sobre los intereses de demora*

317. Por lo que atañe a la excepción de inadmisibilidad propuesta por el Reino Unido, que considera inadmisibile la pretensión formulada por la Comisión en concepto de intereses de demora con arreglo al artículo 12 del Reglamento n.º 609/2014 por el hecho de que, en su dictamen motivado, la Comisión no hizo ninguna mención de un incumplimiento en relación con el pago de intereses de demora, debo señalar que dicho dictamen menciona, en particular y de manera expresa, el artículo 12 de dicho Reglamento,³³⁹ que corresponde al artículo 11 del Reglamento n.º 1150/2000. El escrito de demanda no amplía, por lo tanto, el objeto del litigio fijado en el dictamen motivado, contrariamente a lo que alega dicho Estado, de manera que procede desestimar esta excepción de inadmisibilidad.

318. La Comisión considera que, habida cuenta de la existencia de un vínculo indisoluble entre, por una parte, las obligaciones de constatar los recursos propios de la Unión y de abonarlos en la cuenta de la Comisión en los plazos previstos, y, por otra parte, la de pagar intereses de demora,³⁴⁰ el Reino Unido estaba obligado a abonar esos intereses con arreglo al artículo 12 del Reglamento n.º 609/2014. Refiriéndose a la redacción de dicha disposición, la Comisión considera que el importe de los intereses solo se calculará una vez que el Reino Unido haya puesto el importe del principal a disposición, poniendo fin, de esta forma, a su retraso en consignar los importes de los recursos propios tradicionales en cuestión en esa cuenta. Como respuesta, el Reino Unido sostiene que la reclamación relativa a los intereses de demora es inadmisibile, en la medida en que es prematuro formular tal pretensión, dado que esta obligación de abonar los intereses de demora no nacerá hasta un momento posterior. A este respecto, como ya se ha explicado anteriormente,³⁴¹ la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha establecido la existencia de un vínculo indisoluble entre, por una parte, las obligaciones de constatar los recursos propios de la Unión y de anotarlos en la cuenta de la Comisión en los plazos concedidos y, por otra parte, la de abonar intereses de demora. La obligación de anotación de los recursos propios y la obligación de pago de intereses de demora por la contabilización extemporánea están relacionadas entre sí como una obligación principal y una obligación accesorio.³⁴² De ello resulta que, si el Tribunal de Justicia acoge el segundo motivo y considera que el Reino Unido ha incumplido sus obligaciones en lo tocante a la constatación y a la consignación de los recursos propios, de ello se sigue,

³³⁹ Véase dictamen motivado, marco jurídico, punto 272 y parte dispositiva.

³⁴⁰ Véase el punto 338 del escrito de demanda.

³⁴¹ Véase el punto 238 de las presentes conclusiones.

³⁴² Véanse las conclusiones de la Abogada General Trstenjak presentadas en el asunto Comisión/Italia (C-275/07, EU:C:2008:334), apartado 89.

entonces, que dicho Estado está obligado a pagar intereses de demora. En aras de la exhaustividad, debo señalar que las partes parecen estar de acuerdo en que, cuando el Reino Unido pague los importes de que se trata, procederá aplicar el tope del 16 % establecido en el artículo 1, apartado 6, del Reglamento n.º 2016/804.³⁴³

D. Sobre la vulneración del principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3

319. Considero que la imputación basada en el incumplimiento de la obligación de cooperación leal, tal y como aparece consagrada en el artículo 4 TUE, apartado 3, debe examinarse de forma autónoma, dado que se refiere a las alegaciones de la Comisión relativas a la falta de comunicación de información.³⁴⁴ En efecto, mediante esta imputación la Comisión reprocha a este Estado que se haya negado a facilitar, por una parte, una copia de la evaluación jurídica, o cualquier otra indicación referida al contenido de esta evaluación, que condujo a anular las liquidaciones C18 Snake y, por otra parte, todos los elementos necesarios para la determinación de las pérdidas de recursos propios tradicionales que de ello resultaron. Pues bien, estas alegaciones son independientes de la alegación formulada por la Comisión en el marco de su primer motivo según la cual el hecho de no haber adoptado medidas de control aduanero constituye un incumplimiento de la obligación que incumbe a las autoridades aduanera de adoptar medidas con el fin de proteger los intereses financieros de la Unión.

320. Procede, de entrada, recordar que del principio de cooperación leal, consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, resulta que los Estados miembros están obligados a adoptar todas las medidas adecuadas para garantizar el alcance y la eficacia del Derecho de la Unión.³⁴⁵ Debe subrayarse que corresponde a los Estados miembros, en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3, facilitar a la Comisión la realización de su misión, que consiste, en particular, según el artículo 17 TUE, apartado 1, en velar por la aplicación de las disposiciones de los Tratados, así como de las disposiciones adoptadas por las instituciones en virtud de los mismos.³⁴⁶

321. En el presente asunto, y por lo que se refiere, en primer lugar, al primer reproche de la Comisión,³⁴⁷ de los autos se desprende que esta institución había solicitado al Reino Unido que aportara copia de la evaluación jurídica en cuestión, que justificaba la anulación de las

³⁴³ A tenor del artículo 2, párrafo tercero, del Reglamento n.º 2016/804: «El artículo 1, punto 6, será aplicable al cálculo de intereses de demora en el pago de los recursos propios que venzan después de la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento. No obstante, la limitación del aumento total del tipo de interés a 16 puntos porcentuales [...] se aplicará también al cálculo de los intereses de demora en el pago de los recursos propios que vencieron antes de la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento *cuando dichos recursos se dieron a conocer a la Comisión o al Estado miembro correspondiente solo después de la fecha de entrada en vigor del presente Reglamentos.*» (El subrayado es mío).

