



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. RIMVYDAS NORKUS

presentadas el 8 de mayo de 2025¹

Asuntos acumulados C-72/24 [Keladis I] y C-73/24 [Keladis II]ⁱ

HF (C-72/24)

WI (C-73/24)

contra

Anexartiti Archi Dimosion Esodon

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica, Grecia)]

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — Reglamento (CEE) n.º 2913/92 — Código aduanero comunitario — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Código aduanero de la Unión — Importación de mercancías — Fraudes resultantes de importaciones infravaloradas de productos — Métodos secundarios de determinación del valor en aduana — Práctica administrativa en la que se utiliza el “precio mínimo aceptable para la determinación del valor en aduana”»

I. Introducción

1. Las presentes peticiones de decisión prejudicial planteadas por el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica, Grecia) con arreglo al artículo 267 TFUE tienen por objeto la interpretación de una serie de normas de la Unión en materia aduanera y comercial, incluidas las disposiciones de aplicación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

2. Dichas peticiones se han presentado en el marco de sendos litigios entre, por una parte, dos personas físicas, HF, propietario de un negocio de productos textiles en Grevená (Grecia), y WI, trabajadora de una empresa importadora, y, por otra parte, la Anexartiti Archi Dimosion Esodon (Autoridad Independiente de Ingresos Públicos, Grecia) sobre varias liquidaciones complementarias correspondientes a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una serie de operaciones de importación de productos textiles procedentes de Turquía. Mediante dichas liquidaciones, se impusieron a HF y WI, supuestamente implicados en operaciones de contrabando, recargos fiscales por las infracciones cometidas. Mediante su recurso, HF y WI solicitan la anulación de dichas liquidaciones e impugnan, en particular, el método por el que las autoridades aduaneras calcularon el valor en aduana de las mercancías en cuestión, que consiste, en esencia, en emplear determinados datos estadísticos.

¹ Lengua original: francés.

ⁱ La denominación de los presentes asuntos es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

3. La cuestión jurídica esencial que se plantea en los presentes asuntos es si la utilización de datos estadísticos para determinar el valor en aduana es compatible con el Derecho de la Unión.² Por consiguiente, conforme a lo solicitado por el Tribunal de Justicia, mis conclusiones se centrarán en esta cuestión. Si bien la jurisprudencia existente ofrece ya algunos elementos orientativos, estimo necesaria una interpretación del Tribunal de Justicia en interés de la seguridad jurídica, máxime cuando la respuesta que se dé al órgano jurisdiccional remitente puede producir consecuencias financieras tanto en las personas interesadas como en el presupuesto de la Unión. Tal interpretación debe garantizar también la aplicación uniforme de los métodos de determinación del valor en aduana por parte de las autoridades nacionales.³

II. Marco jurídico

A. Derecho internacional

4. El artículo 7, apartado 2, letra f), del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 es pertinente en los presentes asuntos.⁴

B. Derecho de la Unión

5. Son pertinentes para los presentes asuntos el artículo 85 de la Directiva 2006/112/CE,⁵ los artículos 29 a 31 del código aduanero comunitario,⁶ los artículos 152 y 181 *bis*, así como el anexo 23, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93,⁷ los artículos 70, 71 y 74 del código aduanero de la Unión⁸ y los artículos 140, 142 y 144 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447.⁹

² Se trata de un tema debatido en la doctrina jurídica. D'Angelo, G., «Customs valuation adjustment in recent CJEU case law», *Aspects of customs control in selected EU member States*, Bologna University Press, Bolonia, 2023, p. 172, señala que el Tribunal de Justicia está dispuesto a autorizar, en determinadas circunstancias, la aplicación del método del valor estadístico que permite a la Comisión Europea ajustar los valores aduaneros declarados, con el fin de recuperar de los Estados miembros los recursos propios tradicionales imputables al presupuesto de la Unión. Sin embargo, no está claro si, en el marco del método alternativo, las autoridades aduaneras nacionales pueden utilizar el método del valor estadístico para ajustar los valores aduaneros declarados por los importadores y en qué condiciones pueden hacerlo.

³ Lyons, T. (en *EU Customs Law*, 3.ª ed., Oxford University Press, Oxford, 2018, p. 160), señala que la finalidad misma de estos métodos es garantizar la aplicación uniforme de las normas de determinación de los derechos de aduana.

⁴ DO 1994, L 336, p. 119.

⁵ Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

⁶ Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1; en lo sucesivo, «CAC»).

⁷ Reglamento de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 46/1999 de la Comisión, de 8 de enero de 1999 (DO 1999, L 10, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación del CAC»).

⁸ Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1; corrección de errores en DO 2013, L 287, p. 90, y DO 2017, L 7, p. 23; en lo sucesivo, «CAU»).

⁹ Reglamento de Ejecución de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento n.º 952/2013 (DO 2015, L 343, p. 558; en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución del CAU»).

C. Derecho griego

6. El artículo 29, apartados 1 y 6, de la Nomos 2960/2001 — Ethnikos Teloniakos Kodikas (Ley n.º 2960/2001, relativa al Código Aduanero Nacional) (FEK A' 265; en lo sucesivo, «Código Aduanero») dispone lo siguiente:

«1. Una deuda aduanera es la obligación de una persona física o jurídica frente a una autoridad aduanera de abonar todos los derechos de aduana, impuestos, incluido el impuesto sobre el valor añadido (IVA), y otros derechos y tributos exigidos por el Estado que se devenguen por las mercancías y se apliquen a estas con arreglo a las disposiciones pertinentes.

[...]

6. Están obligados al pago de la deuda aduanera el declarante, la persona a cuyo nombre se presenta una declaración de impuestos especiales y otros tributos, así como cualquier otra persona a cargo de la cual nazca la deuda en virtud de las disposiciones de la legislación aduanera. [...]»

7. A tenor del artículo 33, apartado 1, del Código Aduanero:

«Después de presentarlas a la autoridad aduanera, el propietario de las mercancías o su representante legal, con arreglo a la legislación vigente, deberá formular una declaración para que esas mercancías sean sometidas a un régimen aduanero o se les asigne otro destino aduanero, conforme a las disposiciones específicas de la legislación comunitaria.»

8. El artículo 155 de dicho Código dispone:

«1. Constituirá contrabando:

[...]

b) cualquier acto dirigido a privar al Estado griego o a la Unión Europea de derechos de aduana, impuestos y otras cargas financieras que se les adeuden por mercancías importadas o exportadas, incluso cuando se perciban en un momento y de una manera diferentes a los previstos en la ley. Las infracciones contempladas en este apartado conllevarán la imposición de recargos a sus autores, conforme a lo dispuesto en el presente Código, aun cuando las autoridades competentes consideren que no concurren los elementos constitutivos de un contrabando sancionable.

2. Se considerará que constituyen contrabando:

[...]

g) la compra, la venta y la posesión de mercancías importadas o despachadas a consumo de una manera que constituya un delito de contrabando;

[...]

i) la infravaloración o la sobrevaloración de mercancías importadas o exportadas, si genera una pérdida de derechos de aduana, impuestos y otras cargas financieras [letra i) tal como fue sustituida por el artículo 1, apartado 60, de la Ley 3583/2007].

[...]»

9. El artículo 35, apartado 3, de la Nomos 2859/2000 — Kyrosi Kodika Forou Prostithemenis Axias (Ley n.º 2859/2000, relativa al Código del IVA) (FEK A' 248/7.11.2000; en lo sucesivo, «Código del IVA») dispone lo siguiente:

«En una importación de bienes, el sujeto pasivo del IVA será la persona que tenga la consideración de propietario de los bienes importados de conformidad con lo dispuesto en la legislación aduanera.»

III. Hechos que dieron lugar a los litigios, procedimientos principales y cuestiones prejudiciales

A. Asunto C-72/24 (Keladis I)

10. En 2014, en el marco de su actividad comercial, HF importó a Grecia productos textiles procedentes de Turquía.

11. Se presentaron las declaraciones en aduana ante las autoridades aduaneras conforme al procedimiento simplificado de declaración establecido en el artículo 81 del CAC, en virtud del cual las autoridades aduaneras, a petición del declarante, pueden aceptar que la totalidad del envío sea gravada tomando como base la clasificación arancelaria de la mercancía que esté sujeta al derecho de importación más elevado.

12. Pues bien, con arreglo a la Decisión n.º 1/95 del Consejo de Asociación CE-Turquía, de 22 de diciembre de 1995, relativa al establecimiento de la fase final de la unión aduanera (96/142/CE) (DO 1996, L 35 p. 1), no se perciben derechos de aduana sobre las mercancías procedentes de Turquía. Por consiguiente, las mercancías declaradas por la sociedad importadora estaban sujetas únicamente al IVA de importación, tomando como base imponible el valor en aduana indicado por dicha sociedad en sus declaraciones de importación.

13. En 2016, a raíz de una denuncia por infravaloración de mercancías importadas, las autoridades aduaneras llevaron a cabo una investigación al término de la cual se apreció la existencia de indicios fundados de que el valor en aduana que constaba en varias declaraciones aduaneras era inexacto y de que el destinatario de las mercancías indicado en esas declaraciones no era el propietario real de las mercancías.

14. Las autoridades aduaneras, ante las dudas que albergaban, llevaron a cabo, el 14 de diciembre de 2016, un control *a posteriori* de todas las declaraciones en aduana, tras el cual concluyeron que existía un sistema de contrabando que había dado origen a 289 declaraciones de importación falsas. A este respecto, las autoridades aduaneras consideraron que, por un complejo mecanismo de fraude, mediante dicho sistema se declaraban valores en aduana significativamente inferiores a los valores mínimos comercialmente viables.

15. No obstante, las autoridades aduaneras señalaron que, por la imposibilidad de efectuar un control físico *a posteriori* de las mercancías y dado que estas se describían de forma genérica en las facturas correspondientes, no podían reconstruir los precios reales pagados efectivamente por esas mercancías a los proveedores turcos.

16. En estas circunstancias, con el fin de determinar el valor en aduana de las mercancías en cuestión, las autoridades aduaneras fijaron un precio mínimo aceptable (*lowest acceptable price*) (en lo sucesivo, «PMA») empleando una herramienta de evaluación de riesgos basada en datos a escala de la Unión, elaborada por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).

