CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL VERICA TRSTENJAK apresentadas em 25 de Maio de 2011[1]

Índice

I – Introdução ..... I - 11239

II – Direito da União ..... I - 11240

A – Direito primário ..... I - 11240

B – Direito derivado ..... I - 11240

1. Decisão 2000/597 ..... I - 11240

2. Regulamento n.º 1605/2002 ..... I - 11242

3. Regulamento n.º 1798/2003 ..... I - 11243

III – Matéria de facto ..... I - 11245

IV – Procedimento pré-contencioso ..... I - 11247

V – Tramitação processual no Tribunal de Justiça e pedidos das partes ..... I - 11248

VI – Principais argumentos das partes ..... I - 11249

VII – Apreciação jurídica ..... I - 11253

A – Observações introdutórias ..... I - 11253

B – Sistema de recursos próprios ao abrigo da Decisão 2000/597 ..... I - 11254

C – Competências de fiscalização do Tribunal de Contas ..... I - 11258

1 — Língua original: alemão.

1. Objecto, alcance e limites das competências de fiscalização do Tribunal de Contas ..... I - 11258

a) Poder de controlo dos actos das instituições da União e dos Estados-Membros com uma relação suficientemente directa com as receitas ou com as despesas da União ..... I - 11258

b) Âmbito de aplicação do direito da União como restrição de competência no contexto do controlo, pelo Tribunal de Contas, da actuação dos Estados-Membros ..... I - 11259

c) Obrigação de observar os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade ..... I - 11263

i) O princípio da subsidiariedade ..... I - 11263

ii) O princípio da proporcionalidade ..... I - 11265

2. Critérios de controlo pelo Tribunal de Contas ..... I - 11266

3. Conclusão provisória ..... I - 11268

D – Competência do Tribunal de Contas para controlar a cooperação das autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado nos termos do Regulamento n.º 1798/2003 ..... I - 11268

1. O controlo da cooperação entre autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado nos termos do Regulamento n.º 1798/2003 apresenta uma relação suficientemente directa com as receitas da União ..... I - 11269

2. Sobre a observância dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade ..... I - 11272

a) Sobre a observância do princípio da subsidiariedade ..... I - 11273

b) Sobre a observância do princípio da proporcionalidade ..... I - 11274

E – Sobre a violação, por parte da República Federal da Alemanha, das obrigações de cooperação com o Tribunal de Contas ..... I - 11278

VIII – Resumo ..... I - 11280

IX – Quanto às despesas ..... I - 11281

X – Conclusão ..... I - 11281

I – Introdução

1. O processo em apreço decorre de uma acção por incumprimento intentada pela Comissão em conformidade com o artigo 258.º TFUE para que o Tribunal de Justiça determine que a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito da União ao recusar-se a permitir ao Tribunal de Contas Europeu (a seguir «Tribunal de Contas») o controlo, na Alemanha, da cooperação transfronteiriça das autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

2. Do ponto de vista processual, o presente processo caracteriza-se pela particularidade de que a Comissão intentou uma acção por incumprimento contra um Estado-Membro por este ter alegadamente desrespeitado as competências de fiscalização do Tribunal de Contas. Apesar de o Tribunal de Contas ter pugnado expressamente no passado no sentido de lhe ser atribuída a faculdade de intentar acções para exercer os seus direitos de uma forma autónoma face aos Estados-Membros [2], não dispõe, também após a última revisão do sistema de protecção jurisdicional da União Europeia pelo Tratado de Lisboa, de nenhuma faculdade directa de intentar acções contra Estados-Membros que alegadamente desrespeitem as suas competências de fiscalização [3]. Pelo contrário, o Tribunal de Contas deve notificar as infracções à Comissão para que esta dê início, como no caso em apreço, a uma acção por incumprimento do Estado-Membro em causa nos termos do artigo 258.º TFUE. Posteriormente, o Tribunal de Contas pode participar no processo na qualidade de interveniente.

3. O presente processo permite ao Tribunal de Justiça precisar o alcance e o objecto das competências do Tribunal de Contas para controlar a actuação dos Estados-Membros com base no exemplo de uma pretensão concreta de controlo. É a primeira acção por incumprimento decorrente da recusa de um Estado-Membro em permitir no seu território um controlo planeado pelo Tribunal de

2 — V. relatório do Tribunal de Contas dirigido ao grupo de reflexão para o funcionamento do Tratado da União Europeia de 1995 (versão francesa publicada em *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, p. 689, ponto 2.6).

3 — Neste contexto, cumpre assinalar de maneira geral que o Tratado de Lisboa não pretendia realizar nenhuma reforma do sistema de protecção jurisdicional da União Europeia e confirmou, basicamente, nas suas grandes linhas, o sistema existente. V., a este respeito, Thiele, A.: «Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?», EuR 2010, pp. 30 a 51. Teria sido possível, sem interferência significativa na nova estrutura do TFUE, atribuir ao Tribunal de Contas a faculdade de intentar, autonomamente, acções contra os Estados-Membros. Para tal, poderia ter-se introduzido, por exemplo, uma nova alínea e) no artigo 271.º TFUE, estabelecendo que o Tribunal de Contas pode intentar uma acção por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE contra um Estado-Membro, por violação das suas competências de fiscalização e acesso previstas no artigo 287.º TFUE. V., a este respeito, Friedrich, C./Inghelram, J.: «Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof», DÖV 1999, pp. 669 e 676.

Contas no domínio dos recursos da União e em apoiar o Tribunal de Contas na referida missão.

4. A importância institucional da presente acção por incumprimento é confirmada pela decisão do Parlamento Europeu de participar, pela primeira vez, na qualidade de interveniente da Comissão, numa acção por incumprimento contra um Estado-Membro.

II – Direito da União [4]

A – *Direito primário*

O artigo 248.º CE estabelece, no direito primário, as competências do Tribunal de Contas.

B – *Direito derivado*

1. Decisão 2000/597

5. O artigo 2.º da Decisão (2000/597/CE, Euratom) [5] do Conselho, de 29 de Setembro de 2000, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias estabelece o seguinte:

«1. Constituem recursos próprios inscritos no orçamento da União Europeia as receitas provenientes:

a) Dos direitos agrícolas, prémios, montantes suplementares ou compensatórios, montantes ou elementos adicionais e dos outros direitos estabelecidos ou a estabelecer pelas instituições das Comunidades sobre as trocas comerciais com países não membros, no âmbito da política agrícola comum, bem como das quotizações e outros direitos previstos no âmbito da organização comum dos mercados no sector do açúcar;

b) Dos direitos da pauta aduaneira comum e dos outros direitos estabelecidos ou a estabelecer pelas instituições das Comunidades sobre as trocas comerciais com

4 — Com base nas designações constantes do TUE e do TFUE, o conceito de «direito da União» é utilizado para designar o conjunto do direito comunitário e do direito da União Europeia. Sempre que estiverem em causa disposições de direito primário, serão indicadas as disposições aplicáveis *ratione temporis*.

5 — JO L 253, p. 42.

países não membros e dos direitos aduaneiros sobre os produtos abrangidos pelo Tratado que institui a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço;

c) Da aplicação de uma taxa uniforme, válida para todos os Estados-Membros, à matéria colectável do IVA, determinada de maneira harmonizada segundo regras da Comunidade. A matéria colectável a ter em conta para este efeito é limitada a 50 % do PNB para cada Estado-Membro, conforme definido no n.º 7;

d) Da aplicação de uma taxa, a fixar no âmbito do processo orçamental e tendo em conta todas as outras receitas, à soma dos PNB de todos os Estados-Membros.

[…]

4. A taxa uniforme referida no n.º 1, alínea c), corresponde à taxa resultante da diferença entre:

a) A taxa máxima de mobilização do recurso IVA, que é fixada do seguinte modo:

0,75 % em 2002 e 2003.

0,50 % a partir de 2004;

e

b) Uma taxa ("taxa congelada") equivalente à relação entre o montante da compensação referida no artigo 4.º e a soma das matérias colectáveis do IVA de todos os Estados-Membros [determinadas nos termos do n.º 1, alínea c)], tomando em consideração o facto de o Reino Unido não participar no financiamento da sua própria correcção e de a participação da Áustria, da Alemanha, dos Países Baixos e da Suécia no financiamento da correcção do Reino Unido ser reduzida a um quarto do seu valor normal.

5. A taxa fixada na alínea d) do n.º 1 é aplicável ao PNB de cada Estado-Membro.

[…]

7. Para efeitos de aplicação da presente decisão, entende-se por PNB o rendimento nacional bruto (RNB) do ano, a preços de mercado, tal como determinado pela Comissão em aplicação do SEC 95, nos termos do Regulamento (CE) n.º 2223/96.

Se forem introduzidas alterações ao SEC 95 que venham a modificar significativamente o RNB determinado pela Comissão, o Conselho, deliberando por unanimidade com base numa proposta da Comissão e depois de ter consultado o Parlamento Europeu, decidirá se essas alterações se aplicam para efeitos da presente decisão.»

6. O artigo 8.º da Decisão 2000/597 tem a seguinte redacção:

«1. Os recursos próprios das Comunidades a que se refere o n.º 1, alíneas a) e b), do artigo 2.º serão cobrados pelos Estados-Membros nos termos das disposições legislativas, regulamentares e administrativas nacionais que, se necessário, serão adaptadas às exigências da regulamentação comunitária.

[…]

Os Estados-Membros colocarão à disposição da Comissão os recursos previstos no n.º 1, alíneas a) a d), do artigo 2.º

2. Sem prejuízo da verificação das contas e da fiscalização da legalidade e regularidade previstas no artigo 248.º do Tratado CE e no artigo 160.º-C do Tratado Euratom, verificação e fiscalização essas que incidem essencialmente sobre a fiabilidade e a eficácia dos sistemas e processos nacionais de determinação da matéria colectável para os recursos próprios provenientes do IVA e do PNB, e sem prejuízo da fiscalização organizada por força da alínea c) do artigo 279.º do Tratado CE e da alínea c) do artigo 183.º do Tratado Euratom, o Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão e após consulta ao Parlamento Europeu, aprovará as disposições necessárias à aplicação da presente decisão, bem como as disposições relativas ao controlo da cobrança, à colocação à disposição da Comissão e ao pagamento das receitas referidas nos artigos 2.º e 5.º»

2. Regulamento n.º 1605/2002

7. O artigo 140.º do Regulamento (CE, Euratom) n.º 1605/2002 do Conselho, de 25 de Junho de 2002, que institui o Regulamento Financeiro aplicável ao orçamento geral das Comunidades Europeias [6] determina o seguinte:

«1. A análise, pelo Tribunal de Contas, da legalidade e regularidade das receitas e das despesas é efectuada à luz das disposições dos Tratados, do orçamento, do presente regulamento, das normas de execução e bem assim de todos os actos adoptados em execução dos Tratados.

2. No desempenho da sua missão, o Tribunal de Contas pode tomar conhecimento, nas condições previstas no artigo 142.º, de todos os documentos e informações relativos à gestão financeira dos serviços ou organismos no tocante às operações financiadas ou co-financiadas pelas Comunidades. Terá poderes para ouvir qualquer agente responsável por uma operação de despesa ou de receita e para utilizar todas as possibilidades de controlo reconhecidas aos referidos serviços ou organismos. O controlo nos Estados-Membros efectua-se em ligação com as instituições de

6 — JO L 248, p. 1.

controlo nacionais ou, se estas não dispuserem das competências necessárias, com os serviços nacionais competentes. O Tribunal de Contas e as instituições de controlo nacionais praticarão uma cooperação imbuída de confiança e respeitadora da respectiva independência.

[…]»

8. O n.º 1 do artigo 142.º do Regulamento n.º 1605/2002 tem a seguinte redacção:

«A Comissão, as outras instituições, os organismos que gerem receitas ou despesas em nome das Comunidades, bem como os beneficiários finais de pagamentos efectuados a partir do orçamento, darão ao Tribunal de Contas todas as facilidades e prestarão todas as informações que este considere necessárias para o desempenho da sua missão. Devem ter à disposição do Tribunal de Contas todos os documentos relativos à adjudicação e execução de contratos financiados pelo orçamento comunitário e todas as contas de numerário ou de material, todos os documentos contabilísticos ou comprovativos, bem como todos os documentos administrativos com eles relacionados, toda a documentação relativa às receitas e despesas das Comunidades, todos os inventários, todos os organigramas que o Tribunal de Contas considere necessários para a verificação do relatório sobre os resultados da execução orçamental e financeira, com base em documentos ou no local, e para os mesmos efeitos, todos os documentos e dados registados ou conservados em suporte magnético.

Os diversos serviços e corpos de controlo internos das administrações nacionais em questão darão ao Tribunal de Contas todas as facilidades de que este considere ter necessidade no desempenho da sua missão.

O primeiro parágrafo é aplicável igualmente às pessoas singulares ou colectivas beneficiárias de pagamentos provenientes do orçamento comunitário.»

3. Regulamento n.º 1798/2003

9. O n.º 1 do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 [7] determina o seguinte:

«O presente regulamento estabelece as condições em que as autoridades administrativas a quem incumbe, nos Estados-Membros, a aplicação da legislação relativa ao IVA sobre o

7 — JO L 264, p. 1.

fornecimento de bens e a prestação de serviços, as aquisições intracomunitárias e as importações de mercadorias cooperarão entre si e com a Comissão no sentido de assegurar o cumprimento dessa legislação.

Para o efeito, o presente regulamento define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos Estados-Membros cooperarem e trocarem entre si todas as informações que as possam ajudar a realizar uma correcta avaliação do IVA.

O presente regulamento define, além disso, regras e procedimentos para o intercâmbio de certas informações por via electrónica, designadamente no que respeita ao IVA sobre as transacções intracomunitárias.

[…]»

10. Nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento n.º 1798/2003, cada Estado-Membro designará um só serviço central de ligação em que delegará a principal responsabilidade para contactos com outros Estados-Membros no domínio da cooperação administrativa, informando a Comissão e os outros Estados-Membros.

