SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 15 de noviembre de 2011 *

En el asunto C-539/09,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 21 de diciembre de 2009,

Comisión Europea, representada por el Sr. A. Caeiros y la Sra. B. Conte, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

apoyada por:

Parlamento Europeo, representado por el Sr. R. Passos y la Sra. E. Waldherr, en calidad de agentes,

* Lengua de procedimiento: alemán.

Tribunal de Cuentas de la Unión Europea, representado inicialmente por el Sr. R. Crowe, y posteriormente por el Sr. T. Kennedy y la Sra. B. Schäfer, en calidad de agentes,

partes coadyuvantes,

contra

República Federal de Alemania, representada por los Sres. C. Blaschke y N. Graf Vitzthum, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, J. Malenovský y M. Safjan, Presidentes de Sala, y los Sres. K. Schiemann (Ponente), G. Arestis, A. Borg Barthet y M. Ilešič, la Sra. C. Toader y el Sr. J.-J. Kasel, Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de marzo de 2011;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de mayo de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 248 CE, apartados 1 a 3, y de los artículos 140, apartado 2, y 142, apartado 1, del Reglamento (CE, Euratom) nº 1605/2002 del Consejo, de 25 de junio de 2002, por el que se aprueba el Reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas (DO L 248, p.1) así como del artículo 10 CE, al no permitir que el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea efectuara controles en Alemania en relación con la cooperación administrativa regulada por el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 264, p. 1) y en las correspondientes disposiciones de aplicación.

Marco jurídico

2 El Reglamento nº 1605/2002 se adoptó sobre la base de los artículos 279 CE y 183 EA. El artículo 140, apartados 1 y 2, de dicho Reglamento dispone:

«1. El examen por el Tribunal de Cuentas de la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos se hará con arreglo a las disposiciones de los Tratados, del presupuesto, del presente Reglamento, de las normas de desarrollo y de todos los actos adoptados en cumplimiento de los Tratados.

2. En el cumplimiento de sus funciones, el Tribunal de Cuentas podrá acceder, en las condiciones establecidas en el artículo 142, a toda la documentación e información sobre la gestión financiera de los servicios u organismos relacionada con las operaciones financiadas o cofinanciadas por las Comunidades. Podrá dar audiencia a todo agente que hubiere incurrido en responsabilidad en una operación de gasto o de ingreso, y podrá utilizar asimismo todas las posibilidades de control reconocidas a dichos servicios u organismos. En los Estados miembros, el control se efectuará en colaboración con las instituciones nacionales de control o, si éstas no disponen de las competencias necesarias, con los servicios nacionales competentes. El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia.

[...]»

3 El artículo 142, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002 establece:

«La Comisión, las demás instituciones, los organismos que gestionen ingresos o gastos en nombre de las Comunidades y los beneficiarios finales de pagos efectuados con cargo al presupuesto darán al Tribunal de Cuentas toda suerte de facilidades y toda

la información que éste considere conveniente para el cumplimiento de su misión. Pondrán a disposición del Tribunal de Cuentas toda la documentación sobre adjudicación y ejecución de contratos financiados por el presupuesto comunitario y todas las cuentas en metálico o en especie, todos los documentos contables o justificantes, así como los correspondientes documentos administrativos, toda la documentación relativa a los ingresos y gastos de las Comunidades, todos los inventarios, todos los organigramas que el Tribunal de Cuentas considere necesarios para la comprobación, mediante verificación de documentos o inspección *in situ,* del informe sobre el resultado de la ejecución presupuestaria y financiera y, con los mismos fines, todos aquellos documentos y datos elaborados o conservados en soporte magnético.

Los diversos servicios y cuerpos de control internos de las administraciones nacionales afectadas darán al Tribunal de Cuentas todas las facilidades que éste considere necesarias para el cumplimiento de su función.

El párrafo primero será también de aplicación a las personas físicas o jurídicas que perciban pagos con cargo al presupuesto comunitario.»

4 Adoptada sobre la base de los artículos 269 CE y 173 EA, la Decisión 2000/597/CE, Euratom del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 253, p. 42) dispone, en su artículo 2, apartado 1:

«Los siguientes ingresos constituirán recursos propios incorporados en el presupuesto de la Unión Europea:

[...]

c) la aplicación de un tipo uniforme válido para todos los Estados miembros a las bases imponibles del [impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, "IVA"] armonizadas, determinadas con arreglo a normas de la Comunidad. La base imponible que deberá tenerse en cuenta a estos efectos no excederá del 50 % del [producto nacional bruto; en lo sucesivo, "PNB"] para cada Estado miembro, con arreglo a la definición del apartado 7;

d) la aplicación de un tipo, que deberá fijarse con arreglo al procedimiento presupuestario en función de todos los demás ingresos, a la suma de los PNB de todos los Estados miembros.»

5 El artículo 8, apartado 2, de la Decisión 2000/597 establece:

«Sin perjuicio de la verificación de cuentas y de los controles de legalidad y de regularidad previstos en el artículo 248 del Tratado CE y el artículo 160 C del Tratado Euratom, dicha verificación y dichos controles se referirán, esencialmente, a la fiabilidad y a la eficacia de los sistemas y procedimientos nacionales, para determinar la base imponible para los recursos propios procedentes del IVA y del PNB y, sin perjuicio de los controles que se organicen en virtud de la letra c) del artículo 279 del Tratado CE y de la letra c) del artículo 183 del Tratado Euratom, el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones necesarias para la aplicación de la presente Decisión y para el control de la recaudación, la puesta a disposición de la Comisión y el pago de los ingresos mencionados en los artículos 2 y 5.»

