

La decisione del Consiglio UE 26 maggio 2014, n. 335, ridisciplinando in maniera organica il sistema delle risorse proprie e dunque il finanziamento dell'Unione europea, merita di essere approfondita sia per comprendere lo speciale regime di contabilizzazione dei dazi doganali che per confutare un'erronea impostazione, ancora oggi autorevolmente adottata. Secondo tale indirizzo, espresso anche dalla Corte di Cassazione nelle note sentenze sui depositi Iva del 2010⁽¹⁾, l'Iva all'importazione sarebbe assimilabile a un dazio doganale, anche sulla base dell'assunto, erroneo, per cui una quota parte di questa (e non anche dell'Iva sulle operazioni interne) sarebbe riversata all'Unione europea. Come si vedrà, invece, l'Iva all'importazione concorre, insieme all'Iva interna, a un meccanismo di calcolo di una delle risorse del bilancio comunitario, ma non rappresenta certo una "risorsa tradizionale", nel senso sottinteso alle pronunce richiamate.

Il sistema di finanziamento dell'Unione europea

L'art. 311 TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione europea) stabilisce che l'Unione europea si dota dei mezzi necessari al conseguimento dei suoi obiettivi e che «il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie». Queste ultime sono considerate mezzi di finanziamento indipendenti dalle finanze statali: si tratta, infatti, di

Le risorse proprie dell'Unione europea

La decisione del Consiglio UE 26 maggio 2014, n. 335 ridisciplina in maniera organica il sistema delle risorse proprie e il finanziamento dell'UE

entrate definitivamente e direttamente attribuite all'Unione europea, senza che occorra una scelta di assegnazione da parte delle autorità nazionali. Ciò significa che, oltre a costituire un requisito indispensabile per il suo corretto funzionamento, l'autonomia finanziaria ha reso l'Unione europea un'organizzazione internazionale unica nel suo genere, in quanto libera di disporre in maniera stabile e continuativa delle risorse necessarie al perseguimento dei propri obiettivi, senza subire il controllo e l'influenza degli Stati membri. Il sistema di finanziamento dell'Unione europea è stato ridisciplinato dalla decisione del Consiglio UE 26 maggio 2014, n. 335. Ai sensi dell'art. 2 di tale decisione, confluiscono nel bilancio generale dell'Unione le entrate provenienti:

a) dalle risorse proprie tradizionali (RPT), costituite dai dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare dalle istituzioni dell'Unione sugli scambi con Paesi terzi, dazi doganali sui pro-

dotti che rientrano nell'ambito dell'applicazione del Trattato (ormai scaduto) che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero, prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi;

b) dalla risorsa propria basata sull'Iva, costituita dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili Iva, armonizzati e determinati per tutti gli Stati membri secondo le regole dell'Unione;

c) dalla risorsa propria basata sul RNL, derivante dall'applicazione di un'aliquota uniforme - da fissarsi secondo la procedura di bilancio, tenuto conto del totale di tutte le altre entrate - alla somma dei redditi nazionali lordi di tutti gli Stati membri⁽²⁾.

I dazi doganali costituiscono, insieme ai prelievi sullo zucchero, le "risorse proprie tradizionali", in virtù dell'importanza assunta, sin dall'origine, nella politica di sov-

1) Cass., 19 maggio 2010, nn. 12262, 12263, 12264, 12265, 12266, 12267, 12272, 12273, 12274, 12275, 12277, 12278, 12279, 12580, 12581. Sul tema si rinvia a S. DIGREGORIO NATOLI, I depositi doganali, fiscali e Iva, in *Il fisco*, 2010, 4563; P. TURIS, Introduzione di merci nel territorio della UE, magazzini Iva e riscossione dell'Iva all'importazione, in *Il fisco*, 2010, 3982; S. ARMELLA, V. BALDI, Le recenti evoluzioni giurisprudenziali in tema di duplicazione d'imposta, in *L'Iva*, 2014, 41; S. ARMELLA, Depositi fiscali ai fini Iva: questioni ancora aperte, in *L'Iva*, 2011, 18; ID., L'Iva all'importazione è distinta e autonoma rispetto all'Iva interna?, in *Corr. trib.*, 2010, 2824.

2) La decisione del Consiglio CEE, 24 giugno 1988, n. 376, ha affiancato alle due risorse già esistenti (risorse proprie tradizionali e risorsa basata sull'Iva), una terza entrata, commisurata al prodotto nazionale lordo degli Stati membri. Con decisione del Consiglio CE, 7 giugno 2007 n. 436, è stata estesa l'applicabilità del sistema europeo dei conti nazionali del 1995 (SEC 95) anche al bilancio dell'UE, determinando, così, la sostituzione della nozione di prodotto nazionale lordo (PNL) con quella di reddito nazionale lordo (RNL). Si tratta, nello specifico, del reddito nazionale lordo annuale ai prezzi di mercato fornito dalla Commissione in applicazione del regolamento UE 13 maggio 2013, n. 549 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea, Testo rilevante ai fini del SEE.

venzionamento dell'Unione europea e coprono circa il 12% delle spese comunitarie³⁾.

