CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE VERICA TRSTENJAK presentate il 25 maggio 2011 [1]

Indice

I — Introduzione ..... I - 11239

II — Diritto dell'Unione ..... I - 11240

A — Diritto primario ..... I - 11240

B — Diritto derivato ..... I - 11240

1. Decisione 2000/597 ..... I - 11240

2. Il regolamento n. 1605/2002 ..... I - 11242

3. Il regolamento n. 1798/2003 ..... I - 11243

III — Fatti ..... I - 11245

IV — Procedimento precontenzioso ..... I - 11247

V — Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia e conclusioni delle parti ..... I - 11248

VI — Argomenti fondamentali delle parti ..... I - 11249

VII — Analisi giuridica ..... I - 11253

A — Osservazioni introduttive ..... I - 11253

B — Il sistema delle risorse proprie ai sensi della decisione 2000/597 ..... I - 11254

C — I poteri di controllo della Corte dei conti ..... I - 11258

1 — Lingua originale: il tedesco.

1. Oggetto, portata e limiti dei poteri di controllo della Corte dei conti ..... I - 11258

a) Il potere di controllare l'operato delle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri che mostri un nesso sufficientemente diretto con le entrate o le spese dell'Unione ..... I - 11258

b) Il campo di applicazione del diritto dell'Unione come limite della competenza nel contesto della verifica dell'operato degli Stati membri da parte della Corte dei conti ..... I - 11259

c) Obbligo di osservare i principi di sussidiarietà e di proporzionalità .. I - 11263

i) Il principio di sussidiarietà ..... I - 11263

ii) Il principio di proporzionalità ..... I - 11265

2. Criteri di controllo per la verifica dei conti da parte della Corte dei conti .. I - 11266

3. Conclusione parziale ..... I - 11268

D — Competenza della Corte dei conti circa la verifica della cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel settore dell'IVA ai sensi del regolamento n. 1798/2003 ..... I - 11268

1. La verifica della cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel settore dell'IVA ai sensi del regolamento n. 1798/2003 presenta un nesso sufficientemente diretto con le entrate dell'Unione ..... I - 11269

2. Sull'osservanza dei principi di sussidiarietà e proporzionalità ..... I - 11272

a) Sull'osservanza del principio di sussidiarietà ..... I - 11273

b) Sul rispetto del principio di proporzionalità ..... I - 11274

E — Sulla violazione della Repubblica federale di Germania degli obblighi di cooperazione ad essa incombenti nei confronti della Corte dei conti ..... I - 11278

VIII — Sintesi ..... I - 11280

IX — Spese ..... I - 11281

X — Conclusione ..... I - 11281

I — Introduzione

1. All'origine della presente causa vi è un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione a norma dell'art. 258 TFUE con cui quest'ultima chiede che la Corte dichiari che, rifiutando di consentire alla Corte dei conti europea (in prosieguo: la «Corte dei conti») di verificare la cooperazione transfrontaliera delle autorità amministrative nazionali nel settore dell'imposta sul valore aggiunto in Germania, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del diritto dell'Unione.

2. Dal punto di vista procedurale, il presente procedimento si contraddistingue per la peculiarità dovuta al fatto che la Commissione ha avviato un procedimento per inadempimento contro uno Stato membro, in quanto ad esso si contesta di non avere rispettato i poteri di controllo della Corte dei conti. Sebbene quest'ultima in passato abbia invocato espressamente l'attribuzione di una facoltà di ricorso per far valere autonomamente in via giudiziale i propri poteri nei confronti degli Stati membri [2], essa, tuttavia, dopo l'ultima revisione del sistema di tutela giurisdizionale dell'ordinamento dell'Unione operata dal Trattato di Lisbona, non è dotata di alcuna facoltà di ricorso diretta nei confronti degli Stati membri cui è contestato il mancato rispetto dei poteri di controllo della Corte [3]. La Corte dei conti, invece, deve comunicare una siffatta violazione alla Commissione, affinché questa, come nel presente caso, avvii un procedimento per inadempimento nei confronti dello Stato membro interessato ai sensi dell'art. 258 TFUE, in cui la Corte dei conti possa poi intervenire.

3. Il presente procedimento offre alla Corte l'opportunità di chiarire la portata e l'oggetto delle attribuzioni della Corte dei conti relativamente al controllo dell'azione degli Stati membri sulla base di un esempio di una concreta intenzione di svolgere un controllo. Si tratta, infatti, del primo procedimento per inadempimento riconducibile al diniego di uno Stato membro di consentire sul proprio territorio un controllo programmato dalla Corte dei conti nel settore delle entrate

2 — V. anche solo la relazione della Corte dei conti al gruppo di riflessione sul funzionamento del Trattato sull'Unione europea del 1995 (versione francese pubblicata nella *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, pag. 689, punto 2.6).

3 — In questo contesto è d'uopo evidenziare in generale che il Trattato di Lisbona non aspirava ad una riforma del sistema di tutela giurisdizionale predisposto dalla normativa dell'Unione, bensì il sistema di tutela giurisdizionale esistente è stato sostanzialmente confermato nei suoi elementi portanti fondamentali. V., a tale proposito, Thiele, A., «Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon — (K)ein Schritt nach vorn?», EuR 2010, pagg. 30-51. Il conferimento alla Corte dei conti di un potere autonomo di ricorso nei confronti degli Stati membri sarebbe stato possibile senza interventi incisivi nella nuova struttura del TFUE. A questo proposito, ad esempio, si sarebbe potuto disporre all'art. 271 TFUE, in una nuova lett. e), che la Corte dei conti può proporre un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 258 TFUE nei confronti di uno Stato membro in caso di violazione dei suoi diritti di controllo e di accesso a norma dell'art. 287 TFUE. V., a questo proposito, Friedrich, C./Inghelram, J., «Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof», DÖV 1999, pagg. 669, 676.

dell'Unione e di assistere la medesima Corte in occasione dello stesso.

4. La rilevanza istituzionale del presente procedimento per inadempimento è attestata dalla decisione del Parlamento europeo di intervenire per la prima volta a sostegno della Commissione in un procedimento di questo tipo contro uno Stato membro.

II — Diritto dell'Unione [4]

A — *Diritto primario*

All'art. 248 CE sono formulate, nel diritto primario, le attribuzioni della Corte dei conti.

B — *Diritto derivato*

1. Decisione 2000/597

5. L'art. 2 della decisione Euratom del Consiglio 29 settembre 2000, 2000/597/CE, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee [5], stabilisce quanto segue:

«1. Costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione europea le entrate provenienti:

a) dai prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi ed altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni delle Comunità sugli scambi con paesi terzi nell'ambito della politica agraria comune, nonché contributi ed altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero;

b) dai dazi della tariffa doganale comune e da altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni delle Comunità sugli

4 — In adesione alle denominazioni utilizzate nel TUE e nel TFUE, la nozione di «diritto dell'Unione» è impiegata come nozione complessiva per il diritto comunitario e il diritto dell'Unione. Nei punti in cui, in prosieguo, si fa riferimento a singole disposizioni di diritto primario, verranno citate le norme applicabili ratione temporis.

5 — GU L 253, pag. 42.

scambi con i paesi terzi e dazi doganali sui prodotti rientranti nel trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio;

c) dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili IVA armonizzati, determinati secondo regole comunitarie. L'imponibile da prendere in considerazione a tal fine è limitato al 50 % del PNL di ciascuno Stato membro, come stabilito al paragrafo 7;

d) dall'applicazione di un'aliquota che sarà fissata secondo la procedura di bilancio, tenuto conto di tutte le altre entrate, alla somma dei PNL di tutti gli Stati membri.

(…)

4. L'aliquota uniforme di cui al paragrafo 1, lettera c) corrisponde all'aliquota risultante dalla differenza fra:

a) il tasso massimo di richiamo della risorsa IVA, che è fissata allo

0,75 % nel 2002 e 2003

0,50 % dal 2004 in poi

e

b) un'aliquota ("aliquota congelata") equivalente al rapporto fra l'importo della compensazione di cui all'articolo 4 e la somma degli imponibili IVA [stabiliti ai sensi del paragrafo 1, lettera c)] di tutti gli Stati membri, tenendo conto del fatto che il Regno Unito è escluso dal finanziamento della propria correzione e che la quota dell'Austria, della Germania, dei Paesi Bassi e della Svezia nel finanziamento della correzione del Regno Unito è ridotta a un quarto del suo valore normale.

5. L'aliquota di cui al paragrafo 1, lettera d) si applica al PNL di ciascuno Stato membro.

(…)

7. Ai fini dell'applicazione della presente decisione, per PNL si intende il RNL dell'anno ai prezzi di mercato fornito dalla Commissione in applicazione del SEC 95, ai sensi del regolamento (CE) n. 2223/96.

Qualora modifiche del SEC 95 determinassero cambiamenti significativi dell'RNL fornito dalla Commissione, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, dopo aver consultato il Parlamento europeo, decide se tali modifiche sono applicabili ai fini della presente decisione».

6. L'art. 8 della decisione 2000/597 è formulato come segue:

«1. Le risorse proprie comunitarie di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e b) sono riscosse dagli Stati membri conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali, eventualmente adattate alle esigenze della normativa comunitaria.

(…)

Gli Stati membri mettono a disposizione della Commissione le risorse di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettere da a) a d).

2. Fatti salvi la verifica dei conti e i controlli di conformità e di regolarità previsti dall'articolo 248 del trattato CE e dall'articolo 160 C del trattato Euratom, che riguardano essenzialmente l'affidabilità e l'efficacia dei sistemi e delle procedure nazionali di determinazione della base per le risorse proprie provenienti dall'IVA e dal PNL, e fatti salvi i controlli organizzati a norma dell'articolo 279, lettera c), del trattato CE e dell'articolo 183, lettera c), del trattato Euratom, il Consiglio, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta le disposizioni necessarie all'attuazione della presente decisione, nonché quelle relative al controllo della riscossione, alla messa a disposizione della Commissione e al versamento delle entrate di cui agli articoli 2 e 5».

2. Il regolamento n. 1605/2002

7. L'art. 140 del regolamento (CE, Euratom) del Consiglio 25 giugno 2002, n. 1605, che stabilisce il regolamento finanziario applicabile al bilancio generale delle Comunità europee [6] stabilisce quanto segue:

«1. L'esame da parte della Corte dei conti della legittimità e della regolarità delle entrate e delle spese è effettuato rispetto ai trattati, al bilancio, al presente regolamento, alle modalità di esecuzione e a tutti gli atti emanati in esecuzione dei trattati.

2. Nell'assolvimento delle proprie attribuzioni, la Corte dei conti può prendere conoscenza, secondo il disposto dell'articolo 142, di tutti i documenti e informazioni relativi alla gestione finanziaria dei servizi o organismi riguardanti le operazioni finanziate o cofinanziate dalle Comunità. Essa ha il potere di interpellare qualsiasi agente responsabile di un'operazione di spesa o di entrata e di avvalersi di tutte le possibilità di controllo riconosciute a detti servizi o organismi. Il controllo negli Stati membri si effettua in collaborazione con le istituzioni nazionali di controllo o, se queste non dispongono delle necessarie

6 — GU L 248, pag. 1.

competenze, con i servizi nazionali competenti. La Corte dei conti e le istituzioni nazionali di controllo degli Stati membri cooperano in uno spirito di reciproca fiducia, pur mantenendo la loro indipendenza.

(…)».

8. L'art. 142, n. 1, del regolamento n. 1605/2002 è formulato nel seguente modo:

«La Commissione, le altre istituzioni, gli organismi che gestiscono entrate o spese a nome delle Comunità, nonché i beneficiari finali dei pagamenti effettuati a carico del bilancio, accordano alla Corte dei conti ogni agevolazione e le forniscono tutte le informazioni di cui essa ritenga di aver bisogno per l'assolvimento dei suoi compiti. Mettono a disposizione della Corte dei conti tutti i documenti relativi all'aggiudicazione e all'esecuzione degli appalti finanziati dal bilancio comunitario e ogni conto relativo a movimenti di denaro e di materiali, ogni documento contabile o giustificativo e i relativi documenti amministrativi, ogni documentazione relativa alle entrate e alle spese delle Comunità, ogni inventario, ogni organigramma che la Corte dei conti ritenga necessario per la verifica, in base a documenti o sul posto, della relazione sul risultato dell'esecuzione del bilancio e finanziaria e, per lo stesso scopo, ogni documento e tutti i dati stabiliti o conservati su supporto magnetico.

I vari servizi e organismi di controllo interni delle amministrazioni nazionali interessate accordano alla Corte dei conti ogni agevolazione di cui essa ritenga di aver bisogno per l'assolvimento dei suoi compiti.

Il primo comma si applica anche alle persone fisiche o giuridiche beneficiarie di pagamenti provenienti dal bilancio comunitario».

3. Il regolamento n. 1798/2003

9. L'art. 1, n. 1, del regolamento (CE) del Consiglio 7 ottobre 2003, n. 1798, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92 [7], dispone quanto segue:

«Il presente regolamento stabilisce le condizioni secondo le quali le autorità amministrative degli Stati membri preposte all'applicazione della legislazione relativa all'IVA alla

7 — GU L 264, pag. 1.

fornitura di beni e alla prestazione di servizi, all'acquisizione intracomunitaria di beni e all'importazione di beni devono collaborare tra loro e con la Commissione allo scopo di assicurare l'osservanza di tale legislazione.

A tal fine esso definisce norme e procedure che consentono alle autorità competenti degli Stati membri di collaborare e di scambiare tra loro ogni informazione che possa consentire loro di accertare correttamente tale imposta.

Il presente regolamento inoltre definisce norme e procedure per lo scambio di alcune informazioni con mezzi elettronici, in particolare per quanto riguarda l'IVA sulle operazioni intracomunitarie.

(…)».

10. Ai sensi dell'art. 3, n. 2, del regolamento n. 1798/2003 ciascuno Stato membro designa un unico ufficio centrale di collegamento quale responsabile principale, in virtù di delega, dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa e ne informa la Commissione e gli altri Stati membri.

11. L'art. 5 del regolamento n. 1798/2003 così prevede:

«1. Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata comunica le informazioni di cui all'articolo 1, anche in relazione a uno o più casi specifici.

2. Ai fini della comunicazione di informazioni di cui al paragrafo 1, l'autorità interpellata fa eseguire le indagini amministrative necessarie per ottenere le informazioni in oggetto.

3. La richiesta di cui al paragrafo 1 può contenere una richiesta motivata relativa ad un'indagine amministrativa specifica. Se lo Stato membro ritiene che non siano necessarie indagini amministrative, comunica immediatamente all'autorità richiedente le ragioni di questo parere.

4. Per procurarsi le informazioni richieste o condurre l'indagine amministrativa richiesta l'autorità interpellata, o l'autorità amministrativa cui essa si rivolge, procede come se agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato membro».