6 La Decisión 2000/597 fue sustituida por la Decisión 2007/436/CE, Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 163, p. 17), con efectos a partir del 1 de enero de 2007. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de esta última Decisión, los recursos propios, consignados en el presupuesto de la Unión Europea, siguen incluyendo, en particular, los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme válido para todos los Estados miembros a las bases imponibles del IVA armonizadas, determinadas con arreglo a las normas de la Comunidad así como los procedentes de la aplicación de

un tipo uniforme –que se determinará con arreglo al procedimiento presupuestario en función del total de todos los demás ingresos– a la suma de las rentas nacionales brutas (en lo sucesivo, «RNB») de todos los Estados miembros.

7 El artículo 2, apartado 1, del Reglamento (CEE, Euratom) nº 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido (DO L 155, p. 9) dispone:

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la [Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo "Sexta Directiva IVA")] [...]»

8 Con arreglo al artículo 3 del Reglamento nº 1553/89:

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

Si en un Estado miembro se aplican varios tipos impositivos del IVA, la base de los recursos IVA se calculará dividiendo el total de los ingresos netos recaudados por el tipo medio ponderado del IVA. [...]»

9 Los dos primeros considerandos del Reglamento nº 1798/2003 disponen:

«(1) La práctica del fraude fiscal y de la elusión fiscal a través de las fronteras de los Estados miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal y puede provocar distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia. Dicha práctica afecta, pues, al funcionamiento del mercado interior.

(2) La lucha contra la evasión del [IVA] exige una estrecha colaboración entre las autoridades administrativas encargadas en cada uno de los Estados miembros de la ejecución de las disposiciones adoptadas en este ámbito.»

10 El artículo 1, apartado 1, del Reglamento nº 1798/2003 establece:

«El presente Reglamento establece las condiciones en que las autoridades administrativas de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA a las entregas de bienes y la prestación de servicios, a la adquisición intracomunitaria de bienes y a la importación de bienes cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación.

A tal efecto, define normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA.

El presente Reglamento define, además, normas y procedimientos para el intercambio de determinada información por vía electrónica, en particular por lo que se refiere al IVA correspondiente a las transacciones intracomunitarias.

[...]»

11 Con arreglo al artículo 3, apartado 2, del Reglamento nº 1798/2003:

«Cada Estado miembro designará una única oficina central de enlace como responsable privilegiado, por delegación, de los contactos con otros Estados miembros en el ámbito de la cooperación administrativa. [...]»

12 El artículo 5 del Reglamento nº 1798/2003, que figura en el capítulo II de dicho Reglamento, titulado «Intercambio de información previa solicitud», dispone:

«1. A solicitud de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará la información contemplada en el artículo 1, incluida la relativa a uno o más casos concretos.

2. A efectos de la comunicación a la que se refiere el apartado 1, la autoridad requerida hará que se lleven a cabo, si procede, las investigaciones administrativas necesarias para obtener la información correspondiente.

3. La solicitud a que se refiere el apartado 1 podrá incluir una solicitud motivada de que se realice una investigación administrativa concreta. [...]

[...]»

13 Bajo la rúbrica «Intercambio de información sin solicitud previa», el capítulo IV del Reglamento nº 1798/2003 establece el intercambio automático de determinada información.

14 Las disposiciones del capítulo V de este Reglamento prevén la creación por cada Estado miembro de una base electrónica de datos en la que se almacene y procese información diversa correspondiente a las transacciones intracomunitarias, así como de una base electrónica de datos que contenga un registro de aquellas personas a las que se haya atribuido un número de IVA en dicho Estado miembro. Estas disposiciones definen igualmente las circunstancias en las que la autoridad competente de cada Estado miembro podrá acceder a dicha información.

15 La finalidad del Reglamento (CE) nº 1925/2004 de la Comisión, de 29 de octubre de 2004, por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento (CE) nº 1798/2003 (DO L 331, p. 13) es, en particular, especificar las categorías de información que se vayan a intercambiar sin solicitud previa, la frecuencia de dichos intercambios y las modalidades que rigen el intercambio por vía electrónica de la información comunicada en virtud del Reglamento nº 1798/2003.

Hechos que originaron el litigio y procedimiento administrativo previo

16 Mediante escrito de 26 de junio de 2006, el Tribunal de Cuentas informó al Tribunal federal de cuentas alemán de que había previsto realizar una visita a Alemania entre el 10 y el 13 de octubre de 2006 con objeto de realizar, en virtud del artículo 248 CE, comprobaciones en relación con los recursos propios procedentes del IVA (en lo sucesivo, «recursos IVA») y sobre la cooperación entre las autoridades administrativas de los Estados miembros en el ámbito del IVA tal como viene regulada en el Reglamento nº 1798/2003. El objetivo declarado era, por un lado, verificar si la República Federal de Alemania había establecido las estructuras administrativas y organizativas

necesarias para dicha cooperación administrativa y, por otro lado, examinar cómo se desarrollaba esta cooperación en caso de solicitud de información con arreglo al artículo 5 de dicho Reglamento.

17 Este control debía realizarse principalmente en la oficina central de enlace y, en su caso, en los otros servicios nacionales implicados en la cooperación administrativa. En este mismo escrito, el Tribunal de cuentas solicitó al Tribunal federal de cuentas alemán que indicase si tenía la intención de participar en dicho control en virtud del artículo 248 CE, apartado 3.

18 Mediante escrito de 7 de septiembre de 2006, el Tribunal de Cuentas envió al Tribunal federal de cuentas alemán un documento en el que describía con mayor detalle el programa de la visita de control prevista y solicitaba el envío con carácter previo de cierta información. Se solicitó al Tribunal federal de cuentas alemán que transmitiese dicho programa y la solicitud de información previa a la oficina central de enlace.