17. Este método consiste, antes de nada, en calcular un «precio medio corregido» (*cleaned average price*) (en lo sucesivo, «PMC»), denominado también «precio justo» (*fair price* o *fair value*). Los PMC se calculan en función de los precios mensuales de importación de los productos en cuestión procedentes de Turquía extraídos de Comext, la base de datos de referencia para las estadísticas detalladas del comercio internacional de bienes gestionada por Eurostat. Se trata de estimaciones estadísticas de los precios de los productos comercializados, que se calculan basándose en datos que excluyen los precios extremos.

18. Por último, se calcula un valor correspondiente al 50 % de los PMC, que constituye el PMA. Las autoridades aduaneras de los Estados miembros utilizan el PMA, también expresado en precio por kilogramo, como perfil o umbral de riesgo para detectar los valores particularmente bajos declarados a la importación y, en consecuencia, las importaciones que presentan un riesgo significativo de infravaloración.

19. En efecto, las autoridades aduaneras de todos los Estados miembros tienen a su disposición un sistema de comunicación, el sistema de información antifraude (AFIS, *Anti-Fraud Information System*), en el que también participa la OLAF. A través de este sistema, y utilizando, en concreto, el instrumento de seguimiento automatizado (AMT, *Automated Monitoring Tool*), pueden detectar casos de infravaloración.

20. En el presente asunto, sobre la base del PMA calculado de este modo, las autoridades aduaneras establecieron el «precio unitario» en el sentido del artículo 30, apartado 2, letra c), del CAC. Dichas autoridades motivaron esa decisión por la imposibilidad de basarse, por un lado, en el valor de transacción ficticio de los productos en cuestión, infravalorados deliberadamente, y, por otro lado, en el valor de transacción de productos idénticos o similares, habida cuenta de la descripción incompleta de los productos en las facturas adjuntas a las declaraciones en aduana. Además, las citadas autoridades no pudieron efectuar un control físico de las mercancías de que se trata durante su control *a posteriori*, ya que estas habían eludido la incautación.

21. Las autoridades aduaneras indican a este respecto que ninguno de los participantes en la presunta red de contrabando aportó, en sus explicaciones, pruebas que permitieran considerar que los valores en aduana utilizados habían sido muy superiores a los precios efectivamente pagados.

22. Las autoridades aduaneras constataron así que el importe de IVA eludido fraudulentamente por todas las mercancías que habían sido objeto de una declaración fraudulenta mediante dicho sistema de contrabando ascendía a 6 211 300,18 euros.

23. En cuanto a la implicación de HF en el sistema de contrabando, este poseyó, durante el año 2014, mercancías que habían sido objeto de una declaración de valor en aduana falsa y, por ello, en virtud del Derecho nacional aplicable, está obligado a abonar el IVA eludido que se devengó sobre esas mercancías.

24. HF interpuso un recurso contra las liquidaciones complementarias controvertidas ante el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica), el órgano jurisdiccional remitente. Alegó que la determinación del valor en aduana de las mercancías sobre la base de los PMA es ilegal, puesto que estos últimos, como datos estadísticos de los precios de importación, solo pueden emplearse para cuestionar el valor declarado, pero no pueden constituir un método de determinación del valor en aduana. Además, considera que fue absuelto con carácter firme del delito de contrabando en virtud de una sentencia del Trimeles Plimmeiodikeio Grevenon (Tribunal de lo Penal de Grevená, Grecia).

25. Con carácter preliminar, el órgano jurisdiccional remitente estima que solo está vinculado por la sentencia absolutoria firme pronunciada por el Trimeles Plimmeiodikeio Grevenon (Tribunal de lo Penal de Grevená) en la medida en que las liquidaciones impusieron a HF recargos que procede anular. Considera, en cambio, que HF sigue estando obligado al pago del IVA de importación eludido.

26. El Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica) alberga dudas acerca de si el uso de precios umbral para determinar el valor en aduana es compatible con el Derecho de la Unión. Por consiguiente, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Los valores estadísticos denominados “precios umbral” (*threshold values*) o “precios justos” (*fair prices*), que se basan en la base de datos estadísticos Comext de Eurostat y proceden del [AFIS] de la OLAF, del cual el instrumento de seguimiento automatizado [(AMT)] constituye una aplicación, y que están a disposición de las autoridades aduaneras nacionales a través de sus respectivos sistemas electrónicos, ¿cumplen el requisito de accesibilidad para todos los operadores económicos, tal como se menciona en la sentencia [del Tribunal de Justicia] de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458)? Los datos que contienen, ¿son solo datos agregados, tal como se definen en [el Reglamento (CE) n.º 471/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de mayo de 2009, sobre estadísticas comunitarias relativas al comercio exterior con terceros países y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 1172/95 del Consejo (DO 2009, L 152, p. 23), y en el Reglamento (UE) n.º 113/2010 de la Comisión, de 9 de febrero de 2010, por el que se aplica el Reglamento n.º 471/2009 en lo que respecta a la cobertura del comercio, a la definición de los datos, a la elaboración de estadísticas sobre comercio desglosadas por características de las empresas y por moneda de facturación y a las mercancías o movimientos específicos (DO 2010, L 37, p. 1)], vigentes en el momento de los hechos?
- 2) En el contexto de los controles *a posteriori*, cuando no resulta posible comprobar físicamente las mercancías importadas, ¿pueden utilizar las autoridades aduaneras nacionales estos valores estadísticos de la base de datos Comext, siempre que se consideren de acceso general y no contengan solo datos puramente agregados, únicamente para justificar sus dudas razonables sobre si el valor declarado en las declaraciones representa el valor de transacción, es decir, el importe efectivamente pagado o por pagar por dichas mercancías, o también para

determinar, sobre esa base, su valor en aduana, de conformidad con el método alternativo contemplado en el artículo 30, apartado 2, letra c), del [CAC] —correspondiente al artículo 7[4], apartado 2, letra c), del [CAU]—, denominado método “deductivo”, o con otro posible método alternativo? ¿Cómo afecta el hecho de que no pueda comprobarse que estos valores estadísticos se refieren a mercancías idénticas o similares que han sido objeto de transacciones en un momento cercano en el tiempo, tal como se establece en el artículo 152, apartado 1, del Reglamento [de aplicación del CAC], a la respuesta a esa cuestión?

- 3) En cualquier caso, la utilización de dichos valores estadísticos para determinar el valor en aduana de mercancías concretas importadas, que equivale a la aplicación de precios mínimos, ¿es conforme con las obligaciones derivadas del Acuerdo Internacional sobre la Determinación del Valor en Aduana de la Organización Mundial del Comercio (OMC), o Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, del que la Unión Europea es parte, habida cuenta de que dicho Acuerdo prohíbe expresamente la utilización de precios mínimos?
- 4) En relación con la cuestión anterior, la reserva a favor de los principios generales y las disposiciones del citado Acuerdo Internacional relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, prevista en el artículo 31, apartado 1, del [CAC] para el método alternativo de determinación del valor en aduana, y, en consecuencia, la exclusión de la aplicación de valores mínimos prevista en el apartado 2 del mismo artículo (que no está presente en la disposición correspondiente del artículo 74, apartado 3, del [CAU]), ¿se aplica únicamente cuando se aplica ese método o regula todos los métodos alternativos de determinación del valor en aduana?
- 5) Si se pone de manifiesto que la simplificación de la agrupación de partidas en virtud del artículo 81 del [CAC] (actualmente artículo 177 del [CAU]) se utilizó durante la importación, ¿es concebible aplicar el método alternativo del artículo 30, apartado 2, letra c), del [CAC] —correspondiente al artículo 7[4], apartado 2, letra c), del [CAU]—, con independencia de la disparidad entre las mercancías declaradas bajo el mismo código TARIC en la misma declaración y el valor ficticiamente establecido como resultado para aquellas mercancías no pertenecientes a ese código de clasificación arancelaria?
- 6) Por último, al margen de las cuestiones anteriores, ¿son suficientemente claras las disposiciones de la normativa griega relativas a la determinación de los obligados al pago del IVA a la importación, de conformidad con las exigencias del Derecho [de la Unión], en la medida en que definen como sujeto pasivo a la “persona que tenga la consideración de propietario de los bienes importados”?»

B. Asunto C-73/24 (Keladis II)

27. Los hechos y la motivación de la resolución de remisión del asunto C-73/24 (Keladis II) son similares a los de la resolución de remisión del asunto C-72/24 (Keladis I), con la salvedad de que, por un lado, WI es una trabajadora de una empresa de comercio al por mayor de productos textiles procedentes de Turquía que se presume que conocía el sistema de contrabando en cuestión, pues era responsable de la mayor parte de la gestión de esa empresa, y de que, por otro lado, las declaraciones en aduana controvertidas fueron presentadas entre el mes de marzo de 2014 y el mes de diciembre de 2016.

