# CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. VERICA TRSTENJAK presentadas el 25 de mayo de 2011 [1]

## Índice


I. Introducción ..... I - 11239

II. Normativa de la Unión ..... I - 11240

A. Derecho primario ..... I - 11240

B. Derecho derivado ..... I - 11240

1. Decisión 2000/597/CE, Euratom ..... I - 11240

2. Reglamento (CE, Euratom) nº 1605/2002 ..... I - 11242

3. Reglamento (CE) nº 1798/2003 ..... I - 11243

III. Hechos ..... I - 11245

IV. Procedimiento administrativo previo ..... I - 11247

V. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes ..... I - 11248

VI. Alegaciones esenciales de las partes ..... I - 11249

VII. Apreciación jurídica ..... I - 11253

A. Observaciones preliminares ..... I - 11253

B. Sistema de recursos propios de la Decisión 2000/597/CE, Euratom ..... I - 11254

C. Competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas ..... I - 11258


1 — Lengua original de las conclusiones: alemán.

1. Objeto, alcance y límites de las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas ..... I - 11258

a) Derecho a controlar los actos de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros que guarden una relación suficientemente directa con los ingresos o gastos de la Unión ..... I - 11258

b) El ámbito de aplicación del Derecho de la Unión como reserva de competencia en el contexto del control por el Tribunal de Cuentas de las actuaciones de los Estados miembros ..... I - 11259

c) Obligación de observar los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad ..... I - 11263

i) Principio de subsidiariedad ..... I - 11263

ii) Principio de proporcionalidad ..... I - 11265

2. Criterios de control para la auditoría de cuentas ejercida por el Tribunal de Cuentas ..... I - 11266

3. Conclusión provisional ..... I - 11268

D. Competencia del Tribunal de Cuentas para controlar la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido del Reglamento (CE) nº 1798/2003 ..... I - 11268

1. El control de la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido del Reglamento (CE) nº 1798/2003 presenta una relación suficientemente directa con los ingresos de la Unión ..... I - 11269

2. Sobre la observancia de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad ..... I - 11272

a) Sobre la observancia del principio de subsidiariedad ..... I - 11273

b) Sobre la observancia del principio de proporcionalidad ..... I - 11274

E. Sobre el incumplimiento por parte de la República Federal de Alemania de las obligaciones de cooperación que le incumben para con el Tribunal de Cuentas ..... I - 11278

VIII. Resumen ..... I - 11280

IX. Costas ..... I - 11281

X. Conclusión ..... I - 11281

## I. Introducción

1. El presente asunto tiene su origen en un recurso por incumplimiento presentado por la Comisión con arreglo al artículo 258 TFUE en el que ésta solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la normativa de la Unión, al negarse a permitir que el Tribunal de Cuentas Europeo (en lo sucesivo, «Tribunal de Cuentas») efectuara controles en Alemania en relación con la cooperación transfronteriza de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

2. Desde el punto de vista procesal, el presente procedimiento se caracteriza por la particularidad de que la Comisión ha incoado un procedimiento por incumplimiento contra un Estado miembro porque éste supuestamente ha vulnerado las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas. Pese a que el Tribunal de Cuentas ha abogado en el pasado expresamente por que se le atribuyera la facultad de incoar procedimientos para ejercer sus derechos de manera autónoma frente a los Estados miembros, [2] no dispone, tras la última modificación del sistema de recursos y procedimientos del Derecho de la Unión por el Tratado de Lisboa, de ninguna facultad directa para incoar procedimientos contra Estados miembros que supuestamente hayan vulnerado sus competencias de auditoría. [3] Antes bien, el Tribunal de Cuentas ha de notificar tal infracción a la Comisión para que ésta incoe, como en el caso de autos, un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE contra el Estado miembro de que se trate, en el que, a continuación, el Tribunal de Cuentas puede intervenir.

3. El presente procedimiento permite al Tribunal de Justicia precisar el alcance y el objeto de las competencias del Tribunal de Cuentas para controlar las actuaciones de los Estados miembros tomando como ejemplo una pretensión de auditoría concreta. Es el primer procedimiento por incumplimiento a raíz de la negativa de un Estado miembro a permitir

2 — Véase, entre otros, el informe del Tribunal de Cuestas dirigido al grupo de reflexión para el funcionamiento del Tratado de la Unión Europea de 1995 (versión francesa publicada en *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, p. 689, punto 2.6).

3 — En este contexto, procede señalar, con carácter general, que mediante el Tratado de Lisboa no se pretendía realizar reforma alguna del sistema de recursos y procedimientos del Derecho de la Unión, sino que esencialmente se confirmó el sistema de recursos y procedimientos existente. Véase, a este respecto, Thiele, A.: *Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?,* EuR 2010, pp. 30 a 51. Hubiera sido posible sin mayor injerencia en la nueva estructura del TFUE atribuir al Tribunal de Cuentas la facultad para incoar procedimientos contra los Estados miembros. A esos efectos, podía haberse establecido, por ejemplo, en una nueva letra e) del artículo 271 TFUE que el Tribunal de Cuentas puede interponer un recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE contra un Estado miembro por vulneración de sus competencias de auditoría y acceso previstos en el artículo 287 TFUE. Véase, a este respecto, Friedrich, C./Inghelram, J.: *Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof,* DÖV 1999, pp. 669 y ss., especialmente p. 676.

en su territorio una auditoría en el ámbito de los ingresos de la Unión proyectada por el Tribunal de Cuentas y a apoyarlo en ello.

4. La importancia institucional del presente procedimiento por incumplimiento se ha visto confirmada por la decisión del Parlamento Europeo de intervenir, por primera vez, en un procedimiento por incumplimiento contra un Estado miembro en apoyo de la Comisión.

## II. Normativa de la Unión [4]

### A. *Derecho primario*

El artículo 248 CE establece en el Derecho primario la competencia del Tribunal de Cuentas.

### B. *Derecho derivado*

#### 1. Decisión 2000/597/CE, Euratom

5. El artículo 2 de la Decisión 2000/597/CE, Euratom del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas, [5] establece:

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

a) exacciones, primas, montantes suplementarios o compensatorios, importes o factores adicionales y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de las Comunidades en los intercambios con países no miembros en el marco de la política agrícola común, así como las cotizaciones y otros derechos previstos en el marco de la organización común de mercados en el sector del azúcar;

b) los derechos del arancel aduanero común y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de las

4 — De acuerdo con las denominaciones utilizadas en el TUE y en el TFUE, el concepto «Derecho de la Unión» se utiliza como concepto global que comprende el Derecho comunitario y el Derecho de la Unión. Las disposiciones de Derecho primario que se citan a continuación son las aplicables *ratione temporis*.

5 — DO L 253, p. 42.

Comunidades en los intercambios con países no miembros, así como los derechos de aduana sobre los productos regulados por el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero;

c) la aplicación de un tipo uniforme válido para todos los Estados miembros a las bases imponibles del 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 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.

[…]

4. El tipo uniforme mencionado en la letra c) del apartado 1 corresponderá al que resulte de la diferencia entre los elementos siguientes:

a) el tipo máximo de referencia del recurso IVA, que se fija en:

un 0,75 % en 2002 y 2003,

un 0,50 % de 2004 en adelante,

y

b) un tipo ("tipo congelado") equivalente al cociente entre la cantidad de la compensación mencionada en el artículo 4 y la suma de las bases imponibles del IVA [establecidas de conformidad con la letra c) del apartado 1] de todos los Estados miembros, teniendo en cuenta el hecho de que el Reino Unido está excluido de la financiación de su corrección y que la parte de Austria, Alemania, los Países Bajos y Suecia en la financiación de la corrección británica se reduce a un cuarto de su valor normal.

5. El tipo fijado conforme a la letra d) del apartado 1 se aplicará al PNB de cada Estado miembro.

[…]

7. A efectos de la aplicación de la presente Decisión, se entenderá por PNB la RNB del ejercicio a precios de mercado, tal como especifica la Comisión en aplicación del SEC 95 de conformidad con el Reglamento (CE) nº 2223/96.

En caso de que las modificaciones del SEC 95 impliquen cambios en la RNB, tal como prevé la Comisión, el Consejo decidirá, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta del Parlamento Europeo, si dichas modificaciones son de aplicación a los efectos de la presente Decisión.»

6. El artículo 8 de la Decisión 2000/597 está redactado en los siguientes términos:

«1. Los Estados miembros recaudarán los recursos propios comunitarios, contemplados en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 2, con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales, adaptadas, en su caso, a los requisitos de la normativa comunitaria.

[…]

Los Estados miembros pondrán los recursos previstos en las letras a) a d) del apartado 1 del artículo 2 a disposición de la Comisión.

2. 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.»

2. Reglamento (CE, Euratom) nº 1605/2002

7. El artículo 140 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, [6] establece:

«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

6 — DO L 248, p. 1.

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.

[…]»

8. El artículo 142, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002 está redactado en los siguientes términos:

«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.»

3. Reglamento (CE) nº 1798/2003

9. El artículo 1, apartado 1, del 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 el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92, [7] dispone:

«1. 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

7 — DO L 264, p. 1.

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.

[…]»

10. Según el 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 e informará de ello a la Comisión y a los demás Estados miembros.

11. El artículo 5 del Reglamento nº 1798/2003 prevé:

«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. Si el Estado miembro considera que no es necesaria una investigación administrativa, informará inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que la han llevado a adoptar esa postura.

4. Para obtener la información solicitada o llevar a cabo la investigación administrativa solicitada, la autoridad requerida, o la autoridad administrativa a quien haya recurrido esta última, procederá como si actuase por cuenta propia o a instancia de otra autoridad de su propio Estado miembro.»

12. El artículo 35, apartado 1, del Reglamento nº 1798/2003, dispone:

«Los Estados miembros y la Comisión examinarán y evaluarán el funcionamiento del dispositivo de cooperación administrativa

previsto en el presente Reglamento. La Comisión centralizará las experiencias de los Estados miembros con el fin de mejorar el funcionamiento de este dispositivo.»

13. El artículo 43, apartado 1, del Reglamento nº 1798/2003 tiene el siguiente tenor:

«A efectos de la aplicación del presente Reglamento, los Estados miembros tomarán todas las medidas necesarias para:

a) garantizar una buena coordinación interna entre las autoridades competentes a las que se refiere el artículo 3;

b) establecer una cooperación directa entre las autoridades especialmente facultadas para poner en marcha dicha coordinación;

c) garantizar el buen funcionamiento del sistema de intercambio de información previsto en el presente Reglamento.»

**III. Hechos**

14. Mediante escrito de 26 de junio de 2006, el Tribunal de Cuentas comunicó al Bundesrechnungshof que había previsto realizar una visita de auditoría entre el 10 y el 13 de octubre de 2006 con objeto de controlar la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido tal como viene regulada en el Reglamento nº 1798/2003 y en las correspondientes disposiciones de ejecución. A este respecto, el punto fundamental es si los Estados miembros han establecido las estructuras administrativas y organizativas para la cooperación administrativa y cómo se desarrolla en la práctica la cooperación en caso de solicitud de asistencia con arreglo al artículo 5 del Reglamento nº 1798/2003. Esencialmente, se controlarían los servicios de la oficina central de enlace prevista en el artículo 2, apartado 2, de dicho Reglamento. No obstante, podrían incluirse en la auditoría otros servicios que participen en la cooperación administrativa.

15. Haciendo referencia a este primer escrito, el Tribunal de Cuentas comunicó al Bundesrechnungshof mediante escrito de 7 de septiembre de 2006 más detalles relativos a la auditoría. En él se anunció, en particular, una visita de auditoría a la oficina central de enlace alemana en el período comprendido entre el 10 y el 13 de octubre de 2006. Se solicitó que se remitiera a la oficina central de enlace el programa de visitas anexo a dicho escrito.

16. En dicho programa de visitas se solicitaba a la oficina de central de enlace que transmitiera datos sobre las solicitudes de información en el sentido del artículo 5 del Reglamento nº 1798/2003 que se hubieran recibido y tratado en los años 2004/2005. Además, el programa de visitas contenía una tabla de los

distintos temas que habían de tratarse durante la visita de auditoría. Entre ellos figuraban, en particular, 1) la organización, el equipamiento y el modo de trabajo de la oficina central de enlace, 2) el intercambio de información sin solicitud previa en el sentido del capítulo IV del Reglamento nº 1798/2003, 3) el almacenamiento e intercambio de información sobre volúmenes de negocios intracomunitarios (banco de datos VIES), 4) los problemas legales que obstaculizan la cooperación administrativa, 5) otras medidas para mejorar la cooperación administrativa y para evitar abusos, y 6) los controles puntuales de las solicitudes de información recibidas y presentadas.

17. Mediante escrito de 18 de septiembre de 2006, el Bundesrechnungshof confirmó su participación en la auditoría. A este respecto, se había previsto la celebración de una reunión preparatoria previa el 9 de octubre de 2006 en el Bundesrechnungshof.

18. Habida cuenta de que la oficina central de enlace objeto de control no parecía estar dispuesta a cooperar con el Tribunal de Cuentas, éste se dirigió nuevamente al Bundesrechnungshof mediante escrito de 5 de octubre de 2006. En dicho escrito comunicó que la oficina central de enlace no había confirmado la visita de auditoría ni había transmitido los documentos solicitados previamente, necesarios para preparar la auditoría. En este contexto, el Tribunal de Cuentas señaló que posponía la visita de auditoría al período comprendido entre el 14 y el 17 de noviembre de 2006. Al propio tiempo, solicitó al Bundesrechnungshof que actuara ante la oficina central de enlace para facilitar el desarrollo regular de dicha auditoría.