11. O artigo 5.º do Regulamento n.º 1798/2003 estabelece o seguinte:

«1. A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida comunicará as informações referidas no artigo 1.º, incluindo as que respeitam a um ou mais casos específicos.

2. Para efeitos da comunicação referida no n.º 1, a autoridade requerida mandará efectuar os inquéritos administrativos necessários para obter essas informações.

3. O pedido referido no n.º 1 pode conter um pedido fundamentado de inquérito administrativo específico. Caso o Estado-Membro entenda que não é necessário um inquérito administrativo, informará imediatamente a autoridade requerente sobre as respectivas razões.

4. Para obter as informações solicitadas ou para conduzir o inquérito administrativo requerido, a autoridade requerida ou a autoridade administrativa a que aquela se dirige procederá como se agisse por conta própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro.»

12. O n.º 1 do artigo 35.º do Regulamento n.º 1798/2003 determina o seguinte:

«Os Estados-Membros e a Comissão efectuarão uma análise e uma avaliação do funcionamento do dispositivo de cooperação

administrativa previsto no presente regulamento. A Comissão centralizará a experiência dos Estados-Membros a fim de melhorar o funcionamento desse dispositivo.»

13. O n.º 1 do artigo 43.º do Regulamento n.º 1798/2003 tem a seguinte redacção:

«Para efeitos de aplicação do presente regulamento, os Estados-Membros tomarão todas as medidas necessárias para:

a) Assegurar uma boa coordenação interna entre as autoridades competentes referidas no artigo 3.º;

b) Estabelecer uma cooperação directa entre as autoridades especialmente habilitadas para a referida coordenação;

c) Assegurar o bom funcionamento do sistema de intercâmbio de informações previsto no presente regulamento.»

III – Matéria de facto

14. Por carta de 26 de Junho de 2006, o Tribunal de Contas comunicou ao Tribunal de Contas federal alemão (a seguir «Bundesrechnungshof») que tencionava efectuar uma missão de auditoria entre o dia 10 e o dia 13 de Outubro de 2006, sendo o seu objecto o controlo da cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, tal como regulada no Regulamento n.º 1798/2003 e nas respectivas disposições de aplicação. A missão tinha por objectivo central determinar se os Estados-Membros estabeleceram as estruturas administrativas e organizacionais para a cooperação administrativa e como decorre, na prática, a cooperação em caso de pedido de assistência nos termos do artigo 5.º do Regulamento n.º 1798/2003. O controlo visava essencialmente os serviços centrais de ligação previstos no n.º 2 do artigo 2.º do referido regulamento, mas podia igualmente incluir outros serviços envolvidos na cooperação administrativa.

15. Fazendo referência a esta primeira carta, o Tribunal de Contas comunicou ao Bundesrechnungshof, por carta de 7 de Setembro de 2006, os pormenores adicionais do controlo, com destaque, em particular, para o anúncio de uma missão de auditoria ao serviço central de ligação alemão no período compreendido entre 10 e 13 de Outubro de 2006. A esta carta foi anexado um programa da missão, solicitando-se que fosse remetido para o serviço central de ligação.

16. No referido programa da missão, o serviço central de ligação é instado a fornecer dados sobre os pedidos de informação recebidos e apresentados na acepção do artigo 5.º do Regulamento n.º 1798/2003 em 2004 e 2005. O programa enunciava ainda os vários temas

a tratar durante a missão de auditoria, nomeadamente: 1) a organização, o equipamento e o funcionamento do serviço central de ligação; 2) o intercâmbio de informações sem pedido prévio na acepção do capítulo IV do Regulamento n.º 1798/2003; 3) o armazenamento e intercâmbio de informações específicas das transacções intracomunitárias (base de dados VIES); 4) os problemas legais que dificultam a cooperação administrativa; 5) outras medidas para melhorar a cooperação administrativa e para evitar abusos; 6) os controlos pontuais dos pedidos de informação recebidos e apresentados.

17. Por carta de 18 de Setembro de 2006, o Bundesrechnungshof confirmou a sua participação no controlo a realizar pelo Tribunal de Contas, prevendo-se uma reunião preparatória no Bundesrechnungshof no dia 9 de Outubro de 2006.

18. Dado que o serviço central de ligação objecto de controlo parecia não estar disposto a cooperar com o Tribunal de Contas, este voltou a dirigir-se ao Bundesrechnungshof por carta de 5 de Outubro de 2006. Na referida carta, o Tribunal de Contas comunicou que o serviço central de ligação não confirmara a missão de auditoria nem remetera os documentos solicitados previamente, necessários para preparar o controlo. Neste contexto, o Tribunal de Contas informou que adiaria a missão de auditoria para o período compreendido entre 14 e 17 de Novembro de 2006, e solicitou ao Bundesrechnungshof que interviesse junto do serviço central de ligação no sentido de facilitar a boa realização do referido controlo.

19. Por carta de 9 de Novembro de 2006, o Tribunal de Contas queixou-se perante o ministro das Finanças federal alemão que o serviço central de ligação em causa não confirmara o período do controlo entre o dia 14 e o dia 17 de Novembro de 2006 nem comunicara as informações necessárias. O Tribunal de Contas comunicou um novo adiamento da missão de auditoria, desta feita, para o período entre 4 e 7 de Dezembro de 2006. Voltou a explicar o objectivo do controlo e esclareceu que se previa realizar um exame pontual dos pedidos de informação apresentados pelo serviço central de ligação e dos pedidos de informação recebidos de outros Estados-Membros em 2005. Não se pretendia controlar as operações materiais efectivas, incluindo o cálculo do imposto, dos documentos a analisar, mas a eficiência e a eficácia da cooperação administrativa. Na sua resposta de 4 de Dezembro de 2006, o Ministério das Finanças federal alemão (a seguir, «Bundesministerium der Finanzen») comunicou que o controlo pelo Tribunal de Contas não seria possível por falta de base legal.

20. Por carta de 13 Dezembro de 2006, o Tribunal de Contas dirigiu-se novamente ao Bundesrechnungshof solicitando resposta a determinadas questões relativas a pedidos de informação específicos, trocados entre o serviço central de ligação alemão e os serviços centrais de ligação de outros

Estados-Membros nos termos do artigo 5.º do Regulamento n.º 1798/2003. Em 6 de Março de 2007, o Bundesrechnungshof indeferiu o referido pedido, indicando que o Bundesministerium der Finanzen já se opusera ao anúncio de controlo por parte do Tribunal de Contas nessa matéria. Por conseguinte, o Bundesrechnungshof não podia comunicar as informações pertinentes por motivos de neutralidade.

21. Por carta de 4 de Maio de 2007, o Tribunal de Contas voltou a dirigir-se ao Bundesministerium der Finanzen, comunicando-lhe uma série de factos resultantes das missões de controlo noutros Estados-Membros. Na resposta de 29 de Junho de 2007, o Bundesministerium der Finanzen pronunciou-se sobre essas afirmações. No entanto, a referida carta não continha qualquer indício de que o Bundesministerium der Finanzen tivesse modificado a sua postura negativa relativamente à realização do controlo através de uma missão de auditoria à República Federal da Alemanha.

22. O Tribunal de Contas publicou os resultados do seu controlo no relatório especial n.º 8/2007 sobre a cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado [8] (a seguir «relatório especial n.º 8/2007»). As observações constantes do referido relatório em relação à Alemanha baseiam-se em constatações de missões de auditoria efectuadas noutros Estados-Membros, em informações obtidas durante missões de auditoria efectuadas à Comissão e em relatórios disponíveis para o público em geral [9].

IV – Procedimento pré-contencioso

23. Por notificação de incumprimento de 23 de Setembro de 2008, a Comissão informou a República Federal da Alemanha de que a sua recusa reiterada de cooperação com o Tribunal de Contas, configurava um incumprimento das obrigações que lhe incumbem por força do artigo 248.º, n.ºs 1, 2 e 3, CE, dos artigos 140.º, n.º 2, e 142.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1605/2002, assim como do artigo 10.º CE. O referido incumprimento baseia-se no facto de o Tribunal de Contas ter sido impedido, no exercício das suas funções, de controlar os recursos da União. O Tribunal de Contas pretendia ainda examinar as despesas da União em conjugação com a execução do Regulamento n.º 1798/2003 e avaliar, em particular, a eficácia e a eficiência da base de dados VIES.

24. Na sua resposta de 23 de Dezembro de 2008, a República Federal da Alemanha rejeitou as acusações, considerando determinante

8 — JO 2008, C 20, p. 1.

9 — Relatório especial n.º 8/2007, n.º 14.

o facto de o controlo do Tribunal de Contas não estar coberto pelo artigo 248.º CE, por não se referir às receitas nem às despesas da União. O Governo alemão invocou ainda o princípio da subsidiariedade.

25. Por carta de 23 de Março de 2009, a Comissão comunicou à República Federal da Alemanha um parecer fundamentado em conformidade com o artigo 226.º CE, onde mantém que o Tribunal de Contas tem poderes para controlar a cooperação administrativa entre os Estados-Membros no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e para avaliar as despesas da União relacionadas com a base de dados VIES, uma vez que este sistema de intercâmbio de informações no domínio do imposto sobre o valor acrescentado é financiado a partir do orçamento da União Europeia.

26. Por carta de 22 de Maio de 2009, em resposta ao parecer fundamentado, a República Federal da Alemanha manteve a sua posição, reiterando que a auditoria não estava coberta pelo artigo 248.º CE, por visar o controlo das receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado. Se a auditoria estivesse planeada sob a forma de controlo das despesas da União relacionadas com a base de dados VIES, a República Federal da Alemanha aceitaria expressamente o direito do Tribunal de Contas de examinar as despesas pertinentes da União. No entanto, as referidas despesas não eram o objecto do pedido de auditoria.

V – Tramitação processual no Tribunal de Justiça e pedidos das partes

27. Porque a República da Alemanha não deu cumprimento ao parecer fundamentado, a Comissão intentou a presente acção nos termos do artigo 258.º TFUE em 17 de Dezembro de 2009.

28. A Comissão conclui pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

— Declarar que a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 248.º, n.ºs 1, 2 e 3, CE, dos artigos 140.º, n.º 2, e 142.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1605/2002 e do artigo 10.º CE, por se recusar a permitir que o Tribunal de Contas efectuasse controlos na Alemanha por força do Regulamento n.º 1798/2003 e das correspondentes disposições de execução relativas à cooperação entre as autoridades administrativas dos Estados-Membros no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

— Condenar a República Federal da Alemanha nas despesas do processo.

29. A República Federal da Alemanha pede que a acção seja julgada improcedente e que a Comissão seja condenada nas despesas.

30. Por despacho do Presidente do Tribunal de Justiça de 7 de Maio de 2010, o Tribunal de Justiça e o Parlamento Europeu foram admitidos como intervenientes em apoio aos pedidos da Comissão. O Tribunal de Contas e o Parlamento Europeu solicitaram que se considerasse procedente a acção da Comissão.

31. Na audiência de 15 de Março de 2011, os representantes da Comissão, da República Federal da Alemanha, do Tribunal de Contas e do Parlamento Europeu expuseram as suas posições.

VI – Principais argumentos das partes

32. A Comissão, o Parlamento Europeu e o Tribunal de Contas defendem que a recusa da República Federal da Alemanha em permitir que o Tribunal de Contas efectuasse o controlo da cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado constitui uma violação do artigo 248.º, n.ºs 1, 2 e 3, CE, dos artigos 140.º, n.º 2, e 142.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1605/2002 e do artigo 10.º CE. Pelo contrário, a República Federal da Alemanha considera que a sua recusa está em conformidade com o direito da União.

33. A *Comissão*, o *Parlamento Europeu* e o *Tribunal de Contas* advogam uma interpretação lata das competências de fiscalização do Tribunal de Contas e das correspondentes obrigações de cooperação dos Estados-Membros. Destacam a função do Tribunal de Contas, consagrada no direito primário, de avaliar e examinar a cobrança das receitas e a utilização dos fundos da União Europeia, o correcto registo e apresentação das operações financeiras e a legalidade e regularidade da sua gestão e execução. Observam que o Tribunal de Contas, na qualidade de auditor externo independente, contribui para melhorar a gestão financeira da União e salvaguardar os interesses económicos dos seus cidadãos. Por todas estas razões e para garantir o efeito útil das disposições pertinentes, as competências de fiscalização do Tribunal de Contas devem ser interpretadas de forma lata. Resulta ainda das disposições do direito da União que os Estados-Membros devem prestar amplo apoio ao Tribunal de Contas no exercício da sua actividade de controlo.

34. Os Estados-Membros estão obrigados a autorizar todos os controlos do Tribunal de Contas destinados a avaliar a cobrança das receitas e a utilização dos fundos da União Europeia e a prestar-lhe amplo apoio nesse contexto. As autoridades alemãs recusaram prestar este apoio ao Tribunal de Contas. O Regulamento n.º 1798/2003, embora não regule a cobrança das receitas da União, apresenta uma relação clara e directa com essas receitas. Ao lutar contra a fraude e a evasão ao imposto sobre o valor acrescentado, contribui para que os Estados-Membros disponham de receitas adequadas do imposto sobre o valor acrescentado e para que a União possa dispor, nas melhores condições possíveis, dos

recursos próprios procedentes do imposto sobre o valor acrescentado que lhe são devidos. Em última análise, os recursos procedentes do imposto sobre o valor acrescentado dos Estados-Membros são a base de cálculo das receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado. Nesta perspectiva, controlar se os Estados-Membros estabeleceram um sistema eficiente de cooperação e de assistência administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, insere-se na análise dos recursos próprios procedentes do imposto sobre o valor acrescentado. Também não pode esquecer-se que os demais Estados-Membros devem compensar eventuais défices ao nível dos recursos próprios procedentes do imposto sobre o valor acrescentado com contribuições mais elevadas no domínio dos recursos próprios RNB.