³⁴⁴ Observo que el segundo párrafo de la primera pretensión, relativo a las disposiciones aduaneras, incluye una mención al principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, y que el primer motivo contiene una parte relativa a la vulneración de dicho principio (véase el punto 173 de las presentes conclusiones). Señalo, asimismo, que la segunda pretensión se remite al artículo 2, apartados 2 y 3, letra d), del Reglamento n.º 608/2014, sin que la Comisión exponga, en los motivos de su demanda, en qué ha infringido dicho Estado la mencionada disposición, de manera que no procede estimar que haya habido un incumplimiento de las obligaciones establecidas en dicha disposición.

³⁴⁵ Véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, EU:C:1989:339), apartado 23, y de 31 de octubre de 2019, Comisión/Reino Unido (C-391/17, EU:C:2019:919), apartado 93.

³⁴⁶ Véanse, en particular, las sentencias de 25 de mayo de 1982, Comisión/Países Bajos (96/81, EU:C:1982:192), apartado 7, y de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Países Bajos (C-408/97, EU:C:2000:427), apartado 16. En esta perspectiva, es preciso tener en cuenta el hecho de que, en determinados ámbitos, como el procedimiento fiscal de que se trata, la Comisión depende en gran medida de los elementos proporcionados por el Estado miembro afectado (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Países Bajos (C-408/97, EU:C:2000:427), apartado 17).

³⁴⁷ Véase el punto 319 de las presentes conclusiones.

liquidaciones C18 Snake.³⁴⁸ En su respuesta de 22 de junio de 2018 al escrito de requerimiento, el Reino Unido señaló que la anulación de las deudas fue decidida con toda independencia por el funcionario revisor³⁴⁹ y sin basarse en ninguna evaluación jurídica, cuya propia existencia niega, por otra parte, dicho Estado. Las autoridades nacionales se limitaron a aportar, en su lugar, copia de varias de las notificaciones de anulación emitidas. El Reino Unido subraya que la evaluación jurídica en cuestión afecta a procedimientos de liquidación iniciados contra algunos operadores, pero no condujo a la anulación de las liquidaciones C18 Snake.

322. A este respecto, debe señalarse que, en el contexto particular de la exhibición de documentos aduaneros, con objeto de ayudar a la Comisión en su misión de velar por el acatamiento los Tratados, los Estados miembros deben, en particular, facilitarles los datos útiles para comprobar la regularidad de los abonos de los recursos propios.³⁵⁰ De ello se infiere, a mi juicio, que, aunque la evaluación jurídica de que se trata no fuera pertinente a los efectos de examinar la fundamentación jurídica de la decisión de anulación adoptada por el funcionario revisor, la Comisión tenía derecho a exigir al Estado miembro que le facilitara ese documento, dado que de los autos resulta que dicho Estado había reconocido en varias ocasiones la existencia de aquel.³⁵¹ Debe señalarse igualmente que, aunque fueron las explicaciones dadas por el Reino Unido lo que llevó a la Comisión a forjarse la idea de que la evaluación jurídica fundamentó la anulación de las liquidaciones C18 Snake, fue la falta de cobro de los importes adeudados con arreglo a tales liquidaciones lo que llevó a dicha institución a formular la petición de que se aportase el documento en cuestión, en la medida en tales importes se referían a los recursos propios tradicionales de la Unión y, por lo tanto, a su presupuesto. El hecho de que, posteriormente, resultó que la anulación de las liquidaciones C18 Snake obedecía a otros motivos en nada cambia, a mi juicio, la procedencia de esta petición de la Comisión, que corresponde a su misión antes mencionada.

323. Observo que las partes están de acuerdo, en principio, en que el Reino Unido no ha presentado la evaluación jurídica controvertida. No obstante, este último, sin negar esta falta de presentación, sostiene que, aunque las liquidaciones C18 Snake hubieran sido anuladas sobre la base de la evaluación jurídica en cuestión, más que en virtud de una decisión independiente del funcionario revisor, esta evaluación estaría protegida, en cualquier caso, por el secreto profesional y que no sería posible hacer una excepción a la protección fundamental de su carácter confidencial. Según el Reino Unido, la obligación de poner los documentos pertinentes a disposición de la Comisión está sujeta a «condiciones razonables»,³⁵² de forma que no le correspondía comunicar dicho documento a la Comisión.