19. Mediante escrito de 9 de noviembre de 2006, el Tribunal de Cuentas se quejó ante el Bundesminister der Finanzen (Ministro Federal de Hacienda), porque la oficina central de enlace que procedía controlar no había confirmado la fecha de control comprendido entre el 14 y el 17 de noviembre de 2006 ni había transmitido la información necesaria. El Tribunal de Cuentas señaló que posponía nuevamente la fecha de control y la fijaba en el período comprendido entre el 4 y el 7 de diciembre de 2006. Al mismo tiempo volvió a explicar el objetivo de la auditoría y declaró, en ese contexto, que estaba previsto realizar un examen puntual de solicitudes de información presentadas por la oficina central de enlace en 2005 y de solicitudes de información recibidas de otros Estados miembros. No serían objeto de control las operaciones materiales efectivas, incluido el cálculo del impuesto, en la medida en que resultasen de los documentos que procedía controlar. Se controlaría en cambio la eficacia y efectividad de la cooperación administrativa. En su escrito de contestación de 4 de diciembre de 2006, el Bundesministerium der Finanzen (Ministerio de Hacienda) comunicó que, debido a la falta de base legal, el Tribunal de Cuentas no podía llevar a cabo auditoría alguna.

20. Mediante escrito de 13 de diciembre de 2006, el Tribunal de Cuentas se dirigió nuevamente al Bundesrechnungshof solicitando que respondiera a determinadas cuestiones respecto de solicitudes de información particulares que se habían intercambiado entre la oficina central de enlace alemana y las

oficinas centrales de enlace de otros Estados miembros de conformidad con el artículo 5 del Reglamento nº 1798/2003. El 6 de marzo de 2007, el Bundesrechnungshof desestimó dicha solicitud señalando que el Bundesministerium der Finanzen ya se había opuesto a la comunicación de auditoría del Tribunal de Cuentas en dicho asunto. Por consiguiente, el Bundesrechnungshof no podía comunicar la información pertinente por razones de neutralidad.

21. Mediante escrito de 4 de mayo de 2007, el Tribunal de Cuentas se volvió a dirigir al Bundesministerium der Finanzen y le comunicó una serie de comprobaciones resultantes del trabajo de auditoría en otros Estados miembros. En un escrito de contestación de 29 de junio de 2007, el Bundesministerium der Finanzen presentó sus observaciones respecto de dichas declaraciones. Sin embargo, el referido escrito no contenía indicio alguno de que éste hubiera modificado su postura negativa respecto de la práctica de la auditoría mediante una visita de auditoría en la República Federal de Alemania.

22. El Tribunal de Cuentas publicó los resultados de su auditoría en su Informe Especial nº 8/2007 sobre la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido [8] (en lo sucesivo, Informe Especial nº 8/2007). Las declaraciones relativas a Alemania que figuran en dicho informe se basan en comprobaciones hechas con ocasión de visitas de auditoría efectuadas en otros Estados miembros, en información recabada durante visitas de auditoría a la Comisión y en informes disponibles al público. [9]

## IV. Procedimiento administrativo previo

23. Mediante escrito de requerimiento de 23 de septiembre de 2008, la Comisión informó a la República Federal de Alemania de que, debido a su reiterada negativa a cooperar con el Tribunal de Cuentas, había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 248 CE, apartados 1, 2 y 3, así como de los artículos 140, apartado 2 y 142, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002, y del artículo 10 CE. Dicho incumplimiento se basa en que se obstaculizó al Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de controlar los ingresos de la Unión. Además, la auditoría del Tribunal de Cuentas de que se trata, tenía por objeto controlar los gastos de la Unión en relación con la ejecución del Reglamento nº 1798/2003, debiendo examinarse, en particular, la eficacia y eficiencia del banco de datos VIES.

24. En su respuesta de 23 de diciembre de 2008, la República Federal de Alemania negó las infracciones imputadas. Consideraba

8 — DO 2008, C 20, p. 1.

9 — Informe Especial nº 8/2007, nº 14.

determinante que la que pretendía llevar a cabo el Tribunal de Cuentas no estaba cubierta por el artículo 248 CE, puesto que dicha auditoría no se refería a los ingresos ni a los gastos de la Unión. El Gobierno alemán también invocó el principio de subsidiariedad.

25. Mediante escrito de 23 de marzo de 2009, la Comisión comunicó a la República Federal de Alemania un dictamen motivado conforme al artículo 226 CE. En él mantuvo su postura de que el Tribunal de Cuentas está facultado para controlar la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. Además, el Tribunal de Cuentas puede evaluar los gastos de la Unión relacionados con la base de datos VIES, puesto que dicho sistema de intercambio de información en materia de impuesto sobre el valor añadido se financia con cargo al presupuesto de la Unión.

26. En su escrito de 22 de mayo de 2009, mediante el que respondió al dictamen motivado, la República Federal de Alemania reiteró su postura de que la auditoría de que se trata no estaba cubierta por el artículo 248 CE, en la medida en que tenía por objeto el control de los recursos procedentes del impuesto sobre el valor añadido. En la medida en que la auditoría estaba prevista como un control de los gastos de la Unión relacionados con la base de datos VIES, la República Federal de Alemania aceptaba expresamente la facultad del Tribunal de Cuentas de examinar los gastos pertinentes de la Unión. Sin embargo, dichos gastos no eran objeto de la solicitud originaria de auditoría.

## V. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes

27. Dado que, en opinión de la Comisión, la República Federal de Alemania no se atuvo a su dictamen motivado, dicha institución presentó el 17 de diciembre de 2009 recurso con arreglo al artículo 258 TFUE.

28. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia:

— Que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 248 CE, apartados 1, 2 y 3, de los artículos 140, apartado 2, y 142, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002 y del artículo 10 CE, al no haber permitido que el Tribunal de Cuentas efectuara controles en Alemania en relación con la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, prevista en el Reglamento nº 1798/2003 y en las correspondientes disposiciones de aplicación.

— Que se condene en costas a la República Federal de Alemania.

29. La República Federal de Alemania solicita que se desestime el recurso y que se condene en costas a la Comisión.

30. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 7 de mayo de 2010, se admitió la intervención del Tribunal de Cuentas y del Parlamento Europeo en apoyo de las pretensiones de la Comisión. El Tribunal de Cuentas y el Parlamento Europeo solicitan que se estime el recurso de la Comisión.

31. En la vista oral, celebrada el 15 de marzo de 2011, expusieron sus posturas los representantes de la Comisión, de la República Federal de Alemania, del Tribunal de Cuentas y del Parlamento Europeo.

## VI. Alegaciones esenciales de las partes

32. En opinión de la Comisión, del Parlamento Europeo y del Tribunal de Cuentas, la negativa de la República Federal de Alemania a permitir al Tribunal de Cuentas la auditoría de la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido conduce a una infracción del artículo 248 CE, apartados 1, 2 y 3, de los artículos 140, apartado 2, y 142, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002, así como del artículo 10 CE. Por el contrario, la República Federal de Alemania considera que su postura negativa es compatible con el Derecho de la Unión.

33. La *Comisión,* el *Parlamento Europeo* y el *Tribunal de Cuentas* abogan por una interpretación amplia de las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas y de las correspondientes obligaciones de cooperación de los Estados miembros. A este respecto, subrayan la función del Tribunal de Cuentas, establecida en el Derecho primario, de evaluar la recaudación y el uso de recursos de la Unión y examinar si las operaciones financieras se registran y presentan debidamente y si se ejecutaron y administraron de manera legal y regular. En cuanto auditor independiente y externo contribuye a mejorar la gestión financiera de la Unión y a salvaguardar los intereses económicos de los ciudadanos de la Unión. En este contexto, y para garantizar el efecto útil de las disposiciones pertinentes, las competencias de control del Tribunal de Cuentas deben interpretarse de manera amplia. Además, de los preceptos del Derecho de la Unión resulta que en caso de auditorías llevadas a cabo en los Estados miembros, éstos tienen que prestar al Tribunal de Cuentas su pleno apoyo en el ejercicio de su actividad.

34. Por lo tanto, los Estados miembros están obligados a permitir todas las auditorías por parte del Tribunal de Cuentas que sirvan para examinar la recaudación y el uso de los recursos de la Unión y a prestar al Tribunal de Cuentas su pleno apoyo en este contexto. Precisamente esto es lo que las autoridades alemanas han negado al Tribunal de Cuentas en el presente asunto. Si bien el Reglamento nº 1798/2003 no regula por sí mismo el registro de recursos de la Unión, sí guarda una relación clara y directa con los ingresos de la Unión. Tiene por objeto la lucha contra el fraude y la evasión del impuesto sobre el valor añadido, por lo que contribuye a que los Estados miembros dispongan de unos ingresos adecuados del IVA y a que la Unión pueda

disponer en las mejores condiciones posibles de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido que le corresponden. En definitiva, los recursos procedentes del impuesto sobre el valor añadido de los Estados miembros son la base para calcular los recursos propios de la Unión procedentes del impuesto sobre el valor añadido. Desde esta perspectiva, el control de si los Estados miembros han establecido un sistema eficiente de cooperación y asistencia en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, forma parte del examen de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido. Además, no puede ignorarse que los demás Estados miembros tendrían que compensar los posibles déficit en el ámbito de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido mediante mayores contribuciones en el ámbito de los recursos propios RNB.

35. El *Tribunal de Cuentas* y el *Parlamento Europeo* subrayan en este contexto la diferencia entre los controles efectuados por el Tribunal de Cuentas y los posibles controles de la Comisión. El objetivo de las auditorías efectuadas por el Tribunal de Cuentas no consiste en examinar la aplicación del Reglamento nº 1798/2003 por los Estados miembros en orden a la imposición de sanciones contra ellos en caso de incumplimiento de sus obligaciones, sino más bien en controlar el buen funcionamiento del sistema de cooperación administrativa en la práctica y, en su caso, proponer mejoras. A este respecto, el *Tribunal de Cuentas* destaca que la interpretación restrictiva de las competencias del Tribunal de Cuentas que propugna el Gobierno alemán tendría como consecuencia que éste únicamente podría ejercer un control de la contabilidad muy limitado, lo que le impediría llevara a cabo auditorías de la gestión *(performance audits).* Sin embargo, dichas auditorías son necesarias para que el Tribunal de Cuentas pueda cumplir las obligaciones que le incumben en virtud del tenor del artículo 248 CE.

36. La *Comisión* se considera apoyada en su postura por el artículo 43, apartado 1, del Reglamento nº 1798/2003, el artículo 8, apartado 2, de la Decisión 2000/597, y el artículo 140, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002. De estas disposiciones se desprende que los propios Estados miembros han interpretado las competencias del Tribunal de Cuentas del artículo 248 CE de manera tan amplia que comprenden el control de la cooperación administrativa de los Estados miembros en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido con arreglo a lo dispuesto en el Reglamento nº 1798/2003.

37. El *Gobierno alemán,* sin embargo, aboga en favor de una interpretación más restrictiva de las competencias del Tribunal de Cuentas. Señala que la función del Tribunal de Cuentas está claramente limitada al control de las operaciones que guarden relación directa con los ingresos y gastos de la Unión.

38. En opinión del Gobierno alemán, el Reglamento nº 1798/2003 no se refiere a los ingresos de la Unión. Los ingresos procedentes del impuesto sobre el valor añadido de los Estados miembros, protegidos por el Reglamento nº 1798/2003, no constituyen ingresos de la Unión, sino que se usan meramente como valor fijo para calcular los recursos propios de la Unión procedentes del impuesto sobre el valor añadido. Las disposiciones pertinentes para este cálculo no contienen dispositivo de corrección alguno para sumar los ingresos procedentes del impuesto sobre el valor añadido que el Estado miembro hubiera podido obtener adicionalmente, por ejemplo, mediante un mejor funcionamiento de la asistencia interestatal.

39. En este contexto, el Gobierno alemán hace una comparación con los recursos propios RNB. A estos efectos destaca, en particular, que el cálculo de los recursos propios RNB se basa, en definitiva, en la RNB de cada Estado miembro. Si el modo de establecimiento de la base de los recursos propios ha de estar sometido al control del Tribunal de Cuentas, éste estaría facultado, en el marco de una auditoría de los recursos propios RNB, para controlar toda la política económica de cada Estado miembro, dado que ésta influye en las RNB de cada Estado miembro.

40. Estas consideraciones llevan al Gobierno alemán a concluir que las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas únicamente pueden referirse a la comprobación y el cálculo de los ingresos netos procedentes del impuesto sobre el valor añadido que efectivamente se hayan obtenido, así como a los cálculos que los Estados miembros efectúan sobre la base de dichos cálculos para determinar la base de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido. Alega que los procedimientos de recaudación, determinación y administración particulares, es decir, los verdaderos procedimientos tributarios de los Estados miembros no están, en cambio, sujetos a su control, puesto que dichos procedimientos no son objeto de determinación y cálculo de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido. En este contexto, no cabe deducir del artículo 8, apartado 2, de la Decisión nº 2000/597 que el Tribunal de Cuentas sea competente para controlar la transposición del Reglamento nº 1798/2003 en los Estados miembros.

41. Las partes también discuten si un control por el Tribunal de Cuentas de la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido vulnera el principio de subsidiariedad.