Le entrate della seconda categoria, basate sull'imponibile Iva, derivano dall'applicazione di un tasso percentuale (attualmente dello 0,30%⁴⁾) alla base armonizzata Iva di ogni Stato membro. Per evitare che i Paesi meno prosperi versino un importo eccessivo, la base imponibile non può, in ogni caso, superare il 50% del reddito nazionale lordo (RNL) di ciascuno Stato. Tali entrate finanziano il bilancio UE in misura pari a circa l'11%⁵⁾. La risorsa propria basata sul RNL è commisurata al reddito nazionale lordo degli Stati membri ed è definita come «residuale», poiché l'aliquota, applicata all'RNL di ciascuno Stato, è determinata ogni anno per finanziare le spese non coperte dalle altre risorse comunitarie.

Le "risorse proprie tradizionali", rappresentate essenzialmente dai dazi doganali, le cui modalità di accertamento e contabilizzazione sono demandate al codice doganale comunitario e alle dac, hanno natura e caratteristiche del tutto diverse dalla risorsa propria basata sull'imponibile Iva.

Anche sotto tale profilo, pertanto, l'Iva all'importazione è distinta dai dazi doganali, che sono integralmente riversati, previa detrazione del 20% del loro importo, riconosciuto allo Stato membro a titolo di spese di riscossione, al bilancio europeo e rappresentano "risorse proprie tradizionali" (art. 2,

par. 3, dec. UE 26 maggio 2014, n. 335). Tale elemento evidenzia ulteriormente la natura dell'Iva all'importazione, che, come riconosciuto dalla Corte di Giustizia con sentenza 17 luglio 2014, C-272/13, rappresenta un tributo interno e non un dazio doganale.

I giudici comunitari, infatti, con tale storica sentenza, hanno definitivamente chiarito che l'Iva, sia essa interna o all'importazione, può essere versata con reverse charge. L'intervenuto assolvimento dell'Iva attraverso il metodo dell'inversione contabile impedisce, pertanto, che la stessa operazione possa essere assoggettata ad accertamento doganale, con recupero dell'Iva all'importazione. In definitiva, così pronunciandosi, i giudici comunitari hanno risolto l'annosa querelle sulla natura dell'Iva all'importazione, riconoscendola come tributo nazionale e non come dazio doganale, con la conseguenza che l'Iva assolta tramite autofatturazione non potrà essere nuovamente pretesa dalla Dogana⁶⁾.

In relazione alla base imponibile dell'Iva, l'Unione europea riscuote, invece, un importo pari allo 0,30% del gettito Iva comunque determinato e, dunque, comprensivo sia dell'Iva interna che dell'Iva all'importazione, e che rappresenta, nel bilancio europeo, la c.d. risorsa propria basata sull'Iva.

Infine, oltre alle risorse esaminate, vi sono entrate patrimoniali che, pur concorrendo al finanziamento del bilancio UE, non posso-

no considerarsi "risorse proprie" in senso stretto. Rientrano in tale categoria le imposte e i prelievi effettuati sui redditi del personale, gli interessi bancari, i contributi versati dai paesi terzi ad alcuni programmi comunitari, i rimborsi di aiuti comunitari non utilizzati, gli interessi di mora e il saldo dell'esercizio precedente, le ammende imposte alle imprese che violano le norme sulla concorrenza.

I dazi doganali nel bilancio dell'Unione europea

In merito ai dazi doganali, la normativa europea prevede che, come per le altre risorse proprie tradizionali dell'Unione, siano riscossi dagli Stati membri conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative comunitarie e nazionali. In particolare, il Regolamento UE 26 maggio 2014, n. 609 disciplina le modalità e le procedure di messa a disposizione dell'Unione europea, da parte degli Stati membri, delle risorse proprie e tradizionali e delle risorse proprie basate sull'Iva e sull'RNL.

Il diritto dell'Unione sulle risorse proprie tradizionali è accertato non appena ricorrono le condizioni previste dalla normativa doganale per quanto riguarda la registrazione dell'importo e la comunicazione del medesimo soggetto passivo. Per i dazi doganali, la data da considerare per l'accertamento è la data della registrazione prevista dalla normativa doganale, mentre per i contributi e gli altri diritti, previsti nel quadro dell'organizzazione comune di mer-

3) Valore relativo all'anno 2012, da www.europar.europa.eu.

4) Limitatamente al periodo 2014-2020 l'aliquota di prelievo della risorsa propria basata sull'Iva per la Germania, i Paesi Bassi e la Svezia è fissata allo 0,15%.

5) Valore relativo all'anno 2012, da www.europar.europa.eu.

6) Si veda, Armella-Ugolini, Gli effetti della sentenza "Equoland" sul trattamento Iva delle royalties, in "Corr. trib.", 2014, pag. 2975; Armella, L'Iva all'importazione è distinta e autonoma rispetto all'Iva interna?, in "Corr. trib.", 2010, 2824; Armella, depositi fiscali ai fini Iva: questioni ancora aperte, in "L'Iva", 2011, n. 8.

cato nel settore dello zucchero, si fa riferimento alle comunicazioni previste dalla normativa specifica. Nei casi di contenzioso, la data da considerarsi per l'accertamento è quella dell'atto amministrativo che comunica l'obbligazione al soggetto passivo o della denuncia all'autorità giudiziaria, se intervenuta precedentemente (art. 2, Reg. UE 26 maggio 2014, n. 609).