28. En estas circunstancias, el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, formuladas en términos similares a las planteadas en la petición de decisión prejudicial del asunto C-72/24 (Keladis I):

- «1) En caso de que surjan dudas razonables acerca de si el valor en aduana declarado de las mercancías importadas es su verdadero valor de transacción, pero durante el control *a posteriori* sea imposible determinar el valor de transacción sobre la base de los métodos de las letras a) y b) (el valor de transacción de productos idénticos y similares) del artículo 30, apartado 2, del [CAC] y del artículo 74, apartado 2, del [CAU], debido a que, por una parte, las mercancías no han podido ser incautadas, por lo que resulta imposible efectuar un control físico de las mismas, y, por otra parte, la descripción de las mercancías que figura en los documentos que acompañan a la declaración de importación es general y vaga, ¿es compatible con las disposiciones del artículo 30, apartado 2, letra c), del [CAC] y del artículo 74, apartado 2, letra c), del [CAU], una práctica administrativa según la cual, en el marco del “método deductivo” previsto en dichas disposiciones, se utilizan los denominados “precios umbral”, definidos en el instrumento de seguimiento automatizado (AMT) del [AFIS] y determinados mediante métodos estadísticos, como base para determinar el valor de transacción de las mercancías?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿es admisible utilizar tales “precios umbral” en virtud de alguno de los otros métodos descritos en los artículos 30 y 31 del [CAC] y en el artículo 74, apartados 1 a 3, del [CAU], sobre todo teniendo en cuenta, por una parte, la flexibilidad razonable que debe distinguir la aplicación del “método residual” previsto en el artículo 31 del [CAC] y en el artículo 74, apartado 3, del [CAU] y, por otra parte, la prohibición expresa de determinar el valor en aduana sobre la base de valores en aduana mínimos, prevista en el mismo “método residual” —artículo 31, apartado 2, letra f), del [CAC] y artículo 144, apartado 2, letra f), del Reglamento [de Ejecución del CAU]—?
- 3) En caso de respuesta negativa a ambas cuestiones anteriores, ¿permite el Derecho de la Unión la no imputación del IVA no percibido a un importador del que posteriormente se comprueba que ha importado (de hecho, sistemáticamente) mercancías a precios inferiores a los determinados como precios mínimos comercialmente viables, cuando las autoridades aduaneras no pueden, durante el control *a posteriori*, determinar el valor en aduana de las mercancías importadas por ninguno de los métodos descritos en los artículos 30 y 31 del Reglamento [CAC] y en el artículo 74, apartados 1 a 3, del [CAU], o es admisible, en tal caso, como último recurso, imputarlo sobre la base de los precios mínimos aceptables determinados estadísticamente, como ya se ha aceptado en el caso de la imputación por la Comisión de los recursos propios perdidos por un Estado miembro que no realizó los controles aduaneros adecuados (sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido [(Lucha contra el fraude por infravaloración)], C-213/19, EU:C:2022:167)?
- 4) En caso de respuesta afirmativa a la segunda o la tercera de las cuestiones anteriores: ¿los valores mínimos determinados estadísticamente deben representar importaciones que se produjeron al mismo tiempo que las importaciones controladas o en fecha próxima? En caso afirmativo, ¿cuál es el intervalo de tiempo máximo tolerable entre las importaciones utilizadas para obtener un resultado estadístico y las importaciones controladas —por ejemplo, podrían

aplicarse por analogía los noventa días previstos en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento [de aplicación del CAC] y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento [de Ejecución del CAU]—?

- 5) En caso de respuesta afirmativa a alguna de las tres primeras cuestiones por lo que se refiere a la utilización de “precios umbral” para determinar los valores de transacción de las mercancías importadas[,] si se ha seguido durante la importación el procedimiento previsto en el artículo 81 del [CAC] y en el artículo 177 del [CAU] para simplificar la elaboración de las declaraciones en aduana mediante la agrupación de los códigos TARIC de las mercancías, ¿es compatible con el principio de prohibición de determinar valores en aduana arbitrarios o ficticios la práctica administrativa según la cual el valor en aduana de todas las mercancías importadas en el marco de cada declaración de importación se calcula sobre la base del “precio umbral” determinado para el producto específico cuyo código TARIC figura en la declaración de importación, porque la autoridad aduanera se considera vinculada, en virtud del artículo 222, apartado 2, letra b), del Reglamento [de Ejecución del CAU], por la agrupación realizada por el importador, o, por el contrario, debe determinarse el precio de cada producto en función de su propia partida arancelaria, aunque no se indique el código en la declaración de importación, para evitar el riesgo de que se apliquen derechos de aduana arbitrarios?»

IV. Procedimientos ante el Tribunal de Justicia

29. Las resoluciones de remisión de los asuntos C-72/24 (Keladis I) y C-73/24 (Keladis II), de 30 de noviembre de 2023, fueron recibidas en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 30 de enero de 2024.

30. Mediante decisión del Presidente del Tribunal de Justicia de 25 de marzo de 2024, se ordenó la acumulación de los asuntos C-72/24 (Keladis I) y C-73/24 (Keladis II) a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

31. Las partes de los litigios principales, los Gobiernos griego, checo, español y francés, así como la Comisión, presentaron observaciones escritas dentro del plazo señalado en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

32. En la vista de 29 de enero de 2025, presentaron observaciones los representantes procesales de las partes de los litigios principales, los Gobiernos griego, checo y español, así como la Comisión.

V. Análisis jurídico

A. Observaciones preliminares

33. Los presentes asuntos acumulados versan, en esencia, sobre la aplicabilidad de los distintos métodos de determinación del valor en aduana en los casos en que exista un riesgo de infravaloración, pero ya no sea posible realizar un control físico de las mercancías en cuestión, puesto que eludieron la incautación de las autoridades aduaneras. Ante la imposibilidad de determinar el valor en aduana real, podía resultar oportuno recurrir a valores estadísticos para

aproximarse lo más posible al valor en aduana. Por tanto, se suscita la cuestión de *la legalidad de este enfoque*, que examinaré en las presentes conclusiones con arreglo a la normativa aduanera aplicable.

34. La necesidad de esclarecer esta cuestión se deriva en particular de que, como ha señalado el Tribunal de Justicia, el funcionamiento de la unión aduanera exige necesariamente que existan *criterios uniformes para determinar el valor en aduana* de las mercancías importadas de países terceros, ya que es la única manera de garantizar una política comercial común.¹⁰ La uniformidad de dichos criterios evita distorsiones que podrían representar barreras no arancelarias al comercio y garantiza así, en definitiva, el cumplimiento de las normas del sistema multilateral de comercio.¹¹

35. Con carácter preliminar, procede señalar que, en virtud de los artículos 286, apartado 2, y 288, apartado 2, del CAU, el CAC fue sustituido por el CAU, con efectos a partir del 1 de mayo de 2016. Sin embargo, dado que en el asunto C-73/24 (Keladis II), los hechos del litigio principal tuvieron lugar tanto antes como después de esa fecha, para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, es preciso *interpretar las disposiciones de ambos códigos*. A este respecto, las normas establecidas en los artículos 70 y 74 del CAU sobre la determinación del valor en aduana de las mercancías son, en esencia, idénticas a las normas previstas en los artículos 29 a 31 del CAC. Por tanto, la jurisprudencia relativa al CAC es aplicable también, en principio, al CAU.

36. A petición del Tribunal de Justicia, las presentes conclusiones se centrarán en las cuestiones prejudiciales primera a cuarta de los asuntos C-72/24 (Keladis I) y C-73/24 (Keladis II). Tal como resulta del tenor de las resoluciones de remisión que han dado lugar a los dos asuntos acumulados, las diversas cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia se solapan en varios puntos y pueden, por ello, agruparse en torno a tres ejes temáticos. Estas cuestiones prejudiciales tienen por objeto, en primer lugar, la posibilidad de emplear valores estadísticos cuando el valor en aduana no pueda determinarse de conformidad con el artículo 29 del CAC y con el artículo 70 del CAU;¹² en segundo lugar, la compatibilidad de los valores umbral establecidos basándose en datos estadísticos con la prohibición de utilizar valores en aduana mínimos,¹³ y, en tercer lugar, el intervalo de tiempo máximo tolerable entre las importaciones que se utilizan para obtener el resultado estadístico y las importaciones sometidas a valoración.¹⁴ Abordaré las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente mediante una exposición de estos tres ejes temáticos.

B. Sobre los métodos de cálculo del valor en aduana de las mercancías

37. Dicho esto, antes de examinar estos aspectos, es importante explicar la pertinencia del valor en aduana de las mercancías y el modo en que este es calculado por la Administración aduanera. El valor en aduana se emplea para determinar el valor de las mercancías cuando se someten a los diferentes regímenes aduaneros. Es esencial para establecer la cuantía correcta de los derechos de aduana que deben abonarse por las mercancías despachadas a libre práctica. En la Unión, el valor en aduana se utiliza también para el cálculo del IVA.¹⁵ En efecto, el artículo 85 de la Directiva

¹⁰ Véase la sentencia de 12 de julio de 1973, Massey-Ferguson (8/73, EU:C:1973:90), apartado 3.

¹¹ Fabio, M., *Customs Law of the European Union*, 5.ª ed., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2020, p. 140.

¹² Véanse los puntos 48 y ss. de las presentes conclusiones.

¹³ Véanse los puntos 77 y ss. de las presentes conclusiones.

¹⁴ Véanse los puntos 90 y ss. de las presentes conclusiones.

¹⁵ Albert, J.-L., *Le droit douanier de l'Union européenne*, capítulo 3 («L'espèce, l'origine, la valeur»), Bruylant, Bruselas, 2019, pp. 304 y ss.

2006/112 dispone que «en las importaciones de bienes, la base imponible estará constituida por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana». Ha de tenerse en cuenta, asimismo, la interpretación de estas disposiciones por la jurisprudencia.

38. Como el Tribunal de Justicia ha recordado en su jurisprudencia,¹⁶ el Derecho de la Unión relativo a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, pues, el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta, por lo tanto, todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico.¹⁷ A este respecto, procede recordar que, con arreglo al artículo 29, apartado 1, del CAC,¹⁸ la base para determinar el valor en aduana es, en principio, el «valor de transacción» de las mercancías importadas, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 del CAC. En consecuencia, a efectos de determinar el valor en aduana, debe concederse prioridad al «valor de transacción». El método de cálculo del valor en aduana de las mercancías basado en el «valor de transacción» se considera el más adecuado y es el que se utiliza con mayor frecuencia.¹⁹

39. No obstante, en ciertos casos no es posible calcular el valor en aduana sobre la base del valor de transacción. El artículo 181 *bis* del Reglamento de aplicación del CAC dispone que las autoridades aduaneras no están obligadas a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas tomando como base el método del valor de transacción, si tienen razones fundadas para dudar de que el valor declarado represente el importe total pagado o por pagar. En ese caso, pueden negarse a aceptar el valor declarado si estas dudas persisten después de haber solicitado información o documentos complementarios y de haber proporcionado a la persona afectada una ocasión razonable de hacer valer su punto de vista sobre los motivos en los que se basan dichas dudas.²⁰ Si el importador no logra disipar las dudas fundadas de las autoridades aduaneras o si no responde o no aporta nuevas pruebas, las autoridades aduaneras pueden rechazar el valor de transacción declarado y aplicar otro método de determinación del valor en aduana. Si el método del valor de transacción no puede aplicarse o si el valor de transacción declarado es rechazado por las autoridades aduaneras, el valor en aduana se determinará a través de uno de los métodos de valoración secundarios. Una disposición similar figura en el artículo 140 del Reglamento de Ejecución del CAU.