42. El *Gobierno alemán* responde a esta cuestión de manera afirmativa. Alega que el control de la recaudación del impuesto sobre el valor añadido corresponde, en principio, a los tribunales de cuentas nacionales. En la medida en que la Comisión considere que sólo

el Tribunal de Cuentas es competente para llevar a cabo los controles transfronterizos, no tiene en cuenta que, de conformidad con el artículo 35 del Reglamento nº 1798/2003, ya está previsto un examen y una evaluación del Reglamento por la Comisión en colaboración con los Estados miembros. Dicho de otro modo, el legislador de la Unión ya ha establecido disposiciones para tener en cuenta el ámbito limitado de competencias de los tribunales de cuentas nacionales. Por lo tanto, el control por parte del Tribunal de Cuentas no sería necesario.

43. En este contexto, el Gobierno alemán también destaca que la estructura organizativa de la administración tributaria, las inspecciones fiscales, así como la recaudación de impuestos, constituye una competencia de los Estados miembros. Dicha distribución administrativa de las competencias entre la Unión y los Estados miembros no puede separarse de la cuestión de qué entidad de control puede controlar las correspondientes actividades administrativas. Por lo tanto, la delimitación de las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas tiene que corresponderse con la delimitación de las competencias administrativas. Por consiguiente, no cabe un control de los actos administrativos comprendidos dentro de la competencia de los Estados miembros sin que exista una base expresa en el Tratado.

44. Según la *Comisión,* el *Parlamento Europeo* y el *Tribunal de Cuentas,* el argumento de la subsidiariedad no resulta convincente. Antes bien, el aspecto transfronterizo de la cooperación administrativa del Reglamento nº 1798/2003 aboga por entender que el Tribunal de Cuentas dispone de una competencia de auditoría. La *Comisión* destaca además el carácter autónomo de las auditorías del Tribunal de Cuentas. La existencia de una competencia de auditoría de la Comisión o de los tribunales de cuentas nacionales no excluiría automáticamente, en virtud de todo ello, que el Tribunal de Cuentas disponga de una competencia de auditoría.

45. Además, la *Comisión* alega en su réplica que la aplicación del Reglamento nº 1798/2003 supone gastos para la Unión, puesto que el establecimiento y el funcionamiento de los sistemas de información que prevé son (co)financiados por el presupuesto de la Unión. Por consiguiente, el control de la ejecución y la aplicación del Reglamento nº 1798/2003 también forma parte del control de la legalidad y regularidad de los gastos de la Unión.

46. El *Gobierno alemán* considera dicha alegación inadmisible por dos razones. Por una parte, dicho argumento no ha sido formulado en el escrito de recurso, de modo que, de conformidad con el artículo 42, apartado 2, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, dicha alegación es tardía por lo que procede desestimarla por inadmisible. Por otra parte, el control de los gastos no era objeto de la auditoría que pretendía llevar a cabo el Tribunal de Cuentas.

## VII. Apreciación jurídica

### A. *Observaciones preliminares*

47. La apreciación de la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la negativa de la República Federal de Alemania a permitir al Tribunal de Cuentas controlar la cooperación administrativa de los Estados miembros en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido depende, en definitiva, de la respuesta que se dé a la cuestión de si el Tribunal de Cuentas estaba facultado para llevar a cabo dicha auditoría o no. Si el Tribunal de Cuentas no estaba facultado para llevar a cabo tal auditoría, la República Federal de Alemania podía denegar al Tribunal de Cuentas la cooperación sin más motivación. Si, por el contrario, el Tribunal de Cuentas estaba facultado para llevar a cabo dicha auditoría, como alegan la Comisión Europea, el Parlamento Europeo y el Tribunal de Cuentas, procedería considerar que la República Federal de Alemania ha infringido, por su negativa, las obligaciones de cooperación que le incumben en virtud del Derecho de la Unión.

48. De conformidad con el artículo 7 CE, apartado 1, el Tribunal de Cuentas forma parte de las instituciones de la Unión y actúa dentro de los límites de las competencias atribuidas por dicho Tratado. El desarrollo en el Derecho primario se ha producido en el artículo 248 CE, cuyo apartado 1 establece que el Tribunal de Cuentas examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Comunidad y las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier organismo creado por la Comunidad en la medida en que el acto constitutivo de dicho organismo no excluya dicho examen.

49. Por lo tanto, las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas se refieren, en principio, a los ingresos y gastos de la Unión. [10] En el contexto del presente procedimiento se plantea, en primer lugar, la cuestión de si el control de la cooperación administrativa de los Estados miembros en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido se refiere a los ingresos o gastos de la Unión o no. Teniendo en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha pronunciado en pocas ocasiones hasta la fecha sobre el alcance de las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas, considero que para responder a esta cuestión es necesario delimitar, en primer lugar, la estructura básica del sistema de los ingresos de la Unión de conformidad con la Decisión 2000/597 aplicable *ratione temporis*. Sobre esta base trataré, a continuación, la cuestión de si la auditoría denegada por la República Federal de Alemania ha de considerarse una auditoría de los ingresos o gastos

10 — Véase, a este respecto, Ekelmans, M: «Cour des comptes», en *Rép. communautaire* Dalloz (estado a 08/2008), apartado 47.

de la Unión que la República Federal de Alemania estaba obligada a apoyar y, en su caso, en qué medida.

B. *Sistema de recursos propios de la Decisión 2000/597/CE, Euratom*

50. De conformidad con el artículo 269 CE, párrafo primero, el Presupuesto de la Unión se financiará íntegramente con cargo a recursos propios, sin perjuicio de otros ingresos. En virtud del párrafo segundo, de dicho artículo, el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones relativas al sistema de recursos propios de la Unión.

51. Para el período pertinente en el presente procedimiento, el sistema de recursos propios se estableció en la Decisión 2000/597. En el artículo 2, apartado 1, de dicha Decisión se distingue entre derechos y contribuciones procedentes del ámbito agrario [letra a)], los derechos de arancel por las importaciones [letra b)], los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido [letra c)], y los recursos propios RNB [11] [letra d)].

52. Los derechos y contribuciones procedentes del ámbito agrario pertenecientes a la Unión, así como los derechos de aduanas –llamados «recursos propios tradicionales»– se recaudarán, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, de la Decisión 2000/597 por los Estados miembros con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales. De conformidad con el artículo 2, apartado 3, de dicha Decisión, como contrapartida, los Estados miembros podrán retener por los gastos incurridos un tanto alzado del 25 %.

53. De conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Decisión 2000/597, los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido se determinan sobre la base de un cálculo complejo. A estos efectos, en una primera fase se calcula para cada Estado miembro la base imponible uniforme de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido, sobre la base de los ingresos efectivos procedentes del impuesto sobre el valor añadido. Las reglas detalladas para determinar dicha base imponible vienen recogidas en el Reglamento (CEE, Euratom) nº 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de

11 — Si bien el artículo 2, apartado 1, letra d), de la Decisión 2000/597 no habla de la renta nacional bruta (RNB), sino del producto social bruto (PSB) de los Estados miembros, se señala en el artículo 2, apartado 7, de dicha Decisión que, a efectos de la aplicación de la presente Decisión, se entenderá por PNB la RNB del ejercicio a precios de mercado, tal como especifica la Comisión en aplicación del SEC 95 de conformidad con el Reglamento (CE) nº 2223/96. En el cuarto considerando se explica dicha modificación de los términos por el hecho de que conviene utilizar los conceptos estadísticos más recientes a efectos de los recursos propios.

1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido. [12] A continuación, la base imponible del Estado miembro de que se trate, determinada de este modo, se limita a un máximo del 50 % de su RNB definida de conformidad con el artículo 2, apartado 7, de la Decisión 2000/597 (nivelación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido). [13] A la base imponible de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido, determinada de este modo, se aplica, a continuación, un tipo uniforme para todos los Estados miembros. [14] De estos cálculos resultan los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido que cada Estado miembro adeuda a la Unión y que los Estados miembros han de poner a disposición de la Comisión de conformidad con el artículo 8, apartado 1, párrafo tercero, de la Decisión 2000/597.

54. De conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra d), de la Decisión 2000/597, los recursos propios RNB resultan de la aplicación al total de la RNB de todos los Estados miembros de un tipo fijado en el marco del procedimiento presupuestario teniendo en cuenta todos los demás ingresos. Dichos recursos propios tienen por objeto equilibrar el presupuesto de la UE y, en este contexto, pueden calificarse de piedra angular [15] necesaria para el sistema de los recursos propios, porque, en principio, no es posible que la Unión no puede contraer créditos. [16] Esto significa que el lucro cesante estructural en las otras tres categorías de recursos propios tienen que compensarse, en principio, por ingresos superiores procedentes de recursos propios RNB. De conformidad con el artículo 8, apartado 1, párrafo tercero, de la Decisión 2000/597, los Estados miembros tienen que poner los recursos propios RNB a disposición de la Comisión.

55. Una diferencia importante entre los recursos propios tradicionales, por una parte, y los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido y los recursos propios RNB, por otra, consiste en que los recursos propios tradicionales que los Estados miembros tienen que transferir a la Comisión han de corresponderse, en principio, con las exacciones agrícolas y derechos de aduanas, menos la compensación global por gastos de administración, mientras que tal relación directa no existe entre los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido y los ingresos nacionales procedentes

12 — DO L 155, p. 9. Dicho de manera generalizada, de conformidad con el Reglamento nº 1553/89, dicho cálculo se llevará a cabo como sigue: En primer lugar se subsanan los ingresos procedentes del IVA de los Estados miembros para eliminar las diferencias admisibles entre las disposiciones nacionales y las uniformes (artículos 2, apartado 3, y 5). A continuación, los ingresos procedentes del impuesto sobre el valor añadido subsanados se dividen por el tipo de IVA nacional. Si en un Estado miembro se aplicaran varios tipos de IVA se calculará un tipo medio ponderado (artículos 3, 4 y 5). La base imponible determinada en virtud del cociente de los ingresos subsanados y del tipo medio ponderado se subsanará, a continuación para eliminar los volúmenes de negocios de las diferencias admisibles con la Sexta Directiva IVA (artículos 2 y 6). Véase, Meermagen, B: *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, Múnich 2002, p. 154.

13 — Mediante esta nivelación se pretende mejorar la justicia de la compensación económica entre los Estados miembros. Véase Hidien, J.: *Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU*, EuR 1997, pp. 95 y ss., especialmente p. 103.

14 — El modo de cálculo de dicho tipo se describe en el artículo 2, apartado 4, de la Decisión 2000/597.

15 — Véase, a este respecto, Wilms, G.: *Die Reform des EU-Haushaltes im Lichte der Finanziellen Vorschau 2007-2013 und des Vertrages von Lissabon – neue Perspektiven für die Europäische Union?*, EuR 2007, pp. 707 y ss., especialmente p. 710.

16 — Dicho principio se expresa en el artículo 268 CE, párrafo tercero, según el cual el presupuesto debe estar equilibrado en cuanto a ingresos y gastos.

del impuesto sobre el valor añadido o entre los recursos propios RNB y la RNB.

56. En este contexto, el artículo 8, apartado 1, párrafo primero, de la Decisión 2000/597 regula expresamente la recaudación de los recursos propios tradicionales. Según dicho artículo, los Estados miembros recaudarán los recursos propios de la Unión con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales, adaptadas, en su caso, a los requisitos de la normativa de la Unión. Los preceptos más importantes del Derecho de la Unión para la recaudación de los recursos propios tradicionales se recogen en el Reglamento (CE, Euratom) nº 1150/2000 del Consejo, de 22 de mayo de 2000, por el que se aplica la Decisión 2000/597/CE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, [17] cuyo artículo 17 establece determinados aspectos de la obligación de recaudación y puesta a disposición de dichos recursos propios por los Estados miembros. [18] Además, de conformidad con el artículo 18 de dicho Reglamento, la Comisión no sólo podrá solicitar a los Estados miembros que realicen controles suplementarios relativos a la determinación y a la puesta a disposición de los recursos propios tradicionales, sino que, además, puede participar activamente en dichos controles.

57. Ni la Decisión 2000/597 ni el Reglamento nº 1150/2000 contienen normas expresas respecto de la recaudación del impuesto sobre el valor añadido nacional por los Estados miembros. Pese a la armonización en este ámbito, el impuesto sobre el valor añadido ha de apreciarse como un impuesto nacional, que se recauda, en principio, de conformidad con las disposiciones nacionales. [19] Pese a ello, el artículo 12, apartado 1, del Reglamento nº 1553/89 prevé la obligación de los Estados miembros de informar a la Comisión de los procedimientos que apliquen de registro de los sujetos pasivos y de liquidación y recaudación del IVA, así como de las modalidades y de los resultados de sus sistemas de control en el ámbito de dicho impuesto. Según el apartado 2 de dicha disposición, la Comisión examinará, en colaboración con cada Estado miembro afectado, si pueden contemplarse posibles mejoras de los procedimientos a fin de incrementar su eficacia.

58. Desde mediados de los años noventa se ha modificado drásticamente la importancia de las cuatro categorías de recursos propios en el contexto de la financiación del presupuesto de la Unión. Mientras que en 1996 el porcentaje de los «recursos propios tradicionales» de los recursos propios de la UE era del

17 — DO L 130, p. 1, en su versión modificada por el Reglamento (CE, Euratom) nº 2028/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 352, p. 1).

18 — El artículo 17, apartado 2, del Reglamento nº 1150/2000 establece, entre otros, que se exime a los Estados miembros de poner a disposición de la Comisión los importes correspondientes a los derechos constatados cuyo cobro resulte imposible bien por razones de fuerza mayor, bien por otras razones que no les sean imputables.