³⁴⁸ La evaluación jurídica controvertida había sido solicitada durante las inspecciones 16-11-1, 17-11-1 y 17-11-2 llevadas a cabo por la Comisión. Asimismo, del informe de inspección 17-11-2 resulta que, durante dicha inspección, no fue posible localizar las deudas correspondientes a las distintas declaraciones de importación, circunstancia que justificó supuestamente la anulación de dichas liquidaciones. Según este informe, la Comisión solicitó que se le facilitara una copia de la evaluación jurídica de la HMRC que había dado lugar a la anulación de las liquidaciones C18 Snake y las autoridades del Reino Unido se negaron a proporcionarle ese documento, alegando que era confidencial y que gozaba de la protección de las comunicaciones entre abogado y cliente.

³⁴⁹ Que actúa en virtud del artículo 33E(5) de la Finance Act 2003 (Ley de Presupuestos de 2003).

³⁵⁰ Véanse, especialmente, la sentencia de 7 de marzo de 2002, Comisión/Italia (C-10/00, EU:C:2002:146) y las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en los asuntos Comisión/Finlandia (C-284/05, C-294/05, C-372/05, C-387/05, C-409/05, C-461/05 y C-239/06, EU:C:2009:67), punto 168.

³⁵¹ Véase el informe de inspección 16-11-1, punto 3.1.2., y el informe de inspección 17-11-1, punto 3.1.2., que figuran en los anexos A.16 y A.15, respectivamente, del escrito de demanda.

³⁵² Véase la sentencia de 7 de marzo de 2002, Comisión/Italia (C-10/00, EU:C:2002:146), apartado 91.

324. A mi juicio, no es posible dar por buena esta argumentación. Sobre este particular, estimo, como ha subrayado acertadamente la Comisión, que esta obligación se deriva de una interpretación errónea de la sentencia Comisión/Italia³⁵³ invocada por el Reino Unido. En efecto, resulta que, en ese asunto, la Comisión había solicitado a la República Italiana una estadística que justificara el conjunto de los importes de que se trataba y que incluyera las referencias a todos los documentos aduaneros correspondientes. Fue al contestar a la alegación de ese Estado miembro, según la cual la solicitud de la Comisión necesitaba un «considerable trabajo de preparación necesario» que no le permitía acceder a lo requerido «dentro del plazo señalado»,³⁵⁴ cuando el Tribunal de Justicia indicó que, cuando la Comisión solicita documentos, debe hacerlo en condiciones razonables. En consecuencia, esta sentencia no me parece pertinente para el presente asunto y observo que no se refiere a la problemática de la divulgación de documentos amparados por el secreto profesional.

325. Por lo que respecta, en particular, a la alegación formulada por el Reino Unido en su defensa en el sentido de que la evaluación jurídica en cuestión estaba amparada por el «secreto profesional», que le confiere un carácter confidencial, estimo que el Reino Unido no ha acreditado, en el caso de autos, por qué motivo un documento redactado por unos servicios de la HMRC, a través de un agente revisor, que parece depender también de esa autoridad³⁵⁵ aunque estuviera amparado por el secreto profesional, no puede mostrarse a la Comisión. En efecto, dado que la evaluación jurídica de que se trata iba dirigida a un servicio perteneciente a la misma autoridad, parece que le resulta aplicable la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los informes realizados *in-house*.³⁵⁶ Por otra parte, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, un Estado miembro no puede esgrimir disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno para justificar la inobservancia de las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión.³⁵⁷ De ello se sigue que el Reino Unido no puede, para justificar el incumplimiento de su obligación de cooperación antes mencionada, ampararse en ese tipo de dificultades para justificar su decisión de no transmitir a la Comisión documentos relativos a las liquidaciones C18 Snake.

326. En cuanto al segundo reproche relativo a la vulneración del principio de cooperación leal formulado por la Comisión,³⁵⁸ a tenor del cual el Reino Unido no ha aportado todas las informaciones necesarias para determinar los importes de las pérdidas de recursos propios que resultan de las liquidaciones C18 Snake, pese a las reiteradas peticiones de la Comisión, me parece que, en realidad, dicho Estado no cuestiona tales alegaciones. Además, de los autos se desprende que el Reino Unido solo ha respondido a tales alegaciones en el marco del procedimiento contencioso. Habida cuenta de todo ello, procede, en consecuencia, declarar que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de cooperación leal.

³⁵³ Sentencia de 7 de marzo de 2002 (C-10/00, EU:C:2002:146), apartado 91.

³⁵⁴ Véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Italia (C-10/00, EU:C:2002:146), apartado 44.

³⁵⁵ Véase el apartado 144 del escrito de contestación.

³⁵⁶ Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la confidencialidad de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes está protegida con arreglo al Derecho de la Unión, siempre que se trate de la correspondencia mantenida en el marco y en interés de los derechos de defensa del cliente y que se trate de abogados independientes (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de mayo de 1982, AM & S Europe/Comisión (155/79, EU:C:1982:157), apartados 21 y 27, y de 14 de septiembre de 2010, Akzo Nobel Chemicals y Akcros Chemicals/Comisión y otros (C-550/07 P, EU:C:2010:512), apartado 70.