12. L'art. 35, n. 1, del regolamento n. 1798/2003 stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri e la Commissione esaminano e valutano il funzionamento del dispositivo di cooperazione amministrativa previsto

dal presente regolamento. La Commissione centralizza l'esperienza degli Stati membri per migliorare il funzionamento di tale dispositivo».

13. L'art. 43, n. 1, del regolamento n. 1798/2003 ha il seguente tenore:

«Ai fini dell'applicazione del presente regolamento, gli Stati membri adottano tutti i provvedimenti necessari a quanto segue:

a) garantire, sul piano interno, un efficace coordinamento fra le autorità competenti di cui all'articolo 3;

b) istituire una cooperazione diretta fra le autorità specialmente abilitate ai fini di tale coordinamento;

c) garantire il buon funzionamento del sistema di scambio di informazioni previsto dal presente regolamento».

III — Fatti

14. Con nota del 26 giugno 2006 la Corte dei conti comunicava al Bundesrechnungshof (Corte dei conti federale tedesca) di avere in programma una visita di audit dal 10 al 13 ottobre 2006. Il controllo aveva ad oggetto la cooperazione amministrativa in materia di IVA, come disciplinata nel regolamento n. 1798/2003 e nelle corrispondenti disposizioni di attuazione. Sostanzialmente si voleva verificare se gli Stati membri avessero realizzato le strutture organizzative e amministrative per la cooperazione amministrativa e le modalità pratiche di cooperazione nel caso di richieste di assistenza ai sensi dell'art. 5 del regolamento n. 1798/2003. Erano interessate al controllo sostanzialmente le articolazioni dell'ufficio centrale di collegamento previsto all'art. 2, n. 2, del suddetto regolamento, pur potendo essere inseriti nel controllo anche ulteriori servizi coinvolti nella cooperazione amministrativa.

15. Con riferimento alla suddetta prima nota, la Corte dei conti comunicava al Bundesrechnungshof, con nota del 7 settembre 2006, ulteriori dettagli relativi al controllo: si annunciava specificamente una visita di audit presso l'ufficio centrale di collegamento tedesco nel periodo compreso fra il 10 e il 13 ottobre 2006. A questa nota era allegato un programma della visita, di cui si chiedeva la trasmissione all'ufficio centrale di collegamento.

16. Nel suddetto programma della visita si chiedeva all'ufficio centrale di collegamento di trasmettere notizie circa le richieste di informazioni ricevute e inviate negli anni 2004/05 ai sensi dell'art. 5 del regolamento n. 1798/2003. Il programma della visita conteneva, inoltre, una panoramica dei diversi

temi che avrebbero dovuto essere affrontati durante la visita di audit, fra cui figuravano, in particolare, 1) l'organizzazione, le dotazioni e le modalità di lavoro dell'ufficio centrale di collegamento, 2) lo scambio di informazioni senza preventiva richiesta nell'accezione del capo IV del regolamento n. 1798/2003, 3) l'archiviazione e lo scambio di informazioni sulle operazioni intracomunitarie (banca dati VIES), 4) i problemi giuridici che ostacolavano la cooperazione amministrativa, 5) ulteriori misure finalizzate a migliorare la cooperazione amministrativa e ad impedire gli abusi e 6) controlli a campione delle richieste di informazioni ricevute ed effettuate.

17. Con nota del 18 settembre 2006 il Bundesrechnungshof confermava di volere presenziare al controllo della Corte dei conti, fissando per il 9 ottobre 2006 un colloquio preliminare presso i propri uffici.

18. Dal momento che l'ufficio centrale di collegamento non sembrava disposto a cooperare con la Corte dei conti, quest'ultima si rivolgeva nuovamente al Bundesrechnungshof con la nota del 5 ottobre 2006, in cui comunicava che l'ufficio centrale di collegamento non aveva confermato la visita di audit né trasmesso i documenti precedentemente richiesti e necessari per la regolare preparazione del controllo. In questo contesto, la Corte dei conti comunicava la propria intenzione di posticipare la visita di audit al 14-17 novembre 2006. Allo stesso tempo pregava il Bundesrechnungshof di intervenire presso l'ufficio centrale di collegamento affinché il suddetto controllo potesse svolgersi regolarmente.

19. Con nota del 9 novembre 2006 la Corte dei conti deplorava presso il Bundesminister der Finanzen tedesco che l'ufficio centrale di collegamento, da sottoporre al controllo, non avesse confermato la data dell'audit del 14-17 novembre 2006 né avesse trasmesso le informazioni necessarie. La Corte dei conti comunicava un nuovo rinvio della data per la visita di audit al 4-7 dicembre 2006, spiegando nuovamente al contempo l'obiettivo del controllo e chiarendo in questo contesto, inter alia, che era previsto il controllo a campione di richieste di informazioni effettuate nel 2005 dall'ufficio centrale di collegamento e di quelle pervenute da altri Stati membri. Le effettive operazioni materiali, compreso l'accertamento delle imposte, nei limiti in cui risultavano dalla documentazione sottoposta a verifica, esulavano dal controllo. La verifica avrebbe riguardato, invece, l'efficienza e l'efficacia della cooperazione amministrativa. Nella sua risposta del 4 dicembre 2006 il Bundesministerium der Finanzen comunicava che, in assenza di un fondamento normativo, un controllo da parte della Corte dei conti non era possibile.

20. Con la nota del 13 dicembre 2006 la Corte dei conti si rivolgeva nuovamente al Bundesrechnungshof, pregandolo di rispondere ad alcune domande relative a singole richieste di informazioni che erano state scambiate a norma dell'art. 5 del regolamento

n. 1798/2003 fra l'ufficio centrale di collegamento della Germania e gli uffici centrali di collegamento di altri Stati membri. Il Bundesrechnungshof respingeva la suddetta richiesta il 6 marzo 2007 facendo riferimento al fatto che il Bundesministerium der Finanzen si era già opposto ai controlli preannunciati dalla Corte dei conti nella suddetta materia. Per motivi di neutralità, pertanto, il Bundesrechnungshof non poteva trasmettere le relative informazioni.

21. Con la nota del 4 maggio 2007 la Corte dei conti si rivolgeva nuovamente al Bundesministerium der Finanzen comunicando una serie di constatazioni risultanti dai controlli effettuati in altri Stati membri. In una nota di risposta del 29 giugno 2007 il Bundesministerium der Finanzen prendeva posizione sulle suddette affermazioni. In questa nota non si ravvisavano, tuttavia, elementi indicativi di un cambiamento del proprio atteggiamento di diniego relativamente all'esecuzione del controllo mediante una visita di audit nella Repubblica federale di Germania.

22. La Corte dei conti ha reso noti i risultati del proprio controllo nella sua relazione speciale n. 8/2007 sulla cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto, corredata delle risposte della Commissione [8] (in prosieguo: la «relazione speciale n. 8/2007»). Le osservazioni riguardanti la Germania contenute nella suddetta relazione si basano su constatazioni di audit relative a missioni effettuate negli altri Stati membri, su informazioni ottenute nel corso di missioni di audit presso la Commissione e su relazioni a disposizione del pubblico [9].

IV — Procedimento precontenzioso

23. Con la lettera di diffida del 23 settembre 2008 la Commissione informava la Repubblica federale di Germania del fatto che con il suo reiterato diniego di collaborare con la Corte dei conti era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti a norma degli artt. 248, nn. 1, 2 e 3, CE nonché 140, n. 2, e 142, n. 1, del regolamento n. 1605/2002 e dell'art. 10 CE. La motivazione di tale violazione risiedeva nell'ostacolo frapposto all'esercizio della funzione della Corte dei conti di controllare le entrate dell'Unione. Il controllo della Corte dei conti in questione era inoltre finalizzato ad esaminare le spese dell'Unione relative all'attuazione del regolamento n. 1798/2003, con particolare riguardo per l'efficacia e l'efficienza della banca dati VIES.

24. Nella sua risposta del 23 dicembre 2008 la Repubblica federale di Germania respingeva gli addebiti formulati nei suoi confronti,

8 — GU 2008, C 20, pag. 1.

9 — Relazione speciale n. 8/2007, punto 14.

sostenendo che l'elemento determinante era che il progetto di audit della Corte dei conti esulava dall'art. 248 CE, non avendo ad oggetto né le entrate né le spese dell'Unione. Il governo tedesco invocava anche il principio di sussidiarietà.

25. Con lettera del 23 marzo 2009 la Commissione trasmetteva alla Repubblica federale di Germania un parere motivato a norma dell'art. 226 CE, nel quale insisteva sulla propria tesi secondo cui la Corte dei conti sarebbe stata autorizzata a verificare la cooperazione amministrativa fra gli Stati membri in materia di IVA. Secondo la Commissione, inoltre, la Corte dei conti sarebbe anche autorizzata a valutare le spese dell'Unione in relazione alla banca dati VIAS, atteso che questo sistema di scambio di informazioni sull'IVA è finanziato tramite il bilancio dell'Unione.

26. In risposta al parere motivato, la Repubblica federale di Germania ribadiva, con nota del 22 maggio 2009, la propria tesi secondo cui il controllo in questione esulava dall'art. 248 CE, per la parte in cui era diretto al controllo delle entrate derivanti dell'IVA. Laddove il controllo fosse stato pianificato come un controllo delle spese sostenute dall'Unione relativamente alla banca dati VIAS, la Repubblica federale di Germania avrebbe accettato espressamente la legittimazione della Corte dei conti a controllare le relative spese dell'Unione. Le suddette spese, tuttavia, non sarebbero state oggetto della richiesta originaria di controllo.

V — Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia e conclusioni delle parti

27. Poiché la Repubblica federale di Germania non si è conformata, secondo la Commissione, al parere motivato, quest'ultima ha presentato ricorso il 17 dicembre 2009 ai sensi dell'art. 258 TFUE.

28. La Commissione chiede che la Corte voglia:

— dichiarare che, rifiutando di consentire alla Corte dei conti di effettuare controlli in Germania relativi alla cooperazione amministrativa degli Stati membri nel settore dell'imposta sul valore aggiunto, come previsto dal regolamento n. 1798/2003 e dalle disposizioni adottate per la sua applicazione, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 248, nn. 1, 2 e 3, CE, 140, n. 2, e 142, n. 1, del regolamento n. 1605/2002, nonché dell'art. 10 CE;

— condannare la Repubblica federale di Germania alle spese.

29. La Repubblica federale di Germania chiede di respingere il ricorso e di condannare la Commissione alle spese.

30. Con ordinanza 7 maggio 2010 il presidente della Corte ha ammesso l'intervento della Corte dei conti e del Parlamento europeo a sostegno delle conclusioni della Commissione. La Corte dei conti e il Parlamento europeo chiedono di accogliere il ricorso della Commissione.

31. Nel corso dell'udienza del 15 marzo 2011 i rappresentanti della Commissione, della Repubblica federale di Germania, nonché della Corte dei conti e del Parlamento europeo hanno espresso le proprie posizioni.

VI — Argomenti fondamentali delle parti

32. Secondo la Commissione, il Parlamento europeo e la Corte dei conti, il rifiuto della Repubblica federale di Germania di consentire alla Corte dei conti il controllo della cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA comporta una violazione degli artt. 248, nn. 1, 2 e 3, CE, 140, n. 2, e 142, n. 1, del regolamento n. 1605/2002, nonché dell'art. 10 CE. Il governo tedesco ritiene, invece, che la propria posizione di diniego sia conforme al diritto dell'Unione.

33. La *Commissione*, il *Parlamento europeo* e la *Corte dei conti* propongono un'interpretazione ampia delle competenze di controllo della Corte dei conti e dei relativi obblighi di cooperazione degli Stati membri. A tale proposito, evidenziano il ruolo della Corte dei conti sancito dal diritto primario nel valutare e controllare la riscossione e l'utilizzo delle risorse finanziarie dell'Unione, se le operazioni finanziarie sono state registrate e dichiarate correttamente, effettuate ed amministrate regolarmente ed ordinatamente. In quanto revisore esterno indipendente, essa contribuirebbe al miglioramento della gestione finanziaria dell'Unione e, in tal modo, alla protezione degli interessi finanziari dei cittadini della stessa. In questo contesto, e al fine di assicurare l'effetto utile delle relative disposizioni, le competenze di controllo della Corte dei conti devono essere interpretate in modo ampio. Dai precetti del diritto dell'Unione, inoltre, discenderebbe che, nel caso di controlli negli Stati membri, questi ultimi sono tenuti a prestare un'ampia assistenza alla Corte dei conti nello svolgimento delle sue funzioni.

34. Gli Stati membri sarebbero pertanto tenuti ad autorizzare tutti i controlli effettuati da parte della Corte dei conti funzionali al giudizio sulla riscossione e l'utilizzo delle risorse finanziarie dell'Unione e ad assicurare alla suddetta Corte, nel suddetto contesto, un'ampia assistenza. Questo, tuttavia, è esattamente quanto le autorità tedesche hanno rifiutato di adempiere nei confronti della Corte dei conti. Quantunque il regolamento n. 1798/2003 non disciplini di per sé la riscossione delle entrate dell'Unione, esso presenta nondimeno una relazione chiara e diretta con esse. Il suddetto regolamento è funzionale alla lotta all'evasione e alle frodi in materia di IVA e, conseguentemente, contribuisce a che gli Stati membri dispongano di un gettito IVA corretto e l'Unione possa disporre, alle migliori condizioni possibili, delle risorse

proprie risultanti da tale imposta che le spettano. Le entrate IVA degli Stati membri, infatti, costituiscono il fondamento per determinare le risorse proprie dell'Unione provenienti dalla suddetta imposta. Sotto questo profilo, il controllo sulla realizzazione di un sistema efficiente di cooperazione e assistenza amministrativa nel campo dell'IVA da parte degli Stati membri rientra nella verifica delle risorse proprie provenienti da tale imposta. Non si deve tralasciare, inoltre, che gli altri Stati membri devono compensare un'eventuale diminuzione delle risorse proprie finanziate attraverso l'IVA con importi più elevati nel campo delle risorse proprie provenienti dall'RNL [Reddito Nazionale Lordo].

35. La *Corte dei conti* e il *Parlamento europeo* sottolineano in questo contesto anche la differenza fra i controlli effettuati dalla Corte dei conti ed eventuali controlli effettuati dalla Commissione. L'obiettivo dei controlli effettuati dalla Corte dei conti non consisterebbe nell'esaminare l'applicazione del regolamento n. 1798/2003 da parte degli Stati membri al fine di disporre sanzioni in caso di violazioni degli obblighi, ma piuttosto nel verificare se il sistema di cooperazione amministrativa funzioni bene nella pratica e, all'occorrenza, nel proporre miglioramenti. A questo proposito la *Corte dei conti* evidenzia che l'interpretazione restrittiva delle sue competenze propugnata dal governo tedesco comporterebbe che, nel campo delle risorse proprie derivanti dall'IVA, essa potrebbe effettuare solo controlli molto limitati sulla contabilità, circostanza che le impedirebbe di effettuare controlli di gestione («performance audits»). Questi controlli, tuttavia, sarebbero indispensabili affinché la Corte dei conti possa adempiere i propri obblighi ai sensi del disposto dell'art. 248 CE.