35. Neste contexto, o *Tribunal de Contas* e o *Parlamento Europeu* sublinham igualmente a diferença entre os controlos efectuados pelo Tribunal de Contas e os eventuais controlos da Comissão. Os controlos realizados pelo Tribunal de Contas não têm por objectivo analisar a aplicação do Regulamento n.º 1798/2003 pelos Estados-Membros com vista à imposição de sanções em caso de incumprimento das suas obrigações, mas controlar o bom funcionamento do sistema de cooperação administrativa na prática e, se necessário, propor melhorias. O *Tribunal de Contas* destaca que a interpretação restritiva das suas competências, advogada pelo Governo alemão, teria como consequência que o Tribunal de Contas só poderia exercer um controlo muito limitado da gestão financeira dos recursos próprios procedentes do imposto sobre o valor acrescentado, o que o impediria de controlar a boa gestão financeira («performance audits»). No entanto, os referidos controlos são necessários para que o Tribunal de Contas possa cumprir as suas obrigações decorrentes do artigo 248.º CE.

36. A *Comissão* considera que a sua posição é reforçada pelo artigo 43.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1798/2003, pelo artigo 8.º, n.º 2, da Decisão 2000/597 e pelo artigo 140.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1605/2002. Destas disposições depreende-se que os próprios Estados-Membros interpretaram de forma tão lata as competências do Tribunal de Contas decorrentes do artigo 248.º CE, que estas abrangem o controlo da cooperação entre as autoridades administrativas dos Estados-Membros no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, em conformidade com o disposto no Regulamento n.º 1798/2003.

37. O *Governo alemão*, pelo contrário, defende uma interpretação mais restritiva das competências do Tribunal de Contas, afirmando que a sua função está claramente limitada ao controlo das operações com uma relação directa com as receitas e as despesas da União.

38. Na perspectiva do Governo alemão, o Regulamento n.º 1798/2003 não diz respeito às receitas da União. Os recursos procedentes do imposto sobre o valor acrescentado dos Estados-Membros, protegidos pelo Regulamento n.º 1798/2003, não constituem receitas da União, sendo utilizados meramente como valor fixo para calcular as receitas próprias provenientes do imposto sobre o valor acrescentado. As disposições pertinentes para este cálculo não contemplam qualquer dispositivo de correcção para somar as receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado que o Estado-Membro possa obter adicionalmente, por exemplo, através de um melhor funcionamento da assistência interestatal.

39. Neste contexto, o Governo alemão faz uma comparação com os recursos próprios RNB, destacando, em particular, que o cálculo dos recursos próprios RNB se baseia, em última análise, no RNB de cada Estado-Membro. Se o modo de estabelecimento da base dos recursos próprios estivesse sujeito a controlo por parte do Tribunal de Contas, este teria poderes, no âmbito de uma auditoria dos recursos próprios RNB, para controlar o conjunto da política económica de cada Estado-Membro, dado que esta influencia o RNB de cada Estado-Membro.

40. Estas considerações levam o Governo alemão a concluir que as competências de fiscalização do Tribunal de Contas só podem referir-se à determinação e ao cálculo dos recursos procedentes do imposto sobre o valor acrescentado efectivamente obtidos, bem como aos cálculos que os Estados-Membros efectuam sobre a base dos referidos recursos para determinar a matéria colectável dos recursos próprios procedentes do imposto sobre o valor acrescentado. O Governo alemão alega que, pelo contrário, os vários procedimentos administrativos, de cobrança e de determinação, ou seja, os procedimentos tributários concretos dos Estados-Membros não estão sujeitos ao controlo do Tribunal de Contas, dado que os referidos procedimentos não são objecto de determinação e cálculo dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado. Neste contexto, não é possível inferir do artigo 8.º, n.º 2, da Decisão n.º 2000/597 que o Tribunal de Contas tenha competência para controlar a execução do Regulamento n.º 1798/2003 nos Estados-Membros.

41. As partes também discutem se o controlo, por parte do Tribunal de Contas, da cooperação entre as autoridades administrativas dos Estados-Membros no domínio do imposto sobre o valor acrescentado constitui uma violação do princípio da subsidiariedade.

42. O *Governo alemão* responde afirmativamente a esta questão, sustentando que o controlo da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado compete, em princípio, aos tribunais de contas nacionais. Ao defender que o Tribunal de Contas tem poderes exclusivos

de controlo de aspectos transfronteiriços, a Comissão esquece que o artigo 35.º do Regulamento n.º 1798/2003 já a incumbe de proceder à análise e avaliação deste regulamento em cooperação com os Estados-Membros. Por outras palavras, o legislador da União já tomou medidas para ter em conta o âmbito limitado de competências dos tribunais de contas nacionais, tornando desnecessário o controlo por parte do Tribunal de Contas.

43. Neste contexto, o Governo alemão sublinha igualmente que a organização da administração financeira, as inspecções fiscais e a cobrança de impostos são da competência dos Estados-Membros. Esta repartição de competências administrativas e financeiras entre a União e os Estados-Membros não pode ser dissociada da questão de saber que entidade de controlo pode fiscalizar as actividades administrativas correspondentes, pelo que a delimitação das competências de fiscalização do Tribunal de Contas deve corresponder à delimitação das competências administrativas. Por conseguinte, sem uma base expressa no Tratado, não é admissível o controlo dos actos administrativos abrangidos pela competência dos Estados-Membros.

44. Segundo a *Comissão*, o *Parlamento Europeu* e o *Tribunal de Contas*, o argumento da subsidiariedade não convence, porque o aspecto transfronteiriço da cooperação administrativa nos termos do Regulamento n.º 1798/2003 é favorável à interpretação de que o Tribunal de Contas dispõe de competência de fiscalização. A *Comissão* realça ainda o carácter autónomo dos controlos realizados pelo Tribunal de Contas, sendo que a existência de uma competência de controlo da Comissão ou dos tribunais de contas nacionais não exclui automaticamente, em virtude do que precede, que o Tribunal de Contas disponha de uma competência de fiscalização.

45. Na sua réplica, a *Comissão* alega que a execução do Regulamento n.º 1798/2003 implica despesas para a União, dado que o estabelecimento e o funcionamento dos sistemas de informação previstos no mesmo são (co-) financiados pelo orçamento da União. Por conseguinte, o controlo da execução e aplicação do Regulamento n.º 1798/2003 também faz parte do controlo da legalidade e regularidade das despesas da União.

46. O *Governo alemão* considera esta alegação inadmissível por duas ordens de razões. Em primeiro lugar, o referido argumento não foi deduzido na petição, de modo que, de harmonia com o artigo 42.º, n.º 2, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, deve ser considerado tardio e, por conseguinte, inadmissível. Em segundo lugar, o controlo que o Tribunal de Contas pretendia levar a cabo não tinha por objecto a análise das despesas.

VII – Apreciação jurídica

A – *Observações introdutórias*

47. A apreciação da compatibilidade com o direito da União da recusa da República Federal da Alemanha em permitir ao Tribunal de Contas o controlo da cooperação entre as autoridades administrativas dos Estados-Membros no domínio do imposto sobre o valor acrescentado depende, em última análise, da resposta à questão relativa à habilitação do Tribunal de Contas para realizar o referido controlo. Se o Tribunal de Contas não estava habilitado a realizar o referido controlo, a República Federal da Alemanha podia recusar ao Tribunal de Contas a sua cooperação sem demais fundamentação. Se, pelo contrário, o Tribunal de Contas tinha poderes para realizar o referido controlo, como alegam a Comissão Europeia, o Parlamento Europeu e o Tribunal de Contas, será possível considerar que, com a sua recusa, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações de cooperação que lhe incumbem por força do direito da União.

48. Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, CE, o Tribunal de Contas faz parte das instituições da União e actua dentro dos limites das competências atribuídas pelo referido Tratado. As competências de direito primário estão previstas no artigo 248.º CE, cujo n.º 1 estabelece que o Tribunal de Contas examina as contas da totalidade das receitas e despesas da União, bem como as contas da totalidade das receitas e despesas de qualquer organismo criado pela União, na medida em que o acto constitutivo do referido organismo não exclua esse exame.

49. Por conseguinte, as competências de fiscalização do Tribunal de Contas referem-se, em princípio, às receitas e às despesas da União [10]. No presente processo, importa determinar em primeiro lugar se o controlo da cooperação entre as autoridades administrativas dos Estados-Membros no domínio do imposto sobre o valor acrescentado diz respeito ou não às receitas e às despesas da União. Tendo particularmente em consideração que a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o alcance das competências de fiscalização do Tribunal de Contas é ainda escassa, parece-me que a resposta a esta questão exige uma delimitação prévia da estrutura de base do sistema de receitas da União ao abrigo da Decisão 2000/597, aplicável *ratione temporis*. Em face do resultado, apreciarei seguidamente se, e em que condições, o

10 — V., neste contexto, Ekelmans, M., «Cour des comptes», *Rép. communautaire Dalloz* (versão de 08/2008), n.º 47.

controlo recusado pela República Federal da Alemanha deve ser considerado um controlo das receitas ou despesas da União, que a República Federal da Alemanha era obrigada a apoiar.

B – *Sistema de recursos próprios ao abrigo da Decisão 2000/597*

50. Nos termos do artigo 269.º, primeiro parágrafo, CE, o orçamento da União Europeia é integralmente financiado por recursos próprios, sem prejuízo de outras receitas. Em conformidade com o segundo parágrafo do mesmo artigo, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu, aprova as disposições relativas ao sistema de recursos próprios da União.

51. Para o período pertinente no processo em apreço, o sistema de recursos próprios foi estabelecido na Decisão 2000/597. O artigo 2.º, n.º 1, da referida decisão distingue entre as receitas provenientes dos encargos e das contribuições no domínio agrícola (alínea a), as receitas dos direitos aduaneiros cobrados na importação (alínea b), os recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado (alínea c) e os recursos próprios RNB [11] (alínea d).

52. Os encargos e as contribuições do domínio agrícola, bem como os direitos aduaneiros de importação – também denominados «recursos próprios tradicionais» – serão cobrados, de harmonia com o artigo 8.º, n.º 1, da Decisão 2000/597, pelos Estados-Membros nos termos das disposições legislativas, regulamentares e administrativas nacionais. O artigo 2.º, n.º 3, da referida decisão prevê que, em contrapartida, os Estados-Membros reterão uma taxa de administração de 25 % pela cobrança.

53. Os recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado da União são determinados nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Decisão 2000/597, com base em cálculos complexos. Numa primeira fase, calcula-se, para cada Estado-Membro, a partir das receitas efectivas, a matéria colectável uniforme dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado. As normas detalhadas para determinar a referida matéria colectável constam do Regulamento (CEE, Euratom) n.º 1553/89 do

11 — Embora o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Decisão 2000/597 não mencione o rendimento nacional bruto (RNB), mas antes o produto nacional bruto (PNB) dos Estados-Membros, assinala-se no artigo 2.º, n.º 7, da referida decisão que, para efeitos da sua aplicação, se entende por PNB o RNB do ano, a preços de mercado, tal como determinado pela Comissão em aplicação do SEC 95, nos termos do Regulamento (CE) n.º 2223/96. O quarto considerando explica esta adaptação terminológica pelo facto de ser adequado utilizar os conceitos estatísticos mais recentes para efeitos de recursos próprios.

Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo ao regime uniforme e definitivo de cobrança dos recursos próprios provenientes do Imposto sobre o Valor Acrescentado [12]. Seguidamente, a matéria colectável do Estado-Membro em causa, determinada deste modo, é limitada a um máximo de 50 % do seu RNB definido em conformidade com o artigo 2.º, n.º 7, da Decisão 2000/597 (nivelação da matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado) [13]. À matéria colectável dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, determinada deste modo, aplica-se, posteriormente, uma taxa uniforme a todos os Estados-Membros [14]. Destes cálculos resultam os recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado que cada Estado-Membro deve à União e que os Estados-Membros devem colocar à disposição da Comissão, por força do artigo 8.º, n.º 1, terceiro parágrafo, da Decisão 2000/597.

54. Em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Decisão 2000/597, os recursos próprios RNB resultam da aplicação de uma taxa, a fixar no âmbito do processo orçamental e tendo em conta todas as outras receitas, à soma dos PNB de todos os Estados-Membros. Estes recursos próprios visam equilibrar o orçamento da UE, podendo, neste contexto, ser considerados uma pedra angular [15] necessária para o sistema de recursos próprios, dado que, em princípio, a União não pode contrair créditos [16]. Isto significa que as quebras estruturais nas receitas nas outras três categorias de recursos próprios têm de ser compensadas, em princípio, por receitas superiores constituídas por recursos próprios RNB. Em conformidade com o artigo 8.º, n.º 1, terceiro parágrafo, da Decisão 2000/597, os Estados-Membros devem colocar os recursos próprios RNB à disposição da Comissão.

55. Existe uma diferença importante entre os recursos próprios tradicionais, por um lado, e os recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado e os recursos próprios RNB, por outro lado: os recursos próprios tradicionais que os Estados-Membros devem transferir para a Comissão devem corresponder, em princípio, aos direitos agrícolas e aduaneiros cobrados, menos a taxa de administração, ao passo que não existe uma relação directa entre os recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado e as receitas nacionais provenientes

12 — JO L 155, p. 9. Em traços gerais, em conformidade com o Regulamento n.º 1553/89, este cálculo é realizado do seguinte modo: as receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado dos Estados-Membros são corrigidas das derrogações admissíveis das disposições nacionais em relação com as disposições uniformes (artigo 2.º, n.º 3, e artigo 5.º). Em seguida, as receitas corrigidas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado são divididas pela taxa de IVA nacional. Se num Estado-Membro forem aplicadas várias taxas de IVA, obtém-se, a partir destas, uma nova taxa média ponderada (artigos 3.º, 4.º e 5.º). A matéria colectável determinada com base no quociente das receitas corrigidas e da taxa média ponderada é, posteriormente, corrigida dos volumes de negócios no âmbito das derrogações admissíveis da Sexta Directiva IVA (artigos 2.º e 6.º). V. Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, Munique, 2002, p. 154.

