



# Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
ATHANASIOS RANTOS  
presentate il 2 settembre 2021<sup>1</sup>

**Causa C-326/20**

**SIA «MONO»**

**contro**

**Valsts ieņēmumu dienests**

[domanda di pronuncia pregiudiziale presentata dall'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia)]

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 12 – Accise – Esonero dall'accisa armonizzata – Prodotti sottoposti ad accisa destinati ad essere utilizzati nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari – Condizioni – Pagamento effettivo dei prodotti sottoposti ad accisa da parte dei loro effettivi destinatari – Pagamento non in contanti»

## I. Introduzione

1. Con la sua domanda di pronuncia pregiudiziale, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia) ha sottoposto alla Corte due questioni relative all'interpretazione dell'articolo 12 della direttiva 2008/118/CE<sup>2</sup> relativa al regime generale delle accise nell'ambito di un procedimento tra la società MONO SIA (in prosieguo: la «ricorrente») e la Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria, Lettonia; in prosieguo: la «VID») concernente l'esenzione dalle accise sui prodotti acquistati da membri di servizi diplomatici e consolari nonché dal personale di organismi internazionali stabiliti in Lettonia.

2. Tali questioni sono in sostanza intese a stabilire se l'articolo 12 della direttiva 2008/118 osti a una normativa nazionale ai sensi della quale i prodotti sottoposti ad accisa destinati ad essere utilizzati nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari sono esenti da detta imposta alla condizione, non prevista dal diritto dell'Unione, che tali prodotti siano stati acquistati tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti e che il pagamento al fornitore sia stato effettuato dagli effettivi destinatari di detti prodotti.

3. Malgrado il suo carattere inedito, la presente causa solleva una problematica che la Corte ha recentemente affrontato, vale a dire quella delle restrizioni relative all'utilizzo dei contanti come mezzo di pagamento. La Corte è pertanto invitata a pronunciarsi sulla conformità del regime di

<sup>1</sup> Lingua originale: il francese.

<sup>2</sup> Direttiva del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12).

esenzione dalle accise stabilito dalla normativa lettone e, in particolare, sul margine di discrezionalità degli Stati membri nell'attuazione di tale regime alla luce del principio di proporzionalità.

## II. Contesto normativo

### A. *Diritto internazionale*

#### 1. *Convenzione di Vienna sulle relazioni diplomatiche*

4. L'articolo 34 della Convenzione di Vienna sulle relazioni diplomatiche, conclusa a Vienna il 18 aprile 1961<sup>3</sup> (in prosieguo: la «CVRD») stabilisce quanto segue:

«L'agente diplomatico e' esente da ogni imposta e tassa personale o reale, nazionale, regionale o comunale, ma non:

a) dalle imposte indirette che ordinariamente sono incorporate ne[i] prezzi delle merci e dei servizi;

(...)».

5. L'articolo 36, paragrafo 1, della CVRD dispone quanto segue:

«Lo Stato accreditario concede, secondo le disposizioni legislative e regolamentari che può prendere, l'entrata e l'esenzione da dazi doganali, tasse e altri diritti annessi, diversi dalle spese di deposito, trasporto o di altro servizio analogo:

a) degli oggetti destinati all'uso ufficiale della missione;

b) degli oggetti destinati all'uso personale dell'agente diplomatico o dei membri della sua famiglia che convivono con lui, compresi quelli per il loro stabilimento».

#### 2. *Convenzione di Vienna sulle relazioni consolari*

6. L'articolo 49, paragrafo 1, della Convenzione di Vienna sulle relazioni consolari, conclusa a Vienna il 24 aprile 1963<sup>4</sup> (in prosieguo; la «CVRC»), intitolato «Esenzione fiscale», dispone quanto segue:

«I funzionari consolari, gli impiegati consolari e i membri della loro famiglia viventi nella loro comunione domestica sono esenti da ogni imposta e tassa, personali o reali, nazionali regionali e comunali, eccettuati:

a) le imposte indirette di natura tale che sono ordinariamente incorporate nei prezzi delle merci o dei servizi;

<sup>3</sup> *Recueil des Traités des Nations unies*, vol. 500, pag. 95.

<sup>4</sup> *Recueil des Traités des Nations unies*, vol. 596, pag. 261.

(...))».