19 — Véase Meermagen, B. (citado en la nota 12), p. 161.

19,1 %, el de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido era de un 51,3 % y el de los recursos propios RNB de un 29,6 %, en 2005 el porcentaje de los «recursos propios tradicionales» se redujo a un 11,4 % y el de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido a un 14,1 %, mientras que el porcentaje de los recursos propios RNB aumentó hasta llegar al 74,5 %. [20] De este modo, los recursos propios RNB, introducidos en 1988, se han convertido en la fuente de financiación más importante de los presupuestos de la Unión desplazando los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido.

59. Como ya he señalado anteriormente, los recursos propios RNB no sólo constituyen en la actualidad la mayor fuente de ingresos de la Unión, sino que también equilibran el presupuesto de la Unión. En la medida en que la falta de ingresos en otras categorías de recursos propios no se compensa a través de la adaptación de los gastos en los presupuestos de la UE, tienen que compensarse mediante un aumento de los recursos propios RNB.

60. El Tribunal de Justicia tiene expresamente en cuenta esta relación entre las distintas categorías de recursos propios en su jurisprudencia relativa a la recaudación de los recursos propios tradicionales por los Estados miembros. En el contexto de la declaración de que los ingresos inferiores a los previstos procedentes de un determinado recurso propio tienen que compensarse con otro recurso propio o bien llevar al ajuste de los gastos, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 15 de noviembre de 2005, Comisión/Dinamarca, que los Estados miembros están obligados a liquidar los créditos de la Unión a los recursos propios de la Unión, so pena de que se perturbe el equilibrio financiero de la Unión debido al comportamiento de un Estado miembro. [21]

61. En resumen, procede declarar, en consecuencia, que el sistema de recursos propios de la Unión se compone de varias categorías de recursos propios, a saber, los recursos propios tradicionales, los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido y los recursos propios RNB. Los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido que cada Estado miembro tiene que poner a disposición de la Comisión, se calculan en este contexto sobre la base de ingresos nacionales procedentes del impuesto sobre el valor añadido, teniéndose en cuenta dichos ingresos en el marco de cálculos complejos como valor estadístico para la determinación de las contribuciones de recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido adeudadas por cada uno de los Estados miembros. [22]

20 — Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios, COM(2004) 505 final, p. 3.

21 — Sentencia de 15 de noviembre de 2005 (C-392/02, Rec. p. I-9811), apartados 54 y 60. Véanse, además, las sentencias de 17 de junio de 2010, Comisión/Italia (C-423/08, Rec. p. I-5449), apartado 39; de 15 de junio de 2000, Comisión/Alemania (C-348/97, Rec. p. I-4429), apartado 64, y de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos (C-96/89, Rec. p. I-2461), apartado 37.

22 — Así lo declaró acertadamente el Parlamento Europeo en su Resolución de 29 de marzo de 2007 sobre el futuro de los recursos propios de la Unión Europea (DO C 27E, p. 214, letra d).

C. *Competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas*

1. Objeto, alcance y límites de las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas

62. Para apreciar si la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión al denegar al Tribunal de Cuentas el control de la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido en Alemania, es determinante, en último término, saber si el Tribunal de Cuentas estaba facultado para ejercer dicho control y si, en el marco de la preparación y el ejercicio de dicho control, observó los límites de sus competencias de auditoría. Los Estados miembros únicamente están obligados a colaborar con el Tribunal de Cuentas en la medida en que éste actúe dentro de los límites de sus competencias de auditoría. [23]

63. En este contexto, analizaré, en lo sucesivo, primeramente el objeto, el alcance y los límites de las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas. Además, examinaré los criterios de control de que dispone el Tribunal de Cuentas en el marco del ejercicio de sus funciones. Dicho análisis permitirá, a continuación, apreciar si el Tribunal de Cuentas está facultado de manera concreta para someter a auditoría la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido del Reglamento nº 1798/2003 y, en su caso, en qué medida.

23 — Véanse los puntos 47 y ss. de estas conclusiones.

a) Derecho a controlar los actos de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros que guarden una relación suficientemente directa con los ingresos o gastos de la Unión

64. Según el artículo 248 CE, apartado 1, el Tribunal de Cuentas examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión, así como las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier organismo creado por la Unión en la medida en que el acto constitutivo de dicho organismo no excluya dicho examen. De conformidad con el artículo 248 CE, apartado 2, el Tribunal de Cuentas examinará la legalidad y regularidad de dichos ingresos y gastos y garantizará una buena gestión financiera informando, en particular, de cualquier caso de irregularidad. [24] De manera similar, el artículo 140, apartado 1 del Reglamento nº 1605/2002 –adoptado sobre la base del artículo 279 CE– prevé que el

24 — Desde el punto de vista de la técnica normativa, el artículo 248 CE está estructurado de modo que en el apartado 1 se determinan las funciones de control del Tribunal de Cuentas. El apartado 2 contiene una enumeración de los criterios sobre cuya base han de ejercerse tales controles. En el apartado 3 se formulan reglas y preceptos concretos para el ejercicio de dichos controles. Por último, el apartado 4 contiene los preceptos relativos a la publicación de los resultados de los controles ejercidos. Véase, a este respecto, Inghelram, J.: «L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?», *Cahiers de droit européen 2001,* pp. 707 y ss., especialmente p. 709, y Engwirda, M.B./Moonen, A.F.W.: «De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief», *SEW 2000,* pp. 246 y ss., especialmente p. 249.

Tribunal de Cuentas examinará la legalidad y la regularidad de los ingresos y gastos de la Unión con arreglo a las disposiciones de los Tratados, del presupuesto, de dicho Reglamento, de las normas de desarrollo y de todos los actos adoptados en cumplimiento de los Tratados. [25]

65. Sobre la base de estas normas de competencia, el Tribunal de Cuentas está facultado, en principio, para controlar todos los actos de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros que presenten una relación suficientemente directa con los ingresos o gastos de la Unión. A estos efectos, el Tribunal de Cuentas podrá evaluar la legalidad de los actos controlados de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros a la luz de las normas y preceptos del Derecho de la Unión, que puedan producir efectos sobre sus cuentas. [26] Del artículo 248 CE, apartado 2, párrafos segundo y tercero, según el cual el control de los ingresos se efectuará, entre otros, sobre la base de las liquidaciones y el control de los gastos se efectuará también sobre la base de los compromisos asumidos, se desprende, además, que el Tribunal de Cuentas no está obligado a esperar, para ejercer sus auditorías, al cierre de los procedimientos de recaudación o de pago de que se trate, sino que más bien está facultado para ejercer un «control paralelo». [27]

66. Por lo tanto, el requisito principal para que exista una competencia de auditoría del Tribunal de Cuentas es la presencia de una relación suficientemente directa entre el objeto de control y los ingresos o gastos de la Unión.

b) El ámbito de aplicación del Derecho de la Unión como reserva de competencia en el contexto del control por el Tribunal de Cuentas de las actuaciones de los Estados miembros

67. En el supuesto del control de las actuaciones de las instituciones de la Unión, basta, en general, que exista una relación directa entre las cuentas de la Unión y el objeto de control elegido por el Tribunal de Cuentas

25 — Habida cuenta de que el Reglamento nº 1605/2002 se fundamenta en el artículo 279 CE del Derecho primario, no se plantea en el presente asunto la cuestión de la primacía del Derecho derivado entre el artículo 248 CE y el artículo 140, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002. Véanse, en lo relativo al principio de primacía del Derecho derivado, mis conclusiones de 11 de febrero de 2010 en el asunto Comisión/Alemania (C-160/08, sentencia de 29 de abril de 2010, Rec. p. I-3713), puntos 99 y ss.

26 — Si bien el Tribunal de Justicia declaró con carácter general en su sentencia de 23 de abril de 1986, Les Verts/Parlamento (294/83, Rec. p. 1339), apartado 28, que el Tribunal de Cuentas no puede sino examinar la legalidad del gasto en relación con el presupuesto y con el acto de Derecho derivado del que dicho gasto emana, esta declaración examinada en el conjunto de la referida sentencia, no puede considerarse una limitación de principio de la competencia de auditoría del Tribunal de Cuentas a determinadas normas del Derecho de la Unión. En este contexto, el Abogado General Mancini destacó acertadamente en sus conclusiones de 25 de mayo de 1988 en el asunto Grecia/Consejo (204/86, Rec. p. 5323), punto 5, que el Tribunal de Cuentas tiene la facultad o el deber de verificar el cumplimiento no sólo de las normas relativas al presupuesto contenidas en los Tratados o en el Reglamento financiero, sino de toda disposición perteneciente al ordenamiento jurídico comunitario en cuanto tiene una incidencia en los gastos. Véase en este sentido, entre otros, Inghelram, J.: «The European Court of Auditors: Current Legal Issues», *CMLR 2000,* pp. 129 y ss., especialmente p. 133; Ekelmans, M.: (citado en la nota 10), apartados 41 y 49.

27 — Véanse, a este respecto, Ehlermann, C.: *Der Europäische Rechnungshof,* Nomos, Baden-Baden 1976, pp. 32 y ss.; Magiera, S.: *Das Recht der Europäischen Union* (Grabitz/Hilf editores), «Art. 248 EGV», apartado 12 (40a ed. complementaria, octubre 2009).

para poder afirmar *eo ipso* que el Tribunal de Cuentas dispone de una competencia de auditoría.

68. Sin embargo, en caso de control de las actuaciones de los Estados miembros, ha de observarse, además, que aunque los Estados miembros pueden adoptar un gran número de decisiones que afectan a las cuentas de la Unión, se encuentran completamente fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. Habida cuenta de que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 248 CE, apartado 2, el Tribunal de Cuentas no sólo puede apreciar la regularidad y la buena gestión financiera, sino también la legalidad del objeto de control que fije a la luz de las normas del Derecho de la Unión que resulten pertinentes, [28] considero que queda excluido que el Tribunal de Cuentas pueda establecer que las decisiones nacionales, que los Estados miembros hayan adoptado en ejercicio de su soberanía normativa de la que disponen de manera ilimitada, sean el objeto principal de una auditoría. [29]

69. Por lo tanto, en lo que respecta a las actuaciones de los Estados miembros, la competencia de auditoría del Tribunal de Cuentas no sólo exige que la actuación de los Estados miembros que se controla presente una relación lo suficientemente directa con las cuentas de la Unión, sino también que, al realizar las actuaciones objeto de control, los Estados miembros estén obligados a observar preceptos del Derecho de la Unión.

70. Para comprender mejor esta reserva de competencia en caso de control de las actuaciones de los Estados miembros, me parece necesario tratar brevemente las características esenciales de los controles de legalidad ejercidos por el Tribunal de Cuentas.

71. De conformidad con el artículo 248 CE, apartado 2, el Tribunal de Cuentas podrá someter a un control de legalidad las actuaciones de las instituciones de la Unión, así como de los Estados miembros que afecten a las cuentas de la Unión. Si bien dicho control de legalidad puede coincidir parcialmente con las funciones judiciales del Tribunal de Justicia, [30] el ejercicio y los efectos de los controles de legalidad por el Tribunal de Cuentas y el Tribunal de Justicia son fundamentalmente

28 — Sobre los criterios de control que el Tribunal de Cuentas puede utilizar en el marco del ejercicio de sus competencias de auditoría, véanse los puntos 93 y ss. de estas conclusiones.

29 — Sin embargo, esto no significa que, en el ejercicio de sus controles, el Tribunal de Cuentas tenga que limitarse completamente a temáticas comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, sino que ha de considerarse que el Tribunal de Cuentas puede controlar, en el marco de una auditoría del objeto principal –sometido al Derecho de la Unión– la buena gestión financiera derivada de las medidas y normas que los Estados miembros hayan adoptado en ejercicio de la soberanía normativa de que siguen disponiendo, siempre que dicho control sea adecuado, necesario y proporcionado para la consecución de los objetivos generales de control. Véanse, a este respecto, los puntos 134 y ss. de las presentes conclusiones.

30 — Véase, como ejemplo, el control por parte del Tribunal de Cuentas de la financiación por la Comisión de las acciones de lucha contra la pobreza y la exclusión social (Informe Anual relativo al ejercicio 1995, DO 1996, C 340, p. 1), en el que el Tribunal de Cuentas concluyó que no existía base legal para una serie de medidas previstas en el presupuesto de la Unión (puntos 6.122 a 6.126). Con ocasión de un recurso presentado por el Reino Unido contra la Comisión, el Tribunal de Justicia concluyó en el mismo sentido en su sentencia de 12 de mayo de 1998, Reino Unido/Comisión (C-106/96, Rec. p. I-2729) y anuló las decisiones de la Comisión que eran objeto del litigio.

distintos. [31] Por lo que respecta al ejercicio del control de legalidad, el Tribunal de Justicia únicamente puede actuar, en principio, si se incoa legalmente un procedimiento ante él. Además, para encontrar una solución al litigio, el Tribunal de Justicia ha de orientarse, en general, en el objeto del mismo. Por el contrario, el Tribunal de Cuentas puede actuar por iniciativa propia, según lo establecido en el artículo 248 CE, apartado 4, párrafo segundo y determinar por sí mismo el objeto del control, siempre que actúe dentro de sus competencias. En cuanto a sus efectos jurídicos, las sentencias del Tribunal de Justicia fuerza de cosa juzgada formal y material, por lo que tienen efecto vinculante. Por el contrario, las declaraciones, los informes y dictámenes del Tribunal de Cuentas carecen de efecto vinculante formal. [32]

72. Pese a que, por lo tanto, el Tribunal de Cuentas no tiene la función de hacer apreciaciones jurídicas definitivas en el marco de su control de legalidad, no puede pasarse por alto que sus declaraciones sobre la legalidad de los trámites controlados tienen, en la práctica, una enorme autoridad material. [33] En este contexto, también ha de señalarse que las auditorías del Tribunal de Cuentas no son, por lo general, un control, sino al propio tiempo una forma de asesoramiento vinculado a un objetivo, teniendo el descubrimiento y la eliminación de irregularidades y desarrollos erróneos a la luz del Derecho de la Unión el objetivo de modificar la práctica comprobada. [34]

73. Por la autoridad del Tribunal de Cuentas, sus declaraciones, informes y dictámenes pueden tener gran influencia en las actuaciones de dichos Estados miembros en los ámbitos objeto de control pese a que no exista efecto vinculante formal alguno. Esta posibilidad de que el Tribunal de Cuentas influya por su autoridad conduce, en mi opinión, a que el Tribunal de Cuentas no esté facultado para determinar que un acto de un Estado miembro, que se encuentre completamente fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, constituye el objeto principal de sus

31 — Véase, a este respecto, Ekelmans, M.: (citado en la nota 10), apartado 49.