40. En lo que respecta a la validez de las dudas acerca del valor de transacción, el Tribunal de Justicia ha declarado que las autoridades aduaneras pueden considerar que el valor de transacción declarado de las mercancías importadas es anormalmente bajo en relación con el valor estadístico medio de la importación de mercancías comparables. En particular, cuando el precio declarado es inferior en más de un 50 % al precio estadístico medio, la diferencia de precio resulta suficiente para justificar las dudas de las autoridades aduaneras y el rechazo del valor en aduana declarado. Esta es precisamente la situación que existe en los presentes asuntos.²¹

¹⁶ Véase la sentencia de 28 de febrero de 2008, *Carboni e derivati* (C-263/06, EU:C:2008:128), apartado 60.

¹⁷ Véase la sentencia de 9 de julio de 2020, *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya «Mitnitsi»* (C-76/19, EU:C:2020:543), apartado 34.

¹⁸ Véase asimismo la disposición correspondiente del artículo 70, apartado 1, del CAU.

¹⁹ Véase la sentencia de 12 de diciembre de 2013, *Christodoulou y otros* (C-116/12, EU:C:2013:825), apartado 44.

²⁰ Véase la sentencia de 28 de febrero de 2008, *Carboni e derivati* (C-263/06, EU:C:2008:128), apartado 52.

²¹ Las autoridades aduaneras griegas estimaron que debía descartarse el método basado en el valor de transacción, contemplado en el artículo 29 del CAC, puesto que los valores en aduana declarados eran demasiado bajos en relación con los «precios umbral» calculados como porcentaje de los «precios justos». Esta circunstancia justificaba, según dichas autoridades, las dudas fundadas sobre los valores declarados y, por consiguiente, el rechazo de tales valores.

41. Cuando el valor en aduana no pueda determinarse mediante el valor de transacción de las mercancías importadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 del CAC, la valoración en aduana se efectúa con arreglo a las disposiciones del artículo 30 del CAC, aplicando, sucesivamente, los métodos previstos en el artículo 30, apartado 2, letras a) a d), del CAC.²² Si tampoco resultara posible determinar el valor en aduana de las mercancías importadas sobre la base del artículo 30 del CAC, la valoración en aduana se realizará con arreglo a las disposiciones del artículo 31 del CAC²³ según el método alternativo denominado «fall back».²⁴

42. Como ha declarado el Tribunal de Justicia, tanto del tenor de los artículos 29 a 31 del CAC como del orden en que deben aplicarse los criterios para determinar el valor en aduana en virtud de esos artículos se desprende que entre dichas disposiciones hay *una relación de subsidiariedad*.²⁵ Únicamente cuando el valor en aduana no pueda calcularse aplicando una disposición determinada podrá acudir a la disposición que viene inmediatamente después de esta en el orden establecido.²⁶ Procede precisar que, conforme al punto 2 de las notas explicativas para el cálculo del valor en aduana del anexo 23 del Reglamento de aplicación del CAC relativas al artículo 31, apartado 1, del CAC, se considera que una «flexibilidad razonable» en la aplicación de tales métodos es conforme con los objetivos y disposiciones del artículo 31, apartado 1, de dicho código.²⁷

43. El Tribunal de Justicia ha señalado que, habida cuenta de esa relación de subsidiariedad entre los diferentes métodos de determinación del valor en aduana previstos en el artículo 30, apartado 2, letras a) a d), del CAC, las autoridades aduaneras deben dar muestras de diligencia al emplear cada uno de los métodos sucesivos previstos en esa disposición antes de decidir que no son aplicables.²⁸ Así pues, cuando la autoridad aduanera decide determinar el valor en aduana con arreglo al artículo 30, apartado 2, letra a), del CAC, debe basar su apreciación en elementos relativos a mercancías idénticas, exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento muy cercano a este.²⁹

44. Cuando la autoridad aduanera, tras haber comprobado que este método no es aplicable, procede a determinar el valor en aduana de conformidad con el artículo 30, apartado 2, letra b), del CAC, debe basar su apreciación en elementos relativos a mercancías similares, exportadas con destino a la Unión en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento muy cercano. En vista de la obligación de diligencia que les incumbe al aplicar el artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del CAC, las autoridades aduaneras deben consultar todas las fuentes de información y las bases de datos de que dispongan para determinar el valor en aduana del modo más preciso y próximo posible a la realidad.³⁰

²² Véase asimismo la disposición correspondiente del artículo 74, apartado 1, del CAU.

²³ Véase asimismo la disposición correspondiente del artículo 74, apartado 3, del CAU.

²⁴ Véase la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455), apartado 28.

²⁵ El Abogado General Campos Sánchez-Bordona explica, en el punto 36 de sus conclusiones de 23 de enero de 2025 presentadas en el asunto Tauritus (C-782/23, EU:C:2025:30), que existe una «jerarquía», expresamente impuesta por el propio CAU, entre los sucesivos métodos de valoración.

²⁶ Véase la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455), apartado 29.

²⁷ Véanse las sentencias de 28 de febrero de 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128), apartado 60, y de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195), apartado 80.

²⁸ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartado 35.

²⁹ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartado 36.

³⁰ Véanse las sentencias de 9 de noviembre de 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), apartado 56, y de 20 de junio de 2019, Oribalt Riga (C-1/18, EU:C:2019:519), apartado 27.

45. La obligación de motivación que recae sobre las autoridades aduaneras en el marco de la aplicación de dichas disposiciones debe, por un lado, permitir que queden de manifiesto de manera clara e inequívoca las razones que han conducido a aquellas a descartar uno o varios métodos de determinación del valor en aduana; por otro lado, esta obligación implica que tales autoridades están obligadas a exponer, en la resolución mediante la que fijen el importe de los derechos de importación devengados, los datos sobre cuya base se ha calculado el valor en aduana de las mercancías, tanto para permitir al destinatario defender sus derechos en las mejores condiciones posibles y decidir con pleno conocimiento de causa si le es útil interponer un recurso contra la resolución como para permitir a los órganos jurisdiccionales ejercer el control de la legalidad de dicha resolución.³¹

46. En los presentes asuntos, de las resoluciones de remisión se desprende que las autoridades aduaneras griegas no aplicaron los métodos de determinación basados en el valor de transacción de mercancías idénticas o similares que se contemplan en el artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del CAC y en el artículo 74, apartado 2, letras a) y b), del CAU, pues tales métodos no podían aplicarse, puesto que las mercancías habían eludido la incautación y se describían, en las facturas que acompañaban las declaraciones de importación, en términos generales e imprecisos.

47. Desde este punto de vista, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si es posible utilizar, en uno de los métodos secundarios de valoración a que se refieren el artículo 30, apartado 2, del CAC y el artículo 74, apartado 2, del CAU, los valores calculados estadísticamente que figuran en el AMT. Esta cuestión está incluida en el primer eje temático, que abarca las dos primeras cuestiones prejudiciales del asunto C-72/24 (Keladis I) y las tres primeras cuestiones prejudiciales del asunto C-73/24 (Keladis II), y se examinará a continuación en las presentes conclusiones.

C. Sobre la posibilidad de utilizar datos estadísticos a efectos de la determinación del valor en aduana

1. Naturaleza de los datos contenidos en el AMT y límites del uso de datos estadísticos según la jurisprudencia

48. A este respecto, debe señalarse que el Tribunal de Justicia ha autorizado la utilización de datos estadísticos en ciertos ámbitos de la actividad de las autoridades aduaneras. A efectos del presente asunto, me parece oportuno recordar los casos en los que el uso de datos estadísticos se ha considerado conforme con las exigencias del Derecho de la Unión. Así podrán determinarse las restricciones que el Derecho de la Unión impone a este enfoque.

49. En su sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455), el Tribunal de Justicia declaró que las autoridades aduaneras podían utilizar los valores estadísticos disponibles en el AMT para rechazar el valor de transacción declarado. Más concretamente, el Tribunal de Justicia consideró que, cuando el precio declarado es inferior al 50 % del precio medio calculado estadísticamente, esta diferencia significativa de precios es suficiente para justificar las dudas de las autoridades aduaneras y el rechazo por estas del valor arancelario declarado de los productos en cuestión.³²

³¹ Véanse las sentencias de 9 de noviembre de 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), apartados 44 y 45, y de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartados 53 y 54.

³² Véase la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455), apartados 38 y 39.

50. Así pues, el AMT constituye un instrumento diseñado para el análisis de riesgos, que permite a las autoridades aduaneras detectar declaraciones potencialmente infravaloradas que requieran controles aduaneros adicionales. Como ya he señalado antes, las autoridades aduaneras griegas aplicaron precisamente este enfoque y ninguna de las partes interesadas cuestiona su legalidad. Sin embargo, las autoridades aduaneras griegas no se limitaron a emplear datos estadísticos a fin de detectar una infravaloración, sino que se sirvieron de tales datos para determinar el valor en aduana. A mi juicio, la jurisprudencia existente hasta la fecha ofrece escasas orientaciones para evaluar la legalidad de tal utilización de los datos estadísticos.

51. En su sentencia dictada en el asunto FAWKES, el Tribunal de Justicia declaró que, al determinar el valor en aduana conforme a los métodos secundarios basados en el valor de transacción de mercancías idénticas o similares a que se refiere el artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del CAC, las autoridades aduaneras de un Estado miembro deben tener en cuenta elementos como las características físicas, la calidad, la reputación, la intercambiabilidad de las mercancías y el nivel comercial de las ventas.³³

52. El Tribunal de Justicia destacó también la importancia de *la obligación de motivación*,³⁴ mencionada en el punto 45 de las presentes conclusiones. Conviene recordar que el Tribunal de Justicia afirmó, en esencia, que, para garantizar a un operador económico el derecho a ser informado de los datos utilizados a fin de determinar el valor en aduana de las mercancías que ha importado, ese operador debe disponer de información que le permita impugnar cualquier incoherencia entre los datos de referencia empleados por la autoridad aduanera y sus importaciones, a la luz de las exigencias previstas en el artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del CAC, respectivamente.³⁵ En otras palabras, un operador económico debe tener la posibilidad de impugnar la comparación de sus propias importaciones con otras importaciones reales utilizadas para aplicar métodos complementarios de cálculo del valor en aduana, lo cual no es posible, por su propia naturaleza, en el caso de los valores estadísticos, puesto que no corresponden a ninguna importación real.