7. L'articolo 50, paragrafo 1, della CVRC, intitolato «Esenzione dai dazi doganali e dalla visita doganale», dispone quanto segue:

«Secondo le disposizioni legislative e regolamentari, che può prendere, lo Stato di residenza autorizza l'entrata e accorda l'esenzione da ogni diritto doganale, tassa e altro tributo connesso, diversi dalle spese di deposito, di trasporto o attenenti a servizi analoghi, per:

- a) gli oggetti destinati all'uso ufficiale del posto consolare;
- b) gli oggetti destinati all'uso personale del funzionario consolare e dei membri della sua famiglia viventi nella sua comunione domestica, comprese le masserizie destinate al suo stabilimento. Le merci di consumo non devono superare le quantità necessarie all'uso diretto da parte degli interessati».

## ***B. Il diritto dell'Unione***

### *1. Direttiva 2008/118*

8. Il considerando 13 della direttiva 2008/118 dispone quanto segue:

«Le norme e condizioni relative alle consegne esenti dal pagamento dell'accisa dovrebbero rimanere armonizzate. Per le consegne esenti a organizzazioni situate in altri Stati membri occorre utilizzare un certificato di esenzione».

9. L'articolo 1, paragrafo 1, di tale direttiva dispone quanto segue:

«La presente direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei seguenti prodotti (“prodotti sottoposti ad accisa”):

(...)

- b) alcole e bevande alcoliche di cui alle direttive 92/83/CEE <sup>[5]</sup> e 92/84/CEE <sup>[6]</sup>;
- c) tabacchi lavorati di cui alle direttive 95/59/CE <sup>[7]</sup>, 92/79/CEE <sup>[8]</sup> e 92/80/CEE <sup>[9]</sup>».

<sup>5</sup> Direttiva del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU 1992, L 316, pag. 21).

<sup>6</sup> Direttiva del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU 1992, L 316, pag. 29).

<sup>7</sup> Direttiva del Consiglio, del 27 novembre 1995, relativa alle imposte diverse dell'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati (GU 1995, L 291, pag. 40).

<sup>8</sup> Direttiva del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette (GU 1992, L 316, pag. 8).

<sup>9</sup> Direttiva del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette (GU 1992, L 316, pag. 10).

10. L'articolo 12 della direttiva 2008/118 dispone quanto segue:

«1. I prodotti sottoposti ad accisa sono esentati dal pagamento dell'accisa quando sono destinati a essere utilizzati:

- a) nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari;
- b) da organizzazioni internazionali riconosciute come tali dalle autorità pubbliche dello Stato membro ospitante, e dai membri di dette organizzazioni, nei limiti e alle condizioni fissati dalle convenzioni internazionali che istituiscono tali organizzazioni o dagli accordi di sede;
- c) dalle forze armate di qualsiasi Stato che sia parte contraente del trattato Nord Atlantico diverso dallo Stato membro nel quale è esigibile l'accisa, per l'uso di tali forze, del personale civile che le accompagna, o per l'approvvigionamento delle loro mense;

(...)

2. Le esenzioni sono applicabili alle condizioni e nei limiti fissati dallo Stato membro ospitante. Gli Stati membri possono concedere l'esenzione mediante rimborso dell'accisa».

11. L'articolo 13 di tale direttiva dispone quanto segue:

«1. Fatto salvo l'articolo 21, paragrafo 1, i prodotti sottoposti ad accisa che circolano in regime di sospensione dall'accisa verso un destinatario di cui all'articolo 12, paragrafo 1, sono accompagnati da un certificato di esenzione.

2. La Commissione stabilisce, secondo la procedura di cui all'articolo 43, paragrafo 2, la forma e il contenuto del certificato di esenzione.

(...))».

12. L'articolo 14, paragrafo 3, della stessa direttiva dispone quanto segue:

«Gli Stati membri adottano le misure necessarie per garantire che le esenzioni previste nei paragrafi 1 e 2 siano applicate in modo tale da impedire ogni possibile evasione, elusione o abuso».

2. *Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011*

13. L'articolo 51 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011<sup>10</sup> dispone quanto segue:

«1. (...) il certificato di esenzione dall'[imposta sul valore aggiunto (IVA)] e/o dalle accise di cui all'allegato II del presente regolamento funge da conferma che l'operazione può beneficiare dell'esenzione a norma dell'articolo 151 della direttiva 2006/112/CE<sup>[11]</sup>, ferme restando le note esplicative figuranti nell'allegato di detto certificato.