32 — En este contexto, el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer señaló en sus conclusiones de 3 de mayo de 2001 en el asunto Ismeri Europa/Tribunal de Cuentas (C-315/99 P, sentencia de 10 de julio de 2001, Rec. p. I-5281), puntos 50 y ss. que los informes anuales o especiales del Tribunal de Cuentas contienen sus opiniones y sus observaciones sobre la gestión financiera objeto de análisis. A este respecto destacó, en particular, que, por su propia naturaleza, los informes son incapaces de generar directamente derechos y obligaciones en las instituciones u órganos fiscalizados. No contienen una decisión, sólo expresan una opinión. En este contexto, el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer concluyó acertadamente que un informe del Tribunal de Cuentas no constituye un acto que produzca efectos jurídicos frente a terceros. De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal informe no puede ser impugnado, por consiguiente, mediante un recurso de anulación. En este sentido, Inghelram, J.: (citado en la nota 24), pp. 726 y ss.

33 — En este contexto, se destaca en la doctrina que, con ocasión del inicio de sus actividades, el Tribunal de Cuentas fue descrito como la «conciencia financiera» de la Unión por el que en ese momento era Presidente del Tribunal de Justicia, el Sr. H. Kutscher. Véase, entre otros, Inghelram, J.: (citado en la nota 3), p. 676.

34 — Sobre esta relación entre el examen/control y el asesoramiento por los tribunales de cuentas, véase Freytag, M.: *Der Europäische Rechnungshof,* Nomos, Baden Baden 2005, pp. 40 y ss.

controles, ni siquiera si presenta una relación directa con los ingresos o gastos de la Unión.

74. Si el Tribunal de Cuentas pudiera decidir que la actuación de un Estado miembro que no está sujeta a las disposiciones del Derecho de la Unión fuera el objeto principal de un control por el Tribunal de Cuentas, se correría el riesgo de que el Tribunal de Cuentas, mediante el examen de legalidad, pudiera imponer a los Estados miembros apreciaciones del Derecho de la Unión en ámbitos en los que éste no es de aplicación. En tal caso, un examen de la legalidad de las actuaciones de los Estados miembros en ámbitos en los que no éstos no han de observar disposiciones del Derecho de la Unión, constituiría una vulneración de los límites de competencia del Tribunal de Cuentas. [35]

75. Considero que, en el ámbito de los gastos de la Unión, la existencia de una relación suficientemente directa entre las actuaciones del Estado miembro objeto de control y los gastos de la Unión implica, generalmente, que dichas actuaciones están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión.

76. Por el contrario, en el ámbito de los ingresos de la Unión existe un gran número de normas, procedimientos, decisiones y trámites de los Estados miembros que se encuentran completamente fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, pero que, no obstante, pueden tener efectos sobre los ingresos de la Unión. De manera similar a la argumentación desarrollada por el Gobierno alemán, [36] cabe remitirse, en este contexto, a la relación entre la política económica de cada uno de los Estados miembros y los recursos propios RNB que dichos Estados miembros han de recaudar.

77. Puesto que, en los supuestos normales, las decisiones de principio en materia económica de cada uno de los Estados miembros influyen siempre en su RNB, no puede negarse que dichas decisiones de los Estados miembros influyen, en último término, en el cálculo de los recursos RNB de la Unión. [37] No obstante, tales decisiones de principio en materia de política económica no pueden ser objeto de un control por el Tribunal de Cuentas independientemente de si guardan relación directa con los ingresos de la Unión o no. En este contexto, resulta determinante que dichas decisiones se encuentren completamente fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión.

35 — Véase en este contexto, entre otros, el artículo 5 CE, apartado 1, según el cual la Unión actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuye dicho Tratado. Esta «competencia general» de la Unión, relativa a la relación vertical entre los Estados miembros y la Unión, motiva las «competencias institucionales» de las instituciones de la Unión. Véase, sobre la red que forman la competencia general de la Unión y las competencias de sus instituciones, von Bogdandy/Bast, *Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union,* EuGRZ 2001, pp. 441 y ss., especialmente p. 444.

36 — Véase, a este respecto, el punto 39 de estas conclusiones.

37 — Sobre el modo de cálculo concreto de los recursos propios RNB, véase el punto 54 de las presentes conclusiones.

c) Obligación de observar los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad

78. De mis consideraciones previas se desprende que las actuaciones de las instituciones, así como las de los Estados miembros comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, que guarden una relación suficientemente directa con los ingresos o gastos de la Unión, pueden, en principio, ser objeto de control por el Tribunal de Cuentas. Sin embargo, si el Tribunal de Cuentas decide controlar tal actuación, ha de observar, en el marco de la preparación, ejecución y conclusión de dicho control, el principio de proporcionalidad, así como, en relación con los Estados miembros, el principio de subsidiariedad.

80. Según el punto 1 del Protocolo nº 30 sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, anexo al Tratado CE, al ejercer las competencias que le han sido conferidas, cada institución deberá garantizar el cumplimiento del principio de subsidiariedad. [38] Por lo tanto, el Tribunal de Cuentas también ha de observar el principio de subsidiariedad en el ejercicio de sus competencias de auditoría.

i) Principio de subsidiariedad

79. Según el artículo 5 CE, párrafo segundo, en virtud del principio de subsidiariedad, la Unión intervendrá en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a escala de la Unión.

81. Además, la aplicabilidad del principio de subsidiariedad a la actuación del Tribunal de Cuentas resulta directamente de la función que dicho principio tiene en la estructura de competencias de la Unión. Habida cuenta de que el principio de subsidiariedad constituye un límite al ejercicio de la competencia de Derecho primario, [39] toda atribución de competencias a las instituciones de la Unión en la sistemática global del Tratado CE lleva necesariamente consigo que dichas competencias únicamente puedan ejercerse observando el principio de subsidiariedad. [40]

38 — De conformidad con el artículo 311 CE, dicho protocolo forma parte del Derecho de la Unión.

39 — Véase a este respecto, entre otros, Zuleeg, M.: *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (Groeben/Schwarze editores), tomo 1 (6a ed., Baden Baden 2003), «Art. 5 EG», apartado 26.

40 — Véase, a este respecto, Bast/von Bogdandy: Das Recht der Europäischen Union (Grabitz/Hilf/Nettesheim editores), «Art. 5 EUV», apartado 50 (42a entrega complementaria, septiembre 2010), que en este contexto destacan acertadamente que el principio de subsidiariedad se aplica como criterio de examen cuando la Unión «actúa», haciéndose referencia, en principio, a toda actuación de una institución o de un ente de la Unión a las que resulta aplicable la «necesidad de que exista una regla de competencia».

82. Sin embargo, en este contexto procede destacar que únicamente puede considerarse en casos excepcionales que en la práctica existe una vulneración del principio de subsidiariedad por el Tribunal de Cuentas. En la medida en que el Tribunal de Cuentas controla las actuaciones de los Estados miembros en el marco de los controles en el ámbito de los gastos de la Unión, el contexto de financiación del Derecho de la Unión implica generalmente que un control de dicha actuación ha de producirse al propio tiempo a escala de la Unión y, por lo tanto, por el Tribunal de Cuentas. También en el supuesto de que hayan de controlarse las actuaciones de varios Estados miembros en el ámbito de los ingresos de la Unión, me parece oportuno que el Tribunal de Cuentas sea, por lo general, el órgano apropiado para llevar a cabo tal control de carácter transfronterizo.

83. Por el contrario, si el Tribunal de Cuentas limita un control en el ámbito de los ingresos de la Unión a un solo Estado miembro, es posible que se den supuestos en los que los objetivos del control podrían alcanzarse en su totalidad por los órganos de control de cuentas nacionales, por lo que un control directo por el Tribunal de Cuentas vulneraría el principio de subsidiariedad. En caso de estar ante tal supuesto, el Tribunal de Cuentas estaría obligado a pedir, en primer lugar, al órgano de control de cuentas nacional competente que lleve a cabo la auditoría proyectada y solicitar la notificación de los resultados junto a toda la información relevante. Si el órgano de control de cuentas nacional se negase a llevar a cabo tal auditoría o si el Tribunal de Cuentas no estuviera de acuerdo con los resultados de la auditoría nacional, el Tribunal de Cuentas podría, a continuación, llevar a cabo por sí mismo la auditoría sin vulnerar el principio de subsidiariedad. En tal supuesto, la negativa del órgano de control de cuentas nacional a llevar a cabo dicho control o los resultados no satisfactorios –desde el punto de vista del Tribunal de Cuentas– de la auditoría nacional constituiría la prueba de que los objetivos del pertinente control en el ámbito de los ingresos de la Unión precisamente no pueden alcanzarse a escala de los Estados miembros.

84. El Parlamento Europeo, tras ser preguntado en la vista oral sobre el principio de subsidiariedad, señaló que dicho principio está dirigido, en principio, a la actuación del legislador de la Unión, por lo que únicamente puede aplicarse en el contexto de la adopción de actos vinculantes por las instituciones de la Unión. Habida cuenta de que el Tribunal de Cuentas no dispone de competencias de decisión, sino que únicamente ejerce las competencias de control que tiene atribuidas, el principio de subsidiariedad no es, en principio, aplicable al Tribunal de Cuentas.

85. No me convence esa argumentación. Si bien los requisitos de aplicación del principio de subsidiariedad se refieren, en primer lugar, a actividades de carácter legislativo, dicho principio está dirigido, en principio, a la Unión y, por lo tanto, a todas las instituciones de la Unión independientemente de la función que ejerzan las correspondientes instituciones. La única limitación al ámbito de aplicación de dicho principio prevista en el

Tratado CE se refiere al tipo de competencias ejercidas por las instituciones de la Unión. Según el artículo 5 CE, párrafo segundo, las instituciones de la Unión únicamente quedarán dispensadas de observar el principio de subsidiariedad cuando intervengan en uno de los ámbitos que sea de competencia exclusiva de la Unión. [41]

86. Habida cuenta de que en la auditoría controvertida el Tribunal de Cuentas no ha actuado en un ámbito perteneciente a las competencias exclusivas de la Unión, ha de observar el principio de subsidiariedad en el ejercicio de dicho control. [42]

ii) Principio de proporcionalidad

87. Con arreglo al artículo 5 CE, párrafo tercero, ninguna acción de la Comunidad podrá exceder de lo necesario para alcanzar los objetivos del Tratado. Según el principio de proporcionalidad formulado de este modo, que, según reiterada jurisprudencia también forma parte de los principios generales del Derecho comunitario, los actos de las instituciones de la Unión no pueden rebasar los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la medida controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas apropiadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos. [43]

88. Por lo que respecta a la aplicabilidad del principio de proporcionalidad a las actuaciones del Tribunal de Cuentas, me remito a lo dicho en relación con la aplicabilidad del principio de subsidiariedad. El principio de proporcionalidad también ha de calificarse de límite al ejercicio de la competencia en el sistema de competencias de la Unión, cuya aplicabilidad a la actuación del Tribunal de Cuentas puede deducirse, además, directamente del punto 1, del protocolo (nº 30) sobre

41 — Véase, a este respecto, Bast/von Bogdandy, (citado en la nota 40), apartado 53.

42 — Estando en vigor el Tratado CE, la doctrina principal consideraba pertenecientes al ámbito de las competencias exclusivas de la Unión los ámbitos de la política comercial común, el establecimiento del arancel aduanero común, la conservación de los recursos pesqueros, el Derecho procesal interno y de organización y de la política monetaria [véase Lienbacher, G: *EU Kommentar* (Schwarze editor), 2a ed., Baden-Baden 2009, art. 5 CE, apartado 17, y la jurisprudencia citada]. Desde la entrada en vigor del Tratado de reforma de Lisboa, las competencias exclusivas de la Unión se recogen de manera exhaustiva en el artículo 3 TFUE.