36. La *Commissione* vede inoltre confermata la propria tesi dagli artt. 43, n. 1, del regolamento n. 1798/2003, 8, n. 2, della decisione n. 2000/597 e 140, n. 1, del regolamento n. 1605/2002. Da queste norme discenderebbe che gli Stati membri stessi hanno interpretato le competenze della Corte dei conti di cui all'art. 248 CE in modo talmente ampio da farvi rientrare un controllo della cooperazione amministrativa degli Stati membri nel settore dell'IVA secondo il disposto del regolamento n. 1798/2003.

37. Il *governo tedesco* propende invece per un'interpretazione più restrittiva delle competenze della Corte dei conti, secondo cui il compito della stessa sarebbe limitato al controllo delle operazioni che abbiano una relazione diretta con le entrate e le spese dell'Unione.

38. Secondo il governo tedesco, il regolamento n. 1798/2003 non riguarderebbe le entrate dell'Unione. Le entrate provenienti dall'IVA degli Stati membri, tutelate dal regolamento n. 1798/2003, non costituirebbero entrate dell'Unione, bensì sarebbero semplicemente prese in considerazione in quanto grandezza fissa per il calcolo delle risorse proprie dell'Unione risultanti dall'IVA. Le norme determinanti ai fini di questo calcolo non conterrebbero alcuna modalità di correzione attraverso cui sommare le entrate provenienti dall'IVA che lo Stato membro avrebbe potuto ottenere in aggiunta — ad esempio con il regolare funzionamento dell'assistenza amministrativa fra Stati.

39. In questo contesto, il governo tedesco effettua anche un paragone con le risorse proprie provenienti dall'RNL, evidenziando in particolare che il calcolo delle suddette risorse si basa in ultima analisi sull'RNL dei singoli Stati membri. Ove le modalità di realizzazione della base delle risorse proprie dovesse essere assoggettata alla verifica della Corte dei conti, quest'ultima avrebbe la facoltà, nell'ambito di una verifica delle risorse proprie provenienti dall'RNL, di verificare l'intera politica economica dei singoli Stati membri, atteso che questa, per l'appunto, influenza l'RNL di ciascuno Stato membro.

40. Queste considerazioni inducono il governo tedesco a concludere che le competenze di controllo della Corte dei conti possono riguardare solo l'accertamento e il calcolo delle entrate nette derivanti dall'IVA effettivamente conseguite, nonché i calcoli effettuati dagli Stati membri sulla base di queste entrate per determinare l'imponibile IVA. Le singole procedure di riscossione, determinazione e amministrazione, ossia le effettive procedure impositive negli Stati membri, invece, non sarebbero soggette al suo controllo, dato che queste procedure non costituirebbero affatto l'oggetto della determinazione e del calcolo delle risorse proprie provenienti dall'IVA. In questo contesto, dall'art. 8, n. 2, della decisione 2000/597 non risulterebbe neanche una competenza della Corte dei conti relativamente al controllo della trasposizione del regolamento n. 1798/2003 negli Stati membri.

41. Vi è del pari disaccordo fra le parti sul fatto se il controllo della cooperazione amministrativa degli Stati membri nel settore dell'IVA da parte della Corte dei conti sia contrario al principio di sussidiarietà.

42. Il *governo tedesco* risolve la suddetta questione affermativamente. Il controllo dell'imposizione dell'IVA sarebbe svolto in linea di principio dalle corti dei conti nazionali. Quando la Commissione esprime l'avviso secondo cui un controllo degli aspetti transfrontalieri può essere possibile solo

attraverso la Corte dei conti, essa omette di riconoscere che, ai sensi dell'art. 35 del regolamento n. 1798/2003, è già previsto un esame e una valutazione del regolamento da parte della Commissione di concerto con gli Stati membri. Il legislatore dell'Unione, in altre parole, ha già adottato misure per fare fronte alla limitazione delle competenze delle corti dei conti nazionali. In questa ottica, non sarebbe necessario un controllo da parte della Corte dei conti.

43. In questo contesto, il governo tedesco evidenzia anche che l'assetto organizzativo dell'amministrazione finanziaria, il controllo e la riscossione delle imposte costituiscono una competenza degli Stati membri. La suddetta ripartizione delle competenze fra Unione e Stati membri sotto il profilo delle norme amministrative non potrebbe essere scissa dalla questione di quale autorità di controllo possa verificare le rispettive attività amministrative. La delimitazione dei poteri di controllo della Corte dei conti deve, pertanto, corrispondere alla delimitazione delle competenze amministrative. Senza una base nel Trattato esplicita, dunque, un controllo dell'operato amministrativo rientrante nella competenza di uno Stato membro sarebbe illegittimo.

44. Secondo la *Commissione*, il *Parlamento europeo* e la *Corte dei conti* l'argomento della sussidiarietà non è convincente. L'aspetto transfrontaliero della cooperazione amministrativa ai sensi del regolamento n. 1798/2003, invece, deporrebbe a favore di una competenza di controllo della Corte dei conti. La *Commissione* sottolinea inoltre il carattere autonomo dei controlli effettuati dalla la Corte dei conti. Una competenza di controllo della Commissione o delle corti dei conti nazionali, in base alle suesposte considerazioni, non escluderebbe automaticamente una competenza di controllo della Corte dei conti.

45. Nella sua replica, la *Commissione* evidenzia inoltre che l'attuazione del regolamento n. 1798/2003 comporterebbe anche spese per l'Unione, dal momento che l'istituzione e l'esercizio dei sistemi informativi ivi previsti sarebbero (co)finanziati dal bilancio dell'Unione. Di conseguenza, il controllo della trasposizione e dell'applicazione del regolamento n. 1798/2003 farebbe del pari parte della verifica della legittimità e della regolarità delle spese dell'Unione.

46. Il *governo tedesco* ritiene questa tesi illegittima sotto un duplice profilo. Da un lato, il suddetto argomento non è stato dedotto nel ricorso, per cui, ai sensi dell'art. 42, n. 2, punto 1, del regolamento di procedura della Corte, esso deve essere considerato tardivo e, quindi, irricevibile. Dall'altro, il suddetto controllo delle spese non sarebbe stato oggetto della richiesta di controllo da parte della Corte dei conti.

VII — Analisi giuridica

A — *Osservazioni introduttive*

47. Il giudizio circa la conformità al diritto dell'Unione del diniego opposto dalla Repubblica federale di Germania di consentire alla Corte dei conti una verifica della cooperazione amministrativa degli Stati membri nel settore dell'IVA dipende in ultima analisi dalla soluzione della questione se la Corte dei conti fosse legittimata o meno ad effettuare il suddetto controllo. Qualora la Corte dei conti non vi fosse legittimata, la Repubblica federale di Germania avrebbe potuto rifiutarsi di collaborare con la Corte dei conti senza addurre un'ulteriore motivazione. Qualora, invece, come sostenuto dalla Commissione, dal Parlamento europeo e dalla Corte dei conti, quest'ultima fosse legittimata ad effettuare il suddetto controllo, il diniego della Repubblica federale di Germania potrebbe dover essere qualificato come una violazione degli obblighi di cooperazione ad essa incombenti in forza del diritto dell'Unione.

48. Ai sensi dell'art. 7, n. 1, CE, la Corte dei conti fa parte delle istituzioni dell'Unione e agisce nei limiti delle attribuzioni conferitele dal suddetto Trattato. All'art. 248 CE sono formulate, nel diritto primario, queste attribuzioni: a norma del n. 1, la Corte dei conti esamina i conti di tutte le entrate e le spese dell'Unione, nonché di ogni organismo creato dall'Unione, il cui atto costitutivo non escluda tale esame.

49. Le competenze di controllo della Corte dei conti, pertanto, si riferiscono in linea di principio alle entrate e alle spese dell'Unione [10]. Nella specie, dunque, in questo contesto viene in rilievo innanzitutto la questione se un esame della cooperazione amministrativa degli Stati membri nel settore dell'IVA riguardi o meno le entrale o le spese dell'Unione. Considerando in particolare che la giurisprudenza sinora elaborata dalla Corte di giustizia contiene solo poche pronunce sulla portata dei poteri di controllo spettanti alla Corte dei conti, per risolvere la suddetta questione mi sembra indispensabile in primo luogo delineare la struttura fondamentale del sistema delle entrate dell'Unione in forza della decisione 2000/597, applicabile ratione temporis. Su questo presupposto affronterò di seguito la questione se, e a quali condizioni, il controllo negato dalla Repubblica federale di Germania

10 — V., in questo contesto, Ekelmans, M., «Cour des comptes», in *Rép. communautaire Dalloz* (Stand 08/2008), punto 47.

debba essere considerato un controllo delle entrate o delle spese dell'Unione, la cui esecuzione la Repubblica federale di Germania era tenuta ad agevolare.

B — *Il sistema delle risorse proprie ai sensi della decisione 2000/597*

50. Ai sensi dell'art. 269, n. 1, CE, il bilancio dell'Unione è finanziato integralmente tramite risorse proprie, fatte salve le altre entrate. In forza del n. 2 del medesimo articolo, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione.

51. Ai fini del periodo dell'arco temporale rilevante nel presente procedimento, il sistema delle risorse proprie è stabilito nella decisione 2000/597, il cui art. 2, n. 1, opera una distinzione fra le entrate provenienti da dazi e contributi in ambito agrario [lett. a)], le entrate provenienti dai dazi applicati all'importazione [lett. b)], le risorse proprie risultanti dall'IVA [lett. c)] e le risorse proprie risultanti dal PNL [11] [lett. d)].

52. Ai sensi dell'art. 8, n. 1, della decisione 2000/597, i dazi e i contributi nel settore agricolo, nonché i dazi all'importazione spettanti all'Unione — noti anche come «risorse proprie tradizionali» — sono riscossi ai sensi delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali. A norma dell'art. 2, n. 3, della medesima decisione, gli Stati membri possono trattenere in cambio il 25 % a titolo di spese fortettarie di riscossione.

53. Le risorse proprie dell'Unione provenienti dall'IVA sono stabilite ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c), della decisione 2000/597 sulla base di calcoli complessi. A questo riguardo, in una prima fase si calcolano per ciascuno Stato membro, a partire dalle effettive entrate provenienti dall'IVA, gli imponibili IVA armonizzati. Le disposizioni dettagliate per determinare il suddetto imponibile sono contenute nel regolamento (CEE, Euratom) del Consiglio 29 maggio 1989, n. 1553,

11 — Quantunque all'art. 2, n. 1, lett. d), della decisione 2000/597 non si parli di reddito nazionale lordo (RNL), ma piuttosto di prodotto nazionale lordo (PNL) degli Stati membri, all'art. 2, n. 7, della medesima decisione si chiarisce che, ai fini di tale atto, per «PNL» si intende il «RNL» dell'anno ai prezzi di mercato fornito dalla Commissione in applicazione del SEC 95, ai sensi del regolamento (CE) n. 2223/96. Nel quarto «considerando» questa trasposizione concettuale è spiegata asserendo che, ai fini delle risorse proprie, è opportuno applicare le nozioni statistiche più recenti.

concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto [12]. L'imponibile dello Stato membro interessato, determinato in tal modo, è in seguito limitato ad un massimo del 50 % del proprio RNL, definito a norma dell'art. 2, n. 7, della decisione 2000/597 (contenimento dell'imponibile IVA) [13]. Agli imponibili IVA così determinati è poi applicata un'aliquota uniforme valida per tutti gli Stati membri [14]. Da questi calcoli si ricavano le risorse proprie provenienti dall'IVA dovute da ciascuno Stato membro all'Unione, che gli Stati membri sono tenuti a mettere a disposizione della Commissione ai sensi dell'art. 8, n. 1, terzo comma, della decisione 2000/597.

54. Le risorse proprie derivanti dall'RNL risultano, a norma dell'art. 2, n. 1, lett. d), della decisione 2000/597, dall'applicazione di un'aliquota — che sarà fissata sulla scorta della procedura di bilancio, tenuto conto di tutte le altre entrate — alla somma degli RNL di tutti gli Stati membri. Queste risorse proprie servono ad equilibrare il bilancio dell'Unione ed in questo contesto possono essere qualificate come una sorta di chiave di volta [15] necessaria al sistema delle risorse proprie, atteso che all'Unione non è consentito, in linea di principio, un accesso al credito [16]. Ciò significa che diminuzioni strutturali delle entrate nelle altre tre categorie di risorse proprie devono essere compensate, in linea di principio, con maggiori entrate di risorse proprie provenienti dall'RNL. Ai sensi dell'art. 8, n. 1, terzo comma, della decisione 2000/597, gli Stati membri sono tenuti a mettere a disposizione della Commissione le risorse proprie derivanti dall'RNL.

55. Una differenza importante fra le risorse proprie tradizionali, da un lato, e le risorse proprie derivanti dall'IVA e dall'RNL, dall'altro, consiste nel fatto che le risorse proprie tradizionali che gli Stati membri sono tenuti a versare alla Commissione devono sostanzialmente corrispondere ai prelievi agricoli e ai dazi riscossi dagli Stati membri — meno la cifra forfettaria per le spese — mentre non sussiste una siffatta relazione diretta fra le risorse proprie derivanti dall'IVA e le entrate

12 — GU L 155, pag. 9. Generalizzando, questo calcolo viene effettuato ai sensi del regolamento n. 1553/89 nel seguente modo: in primo luogo le entrate provenienti dall'IVA degli Stati membri sono corrette delle differenze rispetto alle disposizioni armonizzate consentite dalle normative nazionali (artt. 2, n. 3, e 5). Poi le entrate dell'IVA rettificate sono divise per l'aliquota di IVA nazionale. Qualora in uno Stato membro siano applicate varie aliquote di IVA, da esse occorre ricavare un'aliquota media ponderata (artt. 3, 4 e 5). L'imponibile determinato dai quozienti delle entrate corrette e dall'aliquota media ponderata è poi rettificato tenendo conto delle operazioni relative alle deroghe ammesse dalla Sesta direttiva IVA (artt. 2 e 6). V. Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, Monaco 2002, pag. 154.

13 — Questi limiti di contenimento sono finalizzati a promuovere un'equa perequazione finanziaria fra gli Stati membri; v. Hidien, J., «Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU», EuR 1997, pagg. 95, 103.

14 — Il metodo di calcolo di questa aliquota è descritto all'art. 2, n. 4, della decisione 2000/597.

15 — V., in proposito, 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, pagg. 707, 710.

16 — Questo principio è espresso all'art. 268, terzo comma, CE, secondo cui, nel bilancio, entrate ed uscite devono risultare in pareggio.

nazionali provenienti dall'IVA o fra le risorse proprie risultanti dall'RNL e l'RNL nazionale.