53. Procede precisar, sin embargo, que el asunto FAWKES (C-187/21) versaba sobre la determinación del valor en aduana únicamente sobre la base del artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del CAC. Los métodos contemplados en esas disposiciones exigen, efectivamente, comparar ciertos elementos, como los enumerados en el punto 51 de las presentes conclusiones.³⁶

54. Pues bien, los valores estadísticos contenidos en el AMT, aunque son útiles para detectar riesgos de fraude e importaciones infravaloradas, no pueden formar parte de la motivación de una decisión aduanera por la que se determina el valor en aduana sobre la base de las disposiciones aplicadas en el asunto FAWKES (C-187/21).

55. En efecto, esos valores estadísticos no contienen información precisa sobre las importaciones comparables, que es necesaria para aplicar los métodos complementarios de determinación del valor en aduana en virtud del artículo 30 del CAC y del artículo 74, apartado 2, del CAU. Así lo ha confirmado la Comisión, que ha precisado en sus observaciones que los valores estadísticos denominados «precios justos» que figuran en el AMT solo constituyen *datos agregados y no tienen en cuenta las características específicas de los productos de que se trata*, como su calidad, por ejemplo. Además, se trata de valores *más generales e indirectos que los valores de transacción*.

³³ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartado 48.

³⁴ Sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartados 39, 51, 53 y 55.

³⁵ Sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartado 54.

³⁶ Sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartado 48.

56. En cuanto a la accesibilidad de los datos contenidos en el AMT, la Comisión explica en sus observaciones escritas que los precios calculados estadísticamente denominados «precios justos» que figuran en el AMT pueden comunicarse a los operadores económicos en el marco del ejercicio del derecho a ser oído. La Comisión confirmó este extremo en la vista y ninguna de las partes interesadas que asistieron a la vista lo cuestionó. En cambio, según la Comisión, los «precios umbral», calculados por los Estados miembros sobre la base de un porcentaje de los valores estadísticos contenidos en el AMT y que se fijan para ayudar a las autoridades aduaneras a detectar declaraciones que deban ser objeto de control, han de considerarse datos que no pueden comunicarse a los operadores económicos «de manera incontrolada», para no poner en riesgo la eficacia del sistema de gestión de riesgos.³⁷

57. Desde esta perspectiva, teniendo en cuenta las características de los valores estadísticos contenidos en el AMT, mencionadas en los puntos anteriores, y la obligación de las autoridades aduaneras de «exponer, en la resolución mediante la que fijan el importe de los derechos de importación devengados, los datos sobre cuya base se ha calculado el valor en aduana de las mercancías»,³⁸ se plantea la cuestión de si una motivación que se base en datos estadísticos agregados puede satisfacer estas exigencias. La respuesta a esta cuestión requiere, antes de nada, analizar si puede autorizarse el uso de este tipo de datos en el marco de algún método secundario de determinación del valor en aduana.

58. A este respecto, cabe señalar que, en el asunto Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración) (C-213/19), que versaba sobre la determinación del importe de las pérdidas causadas a los recursos propios de la Unión, el Tribunal de Justicia declaró que, a falta de datos suficientes sobre la calidad de las mercancías ya despachadas a libre práctica, cuando ya no sea posible, debido a que las autoridades aduaneras no adoptaron las medidas necesarias (como controles físicos, solicitudes de información o documentación o incluso la extracción sistemática de muestras), determinar el valor de dichas mercancías sobre la base de uno de los métodos de valoración previstos en los artículos 29 a 31 del CAC, «para estimar el valor de dichas mercancías *solo puede utilizarse un método de carácter estadístico*».³⁹ En otros términos, el Tribunal de Justicia no descartó que, en determinadas circunstancias, tal enfoque pueda contemplarse como *último recurso*.

59. Además, no hay que olvidar que el cálculo correcto de la deuda aduanera es una tarea preceptiva para garantizar la percepción efectiva e íntegra de los recursos propios tradicionales que constituyen los derechos de aduana.⁴⁰ Más concretamente, el Tribunal de Justicia ha recordado que, cuando existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes de los derechos de aduana y la puesta a disposición de la Comisión de los recursos correspondientes, incumbe a los Estados miembros, conforme a las obligaciones que les impone el artículo 325 TFUE, apartado 1, proteger los intereses financieros de la Unión frente al fraude o a cualquier otra actividad ilegal que afecte a dichos intereses y adoptar las medidas necesarias para garantizar el cobro efectivo e íntegro de esos derechos y, por lo tanto, de esos recursos.⁴¹ En este contexto, el Tribunal de Justicia autorizó el uso de valores estadísticos en un asunto resultante de

³⁷ La Comisión no especifica, sin embargo, a qué se refiere con la expresión «de manera incontrolada» y si, en su opinión, el acceso a los precios umbral en el marco de un procedimiento judicial también podría poner en peligro la eficacia del sistema de gestión de riesgos.

³⁸ Sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartado 54.

³⁹ Sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración) (C-213/19, EU:C:2022:167), apartado 443; el subrayado es mío.

⁴⁰ Rijo, J., *Customs Law in the European Union*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2021.

⁴¹ Sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración) (C-213/19, EU:C:2022:167), apartado 346.

un procedimiento por incumplimiento incoado por la Comisión contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, sobre la base de que este no había satisfecho su obligación de percibir correctamente los recursos propios tradicionales en virtud del artículo 325 TFUE.

60. Hay que señalar, ciertamente, que el Tribunal de Justicia debía pronunciarse sobre la legalidad de la utilización, por parte de la Comisión, de valores estadísticos establecidos a través de un método elaborado por la OLAF⁴² a efectos de calcular el importe de la pérdida de tales recursos propios y que el Tribunal de Justicia subrayó asimismo, en varias ocasiones, el carácter particular de las circunstancias de ese asunto.⁴³

61. Sin embargo, es importante destacar que el Tribunal de Justicia aceptó la utilización de valores estadísticos para establecer la pérdida de recursos propios de la Unión en una situación en la que las mercancías en cuestión habían sido despachadas a libre práctica, de modo que ya no podían ser retiradas con el fin de someterlas a comprobación para determinar su valor real,⁴⁴ situación que equivale, en esencia, al marco fáctico expuesto por el órgano jurisdiccional remitente en los presentes asuntos. Aunque soy consciente de las diferencias existentes entre el asunto Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración) y los presentes asuntos,⁴⁵ opino que no cabe excluir, *en principio*, el empleo de valores estadísticos como medida adecuada para salvaguardar los intereses financieros de la Unión, a modo de instrumento de *último recurso* cuando todos los demás métodos han sido inoperantes. En efecto, si se autorizase la utilización de datos estadísticos para precisar el alcance de la responsabilidad de un Estado miembro por la pérdida de recursos propios de la Unión, pero estuviera absolutamente prohibido recurrir a esos mismos datos para calcular el valor en aduana de las mercancías en relación con un operador económico, se correría el riesgo de transferir la responsabilidad de la deuda aduanera de un operador económico a un Estado miembro y se generaría así una deficiencia en el sistema aduanero.

62. Por importantes que sean los objetivos de prevención del fraude y de salvaguardia de los intereses financieros de la Unión, se desprende asimismo de la jurisprudencia citada en los puntos precedentes que su consecución no puede ir en detrimento de los derechos del operador económico. Por esta razón, los valores estadísticos deben emplearse de manera que se garantice «un equilibrio entre el deber de las autoridades aduaneras de garantizar la correcta aplicación de la legislación aduanera y el derecho de los operadores económicos a recibir un trato equitativo», tal como resulta del considerando 26 del CAU. En particular, es preciso garantizar que, cualquiera que sea el método aplicado en el caso de autos, los valores en aduana *se aproximen lo más posible al valor económico real* de las mercancías importadas.

⁴² Se trata del método OLAF-JRC [Joint Research Centre (Centro Común de Investigación)] [véase la sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración), C-213/19, EU:C:2022:167, apartado 53].

⁴³ Sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración) (C-213/19, EU:C:2022:167), apartados 444 y 447.

⁴⁴ Véase la sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración) (C-213/19, EU:C:2022:167), apartado 443.

⁴⁵ El examen por parte del Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento por incumplimiento [Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración)], de la aplicación del método OLAF-JRC tenía por objeto, esencialmente, comprobar que la aplicación de dicho método estaba justificada a la luz de las circunstancias particulares del caso de autos y que este era suficientemente preciso y fiable por estar, en particular, basado en criterios no arbitrarios ni sesgados y en un análisis objetivo y coherente del conjunto de los datos pertinentes disponibles que no diera lugar a una sobreestimación manifiesta del importe de dichas pérdidas [véase la sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración), C-213/19, EU:C:2022:167, apartado 452], mientras que el objetivo de la determinación del valor en aduana consiste en establecer una valoración que se aproxime lo más posible al valor económico real de las mercancías importadas.