19 Con arreglo a dicho programa, la visita de control debía examinar la organización, el equipamiento y el funcionamiento de la oficina central de enlace, el envío o la recepción de solicitudes de información y el trato que se les daba, el intercambio de información sin solicitud previa así como la obtención e intercambio de información sobre operaciones intracomunitarias mediante la base de datos electrónica del Sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES) («VAT Information Exchange System»; en lo sucesivo, «VIES»), a que se hace referencia en el capítulo V del Reglamento nº 1798/2003. Este programa incluía igualmente el examen de los obstáculos jurídicos que dificultan la cooperación administrativa y de las medidas legales adoptadas para solucionarlos, así como de las demás medidas adoptadas para mejorar dicha cooperación administrativa y evitar el fraude, tales como la coordinación con las autoridades de la lucha contra el fraude, los acuerdos bilaterales de intercambio de información, la anulación de números de IVA, la presencia de agentes de la autoridad requirente cuando la autoridad requerida realice controles y los controles simultáneos realizados en distintos Estados miembros establecidos en los artículos 11 y 12 del Reglamento nº 1798/2003 o también el uso de las posibilidades que ofrece

el programa Fiscalis [véase la Decisión 2235/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de diciembre de 2002, por la que se adopta un programa comunitario destinado a mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior (programa Fiscalis 2003-2007) (DO L 341, p. 1)].

20 Mediante escrito de 18 de septiembre de 2006, el Tribunal federal de cuentas alemán confirmó su participación en el referido control.

21 Al no haberse transmitido al Tribunal de Cuentas los documentos solicitados para la realización de dicho control y puesto que la oficina central de enlace no había confirmado la fecha prevista para dicho control, el Tribunal de Cuentas informó al Tribunal federal de cuentas alemán mediante escrito de 5 de octubre de 2006 de que posponía la visita al período comprendido entre el 14 y el 17 de noviembre de 2006.

22 Puesto que la oficina central de enlace tampoco confirmó estas nuevas fechas, mediante escrito de 9 de noviembre de 2006 dirigido al Ministerio Federal de Hacienda el Tribunal de Cuentas propuso llevar a cabo los controles previstos del 4 al 7 de diciembre de 2006. El Tribunal de Cuentas indicó en este escrito que ya se habían llevado a cabo controles de este tipo en siete Estados miembros y señaló que el objetivo no era verificar las operaciones imponibles ni la correcta aplicación del IVA, sino asegurarse de que el trato dado a las solicitudes de información enviadas y/o recibidas en el marco del VIES era eficaz y correcto.

23 Mediante escrito de 4 de diciembre de 2006, el Ministerio Federal de Hacienda se negó a la realización de dicho control en Alemania, alegando que éste no tenía una base jurídica válida.

24 Habiendo sido informada por el Tribunal de Cuentas de la negativa de este Estado miembro y dado que consideraba que dicho Tribunal tenía competencia para realizar el control previsto y que la República Federal de Alemania había incumplido sus obligaciones al no permitir la realización de dicho control en su territorio, la Comisión envió el 23 de septiembre de 2008 un escrito de requerimiento a dicho Estado miembro, en el que le invitaba a presentar sus observaciones con arreglo al artículo 226 CE. La República Federal de Alemania respondió a esta solicitud mediante escrito de 23 de diciembre de 2008.

25 El 23 de marzo de 2009, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que instaba a la República Federal de Alemania a adoptar las medidas necesarias para atenerse a sus obligaciones en un plazo de dos meses a partir de su recepción.

26 Al no convencerle la respuesta que dicho Estado miembro le envió el 22 de mayo de 2009, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

Alegaciones relativas a la competencia del Tribunal de Cuentas en materia de control de ingresos

27 Según la Comisión, del artículo 248 CE se desprende que la función del Tribunal de Cuentas, en cuanto auditor independiente externo, es verificar si las operaciones financieras que impliquen la percepción y utilización de fondos de la Comunidad se

registran y presentan correctamente, se ejecutan de manera legal y regular y se administran de manera económica, eficiente y eficaz, así como formular recomendaciones con el fin de mejorar la gestión financiera de la Comunidad.

28 Sostiene que, habida cuenta del carácter esencial de esta función y a efectos de garantizar el efecto útil de la mencionada disposición, las competencias de control del Tribunal de Cuentas deben interpretarse de manera amplia y extenderse a todos los ámbitos y a todos aquellos actores que presenten un vínculo directo con los ingresos o gastos de la Comunidad.

29 Pues bien, a su juicio, la percepción de los ingresos procedentes del IVA presenta tal vínculo con los recursos IVA que corresponden a la Comunidad. En efecto, aduce que los ingresos procedentes de este impuesto percibidos con arreglo a lo dispuesto por la Sexta Directiva IVA constituyen un valor de base para el cálculo del importe de dichos recursos.

30 Afirma que, si bien el Reglamento nº 1798/2003 no regula directamente la percepción de los ingresos de la Comunidad, dicho texto condiciona la legalidad y la regularidad de los recursos IVA, puesto que la finalidad de la cooperación que establece es garantizar el cálculo correcto del IVA y permitir así a la Comunidad disponer efectivamente de dichos recursos.

31 Añade que, además, del artículo 248 CE, apartado 3, párrafo primero, y de los artículos 140, apartado 2, párrafo primero, frases tercera y cuarta, y 142, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento nº 1605/2002 y, en general, del deber de cooperación leal recogido en el artículo 10 CE, se desprende que, en caso de que hayan de realizarse controles en los Estados miembros, éstos tienen que prestar al Tribunal de Cuentas su pleno apoyo en el ejercicio de su actividad. A juicio de la Comisión, al no permitir que el Tribunal de Cuentas llevase a cabo el control controvertido en Alemania, la República Federal de Alemania incumplió sus obligaciones a este respecto.

32 El Parlamento sostiene que la independencia del Tribunal de Cuentas, reconocida en el artículo 247 CE, apartados 2 y 4, y la competencia general que el artículo 248 CE, apartado 4, confiere a dicha institución para presentar observaciones y emitir informes especiales a iniciativa propia, implican que dicho Tribunal puede determinar libremente el objeto de sus auditorias en el marco del control de las finanzas de la Comunidad, sin que ninguna legislación derivada pueda limitar dicha libertad.