43 — Sentencias de 8 de julio de 2010, Afton Chemical (C-343/09, Rec. p. I-7027), apartado 45; de 20 de mayo de 2010, Agrana Zucker (C-365/08, Rec. p I-4341), apartado 29; de 11 de junio de 2009, Agrana Zucker (C-33/08, Rec. p I-5035), apartado 31; de 7 de septiembre de 2006, España/Consejo (C-310/04, Rec. p. I-7285), apartado 97; de 12 de julio de 2001, Jippes y otros (C-189/01, Rec. p. I-5689), apartado 81; de 5 de octubre de 1994, Crispoltoni y otros (C-133/93, C-300/93, C-362/93, Rec. p. I-4863), apartado 41, y de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros (C-331/88, Rec. p. I-4023), apartado 13.

la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

89. Al preguntársele a la Comisión en la vista oral sobre el principio de proporcionalidad, ésta, el Parlamento Europeo y el Tribunal de Cuentas se pronunciaron en contra de la aplicación de dicho principio a las actuaciones del Tribunal de Cuentas. En este contexto, el Parlamento Europeo señaló que dicho principio únicamente es aplicable a los actos de carácter legislativo. El Tribunal de Cuentas destacó que no existe ninguna regla *de minimis* para el ejercicio de sus competencias de auditoría.

90. Estos argumentos no resultan convincentes. Si bien las cuestiones cruciales de una injerencia excesiva en la esfera de las competencias de los Estados miembros se plantearían en la práctica sobre todo en el caso de actos vinculantes del Derecho de la Unión, el ámbito de aplicación del principio de proporcionalidad se extiende a todas las medidas de la Unión. [44] Por lo tanto, el Tribunal de Cuentas también ha de observar dicho principio en el ejercicio de sus competencias.

91. Como ya señalé en otro momento, en el marco del control judicial de la observación del principio de proporcionalidad por las instituciones de la Unión, ha de considerarse que existe, en principio, un esquema de control de tres fases [45] en el que han de controlarse, en primer lugar, el carácter apropiado, en segundo lugar, la necesidad y, en tercer lugar, la proporcionalidad de los actos que se controlan.

92. Por lo tanto, en resumen procede declarar que las actuaciones del Tribunal de Cuentas también han de examinarse teniendo en cuenta el principio de proporcionalidad. Procedería declarar que se ha infringido dicho principio sobre todo en el caso de que una actuación sea inapropiada, innecesaria o desproporcionada para alcanzar los objetivos perseguidos con la auditoría.

2. Criterios de control para la auditoría de cuentas ejercida por el Tribunal de Cuentas

93. Los criterios de control que el Tribunal de Cuentas puede utilizar en el ejercicio de sus competencias de auditoría se enumeran en el

44 — Véase, a este respecto, Bast/von Bogdandy: (citado en la nota 40), apartado 69.

45 — Véase, respecto de esta estructura de tres fases del control de la proporcionalidad, entre otras, mis conclusiones de 7 de septiembre de 2010 en el asunto AJD Tuna (C-221/09, sentencia de 17 de marzo de 2011, Rec. p. I-1655), punto 94; de 24 de junio de 2010 en el asunto Chabo (C-213/09, sentencia de 25 de noviembre de 2010, Rec. p. I-12109), punto 67, y de 21 de enero de 2010 en el asunto Agrana Zucker (C-365/08, citado en la nota 43), punto 60. Véase, además, Simon, D.: «Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes», *Petites affiches* 2009, nº 46, pp. 17 y ss., especialmente p. 20. Sin embargo, según dicho autor, los controles de legalidad de los objetivos perseguidos y de los motivos subjetivos para la adopción de la medida de que se trate constituyen, en algunas sentencias, dos fases de control adicionales.

artículo 248 CE, apartado 2. Según dicho artículo, el Tribunal de Cuentas examinará 1) la legalidad y 2) la regularidad de los ingresos y gastos y 3) garantizará una buena gestión financiera, 4) informando de cualquier caso de irregularidad.

94. Normalmente, el Tribunal de Cuentas no distingue en la práctica de manera expresa entre el control de la legalidad y el control de la regularidad de los ingresos y gastos de la Unión. [46] En la medida en que proceda distinguir entre estos dos conceptos, ha de entenderse por control de la regularidad, en general, el control del carácter correcto de la contabilidad. El control de la legalidad, por su parte, se refiere al control de la compatibilidad del objeto de control con el Derecho de la Unión pertinente. [47]

95. El control de la buena gestión financiera por parte del Tribunal de Cuentas se refiere, esencialmente a la relación entre el objetivo perseguido con la actuación objeto de control y los medios utilizados. A este respecto, se controla, en particular, si se han utilizado los medios óptimos para alcanzar los objetivos perseguidos. [48] Si bien un control de la buena gestión financiera se produce normalmente, según se entiende tradicionalmente, en relación con los gastos de la Unión, [49] considero que un control de la buena gestión financiera de conformidad con el artículo 248 CE, apartado 2, también es posible en relación con los ingresos de la Unión. Así se desprende, en particular, de la estructura sistemática del artículo 248 CE, estableciéndose en el apartado 1 las funciones de control del Tribunal de Cuentas y, en el apartado 2, los criterios de control que han de utilizarse para ello. [50] Habida cuenta de que las funciones de control del Tribunal de Cuentas se refieren, de conformidad con el artículo 248 CE, apartado 1, tanto a los gastos como a los ingresos de la Unión, no existe ninguna razón lógica para limitar a los gastos de la Unión los controles hechos en función del criterio de la buena gestión financiera, previsto en el artículo 248 CE, apartado 2.

96. En el marco de su control de las cuentas de la Unión, el Tribunal de Cuentas ha de informar, además, de cualquier caso de irregularidad. Por «irregularidad» se entiende en este contexto toda infracción de la legalidad, regularidad y buena gestión financiera que

46 — Véase, entre otros, Ekelmans, M: (citado en la nota 10), apartado 42.

47 — En este sentido, Ekelmans, M: (citado en la nota 10), apartados 41 y 42.; Freytag, M., (citado en la nota 34), p. 44. Véanse, en relación con las características esenciales de los controles de legalidad llevados a cabo por el Tribunal de Cuentas, los puntos 71 y ss. de las presentes conclusiones.

48 — Véase Inghelram, J.: EU-*Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (Lenz/Borchardt, editores), Colonia 2010, apartado 5.

49 — Véase a este respecto, entre otros, Freytag, M.: (citado en la nota 34), p. 44, según el cual el principio de buena gestión financiera de la gestión presupuestaria comprende dos dimensiones: en el marco de una buena gestión presupuestaria se pretende bien alcanzar un resultado óptimo con unos recursos económicos predeterminados o bien alcanzar un determinado objetivo político, definido en cuanto a su contenido, mediante el empleo de los recursos económicos mínimos.

50 — Véase, a este respecto, el punto 24 de las presentes conclusiones.

tenga efectos perjudiciales para los ingresos o gastos de la Unión. [51]

3. Conclusión provisional

97. Por todo lo expuesto, concluyo que, en principio, el Tribunal de Cuentas está facultado para controlar todas las actuaciones de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros que guarden una relación suficientemente directa con los ingresos o gastos de la Unión. Sin embargo, en este contexto, las actuaciones de los Estados miembros únicamente pueden constituir el objeto principal de una auditoría efectuada por el Tribunal de Cuentas si están sometidas al Derecho de la Unión. Así sucede, en particular, si los Estados miembros, en el marco de la adopción o de la determinación de las normas, procedimientos, trámites o decisiones que procede controlar, han de observar preceptos del Derecho de la Unión.

98. Al ejercer sus competencias de auditoría, el Tribunal de Cuentas ha de observar tanto el principio de subsidiariedad como el principio de proporcionalidad. En el marco de sus auditorías, el Tribunal de Cuentas puede tener en cuenta tanto la continuidad como la regularidad de las actuaciones controladas, así como su buena gestión financiera, y puede informar de cualquier caso de irregularidad en este contexto.

51 — Magiera (citado en la nota 27), apartado 11. Véase, además, Inghelram (citado en la nota 24), pp. 724 y 725.

D. *Competencia del Tribunal de Cuentas para controlar la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido del Reglamento (CE) nº 1798/2003*

99. De mis consideraciones anteriores se desprende que la afirmación de que el Tribunal de Cuentas es competente para controlar la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido exige que dicho objeto de control guarde una relación suficientemente directa con las cuentas de la Unión y que esté comprendido dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión.

100. Es fácil dar una respuesta afirmativa a la cuestión de si la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido objeto de control está comprendida dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. La auditoría de que se trata está dirigida a controlar dicha cooperación «del Reglamento nº 1798/2003». De ello resulta directamente que la cooperación administrativa objeto de control está comprendida, en principio, dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión.

101. Por lo tanto, para responder a la cuestión de si el Tribunal de Cuentas está facultado para llevar a cabo la auditoría de que se trata, resulta decisivo saber si existe una relación suficientemente directa entre el objeto de control y los ingresos o gastos de la Unión. En una primera fase examinaré si existe tal relación. Habida cuenta de que, en mi

opinión, ha de afirmarse que existe una relación suficientemente directa con las cuentas de la Unión, trataré a continuación la cuestión de si, al llevar a cabo su auditoría, el Tribunal de Cuentas ha observado los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad. A este respecto, analizaré también las críticas que el Gobierno alemán formula respecto de declaraciones particulares que el Tribunal de Cuentas hace en su Informe Especial nº 8/2007.

1. El control de la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido del Reglamento (CE) nº 1798/2003 presenta una relación suficientemente directa con los ingresos de la Unión

102. En el marco del análisis de si la auditoría controvertida del Tribunal de Cuentas presenta una relación suficientemente directa con las cuentas de la Unión, procede, en primer lugar, desestimar por inadmisible la alegación de la Comisión de que la auditoría controvertida está relacionada con los gastos de la Unión.

103. Es cierto que en la actualidad es pacífico entre las partes que la creación y el funcionamiento de determinados sistemas de información introducidos en los Estados miembros para aplicar y llevar a cabo la cooperación prevista en el Reglamento nº 1798/2003, fueron (co)financiados por el presupuesto de la Unión, de modo que, en principio, el Tribunal de Cuentas puede controlar dichos gastos. Sin embargo, el Gobierno alemán destaca acertadamente que la Comisión no alegó este motivo en el escrito de recurso, sino tan sólo en la réplica. Ya por este solo motivo, procede desestimar dicha alegación de la Comisión por inadmisible de conformidad con el artículo 42, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

104. Por lo tanto, queda por examinar si la auditoría de la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, que pretendía llevar a cabo el Tribunal de Cuentas y que fue denegada por la República Federal de Alemania, guarda una relación suficientemente directa con los ingresos de la Unión.

105. Considero que, en definitiva, procede responder afirmativamente a esta cuestión.

106. En este contexto, procede recordar, en primer lugar, que el sistema de cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido establecido en el Reglamento nº 1798/2003 está dirigido, esencialmente, a combatir el fraude y la evasión fiscal a través de las fronteras de los Estados miembros, mejorando, entre los Estados miembros, el intercambio de información necesario para la aplicación regular de las normas en materia

del impuesto sobre el valor añadido. [52] En este contexto, el Tribunal de Cuentas pretendía averiguar, en particular, si los Estados miembros sometidos a control habían creado las estructuras administrativas y organizativas para garantizar la cooperación administrativa prevista en el Reglamento nº 1798/2003. Además, sobre la base de varias solicitudes concretas de intercambio de información, el Tribunal de Cuentas pretendía analizar y evaluar el funcionamiento en la práctica del «intercambio de información previa solicitud» entre las autoridades competentes de los Estados miembros sometidos a control, previsto en los artículos 5 y ss. [53]

107. Por lo tanto, la auditoría del Tribunal de Cuentas se refiere a la transposición legal y práctica de preceptos del Derecho de la Unión para mejorar el intercambio de información entre las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. Habida cuenta de que dicha cooperación sirve, en definitiva, para determinar correctamente el impuesto sobre el valor añadido adeudado a los Estados miembros por las entregas de bienes y prestaciones de servicios con un elemento transfronterizo, así como por la adquisición intracomunitaria y la importación de bienes, el control se refiere, en primer lugar, como señaló acertadamente la República Federal de Alemania, a los intereses económicos de los Estados miembros de que se trate. La disminución del fraude y de la evasión fiscal conduce, en definitiva, a que los Estados miembros perciban mayores ingresos procedentes del impuesto sobre el valor añadido.

108. Sin embargo, de lo anteriormente expuesto en relación con el sistema de recursos propios de la Unión se desprende al propio tiempo, que la cuantía de los ingresos procedentes del impuesto sobre el valor añadido de los Estados miembros produce efectos de varios modos sobre el sistema de recursos propios de la Unión. Habida cuenta de que la base imponible de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido aplicable a cada Estado miembro se calcula teniendo en cuenta los ingresos efectivos procedentes del impuesto sobre el valor añadido de cada uno de ellos, todo aumento de los ingresos nacionales procedentes del impuesto sobre el valor añadido conduce, en principio, automáticamente a un incremento de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido que dicho Estado miembro adeuda a la Unión. [54] En el supuesto de que los gastos permanezcan inalterados, tal incremento de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido conduce a una disminución de los recursos propios RNB necesarios para financiar el presupuesto de la Unión. [55]

109. Naturalmente, en este contexto procede tener siempre en cuenta que el aumento de los ingresos procedentes del impuesto sobre el valor añadido de un Estado miembro únicamente afecta al importe de los recursos propios procedentes del impuesto sobre

52 — Véanse a este respecto, entre otros, los considerandos 1 a 3 del Reglamento nº 1798/2003.

53 — En varios escritos del Tribunal de Cuentas al Bundesrechnungshof, así como al Bundesministerium der Finanzen (Ministerio de Hacienda) se expuso el objeto de control de este modo. Véanse, sobre la correspondencia entre el Tribunal de Cuentas y la República Federal de Alemania, los puntos 14 y ss. de las presentes conclusiones.

54 — Véase, a este respecto, el punto 53 de estas conclusiones.