13 — Esta nivelação pretende melhorar a justiça da compensação económica entre os Estados-Membros. V. Hidien, J., «Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU», EuR 1997, pp. 95, 103.

14 — O modo de cálculo desta taxa é descrito no artigo 2.º, n.º 4, da Decisão 2000/597.

15 — A este respeito, v. 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, 710.

16 — Este princípio é expresso no artigo 268.º, terceiro parágrafo, CE, segundo o qual as receitas e despesas previstas no orçamento devem estar equilibradas.

do imposto sobre o valor acrescentado nem entre os recursos próprios RNB e o RNB.

56. Neste contexto, o artigo 8.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Decisão 2000/597 regula expressamente a cobrança dos recursos próprios tradicionais. Segundo o referido artigo, os recursos próprios da União serão cobrados pelos Estados-Membros nos termos das disposições legislativas, regulamentares e administrativas nacionais que, se necessário, serão adaptadas às exigências da regulamentação da União. As disposições mais importantes do direito da União para a cobrança dos recursos próprios tradicionais constam do Regulamento (CE, Euratom) n.º 1150/2000 do Conselho, de 22 de Maio de 2000, relativo à aplicação da Decisão 2000/597/CE, Euratom relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades [17], cujo artigo 17.º estabelece determinados aspectos da obrigação de cobrança e colocação à disposição dos referidos recursos próprios por parte dos Estados-Membros [18]. Adicionalmente, nos termos do artigo 18.º do referido regulamento, a Comissão não só pode pedir aos Estados-Membros que efectuem controlos suplementares relativos ao apuramento e à colocação à disposição dos recursos próprios tradicionais, como tem o direito de participar activamente nos referidos controlos.

57. A Decisão 2000/597 e o Regulamento n.º 1150/2000 não contêm normas expressas no que diz respeito à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado por parte dos Estados-Membros. Apesar da harmonização neste domínio, o imposto sobre o valor acrescentado deve ser considerado um imposto nacional cobrado, em princípio, nos termos das disposições nacionais [19]. No entanto, o artigo 12.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1553/89 prevê a obrigação para os Estados-Membros de informar a Comissão dos processos de registo dos sujeitos passivos, bem como de determinação e cobrança do IVA aplicados nos Estados-Membros, bem como das regras e resultados dos respectivos sistemas de controlo no domínio desse imposto. Nos termos do n.º 2 da referida disposição, a Comissão analisará, em colaboração com cada um dos Estados-Membros interessados, a possibilidade de serem considerados eventuais aperfeiçoamentos dos processos, com o objectivo de aumentar a respectiva eficácia.

58. Desde meados dos anos noventa que a importância das quatro categorias de recursos próprios sofreu profundas alterações no contexto do financiamento do orçamento da União. Em 1996, a percentagem de «recursos próprios tradicionais» dos recursos próprios da UE era de 19,1 %, a de recursos próprios

17 — JO L 130, p. 1, com a redacção que lhe foi dada pelo Regulamento (CE, Euratom) n.º 2028/2004 do Conselho, de 16 de Novembro de 2004 (JO L 352, p. 1).

18 — O artigo 17.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1150/2000 estabelece, nomeadamente, que os Estados-Membros serão dispensados de colocar à disposição da Comissão os montantes correspondentes aos direitos referentes aos recursos próprios tradicionais apurados se não tiver sido possível efectuar a respectiva cobrança por motivos de força maior ou por outros motivos alheios à sua vontade.

19 — V. Meermagen, B., op. cit. (nota de rodapé 12), p. 161.

provenientes do imposto sobre o valor acrescentado era de 51,3 % e a de recursos próprios RNB era de 29,6 %, ao passo que, em 2005, a percentagem de «recursos próprios tradicionais» tinha descido para 11,4 % e a de recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado para 14,1 %, enquanto que a percentagem de recursos RNB tinha subido para 74,5 % [20]. Deste modo, os recursos próprios RNB, introduzidos em 1988, tornaram-se a fonte de financiamento mais importante do orçamento da União, em detrimento dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado.

59. Como já referi, os recursos próprios RNB, além de constituírem actualmente a maior fonte de receitas da UE, também equilibram o orçamento da União. Se as quebras noutras categorias de recursos próprios não forem contrabalançadas através de ajustes das despesas do orçamento da UE, têm de ser compensadas com o aumento dos recursos próprios RNB.

60. O Tribunal de Justiça tem expressamente em conta esta relação entre as várias categorias de recursos próprios na sua jurisprudência relativa à cobrança dos recursos próprios tradicionais por parte dos Estados-Membros. No contexto da declaração de que as receitas inferiores ao previsto provenientes de determinado recurso próprio têm de ser compensadas com outro recurso próprio ou resultar num ajustamento das despesas, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão de 15 de Novembro de 2005, Comissão/Dinamarca, que os Estados-Membros são obrigados a apurar os direitos da União relativos aos recursos próprios tradicionais, sob pena de perturbar o equilíbrio financeiro da União através do comportamento de um Estado-Membro [21].

61. Em suma, conclui-se que o sistema de recursos próprios da União é composto por várias categorias de recursos próprios, a saber, os recursos próprios tradicionais, os recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado e os recursos próprios RNB. Os recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado que cada Estado-Membro deve colocar à disposição da Comissão são calculados com base nas receitas nacionais provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, que são utilizadas, mediante cálculos complexos, como valor estatístico para a determinação das contribuições de recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado devidas por cada Estado-Membro [22].

20 — Relatório da Comissão sobre o funcionamento do sistema de recursos próprios, COM(2004) 505 final, p. 3.

21 — Acórdão de 15 de Novembro de 2005, Comissão/Dinamarca (C-392/02, Colect., p. I-9811, n.os 54 e 60). V. também acórdãos de 17 de Junho de 2010, Comissão/Itália (C-423/08, Colect., p. I-5449, n.º 39), de 15 de Junho de 2000, Comissão/Alemanha (C-348/97, Colect., p. I-4429, n.º 64), e de 16 de Maio de 1991, Comissão/Países Baixos (C-96/89, Colect., p. I-2461, n.º 37).

22 — Assim declarou pertinentemente o Parlamento Europeu na sua resolução de 29 de Março de 2007 sobre o futuro dos recursos próprios da União Europeia [JO C 27 E, p. 214, alínea d)].

C – *Competências de fiscalização do Tribunal de Contas*

1. Objecto, alcance e limites das competências de fiscalização do Tribunal de Contas

62. Para apreciar se a República Federal da Alemanha violou o direito da União ao recusar autorizar ao Tribunal de Contas o controlo da cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado na Alemanha, é determinante, em última análise, saber se o Tribunal de Contas tinha poderes para efectuar o referido controlo e se, no âmbito da sua preparação e realização, observou os limites das suas competências de fiscalização. Com efeito, os Estados-Membros só são obrigados a colaborar com o Tribunal de Contas se a sua actuação estiver dentro dos limites das suas competências de fiscalização [23].

a) Poder de controlo dos actos das instituições da União e dos Estados-Membros com uma relação suficientemente directa com as receitas ou com as despesas da União

64. O artigo 248.º, n.º 1, CE, estabelece que o Tribunal de Contas examina as contas da totalidade das receitas e despesas da União, bem como as contas da totalidade das receitas e despesas de qualquer organismo criado pela União, na medida em que o acto constitutivo do referido organismo não exclua esse exame. Nos termos do artigo 248.º, n.º 2, CE, o Tribunal de Contas examina a legalidade e a regularidade das referidas receitas e despesas e garante a boa gestão financeira, assinalando, em especial, quaisquer irregularidades [24]. O artigo 140.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1605/2002, adoptado com base no artigo 279.º CE, prevê, de forma semelhante,

63. Neste contexto, começarei por analisar, em seguida, o objecto, o alcance e os limites das competências de fiscalização do Tribunal de Contas. Examinarei também os critérios de controlo de que o Tribunal de Contas dispõe no âmbito do desempenho da sua missão. Esta análise permitirá apreciar se o Tribunal de Contas tem poderes concretos para controlar a cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado nos termos do Regulamento n.º 1798/2003 e, em caso afirmativo, em que medida.

23 — V. n.os 47 e seguintes das presentes conclusões.

24 — Do ponto de vista técnico, o artigo 248.º CE está estruturado de modo que, no n.º 1, se determina a missão de fiscalização do Tribunal de Contas. O n.º 2 contém uma enumeração dos critérios de realização das fiscalizações. O n.º 3 formula regras e imposições concretas para a realização destas fiscalizações. Por último, o n.º 4 contém as disposições relativas à publicação dos resultados das fiscalizações realizadas. A este respeito, v. Inghelram, J., «L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?», *Cahiers de droit européen* 2001, pp. 707, 709 e segs; Engwirda, M. B./Moonen, A. F. W., «De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief», SEW 2000, pp. 246, 249. e segs.

que o exame, pelo Tribunal de Contas, da legalidade e regularidade das receitas e das despesas seja efectuado à luz das disposições dos Tratados, do orçamento, do referido regulamento, das normas de execução, e de todos os actos adoptados em execução dos Tratados [25].

65. Com base nas referidas normas de competência, o Tribunal de Contas tem poderes, em princípio, para controlar todos actos das instituições da União e dos Estados-Membros com uma relação suficientemente directa com as receitas ou com as despesas da União e para avaliar a legalidade desses actos das instituições da União e dos Estados-Membros à luz das normas de direito da União que possam ter repercussões sobre as suas contas [26]. Do artigo 248.º, n.º 2, segundo e terceiro parágrafos, CE, segundo o qual a fiscalização das receitas pode ser efectuada também com base na verificação das receitas e a fiscalização das despesas também pode ser efectuada com base nas autorizações, depreende-se ainda que o Tribunal de Contas não está obrigado a esperar, para realizar os seus controlos, pelo encerramento das operações pertinentes de cobrança ou de pagamento, podendo exercer um «controlo paralelo» [27].

66. Por conseguinte, o requisito principal para que exista uma competência de fiscalização do Tribunal de Contas é a presença de uma relação suficientemente directa entre o objecto de controlo e as receitas ou despesas da União.

b) Âmbito de aplicação do direito da União como restrição de competência no contexto do controlo, pelo Tribunal de Contas, da actuação dos Estados-Membros

67. Em caso de controlo dos actos das instituições da União, é suficiente, em geral, que exista uma relação directa entre as finanças da União e o objecto de controlo seleccionado

25 — Dado que o Regulamento n.º 1605/2002 tem como base de direito primário o artigo 279.º CE, no caso em apreço não se coloca a questão do primado da aplicação do direito derivado na relação entre o artigo 248.º CE e o artigo 140.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1605/2002. V., no que diz respeito ao primado da aplicação do direito derivado, as minhas conclusões de 11 de Fevereiro de 2010 no processo Comissão/Alemanha (C-160/08, acórdão de 29 de Abril de 2010, Colect., p. I-3713, n.os 99 e segs.).

26 — Embora o Tribunal de Justiça tenha declarado, de forma geral, no seu acórdão de 23 de Abril de 1986, Partido Ecologista – Os Verdes/Parlamento Europeu (294/83, Colect., p. 1339, n.º 28), que o Tribunal de Contas pode apenas examinar a legalidade da despesa relativamente ao orçamento e ao acto de direito derivado do qual decorre, esta declaração, vista no conjunto do referido acórdão, não pode ser considerada uma limitação de princípio da competência de fiscalização do Tribunal de Contas a determinadas normas do direito da União. Neste contexto, o advogado-geral G. F. Mancini destacou pertinentemente, nas suas conclusões de 25 de Maio de 1988 no processo República Helénica/Conselho (204/86, Colect., p. 5323, n.º 5), que o Tribunal de Contas tem poder para verificar o cumprimento, não apenas das disposições relativas ao orçamento contidas nos Tratados ou no Regulamento Financeiro, mas também de qualquer disposição da ordem jurídica da União, na medida em que esta tenha incidência sobre as despesas. V. também, neste sentido, Inghelram, J., «The European Court of Auditors: Current Legal Issues», CMLR 2000, pp. 129, 133 e segs., Ekelmans, M., op. cit. (nota de rodapé 10), n.os 41 e 49.

27 — A este respeito, v. Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 1976, p. 32 e segs.; Magiera, S., *Das Recht der Europäischen Union* (Grabitz/Hilf, editores), artigo 248.º CE, n.º 12 (40.º suplemento, Outubro de 2009).

pelo Tribunal de Contas para se poder afirmar, *eo ipso*, que o Tribunal de Contas dispõe de uma competência de fiscalização.

68. Pelo contrário, em caso de controlo dos actos dos Estados-Membros, é necessário ter ainda em consideração que os Estados-Membros podem adoptar uma multiplicidade de decisões que, embora afectem as finanças da União, se encontram completamente fora do âmbito de aplicação do direito da União. Atendendo a que, em conformidade com o disposto no artigo 248.º, n.º 2, CE, o Tribunal de Contas pode não só apreciar a regularidade e a boa gestão financeira do orçamento, mas também examinar a legalidade do objecto de controlo por ele estabelecido à luz das normas pertinentes do direito da União [28], considero que está excluído que o Tribunal de Contas possa definir como objecto principal de um controlo as decisões nacionais adoptadas pelos Estados-Membros no exercício da soberania normativa de que continuam a dispor sem restrições [29].

69. Por conseguinte, no que diz respeito à actuação dos Estados-Membros, a competência de fiscalização do Tribunal de Contas não só exige que a actuação dos Estados-Membros objecto de controlo tenha uma relação suficientemente directa com as finanças da União, mas também que, ao praticarem os actos objecto de controlo, os Estados-Membros estivessem obrigados a observar disposições do direito da União.

70. Para compreender melhor esta restrição adicional de competência em caso de controlo da actuação dos Estados-Membros, parece-me necessário abordar brevemente as características essenciais dos exames da legalidade efectuados pelo Tribunal de Contas.