56. In questo contesto, l'art. 8, n. 1, primo comma, della decisione 2000/597 contiene una normativa esplicita sulla riscossione delle risorse proprie tradizionali, in base alla quale le suddette risorse proprie sono riscosse dagli Stati membri secondo le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali adattate, se del caso, alle esigenze della normativa dell'Unione. Le norme dell'Unione più importanti relativamente alla riscossione delle risorse proprie tradizionali sono contenute nel regolamento (CE, Euratom) del Consiglio 22 maggio 2000, n. 1150, recante applicazione della decisione Euratom 94/728/CE, relativa al sistema delle risorse proprie della Comunità [17], il cui art. 17 stabilisce determinati aspetti dell'obbligo di riscossione e messa a disposizione delle suddette risorse proprie da parte degli Stati membri [18]. Inoltre, ai sensi dell'art. 18 del medesimo regolamento, la Commissione può non solo richiedere controlli supplementari da effettuarsi tramite gli Stati membri in relazione all'accertamento e alla messa a disposizione delle risorse proprie tradizionali, bensì essa ha anche il diritto di associarsi ai suddetti controlli.

57. Per quanto riguarda la riscossione dell'IVA nazionale da parte degli Stati membri, né la decisione 2000/597 né il regolamento n. 1150/2000 contengono normative esplicite. Nonostante l'armonizzazione in questo settore, l'IVA deve essere considerata alla stregua di un'imposta nazionale, riscossa in linea di principio secondo le norme interne [19]. L'art. 12, n. 1, del regolamento n. 1553/89, tuttavia, prevede l'obbligo degli Stati membri di informare la Commissione in merito alle proprie procedure di registrazione dei soggetti passivi, di determinazione e di riscossione dell'IVA, nonché in merito alle modalità e ai risultati dei propri sistemi di controllo nell'ambito di questa imposta. Ai sensi del n. 2 della suddetta disposizione, la Commissione, in collaborazione con ciascuno Stato membro, esamina l'eventualità di prevedere miglioramenti alle procedure al fine di renderle più efficaci.

58. L'importanza delle quattro categorie di risorse proprie nel contesto del finanziamento del bilancio dell'Unione è cambiata drasticamente dalla metà degli anni Novanta. Mentre nel 1996 la quota percentuale delle «risorse proprie tradizionali» rispetto

17 — GU L 130, pag. 1, nella versione modificata dal regolamento (CE, Euratom) del Consiglio 16 novembre 2004, n. 2028 (GU L 352, pag. 1).

18 — L'art. 17, n. 2, del regolamento n. 1150/2000 afferma segnatamente che gli Stati membri sono dispensati dall'obbligo di mettere a disposizione della Commissione gli importi corrispondenti ai diritti accertati rispetto alle risorse proprie tradizionali soltanto se la riscossione non abbia potuto essere effettuata per ragioni di forza maggiore o per altri motivi che non potrebbero essere loro imputabili.

19 — V. Meermagen, B., op. cit. (nota 12), pag. 161.

alle risorse proprie dell'UE rappresentava il 19,1 %, quella delle risorse proprie derivanti dall'IVA il 51,3 % e quella delle risorse proprie derivanti dall'RNL il 29,6 %, nel 2005 la quota delle «risorse proprie tradizionali» si è ridotta all'11,4 % e quella delle risorse proprie derivanti dall'IVA al 14,1 %, mentre la quota delle risorse proprie ricavate dall'RNL è aumentata al 74,5 % [20]. Pertanto, le risorse proprie derivanti dall'RNL, introdotte per la prima volta nel 1988, hanno finito col sostituire le risorse proprie derivanti dall'IVA, divenendo la fonte di finanziamento più importante del bilancio dell'Unione.

59. Come ho già affermato, le risorse proprie derivanti dall'RNL rappresentano oggi non solo la fonte di entrate più importante dell'UE, ma servono anche a equilibrare il bilancio dell'Unione. Qualora la riduzione delle altre categorie di risorse proprie non venga mitigata da adeguamenti delle spese nel bilancio dell'UE, questa deve essere conseguentemente compensata da un aumento delle risorse proprie derivanti dall'RNL.

60. La Corte di giustizia ha espressamente considerato questa relazione esistente fra le diverse categorie di risorse proprie nella giurisprudenza sulla riscossione delle risorse proprie tradizionali da parte degli Stati membri. Sulla base della constatazione che entrate insufficienti con riferimento ad una risorsa propria devono essere compensate da un'altra risorsa propria, oppure da un adeguamento delle spese, la Corte di giustizia ha affermato, nella sentenza 15 novembre 2005, che gli Stati membri sono tenuti ad accertare i diritti accertabili dell'Unione sulle risorse proprie tradizionali, in quanto l'equilibrio finanziario dell'Unione sarebbe altrimenti sconvolto a causa del comportamento di uno Stato membro [21].

61. In sintesi, in base alle considerazioni che precedono, si deve affermare riassuntivamente che il sistema delle risorse proprie dell'Unione consta di molteplici categorie di risorse proprie, ossia le risorse proprie tradizionali, quelle derivanti dall'IVA e quelle derivanti dall'RNL. Le risorse proprie derivanti dall'IVA, che i rispettivi Stati membri sono tenuti a mettere a disposizione, sono accertate in questo contesto sulla base delle entrate IVA nazionali, essendo le suddette entrate utilizzate come una grandezza statistica nell'ambito di calcoli complessi finalizzati alla determinazione dei contributi di risorse proprie derivanti dall'IVA dovuti dai singoli Stati membri [22].

20 — Relazione della Commissione sul funzionamento del sistema di risorse proprie COM(2004) 505 def., pag. 3.

21 — Sentenza 15 novembre 2005, causa C-392/02, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-9811, punti 54 e 60). V. anche sentenze 17 giugno 2010, causa C-423/08, Commissione/Italia (Racc. pag. I-5449, punto 39); 15 giugno 2000, causa C-348/97, Commissione/Germania (Racc. pag. I-4429, punto 64), e 16 maggio 1991, causa C-96/89, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. I-2461, punto 37).

22 — Così, correttamente, il Parlamento europeo nella sua risoluzione del 29 marzo 2007 sul futuro delle risorse proprie dell'Unione europea (GU C 27 E, pag. 214, lett. D).

C — *I poteri di controllo della Corte dei conti*

1. Oggetto, portata e limiti dei poteri di controllo della Corte dei conti

62. Per giudicare se la Repubblica federale di Germania abbia agito in violazione del diritto dell'Unione rifiutandosi di autorizzare la Corte dei conti a controllare la cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA in Germania, è determinante, in ultima analisi, se la Corte dei conti fosse legittimata ad effettuare questo controllo e se, nel contesto della preparazione e dell'esecuzione dello stesso, essa si sia mantenuta entro i limiti dei propri poteri di controllo. Gli Stati membri, infatti, sono tenuti a cooperare con la Corte dei conti solo nella misura in cui questa agisca all'interno dei limiti delle competenze di controllo ad essa spettanti [23].

a) Il potere di controllare l'operato delle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri che mostri un nesso sufficientemente diretto con le entrate o le spese dell'Unione

63. In questo contesto, in prosieguo analizzerò in primo luogo l'oggetto, la portata e i limiti dei poteri di controllo a disposizione della Corte dei conti. Tratterò inoltre dei criteri di controllo spettanti alla Corte dei conti nel contesto dell'adempimento dei propri compiti. Questa analisi consentirà poi di giudicare se, e in qual modo, la Corte dei conti è concretamente legittimata a sottoporre ad un controllo la cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA a norma del regolamento n. 1798/2003.

64. Ai sensi dell'art. 248, n. 1, CE, la Corte dei conti esamina i conti di tutte le entrate e le spese dell'Unione nonché di tutte le entrate e le spese di ogni organismo creato dall'Unione, nella misura in cui l'atto costitutivo non escluda tale esame. Ai sensi del n. 2 del medesimo articolo, essa controlla, in occasione di tale verifica, la legittimità e la regolarità delle suddette entrate e spese ed accerta la sana gestione finanziaria. Nell'esercitare tale controllo, essa riferisce in particolare su ogni caso di irregolarità [24]. L'art. 140, n. 1, del regolamento

23 — V. paragrafi 47 e segg. delle presenti conclusioni.

24 — Sotto il profilo della tecnica normativa, l'art. 248 CE è strutturato nel senso che nel n. 1 sono stabilite le competenze di controllo della Corte dei conti. Il n. 2 contiene un'elencazione dei criteri in base ai quali i suddetti controlli devono essere svolti. Il n. 3 enuncia regole e precetti concreti relativamente all'esecuzione dei suddetti controlli. Il n. 4, infine, contiene le norme per la pubblicazione dei risultati dei controlli effettuati. V., in proposito, Inghelram, J., «L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne ?», *Cahiers de droit européen* 2001, pagg. 707, 709 e segg.; Engwirda, M.B./Moonen, A.F.W., «De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief», SEW 2000, pagg. 246, 249 e segg.

n. 1605/2002 — adottato sul fondamento dell'art. 279 CE — prevede analogamente che la Corte dei conti effettui l'esame della legittimità e della regolarità delle entrate e delle spese dell'Unione rispetto ai trattati, al bilancio, al suddetto regolamento, alle modalità di esecuzione e a tutti gli atti emanati in esecuzione dei trattati [25].

65. Sulla base della suddetta disciplina delle competenze, la Corte dei conti è, in linea di principio, legittimata a controllare l'intero operato delle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri che presenti un nesso sufficientemente diretto con le entrate o le spese dell'Unione. A questo proposito, la Corte dei conti può verificare la legittimità dell'operato delle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri sottoposto a controllo alla luce di tutte le normative e i precetti dell'Unione che possono avere un'incidenza sulle finanze dell'Unione [26]. Dall'art. 248, n. 2, secondo e terzo comma, CE, secondo cui il controllo delle entrate può essere effettuato anche in base agli accertamenti delle entrate e il controllo delle spese anche in base agli impegni, discende inoltre che la Corte dei conti, per effettuare i propri controlli, non deve attendere la conclusione delle relative operazioni di entrata o di pagamento, bensì è autorizzata ad effettuare un cosiddetto «controllo parallelo» [27].

66. La condizione principale per l'esistenza di una competenza di controllo della Corte dei conti, dunque, è l'esistenza di un nesso sufficientemente diretto fra l'oggetto del sindacato e le entrate o le spese dell'Unione.

b) Il campo di applicazione del diritto dell'Unione come limite della competenza nel contesto della verifica dell'operato degli Stati membri da parte della Corte dei conti

67. Nel caso del controllo dell'operato delle istituzioni dell'Unione è sufficiente, di norma, la sussistenza di un nesso diretto fra le finanze dell'Unione e l'oggetto del sindacato scelto dalla Corte dei conti per potere affermare di

25 — Dal momento che il regolamento n. 1605/2002 è stato adottato sul fondamento di diritto primario dell'art. 279 CE, nella specie non si pone la questione del primato applicativo del diritto derivato nel rapporto fra l'art. 248 CE e l'art. 140, n. 1, del regolamento n. 1605/2002. Sul principio del primato applicativo del diritto derivato, v. le conclusioni da me presentate l'11 febbraio 2010 nella causa Commissione/Germania (sentenza 29 aprile 2010, causa C-160/08, Racc. pag. I-3713, paragrafi 99 e segg.).

26 — Sebbene la Corte di giustizia, nella sua sentenza 23 aprile 1986, causa 294/83, Parti écologiste «Les Verts»/Parlamento europeo (Racc. pag. 1339, punto 28), abbia affermato in linea generale che la Corte dei conti è tenuta solo ad esaminare la legittimità di una spesa in relazione al bilancio e all'atto di diritto derivato dal quale discende tale spesa, questa affermazione, considerata nel contesto complessivo della suddetta sentenza, non può essere considerata come una restrizione di principio del potere di controllo della Corte dei conti a determinate norme dell'Unione. In questo contesto, l'avvocato generale Mancini ha correttamente evidenziato, nelle conclusioni presentate il 25 maggio 1988 nella causa Grecia/Consiglio (sentenza 27 settembre 1988, causa 204/86, Racc. pag. 5323, paragrafo 5), che la Corte dei conti ha il potere-dovere di verificare il rispetto non solo delle norme relative al bilancio contenute nei trattati o nel regolamento finanziario, ma di ogni disposto appartenente all'ordinamento giuridico dell'Unione in quanto abbia un'incidenza sulla spesa. In questo senso anche Inghelram, J., «The European Court of Auditors: Current Legal Issues», CMLR 2000, pagg. 129, 133 e seg.; Ekelmans, M., op. cit. (nota 10), punti 41 e 49.

27 — V., in proposito, Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 1976, pagg. 32 e seg.; Mageira, S., in *Das Recht der Europäischen Union* (a cura di Grabitz/Hilf), art. 248 TCE, punto 12 (40° aggiornamento, ottobre 2009).

per sé una competenza di controllo della Corte dei conti.

68. Nel caso del controllo dell'operato degli Stati membri, invece, occorre avere riguardo anche per il fatto che gli Stati membri possono adottare molteplici decisioni che, pur riguardando le finanze dell'Unione, sono tuttavia totalmente estranee al campo di applicazione del diritto dell'Unione. Dal momento che la Corte dei conti, in base ai precetti di cui all'art. 248, n. 2, CE, è legittimata a controllare non solo la regolarità e la sana gestione finanziaria, bensì anche la legittimità dell'oggetto del controllo da essa stabilito alla luce delle norme giuridiche dell'Unione pertinenti [28], a mio avviso è escluso che scelga come oggetto principale di un controllo decisioni nazionali adottate dagli Stati membri nell'esercizio della sovranità normativa loro accordata senza restrizioni [29].

69. In relazione all'azione degli Stati membri, la competenza di controllo della Corte dei conti presuppone non solo che l'azione degli Stati membri sottoposta a controllo presenti un nesso sufficientemente diretto con le finanze dell'Unione, bensì anche che gli Stati membri, nell'effettuare le azioni sottoposte a controllo, fossero tenuti a rispettare i precetti del diritto dell'Unione.

70. Per una migliore comprensione di questo ulteriore limite di competenza nel caso del controllo dell'operato degli Stati membri, mi sembra indispensabile esaminare brevemente le caratteristiche essenziali dei controlli di legittimità effettuati dalla Corte dei conti.

71. Ai sensi dell'art. 248, n. 2, CE, la Corte dei conti può sottoporre ad un controllo di legittimità le azioni delle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri che riguardano le finanze dell'Unione. Sebbene questo sindacato di legittimità possa coincidere con i poteri giurisdizionali della Corte dei giustizia [30], l'esecuzione e gli effetti dei controlli di legittimità da parte della Corte dei conti e della Corte di

28 — Sui criteri di controllo che la Corte dei conti può applicare nel contesto dell'esercizio dei propri poteri di sindacato, v. paragrafi 93 e segg. delle presenti conclusioni.