33 Aduce que una interpretación restrictiva de las competencias del Tribunal de Cuentas se halla tanto menos justificada cuanto que su labor supone una preciada ayuda tanto para la autoridad presupuestaria como para el legislador comunitario, como pone de manifiesto, en lo que atañe al control controvertido, el contenido del Informe Especial nº 8/2007 del Tribunal de Cuentas que se elaboró a raíz de dicho control (DO 2008, C 20, p. 1). Considera que, dado que el Tribunal de Cuentas posee únicamente competencias de control y de formular dictámenes, la cuestión de la base jurídica de sus actividades se plantea de manera distinta que en el caso de la acción normativa de la Comunidad.

34 Afirma que el fraude y la evasión en el ámbito del IVA, así como las distorsiones que éstos generan entre los Estados miembros, afectan al equilibrio general del sistema de recursos propios, puesto que cualquier reducción de los recursos IVA deberá compensarse mediante un aumento de los recursos propios basados en la RNB. Sostiene que, dado que la calidad de la cooperación establecida a este respecto por el Reglamento nº 1798/2003 debe permitir la detección de fraudes y la percepción de ingresos suplementarios procedentes del IVA, de manera que se aumente la base sobre la que se calculan los recursos IVA, el cumplimiento de lo dispuesto por dicho Reglamento es un requisito de la legalidad y la regularidad de los ingresos de la Comunidad.

35 El Tribunal de Cuentas alega que, dado que los artículos 246 CE y 248 CE le atribuyen su función y sus competencias, puede definir libremente su política de control, de conformidad con el Derecho primario y sin perjuicio de la interpretación del Tribunal de Justicia, sin que disposiciones de Derecho derivado puedan limitar o dejar sin efecto dichas competencias.

36 Sostiene que sus competencias de control abarcan el cumplimento de todas las disposiciones de Derecho comunitario que repercutan sobre los gastos o los ingresos de la Comunidad, con el fin de ofrecer, mediante los informes anuales y especiales que envía al Parlamento y al Consejo, una base que permita el desarrollo de los debates en el marco del procedimiento de aprobación de la gestión y la búsqueda de mejoras. En particular, el Tribunal de Cuentas afirma que tiene la facultad, en el marco de los informes especiales, de elegir un tema o un ámbito que pertenezca a sus competencias, respecto del cual espera poder formular propuestas de mejora en cuanto a la economía, eficiencia y eficacia de las medidas comunitarias en cuestión.

37 A su juicio, la interpretación propuesta por el Gobierno alemán, al limitar la competencia del Tribunal de Cuentas a auditorías financieras de carácter limitado, sin permitirle llevar a cabo auditorías de gestión sobre la base de criterios basados en la normativa y en los principios de la buena gestión financiera, priva de efecto útil al artículo 248 CE, apartado 2, en la medida en que esta disposición se refiere a la buena gestión de los ingresos y de los gastos.

38 Aduce que de las anteriores consideraciones se desprende que el Tribunal de Cuentas tiene la competencia para examinar, en particular, si el sistema de cooperación establecido por el Reglamento nº 1798/2003 funciona correcta y eficazmente, a los efectos, por un lado, de asegurarse de la percepción efectiva de los ingresos procedentes del IVA y de la buena gestión financiera en el ámbito de los recursos IVA que resultan de éstos, y, por otro lado, de permitirle formular eventuales recomendaciones.

39 Añade que el temor, expresado por el Gobierno alemán, de que dicha institución intente controlar la política económica de los Estados miembros por contribuir ésta a la formación de la RNB, la cual se encuentra en la base del cálculo de un recurso propio de la Unión, carece de fundamento, toda vez que, a diferencia de lo que sucede en el ámbito del IVA, en el que las obligaciones resultantes del Derecho comunitario se aplican a los Estados miembros en materia de percepción de los ingresos, tales

obligaciones no existen en relación con la manera en que los Estados miembros deben diseñar y aplicar su política económica.

40 En lo que atañe a la alegación del Gobierno alemán relativa a la vulneración del principio de subsidiariedad, la Comisión, el Parlamento y el Tribunal de Cuentas consideran que dicho principio se aplica al ejercicio de competencias de carácter normativo, pero no a competencias de control o de formular dictámenes como son las del Tribunal de Cuentas. La Comisión y el Tribunal de Cuentas señalan, además, que las competencias de éste, en la medida en que abarcan todos los gastos e ingresos de la Comunidad, dimanan de una competencia exclusiva que le ha sido atribuida por el Tratado, en particular con la finalidad de informar a la autoridad presupuestaria de la Comunidad en el marco del control de la ejecución del presupuesto, de manera que estas competencias no se incluyen en el concepto de competencia compartida y no pueden verse afectadas por el hecho de que las autoridades nacionales también tengan la facultad de llevar a cabo algunos controles.

41 Según la Comisión, en todo caso, el carácter transfronterizo de la cooperación establecida por el Reglamento nº 1798/2003 justifica la intervención del Tribunal de Cuentas cuya competencia, a diferencia de la de las instituciones nacionales, abarca a todos los Estados miembros. Por otro lado, sostiene que el sistema común de recursos propios exige que se compruebe de manera centralizada que cada Estado miembro contribuye debidamente a la financiación del presupuesto de la Comunidad.

42 Según el Gobierno alemán, la competencia del Tribunal de Cuentas, a pesar de ser una competencia de control y no de decisión, se halla completamente delimitada por el Tratado, incluso en lo que atañe a la redacción de informes especiales. Pues bien, a su entender, el artículo 248 CE, apartados 1 a 3, indica que esta competencia se refiere únicamente a las cuentas, a la legalidad y a la regularidad de los ingresos y de los gastos de la Comunidad.