³⁵⁷ Véase, en particular, la sentencia de 12 de noviembre de 2019, Comisión/Irlanda [(Parque eólico de Derrybrien) (C-261/18, EU:C:2019:955), apartado 89 y jurisprudencia citada].

³⁵⁸ Véase el punto 319 de las presentes conclusiones.

327. A la vista de las anteriores consideraciones, estimo que, al no comunicar a la Comisión la evaluación jurídica de que se trata y todos los elementos necesarios para la determinación de los importes de las pérdidas de recursos propios resultantes de las liquidaciones C18 Snake, el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3.

E. Sobre el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la normativa relativa al IVA y a los recursos propios procedentes del IVA

328. Mediante su tercer motivo, la Comisión considera que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones establecidas en el artículo 4 TUE, apartado 3, en el artículo 310 TFUE, apartado 6, en el artículo 325 TFUE, y en los artículos 2, apartado 1, letras b) y d), 83, 85 a 87 y 143, párrafo primero, letra d), de la Directiva 2006/112. En apoyo de este motivo, la Comisión alega, en esencia, que la determinación incorrecta del valor en aduana de las mercancías importadas, sujetas tanto al régimen aduanero 40 como al régimen aduanero 42, tuvo como consecuencia disminuir la base imponible del IVA, con lo que la Unión Europea se ha visto privada de una parte de sus recursos propios.

329. En cuanto al régimen aduanero 40, la Comisión subraya que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), y a los artículos 85 a 87 de la Directiva 2006/112, el IVA debe ser recaudado por el Estado miembro de importación y que la base imponible de dicho impuesto incluye el valor en aduana, además de los derechos de aduana y los gastos adicionales. Considera que, dado que el IVA no se cobró teniendo en cuenta el valor en aduana correcto de las mercancías importadas, no se han tenido en cuenta los importes correspondientes al determinar la base de los recursos propios procedentes del IVA.

330. En relación con el régimen aduanero 42, la Comisión señala, para empezar, que, según el informe de la OLAF, en 2016, el 87 % de las mercancías fueron importadas a través del Reino Unido en otros Estados miembros. A continuación, afirma, en relación con las mercancías sujetas al régimen aduanero 42, que la base imponible del IVA está constituida, según el artículo 83 de la Directiva 2006/112, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento de la entrega. Por último, sostiene que, si el valor en aduana de las mercancías importadas es incorrecto, el cálculo del IVA que deberá cobrar por estas el Estado miembro destinatario o de transporte será, en consecuencia, erróneo.

331. La Comisión deduce de todos estos elementos que, al abstenerse de adoptar medidas idóneas para poner remedio a la infravaloración del valor en aduana de las mercancías importadas, el Reino Unido ha incumplido las obligaciones derivadas del artículo 4 TUE, apartado 3, así como del artículo 310 TFUE, apartado 6, y del artículo 325 TFUE, y, al no haber garantizado la percepción íntegra de los ingresos del IVA, ha privado a la Unión de una parte de los recursos propios procedentes de este impuesto. Más particularmente, la Comisión añade que el artículo 143, apartado 2, de la Directiva 2006/112, que establece las condiciones aplicables a las importaciones sujetas al régimen aduanero 42, obliga a los Estados miembros a tomar todas las medidas adecuadas para garantizar la recaudación del IVA. Considera, en consecuencia, que, al haberse abstenido de tomar tales medidas, el Reino Unido ha comprometido la capacidad de los demás Estados miembros de recaudar el IVA y que debería ser considerado responsable de esta situación.

332. En cambio, el Reino Unido sostiene que la reclamación de la Comisión carece de fundamentación jurídica. A este respecto, expone que ni las disposiciones de la Directiva 2006/112 ni las del artículo 4 TUE, apartado 3, conllevan la responsabilidad de un Estado

miembro por las pérdidas de recursos propios tradicionales o de recursos propios procedentes del IVA sufridas en otros Estados miembros. Añade que la Comisión, que se limita a invocar las obligaciones generales de cooperación leal y de lucha contra el fraude, no está en condiciones de precisar el fundamento jurídico por el cual un Estado miembro está obligado, más allá de sus fronteras, a responder de la recaudación del IVA en otro Estado de la Unión. También señala que, si hubiera de acogerse la tesis de la Comisión, sería imposible medir el grado de responsabilidad de un Estado miembro en la pérdida de recursos propios sufridos en otro Estado miembro debido al incumplimiento de sus obligaciones por parte del primero de ellos.

333. Además, el Reino Unido subraya que, con arreglo al artículo 83 de la Directiva 2006/112, la base imponible del IVA correspondiente a las mercancías importadas sujetas al régimen aduanero 42 se basa en el precio de compra facturado al adquirente final situado en el Estado miembro de destino. Señala que corresponde a este segundo Estado comprobar y garantizar que el IVA sobre dichas adquisiciones se declare efectivamente. De ello deduce que la supuesta relación de causalidad invocada por la Comisión no ha quedado acreditada. Por último, el Reino Unido afirma que no se desprende de ninguno de los elementos fácticos aportados por la Comisión que, con su comportamiento, haya impedido a los demás Estados miembros percibir el IVA.