55 — Sobre dicha interacción entre el importe de los recursos propios RNB, por un lado, y el importe de los demás recursos propios, por otro, véase el punto 54 de las presentes conclusiones.

el valor añadido que dicho Estado miembro adeuda si no se produce la nivelación de la base imponible de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido. [56] Sin embargo, dicha excepción es irrelevante en el presente procedimiento. Los problemas de carácter estructural o práctico en el funcionamiento de una oficina central de enlace nacional no sólo producen efectos sobre la determinación correcta del impuesto sobre el valor añadido en el propio Estado miembro, sino también sobre la correcta determinación en todos los demás Estados miembros que soliciten información al Estado miembro de que se trate.

110. La estrecha relación entre los ingresos procedentes del impuesto sobre el valor añadido de los Estados miembros y los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido de la Unión se destaca en varios lugares de la Sexta Directiva IVA. [57] Así, en el segundo considerando ya se señala que el presupuesto de la Unión será, sin perjuicio de otros ingresos, íntegramente financiado por los recursos propios de la Unión, de los que forman parte, entre otros, los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido. Los considerandos undécimo y decimocuarto se remiten, en este contexto, a la necesidad de armonizar las normas materiales en materia de IVA para garantizar la recaudación uniforme de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido en todos los Estados miembros.

111. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también se ha confirmado en reiteradas ocasiones la estrecha relación entre la recaudación del impuesto sobre el valor añadido por parte de los Estados miembros y el pago de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido por éstos a la Unión.

112. Son especialmente ilustrativas tres sentencias de 12 de septiembre de 2000, [58] en las que el Tribunal de Justicia confirmó que el no fijar el impuesto sobre el valor añadido nacional respecto de prestaciones que, de conformidad con la Sexta Directiva IVA están, en principio, sujetas a IVA, no sólo constituye una infracción de dicha Directiva por el Estado miembro competente para recaudar el impuesto sobre el valor añadido, sino en igual medida una infracción de la normativa de la Unión sobre la recaudación de recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido. En apoyo de su razonamiento, el Tribunal de Justicia subrayó, en particular, que, en la medida en que una prestación sujeta al impuesto sobre el valor añadido no se somete a dicho impuesto, las correspondientes cantidades no se tienen en cuenta al determinar la base imponible para los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido. Esto basta para afirmar que existe una infracción de la normativa sobre los recursos propios de la Unión. [59]

113. En su jurisprudencia más reciente, el Tribunal de Justicia ha tomado el control de una amnistía italiana en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido como base para volver a destacar la relación entre la normativa de la Unión relativa al sistema de

56 — Véase, a este respecto, el punto 53 de estas conclusiones.

57 — 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).

58 — Sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C-276/97, Rec. p. I-6251); Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), y Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355).

59 — Véanse las sentencias Comisión/Francia (apartados 55 y 56), Comisión/Irlanda (apartados 64 y 65), y Comisión/Reino Unido (apartados 76 y 77), citadas en la nota 58.

determinación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido y la obligación de los Estados miembros de garantizar una recaudación correcta del impuesto sobre el valor añadido. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha aclarado, en primer lugar, que los Estados miembros han de garantizar que los sujetos pasivos cumplan las obligaciones que les incumben en virtud del sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Si bien el Tribunal de Justicia ha dejado un determinado margen a los Estados miembros en el empleo de los medios de que disponen, también ha destacado que dicho margen de apreciación está limitado por la obligación de garantizar la recaudación eficaz de los recursos propios de la Unión y de no crear diferencias importantes en el trato de los sujetos pasivos. [60] Mediante esta declaración, el Tribunal de Justicia ha confirmado, en definitiva, de manera expresa que de las obligaciones de los Estados miembros en materia de puesta a disposición de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido por los Estados miembros, pueden derivarse asimismo obligaciones concretas para éstos en el contexto de la recaudación del impuesto sobre el valor añadido.

114. Por lo tanto, debo concluir, en resumen, que la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido del Reglamento nº 1798/2003 sirve a la correcta determinación del impuesto sobre el valor añadido en los Estados miembros, pretendiéndose reducir la evasión y el fraude fiscal y, por consiguiente, aumentar los ingresos nacionales procedentes del impuesto sobre el valor añadido. Teniendo particularmente en cuenta que el Tribunal de Justicia ha confirmado en jurisprudencia reiterada la relación directa entre los ingresos procedentes del impuesto sobre el valor añadido de los Estados miembros y los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido de la Unión, no cabe negar de manera lógica que la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido de conformidad con el Reglamento nº 1798/2003 presenta una relación suficientemente directa con los ingresos de la Unión. Además, como dicha cooperación está comprendida dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, puede ser controlada, en principio, por el Tribunal de Cuentas.

115. Por todo lo expuesto, concluyo que debe considerarse que el control controvertido de la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido del Reglamento nº 1798/2003 está comprendido en las competencias de auditoría del Tribunal de Cuentas en el ámbito de los ingresos de la Unión en el sentido del artículo 248 CE, apartados 1 y 2, así como del artículo 140, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002.

2. Sobre la observancia de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad

116. En el contexto de la declaración de que el Tribunal de Cuentas estaba facultado para llevar a cabo la auditoría de que se trata, queda por examinar si ha ejercido dicha competencia de auditoría de conformidad con el

60 — Sentencia de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia (C-132/06, Rec. p. I-5457), apartados 37 y ss.

Derecho de la Unión. A estos efectos examinaré, en primer lugar, si la auditoría de que se trata es compatible con el principio de subsidiariedad. A continuación trataré el carácter proporcionado de dicha auditoría.

a) Sobre la observancia del principio de subsidiariedad

117. Habida cuenta de que con la auditoría de que se trata el Tribunal de Cuentas no actúa en un ámbito perteneciente a las competencias exclusivas de la Unión, ha de observar, en la ejecución de dicha auditoría, el principio de subsidiariedad. [61] Sin embargo, de los autos no se desprenden elementos que permitan concluir que el Tribunal de Cuentas ha vulnerado dicho principio en el contexto de la auditoría de que se trata.

118. En el marco de la preparación de la auditoría, el Tribunal de Cuentas informó a la República Federal de Alemania [62] de que pretendía controlar si los Estados miembros sometidos a control habían establecido las estructuras administrativas y organizativas para garantizar la colaboración administrativa prevista en el Reglamento nº 1798/2003. Además, el Tribunal de Cuentas pretendía examinar y evaluar, sobre la base del ejemplo de varias solicitudes concretas de intercambio de información, el funcionamiento en la práctica del «intercambio de información previa solicitud» entre las administraciones competentes de los Estados miembros sometidos a control, regulado en los artículos 5 y ss. de dicho Reglamento.

119. Frente a las objeciones del Gobierno alemán, el Tribunal de Cuentas explicó en un escrito de 9 de noviembre de 2006 dirigido al Bundesminister der Finanzen, [63] que se había previsto el control puntual de solicitudes de información presentadas en 2005 por la oficina central de enlace y de solicitudes de información recibidas de otros Estados miembros, para evaluar la cooperación administrativa en la práctica en el caso de solicitudes de información. No eran objeto de la auditoría las operaciones materiales propiamente dichas, incluido el cálculo del impuesto, en la medida en que pueden deducirse de los documentos que se pretendía examinar. Más bien se controlaría la eficiencia y efectividad de la cooperación administrativa. Sobre la base de los resultados del control se pretendía llegar a conclusiones para luchar más eficazmente contra la evasión y el fraude fiscal.

120. Teniendo en cuenta particularmente los aspectos transfronterizos del objeto de control, del procedimiento de control, y de los objetivos del mismo, está claro que ni los tribunales de cuentas nacionales ni las demás

61 — Véanse los puntos 79 y ss. de estas conclusiones.

62 — Para una visión global de la correspondencia entre el Tribunal de Cuentas y la República Federal de Alemania, véanse los puntos 14 y ss. de estas conclusiones.

63 — Anexo 4 al escrito de recurso.

instancias nacionales de control podían preparar y llevar a cabo de manera acertada la auditoría de que se trata.

121. Tampoco el procedimiento de examen y evaluación de dicho Reglamento por la Comisión en cooperación con los Estados miembros, previsto en el artículo 35 del Reglamento nº 1798/2003, constituye, en este contexto, una alternativa plenamente válida a un control de la cooperación de las administraciones de que se trata por el Tribunal de Cuentas. El procedimiento previsto en el artículo 35 del Reglamento nº 1798/2003 no permite un control y una evaluación centralizados y sistemáticos de la cooperación transfronteriza entre las distintas administraciones nacionales, en el que se controle y evalúe, entre otros, el intercambio relevante de información sobre la base de varios controles puntuales.

122. Por todo lo expuesto, concluyo que, en el caso de autos, el principio de subsidiariedad no se opone a que el Tribunal de Cuentas lleve a cabo la auditoría de que se trata.

b) Sobre la observancia del principio de proporcionalidad

123. Mediante la auditoría controvertida, el Tribunal de Cuentas pretendía evaluar los aspectos estructurales y prácticos de la cooperación administrativa prevista en el Reglamento nº 1798/2003, para extraer conclusiones con vistas a luchar más eficazmente contra la evasión y el fraude fiscal. El objetivo de dicha auditoría era apreciar si el intercambio de información entre los Estados miembros se produce de manera rápida y eficaz y si existen las estructuras y procedimientos administrativos apropiados para apoyar la cooperación administrativa. [64]

124. De esta descripción de los objetivos de la auditoría, así como de la información contenida en los autos, se desprende que el Tribunal de Cuentas pretendía examinar la cooperación administrativa esencialmente sobre la base de los criterios de examen de la «legalidad» y de la «buena gestión financiera», previstos en el artículo 248 CE, apartado 2. [65]

125. Especialmente revelador resulta, en este contexto, el programa de visitas transmitido al Bundesrechnungshof el 7 de septiembre de 2006, en el que el Tribunal de Cuentas enumeraba los ámbitos temáticos que se tratarían en el marco de la visita de auditoría a la oficina

64 — Así se indica expresamente en el Informe Especial nº 8/2007, apartado 12.

65 — Véanse, a este respecto, los puntos 93 y ss. de las presentes conclusiones.

central de enlace prevista. [66] De dicho programa de visitas se desprende, en particular, que el Tribunal de Cuentas pretendía controlar, por una parte, en el marco del control de la legalidad si la República Federal de Alemania había establecido una oficina central de enlace en cumplimiento de lo dispuesto en el Reglamento nº 1798/2003 y si el intercambio de información entre las administraciones cumple lo exigido en dicho Reglamento. Por otra parte, el Tribunal de Cuentas pretendía examinar en el marco de un control de la buena gestión financiera si existían posibilidades de hacer la cooperación administrativa más eficiente.

126. En el marco de dicho examen de la cooperación administrativa, el Tribunal de Cuentas ha de observar el principio de proporcionalidad. Dicho principio exige, en particular, que los actos de control particulares sean *apropiados, necesarios* y *proporcionados* para alcanzar los objetivos de la auditoría. [67]

127. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una medida es *apropiada* para alcanzar el objetivo invocado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática. [68] Una medida es *necesaria* cuando, entre varias medidas apropiadas para la consecución del fin perseguido, es la que resulta menos gravosa para los intereses o el bien jurídico afectados. [69] Existe una limitación *desproporcionada* de los intereses o el bien jurídico de que se trate cuando, pese a su contribución al alcance de los objetivos legítimos que con ella se persiguen, la medida conduce a una injerencia excesiva en los intereses o bienes jurídicos.

128. Respecto del *carácter apropiado* de la auditoría de que se trata, para alcanzar los objetivos que con ella se persiguen, considero que ha quedado acreditado que los actos de control del Tribunal de Cuentas estaban dirigidos a someter los aspectos estructurales y prácticos de la cooperación administrativa a un control coherente y sistemático. Por lo tanto, el control es apropiado para alcanzar el objetivo perseguido, a saber, la evaluación del intercambio de información entre los Estados miembros así como de las estructuras y procedimientos administrativos existentes al efecto en cuanto a su legalidad y buena gestión financiera.

129. Considero que los actos de control de Tribunal de Cuentas son también *necesarios* para alcanzar dichos objetivos. En particular, no parece que un control menos exhaustivo de las administraciones nacionales y de los procedimientos particulares hubieran podido

66 — Adjuntado al escrito de formalización de la intervención. Véanse los puntos 15 y 16 de las presentes conclusiones.

67 — Véanse los puntos 91 y 92 de las presentes conclusiones.

68 — Véanse las sentencias de 11 de marzo de 2010, Attanasio Group (C-384/08, Rec. p. I-2055), apartado 51, y de 17 de noviembre de 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Rec. p. I-10821), apartado 42.

69 — Sentencia de 11 de julio de 1989, Schräder (265/87, Rec. p. 2237), apartado 21.

arrojar los conocimientos que se pretendía alcanzar.

130. En el marco del control del *carácter proporcionado* del control de que se trata, procede examinar, en particular, si los actos de control del Tribunal de Cuentas supusieron una injerencia excesiva en la esfera de competencias de los Estados miembros afectados.

131. Mediante la auditoría controvertida, el Tribunal de Cuentas pretendía examinar, por una parte, si la República Federal de Alemania había establecido una oficina central de enlace en cumplimiento de lo dispuesto en el Reglamento nº 1798/2003 y si el intercambio de información entre las administraciones cumple lo exigido en dicho Reglamento. Por otra parte, el Tribunal de Cuentas pretendía examinar si existen vías para hacer más eficaz la cooperación administrativa. Si bien dicho control de la buena gestión financiera de procedimientos administrativos concretos supone también un análisis crítico de las decisiones de los Estados miembros en el ámbito de su autonomía administrativa, no hay en los autos datos que permitan considerar que los actos de control son desproporcionados en el conjunto de la auditoría de que se trata.