63. Conviene recordar, asimismo, que, en su sentencia dictada en el asunto Baltic Master (C-599/20), el Tribunal de Justicia consideró admisible recurrir a la información disponible en las bases de datos nacionales. Más concretamente, el Tribunal de Justicia ha precisado que los datos contenidos en una base de datos nacional sobre mercancías incluidas en el mismo código TARIC y procedentes del mismo vendedor que las mercancías de que se trate constituyen un «dat[o] disponibl[e] en la [Unión]», en el sentido del artículo 31, apartado 1, del CAC, que puede utilizarse como base para la determinación del valor en aduana de las mercancías en cuestión. Según el Tribunal de Justicia, la referencia a tales datos constituye un método de determinación de ese valor que es «razonable», en el sentido del artículo 31, apartado 1, del CAC, y, a la vez, compatible con los principios y disposiciones generales de los acuerdos internacionales y de las disposiciones a las que se remite dicho precepto.⁴⁶

64. Sin embargo, las conclusiones que pueden extraerse de esta última sentencia para los presentes asuntos son limitadas debido, en particular, al hecho de que el uso de bases de datos nacionales que el Tribunal de Justicia consideró lícito en el asunto Baltic Master (sentencia de 9 de junio de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457) no se refería a datos estadísticos agregados, sino que era más específico (mercancías incluidas en el mismo código TARIC y procedentes del mismo vendedor que las mercancías en cuestión) que en los presentes asuntos. Pese a ello, estimo que debe considerarse que dicha sentencia reconoce la utilidad de todas las bases de datos al servicio de las autoridades aduaneras, incluidas las gestionadas por los propios Estados miembros. Esa sentencia ha de interpretarse en relación con la sentencia FAWKES, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia aludió a la posibilidad de la que disponen los Estados miembros de acceder, mediante las solicitudes pertinentes, a la información en poder de las autoridades aduaneras de otros Estados miembros y de las instituciones y servicios de la Unión.⁴⁷

2. Conformidad del enfoque estadístico con el marco normativo aduanero

65. En las consideraciones que siguen, examinaré en qué medida pueden emplearse valores estadísticos al aplicar los métodos secundarios de determinación del valor en aduana de modo que este enfoque pueda cumplir las exigencias jurídicas mencionadas en el punto 63 de las presentes conclusiones. Indicaré, en particular, las dificultades inherentes a cada uno de los métodos, con el fin de proponer un enfoque compatible con el Derecho de la Unión. Estructuraré mi análisis siguiendo el *orden de subsidiariedad* entre los diferentes métodos, como he descrito en las presentes conclusiones.⁴⁸

66. Como mostraré en este examen, en mi opinión, solo uno de los métodos puede considerarse adecuado para el uso de datos estadísticos, a saber, el denominado «método alternativo» (*fall back*). Por esta razón, solo abordaré brevemente los demás métodos. Con carácter preliminar, procede indicar que la aplicabilidad de estos métodos se ve obstaculizada esencialmente por dos factores: por una parte, la *falta de la información necesaria sobre las mercancías* en cuestión y, por otra parte, el hecho de que *los valores estadísticos que figuran en el AMT constituyen únicamente datos agregados*, que no tienen en cuenta las características específicas de las mercancías de que se trata.

⁴⁶ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, Baltic Master (C-599/20, EU:C:2022:457), apartados 54 a 56.

⁴⁷ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartados 56 y 57.

⁴⁸ Véanse los puntos 38 y 41 de las presentes conclusiones.

a) Valor de transacción de mercancías idénticas o similares

67. En relación con lo que he señalado anteriormente,⁴⁹ conviene observar que la propia naturaleza de los valores estadísticos es la razón por la que, a mi juicio, la utilización de estos valores está excluida en el marco de una eventual aplicación del método contemplado en el artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del CAC y en el artículo 74, apartado 2, letras a) y b), del CAU. En efecto, dado que este método implica una comparación entre las mercancías consideradas idénticas (o similares) y aquellas cuyo valor en aduana ha de determinarse, es indispensable cierta información a fin de evaluar una serie de criterios, enunciados por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia, como las características físicas, la calidad, la reputación, la intercambiabilidad de las mercancías y el nivel comercial de las ventas.⁵⁰ Ahora bien, los datos recogidos en el AMT no proporcionan, por sus características, información precisa para efectuar tal comparación. En este contexto, es preciso observar que las autoridades griegas descartaron también la aplicación de este método en el caso de autos.

b) Método deductivo

68. El método deductivo a que se refieren el artículo 30, apartado 2, letra c), del CAC y el artículo 74, apartado 2, letra c), del CAU se basa en el precio unitario, que es el precio al que las mercancías importadas, o mercancías idénticas o similares importadas, se venden en la Unión en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento muy cercano. Para aplicar este método, las autoridades aduaneras tienen que conocer determinada información sobre los productos, como las comisiones pagadas o convenidas, los márgenes aplicados para beneficios y los gastos generales, con el fin de poder deducirlos del precio utilizado como valor en aduana. En el caso de autos, las autoridades aduaneras griegas aplicaron el método deductivo ante la imposibilidad de basarse en el valor de transacción de los productos en cuestión, que habían sido infravalorados deliberadamente, o en el valor de transacción de productos idénticos o similares, ya que los productos se describían de forma incompleta en las facturas adjuntas a las declaraciones.

69. Como sostiene la Comisión en sus observaciones, existen varias razones que llevan a excluir la aplicabilidad de este método en el caso de autos. En particular, es difícil entender cómo un precio medio calculado en función de valores de importación aceptados en el pasado puede ser de utilidad para aplicar el método deductivo, que se basa en los precios de venta. Efectivamente, para aplicar este método, las autoridades aduaneras deben tomar como referencia los precios unitarios específicos calculados con arreglo a las normas establecidas en el artículo 152, apartado 1, letra a), del Reglamento de aplicación del CAC y en el artículo 142, apartado 5, del Reglamento de Ejecución del CAU. Según dichas normas, el precio unitario se determina siempre partiendo del precio de venta de mercancías importadas idénticas o similares en un momento dado. Ahora bien, tal como indica la Comisión, esos precios de venta no están disponibles en el AMT.

⁴⁹ Véanse los puntos 51 a 58 de las presentes conclusiones.

⁵⁰ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartado 48.

c) Método del valor calculado

70. En cuanto al método del valor calculado, ha de señalarse que su aplicación requiere que las autoridades aduaneras dispongan de información específica sobre el coste o el valor de las materias primas y de los procesos de fabricación empleados en la producción de las mercancías, así como sobre el importe de los beneficios y los gastos generales, que es igual al que normalmente se toma en consideración en las ventas de mercancías de la misma categoría o de la misma naturaleza que las mercancías objeto de valoración fabricadas por productores del país de exportación hacia la Unión.

71. No obstante, como explica la Comisión en sus observaciones, los valores estadísticos denominados «precios justos» que están disponibles en el AMT no incluyen esa información. Por consiguiente, los valores estadísticos disponibles en el AMT no pueden emplearse para calcular el valor en aduana de las mercancías importadas. Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que, en un caso como el de autos, en el que las mercancías no fueron incautadas y no están disponibles para un control físico, los datos que figuran en las bases de datos de los Estados miembros no permiten a las autoridades aduaneras obtener tal información. Por tanto, debe descartarse igualmente la aplicación del método del valor calculado.

d) Utilización de «precios umbral» en el método alternativo

72. El último método previsto en la normativa para determinar el valor en aduana es el método alternativo, contemplado en el artículo 31, apartado 2, del CAC y en el artículo 74, apartado 3, del CAU, si bien debe precisarse que el Derecho aduanero de la Unión prevé *dos modalidades* diferentes.

73. Por una parte, el método alternativo admite aplicar una «flexibilidad razonable», de conformidad con el punto 2 de la nota explicativa para el cálculo del valor en aduana relativa al artículo 31, apartado 1, del CAC.⁵¹ El concepto de «flexibilidad razonable» implica, en particular, que los métodos secundarios de cálculo del valor aduanero pueden utilizarse con *una cierta flexibilidad de sus criterios de aplicación*.⁵²

74. Por otra parte, se desprende del artículo 31, apartado 1, del CAC y del artículo 74, apartado 3, del CAU que el valor en aduana puede determinarse utilizando «medios razonables». Esta última disposición debe interpretarse en relación con el artículo 144, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del CAU, con arreglo al cual pueden aplicarse «otros métodos adecuados» para calcular el valor en aduana. Aunque no existe una disposición equivalente en el régimen del CAC, estimo que este enfoque es igualmente admisible en dicho régimen, pues ningún precepto impide expresamente que las autoridades aduaneras empleen tales «métodos adecuados». En efecto, el artículo 144, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del CAU se limita a aportar algunas precisiones sobre el alcance de las facultades conferidas a la Administración.

⁵¹ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, *Baltic Master* (C-599/20, EU:C:2022:457), apartado 48.

⁵² Niestedt, M. (en *EU-Außenwirtschaftsrecht und Zollrecht*, Krenzler/Herrmann/Niestedt, Múnich, 2024) (véase también el artículo 74, apartado 7, del CAU), explica que la aplicación «flexible» de los otros métodos puede suponer dar una respuesta más generosa a las exigencias individuales de los otros métodos. Según dicho autor, pueden emplearse como «medios razonables» los resultados de las observaciones del mercado a escala de la Unión, *las estadísticas comerciales* y los estudios sobre precios. La determinación del valor en aduana mediante el método alternativo no requiere establecer un precio de mercado. Se trata fundamentalmente de una estimación de los distintos elementos del valor en aduana, en la que se aceptan inexactitudes.

75. En principio, *las dos modalidades ofrecen, en mi opinión, la posibilidad de recurrir a estadísticas para determinar el valor en aduana*. No obstante, la segunda modalidad, gracias a la amplia formulación de las disposiciones antes citadas, parece ser la más idónea para servir de base a los enfoques innovadores desarrollados por la Administración. Además, debido a su carácter subsidiario, esta modalidad se refiere claramente a los instrumentos de último recurso en situaciones en las que no exista información suficiente sobre las mercancías en cuestión.

76. Haciendo abstracción de las diferencias que caracterizan a estas dos modalidades, tienen en común que su aplicación está sujeta al requisito de que *los métodos que se apliquen no incurran en ninguna de las prohibiciones enumeradas en el artículo 31, apartado 2, letras a) a g), del CAC y en el artículo 74, apartado 3, del CAU*, en relación con el artículo 144, apartado 2, letras a) a g), del Reglamento de Ejecución del CAU. Con arreglo a estas disposiciones, no debe determinarse ningún valor en aduana, en particular, *sobre la base de valores en aduana mínimos y valores arbitrarios o ficticios*.

1) Compatibilidad con la prohibición de valores en aduana mínimos

77. La prohibición de determinar el valor en aduana sobre la base de valores en aduana mínimos, que es objeto de las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta del asunto C-72/24 (Keladis I) y de las cuestiones prejudiciales segunda y tercera del asunto C-73/24 (Keladis II), constituye el segundo eje temático que debe analizarse en las presentes conclusiones.