71. Nos termos do artigo 248.º, n.º 2, CE, o Tribunal de Contas pode examinar a legalidade dos actos das instituições da União e dos Estados-Membros que afectem as finanças da União. Embora essa análise da legalidade possa coincidir parcialmente com as funções judiciais do Tribunal de Justiça [30], a realização e os efeitos das análises da legalidade por parte do Tribunal de Contas e do Tribunal de

28 — Sobre os critérios que o Tribunal de Contas pode utilizar no âmbito do exercício das suas competências de fiscalização, v. n.os 93 e seguintes das presentes conclusões.

29 — Tal não significa que, aquando da concepção, organização e execução dos seus controlos, o Tribunal de Contas tenha de se limitar completamente a temáticas abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito da União. Pelo contrário, deve considerar-se que o Tribunal de Contas também pode examinar, no âmbito de um controlo do objecto principal subordinado ao direito da União, a boa gestão financeira derivada das medidas e normas nacionais adoptadas pelos Estados-Membros no exercício da soberania normativa de que continuam a dispor, desde que esse exame seja adequado, necessário e razoável para a concretização dos objectivos gerais de controlo. A este respeito, v. n.os 134 e seguintes das presentes conclusões.

30 — Ver, a título de exemplo, o exame, pelo Tribunal de Contas, do financiamento pela Comissão das acções de luta contra a pobreza e a exclusão social (relatório anual relativo ao exercício de 1995, JO 1996, C 340, p. 1), no qual o Tribunal de Contas concluiu não existir base legal para uma série de medidas previstas no orçamento da União (pontos 6.122 a 6.126). Por ocasião de um recurso apresentado pelo Reino Unido contra a Comissão, o Tribunal de Justiça chegou ao mesmo resultado no seu acórdão de 12 de Maio de 1998, Reino Unido/Comissão (C-106/96, Colect., p. I-2729) e anulou as decisões da Comissão objecto do litígio.

Justiça são fundamentalmente distintos [31]. No que diz respeito à análise da legalidade, o Tribunal de Justiça só pode actuar quando um processo é submetido à sua apreciação e deve orientar-se, em geral, pelo seu objecto. O Tribunal de Contas, em contrapartida, pode actuar por iniciativa própria, em conformidade com o disposto no artigo 248.º, n.º 4, segundo parágrafo, CE, e determinar por si próprio o objecto da análise, dentro dos limites das suas competências. Quanto aos efeitos jurídicos, os acórdãos do Tribunal de Justiça adquirem força de caso julgado formal e material, possuindo efeito vinculativo. Pelo contrário, as declarações, os relatórios e os pareceres do Tribunal de Contas carecem de efeito vinculativo formal [32].

72. Apesar de o Tribunal de Contas não ter a missão de realizar apreciações jurídicas definitivas no quadro da sua análise da legalidade, não pode ignorar-se que, na prática, as suas declarações sobre a legalidade das operações controladas possuem uma enorme autoridade técnica [33]. Neste contexto cumpre sublinhar também que, regra geral, as auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas constituem não apenas um controlo, mas também, ao mesmo tempo, uma forma de consultoria em que a descoberta e a eliminação de irregularidades e desenvolvimentos erróneos à luz do direito da União tem por objectivo modificar a prática constatada [34].

73. Face, designadamente, à autoridade de que está investido o Tribunal de Contas, as suas declarações, relatórios e pareceres sobre a legalidade dos actos dos Estados-Membros que examina, são susceptíveis de exercer uma influência considerável na actuação dos Estados-Membros nos domínios controlados, apesar da falta de qualquer efeito vinculativo formal. Em meu entender, esta possível influência emanada da sua autoridade implica que o Tribunal de Contas não deve tomar como objecto principal dos seus controlos um acto de um Estado-Membro completamente fora do âmbito de aplicação do direito da União, mesmo que esse acto apresente uma relação

31 — A este respeito, v. Ekelmans, M., op. cit. (nota de rodapé 10), n.º 49.

32 — Neste contexto, o advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer referiu, nas suas conclusões de 3 de Maio de 2001, no processo Ismeri Europa/Tribunal de Contas (C-315/99 P, acórdão de 10 de Julho de 2001, Colect., p. I-5281, n.os 50 e segs), que os relatórios anuais ou especiais do Tribunal de Contas continham as suas opiniões e observações sobre a gestão financeira em análise, salientando que, pela sua própria natureza, os referidos relatórios não podem gerar directamente direitos e obrigações para as instituições e os órgãos controlados. Não contêm uma decisão, apenas expressam uma opinião. O advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer concluiu, pertinentemente, que um relatório do Tribunal de Contas não é um acto susceptível de produzir efeitos jurídicos relativamente a terceiros. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, estes relatórios também não podem ser objecto de recurso de anulação. No mesmo sentido, Inghelram, J., op. cit. (nota de rodapé 24), pp. 726 e segs.

33 — Neste contexto, destaca-se na doutrina que, por ocasião da sua entrada em funções, o Tribunal de Contas foi descrito como a «consciência financeira» da União pelo então presidente do Tribunal de Justiça, H. Kutscher. V. Inghelram, J., op. cit. (nota de rodapé 3), p. 676.

34 — Sobre esta relação entre o exame/controlo e a consultoria por parte dos tribunais de contas, v. Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, pp. 40 e segs.

directa com as receitas ou as despesas da União.

74. Se a actuação de um Estado-Membro num domínio não subordinado às disposições do direito da União pudesse tornar-se o objecto principal de um controlo pelo Tribunal de Contas, correr-se-ia o risco deste poder usar a análise da legalidade para impor aos Estados-Membros apreciações do direito da União em domínios em que este não pode reivindicar aplicação. Nesse caso, a análise da legalidade da actuação dos Estados-Membros em domínios em que estes não são obrigados a observar as disposições de direito da União constituiria uma violação dos limites de competência do Tribunal de Contas [35].

75. Considero que, no âmbito das despesas da União, a existência de uma relação suficientemente directa entre a actuação do Estado-Membro objecto de controlo e as despesas da União implica, em geral, que a referida actuação se encontra compreendida no âmbito de aplicação do direito da União.

76. Em contrapartida, no âmbito das receitas da União, existe uma multiplicidade de normas, procedimentos, decisões e operações dos Estados-Membros que se encontram completamente fora do âmbito de aplicação do direito da União, mas que, não obstante, podem ter efeitos sobre as receitas da União. De forma semelhante à argumentação desenvolvida pelo Governo alemão [36], é possível remeter-se, neste contexto, para a relação entre a política económica dos vários Estados-Membros e os recursos próprios RNB que estes devem cobrar.

77. Dado que, normalmente, as decisões fundamentais de política económica dos vários Estados-Membros afectam o seu RNB, não pode negar-se que essas decisões afectam, em última análise, o cálculo dos recursos RNB da União [37]. Não obstante, essas decisões fundamentais de política económica não podem ser objecto de um controlo por parte do Tribunal de Contas independentemente de terem ou não uma relação directa com as receitas da União. É determinante, neste contexto, o facto de as referidas decisões se encontrarem completamente fora do âmbito de aplicação do direito da União.

35 — Neste contexto, v. artigo 5.º, n.º 1, CE, segundo o qual a União actua nos limites das atribuições que lhe são conferidas e dos objectivos que lhe são cometidos pelo referido Tratado. Esta «competência geral» da União, que se prende com a relação vertical entre os Estados-Membros e a União, também condiciona obviamente as «competências internas» das instituições da União. Sobre a correlação entre a competência geral da União e as competências das suas instituições, ver von Bogdandy/Bast, «Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union», EuGRZ 2001, pp. 441, 444 e segs.

36 — A este respeito, v. n.º 39 das presentes conclusões.

37 — Sobre o modo de cálculo concreto dos recursos próprios RNB, v. n.º 54 das presentes conclusões.

c) Obrigação de observar os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade

78. Depreende-se das reflexões precedentes que, em princípio, o Tribunal de Contas pode controlar os actos das instituições e dos Estados-Membros abrangidos pelo âmbito de aplicação do direito da União, que apresentam uma relação suficientemente directa com as receitas ou com as despesas da União. Quando o Tribunal de Contas decide controlar esses actos deve, no âmbito da preparação, realização e conclusão do controlo dessa actuação, observar o princípio da proporcionalidade, bem como, em relação aos Estados-Membros, o princípio da subsidiariedade.

80. Nos termos do artigo 1.º do Protocolo (n.º 30) relativo à aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade anexado ao Tratado CE, no exercício das suas competências cada instituição assegura a observância do princípio da subsidiariedade [38]. Por conseguinte, o Tribunal de Contas também deve observar o princípio da subsidiariedade no exercício das suas competências de fiscalização.

i) O princípio da subsidiariedade

79. Nos termos do artigo 5.º, segundo parágrafo, CE, nos domínios que não são da sua competência exclusiva, a União intervém apenas, de acordo com o princípio da subsidiariedade, se e na medida em que os objectivos da acção encarada não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-Membros, e possam pois, devido à dimensão ou aos efeitos da acção prevista, ser melhor alcançados ao nível da União.

81. Acresce que a aplicabilidade do princípio da subsidiariedade à actuação do Tribunal de Contas resulta directamente da função do referido princípio na estrutura de competências da União. Tendo em conta que o princípio da subsidiariedade constitui um limite de direito primário ao exercício das competências [39], no sistema global do Tratado CE qualquer transferência de competências para as instituições da União implica necessariamente que as referidas competências só possam ser exercidas no respeito do princípio da subsidiariedade [40].

38 — Em conformidade com o artigo 311.º CE, o referido protocolo faz parte do direito da União.

39 — A este respeito, v. Zuleeg, M., *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (Groeben/Schwarze, editores), tomo 1 (6.ª edição, Baden-Baden 2003), artigo 5.º, n.º 26, CE.

40 — A este respeito, v. Bast/von Bogdandy, *Das Recht der Europäischen Union* (Grabitz/Hilf/Nettesheim, editores), artigo 5.º TUE, n.º 50 (42.º suplemento, Setembro de 2010), que, neste contexto, destacam pertinentemente que o princípio da subsidiariedade é aplicado como critério de exame quando a União «actua», fazendo-se referência, em princípio, a qualquer actuação de uma instituição ou de um organismo da União a que se aplique a obrigatoriedade de uma regra de competência.

82. Cumpre sublinhar neste contexto, porém, que somente em casos excepcionais se poderá considerar que, na prática, existe uma violação do princípio da subsidiariedade por parte do Tribunal de Contas. Na medida em que o Tribunal de Contas controla a actuação dos Estados-Membros no quadro das auditorias no domínio das despesas da União, o contexto de financiamento do direito da União implica, em geral, que o controlo da referida actuação seja realizado à escala da União e, por conseguinte, pelo Tribunal de Contas. Da mesma forma, caso a actuação de vários Estados-Membros seja controlada no âmbito das receitas da União, parece-me natural que seja o Tribunal de Contas, em regra, o organismo adequado para levar a cabo um controlo com carácter transfronteiriço.

83. Pelo contrário, se o Tribunal de Contas limitar um controlo no domínio das receitas da União a apenas um Estado-Membro, são possíveis situações em que os objectivos de controlo podem ser alcançados, na sua globalidade, pelas instituições nacionais de controlo, pelo que um controlo directo por parte do Tribunal de Contas violaria o princípio da subsidiariedade. Neste caso, o Tribunal de Contas estaria obrigado a solicitar previamente à instituição nacional de controlo competente a realização do controlo planeado e a comunicação dos respectivos resultados e das informações pertinentes. Se a instituição de controlo nacional se negasse a realizar o referido exame ou se o Tribunal de Contas não estivesse de acordo com os resultados do controlo nacional, o Tribunal de Contas poderia, em seguida, realizar ele próprio esse controlo sem violar o princípio da subsidiariedade. Com efeito, a recusa da instituição nacional de controlo em realizar o referido controlo ou os resultados insatisfatórios, do ponto de vista do Tribunal de Contas, do exame nacional constituiriam uma prova evidente de que os objectivos do controlo em causa no domínio das receitas da União não podem ser alcançados de forma suficiente à escala dos Estados-Membros.

84. Questionado na audiência sobre o princípio da subsidiariedade, o Parlamento Europeu afirmou que o referido princípio está, dirigido, fundamentalmente, à actuação do legislador da União, pelo que só é aplicável no contexto da adopção de actos vinculativos por parte das instituições da União. Como o Tribunal de Contas não dispõe de competências de decisão, exercendo unicamente as competências de fiscalização que lhe foram atribuídas, o princípio da subsidiariedade não é, em regra, aplicável ao Tribunal de Contas.

85. Esta argumentação não colhe. Embora os requisitos do princípio da subsidiariedade se refiram, em primeiro lugar, a actividades de carácter legislativo, o referido princípio dirige-se, em regra, à União e, portanto, a todas as instituições da União, independentemente da função exercida. A única restrição ao âmbito de aplicação deste princípio, prevista no

Tratado CE, refere-se à natureza das competências exercidas pelas instituições da União. Nos termos do artigo 5.º, segundo parágrafo, CE, as instituições da União só não estão obrigadas a observar o princípio da subsidiariedade se actuarem num dos domínios que sejam das suas atribuições exclusivas [41].

86. Tendo em conta que, no caso do controlo em apreço, o Tribunal de Contas não actuou num domínio das atribuições exclusivas da União, ele devia, consequentemente, observar o princípio da subsidiariedade na realização do referido controlo [42].

ii) O princípio da proporcionalidade

87. Nos termos do artigo 5.º, terceiro parágrafo, CE, a acção da União não deve exceder o necessário para atingir os objectivos do Tratado. Segundo o princípio da proporcionalidade formulado deste modo, que, na jurisprudência assente, também é reconhecido como princípio geral do direito da União, os actos das instituições da União não podem ultrapassar os limites do que é adequado e necessário para a realização dos objectivos legítimos prosseguidos pela medida em causa, entendendo-se que, quando for possível escolher entre várias medidas adequadas, se deve recorrer à menos restritiva, e que os inconvenientes causados não devem ser desproporcionados relativamente aos objectivos prosseguidos [43].