132. Estas consideraciones relativas al carácter proporcionado de las actuaciones del Tribunal de Cuentas en el contexto de la auditoría de que se trata pueden ilustrarse sobre la base de un análisis de la crítica que el Gobierno alemán formula respecto de algunas declaraciones particulares que el Tribunal de Cuentas hace en su Informe Especial nº 8/2007.

133. Según el Gobierno alemán, el Informe Especial nº 8/2007 contiene evaluaciones del desarrollo organizativo y competencial de las administraciones de hacienda en cada uno de los Estados miembros, que constituyen una injerencia inaceptable y, por lo tanto, desproporcionada en las competencias de los Estados miembros. En este contexto, el Gobierno alemán critica, en particular, que el Tribunal de Cuentas tratara en los apartados 38 y ss. de su Informe Especial la estructura organizativa de las oficinas centrales de enlace de los Estados sometidos a control y señalara que las funciones de la oficina central de enlace alemana estaban distribuidas entre tres servicios del Bundeszentralamt für Steuern, de los que uno tiene su sede en Bonn y los otros dos en Saarlouis. [70] El Gobierno alemán critica además que el Tribunal de Cuentas declarase en los apartados 22 y 23 del Informe Especial que los Estados miembros no habían hecho uso suficiente de las posibilidades de

70 — Si bien la República Federal de Alemania denegó al Tribunal de Cuentas la colaboración en la auditoría de que se trata, el Informe Especial nº 8/2007 también contiene afirmaciones y observaciones respecto de la oficina central de enlace alemana y su trabajo. Dichas declaraciones se basan en visitas de auditoría en otros Estados miembros, en información recabada con ocasión de visitas de auditoría a la Comisión, así como en informes públicos. Véase el punto 22 de las presentes conclusiones.

descentralización que ofrece el Reglamento nº 1798/2003.

134. Esta crítica formulada por el Gobierno alemán respecto de la proporcionalidad de la actuación del Tribunal de Cuentas no resulta convincente.

135. Si bien el Gobierno alemán señala acertadamente que, con sus análisis del desarrollo organizativo y competencial de las administraciones tributarias nacionales, el Tribunal de Cuentas ha controlado decisiones de los Estados miembros que no cabe criticar desde el punto de vista del Derecho de la Unión, no cabe deducir de ello que el Tribunal de Cuentas haya ejercido sus competencias de auditoría de manera desproporcionada.

136. A este respecto, procede destacar, en particular, que mediante las declaraciones sobre la falta de descentralización se pretende explicar por qué no se usan de manera muy intensa las vías de intercambio de información entre los Estados miembros del artículo 5 del Reglamento nº 1798/2003. [71] El análisis de la estructura organizativa de la oficina central de enlace alemana lleva a cabo en el marco del análisis de la comprobación de que la mitad de las solicitudes de información presentadas conforme al artículo 5 del Reglamento nº 1798/2003 reciben una respuesta tardía. [72] A estos efectos, el Tribunal de Cuentas señala que en algunos Estados miembros, que presentan un elevado número de respuestas tardías, una estructura organizativa complicada contribuye a la tardanza y puede causar problemas de control. [73] Como ejemplos de Estados miembros con una estructura organizativa complicada se señalan Italia, los Países Bajos y Alemania. [74]

137. De dicha exposición se desprende directamente que el análisis del desarrollo organizativo y competencial de las administraciones tributarias nacionales, que impugna el Gobierno alemán, sirve de manera coherente y sistemática al objetivo del control de evaluar el carácter apropiado del intercambio de información entre los Estados miembros y las estructuras y procedimientos administrativos existentes. A la luz de dicho objetivo de control, los análisis del Tribunal de Cuentas son necesarios para interpretar y explicar las deficiencias en la cooperación administrativa que se han comprobado objetivamente.

138. Teniendo en cuenta que las declaraciones del Tribunal de Cuentas que impugna el

71 — Apartados 19 y ss. del Informe Especial 8/2007.

72 — *Ibidem*, apartados 24 y ss.

73 — *Ibidem*, apartado 38.

74 — *Ibidem*, apartados 39 a 41.

Gobierno alemán forman parte de un control de la buena gestión financiera en el que el Tribunal de Cuentas destaca en varias ocasiones el carácter conforme con el Derecho de la Unión de las decisiones criticadas, por lo que precisa [75] que dicho análisis no permite concluir que pueda imputarse a los Estados miembros una infracción del Derecho de la Unión tampoco constituyen una injerencia desproporcionada del Tribunal de Cuentas en las competencias de los Estados miembros. [76]

139. En este contexto, considero que no cabe negar que es proporcionado el análisis del reparto de competencias entre los particulares servicios administrativos nacionales y de la estructura organizativa de las oficinas centrales de enlace que el Tribunal de Cuentas hizo en el marco de un control de la buena gestión financiera.

140. Sobre la base de estas consideraciones, llego a la conclusión de que el Tribunal de Cuentas observó el principio de proporcionalidad tanto en lo que respecta a la concepción global como al desarrollo concreto, la ejecución y la conclusión de su control de la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido conforme al Reglamento nº 1798/2003.

E. *Sobre el incumplimiento por parte de la República Federal de Alemania de las obligaciones de cooperación que le incumben para con el Tribunal de Cuentas*

141. Si, como en el caso de autos, el Tribunal de Cuentas decide, en ejercicio de sus competencias y teniendo en cuenta los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad, llevar a cabo un control de la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, los Estados miembros están obligados a cooperar lealmente con el Tribunal de Cuentas.

75 — El Tribunal de Cuentas inicia su análisis sobre la falta de transmisión de competencias a servicios territoriales con la declaración de que la transmisión a servicios territoriales constituye una posibilidad que ofrece el Reglamento (apartado 22 del Informe Especial nº 8/2007). Las consideraciones sobre la estructura organizativa de las oficinas centrales de enlace contenidas en el Informe Especial, no van más allá de la afirmación general de que en algunos de los Estados miembros visitados, que presentan un elevado número de respuestas tardías a solicitudes de información, una estructura organizativa complicada de las oficinas centrales de enlace contribuye a dichos retrasos.

76 — Por lo tanto, era importante que el Tribunal de Cuentas evaluara en los apartados impugnados del informe la buena gestión financiera del desarrollo organizativo y competencial de las administraciones tributarias nacionales, pero no la legalidad. La elección del criterio de examen que el Tribunal de Cuentas aplica para evaluar las actuaciones del Estado miembro influye en la intensidad de una posible injerencia en el ámbito de competencias del Estado miembro controlado. De este modo, es evidente que un control de la legalidad de la actuación del Estado miembro puede constituir una injerencia mucho mayor en el ámbito de competencias de los Estados miembros que un control de la buena gestión financiera de dicha actuación. Mientras que un control de legalidad por parte del Tribunal de Cuentas se refiere a la cuestión de si los Estados miembros han ejercido sus competencias de conformidad con lo exigido por el Derecho de la Unión, el control de la buena gestión financiera se refiere a la cuestión –menos importante desde el punto de vista jurídico– de si las medidas nacionales son apropiadas, y ello independientemente de su conformidad con el Derecho de la Unión.

142. Las correspondientes obligaciones de cooperación de los Estados miembros resultan, en primer lugar, de las disposiciones específicas del artículo 248 CE, apartado 3. [77] De conformidad con el párrafo primero del artículo 248 CE, apartado 3, el control se llevará a cabo sobre la documentación contable y, en caso necesario, en las dependencias correspondientes 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. A estos efectos, el Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia. Según el párrafo segundo del artículo 248 CE, apartado 3, las instituciones nacionales de control o, si éstas no poseen las competencias necesarias, los servicios nacionales competentes, comunicarán al Tribunal de Cuentas, a instancias de éste, cualquier documento o información necesarios para el cumplimiento de su misión.

143. Además de las obligaciones de cooperación de los Estados miembros establecidas expresamente en el artículo 248 CE, apartado 3, existe la obligación general de que los Estados miembros colaboren de manera leal con el Tribunal de Cuentas de conformidad con el artículo 10 CE, en relación con el artículo 248 CE, apartados 1 y 2.

77 — Para un análisis particularmente instructivo de las disposiciones del artículo 248 CE, apartado 3, en el contexto de la realización de auditorías por parte del Tribunal de Cuentas en los Estados miembros, véase Inghelram, J.: (citado en la nota 26), pp. 138 y ss.

144. También el Reglamento nº 1605/2002, adoptado sobre la base del artículo 279 CE, contiene, en este contexto, disposiciones relativas a la cooperación entre los Estados miembros y el Tribunal de Cuentas. Así, el artículo 140, apartado 2, de dicho Reglamento dispone, que, 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 y que el Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia.

145. A la luz de dichas disposiciones del Derecho de la Unión, ha de entenderse que, como señala la Comisión en su escrito de recurso, la negativa de la oficina central de enlace alemana, del Bundesfinanzministerium, así como del Bundesrechnungshof a facilitar al Tribunal de Cuentas la auditoría de que se trata y a apoyarlo en ella, constituye una infracción por parte de la República Federal de Alemania del artículo 10 CE, en relación con el artículo 248 CE, apartados 1 y 2, del artículo 248 CE, apartado 3, y del artículo 140, apartado 2, del Reglamento nº 1605/2002.

146. Sin embargo, mediante su recurso, la Comisión imputa, además, a la República Federal de Alemania haber infringido el artículo 142, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002, según el cual la Comisión, las demás instituciones, los organismos que

gestionen ingresos o gastos en nombre de la Unión 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.

147. Conforme a los hechos, dicho motivo de recurso únicamente puede entenderse en el sentido de que las instituciones que gestionen ingresos y gastos en nombre de la Unión hayan negado al Tribunal de Cuentas la colaboración leal. Sin embargo, la Comisión no ha concretado cuáles son las instituciones alemanas que, en el contexto de la pretensión de auditoría del Tribunal de Cuentas, pueden calificarse de «instituciones que gestionen ingresos y gastos en nombre de la Unión». Teniendo en cuenta que, pese a la armonización en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, dicho impuesto ha de calificarse de impuesto nacional, que, en principio, se recauda de conformidad con disposiciones nacionales, [78] ni la oficina central de enlace ni el Bundesfinanzministerium pueden calificarse sin más, en este contexto, de instituciones que gestionan ingresos de la Unión.

148. Habida cuenta de que, en el marco de un recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, incumbe a la Comisión demostrar el incumplimiento que imputa al Estado miembro y aportar al Tribunal de Justicia todos los elementos necesarios para decidir en el asunto, [79] y puesto que la Comisión no ha cumplido dicha obligación de alegar y demostrar los hechos relativos al incumplimiento imputado del artículo 142, apartado 1, del Reglamento nº 1605/2002, procede desestimar este motivo por infundado.

## VIII. Resumen

149. En resumen, llego a la conclusión de que el Tribunal de Cuentas está facultado, de conformidad con el artículo 248 CE, apartados 1 y 2, y con el artículo 140, apartado 2, del Reglamento nº 1605/2002, para controlar la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, prevista en el Reglamento nº 1798/2003. En el ejercicio de dicha competencia de auditoría, el Tribunal de Cuentas ha observado tanto el principio de subsidiariedad como el principio de proporcionalidad. Por lo tanto, la República Federal de Alemania estaba obligada, en virtud del artículo 248 CE, apartado 3, del artículo 10 CE, en relación con el artículo 248 CE, apartados 1 y 2, así como del artículo 140, apartado 2, del Reglamento nº 1605/2002, a facilitar al Tribunal de Cuentas la realización de dicha auditoría y a apoyarlo de manera leal de

78 — Véase el punto 57 de estas conclusiones.

79 — Véanse las sentencias de 29 de abril de 2010, Comisión/Alemania (C-160/08, citada en la nota 25), apartado 116; de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C-246/08, Rec. p. I-10605), apartado 52; de 6 de octubre de 2009, Comisión/Suecia (C-438/07, Rec. p. I-9517), apartado 49, y de 13 de noviembre de 2007, Comisión/Irlanda (C-507/03, Rec. p. I-9777), apartado 33.

conformidad con lo establecido en las citadas disposiciones.

150. En este contexto, la negativa de la oficina central de enlace, del Bundesfinanzministerium y del Bundesrechnungshof a permitir al Tribunal de Cuentas la realización de la auditoría de la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y de apoyarlo en dicha tarea, constituye un incumplimiento por parte de la República Federal de Alemania de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 10 CE, en relación con el artículo 248 CE, apartados 1 y 2, del artículo 248 CE, apartado 3, y del artículo 140, apartado 2, del Reglamento nº 1605/2002.

## IX. Costas

151. 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 pedido que se condene en costas a la República Federal de Alemania y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. El apartado 4 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento prevé que las instituciones que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

## X. Conclusión

152. A la luz de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva del siguiente modo:

«1) La República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 10 CE, en relación con el artículo 248 CE, apartados 1 y 2, del artículo 248 CE, apartado 3, y del artículo 140, apartado 2, del Reglamento 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, al haberse negado a permitir al Tribunal de Cuentas llevar a cabo en Alemania auditorías respecto de la cooperación administrativa de los Estados miembros en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, prevista en el Reglamento 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 el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 y a apoyarlo en dicha tarea.

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 soportarán sus propias costas.»