78. Esta prohibición consta expresamente en el artículo 31, apartado 2, letra f), del CAC y en el artículo 144, apartado 2, letra f), del Reglamento de Ejecución del CAU. Conviene observar, además, que el artículo 31, apartado 1, del CAC y el artículo 74, apartado 3, del CAU se remiten a los *principios y disposiciones generales del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994* y del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII de dicho Acuerdo e incorporan, al igual que hacen estos, la prohibición de que el valor en aduana se calcule basándose en valores mínimos. La legislación de la Unión aplica así las disposiciones del Derecho del sistema comercial multilateral, que prohíben a las partes contratantes fijar los valores en aduana de manera unilateral con el fin de proteger sus industrias nacionales.⁵³

79. A este respecto, considero, al igual que la Comisión, que el uso por las autoridades aduaneras de «precios umbral» basados en valores estadísticos para determinar los valores en aduana podría infringir en determinadas circunstancias esta prohibición. En particular, así sucedería *si esa práctica administrativa revistiera un carácter sistemático y el operador económico se viera privado de la posibilidad de justificar los precios bajos indicados en su declaración*. Efectivamente, esa práctica, que excluiría la aceptación de valores de transacción inferiores al «umbral» y que supondría un ajuste al alza de los valores en aduana declarados hasta el «umbral» en cuestión, constituiría, en realidad, un sistema de valores mínimos.

80. Sin embargo, conviene indicar que, tal como se desprende de las observaciones formuladas por las partes en la vista, tal enfoque no se corresponde con la práctica de las autoridades aduaneras. Por el contrario, en los asuntos principales, existieron, al parecer, varios intercambios entre las autoridades aduaneras griegas y los demandantes con el fin de definir tanto la naturaleza

⁵³ Rosenow, S., y O'Shea, B. (en *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010, p. 127), explican que, antes de la entrada en vigor del Acuerdo de la OMC relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, una serie de países (en particular los países en desarrollo) utilizaban valores oficiales o mínimos para, entre otras razones, proteger sus industrias nacionales. El uso continuado de valores mínimos por parte de los países en desarrollo está sujeto a reservas y al acuerdo de otros miembros de la OMC. En otro caso, esos valores mínimos están prohibidos.

como el valor de las mercancías en cuestión. Por esta razón, no cabe sostener que los demandantes en los litigios principales no tuvieron la posibilidad de proporcionar información adicional en el procedimiento administrativo ante las autoridades aduaneras. Por consiguiente, la situación contra la que advertía la Comisión no se produjo.

81. Por otra parte, no soy indiferente a la alegación formulada por el Gobierno francés de que los «precios umbral», en la medida en que no proceden de una normativa estatal, no son asimilables a valores en aduana mínimos. Como ya se ha indicado antes, la prohibición en cuestión tiene por objeto impedir que los Estados miembros impongan unilateralmente restricciones comerciales en forma de valores mínimos. Sin embargo, solo en el caso muy delimitado que se describe en las presentes conclusiones los «precios umbral» podrían eventualmente producir un efecto similar y únicamente *de facto*.

82. De ello se sigue que el empleo de «precios umbral» basados en los PMC disponibles en el AMT constituye, en principio, una posibilidad de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas que *es conforme con las exigencias del Derecho de la Unión*. Estos «precios umbral» podrían considerarse «datos disponibles en [la Unión]», de conformidad con el artículo 31, apartado 1, del CAC y con el artículo 74, apartado 3, del CAU. Por tanto, el uso de «precios umbral» no infringe la prohibición de los valores en aduana mínimos.

83. Esto responde a la cuestión esencialmente idéntica de si la utilización de «precios umbral» para definir el valor en aduana de las mercancías es conforme con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, al que se remiten el artículo 31, apartado 1, del CAC y el artículo 74, apartado 3, letra a), del CAU, partiendo de un enfoque según el cual esos precios tienen carácter de «precios mínimos».

84. Dado que solo es posible recurrir a valores estadísticos al aplicar el método alternativo previsto en el artículo 31, apartado 2, del CAC y en el artículo 74, apartado 3, del CAU, la cuarta cuestión prejudicial del asunto C-72/24 (Keladis I), que se refiere a la exclusión de los valores mínimos y a la reserva en favor de los principios y disposiciones generales del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio en la aplicación de *todos los métodos alternativos* de determinación del valor en aduana, pierde toda pertinencia y no procede responderla.

2) Aplicación indirecta y aplicación directa de los precios estadísticos medios

85. En sus observaciones, la Comisión adopta un enfoque en virtud del cual los precios estadísticos medios («precios justos») disponibles en el AMT solo pueden usarse *para identificar declaraciones relativas a mercancías similares*. La declaración que sirve como punto de referencia podría emplearse posteriormente para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. Como explica la Comisión, *las medias estadísticas de los valores no se utilizan directamente en sustitución de los valores en aduana declarados*, sino solo de forma indirecta para seleccionar la declaración representativa de un valor de transacción de mercancías similares, a fin de determinar el valor aduanero infravalorado. La Comisión considera que este enfoque está amparado por la «flexibilidad razonable» que se autoriza al aplicar el método de los valores de transacción de productos similares.

86. La ventaja de este enfoque estriba en que refleja más fielmente el valor real. Además, dicho enfoque parece conforme con el principio según el cual los valores en aduana calculados mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 31, apartado 1, del CAC han de basarse, en la

mayor medida posible, *en valores en aduana determinados anteriormente*, tal como resulta del punto 1 de la nota explicativa para el cálculo del valor en aduana relativa a ese precepto. Dicho principio se deriva asimismo del artículo 144, apartado 1, del Reglamento de Ejecución del CAU, con arreglo al cual la aplicación de los métodos previstos en los artículos 70 y 74, apartado 2, del CAU puede llevarse a cabo con cierta flexibilidad.

87. Sin embargo, en mi opinión, la posibilidad de emplear valores estadísticos de manera indirecta para identificar declaraciones correspondientes a mercancías similares no responde plenamente al supuesto planteado por el órgano jurisdiccional remitente en cuanto a la falta total de datos sobre las características de las mercancías importadas, lo que podría representar un obstáculo para la identificación de la importación de mercancías similares. La imposibilidad de determinar el valor en aduana con arreglo al artículo 144, apartado 1, del Reglamento de Ejecución del CAU está también prevista en el artículo 144, apartado 2, de dicho Reglamento, que abre la vía a la aplicación de «otros métodos adecuados». Al igual que los Gobiernos español y francés, considero que, en caso de que no estén disponibles datos más pertinentes, debido, en particular, a la falta de cooperación del operador de que se trate, que haya facilitado una declaración aduanera con información inexacta o insuficiente, sin que sea posible practicar un control físico de las mercancías, el uso de datos estadísticos agregados recabados a escala de la Unión parece un medio «razonable» para determinar el valor en aduana con arreglo al artículo 31, apartado 1, del CAC y al artículo 74, apartado 3, del CAU, a falta de un medio alternativo, y representa así «otr[o] metod[o] adecuad[o]» en el sentido del artículo 144, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del CAU.⁵⁴

88. Queda por dilucidar si la obligación de motivación de las decisiones de las autoridades aduaneras que se establece en el artículo 6, apartado 3, del CAC y en el artículo 22, apartado 2, del CAU, a la luz de la jurisprudencia citada en el punto 45 de las presentes conclusiones, podría obstaculizar el uso de datos estadísticos para determinar el valor en aduana. El Gobierno francés sostiene que las autoridades aduaneras solo pueden utilizar datos basados en estadísticas agregadas para determinar el valor en aduana con la condición de que puedan comunicarse al operador afectado y formar parte así de la motivación exigida en el artículo 6, apartado 3, del CAC. En efecto, el Tribunal de Justicia ha excluido expresamente de la motivación exigida por el artículo 6, apartado 3, del CAC «los elementos confidenciales procedentes de una base de datos que tenga por objeto, mediante métodos de exploración estadística, detectar modelos comerciales que puedan constituir casos de fraude».⁵⁵

89. No obstante, *la obligación de motivación debe adaptarse a la naturaleza de cada decisión aduanera*,⁵⁶ que, en el caso considerado, ha de reflejar la aplicación del método alternativo para determinar el valor en aduana. Pues bien, como ha explicado la Comisión, los precios calculados estadísticamente que figuran en el AMT pueden comunicarse a los operadores económicos.⁵⁷ Además, no se excluye que la obligación de motivación pueda cumplirse si se utilizan datos agregados procedentes de bases de datos confidenciales en combinación con otros datos, como los que se derivan de bases de datos nacionales que puedan ponerse en conocimiento de un

⁵⁴ Véase el punto 75 de las presentes conclusiones.

⁵⁵ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartado 55.

⁵⁶ Véase, a este respecto, la jurisprudencia relativa al artículo 296 TFUE, según la cual la motivación exigida por esta disposición debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate. La obligación de motivación debe apreciarse *en función de las circunstancias del caso concreto*, en particular del contenido del acto, de la naturaleza de los motivos aducidos y del interés que los destinatarios u otras personas afectadas de forma directa e individual por el acto puedan tener en recibir explicaciones. No se exige que la motivación especifique *todos los elementos de hecho* y de Derecho pertinentes. La cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias de esta disposición debe apreciarse *en relación con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate* (véase la sentencia de 30 de abril de 2009, Comisión/Italia y Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, apartado 48). Desde este punto de vista, considero que el método alternativo ofrece la flexibilidad requerida para autorizar que la motivación de una decisión aduanera se base en estadísticas.

⁵⁷ Véase el punto 56 de las presentes conclusiones.

operador económico. Debe tenerse en cuenta, asimismo, la posibilidad que se concede a todo operador económico de justificar un valor aduanero distinto del que resulte de los valores estadísticos. Si la autoridad aduanera rechaza los datos proporcionados por un operador económico, está obligada a motivar ese rechazo. Ahora bien, la falta de cooperación de un operador económico no puede tener por efecto hacer imposible que la autoridad aduanera cumpla las obligaciones que le impone el Derecho de la Unión. Por esta razón, me parece justificado, en caso de falta de cooperación, permitir que la autoridad aduanera motive sus decisiones basándose en los valores estadísticos de los que disponga.⁵⁸

D. Sobre el intervalo de tiempo máximo tolerable entre las importaciones utilizadas para obtener el resultado estadístico y las importaciones sometidas a valoración

90. El tercer eje temático que ha de examinarse a continuación en las presentes conclusiones, referido específicamente a la cuarta cuestión prejudicial del asunto C-73/24 (Keladis II), versa sobre el intervalo de tiempo máximo tolerable entre las importaciones utilizadas para obtener un resultado estadístico y las importaciones controladas, y, en particular, sobre la cuestión de si el plazo de noventa días previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación del CAC y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del CAU es aplicable por analogía a tal efecto. El examen de estas cuestiones presupone lógicamente la posibilidad de emplear valores estadísticos a efectos de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, lo cual se ha confirmado en los puntos anteriores de las presentes conclusiones.