43 A este respecto, aduce que la cooperación en el ámbito de la percepción de ingresos procedentes del IVA regulada por el Reglamento nº 1798/2003 no presenta un vínculo directo o suficiente con los ingresos de la Comunidad. Sostiene que, en efecto, los ingresos procedentes del IVA se incluyen en el presupuesto nacional y han de distinguirse de los recursos IVA, que son los únicos que constituyen un ingreso de la Comunidad.

44 Añade que, según se desprende del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Decisión 2000/597 y de los artículos 2 y siguientes del Reglamento nº 1553/89, el importe de los ingresos procedentes del IVA efectivamente percibidos constituye simplemente un tipo de unidad de cuenta fija a partir del cual se calcula el importe de los recursos IVA tras un cálculo específico que comprende diversas extrapolaciones, correcciones o compensaciones.

45 Afirma que el hecho de que una disminución de los ingresos procedentes del IVA implique que se haga mayor uso de los recursos propios basados en la RNB de los Estados miembros no puede ser motivo suficiente para ampliar las competencias de control del Tribunal de Cuentas a dichos ingresos.

46 Sostiene que únicamente la correcta determinación por los Estados miembros de los ingresos percibidos procedentes del IVA y la exactitud de los cálculos realizados sobre la base de dichos ingresos para determinar el importe de los recursos IVA pueden considerarse competencia del Tribunal de Cuentas, como a su juicio confirma el artículo 8, apartado 2, de la Decisión 2000/597. Aduce que, sin embargo, no sucede así en lo que atañe a las estructuras de las administraciones tributarias nacionales ni a los procedimientos de percepción del IVA aplicados por dichas administraciones, que, a su entender, son competencia exclusiva de los Estados miembros. En consecuencia, considera que la competencia de control respecto de dichas estructuras y de dichos procedimientos sólo puede corresponder a los organismos nacionales competentes.

47 A su parecer, decidir lo contrario llevaría asimismo a admitir, en lo que atañe a los recursos propios calculados sobre la base del PNB, que la competencia de control del Tribunal de Cuentas abarca igualmente las políticas económicas de los Estados miembros.

48 Con carácter subsidiario, el Gobierno alemán sostiene además que el principio de subsidiariedad también debe llevar a considerar que el examen de las operaciones de percepción del IVA y, en consecuencia, de la cooperación administrativa en este ámbito, corresponde a los Tribunales de cuentas nacionales y no al Tribunal de Cuentas. Aduce que, en efecto, el control de las situaciones transfronterizas a que hace referencia el Reglamento nº 1798/2003 puede realizarse fácilmente mediante la acción común de éstos.

Alegaciones relativas a la competencia del Tribunal de Cuentas en materia de control del gasto

49 En su réplica, la Comisión sostiene que la aplicación del Reglamento nº 1798/2003 generó gastos a cargo del presupuesto de la Unión, de manera que el control controvertido se justifica igualmente a la luz de la competencia del Tribunal de Cuentas en materia de control del gasto. El Tribunal de Cuentas también defiende esta tesis y alega, en particular, que del programa de la visita enviado a las autoridades alemanas, descrito en el apartado 19 de la presente sentencia, se desprende que el control previsto se refería al almacenamiento y al intercambio de información tanto a través de la red CCN/CSI como de la red VIES, las cuales se benefician de financiación comunitaria en virtud del programa Fiscalis.

50 El Gobierno alemán arguye que esta alegación es inadmisible puesto que al no haber sido formulada por la Comisión en la demanda ya no puede formularse en la fase de réplica. En efecto, asevera que, dado que se privó al Estado demandado de la posibilidad de responder a dicha alegación en su escrito de contestación, el artículo 42, apartado 2, párrafo primero, del Reglamento de procedimiento del Tribunal de Justicia excluye tal ampliación del objeto del recurso. Por otro lado, aduce que del artículo 93, apartado 4, de dicho Reglamento resulta que, en tanto parte coadyuvante, el Tribunal

de Cuentas no puede subsanar la inadmisibilidad parcial del recurso resultante de una omisión de la parte demandante.

51 Sobre el fondo, el Gobierno alemán considera que el control anunciado por el Tribunal de Cuentas y, en consecuencia, la negativa de la República Federal de Alemania a que éste se llevase a cabo, no tenían relación alguna con el control del gasto de la Comunidad. Además, afirma que la pretensión de controlar el gasto no puede justificar todos los extremos del control controvertido, puesto que éste se refiere igualmente a numerosos elementos cuya financiación corresponde exclusivamente al presupuesto de los Estados miembros.

52 La Comisión solicita que se desestime la excepción de inadmisibilidad planteada por el Gobierno alemán. Por un lado, a su juicio la alegación controvertida se invocó durante el procedimiento administrativo previo, de manera que no se vulneró el derecho de defensa de la República Federal de Alemania. Por otro lado, aduce que dicha argumentación no dio lugar a la ampliación del objeto del recurso. Tanto la Comisión como el Tribunal de Cuentas alegan además que una parte coadyuvante puede formular libremente alegaciones que no hayan sido formuladas por la parte a la que presta su apoyo.

Apreciación del Tribunal de Justicia

53 Con carácter preliminar, procede recordar que la oposición de la República Federal de Alemania a la visita de control prevista por el Tribunal de Cuentas se produjo a finales del año 2006. Por otro lado, y según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación tal como ésta se presentaba al expirar el plazo señalado en el dictamen motivado de la Comisión. Pues bien, en el presente procedimiento dicho plazo expiró durante el mes de mayo de 2009.

54 De lo anterior se deduce que el incumplimiento invocado por la Comisión debe apreciarse a la luz de las disposiciones de los Tratados anteriores a la entrada en vigor del Tratado de Lisboa.

55 Tras esta precisión, procede examinar, en primer lugar, el alegado incumplimiento por parte de la República Federal de Alemania de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 248 CE, apartados 1 a 3.