88. No tocante à aplicabilidade do princípio da proporcionalidade à actuação do Tribunal de Contas, remeto para o exposto relativamente à aplicabilidade do princípio da subsidiariedade. Com efeito, na estrutura de competências da União, o princípio da proporcionalidade também deve ser considerado um limite ao exercício das competência, cuja aplicabilidade à actuação do Tribunal de Contas se pode deduzir directamente do artigo 1.º do Protocolo (n.º 30) relativo à

41 — A este respeito, v. Bast/von Bogdandy, op. cit. (nota de rodapé 40), n.º 53.

42 — Sob a vigência do Tratado CE, a doutrina dominante considerava pertencentes ao âmbito das competências exclusivas da União os domínios da política comercial comum, do estabelecimento da pauta aduaneira comum, da conservação dos recursos piscatórios, do direito processual interno e de organização e da política monetária [ver Lienbacher, G., *EU-Kommentar* (Schwarze, editor), 2.ª ed., Baden-Baden, 2009, artigo 5.º CE, n.º 17, e a jurisprudência supracitada]. Desde a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, as competências exclusivas da União estão enumeradas, de forma exaustiva, no artigo 3.º TFUE.

43 — Acórdãos de 8 de Julho de 2010, Afton Chemical (C-343/09, Colect., p. I-7027, n.º 45), de 20 de Maio de 2010, Agrana Zucker (C-365/08, Colect., p. I-4341, n.º 29), de 11 de Junho de 2009, Agrana Zucker (C-33/08, Colect., p. I-5035, n.º 31), de 7 de Setembro de 2006, Espanha/Conselho (C-310/04, Colect., p. I-7285, n.º 97), de 12 de Julho de 2001, Jippes e o. (C-189/01, Colect., p. I-5689, n.º 81), de 5 de Outubro de 1994, Crispoltoni e o. (C-133/93, C-300/93, C-362/93, Colect., p. I-4863, n.º 41), e de 13 de Novembro de 1990, Fedesa e o. (C-331/88, Colect., p. I-4023, n.º 13).

aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade.

89. Questionados na audiência sobre o princípio da proporcionalidade, a Comissão, o Parlamento Europeu e o Tribunal de Contas pronunciaram-se contra a aplicação do referido princípio à actuação do Tribunal de Contas. Neste contexto, o Parlamento Europeu expôs que o referido princípio só é aplicável a actos legislativos. O Tribunal de Contas sublinhou que não existe qualquer norma *de minimis* para o exercício das suas competências de fiscalização.

90. Estes argumentos não colhem. Ainda que as questões cruciais de uma ingerência excessiva na esfera das competências dos Estados-Membros se colocassem, na prática, sobretudo em caso de actos vinculativos da União, o âmbito de aplicação do princípio da proporcionalidade estende-se a qualquer acção da União [44]. Por conseguinte, o Tribunal de Contas também deve observar o referido princípio no exercício das suas competências.

91. Como já referi noutra ocasião, no âmbito do controlo judicial da observância do princípio da proporcionalidade pelas instituições da União, é necessário partir de uma estrutura de averiguação em três níveis [45], através dos quais se deve estabelecer se o acto em causa é 1. adequado, 2. necessário e 3. razoável.

92. Em suma, deve concluir-se que a actuação do Tribunal de Contas também deve ser examinada tendo em conta o princípio da proporcionalidade. Cumpriria declarar a violação do referido princípio sobretudo no caso de uma actuação inadequada, desnecessária ou não razoável para alcançar os objectivos prosseguidos com o exame.

2. Critérios de controlo pelo Tribunal de Contas

93. Os critérios que o Tribunal de Contas pode utilizar no exercício das suas competências de fiscalização são enumerados no

44 — A este respeito, v. Bast/von Bogdandy, op. cit. (nota de rodapé 40), n.º 69.

45 — A respeito desta estrutura em três níveis para avaliar o princípio de proporcionalidade, v. as minhas conclusões, apresentadas em 7 de Setembro de 2010, no processo AJD Tuna (C-221/09, acórdão de 17 de Março de 2011, Rec. p. I-1655, n.º 94); acórdão de 24 de Junho de 2010 no processo Chabo (C-213/09, acórdão de 25 de Novembro de 2010, Colect., p. I-12109, n.º 67), e de 21 de Janeiro de 2010 no processo Agrana Zucker (C-365/08, acórdão de 20 de Maio de 2010, Colect., p. I-4341, n.º 60). V. também Simon, D., «Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes», *Petites affiches* 2009, n.º 46, pp. 17, 20 e segs. No entanto, segundo o referido autor, os exames da legalidade dos objectivos prosseguidos e dos motivos subjectivos para a adopção da medida em causa constituem, em alguns acórdãos, dois níveis de controlo adicionais.

artigo 248.º, n.º 2, CE. Nos termos do referido artigo, o Tribunal de Contas examina (1) a legalidade e (2) a regularidade das receitas e despesas e (3) aprecia a boa gestão financeira, (4) assinalando, quaisquer irregularidades.

94. Normalmente, o Tribunal de Contas não distingue, na prática, de forma expressa entre a análise da legalidade e o exame da regularidade das receitas e das despesas da União [46]. Sendo necessário distinguir entre estes dois conceitos, deve entender-se por exame da regularidade, em geral, o controlo da exactidão contabilística dos lançamentos inscritos no orçamento. Por sua vez, a análise da legalidade diz respeito ao controlo da compatibilidade do objecto em análise com o direito da União aplicável [47].

95. O controlo da boa gestão financeira por parte do Tribunal de Contas refere-se, essencialmente, à relação entre o objectivo prosseguido com a acção controlada e os meios utilizados, examinando-se, em particular, se se utilizaram os melhores meios para alcançar os objectivos prosseguidos [48]. Embora o controlo da boa gestão financeira seja, em geral, levado a cabo, segundo se entende tradicionalmente, quanto às despesas da União [49], considero que o controlo da boa gestão financeira, previsto pelo artigo 248.º, n.º 2, CE, também é possível em relação às receitas da União. É o que se depreende, em particular, da estrutura sistemática do artigo 248.º CE, estabelecendo-se no n.º 1, a missão de fiscalização do Tribunal de Contas e, no n.º 2, os critérios de controlo a utilizar neste contexto [50]. Tendo em conta que a missão de fiscalização do Tribunal de Contas se refere, de harmonia com o artigo 248.º, n.º 1 CE, tanto às despesas como às receitas da União, não existe qualquer motivo lógico para limitar às despesas da União os controlos baseados no critério da boa gestão financeira, previstos no artigo 248.º, n.º 2, CE.

96. Ao examinar as finanças da União, o Tribunal de Contas assinalará ainda quaisquer irregularidades. Por «irregularidades» entendem-se, neste contexto, as violações da legalidade, regularidade e boa gestão financeira

46 — V. Ekelmans, M., op. cit. (nota de rodapé 10), n.º 42.

47 — Neste sentido, Ekelmans, M., op. cit. (nota 10), n.ºs 41 e segs., Freytag, M., op. cit. (nota de rodapé 34), p. 44. Quanto às características essenciais dos exames da legalidade efectuados pelo Tribunal de Contas, v. n.º 71 e seguintes das presentes conclusões.

48 — V. Inghelram, J., artigo 287.º TFUE, *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (Lenz/Borchardt, editores), Colónia 2010, n.º 5.

49 — Neste contexto, v. Freytag, M., op. cit. (nota de rodapé 34), p. 44, segundo o qual o princípio da boa gestão financeira compreende duas dimensões: no âmbito de uma boa gestão financeira, deve alcançar-se um resultado óptimo com recursos económicos predefinidos ou alcançar um determinado objectivo político, de conteúdo definido, mediante o emprego de recursos económicos mínimos.

50 — A este respeito, v. nota 24 das presentes conclusões.

com efeitos prejudiciais sobre as receitas ou as despesas da União [51].

3. Conclusão provisória

97. Pelo exposto, concluo que o Tribunal de Contas tem em princípio poderes para controlar todos os actos das instituições da União e dos Estados-Membros com uma relação suficientemente directa com as receitas ou com as despesas da União. No entanto, neste contexto a actuação dos Estados-Membros só pode ser o objecto principal de um controlo realizado pelo Tribunal de Contas num domínio abrangido pelo direito da União. É o que sucede, em particular, se os Estados-Membros, no âmbito da adopção ou determinação das normas, procedimentos, decisões e operações controladas, estiverem obrigados a observar disposições do direito da União.

98. No exercício das suas competências de fiscalização, o Tribunal de Contas deve observar tanto o princípio da subsidiariedade como o da proporcionalidade. No quadro dos seus controlos, o Tribunal de Contas pode examinar a legalidade e a regularidade dos actos controlados, bem como a sua eficiência económica, assinalando, neste contexto, quaisquer irregularidades.

51 — Magiera, S., como anteriormente referido (nota de rodapé 27), n.º 11. V. também, a este respeito, Inghelram, J., op. cit. (nota de rodapé 24), pp. 724 e segs.

D – *Competência do Tribunal de Contas para controlar a cooperação das autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado nos termos do Regulamento n.º 1798/2003*

99. Depreende-se das reflexões precedentes que uma resposta afirmativa à questão de saber se o Tribunal de Contas tem competência para controlar a cooperação entre as autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado pressupõe que este objecto de controlo tenha uma relação suficientemente directa com as finanças da União e seja abrangido pelo âmbito de aplicação do direito da União.

100. A questão de saber se o controlo pelo Tribunal de Contas da cooperação entre as autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado é abrangido pelo âmbito de aplicação do direito da União merece uma resposta afirmativa clara. Com efeito, o controlo em causa está direccionado para apreciar a referida cooperação «nos termos do Regulamento n.º 1798/2003», do que resulta directamente que a cooperação administrativa objecto de controlo se insere, em princípio, no âmbito de aplicação do direito da União.

101. Por conseguinte, para responder à questão de saber se o Tribunal de Contas tem poderes para realizar o controlo em causa, é fundamental saber se existe uma relação suficientemente directa entre o objecto de controlo e as receitas ou as despesas da União. Numa primeira fase, examinarei se esta relação existe. Como entendo que existe uma relação suficientemente directa com as finanças

da União, abordarei em seguida a questão de saber se o Tribunal de Contas observou os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade durante a realização do controlo e analisarei as críticas do Governo alemão relativas a determinadas declarações do Tribunal de Contas que figuram no seu relatório especial n.º 8/2007.

1. O controlo da cooperação entre as autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado nos termos do Regulamento n.º 1798/2003 apresenta uma relação suficientemente directa com as receitas da União

102. Ao analisar se o controlo em causa realizado pelo Tribunal de Contas apresenta uma relação suficientemente directa com as finanças da União, deve, antes de mais, julgar-se inadmissível a alegação da Comissão de que esse controlo está relacionado com as despesas da União.

103. Actualmente, é pacífico entre as partes que o estabelecimento e o funcionamento dos sistemas de informação introduzidos nos Estados-Membros para aplicar e concretizar a cooperação prevista no Regulamento n.º 1798/2003 foram (co-)financiados pelo orçamento da União, de modo que, em princípio, o Tribunal de Contas pode controlar as referidas despesas. O Governo alemão, porém, sublinha com pertinência que a Comissão não apresentou este fundamento na petição, tendo-o feito só posteriormente na réplica. Este motivo, é desde logo, suficiente para se julgar inadmissível a referida alegação da Comissão, em conformidade com o artigo 42.º, n.º 2, do Regulamento de Processo.

104. Importa examinar, consequentemente, se o controlo da cooperação entre autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, que o Tribunal de Contas pretendia realizar e que foi recusado pela República Federal da Alemanha, apresenta uma relação suficientemente directa com as receitas da União.

105. Considero que se deve responder afirmativamente a esta questão.

106. Neste contexto, cumpre lembrar, antes de mais, que o sistema de cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado estabelecido no Regulamento n.º 1798/2003 serve, essencialmente, para lutar contra a fraude e a evasão fiscais para além das fronteiras dos Estados-Membros, melhorando, entre os Estados-Membros, o intercâmbio de informações necessário para a boa aplicação das normas em matéria de

imposto sobre o valor acrescentado [52]. O Tribunal de Contas pretendia averiguar, em particular, se os Estados-Membros envolvidos no controlo tinham criado as estruturas administrativas e organizacionais necessárias para garantir a cooperação administrativa prevista no Regulamento n.º 1798/2003. Além disso, com base no exemplo de vários pedidos concretos de intercâmbio de informação, o Tribunal de Contas pretendia analisar e avaliar o funcionamento prático do «intercâmbio de informação mediante pedido» entre as autoridades competentes dos Estados-Membros submetidos ao controlo previsto nos artigos 5.º e seguintes [53].

107. O controlo do Tribunal de Contas refere-se, portanto, à transposição jurídica e prática de disposições do direito da União, no sentido de melhorar o intercâmbio de informação entre as autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. Dado que a referida cooperação serve, em última análise, para determinar correctamente o imposto sobre o valor acrescentado devido aos Estados-Membros pelos fornecimentos de bens e pelas prestações de serviços com um elemento transfronteiriço, bem como pela aquisição intracomunitária de mercadorias e a importação de bens, o controlo refere-se, em primeiro lugar, como expôs, a justo título, a República Federal da Alemanha, aos interesses económicos dos Estados-Membros afectados. Afinal, a diminuição da fraude e da evasão fiscais resulta no aumento das receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado para os Estados-Membros.

108. No entanto, do exposto relativamente ao sistema de recursos próprios da União depreende-se igualmente que o montante das receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado dos Estados-Membros afecta, de várias formas, o sistema de recursos próprios da União. Tendo em conta que a matéria colectável dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado aplicável a cada Estado-Membro é calculada a partir das receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado de cada um deles, qualquer acréscimo das receitas nacionais provenientes do imposto sobre o valor acrescentado conduz, em princípio, automaticamente ao aumento dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado que o Estado-Membro deve à União [54]. Mantendo-se as despesas inalteradas, o referido incremento dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado conduz à redução dos recursos próprios RNB necessários para financiar o orçamento da UE [55].