91. A este respecto, conviene observar, para empezar, que *todos los métodos secundarios tienen en cuenta el elemento temporal*, pues la existencia de grandes diferencias en el tiempo puede afectar al valor de la mercancía y conducir a la utilización de valores que no se correspondan con la realidad de la operación objeto de valoración. Por tanto, es necesario tener en cuenta ese elemento a la hora de aplicar el método alternativo contemplado en el artículo 31 del CAC y en el artículo 74, apartado 3, del CAU, ya que los mismos motivos que justifican, en los demás métodos, la fijación de una referencia temporal cercana a la operación son aplicables a este método. Ello debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de aplicar el criterio de la «flexibilidad razonable», que examinaré más adelante en las presentes conclusiones.

92. El análisis de la jurisprudencia confirma, en mi opinión, la pertinencia del elemento temporal. En efecto, en la sentencia dictada en el asunto FAWKES (C-187/21), el Tribunal de Justicia consideró que un período de noventa días, cuarenta y cinco anteriores y cuarenta y cinco posteriores al despacho de aduana de las mercancías objeto de valoración, parecía lo suficientemente cercano a la fecha de exportación para evitar el riesgo de que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan a los precios de las mercancías objeto de valoración sufrieran una modificación sustancial.⁵⁹ No obstante, se plantea la cuestión de si la aplicación de ese plazo en el caso de autos puede estar justificada jurídicamente.

93. A mi parecer, esta cuestión debe responderse en sentido afirmativo, en particular si ha de considerarse que la aplicación de ese plazo supone una «flexibilidad razonable». En este contexto, conviene recordar que, en la sentencia dictada en el asunto Oribalt Rīga, el Tribunal de

⁵⁸ El operador económico que se niegue a cooperar con las autoridades aduaneras y que facilite información insuficiente sobre las mercancías que haya declarado no puede invocar la ilegalidad de una decisión aduanera aduciendo únicamente que esa información insuficiente obliga a dichas autoridades a recurrir a estadísticas. Tal comportamiento debe calificarse de *venire contra factum proprium*.

⁵⁹ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458), apartado 71.

Justicia declaró que el plazo de noventa días previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación del CAC constituye una excepción al principio establecido en el artículo 152, apartado 1, letra a), de dicho Reglamento y debe, por ello, ser objeto de *interpretación estricta*.⁶⁰

94. Pues bien, el anexo 23 del Reglamento de aplicación del CAC, titulado «Notas explicativas para el cálculo del valor en aduana», establece, en relación con la interpretación del artículo 31, apartado 1, del CAC, que los métodos de valoración que hay que utilizar en virtud de la citada disposición deben ser los que definen los artículos 29 y 30, apartados 1 y 2, del citado código, pero que se debe considerar que una «flexibilidad razonable» en la aplicación de tales métodos sería conforme a los objetivos y disposiciones del artículo 31 del CAC.⁶¹ El referido anexo prevé algunos ejemplos para ilustrar lo que debe entenderse por «flexibilidad razonable». Así, por lo que respecta a la aplicación del método deductivo previsto en el artículo 30, apartado 2, letra c), del CAC, se indica que *el plazo de noventa días puede aplicarse de manera flexible*. Lo mismo debe suceder con las disposiciones del CAU.

95. Por consiguiente, *un plazo de noventa días me parece adecuado para tener en cuenta las exigencias del comercio internacional*, tal como se desprenden tanto de la normativa en materia de comercio internacional como de la jurisprudencia antes citada. Como indicó la Comisión en la vista, ese plazo parece también adecuado para la aplicación de la segunda modalidad del método alternativo a que se refiere el artículo 144, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del CAU. En cambio, cabe observar que algunas partes interesadas se han pronunciado en sus observaciones en contra de la aplicación de un plazo de cuatro años, alegando que ese plazo sería excesivo.⁶² Comparto también este punto de vista, ya que parece que un plazo tan prolongado podría menoscabar el objetivo de permitir una determinación del valor en aduana más precisa y más próxima a la realidad.

96. Dado que las autoridades aduaneras deben respetar las exigencias de proporcionalidad al aplicar el Derecho de la Unión, la fijación de un plazo más largo solo puede estar justificada, en mi opinión, con carácter excepcional y como último recurso, en particular cuando no haya disponible información más fiable y no pueda alcanzarse de otro modo el objetivo general de proteger los intereses financieros de la Unión, reconocido en el artículo 325 TFUE, concretamente cuando se trate de garantizar la percepción efectiva e íntegra de los recursos propios tradicionales que constituyen los derechos de aduana.⁶³

97. A la luz de lo anterior, considero que procede interpretar el artículo 31, apartado 1, del CAC y el artículo 74, apartado 3, del CAU en el sentido de que *no se oponen a la aplicación por analogía del plazo de noventa días* previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación del CAC y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del CAU para establecer el intervalo temporal máximo tolerable entre las importaciones utilizadas para obtener el resultado estadístico y las importaciones controladas, plazo que puede flexibilizarse, pero sin caer en excesos que desvirtúen el objetivo perseguido por esa acotación temporal.

⁶⁰ Sentencia de 20 de junio de 2019, Oribalt Riga (C-1/18, EU:C:2019:519), apartado 33; el subrayado es mío.

⁶¹ Véase la sentencia de 9 de junio de 2022, Baltic Master (C-599/20, EU:C:2022:457), apartado 48.

⁶² La Comisión precisó en la vista que los datos estadísticos de la base AMT se refieren ahora a un período de un mes, en lugar de cuarenta y ocho meses. La Comisión sostuvo, asimismo, que es posible, por tanto, tomar en consideración datos más precisos desde el punto de vista temporal. Estimo, no obstante, que el Tribunal de Justicia no dispone de información concreta sobre esta modalidad de análisis que, en cualquier caso, no podría aplicarse a los litigios principales.

⁶³ Véanse los puntos 59 y 60 de las presentes conclusiones.

E. Conclusiones parciales

98. El análisis anterior ha puesto de manifiesto que el empleo de valores estadísticos constituye, en principio, *una medida adecuada para salvaguardar los intereses financieros de la Unión*, puesto que permite a la Administración establecer las deudas aduaneras y prevenir el fraude que perjudique sus intereses financieros.

99. El uso de valores estadísticos para determinar el valor aduanero es admisible como medida de *último recurso* cuando los otros métodos no permitan alcanzar ese objetivo. Tal enfoque resulta especialmente pertinente en los supuestos caracterizados por *una falta de cooperación del operador de que se trate*, que haya facilitado *una* declaración en aduana con información inexacta o insuficiente, y por la *imposibilidad de que las autoridades aduaneras lleven a cabo un control físico de las mercancías*. Sin embargo, su aplicación está sujeta al cumplimiento de determinadas exigencias del Derecho de la Unión.

100. Por su propia naturaleza, los «precios umbral», que se basan en valores calculados estadísticamente disponibles en el AMT, *no pueden utilizarse para determinar*, mediante uno de los métodos secundarios contemplados en el artículo 30, apartado 2, del CAC y en el artículo 74, apartado 2, del CAU, *el valor en aduana* de mercancías importadas.

101. Sin embargo, como método de último recurso previsto en el artículo 31 del CAC y en el artículo 74, apartado 3, del CAU y cuando no haya disponibles otros datos más específicos, pueden utilizarse datos estadísticos agregados recabados a escala de la Unión para determinar el valor en aduana, siempre que la decisión de la autoridad aduanera cumpla la obligación de motivación prevista en el artículo 6, apartado 3, del CAC y en el artículo 22, apartado 6, del CAU.

102. Además, mi análisis ha puesto de manifiesto que recurrir a «precios umbral» no infringe la prohibición de determinar el valor en aduana sobre la base de valores mínimos cuando el operador económico disponga de la oportunidad de justificar los bajos precios indicados en la declaración.

103. Por último, se ha demostrado que *el plazo de noventa días* previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación del CAC y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del CAU *puede aplicarse por analogía* a efectos de determinar el intervalo temporal máximo tolerable entre las importaciones utilizadas para obtener el resultado estadístico y las importaciones controladas, plazo que puede flexibilizarse, pero sin caer en excesos que desvirtúen el objetivo perseguido por esa acotación temporal.

VI. Conclusiones

104. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica, Grecia) del siguiente modo:

«1) El artículo 30 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario, y el artículo 74, apartado 2, 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,

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a que las autoridades aduaneras utilicen datos estadísticos agregados recabados a escala de la Unión para determinar el valor en aduana de mercancías mediante la aplicación de los métodos secundarios contemplados en dichos artículos.

- 2) El artículo 31 del Reglamento n.º 2913/92 y el artículo 74, apartado 3, del Reglamento n.º 952/2013

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a que, al aplicar el método alternativo contemplado en esos artículos para determinar el valor en aduana de las mercancías, las autoridades aduaneras utilicen datos estadísticos agregados recabados a escala de la Unión y los faciliten a los operadores económicos a fin de garantizarles el derecho a ser oídos, siempre que la utilización de tales datos presente carácter excepcional y se limite a los casos en los que la autoridad aduanera, tras haber agotado todos los procedimientos definidos en la legislación, no pueda determinar el valor en aduana con arreglo a ninguno de los otros métodos previstos.

- 3) No cabe considerar que la utilización de datos estadísticos agregados recabados a escala de la Unión en el marco del método alternativo contemplado en el artículo 31 del Reglamento n.º 2913/92 y en el artículo 74, apartado 3, del Reglamento n.º 952/2013 suponga la aplicación de un sistema de precios mínimos, siempre que el operador económico disponga de la posibilidad de justificar los bajos precios indicados en la declaración.
- 4) El plazo de noventa días previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), 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 46/1999 de la Comisión, de 8 de enero de 1999, y en el artículo 142, apartado 2, 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 n.º 952/2013, puede aplicarse por analogía para fijar el intervalo temporal máximo tolerable entre las importaciones utilizadas para obtener el resultado estadístico y las importaciones controladas, plazo que puede flexibilizarse, pero sin caer en excesos que desvirtúen el objetivo perseguido por esa acotación temporal.»