56 A este respecto, procede recordar que los Tratados han instituido un sistema de reparto de competencias entre las distintas instituciones de la Comunidad, que atribuye a cada una un ámbito de actuación propio dentro de la estructura institucional de la Comunidad y en el marco de la ejecución de las funciones a ella asignada (sentencia de 22 de mayo de 1990, Parlamento/Consejo, C-70/88, Rec. p. I-2041, apartado 21).

57 Por otro lado, según se desprende del artículo 7 CE, apartado 1, el Tribunal de Cuentas, que fue elevado al rango de institución por el Tratado de Maastricht, actúa, al igual que las demás instituciones, dentro de los límites de las competencias atribuidas por el Tratado CE.

58 En primer lugar, la función del Tribunal de Cuentas se describe en términos muy generales en el artículo 246 CE, que dispone que la fiscalización, o control de cuentas, será efectuada por dicha institución.

59 El artículo 248 CE, que detalla dicha función y precisa la manera en que el Tribunal de Cuentas debe llevarla a cabo, establece, concretamente, en su apartado 1, que dicho

Tribunal examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Comunidad y que presentará al Parlamento y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las operaciones correspondientes, que podrá completarse con observaciones específicas sobre cada uno de los ámbitos principales de la actividad comunitaria.

60 El artículo 248 CE, apartado 2, especifica, en particular, que el Tribunal de Cuentas examinará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y garantizará una buena gestión financiera, informando, al hacerlo, de cualquier caso de irregularidad.

61 El artículo 248 CE, apartado 3, faculta al Tribunal de Cuentas a llevar a cabo controles sobre la documentación contable y, en caso necesario, *in situ,* en particular, en los Estados miembros, en colaboración con las instituciones nacionales de control o, si éstas no poseen las competencias necesarias, con los servicios nacionales competentes.

62 El artículo 248 CE, apartado 4, dispone, en particular, que el Tribunal de Cuentas elaborará un informe anual que será transmitido a las demás instituciones y publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea,* acompañado de las respuestas de estas instituciones a las observaciones del Tribunal de Cuentas. Este Tribunal podrá, asimismo, presentar en cualquier momento sus observaciones, que podrán consistir en informes especiales, sobre cuestiones particulares y emitir dictámenes a instancia de una de las demás instituciones de la Comunidad. Tal como ya ha precisado el Tribunal de Justicia, el objeto de esta disposición es contribuir a la mejora de la gestión financiera de la Comunidad mediante la transmisión de los informes a las instituciones y la preparación de sus respuestas (sentencia de 10 de julio de 2001, Ismeri Europa/Tribunal de Cuentas, C-315/99 P, Rec. p. I-5281, apartado 27). Dichos informes tienen como finalidad informar a la autoridad presupuestaria que debe aprobar la gestión de las cuentas, así como, en general, a todos los agentes públicos que puedan contribuir a solucionar las posibles lagunas o errores de funcionamiento observados por el Tribunal de Cuentas en estos ámbitos.

63 En el caso de autos, el control previsto por el Tribunal de Cuentas pretendía, en esencia, verificar la creación y el buen funcionamiento de las estructuras y de los mecanismos de cooperación administrativa establecidos por el Reglamento nº 1798/2003 en el ámbito del IVA. Las comprobaciones realizadas debían permitir, en una fase posterior, formular posibles recomendaciones en un informe especial para lograr la mejora de la eficacia de dichas estructuras y mecanismos.

64 A este respecto, procede recordar que, según se desprende del artículo 269 CE, sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios.

65 En el momento en que las autoridades alemanas se negaron a que se llevara a cabo el control controvertido, el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas estaba regulado por la Decisión 2000/597. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de esta Decisión, dichos recursos propios incluyen, en particular, los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a las bases imponibles del IVA armonizadas, determinadas con arreglo a normas de la Comunidad. También es así bajo el artículo 2 de la Decisión 2007/436, en vigor en el momento en que expiró el plazo impartido en el dictamen motivado adoptado por la Comisión.

66 En virtud del artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 1553/89, la base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la Sexta Directiva IVA. Esta Directiva fue sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1, en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

67 Sin perjuicio de los distintos ajustes previstos en las disposiciones de dicho Reglamento, el artículo 3 de este texto dispone que para calcular la base de los recursos IVA se dividirá el total de los ingresos netos por IVA percibidos por el Estado miembro durante un año por el tipo impositivo que se haya aplicado durante ese mismo año; si

en un Estado miembro se aplican varios tipos impositivos del IVA, se utilizará un tipo medio ponderado del IVA para realizar dicha división.

68 Entre dichos ajustes figura, en particular, el resultante de la precisión recogida en el artículo 2, apartado 2, tercer guión, del Reglamento nº 1553/89, a cuyo tenor, a fines de la aplicación del apartado 1 de dicho artículo se tendrán en cuenta, para la determinación de los recursos IVA, las operaciones que los Estados miembros sigan considerando exentas en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva IVA. A este respecto, el artículo 6, apartado 2, segundo guión, del Reglamento nº 1553/89 dispone, en particular, que para la aplicación del tercer guión del apartado 2 del artículo 2 de dicho Reglamento, los Estados miembros calcularán la base de los recursos IVA como si dichas operaciones estuviesen sujetas al impuesto, para situar a dicho Estados en condiciones de igualdad con los otros Estados que no hayan optado por la exención de un sector determinado (véase la sentencia de 23 de mayo de 1990, Comisión/Alemania, C-251/88, Rec. p. I-2107, apartado 14).

69 En relación con lo anteriormente expuesto, es cierto que los ingresos procedentes del pago del IVA siguen siendo, en su mayoría, ingresos tributarios nacionales que forman parte del presupuesto de los Estados miembros, de manera que sólo un pequeño porcentaje de dichos ingresos se incluye en el presupuesto de la Comunidad como recursos propios (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de septiembre de 1999, Comisión/España, C-414/97, Rec. p. I-5585, apartado 23).