29 — Ciò, tuttavia, non vuol dire che la Corte dei conti, nella concezione, organizzazione e attuazione dei propri controlli, debba limitarsi esclusivamente a settori tematici rientranti nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione. Si deve invece partire dal presupposto che, nel contesto di un controllo dell'oggetto principale — rientrante nel diritto dell'Unione — la Corte dei conti è legittimata a controllare anche la sana gestione finanziaria di misure e normative nazionali adottate dagli Stati membri nell'esercizio della sovranità normativa ad essi accordata, purché questo controllo sia adeguato, necessario e idoneo al conseguimento degli scopi generali del controllo. V., in proposito, paragrafi 134 e segg. delle presenti conclusioni.

30 — Per un esempio, v. il controllo effettuato dalla Corte dei conti circa il finanziamento da parte della Commissione di misure di contrasto della povertà e dell'esclusione sociale (Relazione Annuale sull'esercizio finanziario 1995, GU 1996, C 340, pag. 1), in cui la Corte dei conti è pervenuta alla conclusione che il finanziamento di una serie di misure tramite il bilancio dell'Unione fosse privo di base giuridica (punto 6.122-6.126). In occasione di un ricorso del Regno Unito contro la Commissione, la Corte di giustizia, nella sua sentenza 12 maggio 1998, causa C-106/96, Regno Unito/Commissione (Racc. pag. I-2729), è pervenuta alla medesima conclusione ed ha annullato le decisioni della Commissione oggetto del procedimento.

giustizia sono radicalmente differenti [31]. Per quanto attiene al sindacato di legittimità, in linea di principio la Corte di giustizia può agire solo quando sia stata validamente adita con un procedimento. La Corte di giustizia, inoltre, nel suo giudizio deve orientarsi in generale secondo l'oggetto del procedimento. La Corte dei conti, invece, ai sensi dell'art. 248, n. 4, secondo comma, CE, può agire anche di propria iniziativa e determinare essa stessa, a questo proposito, l'oggetto dell'esame, avuto riguardo per le proprie competenze. Sul piano delle conseguenze giuridiche, le sentenze della Corte di giustizia, tuttavia, sono dotate di un giudicato formale e materiale e, dunque, esercitano un effetto vincolante. Le dichiarazioni, le relazioni e i pareri della Corte dei conti sono invece privi di un effetto vincolante formale [32].

72. Sebbene alla Corte dei conti non spetti dunque effettuare valutazioni giuridiche definitive nel contesto del suo sindacato di legittimità, non si può omettere di osservare che le sue pronunce sulla legittimità delle operazioni oggetto di analisi abbiano nella pratica una notevole autorevolezza specifica [33]. In questo contesto è d'uopo del pari evidenziare che di norma le verifiche effettuate dalla Corte dei conti non rappresentano solo un controllo, ma sono al contempo una forma di consulenza mirata, in cui l'identificazione e la riflessione su abusi e derive alla luce del diritto dell'Unione sono finalizzate a modificare la prassi riscontrata [34].

73. Con particolare riguardo per l'autorevolezza della Corte dei conti, le sue dichiarazioni, relazioni e i suoi pareri circa la legittimità delle azioni degli Stati membri sottoposte a controllo, pur non avendo un effetto vincolante formale, possono esercitare un'influenza notevole sull'operato dei suddetti Stati membri nei settori sottoposti a controllo. Questa possibilità che la Corte dei conti eserciti un'influenza autorevole comporta, a mio avviso, che la medesima non sia legittimata a scegliere come oggetto principale dei suoi controlli le azioni degli Stati membri che esulano totalmente dal campo di applicazione del diritto dell'Unione, neanche qualora

31 — V., in proposito, Ekelmans, M., op. cit. (nota 10), punto 49.

32 — In questo contesto, l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer ha evidenziato, nelle conclusioni da lui presentate il 3 maggio 2001 nella causa Ismeri Europa/Corte dei conti (sentenza 10 luglio 2001, causa C-315/99 P, Racc. pag. I-5281, paragrafi 50 e segg.), che le relazioni annuali o speciali della Corte dei conti contengono i pareri e le osservazioni della medesima sulla gestione finanziaria oggetto dell'analisi. A questo proposito ha sottolineato in particolare che, per loro natura, le suddette relazioni non sono atte a costituire direttamente diritti ed obblighi in capo alle istituzioni o agli organi sottoposti a controllo. Esse non contengono una decisione, bensì si limitano ad esprimere un parere. In questo contesto l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer è pervenuto correttamente alla conclusione che una relazione della Corte dei conti non costituisce un atto idoneo a produrre effetti giuridici nei confronti dei terzi. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, conseguentemente, una siffatta relazione non può neanche essere impugnata con un ricorso per annullamento. In adesione Inghelram, J., op. cit. (nota 24), pagg. 726 e seg.

33 — In questo contesto, in dottrina si evidenzia che la Corte dei conti, in occasione dell'inizio delle sue attività, è stata descritta dall'allora presidente della Corte di giustizia, H. Kutscher, come la «coscienza finanziaria» dell'Unione. V., ex multis, Inghelram, J., op. cit. (nota 3), pag. 676.

34 — Su questo rapporto fra verifica/controllo e consulenza da parte delle corti dei conti, v. Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, pagg. 40 e segg.

queste dovessero presentare un nesso diretto con le entrate o le spese dell'Unione.

74. Qualora le azioni degli Stati membri in un settore in cui non devono essere rispettati precetti giuridici dell'Unione potessero divenire oggetto principale di un controllo da parte della Corte dei conti, sussisterebbe infatti il pericolo che essa, attraverso il sindacato di legittimità, imponga agli Stati membri valutazioni relative al diritto dell'Unione in settori in cui quest'ultimo non può rivendicare alcuna vigenza. In questo contesto, un sindacato di legittimità sull'operato degli Stati membri in settori in cui non sono tenuti a rispettare i precetti giuridici dell'Unione rappresenterebbe una violazione dei limiti delle competenze della Corte dei conti [35].

75. Nel settore delle spese dell'Unione mi sembra che l'esistenza di un nesso sufficientemente diretto fra l'operato degli Stati membri da sottoporre a controllo e le spese dell'Unione comporti anche di norma che questo operato rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione.

76. Nel campo delle entrate dell'Unione, invece, vi è una molteplicità di norme, procedure, decisioni e operazioni nazionali esulanti completamente dal campo di applicazione del diritto dell'Unione, ma che, ciononostante, possono avere effetti sulle entrate della stessa. In adesione all'argomentazione sviluppata dal governo tedesco [36] si può fare riferimento in questo contesto al rapporto fra la politica economica dei singoli Stati membri e le risorse proprie derivanti dall'RNL che questi sono tenuti a fornire.

77. Dal momento che le decisioni di fondo nell'ambito della politica economica dei singoli Stati membri si ripercuotono di norma sempre sull'RNL di tali Stati, non si può non riconoscere che queste decisioni nazionali si ripercuotono, in ultima analisi, anche sul calcolo delle entrate dell'Unione derivanti dall'RNL [37]. Le suddette decisioni di fondo nell'ambito della politica economica non possono, tuttavia, essere assoggettate ad un controllo da parte della Corte dei conti, e ciò indipendentemente dall'esistenza o meno di un nesso diretto con le entrate dell'Unione. A questo proposito è determinante, infatti, che le siffatte decisioni sono completamente estranee al campo di applicazione del diritto dell'Unione.

35 — V., in questo contesto, anche l'art. 5, n. 1, CE, secondo cui l'Unione agisce all'interno dei limiti delle attribuzioni ad essa conferite e dei fini previsti. Questa «competenza generale» dell'Unione, che riguarda il rapporto verticale fra gli Stati membri e l'Unione, influenza naturalmente anche le «competenze organiche» delle istituzioni dell'Unione. Per l'intreccio fra competenze generali dell'Unione e le competenze delle proprie istituzioni, v. von Bogdandy/Bast, «Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union», EuGRZ 2001, pagg. 441, 444 e segg.

36 — V., in proposito, paragrafo 39 delle presenti conclusioni.

37 — Sulla concreta modalità di calcolo delle risorse proprie derivanti dal RNL, v. paragrafo 54 delle presenti conclusioni.

c) Obbligo di osservare i principi di sussidiarietà e di proporzionalità

78. Dalle mie considerazioni che precedono discende che le azioni delle istituzioni, nonché quelle degli Stati membri — rientranti nel campo di applicazione del diritto dell'Unione — che presentino un nesso sufficientemente diretto con le entrate o le spese dell'Unione, possono, in linea di principio, essere controllate dalla Corte dei conti. Qualora la Corte dei conti decida di procedere alla verifica delle suddette azioni, essa è tuttavia tenuta ad osservare, nell'ambito della preparazione, esecuzione e conclusione di questa verifica, il principio di proporzionalità nonché — in rapporto agli Stati membri — il principio di sussidiarietà.

i) Il principio di sussidiarietà

79. Ai sensi dell'art. 5, secondo comma, CE, l'Unione, in base al principio di sussidiarietà, interviene nelle materie che non rientrano nell'ambito della sua competenza esclusiva solo e nei limiti in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possano essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e, in ragione delle dimensioni o degli effetti dell'azione prevista, possano perciò essere meglio realizzati a livello dell'Unione.

80. A norma del punto 1 del protocollo (n. 30) allegato al trattato CE sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità, ciascuna istituzione assicura, nell'esercizio delle sue competenze, il rispetto del principio della sussidiarietà [38]. Di conseguenza, anche la Corte dei conti è tenuta a rispettare il principio di sussidiarietà nell'esercizio delle proprie potestà di controllo.

81. L'applicabilità del principio di sussidiarietà all'operato della Corte dei conti discende inoltre direttamente dalla funzione del suddetto principio nell'assetto delle competenze dell'Unione. Atteso che il principio di sussidiarietà rappresenta un limite all'esercizio delle competenze sancito dal diritto primario [39], qualsiasi delega di competenze alle istituzioni dell'Unione nella sistematica complessiva del trattato CE opera necessariamente a condizione che tali competenze possano essere esercitate esclusivamente nel rispetto del principio di sussidiarietà [40].

38 — Ai sensi dell'art. 311 CE, il suddetto protocollo costituisce parte integrante del diritto dell'Unione.

39 — V., in proposito, ex multis, Zuleeg, M., in *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (a cura di Groeben/Schwarze), volume 1 (6ª ed., Baden-Baden 2003), art. 5 CE, punto 26.

40 — V., al riguardo, Bast/von Bogdandy, in *Das Recht der Europäischen Union* (a cura di Grabitz/Hilf/Nettesheim), art. 5 TUE, punto 50 (42° aggiornamento, settembre 2010), che in questo contesto evidenziano correttamente che il principio di sussidiarietà viene in evidenza quale parametro di verifica quando l'Unione «agisce», intendendosi con ciò qualsiasi azione di un'istituzione o un organo dell'Unione cui si applichi il requisito della norma sulla competenza.

82. In questo contesto, tuttavia, è d'uopo sottolineare che una violazione del principio di sussidiarietà da parte della Corte dei conti potrebbe essere ipotizzata in pratica solo in casi eccezionali. Dato che la Corte dei conti nell'ambito dei controlli nel settore delle spese dell'Unione verifica l'operato degli Stati membri, il contesto del finanziamento secondo la disciplina dell'Unione implica di norma al contempo che una verifica di questo operato debba svolgersi a livello di Unione e, dunque, da parte della Corte dei conti. Anche nel caso in cui nel settore delle entrate dell'Unione debbano essere sottoposte a controllo le azioni di più Stati membri, mi sembra ovvio che la Corte dei conti sia, di norma, l'organo preposto ad effettuare un siffatto controllo avente carattere transfrontaliero.

83. Qualora la Corte dei conti dovesse limitare un controllo nel settore delle entrate dell'Unione ad un solo Stato membro, invece, sono senz'altro ipotizzabili situazioni in cui gli obiettivi del controllo possono essere pienamente conseguiti attraverso le istituzioni nazionali di controllo e, conseguentemente, un controllo diretto da parte della Corte dei conti violerebbe il principio di sussidiarietà. Qualora si verificasse una situazione di questo tipo, la Corte dei conti sarebbe tenuta a chiedere innanzitutto alla competente istituzione nazionale di eseguire il controllo pianificato e di comunicare gli esiti dello stesso unitamente a tutte le informazioni pertinenti. Qualora l'istituzione nazionale di controllo rifiutasse un siffatto controllo o qualora la Corte dei conti non fosse d'accordo con le risultanze del controllo nazionale, quest'ultima potrebbe effettuare personalmente il controllo in un momento successivo senza violare il principio di sussidiarietà. In questo caso, infatti, il diniego dell'istituzione nazionale di controllo di effettuare la suddetta verifica o i risultati insoddisfacenti — a giudizio della Corte dei conti — costituirebbero una prova evidente del fatto che gli obiettivi del controllo in questione nel settore delle entrate dell'Unione non possono essere appunto conseguiti in modo sufficiente a livello degli Stati membri.

84. Sentito durante l'udienza sul principio di sussidiarietà, il Parlamento europeo ha affermato che il suddetto principio riguarda in linea di principio l'operato del legislatore dell'Unione e, conseguentemente, può essere applicato solo nel contesto dell'adozione di atti normativi vincolanti da parte di istituzioni dell'Unione. Dal momento che la Corte dei conti non dispone di competenze decisionali, ma esercita esclusivamente le competenze di controllo ad essa attribuite, il principio di sussidiarietà non è, in linea di massima, applicabile alla stessa.

85. Tale argomento non è convincente. Sebbene gli elementi della fattispecie del principio di sussidiarietà riguardino innanzitutto le attività normative, il suddetto principio si rivolge sostanzialmente all'Unione e, quindi, a tutte le istituzioni della stessa, e ciò indipendentemente dalla funzione che le istituzioni dell'Unione interessate svolgono.

L'unica limitazione della sfera di applicazione di questo principio prevista nel trattato CE si riferisce alla natura delle competenze esercitate dalle istituzioni dell'Unione. Ai sensi dell'art. 5, secondo comma, CE, infatti, le istituzioni dell'Unione non sono tenute ad osservare il principio di sussidiarietà solo quando agiscono in un settore ascrivibile alle competenze esclusive dell'Unione [41].

86. Dal momento che la Corte dei conti, effettuando il controllo in discorso, non ha agito in un settore di esclusiva competenza dell'Unione, essa è conseguentemente tenuta ad osservare il principio di sussidiarietà nell'effettuare tale controllo [42].

ii) Il principio di proporzionalità

87. Ai sensi dell'art. 5, terzo comma, CE, l'azione dell'Unione non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del Trattato. Secondo il principio di proporzionalità così formulato, che secondo la giurisprudenza fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, gli atti delle istituzioni dell'Unione non devono superare i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dall'azione di cui trattasi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta fra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi [43].

88. Per quanto riguarda l'applicabilità del principio di proporzionalità all'operato della Corte dei conti si rinvia alle considerazioni che precedono circa l'applicabilità del principio di sussidiarietà. Anche il principio di proporzionalità, infatti, deve essere valutato nell'assetto delle competenze dell'Unione come un limite all'esercizio delle competenze, la cui applicabilità all'azione della Corte dei conti può essere inoltre desunta direttamente dal punto 1 del protocollo (n. 30)

41 — V., in proposito, Bast/von Bogdandy, op. cit. (nota 40), punto 53.