334. Habida cuenta de estas alegaciones, procede, en un primer momento, hacer algunas puntualizaciones sobre el régimen jurídico de los recursos propios procedentes del IVA (sección 1), luego, en un segundo momento, analizar sucesivamente las imputaciones que se refieren propiamente a los regímenes aduaneros 40 (sección 2) y 42 (sección 3).

1. Sobre el régimen jurídico de la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos procedentes del IVA

335. Con objeto de garantizar el establecimiento de un mercado interior dentro del cual no se falsee la competencia y en el que se garantice la libre circulación de mercancías y servicios, el legislador de la Unión se ha esforzado en armonizar las normas relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios a través de un sistema IVA, que constituye un impuesto al consumo que abarca la mayor parte de los aspectos de la economía. Desde esta óptica, la Directiva 2006/112 establece una norma común de base imponible. Más concretamente, a tenor del artículo 73 de dicha Directiva, la base imponible a la que se aplica el tipo del IVA está constituida por «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».³⁵⁹ Más allá de este principio, la base imponible se rige por normas particulares, especialmente, en el caso de las adquisiciones intracomunitarias³⁶⁰ de bienes o en el de las importaciones de bienes.³⁶¹

336. Por otra parte, conforme artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión 2007/436 y al artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión 2014/335, los recursos propios de la Unión incluyen, además de los recursos propios tradicionales, los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme³⁶² a las bases imponibles del IVA armonizadas, determinadas conforme a las

³⁵⁹ Para mayores detalles sobre la base imponible, véase Berlin, D., «Taxe sur le chiffre d'affaires-Fonctionnement de la taxe-Régimes spéciaux», *JurisClasseur Europe Traité*, fasc. 1640, febrero de 2021, puntos 16 y ss.

³⁶⁰ Artículos 83 y 84 de la Directiva 2006/112.

³⁶¹ Artículos 85 a 87 de la Directiva 2006/112.

³⁶² Este tipo uniforme se fijó en el 0,30 % en las Decisiones 2007/436 y 2014/335.

normas de la Unión. Este tipo uniforme constituye un «tipo de referencia» de dicho recurso, y no un tipo imponible, al no crear obligaciones fiscales para los contribuyentes, sino únicamente obligar a los Estados a detraer el importe a cuyo pago están obligados frente a la Unión de cualquier recurso de sus presupuestos.³⁶³

337. En cuanto a la base de dicho recurso propio, que se diferencia de la base imponible establecida en la Directiva 2006/112, el artículo 3 del Reglamento n.º 1553/89 enuncia, en esencia, que para obtener la base de los recursos procedentes del IVA se dividirá el total de los ingresos netos por IVA percibidos por el Estado miembro durante el año, bien por el tipo impositivo que se haya aplicado durante ese mismo año, bien por el tipo medio ponderado del IVA, cuando en un Estado miembro se apliquen varios tipos impositivos.³⁶⁴

338. Este sistema de recursos propios pretende, por lo tanto, establecer, en lo que concierne a los recursos propios procedentes del IVA, una obligación para los Estados miembros de poner a disposición de la Unión, como recursos propios, una parte de los importes percibidos en concepto del IVA.³⁶⁵

339. De ello resulta que existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho de la Unión aplicable y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos procedentes del IVA correspondientes, puesto que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquellos *puede* causar una reducción de estos.³⁶⁶ En consecuencia, los Estados miembros están obligados a garantizar que los recursos propios de la Unión se perciban de forma eficaz, procediendo al cobro de las cantidades correspondientes a esos recursos, que, debido a la existencia de fraudes, hayan sido sustraídas del presupuesto de la Unión.³⁶⁷

340. A este respecto, cabe recordar que, en materia de IVA, se desprende, en particular, de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, que los Estados miembros no solo tienen la obligación general de tomar todas las medidas legislativas y administrativas idóneas para garantizar que se recaude íntegramente el IVA adeudado en sus respectivos territorios, sino que también deben combatir el fraude.³⁶⁸ Asimismo, como ya se ha destacado,³⁶⁹ el artículo 325 TFUE obliga a los Estados miembros a luchar contra toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión por medio de medidas disuasorias y

³⁶³ Véase Potteau, A., «Budget de l'Union européenne — Contenu du budget», *JurisClasseur Europe Traité*, fasc. 198, 4 de noviembre de 2016, punto 21.

³⁶⁴ Según Potteau, A., el Reglamento n.º 1553/89 ha excluido todo vínculo directo entre los recursos procedentes del IVA y los contribuyentes, al imponer, como método único el método de los ingresos, que consiste en un simple cálculo estadístico (véase la nota 210 de las presentes conclusiones).

³⁶⁵ Véase la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión/Alemania (C-539/09, EU:C:2011:733), apartado 71 y jurisprudencia citada.

³⁶⁶ Véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de diciembre de 2017, M. A. S. y M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 31; de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 26 y jurisprudencia citada.

³⁶⁷ Véase la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M. A. S. y M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 32.

³⁶⁸ Véase la jurisprudencia citada en los puntos 172 a 175 de las presentes conclusiones.