109. Naturalmente, neste contexto, é necessário considerar que o aumento das receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado de um Estado-Membro só afecta o montante dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado que o

52 — A este respeito, v. primeiro a terceiro considerandos do Regulamento n.º 1798/2003.

53 — O objecto de controlo foi exposto deste modo em várias cartas do Tribunal de Contas dirigidas ao Bundesrechnungshof e ao Bundesministerium der Finanzen.º Sobre a correspondência entre o Tribunal de Contas e a República Federal da Alemanha, v. n.ºs 14 e seguintes das presentes conclusões.

54 — A este respeito, v. n.º 53 das presentes conclusões.

55 — Relativamente a esta correlação entre o montante dos recursos próprios RNB, por um lado, e o montante dos restantes recursos próprios, por outro, v. n.º 54 das presentes conclusões.

referido Estado-Membro deve se não houver nivelação da matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado [56]. Porém, a referida excepção não é pertinente no presente processo, porque os problemas estruturais ou práticos do funcionamento de um serviço central de ligação afectam a determinação correcta do imposto sobre o valor acrescentado não só no próprio Estado-Membro, mas também em todos os outros Estados-Membros que apresentem pedidos de informação ao Estado-Membro em causa.

110. A ligação estreita entre as receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado dos Estados-Membros e os recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado da União é destacada em vários pontos da Sexta Directiva IVA [57]. O seu segundo considerando refere que o orçamento da União, sem prejuízo das outras receitas, será financiado integralmente por recursos próprios da União, incluindo, entre outros, os recursos provenientes do imposto sobre o valor acrescentado. Os décimo primeiro e décimo quarto considerandos remetem, neste contexto, para a necessidade de harmonizar as normas materiais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de que os recursos próprios provenientes do mesmo sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros.

111. A jurisprudência do Tribunal de Justiça confirmou também, por diversas ocasiões, a ligação estreita entre a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado por parte dos Estados-Membros e o pagamento dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado por parte destes à União.

112. Especialmente ilustrativos são três acórdãos de 12 de Setembro de 2000 [58], nos quais o Tribunal de Justiça confirmou que a não fixação do imposto sobre o valor acrescentado nacional relativo a operações que, de harmonia com a Sexta Directiva IVA, estão, em princípio, sujeitas a IVA, constitui uma violação da referida directiva por parte do Estado-Membro com competência para cobrar o imposto sobre o valor acrescentado e, na mesma medida, uma infracção ao regime da União de cobrança de recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado. Como fundamentação, o Tribunal de Justiça sublinhou, em particular, que, na medida em que uma operação sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado não é submetida ao referido imposto, os montantes correspondentes faltam para a determinação da matéria colectável dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado. Tal é suficiente para afirmar que existe uma violação do regime de recursos próprios da União [59].

113. Na sua jurisprudência mais recente, o Tribunal de Justiça tomou o controlo de um regime de amnistia italiano no domínio do imposto sobre o valor acrescentado como base para voltar a destacar a relação entre o regime da União de determinação de recursos

56 — A este respeito, v. n.º 53 das presentes conclusões.

57 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1).

58 — Acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/França (C-276/97, Colect., p. I-6251), Comissão/Irlanda (C-358/97, Colect., p. I-6301), e Comissão/Reino Unido (C-359/97, Colect., p. I-6355).

59 — V. acórdãos Comissão/França (n.os 55 e segs.), Comissão/Irlanda (n.os 64 e segs.), e Comissão/Reino Unido (n.os 76 e segs.) citados na nota 58.

próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado e a obrigação que incumbe aos Estados-Membros de garantir uma cobrança correcta do imposto sobre o valor acrescentado. O Tribunal de Justiça esclareceu, em primeiro lugar, que os Estados-Membros devem garantir que os sujeitos passivos cumprem as obrigações que lhes incumbem por força do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Embora o Tribunal de Justiça tenha reconhecido aos Estados-Membros uma certa margem de manobra para utilizarem os recursos de que dispõem, destacou também que esta margem de manobra é limitada pela obrigação de assegurar a cobrança eficiente dos recursos próprios da União e de não criar diferenças significativas no tratamento dos sujeitos passivos [60]. Com esta declaração, o Tribunal de Justiça confirmou expressamente que das obrigações dos Estados-Membros em matéria de disponibilização dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado por parte dos Estados-Membros podem resultar também obrigações concretas no contexto da sua cobrança do imposto sobre o valor acrescentado.

114. Concluo, em suma, que a cooperação entre as autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do Regulamento n.º 1798/2003, serve para determinar correctamente o imposto sobre o valor acrescentado nos Estados-Membros, com vista a reduzir a evasão e a fraude fiscais e, por conseguinte, a aumentar as receitas nacionais provenientes do imposto sobre o valor acrescentado. Tendo particularmente em consideração que o Tribunal de Justiça confirmou, em jurisprudência assente, a relação directa entre as receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado dos Estados-Membros e os recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado da União, não é possível contestar, de forma lógica, que a cooperação entre as autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do Regulamento n.º 1798/2003, apresenta uma relação suficientemente directa com as receitas da União. Acresce que, como esta cooperação é abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União, ela pode ser controlada, em princípio, pelo Tribunal de Contas.

115. Pelo exposto, concluo dever considerar-se que o controlo em causa da cooperação entre as autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do Regulamento n.º 1798/2003, é abrangido, em princípio, pelas competências de fiscalização do Tribunal de Contas no domínio das receitas da União, na acepção do artigo 248.º, n.os 1 e 2, CE, bem como do artigo 140.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1605/2002.

2. Sobre a observância dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade

116. Tendo constatado que o Tribunal de Contas tinha poderes para realizar o controlo em causa, resta examinar se exerceu a referida competência de fiscalização em

60 — Acórdão de 17 de Julho de 2008, Comissão/Itália (C-132/06, Colect., p. I-5457, n.os 37 e segs.).

conformidade com o direito da União. Para este efeito, irei analisar, primeiramente, se o controlo em causa é compatível com o princípio da subsidiariedade e, a seguir, se tem carácter proporcional.

a) Sobre a observância do princípio da subsidiariedade

117. Dado que, ao realizar o controlo em apreço, o Tribunal de Contas não actua num domínio das atribuições exclusivas da União, deve observar o princípio da subsidiariedade [61]. Os autos, porém, não fornecem elementos que permitam concluir que o Tribunal de Contas infringiu este princípio ao realizar o controlo em causa.

118. No quadro da preparação do controlo, o Tribunal de Contas informou a República Federal da Alemanha [62] que pretendia averiguar se os Estados-Membros envolvidos tinham criado as estruturas administrativas e organizacionais para garantir a cooperação administrativa prevista no Regulamento n.º 1798/2003. Com base no exemplo de vários pedidos concretos de intercâmbio de informação, o Tribunal de Contas pretendia ainda analisar e avaliar o funcionamento prático do «intercâmbio de informação mediante pedido» entre as autoridades competentes dos Estados-Membros envolvidos, regulado nos seus artigos 5.º e seguintes.

119. Face às objecções do Governo alemão, o Tribunal de Contas explicou, por carta de 9 de Novembro de 2006, dirigida ao Bundesminister der Finanzen [63], que estava previsto o controlo pontual de pedidos de informação apresentados pelo serviço central de ligação e de pedidos de informação recebidos de outros Estados-Membros em 2005, com o intuito de avaliar na prática a cooperação administrativa em caso de pedidos de informação. Não se pretendia controlar as operações materiais efectivas, incluindo o cálculo do imposto, na medida em que isso fosse possível com base nos documentos a analisar, mas a eficiência e a eficácia da cooperação administrativa. Os resultados seriam utilizados para tirar ilações com vista a aumentar a eficácia da luta contra a evasão e a fraude fiscais.

120. Tendo particularmente em consideração os aspectos transfronteiriços do objecto, do procedimento e dos objectivos do controlo, é manifestamente evidente que nem

61 — V. n.os 79 e seguintes das presentes conclusões.

62 — Para uma perspectiva geral da correspondência entre o Tribunal de Contas e a República Federal da Alemanha, v. n.os 14 e seguintes das presentes conclusões.

63 — Anexo 4 à petição.

os tribunais de contas nacionais nem outras instâncias nacionais de controlo poderiam preparar e realizar devidamente a acção em causa.

121. O procedimento de análise e avaliação a efectuar pela Comissão em cooperação com os Estados-Membros, previsto no artigo 35.º do Regulamento n.º 1798/2003, também não constitui, neste contexto, uma alternativa plenamente válida ao controlo da cooperação entre as autoridades administrativas pelo Tribunal de Contas. Com efeito, o procedimento previsto no artigo 35.º do Regulamento n.º 1798/2003 não facilita uma análise e avaliação centralizadas e sistemáticas da cooperação transfronteiriça entre as várias autoridades administrativas nacionais que permita controlar e avaliar, nomeadamente, o intercâmbio de informações pertinente com base em controlos pontuais.

122. Pelo exposto, concluo que o princípio da subsidiariedade não obsta a que o Tribunal de Contas realize o controlo em causa.

b) Sobre a observância do princípio da proporcionalidade

123. Com o controlo em causa, o Tribunal de Contas pretendia avaliar os aspectos estruturais e práticos da cooperação administrativa nos termos do Regulamento n.º 1798/2003, para retirar ilações visando aumentar a eficácia da luta contra a evasão e a fraude fiscais. A missão tinha por objectivo apreciar se o intercâmbio de informações entre os Estados-Membros se efectuava atempadamente e com eficácia e se existiam estruturas e procedimentos administrativos adequados de apoio à cooperação administrativa [64].

124. Desta descrição dos objectivos do controlo, bem como das informações contidas nos autos, decorre que o Tribunal de Contas pretendia controlar a cooperação administrativa essencialmente com base nos critérios de controlo da «legalidade» e da «boa gestão financeira», previstos no artigo 248.º, n.º 2, CE [65].

125. Neste contexto, é especialmente revelador o programa da missão transmitido ao Bundesrechnungshof em 7 de Setembro de 2006, no qual o Tribunal de Contas enumerou as áreas temáticas que seriam tratadas no quadro da missão de auditoria prevista ao

64 — Assim é expressamente indicado no relatório especial n.º 8/2007, n.º 12.

65 — A este respeito, v. n.os 93 e seguintes das presentes conclusões.

serviço central de ligação [66]. Do referido programa da missão depreende-se em particular que o Tribunal de Contas pretendia, por um lado, controlar, no âmbito da análise da legalidade, se a República Federal da Alemanha estabeleceu um serviço central de ligação em cumprimento do disposto no Regulamento n.º 1798/2003 e se o intercâmbio de informações entre as administrações cumpre os requisitos do referido regulamento. Por outro lado, o Tribunal de Contas pretendia analisar, no âmbito de um controlo da boa gestão financeira, se existiam possibilidades de tornar a cooperação administrativa mais eficiente.

126. No âmbito da análise da cooperação administrativa, estruturada como descrito, o Tribunal de Contas deve observar o princípio da proporcionalidade. Este princípio requer, em particular, que os actos de controlo sejam *adequados*, *necessários* e *razoáveis* para alcançar os respectivos objectivos [67].

127. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma medida que vise alcançar um determinado objectivo é *adequada* se responder verdadeiramente à intenção de o alcançar de uma forma coerente e sistemática [68]. Uma medida é *necessária* se, de entre várias medidas adequadas para alcançar o objectivo prosseguido, for a menos prejudicial ao interesse ou ao bem jurídico em causa [69]. Verifica-se uma restrição *irrazoável* dos interesses ou bens jurídicos em causa quando a medida, não obstante o seu contributo para alcançar os objectivos legítimos prosseguidos, conduz a uma ingerência excessiva nos referidos interesses ou bens jurídicos.

128. No que diz respeito à *adequação* do controlo em causa para atingir os objectivos definidos, parece-me demonstrado que os actos de controlo do Tribunal de Contas visavam submeter aspectos estruturais e práticos da cooperação administrativa a um exame coerente e sistemático. Por conseguinte, o controlo é adequado para alcançar o objectivo prosseguido, de avaliar a legalidade e a eficiência do intercâmbio de informações entre os Estados-Membros e das estruturas e dos procedimentos administrativos existentes para esse efeito.

129. Considero que os actos de controlo do Tribunal de Contas também são *necessários* para atingir os referidos objectivos de controlo. Não se vê de que modo um controlo menos exaustivo das administrações financeiras

66 — Apenso às alegações de intervenção do Tribunal de Contas. V. n.os 15 e seguintes das presentes conclusões.

67 — Ver n.º 91 e seguintes das presentes conclusões.

68 — V. acórdãos de 11 de Março de 2010, Attanasio Group (C-384/08, Colect., p. I-2055, n.º 51), e de 17 de Novembro de 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Colect., p. I-10821, n.º 42).

69 — Acórdão de 11 de Julho de 1989, Schräder (265/87, Colect., 2237, n.º 21).

nacionais e dos vários procedimentos poderia ter fornecido os resultados pretendidos.

130. No âmbito da verificação da *razoabilidade* do controlo em causa, cumpre analisar, em particular, se os actos de controlo do Tribunal de Contas conduziram a uma ingerência excessiva na esfera de competências dos Estados-Membros visados.

131. Com a missão em causa, o Tribunal de Contas pretendia, por um lado, controlar se a República Federal da Alemanha tinha estabelecido um serviço central de ligação, em cumprimento do disposto no Regulamento n.º 1798/2003, e se o intercâmbio de informações entre as administrações cumpre os requisitos do referido regulamento. Por outro lado, o Tribunal de Contas pretendia analisar se existiam possibilidades de tornar a cooperação administrativa mais eficiente. Embora o referido controlo da eficiência de procedimentos administrativos concretos também suponha uma análise crítica das decisões dos Estados-Membros no domínio da sua autonomia administrativa, os autos não incluem informações que permitam considerar que os actos de controlo são desproporcionados no quadro global da auditoria em causa.