42 — Quando era in vigore il trattato CE, la dottrina prevalente considerava appartenenti al settore di competenza esclusivo dell'Unione essenzialmente i settori della politica commerciale comune, della determinazione della tariffa doganale comune, della conservazione degli stock ittici, del diritto interno organizzativo e procedurale e della politica monetaria [v. Lienbacher, G., in *EUI-Kommentar* (a cura di Schwarze), 2ª ed., Baden-Baden 2009, art. 5 TCE, punto 17, con ulteriori riferimenti]. Dall'entrata in vigore del trattato di riforma di Lisbona, le competenze esclusive dell'Unione sono attualmente elencate all'art. 3 TFUE.

43 — Sentenze 8 luglio 2010, causa C-343/09, Afton Chemical (Racc. pag. I-7027, punto 45); 20 maggio 2010, causa C-365/08, Agrana Zucker (Racc. pag. I-4341, punto 29); 11 giugno 2009, causa C-33/08, Agrana Zucker (Racc. pag. I-5035, punto 31); 7 settembre 2006, causa C-310/04, Spagna/Consiglio (Racc. pag. I-7285, punto 97); 12 luglio 2001, causa C-189/01, Jippes e a. (Racc. pag. I-5689, punto 81); 5 ottobre 1994, cause riunite C-133/93, C-300/93, C-362/93, Crispoltoni e a. (Racc pag. I-4863, punto 41), e 13 novembre 1990, causa C-331/88, Fedesa e a. (Racc. pag. I-4023, punto 13).

sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e proporzionalità.

89. All'udienza, sentiti sul principio di proporzionalità, la Commissione, il Parlamento europeo e la Corte dei conti si sono pronunciati contro un'applicazione del suddetto principio all'azione della Corte dei conti. In proposito, il Parlamento europeo ha affermato che questo principio sarebbe valido solo rispetto agli atti normativi. La Corte dei conti ha sottolineato l'inesistenza di una regola de minimis per l'esercizio dei propri poteri di controllo.

90. Tali argomenti non sono convincenti. Sebbene le questioni critiche di un intervento eccessivo nella sfera di competenza degli Stati membri si potrebbero in pratica presentare prevalentemente nel caso di atti giuridici vincolanti dell'Unione, il campo d'applicazione del principio di proporzionalità si estende a tutti i provvedimenti dell'Unione [44]. Anche la Corte dei conti, pertanto, è tenuta ad osservare questo principio nel contesto dell'esercizio delle proprie competenze.

91. Come ho già illustrato in altra sede, nell'ambito del sindacato giurisdizionale sul rispetto del principio di proporzionalità da parte delle istituzioni dell'Unione occorre, in linea di principio, prendere le mosse da una struttura di indagine su tre livelli [45], in cui occorre verificare 1) l'idoneità, 2) la necessità e 3) la proporzionalità delle azioni interessate.

92. In sintesi, occorre dunque affermare che anche l'operato della Corte dei conti deve essere valutato secondo il parametro del principio di proporzionalità. Una violazione di questo principio dovrebbe essere affermata soprattutto nel caso della non idoneità, non necessità o sproporzione delle sue azioni in relazione agli obiettivi perseguiti con il controllo.

2. Criteri di controllo per la verifica dei conti da parte della Corte dei conti

93. I parametri di controllo che la Corte dei conti può adottare nel contesto dell'esercizio dei propri poteri di controllo sono enunciati

44 — V., in proposito, Bast/von Bogdandy, op. cit. (nota 40), punto 69.

45 — Su questa struttura di indagine su tre livelli dell'esame di proporzionalità, v., ex multis, le conclusioni da me presentate il 7 settembre 2010 nella causa AJD Tuna (sentenza 17 marzo 2011, causa C-221/09, Racc. pag. I-1655, paragrafo 94); 24 giugno 2010 nella causa Chabo (sentenza 25 novembre 2010, causa C-213/09, Racc. pag. I-12109, paragrafo 67), e 21 gennaio 2010 nella causa Agrana Zucker (sentenza 20 maggio 2010, causa C-365/08, Racc. pag. I-4341, paragrafo 60). V., inoltre, Simon, D., «Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes», *Petites affiches* 2009, n. 46, pagg. 17, 20 e segg. Secondo questo autore, tuttavia, i controlli della legittimità degli obiettivi perseguiti e quelli dei motivi soggettivi per l'adozione del provvedimento interessato realizzano in alcune sentenze due livelli di controllo supplementari.

all'art. 248, n. 2, CE, in base al quale la Corte dei conti esamina 1) la legittimità e 2) la regolarità delle entrate e delle spese e accerta 3) la sana gestione finanziaria, 4) riferendo ogni caso di irregolarità.

94. Nella pratica, la Corte dei conti non opera di norma una distinzione espressa fra la verifica della legittimità e della regolarità delle entrate e delle spese dell'Unione [46]. Laddove sia opportuno differenziare questi due concetti, il controllo della regolarità deve essere inteso, in linea generale, come il controllo della regolarità contabile delle scritture di bilancio. Il controllo della legittimità si riferisce poi al controllo della conformità fra l'oggetto della verifica e la normativa pertinente dell'Unione [47].

95. La verifica della sana gestione finanziaria da parte della Corte dei conti si riferisce sostanzialmente al rapporto fra l'obiettivo perseguito con le azioni sottoposte a controllo ed i mezzi utilizzati. A tale riguardo, si verifica in particolare se sono stati utilizzati gli strumenti ottimali per conseguire gli obiettivi perseguiti [48]. Sebbene una verifica della sana gestione finanziaria, secondo la concezione tradizionale, sia solitamente effettuata in relazione alle spese dell'Unione [49], un controllo della sana gestione a norma dell'art. 248, n. 2, CE mi sembra possibile anche con riferimento alle entrate dell'Unione. Ciò risulta soprattutto dall'assetto sistematico dell'art. 248 CE, al cui n. 1 sono stabilite le competenze di controllo della Corte dei conti e al n. 2 i criteri di verifica da utilizzare al riguardo [50]. Dal momento che le competenze di controllo della Corte dei conti si riferiscono, a norma dell'art. 248, n. 1, CE, sia alle spese sia alle entrate dell'Unione, non vi è alcun motivo per limitare le verifiche alle spese dell'Unione sulla base del criterio di sana gestione finanziaria di cui all'art. 248, n. 2, CE.

96. Nell'ambito del suo controllo delle finanze dell'Unione, la Corte dei conti deve inoltre riferire su ogni caso di irregolarità. Con «irregolarità» si devono intendere, in questo contesto, le violazioni contro la legittimità, la regolarità e la sana gestione che si

46 — V., ex multis, Ekelmans, M., op. cit. (nota 10), punto 42.

47 — In questo senso, Ekelmans, M., op. cit. (nota 10), punti 41 e seg.; Freytag, M., op. cit. (nota 34), pag. 44. Sulle caratteristiche essenziali delle verifiche di legittimità effettuate dalla Corte dei conti, v. paragrafi 71 e segg. delle presenti conclusioni.

48 — V. Inghelram, J., art. 287 TFUE, in *EU-Verträge Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (a cura di Lenz/Borchardt), Colonia 2010, punto 5.

49 — V., in questo contesto, ex multis, Freytag, M., op. cit. (nota 34), pag. 44, secondo la cui ricostruzione il principio della sana gestione finanziaria comprende, in linea di massima, due dimensioni: nel contesto di una sana gestione finanziaria si dovrebbe conseguire un risultato ottimale con un determinato impiego di mezzi finanziari, precedentemente stabilito, o una determinata finalità politica, dal contenuto definito, col minimo impegno finanziario possibile.

50 — V., in proposito, supra, nota 24 delle presenti conclusioni.

ripercuotono negativamente sulle entrate o sulle spese dell'Unione [51].

3. Conclusione parziale

97. In base alle considerazioni che precedono, pervengo alla conclusione che la Corte dei conti sia legittimata, in linea di principio, a verificare tutte le attività delle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri che presentino un nesso sufficientemente diretto con le entrate o le spese dell'Unione. L'operato degli Stati membri, tuttavia, può costituire l'oggetto principale di un controllo da parte della Corte dei conti in questo contesto solo quando rientra nel diritto dell'Unione. Ciò si verifica soprattutto quando gli Stati membri, nel contesto dell'adozione o dell'accertamento delle normative, procedure, operazioni o decisioni sottoposte a verifica, sono tenuti a rispettare precetti normativi dell'Unione.

98. Nell'esercizio dei propri poteri di controllo la Corte dei conti è tenuta a rispettare sia il principio di sussidiarietà sia il principio di proporzionalità. Nell'ambito dei propri controlli la Corte dei conti può esaminare sia la legittimità sia la regolarità delle azioni sottoposte a controllo, nonché la sana gestione delle stesse e, in questo contesto, riferire su ogni caso di irregolarità.

51 — Mageira, S., op. cit. (nota 27), punto 11. V., a questo proposito, anche Inghelram, J., op. cit. (nota 24), pagg. 724 e seg.

D — *Competenza della Corte dei conti circa la verifica della cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel settore dell'IVA ai sensi del regolamento n. 1798/2003*

99. Dalle mie considerazioni che precedono discende che il riconoscimento della competenza della Corte dei conti circa la verifica della cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel settore dell'IVA presuppone che il suddetto oggetto della verifica presenti un nesso sufficientemente diretto con le finanze dell'Unione e che rientri nel campo d'applicazione del diritto dell'Unione.

100. La domanda se la cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel campo dell'IVA, verificata dalla Corte dei conti, rientri nella sfera di applicazione del diritto dell'Unione può essere risolta senza difficoltà. Il controllo in questione, infatti, è finalizzato ad una verifica di questa cooperazione «ai sensi del regolamento n. 1798/2003». Da ciò discende direttamente che la cooperazione amministrativa sottoposta a controllo rientra, in linea di principio, nel campo di applicazione del diritto dell'Unione.

101. Decisiva per la soluzione della questione relativa alla legittimazione della Corte dei conti ad effettuare il controllo in discorso, pertanto, è l'esistenza di un nesso sufficientemente diretto fra l'oggetto del controllo e le entrate o le spese dell'Unione. In prima battuta analizzerò se vi sia un siffatto nesso. Dal momento che sono dell'avviso che si debba riconoscere l'esistenza di un nesso sufficientemente diretto con le finanze dell'Unione,

mi dedicherò poi alla questione se la Corte dei conti, nell'effettuare il controllo, abbia rispettato i principi di sussidiarietà e di proporzionalità. In questa occasione mi soffermerò anche sulla critica rivolta dal governo tedesco alle singole asserzioni della Corte dei conti nella sua relazione speciale n. 8/2007.

1. La verifica della cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel settore dell'IVA ai sensi del regolamento n. 1798/2003 presenta un nesso sufficientemente diretto con le entrate dell'Unione

102. Nell'esaminare se il controllo della Corte dei conti in questione presenti un nesso sufficientemente diretto con le finanze dell'Unione, occorre innanzitutto respingere, in quanto irricevibile, la tesi della Commissione, secondo cui il controllo in questione si riferirebbe alle spese dell'Unione.

103. Sebbene le parti siano ormai concordi nel ritenere che la creazione e il funzionamento di determinati sistemi informativi introdotti negli Stati membri al fine di attuare e realizzare la cooperazione prevista dal regolamento n. 1798/2003 siano stati (co)finanziati attraverso il bilancio dell'Unione, per cui queste spese possono essere oggetto, in linea di principio, di un controllo da parte della Corte dei conti, il governo tedesco sottolinea correttamente, tuttavia, che la Commissione non ha fatto valere questo motivo nell'atto introduttivo del ricorso, bensì solo nella replica. Già solo per questo motivo questa argomentazione della Commissione deve essere respinta in quanto irricevibile ai sensi dell'art. 42, n. 2, del regolamento di procedura.

104. Resta dunque da esaminare nella specie se il controllo della cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel campo dell'IVA programmato dalla Corte dei conti e rifiutato dalla Repubblica federale di Germania mostri un nesso sufficientemente diretto con le entrate dell'Unione.

105. A mio parere si deve concludere per il sì.

106. A questo proposito occorre innanzitutto ricordare che il sistema di cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA stabilito dal regolamento n. 1798/2003 è sostanzialmente finalizzato alla lotta della frode e dell'elusione fiscale al di là dei confini degli Stati membri, migliorando lo scambio di informazioni fra

gli Stati membri, necessario per la corretta applicazione delle norme sull'IVA [52]. In questo contesto, la Corte dei conti intendeva soprattutto appurare se gli Stati membri coinvolti nel controllo avessero predisposto le strutture amministrative e organizzative per assicurare la cooperazione amministrativa prevista dal regolamento n. 1798/2003. La Corte dei conti, inoltre, intendeva esaminare e valutare, sulla base dell'esempio di diverse richieste concrete di scambio, l'andamento pratico dello «scambio di informazioni su richiesta» fra le autorità competenti degli Stati membri coinvolti nel controllo, disciplinato agli artt. 5 e segg. [53].

107. Pertanto, il controllo della Corte dei conti si riferisce all'attuazione giuridica e pratica dei precetti normativi dell'Unione al fine di migliorare lo scambio di informazioni fra le autorità amministrative nazionali nel settore dell'IVA. Atteso che la suddetta cooperazione è funzionale, in ultima analisi, alla regolare determinazione dell'IVA dovuta agli Stati membri sulla fornitura di beni e sulla prestazione di servizi negli scambi transfrontalieri, sull'acquisizione intracomunitaria di beni e sull'importazione di merci, il controllo, come correttamente affermato dalla Repubblica federale di Germania, riguarda innanzitutto gli interessi finanziari degli Stati membri interessati. Una diminuzione delle frodi e dell'evasione in materia di IVA, infatti, finisce col comportare maggiori entrate IVA degli Stati membri.

108. Dalla mia precedente esposizione del sistema di risorse proprie dell'Unione emerge al contempo, tuttavia, che l'entità delle entrate provenienti dall'IVA degli Stati membri si riflette in molteplici modi sul sistema di risorse proprie dell'Unione. Dal momento che la base delle risorse proprie IVA rilevante per ciascuno Stato membro è calcolata sulla base delle effettive entrate IVA di ciascuno Stato membro, un aumento delle entrate nazionali provenienti dall'IVA comporta automaticamente, in linea di principio, un aumento delle risorse proprie provenienti dall'IVA dovute da questo Stato membro all'Unione [54]. Ove le spese rimangano invariate, un siffatto incremento delle risorse proprie derivanti dall'IVA comporta inoltre un decremento delle risorse proprie derivanti dall'RNL necessarie per il finanziamento del bilancio dell'UE [55].

109. In questo contesto, ovviamente, si deve sempre tenere presente che un aumento delle entrate IVA di uno Stato membro si ripercuote poi sull'entità delle risorse proprie derivanti dall'IVA dovute dal medesimo Stato membro solo qualora non vi sia un limite massimo

52 — V., in proposito, già solo i «considerando» da 1 a 3 del regolamento n. 1798/2003.