³⁶⁹ Véanse los puntos 172 y 173 de las presentes conclusiones.

eficaces y, en particular, les obliga a adoptar las mismas medidas para combatir el fraude³⁷⁰ que afecte a los intereses financieros de la Unión que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros.³⁷¹

341. A la vista de lo que se ha expuesto anteriormente, no me ofrece mucha duda el hecho de que, en el presente asunto, la falta de medidas adecuadas que puedan combatir el riesgo de fraude y garantizar la correcta evaluación de las mercancías importadas³⁷² puede constituir, desde el punto de vista de los recursos propios procedentes del IVA, un incumplimiento del artículo 325 TFUE (artículo que concretiza el artículo 4 TUE, apartado 3),³⁷³ que puede haber afectado a los intereses financieros de la Unión. Dicho esto, a tenor de la jurisprudencia anteriormente citada, el vínculo entre la percepción de ingresos procedentes del IVA por parte de un Estado miembro y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos procedentes del IVA es meramente potencial. En consecuencia, considero que corresponde a comprobar, a la vista de las normas propias de cada uno de los regímenes aduaneros aplicables en el presente asunto, si el hecho de que las autoridades del Reino Unido no llevaran a cabo controles aduaneros, tal y como se ha expuesto en el marco del primer motivo, ha privado concretamente al presupuesto de la Unión de una parte de los recursos propios procedentes del IVA.

2. Sobre la imputación relativa a la pérdida de recursos propios procedentes del IVA en virtud del régimen aduanero 40

342. El régimen aduanero 40 corresponde al supuesto en que las mercancías importadas a partir de un país tercero se ponen directamente en libre práctica.³⁷⁴ Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, las importaciones de bienes están entre las operaciones sujetas al IVA. A tenor del artículo 85 de dicha Directiva, «en las importaciones de bienes, la base imponible estará constituida por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana». Esta base imponible se determina con arreglo a las normas establecidas en los artículos 86 y 87 de la Directiva 2006/112.³⁷⁵ Además, el artículo 70, apartado 1, del código aduanero de la Unión³⁷⁶ precisa la definición del valor en aduana de las mercancías, que consiste en «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». De ello resulta que el objetivo perseguido por el artículo 85 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 70, apartado 1, del código aduanero de la Unión, es incluir en la base imponible todo lo que constituye el valor del bien para su adquirente final.³⁷⁷

³⁷⁰ Sobre la repercusión del fraude, véase Boerselli F., «Pragmatic Policies to tackle VAT fraud in the European Union», 2008, *International VAT monitor*, vol. 19, n.º 5, 2008, p. 333.

³⁷¹ Véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de diciembre de 2017, M. A. S. y M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 30; de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartado 19 y jurisprudencia citada, y de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295), apartado 27.

³⁷² Véase el punto 225 de las presentes conclusiones.

³⁷³ Véase el punto 173 de las presentes conclusiones.

³⁷⁴ Véase la nota 21 de las presentes conclusiones.

³⁷⁵ Según el artículo 86, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112, la base de imponible incluye los impuestos, derechos, exacciones que se devenguen fuera del Estado miembro de importación y los que se devenguen con motivo de la importación. También comprende los gastos accesorios, tales como los de embalaje, transporte y seguro, hasta el primer lugar de destino de los bienes en el territorio del Estado miembro de importación, así como aquellos que se deriven del transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la Comunidad, siempre que este último lugar se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto.

³⁷⁶ Disposición que corresponde al artículo 29, apartado 1, del código aduanero comunitario.

³⁷⁷ Para una presentación detallada de la valoración de los bienes o servicios importados, véase Bieber, T., «Customs Valuation and Import VAT», *Global Trade and Customs Journal*, vol. 14, n.º 2, p. 73.

343. Habida cuenta de estos elementos, es verdad que la falta de implantación de medidas adecuadas dirigidas a luchar contra el fraude aduanero no ha permitido al Reino Unido aplicar las normas de determinación de la base imponible del IVA en las importaciones de mercancías sujetas al régimen aduanero 40. Sin embargo, queda por determinar si los recursos propios procedentes de este impuesto se han visto afectados concretamente por esta circunstancia. Sobre este particular, la Comisión, a la que corresponde acreditar la existencia de los incumplimientos que persigue,³⁷⁸ alega, con carácter general, que la disminución de los recursos propios procedentes del IVA resulta *ipso facto* de la infravaloración del valor en aduana de las mercancías importadas.

344. Sin embargo, no pienso que este argumento permita establecer suficientemente la existencia de un vínculo directo entre la deficiencia del Reino Unido y una eventual disminución de los recursos propios procedentes del IVA. En efecto, como ya se ha indicado,³⁷⁹ a tenor del artículo 3 del Reglamento n.º 1553/89, la base de los recursos IVA se calcula a partir del total de los ingresos netos por IVA percibidos por el Estado miembro dividido por el tipo impositivo del IVA. Pues bien, por lo que respecta a las mercancías importadas, el total de los ingresos netos percibidos no depende únicamente del valor en aduana de los bienes, sino también del precio de venta facturado al adquirente final. De esta manera, el importe de los ingresos procedentes del IVA sigue siendo idéntico cuando el adquirente final ha abonado un precio de compra equivalente al valor en aduana real del bien. De ello resulta que la mera comprobación de una infravaloración del valor en aduana de las mercancías importadas no conlleva automáticamente una reducción de la base sobre la cual se calculan los recursos propios procedentes del IVA.