70 También es cierto, como sostiene el Gobierno alemán, que el cálculo del importe de los recursos IVA no consiste en un mero porcentaje de los ingresos procedentes del IVA efectivamente percibidos, sino que en dicho cálculo se llevan a cabo diversas medidas correctoras que persiguen, en particular, las finalidades que se recuerdan en el apartado 68 de la presente sentencia.

71 No obstante, estas consideraciones no alteran el hecho de que, en lo que atañe a los recursos IVA, el sistema de recursos propios creado con arreglo al Tratado pretende efectivamente establecer una obligación para los Estados miembros de poner a disposición de la Comunidad, en tanto que recursos propios, una parte de los importes percibidos en concepto del IVA (véase, en este sentido la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia, C-30/89, Rec. p. I-691, apartado 23). El hecho de que los Estados miembros tienen la obligación de cumplir con las diversas normas del Derecho comunitario relativas a la recaudación de los ingresos procedentes del IVA, como son aquellas que se recogen en la Sexta Directiva IVA y en la Directiva IVA, o incluso en el Reglamento nº 1798/2003, con el fin de garantizar la recaudación efectiva de dichos ingresos y poder poner a disposición del presupuesto comunitario los recursos IVA correspondientes, en la medida exigida por las Decisiones 2000/597 o 2007/436 y el Reglamento nº 1553/89, tampoco se ve afectado por estas consideraciones. A este respecto, la situación varía considerablemente respecto de la que impera para los recursos propios basados en la RNB de los Estados miembros.

72 Así, existe un vínculo directo entre, por un lado, la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho comunitario aplicable y, por otro lado, la puesta a disposición del presupuesto comunitario de los recursos IVA correspondientes, puesto que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquéllos puede causar una reducción de éstos.

73 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado, en particular, que cuando un Estado miembro considera que un tipo de operación no está sujeto al IVA, incumpliendo así las exigencias que se derivan de la Sexta Directiva IVA, tal infracción puede generar igualmente el incumplimiento por parte de dicho Estado miembro de su obligación de poner a disposición de la Comisión, como recursos IVA, las cantidades correspondientes al impuesto que debería haberse recaudado sobre dichas operaciones (véanse, en particular, las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, Rec. p. I-6251, apartados 49, 56, 61 y 70; Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartados 58, 65, 69 y 78, y Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartados 70, 77 y 87).

74 Asimismo, tras recordar que de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva IVA y del artículo 10 CE resulta que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio y precisar que, en el marco del sistema común del IVA, los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, concretamente, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan, el Tribunal de Justicia añadió, sin embargo que este margen de apreciación está limitado, en particular, por la necesidad de garantizar que los recursos propios de la Comunidad se perciben de forma eficaz (sentencia de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia, C-132/06, Rec. p. I-5457, apartados 37 a 39).

75 Por otro lado, entre los objetivos perseguidos por el Consejo con la adopción de la Sexta Directiva IVA figura, según se desprende específicamente del undécimo considerando de ésta, reproducido posteriormente en el trigésimo quinto considerando de la Directiva IVA, el de lograr que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros (véase la sentencia se 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Rec. p. I-6831, apartado 47 y la jurisprudencia citada).

76 Por otro lado, procede recordar igualmente que cualquier reducción de los recursos IVA debe compensarse mediante una reducción de los gastos o un incremento de los recursos propios basados en la RNB, lo que podría afectar al equilibrio general del sistema de recursos propios destinados a cubrir los gastos de la Comunidad.

77 En lo que atañe, más concretamente, al Reglamento nº 1798/2003, procede señalar que, puesto que los mecanismos de cooperación que se imponen a los Estados miembros en virtud de dicho Reglamento pretenden luchar contra la evasión y el fraude del IVA en el conjunto de los Estados miembros, dichos mecanismos pueden ejercer una influencia directa y esencial sobre la recaudación efectiva de los ingresos procedentes del IVA, y, en consecuencia, sobre la puesta a disposición del presupuesto comunitario de los recursos IVA.

78 A este respecto, procede, por un lado, señalar que una parte considerable de los fraudes en el ámbito del IVA se producen con ocasión de intercambios intracomunitarios reales o ficticios y, por otro lado, recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado anteriormente que la asistencia mutua y la cooperación administrativa entre las autoridades tributarias de los Estados miembros afectados reviste especial importancia para evitar, en particular, que las adquisiciones intracomunitarias eludan el pago del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, Rec. p. I-12605, apartado 52).

79 Asimismo, procede señalar que la aplicación efectiva, por un Estado miembro, de las normas de cooperación establecidas por el Reglamento nº 1798/2003 no sólo puede condicionar la capacidad de dicho Estado miembro para luchar eficazmente contra la evasión y fraude fiscal en su propio territorio, sino también la de los demás Estados miembros para combatirlos en sus territorios respectivos, en particular cuando la correcta aplicación del IVA en esos otros Estados miembros depende de la información en manos de dicho Estado miembros o de la que pueda obtener más fácilmente.

80 De las anteriores consideraciones se desprende que una cooperación entre las administraciones nacionales como la establecida por el Reglamento nº 1798/2003, cuando se lleva a cabo eficazmente y con arreglo a las disposiciones de dicho Reglamento, puede contribuir a la reducción del fraude y a la recaudación efectiva de los ingresos procedentes del IVA y, en igual medida, al mantenimiento de los recursos IVA al nivel que les corresponde en virtud de los distintos actos legislativos comunitarios aplicables y, en consecuencia, a preservar el equilibrio general de los recursos propios.

81 En estas circunstancias, debe admitirse que el Tribunal de Cuentas era competente para llevar a cabo el control controvertido previsto en le medida en que éste, al versar sobre la cooperación administrativa regulada por el Reglamento nº 1798/2003, guardaba efectivamente relación con los ingresos de la Comunidad a los efectos de su legalidad y de la buena gestión financiera de los mismos y presentaba, en

consecuencia, un vínculo directo con las atribuciones conferidas a dicha institución por artículo 248 CE.