53 — L'oggetto del controllo è stato illustrato in tal modo in diverse note della Corte dei conti al Bundesrechnungshof e al Bundesministerium der Finanzen. Sulla corrispondenza scambiata fra la Corte dei conti e la Repubblica federale di Germania, v. paragrafi 14 e segg. delle presenti conclusioni.

54 — V., in proposito, paragrafo 53 delle presenti conclusioni.

55 — Su questa interazione fra l'entità delle risorse proprie proveniente dal RNL, da un lato, e l'entità delle altre risorse proprie, dall'altro, v. paragrafo 54 delle presenti conclusioni.

dell'imponibile IVA [56]. Questa eccezione, tuttavia, non rileva nel presente procedimento in quanto i problemi strutturali o pratici nel funzionamento di un ufficio centrale di collegamento nazionale non si ripercuotono soltanto sulla corretta determinazione dell'IVA nel proprio Stato membro, bensì anche sulla corretta determinazione dell'IVA in tutti gli altri Stati membri che rivolgano richieste di informazioni allo Stato membro in questione.

110. La stretta correlazione esistente fra il gettito IVA degli Stati membri e le risorse proprie provenienti dall'IVA dell'Unione è sottolineata in vari passaggi della Sesta direttiva IVA [57]. Già il secondo «considerando», ad esempio, fa riferimento al fatto che il bilancio dell'Unione è, senza pregiudizio delle altre entrate, finanziato integralmente con risorse proprie dell'Unione, fra cui figurano, segnatamente, quelle provenienti dall'IVA. L'undicesimo e il quattordicesimo «considerando» rimandano, in questo contesto, alla necessità di armonizzare le norme sostanziali in materia di IVA per assicurare una riscossione equivalente delle risorse proprie derivanti dall'IVA in tutti gli Stati membri.

111. Anche nella giurisprudenza della Corte è stato confermato in più occasioni lo stretto legame esistente fra la riscossione dell'IVA da parte degli Stati membri e il versamento delle risorse proprie derivanti dall'IVA da parte degli stessi all'Unione.

112. Particolarmente illuminanti sono tre sentenze del 12 settembre 2000 [58], in cui la Corte di giustizia ha confermato che la mancata determinazione dell'IVA nazionale relativamente a prestazioni che ai sensi della Sesta direttiva IVA sono in linea di massima soggette a tale imposta, costituisce non solo una violazione dello Stato membro responsabile della riscossione dell'IVA rispetto alla suddetta direttiva, ma, nella stessa misura, anche contro la normativa dell'Unione relativa alle riscossione delle risorse proprie derivanti dall'IVA. La Corte di giustizia ha motivato questa affermazione asserendo in particolare che, ove una prestazione imponibile ai fini IVA non venga assoggettata alla suddetta imposta, gli importi corrispondenti non vengono presi in considerazione neppure ai fini della determinazione della base delle risorse proprie IVA. Ciò è sufficiente per concludere una violazione della normativa sulle risorse proprie dell'Unione [59].

113. Nella sua giurisprudenza recente, la Corte di giustizia ha tratto spunto da una normativa italiana di condono dell'IVA non versata per tornare ad insistere sul rapporto esistente fra la normativa dell'Unione relativa alla determinazione delle risorse proprie derivanti dall'IVA e l'obbligo degli Stati membri

56 — V., in proposito, paragrafo 53 delle presenti conclusioni.

57 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

58 — Sentenze 12 settembre 2000, causa C-276/97, Commissione/Francia (Racc. pag. I-6251); causa C-358/97, Commissione/Irlanda (Racc. pag. I-6301), e causa C-359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-6355).

59 — Sentenze citate supra, nota 58, Commissione/Francia (punti 55 e seg.); Commissione/Irlanda (punti 64 e seg.), e Commissione/Regno Unito (punti 76 e seg.).

di assicurare una corretta riscossione della medesima imposta. In proposito la Corte ha chiarito innanzitutto che gli Stati membri sono tenuti ad assicurare il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi discendenti dal sistema comune dell'IVA. Sebbene la Corte abbia riconosciuto agli Stati membri una certa libertà in relazione al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione, essa ha ribadito al contempo che questa libertà è limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione e da quello di non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti [60]. Con questa affermazione, la Corte, in conclusione, ha affermato esplicitamente che dagli obblighi di mettere a disposizione le risorse proprie derivanti dall'IVA incombenti agli Stati membri potrebbero discendere anche obblighi concreti nel contesto della riscossione dell'IVA da parte degli stessi.

114. In sintesi affermo dunque che la cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel settore dell'IVA ai sensi del regolamento n. 1798/2003 è funzionale alla regolare determinazione dell'IVA negli Stati membri, finalizzata a ridurre la frode e l'evasione fiscale relativamente a tale imposta e, conseguentemente, ad aumentare le entrate nazionali IVA. Avuto particolare riguardo per la circostanza che la Corte ha sottolineato in una costante giurisprudenza il rapporto diretto esistente fra le entrate IVA degli Stati membri e le risorse proprie dell'Unione derivanti dalla stessa imposta, non si può ragionevolmente negare che la cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel campo dell'IVA ai sensi del regolamento n. 1798/2003 presenti un nesso sufficientemente diretto con le entrate dell'Unione. Atteso che la suddetta cooperazione, inoltre, rientra nella sfera di applicazione della normativa dell'Unione, essa può essere in linea di principio oggetto di un controllo da parte della Corte dei conti.

115. In base alle considerazioni che precedono, pervengo alla conclusione che il controllo in questione sulla cooperazione delle autorità amministrative nazionali nel settore dell'IVA ai sensi del regolamento n. 1798/2003 deve essere considerato, in linea di principio, come un controllo nel settore delle entrate dell'Unione, rientrante nei poteri di controllo della Corte dei conti ai sensi dell'art. 248, nn. 1 e 2, CE e dell'art. 140, n. 1, del regolamento n. 1605/2002.

2. Sull'osservanza dei principi di sussidiarietà e proporzionalità

116. Avendo stabilito che la Corte dei conti era legittimata ad effettuare il controllo in questione, occorre ora esaminare se abbia esercitato la suddetta competenza di

60 — Sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06, Commissione/Italia (Racc. pag. I-5457, punti 37 e segg.).

controllo anche conformemente alla normativa dell'Unione. A tale riguardo, esaminerò in primo luogo se il controllo in questione sia compatibile con il principio di sussidiarietà; rivolgerò poi la mia analisi alla proporzionalità del suddetto controllo.

a) Sull'osservanza del principio di sussidiarietà

117. Dal momento che la Corte dei conti con il controllo in questione non è intervenuta in una materia rientrante nell'ambito delle competenze esclusive dell'Unione, nell'effettuare il suddetto controllo è tenuta a rispettare il principio di sussidiarietà [61]. Dal fascicolo, tuttavia, non si evincono elementi che potrebbero far concludere per una violazione del suddetto principio da parte della Corte dei conti nel contesto del controllo in questione.

118. Nell'ambito della preparazione del controllo, la Corte dei conti ha comunicato alla Repubblica federale di Germania [62] di voler esaminare se gli Stati membri interessati al controllo avessero predisposto le strutture amministrative e organizzative per assicurare la cooperazione amministrativa prevista dal regolamento n. 1798/2003. La Corte dei conti, inoltre, intendeva esaminare e valutare, sull'esempio di diverse richieste concrete di scambio, lo svolgimento pratico dello «scambio di informazioni su richiesta» fra le autorità competenti degli Stati membri interessati al controllo, disciplinato all'art. 5 e segg.

119. Preso atto delle riserve del governo tedesco, la Corte dei conti, in una nota del 9 novembre 2006 indirizzata al Bundesminister der Finanzen [63], ha spiegato che si prevedeva di controllare a campione le richieste di informazioni effettuate nel 2005 dall'ufficio centrale di collegamento e le richieste di informazioni pervenute a quest'ultimo e inviate da altri Stati membri, al fine di valutare nella pratica la cooperazione amministrativa nel caso di richieste di informazioni. Non costituivano oggetto di controllo le effettive operazioni materiali, compresa la determinazione dell'imposta, ricavabile dalla documentazione da sottoporre a verifica. Il controllo riguardava invece l'efficienza e l'efficacia della cooperazione amministrativa. Dai risultati del controllo si intendevano trarre conclusioni su modalità di contrasto più efficaci della frode e dell'evasione fiscale.

120. Considerando in particolare gli aspetti transfrontalieri dell'oggetto della verifica, della procedura e degli obiettivi del controllo, si capisce chiaramente che questo non poteva

61 — V. paragrafi 79 e segg. delle presenti conclusioni.

62 — Per una panoramica della corrispondenza fra la Corte dei conti e la Repubblica federale di Germania, v. paragrafi 14 e segg. delle presenti conclusioni.

63 — Allegato 4 dell'atto introduttivo del ricorso.

essere preparato ed effettuato avvedutamente dalle corti dei conti né da altri organismi di controllo nazionali.

121. Neanche la procedura cui all'art. 35 del regolamento n. 1798/2003 circa l'esame e la valutazione del suddetto regolamento da parte della Commissione insieme agli Stati membri rappresenta in questo contesto una valida alternativa ad un controllo della cooperazione delle autorità amministrative interessate da parte della Corte dei conti. La procedura prevista all'art. 35 del regolamento n. 1798/2003, infatti, non consente affatto di svolgere un controllo ed un esame centralizzati e sistematici della cooperazione transfrontaliera fra le diverse autorità amministrative nazionali, nel cui contesto si esamini e si valuti il pertinente scambio di informazioni sulla base di diversi campioni.

122. Sulla base delle considerazioni che precedono pervengo alla conclusione che il principio di sussidiarietà non osta all'effettuazione del controllo controverso da parte della Corte dei conti.

b) Sul rispetto del principio di proporzionalità

123. Con il controllo controverso la Corte dei conti intendeva valutare gli aspetti strutturali e pratici della cooperazione amministrativa ai sensi del regolamento n. 1798/2003, al fine di trarre conclusioni relativamente ad un contrasto più efficace delle frodi e dell'evasione in materia di IVA. L'obiettivo di questo controllo consisteva nel valutare se lo scambio di informazioni fra gli Stati membri si svolgesse tempestivamente ed efficacemente e se esistessero adeguate strutture e procedure amministrative a sostegno della cooperazione amministrativa [64].

124. Da questa descrizione degli obiettivi del controllo, nonché dalle informazioni contenute nel fascicolo discende che la Corte dei conti intendeva sostanzialmente esaminare la cooperazione amministrativa sulla base dei parametri di «legittimità» e di «sana gestione», previsti all'art. 248, n. 2, CE [65].

125. È particolarmente indicativo, in questo contesto, il programma della visita trasmesso il 7 settembre 2006 al Bundesrechnungshof, in cui la Corte dei conti elencava i settori tematici che si intendeva discutere nel contesto della visita di audit programmata presso

64 — Così si esprime la relazione speciale n. 8/2007, punto 12.

65 — V., in proposito, paragrafi 93 e segg. delle presenti conclusioni.

l'ufficio centrale di collegamento [66]. Da questo programma della visita si evince soprattutto che la Corte dei conti aveva, da un lato, l'intenzione di controllare, nell'ambito di una verifica della legittimità, se la Repubblica federale di Germania avesse istituito un ufficio centrale di collegamento conformandosi al disposto del regolamento n. 1798/2003 e se lo scambio di informazioni fra le autorità amministrative rispondesse ai requisiti del suddetto regolamento. Dall'altro lato, la Corte dei conti intendeva verificare, nel contesto di un esame della sana gestione, se vi fossero possibilità di organizzare in modo più efficiente la cooperazione amministrativa.

126. Nel contesto dell'esame della cooperazione amministrativa così configurato, la Corte dei conti è tenuta ad osservare il principio di proporzionalità, il quale richiede, soprattutto, che le singole attività di controllo siano *idonee*, *necessarie* e *proporzionate* agli obiettivi perseguiti con il controllo [67].

127. Secondo la giurisprudenza della Corte, una misura è *idonea* a garantire il conseguimento dell'obiettivo addotto se risponde realmente all'intento di raggiungerlo in modo coerente e sistematico [68]. Un provvedimento è *necessario* laddove, fra le molteplici misure idonee a conseguire lo scopo perseguito, sia quello che impone l'onere minore per l'interesse o il bene giuridico colpito [69]. Sussiste una restrizione *sproporzionata* dell'interesse o del bene giuridico colpito, quindi, quando il provvedimento, pur contribuendo a conseguire gli scopi legittimi perseguiti con esso, comporta una compressione eccessiva dei suddetti interessi o beni giuridici.

128. Per quanto riguarda l'*idoneità* del controllo in questione a conseguire gli scopi perseguiti con esso, è indiscutibile, a mio parere, che le attività di controllo della Corte dei conti fossero indirizzate a sottoporre ad una verifica coerente e sistematica gli aspetti sia strutturali sia pratici della cooperazione amministrativa. Pertanto, il controllo è idoneo a conseguire lo scopo perseguito con esso, ossia la valutazione dello scambio di informazioni fra gli Stati membri nonché delle strutture e delle procedure amministrative esistenti a tal fine sotto il profilo della loro legittimità e sana gestione.

129. A mio parere le attività di controllo della Corte dei conti sono anche *necessarie* per conseguire i suddetti obiettivi del controllo. In particolare, non è chiaro con quali modalità un controllo meno approfondito delle amministrazioni finanziarie nazionali nonché

66 — Allegato alla memoria di intervento della Corte dei conti. V. paragrafi 15 e seg. delle presenti conclusioni.

67 — V. paragrafi 91 e seg. delle presenti conclusioni.

68 — V. sentenze 11 marzo 2010, causa C-384/08, Attanasio Group (Racc. pag. I-2055, punto 51), e 17 novembre 2009, causa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri (Racc. pag. I-10821, punto 42).

69 — Sentenza 11 luglio 1989, causa 265/87, Schräder (Racc. pag. 2237, punto 21).

dei singoli iter procedurali avrebbe potuto fornire i dati desiderati.

130. Nell'ambito del controllo della *proporzionalità* in senso stretto dell'esame in questione occorre esaminare soprattutto se le attività di controllo della Corte dei conti abbiano comportato un'ingerenza eccessivamente incisiva nella sfera di competenza degli Stati membri interessati.

131. Con il controllo in questione la Corte dei conti intendeva, da un lato, verificare se la Repubblica federale di Germania avesse istituito un ufficio centrale di collegamento conformandosi al disposto del regolamento n. 1798/2003 e se lo scambio di informazioni fra le autorità amministrative rispondesse ai requisiti del suddetto regolamento. Dall'altro lato, la Corte dei conti intendeva esaminare se vi fossero possibilità di organizzare in modo più efficiente la cooperazione amministrativa. Sebbene questo controllo della sana gestione delle concrete procedure amministrative si ponga in modo anche critico rispetto alle decisioni degli Stati membri rientranti nell'autonomia amministrativa nazionale, il fascicolo non contiene informazioni che facciano apparire come sproporzionate le singole attività di controllo nel contesto globale della verifica in oggetto.