Il regolamento 609 del 2014 prevede due procedure differenti, a seconda che le somme accertate siano già state riscosse o meno. I diritti vanno iscritti nella contabilità definita "A", se la Dogana ha già provveduto alla loro riscossione o comunque sussiste una garanzia del debitore.

Diversamente, se i diritti non sono ancora stati riscossi e non c'è nessuna garanzia ovvero se si tratta di diritti garantiti, ma contestati, l'iscrizione va effettuata nella contabilità definita "B" o "separata". Spetta a ciascuno Stato provvedere ad accreditare all'Unione europea le risorse proprie, mediante versamento su un conto aperto a tale scopo dalla Commissione presso le banche centrali nazionali. Il versamento va eseguito non oltre il primo giorno feriale seguente al giorno 19 del secondo mese successivo a quello in cui il diritto è stato registrato, previa detrazione del 20% che è trattenuto dal Paese membro a titolo di spese di riscossione (artt. 2, terzo comma, decisione UE 26 maggio 2014, n. 335). La Commissione, tuttavia, può richiedere agli Stati un versamento anticipato di uno o più mesi per ragioni di particolare urgenza (artt. 9 e 10, Reg. UE 26 maggio 2014, n. 609).

La responsabilità degli Stati membri

Sulle autorità nazionali grava una responsabilità giuridica e finanziaria nei confronti dell'Unione europea, per gli errori e i ritardi compiuti nella riscossione delle risorse proprie: la disciplina europea prevede, infatti, che gli Stati membri devono prendere tutte le misure necessarie affinché gli importi corrispondenti ai diritti accertati siano messi a disposizione della Commissione (art. 13, reg. 609 del 2014). In particolare, lo Stato che si astenga dal mettere a disposizione della Commissione il relativo importo, senza che sussista una delle condizioni previste dall'art. 13, Reg. 609 del 2014 (relativo ai c.d. importi irrecuperabili), viene meno agli obblighi ai quali è tenuto in forza della normativa comunitaria. I Paesi membri sono, infatti, esonerati dall'obbligo di versamento soltanto in caso di forza maggiore o se, dopo un'approfondita valutazione, risulti definitivamente impossibile procedere alla riscossione delle somme per motivi a essi non imputabili. Al di fuori di tali ipotesi, ogni ritardo nelle iscrizioni sul conto a favore del bilancio europeo è sanzionato, mediante l'obbligo di pagamento di un interesse di mora. Tali previsioni comportano notevoli conseguenze per gli Stati inadempienti, esponendoli a gravosi oneri finanziari. Con particolare riferimento al nostro Paese, la Corte di Giustizia ha condannato l'Italia in due occasioni, per non aver adempiuto correttamente agli obblighi di riscuotere i diritti doganali e di mettere i relativi importi a disposizione della Commissione.

Mentre, in un caso, l'inadempimento

derivava da un mero errore di compilazione dei moduli necessari al trasferimento delle somme⁷⁾, nell'altro l'Italia è stata sanzionata per non aver effettuato immediatamente la contabilizzazione dopo il rilascio del processo verbale di verifica, in un'ipotesi di controllo a posteriori di alcuni diritti doganali⁸⁾. In particolare, la Corte di Giustizia non ha accolto la difesa italiana, la quale sosteneva che il ritardo dipendesse dalla necessità di attendere eventuali osservazioni dell'operatore, a norma dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente. Per i giudici comunitari, infatti, la quantificazione dei diritti risulta già dal processo verbale di verifica, pertanto non sarebbe giustificabile alcun ritardo nella corresponsione delle somme all'Unione europea, considerato che alle autorità nazionali è consentito iscrivere le risorse proprie oggetto di contestazione e che possono subire delle variazioni, in un'apposita contabilità separata (contabilità B) o rettificare l'importo complessivo dei diritti accertati.

A seguito di tali pronunce, per limitare le ipotesi di responsabilità dello Stato italiano nei casi di ritardo nella messa a disposizione delle risorse proprie, l'Agenzia delle dogane ha emesso la circolare 24 giugno 2013, n. 10/D, nella quale sono riportate le modalità operative che gli Uffici devono adottare per evitare la corresponsione o limitare l'accumulo degli interessi di mora dovuti per errori amministrativi commessi nell'accertamento dei diritti doganali da destinare al bilancio dell'Unione europea.

Sara Armella
Lorenzo Ugolini

7) Corte di Giustizia, 12 giugno 2003, causa C-363/00, Commissione vs. Repubblica italiana, in Racc. 2003, 5767.

8) Corte di Giustizia, 17 giugno 2010, causa C-423/08, Commissione vs. Repubblica italiana, in Racc. 2010, 5449.