345. En estas circunstancias, estimo que el razonamiento de carácter general en el que se apoya la Comisión para sostener que, por lo que respecta a las importaciones de bienes sujetas al régimen aduanero 40, la Unión se ha visto privada de una parte de los recursos propios procedentes del IVA no puede constituir, por sí solo, una prueba suficiente de la realidad de esta imputación. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la pretensión formulada en este sentido por la Comisión.

3. Sobre la imputación relativa a la pérdida de recursos propios procedentes del IVA en virtud del régimen aduanero 42

346. En primer lugar, procede recordar que, según el informe de la OLAF, el 87 % del volumen total de las mercancías importadas en 2016 estaban incluidas en el régimen aduanero 42.³⁸⁰

347. Como ya se ha explicado en el marco de las presentes conclusiones, el régimen aduanero 42 corresponde al caso en el que, en el momento de la importación, se tiene la certeza de que las mercancías importadas están destinadas a otro Estado miembro.³⁸¹ En ese supuesto, el IVA debe abonarse en el Estado miembro del destino final de las mercancías y no en el del importador. Más precisamente, esta exención resulta del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112 a tenor del cual los Estados miembros eximirán las importaciones de bienes expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, en el caso en que la entrega de dichos

³⁷⁸ Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2020, Comisión/Hungría (Transparencia asociativa) (C-78/18, EU:C:2020:476), apartado 36 y jurisprudencia citada.

³⁷⁹ Véase el punto 337 de las presentes conclusiones.

³⁸⁰ Véase la nota 23 de las presentes conclusiones.

³⁸¹ Véase la nota 21 de las presentes conclusiones.

bienes, efectuada por el importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201 de dicha Directiva, estuviese exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 138 de esa misma Directiva. Dicho de otro modo, la exención del IVA establecida en el artículo 143 de la Directiva 2006/112 se basa en la circunstancia de que la importación va seguida de una entrega intracomunitaria, a su vez exenta con arreglo al artículo 138 de la citada Directiva.

348. Por otra parte, resulta del artículo 68 de la Directiva 2006/112 que el IVA se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria, es decir, según el párrafo segundo de dicho artículo, «en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el [interior del país]». A este respecto, el Tribunal de Justicia estima que, el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario.³⁸²

349. Por último, en cuanto a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, de los artículos 76 y 83 de la Directiva 2006/112 se desprende que la base imponible del IVA estará constituida por el precio de compra de los bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que se realice la entrega.

350. En este caso, me parece difícil adherirme al postulado de la Comisión según el cual la incorrecta determinación por parte del Reino Unido del valor en aduana de las mercancías importadas ha repercutido en el importe de los recursos propios procedentes del IVA puestos a disposición de la Unión. A la vista de las normas antes mencionadas aplicables a las operaciones sujetas al régimen aduanero 42, no considero acreditado este vínculo directo, que, por lo demás, la Comisión no explica en sus escritos, y ello por dos razones. Por una parte, la base imponible del IVA aplicable a las mercancías sujetas a dicho régimen no es correlativa al valor en aduana de los bienes importados, sino al precio de compra de esos bienes en el Estado miembro de destino final. Por otra parte, en el marco del régimen aduanero 42, todo el IVA ha de recaudarse y pagarse en el Estado miembro donde finalmente se entregan las mercancías.

351. Debo añadir que la debilidad sistémica del régimen aduanero 42 impide que se haga responsable únicamente a un Estado miembro de la pérdida de recursos propios procedentes del IVA. A este respecto, debo señalar que, en su Informe Especial n.º 13/2011, sobre el control del régimen aduanero 42, el Tribunal de Cuentas observó que la aplicación del régimen aduanero había dado lugar a pérdidas significativas, que valoró en alrededor de 2 200 millones de euros,³⁸³ y deploró la deficiencia de los controles realizados por los siete Estados miembros seleccionados para su estudio.³⁸⁴ El Tribunal de Cuentas recomendó, en particular, mejorar la comunicación de datos fundamentales en el interior de los Estados miembros y entre estos, fomentar la verificación automática de los números de identificación a efectos del IVA y crear un perfil de riesgo común a escala de la UE para las importaciones efectuadas en virtud del régimen aduanero 42.³⁸⁵ En su Informe Especial n.º 24/2015 relativo a la lucha contra el fraude del IVA intracomunitario, el Tribunal de Cuentas subrayó que persistían esas dificultades, poniendo de relieve que, «las mejoras legislativas efectuadas por la Comisión con respecto al régimen aduanero 42 y el seguimiento de nuestras recomendaciones expresadas en el Informe Especial n.º 13/2011 son positivas, pero la

³⁸² Véanse las sentencias de 18 de julio de 2013, *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 33, y de 21 de noviembre de 2013, *Dixons Retail*, (C-494/12, EU:C:2013:758), apartado 20.