132. Estas reflexões sobre a proporcionalidade da actuação do Tribunal de Contas no contexto do controlo em causa podem ser ilustradas com base numa análise da crítica que o Governo alemão formula a respeito de determinadas declarações proferidas pelo Tribunal de Contas no seu relatório especial n.º 8/2007.

133. Segundo o Governo alemão, o relatório especial n.º 8/2007 contém avaliações sobre a organização e as competências das administrações financeiras em cada um dos Estados-Membros, que constituem uma ingerência inaceitável e, por conseguinte, desproporcionada nas competências dos Estados-Membros. O Governo alemão critica, em particular, que o Tribunal de Contas aborde, nos n.os 38 e seguintes do seu relatório especial, a organização dos serviços centrais de ligação dos Estados-Membros analisados e mencione que as funções do serviço central de ligação alemão estão distribuídas entre três unidades da autoridade fiscal federal (Bundeszentralamt für Steuern) sedeadas, uma em Bona e as outras duas em Saarlouis [70]. O Governo alemão desaprova também que o Tribunal de Contas afirme, nos n.os 22 e seguintes do relatório especial, que os Estados-Membros não fizeram uso suficiente das possibilidades de

70 — Embora a República Federal da Alemanha tenha recusado cooperar com o Tribunal de Contas no controlo em causa, o relatório especial n.º 8/2007 também inclui afirmações e observações a respeito do serviço central de ligação alemão e do seu trabalho, baseadas em constatações de missões de auditoria a outros Estados-Membros, em informações obtidas durante auditorias na Comissão e em relatórios disponíveis para o público em geral; v. n.º 22 das presentes conclusões.

descentralização oferecidas pelo Regulamento n.º 1798/2003.

134. Esta crítica do Governo alemão sobre a proporcionalidade da actuação do Tribunal de Contas não colhe.

135. Embora o Governo alemão destaque pertinentemente que, tendo analisado a organização e as competências das administrações financeiras nacionais dos Estados-Membros afectados, o Tribunal de Contas controlou decisões dos Estados-Membros que não podem ser criticadas no plano do direito da União, isso não permite concluir que o Tribunal de Contas tenha exercido as suas competências de fiscalização de forma desproporcionada.

136. Importa sublinhar, a este respeito, que as declarações sobre a falta de descentralização visam explicar a fraca utilização das possibilidades de intercâmbio de informações entre os Estados-Membros nos termos do artigo 5.º do Regulamento n.º 1798/2003 [71]. A análise da organização do serviço central de ligação alemão é realizada no âmbito do processamento da conclusão de que 50 % dos pedidos de informação nos termos do artigo 5.º do Regulamento n.º 1798/2003 obtêm uma resposta tardia [72]. O Tribunal de Contas assinala que, em alguns Estados-Membros com um elevado número de respostas tardias, a complexidade da organização contribui para os atrasos e pode provocar problemas de controlo [73]. Como exemplos de Estados-Membros com organizações complexas referem-se a Itália, os Países Baixos e a Alemanha [74].

137. A exposição anterior permite concluir facilmente que a análise criticada pelo Governo alemão da organização e das competências jurídicas das administrações financeiras nacionais serve, de forma coerente e sistemática, o objectivo de controlo, que consiste em avaliar o carácter apropriado do intercâmbio de informações entre os Estados-Membros e das estruturas e procedimentos administrativos existentes. À luz desse objectivo, as análises do Tribunal de Contas são necessárias também para interpretar e explicar as insuficiências verificadas objectivamente na cooperação administrativa.

138. Tendo em consideração, designadamente, que as constatações do Tribunal de Contas

71 — N.os 19 e seguintes do relatório especial n.º 8/2007.

72 — *Ibidem*, n.os 24 e segs.

73 — *Ibidem*, n.º 38.

74 — *Ibidem*, n.os 39 a 41.

criticadas pelo Governo alemão são parte integrante de um controlo da boa gestão financeira, que o Tribunal de Contas destaca, em várias ocasiões, a conformidade com o direito da União das decisões criticadas e [75] torna claro que estas análises não permitem inferir qualquer acusação contra os Estados-Membros no plano do direito da União, as referidas constatações não constituem uma ingerência desproporcionada do Tribunal de Contas nas competências dos Estados-Membros [76].

139. Parece-me incontestável, pelo exposto, que é também proporcionada a análise da repartição de competências entre os serviços administrativos nacionais e da organização dos serviços centrais de ligação realizada pelo Tribunal de Contas no âmbito de um controlo da boa gestão financeira.

140. Estas considerações permitem-me concluir que o Tribunal de Contas observou o princípio da proporcionalidade na concepção global, no desenvolvimento concreto, na execução e na conclusão da sua auditoria à cooperação administrativa no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do Regulamento n.º 1798/2003.

E – *Sobre a violação, por parte da República Federal da Alemanha, das obrigações de cooperação com o Tribunal de Contas*

141. Quando, como no caso em apreço, o Tribunal de Contas, no exercício das suas competências e tendo em conta os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade, decide realizar um controlo cooperação entre as autoridades administrativas nacionais no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, os Estados-Membros estão obrigados a cooperar lealmente com o Tribunal de Contas.

75 — O Tribunal de Contas inicia a sua análise sobre a não transferência de competências para os serviços territoriais referindo que essa descentralização não realizada constitui uma possibilidade oferecida pelo regulamento (n.º 22 do relatório especial n.º 8/2007). As considerações sobre a organização dos serviços centrais de ligação contidas no relatório especial não vão mais além do que a afirmação geral de que, em alguns dos Estados-Membros visitados onde o número de respostas atrasadas a pedidos de informação era elevado, a complexidade da organização dos serviços centrais de ligação contribui para os atrasos.

76 — Importa destacar, por conseguinte, que as partes criticadas do relatório do Tribunal de Contas avaliaram não a legalidade, mas a eficiência económica da estrutura organizacional e das competências das administrações financeiras nacionais. A selecção do critério de controlo que o Tribunal de Contas aplica para avaliar a actuação do Estado-Membro influi na intensidade de uma eventual ingerência na esfera de competências do Estado-Membro controlado. É evidente que um controlo da legalidade da actuação do Estado-Membro pode constituir uma ingerência muito maior na esfera de competências dos Estados-Membros que um controlo da boa gestão financeira dessa actuação. Enquanto que, num exame da legalidade, o Tribunal de Contas procura saber se os Estados-Membros exercem as suas competências em conformidade com as disposições do direito da União, num controlo da boa gestão financeira está em causa a questão – menos importante do ponto de vista jurídico – do carácter apropriado das medidas nacionais, independentemente da sua conformidade com o direito da União.

142. As obrigações de cooperação pertinentes dos Estados-Membros decorrem, em primeiro lugar, das disposições específicas do artigo 248.º, n.º 3, CE[77]. Em conformidade com o artigo 248.º, n.º 3, primeiro parágrafo, CE, o controlo é realizado com base em documentos e, se necessário, no território dos Estados-Membros, em colaboração com as instituições de fiscalização nacionais ou, se estas para isso não tiverem competência, com os serviços nacionais competentes. O Tribunal de Contas e as instituições de fiscalização nacionais dos Estados-Membros cooperam num espírito de confiança, mantendo embora a respectiva independência. Por força do artigo 248.º, n.º 3, segundo parágrafo, CE, as instituições de fiscalização nacionais ou, se estas não tiverem competência para o efeito, os serviços nacionais competentes comunicam ao Tribunal de Contas, a seu pedido, os documentos ou informações necessários ao desempenho das suas funções.

143. Além das obrigações de cooperação dos Estados-Membros estabelecidas expressamente no artigo 248.º, n.º 3, CE, incumbe aos Estados-Membros a obrigação geral de colaborar lealmente com o Tribunal de Contas nos termos do artigo 10.º CE, em conjugação com o artigo 248.º, n.ºs 1 e 2, CE.

77 — Para uma análise particularmente instrutiva das disposições do artigo 248.º, n.º 3, CE, no contexto da realização de fiscalizações por parte do Tribunal de Contas nos Estados-Membros, v. Inghelram, J., op. cit. (nota de rodapé 26), pp. 138 e segs.

144. Da mesma forma, o Regulamento n.º 1605/2002, adoptado com base no artigo 279.º CE, contém, neste contexto, disposições relativas à cooperação entre os Estados-Membros e o Tribunal de Contas. O artigo 140.º, n.º 2, do referido regulamento dispõe que o controlo nos Estados-Membros se efectua em ligação com as instituições de controlo nacionais ou, se estas não dispuserem das competências necessárias, com os serviços nacionais competentes e que o Tribunal de Contas e as instituições de controlo dos Estados-Membros praticarão uma cooperação imbuída de confiança e respeitadora da respectiva independência.

145. À luz das referidas disposições do direito da União, deve considerar-se que, tal como exposto pela Comissão na sua petição, a recusa do serviço central de ligação alemão, do Bundesfinanzministerium e do Bundesrechnungshof em permitir ao Tribunal de Contas o controlo em causa, e em o apoiar na sua realização, constitui uma violação, por parte da República Federal da Alemanha, do artigo 10.º CE, em conjugação com o artigo 248.º, n.ºs 1, 2 e 3, CE e do artigo 140.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1605/2002.

146. Na acção que interpôs, a Comissão também acusa a República Federal da Alemanha de violação do artigo 142.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1605/2002, segundo o qual a Comissão, as outras instituições, os organismos

que gerem receitas ou despesas em nome da União, bem como os beneficiários finais de pagamentos efectuados a partir do orçamento, darão ao Tribunal de Contas todas as facilidades e prestarão todas as informações que este considere necessárias para o desempenho da sua missão.

147. Resulta da matéria de facto que o referido fundamento só pode ser entendido no sentido de que os organismos que gerem receitas em nome da União terão recusado ao Tribunal de Contas a sua colaboração leal. A Comissão não especifica, porém, os organismos alemães que, no contexto do pedido de controlo do Tribunal de Contas, podem ser classificados de «organismos que gerem receitas em nome da União». Tendo particularmente em conta que, apesar da harmonização no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado, o referido imposto deve ser considerado um imposto nacional que, em princípio, é cobrado de harmonia com as disposições nacionais [78], o serviço central de ligação e o Bundesfinanzministerium não podem simplesmente ser classificados neste contexto como organismos que gerem receitas em nome da União.

148. Dado que, no quadro de uma acção por incumprimento em conformidade com o artigo 258.º TFUE, cabe à Comissão demonstrar o incumprimento alegado e apresentar ao Tribunal de Justiça todos os elementos necessários à apreciação do caso [79], e que a Comissão não cumpriu a referida obrigação de expor e provar os factos relativos à alegada violação do artigo 142.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1605/2002, este fundamento deve ser julgado improcedente.

VIII – Resumo

149. Concluo, em resumo, que o Tribunal de Contas tem poderes, nos termos do artigo 248.º, n.ºs 1 e 2, CE, e do artigo 140.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1605/2002, para controlar a cooperação administrativa no2 domínio do imposto sobre o valor acrescentado, prevista no Regulamento n.º 1798/2003. Dado que, no exercício da sua competência de fiscalização, o Tribunal de Contas observou tanto o princípio da subsidiariedade como o da proporcionalidade, a República Federal da Alemanha estava obrigada, por força do artigo 248.º, n.º 3, CE, do artigo 10.º CE, em conjugação com o artigo 248.º, n.ºs 1 e 2, CE, bem como do artigo 140.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1605/2002, a permitir ao Tribunal de Contas a realização do referido controlo e

78 — V. n.º 57 das presentes conclusões.

79 — V. acórdãos de 29 de Abril de 2010, Comissão/Alemanha (C-160/08, Colect., p. I-3713, n.º 116), de 29 de Outubro de 2009, Comissão/Finlândia (C-246/08, Colect., p. I-10605, n.º 52), de 6 de Outubro de 2009, Comissão/Suécia (C-438/07, Colect., p. I-9517, n.º 49), e de 13 de Novembro de 2007, Comissão/Irlanda (C-507/03, Colect., p. I-9777, n.º 33).

a apoiá-lo lealmente, de harmonia com o estabelecido nas disposições citadas.

150. Neste contexto, a recusa do serviço central de ligação, do Bundesfinanzministerium e do Bundesrechnungshof em autorizar ao Tribunal de Contas a realização do controlo da cooperação administrativa no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado e de o apoiar na referida missão constitui uma violação, por parte da República Federal da Alemanha, das obrigações que lhe incumbem por força do artigo 10.º CE, em conjugação com o artigo 248.º, n.ºs 1 e 2, CE, e o artigo 248.º, n.º 3, CE, e por força do artigo 140.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1605/2002.

IX – Quanto às despesas

151. Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Federal da Alemanha e tendo esta sido vencida no essencial dos seus fundamentos, há que condená-la nas despesas. Nos termos do artigo 69.º, n.º 4, do Regulamento de Processo, as instituições intervenientes no processo devem suportar as suas próprias despesas.

X – Conclusão

152. À luz das considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que:

«1) Declare que a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 10.º CE, em conjugação com o artigo 248.º, n.ºs 1, 2 e 3, CE, e por força do artigo 140.º, n.º 2, do Regulamento CE n.º 1605/2002 do Conselho, de 25 de Junho de 2002, que institui o Regulamento Financeiro aplicável ao orçamento geral das Comunidades Europeias, na medida em que

recusou permitir ao Tribunal de Contas a realização, na Alemanha, de controlos da cooperação entre as autoridades administrativas dos Estados-Membros no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, prevista no Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 e a apoiá-lo na referida missão.

2) Declare que a acção é julgada improcedente quanto ao restante.

3) Condene a República Federal da Alemanha nas despesas do processo.

4) Declare que o Parlamento Europeu e o Tribunal de Contas suportam as suas próprias despesas.»