132. Queste riflessioni sulla proporzionalità dell'operato della Corte dei conti nel contesto dell'esame in questione si chiariscono alla luce di un'analisi delle critiche rivolte dal governo tedesco alle singole constatazioni della medesima Corte nella sua relazione speciale n. 8/2007.

133. Il governo tedesco è del parere che la relazione speciale n. 8/2007 contenga giudizi sull'assetto organizzativo e relativo alla disciplina delle competenze delle amministrazioni finanziarie nei singoli Stati membri che rappresentano un intervento inammissibile e pertanto sproporzionato nelle competenze degli Stati membri. In questo contesto il governo tedesco lamenta soprattutto che la Corte dei conti ai punti 38 e segg. della sua relazione speciale abbia analizzato l'assetto organizzativo degli uffici centrali di collegamento negli Stati membri soggetti a controllo e, in proposito, abbia segnatamente affermato che i compiti dell'ufficio centrale di collegamento tedesco sono ripartiti tra tre unità dell'amministrazione centrale federale dei tributi, una basata a Bonn e le altre due a Saarlouis [70]. Il governo tedesco lamenta inoltre che la Corte dei conti, ai punti 22 e seg. della relazione speciale, abbia affermato che gli Stati membri non hanno sfruttato sufficientemente le

70 — Sebbene la Repubblica federale di Germania abbia rifiutato alla Corte dei conti la cooperazione nell'esame in questione, la relazione speciale n. 8/2007 contiene anche affermazioni e osservazioni relative all'ufficio centrale di collegamento tedesco e alla sua efficacia, basate su constatazioni effettuate in occasione di missioni di audit negli altri Stati membri, su informazioni raccolte nel corso di missioni di audit presso la Commissione e su relazioni pubblicamente accessibili; v. paragrafo 22 delle presenti conclusioni.

possibilità di decentramento offerte come opzione dal regolamento n. 1798/2003.

134. Queste critiche, rivolte dal governo tedesco alla proporzionalità dell'operato della Corte dei conti, non convincono.

135. Sebbene il governo tedesco sottolinei correttamente che la Corte dei conti con le sue analisi dell'assetto organizzativo e della disciplina delle competenze delle amministrazioni finanziarie nazionali abbia esaminato decisioni degli Stati membri interessati che non potevano essere contestate sotto il profilo del diritto dell'Unione, ciò non induce alla conclusione che la Corte dei conti abbia esercitato il sindacato ad essa spettante in modo non proporzionato.

136. A questo proposito si deve sottolineare in particolar modo che con le affermazioni circa il mancato decentramento si intende spiegare perché le possibilità dello scambio di informazioni fra gli Stati membri di cui all'art. 5 del regolamento n. 1798/2003 non siano utilizzate in modo particolarmente intenso [71]. L'analisi dell'assetto organizzativo dell'ufficio centrale di collegamento tedesco è a sua volta effettuata nel contesto dell'elaborazione dell'affermazione secondo cui la metà delle richieste di informazioni formulate a norma dell'art. 5 del regolamento n. 1798/2003 riceve una risposta tardiva [72]. Al riguardo, in alcuni Stati membri che presentano un numero elevato di risposte tardive, la Corte dei conti rileva che anche il fatto di avere assetti organizzativi complicati può contribuire ai ritardi e creare problemi in fase di monitoraggio [73]. Come esempi di Stati membri che hanno un assetto organizzativo complicato vengono citati l'Italia, i Paesi Bassi e anche la Germania [74].

137. Da questa rappresentazione discende direttamente che l'analisi dell'assetto organizzativo e relativo alla normativa sulle competenze delle amministrazioni finanziarie nazionali contestata dal governo tedesco è finalizzata, in modo coerente e sistematico, a valutare lo scambio di informazioni fra gli Stati membri, nonché le strutture e i procedimenti amministrativi presenti a tale fine sotto il profilo della loro idoneità a raggiungere lo scopo. Alla luce di questo obiettivo del controllo, le analisi della Corte dei conti sono inoltre necessarie per chiarire e spiegare le carenze obiettivamente riscontrate nella cooperazione amministrativa.

138. Considerando in particolare la circostanza che le osservazioni della Corte dei

71 — Punti 19 e segg. della relazione speciale n. 8/2007.

72 — Ibidem, punti 24 e segg.

73 — Ibidem, punto 38.

74 — Ibidem, punti 39-41.

conti contestate dal governo tedesco fanno parte di un controllo della sana gestione in occasione del quale la suddetta Corte in diversi punti evidenzia la conformità con il diritto dell'Unione delle decisioni criticate [75], chiarendo in tal modo che da questa analisi non derivano contestazioni sotto il profilo del diritto dell'Unione a carico degli Stati membri interessati, le suddette affermazioni non rappresentano un'ingerenza sproporzionata della Corte dei conti nella sfera di competenza degli Stati membri [76].

139. In questo contesto, a mio avviso, è innegabile che anche il controllo effettuato dalla Corte dei conti sulla ripartizione delle competenze fra le singole articolazioni amministrative nazionali e sulla struttura organizzativa dell'ufficio centrale di collegamento sotto forma di un controllo della sana gestione sia proporzionato.

140. Sulla base di queste considerazioni, pervengo alla conclusione che la Corte dei conti ha rispettato il principio di proporzionalità sia a livello dell'impianto generale sia della concreta organizzazione, esecuzione e conclusione del suo controllo della cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA ai sensi del regolamento n. 1798/2003.

E — *Sulla violazione della Repubblica federale di Germania degli obblighi di cooperazione ad essa incombenti nei confronti della Corte dei conti*

141. Quando la Corte dei conti, come nella specie, decide, nell'esercizio delle competenze ad essa spettanti e nel rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità, di effettuare un audit della cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA, gli Stati membri sono tenuti a collaborare lealmente con essa.

75 — La Corte dei conti introduce la propria analisi sul mancato trasferimento delle competenze alle articolazioni territoriali constatando che tale mancato trasferimento costituisce una possibilità offerta dal regolamento (punto 22 della relazione speciale n. 8/2007). Le osservazioni contenute nella relazione speciale relativamente all'assetto organizzativo degli uffici centrali di collegamento non vanno al di là della constatazione generale che in alcuni degli Stati membri visitati che avevano un elevato numero di risposte tardive alle richieste di informazioni il fatto di avere assetti organizzativi complicati contribuisce ai ritardi.

76 — Pertanto è importante che la Corte dei conti, nei punti contestati dell'audit, abbia valutato la sana gestione dell'assetto organizzativo e normativo delle competenze delle amministrazioni finanziarie nazionali e non la legittimità. La scelta del parametro applicato dalla Corte dei conti per valutare l'operato degli Stati membri si ripercuote infatti sull'intensità di un'eventuale ingerenza nella sfera di competenze dello Stato membro sottoposto ad audit. Così, è di tutta evidenza che una verifica della legittimità dell'operato di uno Stato membro può determinare un'ingerenza molto maggiore nella sfera delle competenze degli Stati membri rispetto ad una verifica della sana gestione di tale operato. Infatti, mentre un controllo di legittimità da parte della Corte dei conti riguarda la questione se gli Stati membri abbiano esercitato le proprie competenze conformemente ai precetti normativi dell'Unione, il controllo della sana gestione riguarda la questione — meno importante da un punto di vista meramente giuridico — se i provvedimenti nazionali siano adeguati, e ciò indipendentemente dalla conformità degli stessi alla normativa dell'Unione.

142. I rispettivi obblighi di cooperazione degli Stati membri discendono innanzitutto dagli specifici precetti di cui all'art. 248, n. 3, CE [77]. Ai sensi del primo comma del suddetto articolo, il controllo ha luogo tanto sui documenti quanto, in caso di necessità, sul posto, in collaborazione con le istituzioni nazionali di controllo o, se queste non hanno la necessaria competenza, con i servizi nazionali competenti. A questo riguardo, la Corte dei conti e le istituzioni nazionali di controllo degli Stati membri devono cooperare in uno spirito di reciproca fiducia, pur mantenendo la loro indipendenza. Ai sensi del secondo comma dell'art. 248, n. 3, CE, le istituzioni nazionali di controllo o, se queste non hanno la necessaria competenza, i servizi nazionali competenti trasmettono alla Corte dei conti, a sua richiesta, i documenti e le informazioni necessari all'espletamento delle sue funzioni.

143. Oltre agli obblighi di cooperazione degli Stati membri stabiliti espressamente all'art. 248, n. 3, CE vi è anche l'obbligo generale degli Stati membri di collaborare lealmente con la Corte dei conti a norma dell'art. 10 CE in combinato disposto con l'art. 248, nn. 1 e 2, CE.

77 — Per un'analisi particolarmente istruttiva dei precetti di cui all'art. 248, n. 3, CE nel contesto dell'effettuazione di audit da parte della Corte dei conti negli Stati membri, c. Inghelram, J., op. cit. (nota 26), pagg. 138 e segg.

144. Anche il regolamento n. 1605/2002, adottato sul fondamento dell'art. 279 CE, contiene in questo contesto precetti relativi alla collaborazione fra gli Stati membri e la Corte dei conti. Ad esempio, l'art. 140, n. 2, di questo regolamento stabilisce segnatamente che il controllo negli Stati membri si effettua in collaborazione con le istituzioni nazionali di controllo o, se queste non dispongono delle necessarie competenze, con i servizi nazionali competenti e che la Corte dei conti e le istituzioni nazionali di controllo degli Stati membri cooperano in uno spirito di reciproca fiducia, pur mantenendo la loro indipendenza.

145. Alla luce di questi precetti giuridici dell'Unione il diniego dell'ufficio centrale di collegamento tedesco, del Bundesfinanzministerium e del Bundesrechnungshof di consentire alla Corte dei conti di effettuare l'audit in questione e di facilitarla in tale controllo, come dedotto dalla Commissione nel suo atto introduttivo, deve essere considerato come una violazione, da parte della Repubblica federale di Germania, dell'art. 10 CE in combinato disposto con gli artt. 248, nn. 1 e 2, CE, 248, n. 3, CE e 140, n. 2, del regolamento n. 1605/2002.

146. Con il suo ricorso, la Commissione, tuttavia, asserisce anche che la Repubblica federale di Germania avrebbe violato l'art. 142, n. 1, del regolamento n. 1605/2002, a norma del quale la Commissione, le altre istituzioni, gli organismi che gestiscono entrate o spese a

nome dell'Unione nonché i beneficiari finali dei pagamenti effettuati a carico del bilancio accordano alla Corte dei conti ogni agevolazione e le forniscono tutte le informazioni di cui essa ritenga di aver bisogno per l'assolvimento dei suoi compiti.

147. In base ai fatti, questo motivo può essere inteso solo nel senso che gli organismi che gestiscono le entrate dell'Unione avrebbero rifiutato alla Corte dei conti la leale collaborazione. La Commissione non ha tuttavia chiarito quali organismi tedeschi, nel contesto della richiesta di audit della Corte dei conti, potrebbero essere qualificati come «organismi che gestiscono entrate a nome dell'Unione». Considerando soprattutto la circostanza che, nonostante l'armonizzazione in questo settore, l'IVA deve essere considerata alla stregua di un'imposta nazionale, riscossa in linea di principio secondo le norme interne [78], in questo contesto né l'ufficio centrale di collegamento né il Bundesfinanzministerium possono essere considerati tout court come organismi che gestiscono entrate a nome dell'Unione.

148. Poiché nell'ambito di un procedimento d'infrazione ai sensi dell'art. 258 TFUE spetta alla Commissione provare la sussistenza dell'asserito inadempimento, fornendo alla Corte gli elementi necessari affinché questa giudichi il caso [79], e la Commissione non ha adempiuto il suddetto onere di allegazione e prova relativamente all'asserita violazione dell'art. 142, n. 1, del regolamento n. 1605/2002, il suddetto motivo deve essere respinto in quanto infondato.

VIII — Sintesi

149. In sintesi pervengo alla conclusione che la Corte dei conti è legittimata, ai sensi degli artt. 248, nn. 1 e 2, CE e 140, n. 2, del regolamento n. 1605/2002, ad esaminare la cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA ai sensi del regolamento n. 1798/2003. Nell'esercitare questa competenza di controllo, la Corte dei conti è tenuta a rispettare sia il principio di sussidiarietà sia il principio di proporzionalità. Pertanto, la Repubblica federale di Germania era tenuta, ai sensi degli art. 248, n. 3, CE, 10 CE in combinato disposto con gli artt. 248, nn. 1 e 2, CE e 140, n. 2, del regolamento n. 1605/2002, a consentire alla Corte dei conti di effettuare il suddetto

78 — V. paragrafo 57 delle presenti conclusioni.

79 — V. sentenze 29 aprile 2010, causa C-160/08, Commissione/Germania (Racc. pag. I-3713, punto 116); 29 ottobre 2009, causa C-246/08, Commissione/Finlandia (Racc. pag. I-10605, punto 52); 6 ottobre 2009, causa C-438/07, Commissione/Svezia (Racc. pag. I-9517, punto 49), e 13 novembre 2007, causa C-507/03, Commissione/Irlanda (Racc. pag. I-9777, punto 33).

controllo e ad agevolarla lealmente in base ai precetti delle suddette disposizioni.

150. In questo contesto, il rifiuto dell'ufficio centrale di collegamento, del Bundesfinanzministerium e del Bundesrechnungshof di consentire alla Corte dei conti di effettuare il controllo della cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA e di agevolarla in tale controllo deve essere considerato come una violazione da parte della Repubblica federale di Germania degli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 10 CE in combinato disposto con gli artt. 248, nn. 1 e 2, CE, 248, n. 3, CE e 140, n. 2, del regolamento n. 1605/2002.

IX — Spese

151. A termini dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ha chiesto la condanna della Repubblica federale di Germania, che è risultata sostanzialmente soccombente nei suoi motivi, quest'ultima deve essere condannata alle spese. In base all'art. 69, n. 4, del regolamento di procedura le istituzioni intervenute nella causa sopportano le proprie spese.

X — Conclusione

152. In base alle considerazioni che precedono, propongo a codesta Corte di dichiarare che:

1) rifiutando di consentire alla Corte dei conti di effettuare controlli in Germania relativi alla cooperazione amministrativa degli Stati membri nel settore dell'imposta sul valore aggiunto disciplinata dal regolamento (CE) del Consiglio 7 ottobre 2003, n. 1798, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92, e di agevolarla

in tali controlli, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 10 CE in combinato disposto con gli artt. 248, nn. 1 e 2, CE, 248, n. 3, CE e 140, n. 2, del regolamento (CE) del Consiglio 25 giugno 2002, n. 1605, che stabilisce il regolamento finanziario applicabile al bilancio generale delle Comunità europee.

2) Il ricorso è respinto quanto al resto.

3) La Repubblica federale di Germania è condannata alle spese del procedimento.

4) Il Parlamento europeo e la Corte dei conti europea sopporteranno le proprie spese.