³⁸³ Véase el apartado VI la síntesis del Informe 13/2011.

³⁸⁴ Véanse los puntos 26 y ss. del Informe 13/2011.

³⁸⁵ Véase el Informe 13/2011, punto 55.

lucha contra el fraude se ve entorpecida por una aplicación deficiente y por casos de incumplimiento detectados en los Estados miembros durante la presente fiscalización». ³⁸⁶ En este aspecto, el Tribunal de Cuentas también subrayó, por una parte, que en la mayoría de los Estados miembros visitados no se realizan controles cruzados eficaces entre los datos aduaneros y fiscales, por otra parte, que la exactitud, exhaustividad y puntualidad de la información sobre el IVA intercambiada entre los Estados miembros presentan problemas. ³⁸⁷ Estas consideraciones también me llevan rechazar la tesis de la Comisión de que, con sus omisiones, el Reino Unido ha impedido a los otros Estados miembros percibir íntegramente el IVA.

352. En estas circunstancias, y pese a las omisiones del Reino Unido en la determinación del valor en aduana de las mercancías de que se trata, no es posible, a falta de un vínculo directo, imputar a dicho Estado una disminución de los recursos propios procedentes del IVA por las operaciones sujetas al régimen aduanero 42. Por lo tanto, sugiero al Tribunal de Justicia que desestime este aspecto de la pretensión formulada por la Comisión.

353. En atención a este conjunto de consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que desestime el tercer motivo, tanto en lo relativo a la imputación basada en la pérdida de recursos propios procedentes del IVA en virtud del régimen aduanero 40 como en la que se basa en la pérdida de recursos propios procedentes del IVA en virtud del régimen aduanero 42.

VII. Sobre las costas

354. Con arreglo al artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Conforme al artículo 138, apartado 3, del citado Reglamento, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, cada parte cargará con sus propias costas. Sin embargo, si se estimase que las circunstancias del caso lo justifican, el Tribunal de Justicia podrá decidir que una de las partes cargue, además de con sus propias costas, con una porción de las costas de la otra parte. Al haber solicitado la Comisión la condena en costas del Reino Unido y al haberse desestimado, en lo fundamental, las pretensiones de este, procede condenar al Reino Unido a cargar, habida cuenta de las circunstancias del caso de autos, además de con sus propias costas, con cuatro quintas partes de las costas de la Comisión. Esta última cargará con una quinta parte de sus propias costas.

355. Conforme al artículo 140, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, según el cual los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas, el Reino de Bélgica, la República de Estonia, la República Helénica, la República de Letonia, la República Portuguesa y la República Eslovaca cargarán con sus propias costas.

³⁸⁶ Véase el Informe Especial n.º 24/2015, apartado 85, p. 34, citado en la nota 111 de las presentes conclusiones.

³⁸⁷ Véase la síntesis de este Informe, apartado IV, p. 9.

VIII. Conclusión

356. Por los motivos expuestos en las presentes conclusiones, propongo al Tribunal de Justicia que declare lo siguiente:

- «1) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 325 TFUE, de los artículos 13 y 220, apartado 1, 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 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 1 de abril de 2005, de los artículos 3, 46 y 105, apartado 3, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, del artículo 248, apartado 1, 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 n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1335/2003 de la Comisión, de 25 de julio de 2003, y del artículo 244 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión, al no haber adoptado, durante el período de infracción, medidas dirigidas a proteger los intereses financieros de la Unión y al no haber efectuado la contracción de los importes correctos de los derechos de aduana correspondientes a ciertas importaciones de productos textiles y de calzado procedentes de China.
- 2) El Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 2 y 8 de la Decisión UE, Euratom 2014/335 del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y de la Decisión 2007/436/CE, Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas, de los artículos 2, 6, 9, 10, 12 y 13 del Reglamento (UE, Euratom) n.º 609/2014 del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios tradicionales y basados en el IVA y en la RNB y sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería, y de los artículos 2, 6, 9, 10, 11 y 17 del Reglamento (CE, Euratom) n.º 1150/2000 del Consejo, de 22 de mayo de 2000, por el que se aplica la Decisión 94/728, al no poner a disposición de la Unión el importe correcto de los recursos propios tradicionales correspondientes a dichas importaciones.
- 3) El Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del principio de cooperación leal, consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, al no haber comunicado a la Comisión Europea la evaluación jurídica del servicio jurídico de Her Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y aduanera del Reino Unido) y todos los elementos necesarios para la determinación de los importes de las pérdidas de recursos propios resultantes de las liquidaciones *a posteriori* emitidas en el marco de la operación Snake.
- 4) Se desestima el recurso en todo lo demás.
- 5) El Reino Unido cargará, además de con sus propias costas, con cuatro quintas partes de las costas de la Comisión Europea.
- 6) La Comisión Europea cargará con una quinta parte de sus costas.

- 7) El Reino de Bélgica, la República de Estonia, la República Helénica, la República de Letonia, la República Portuguesa y la República Eslovaca cargarán con sus propias costas.»