82 En contra de lo que afirma el Gobierno alemán, dado que esta conclusión viene impuesta por dicho artículo, ésta no queda desvirtuada por la precisión que figura en el artículo 8, apartado 2, de la Decisión 2000/597, según la cual esta disposición se aplica sin perjuicio de la verificación de cuentas y de los controles de legalidad y de regularidad previstos en el artículo 248 del Tratado CE; verificaciones y controles que se refieren esencialmente a la fiabilidad y eficacia de los procedimientos y sistemas nacionales de determinación de la base para los recursos IVA. Procede añadir que, entre tanto, dicha precisión se suprimió en el artículo 8, apartado 2, de la Decisión 2007/436.

83 Por otro lado, dado que según se desprende del apartado 81 de la presente sentencia la totalidad del control controvertido previsto se inscribe en la competencia otorgada al Tribunal de Cuentas en cuanto al control de los ingresos, no es necesario que el Tribunal de Justicia examine la cuestión de si, y en qué medida, dicho control podía igualmente justificarse en virtud de la competencia del Tribunal de Cuentas en materia de control del gasto, ni, en consecuencia, que resuelva la cuestión de la admisibilidad de las alegaciones formuladas a este respecto por la Comisión y por el Tribunal de Cuentas.

84 Además, tampoco es necesario pronunciarse en el marco del presente asunto sobre la cuestión de si, y en qué medida, el principio de subsidiariedad invocado, con carácter subsidiario, por la República Federal de Alemania en su escrito de contestación a la demanda podría utilizarse en materia de control para diferenciar las intervenciones respectivas del Tribunal de Cuentas y las de las instituciones de control nacionales. A este respecto, basta señalar que, incluso suponiendo que el principio de subsidiariedad deba aplicarse en el caso de autos, la dimensión transfronteriza de la cooperación administrativa en el ámbito del IVA establecida por el Reglamento nº 1798/2003 llevaría en todo caso a considerar que el control controvertido es conforme a dicho

principio. En efecto, ya que dicho control tiene como finalidad garantizar el buen funcionamiento de la cooperación en la que participan las administraciones de todos los Estados miembros, del cual depende en parte la capacidad de cada una de dichas administraciones para luchar eficazmente contra el fraude y la evasión fiscal en su propio territorio, dicho control se realizará mejor de manera centralizada, a escala de la Comunidad, por el Tribunal de Cuentas, puesto que, en particular, el ámbito de competencias de dicha institución abarca al conjunto de los Estados miembros, a diferencia del de los Tribunales de Cuentas nacionales.

85 Dado que de las anteriores consideraciones resulta que el Tribunal de Cuentas era competente con arreglo al artículo 248 CE para llevar a cabo un control como el controvertido, es preciso declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dicho artículo, en particular de su apartado 3, al no permitir que se llevase a cabo dicho control en su territorio.

86 De ello se desprende que procede estimar el recurso de la Comisión en lo que respecta a este motivo.

87 En segundo lugar, por lo que respecta a la infracción del artículo 10 CE, invocada asimismo por la Comisión, basta señalar, no obstante, que no procede declarar un incumplimiento de las obligaciones generales contenidas en las disposiciones de dicho artículo distinto del incumplimiento declarado de las obligaciones más específicas que debía cumplir la República Federal de Alemania en virtud del artículo 248 CE (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de julio de 2010, Comisión/Italia, C-334/08, Rec. p. I-6869, apartado 75 y la jurisprudencia citada). En efecto, tal como se acaba de recordar, el artículo 248 CE, apartado 3, establece expresamente que los controles que son competencia del Tribunal de Cuentas con arreglo a los apartados 1 y 2 de dicho artículo pueden tener lugar en los Estados miembros si es necesario, toda vez

que tales controles se llevan a cabo en colaboración con las instituciones de control nacionales o con los servicios nacionales competentes los cuales deberán, en tal caso, cooperar con el Tribunal de Cuentas con espíritu de confianza.

88 La Comisión solicita, en tercer lugar, que el Tribunal de Justicia declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 140, apartado 2, y 142, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002.

89 A este respecto, basta señalar que la Comisión, a quien incumbe la carga de la prueba de los incumplimientos que alega, no explicó en qué se diferencia el incumplimiento que reprocha a la República Federal de Alemania por lo que se refiere a estas dos disposiciones del que, por otro lado, solicita que se declare por lo que se refiere al artículo 248 CE, apartados 1 a 3, ni, tampoco en qué medida el comportamiento adoptado por dicho Estado miembro puede constituir una infracción de los artículos 140, apartado 2, y 142, apartado 1, teniendo en cuenta los términos precisos en que se hallan redactadas estas disposiciones.

90 De ello se desprende que debe desestimarse el recurso de la Comisión en lo que respecta a este motivo.

91 Habida cuenta de todo lo anterior, procede declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 248 CE, apartados 1 a 3, al no permitir que el Tribunal de Cuentas efectuara controles en Alemania en relación con la cooperación administrativa regulada por el Reglamento nº 1798/2003 y por las correspondientes disposiciones de aplicación.

Costas

92 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha solicitado que se condene en costas a la República Federal de Alemania y al haber sido desestimados, en lo fundamental, los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. De conformidad con el artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del mismo Reglamento, el Parlamento y el Tribunal de Cuentas, partes coadyuvantes, cargarán con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

1) La República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 248 CE, apartados 1 a 3, al no permitir que el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea efectuara controles en Alemania en relación con la cooperación administrativa regulada por el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, y por las correspondientes disposiciones de aplicación.

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

3) Condenar en costas a la República Federal de Alemania.

4) El Parlamento Europeo y el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea cargarán con sus propias costas.

Firmas