(...)

<sup>10</sup> Regolamento di esecuzione del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2011, L 77, pag. 1).

<sup>11</sup> Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

2. Il certificato di cui al paragrafo 1 è vistato dalle autorità competenti dello Stato membro ospitante. Tuttavia, se i beni o i servizi sono destinati ad un uso ufficiale, gli Stati membri possono esonerare il destinatario, alle condizioni che essi stabiliscono, dall'obbligo di far vistare il certificato. Tale esonero può essere revocato in caso di abuso.

Gli Stati membri comunicano alla Commissione la denominazione del punto di contatto designato per identificare gli uffici incaricati di vistare il certificato e in quale misura hanno concesso un esonero dall'obbligo di farlo vistare. La Commissione ne informa gli altri Stati membri.

3. Se l'esenzione diretta è applicata nello Stato membro in cui hanno luogo la cessione di beni o la prestazione di servizi, il cedente o il prestatore ottengono il certificato di cui al paragrafo 1 del presente articolo dal beneficiario dei beni o dei servizi e lo conservano nei propri registri. Se l'esenzione è concessa mediante una procedura di rimborso dell'IVA, in conformità dell'articolo 151, paragrafo 2, della direttiva [2006/112], il certificato è allegato alla richiesta di rimborso presentata allo Stato membro interessato».

14. L'allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011 indica la forma e il contenuto del certificato di esenzione dall'IVA e/o dalle accise di cui all'articolo 51 di tale regolamento di esecuzione.

### **C. Diritto lettone**

15. L'articolo 7 del [L]ikums «Par akcizes nodokli» (legge sulle accise) del 30 ottobre 2003<sup>12</sup> dispone quanto segue:

«L'accisa è dovuta da:

1. l'importatore (...))».

16. L'articolo 20, paragrafo 1, di tale legge dispone quanto segue:

«Fatte salve le disposizioni di cui ai paragrafi 2, (...) 5 (...) del presente articolo, sono esentati dal pagamento dell'accisa i prodotti sottoposti ad accisa che sono consegnati:

- 1) a rappresentanze diplomatiche e consolari;
- 2) ad agenti diplomatici e consolari di rappresentanze diplomatiche e consolari, personale amministrativo e tecnico e membri delle famiglie dei soggetti indicati al presente punto, qualora non siano cittadini lettoni né residenti permanenti (...);
- 3) a organizzazioni internazionali, o alle loro rappresentanze, riconosciute come tali dalla Repubblica di Lettonia, nei limiti e alle condizioni fissati dalle convenzioni internazionali che istituiscono tali organizzazioni o dagli accordi di sede;
- 4) a personale di organizzazioni internazionali o di quelle delle loro rappresentanze dotato di status diplomatico nel territorio della Repubblica di Lettonia, qualora non siano cittadini lettoni né residenti permanenti;

<sup>12</sup> *Latvijas Vēstnesis*, 2003, n. 161.

(...)

6) alle forze armate di uno Stato che sia parte contraente del trattato Nord Atlantico (ad eccezione dello Stato membro nel quale è esigibile l'accisa), per l'uso di tali forze, del personale civile che l'accompagna, o per l'approvvigionamento delle relative mense;

(...)

9) (...)

a) a Quartieri generali alleati riconosciuti nella Repubblica di Lettonia (...)

b) a membri di un Quartiere generale alleato o soggetti a loro carico, qualora non siano cittadini lettoni né residenti permanenti».

17. L'articolo 20, paragrafo 2, punto 2, di detta legge, dispone quanto segue:

«I soggetti di cui al paragrafo 1 del presente articolo possono ricevere prodotti sottoposti ad accisa derivanti:

(...)

2) da depositi fiscali situati nella Repubblica di Lettonia alle seguenti condizioni:

a) lo speditore dei prodotti sottoposti ad accisa si avvale del documento di cui all'allegato II del regolamento [di esecuzione] n. 282/2011 che attesta che tali prodotti sono esenti da detta imposta,

b) lo speditore dei prodotti sottoposti ad accisa formalizza un documento giustificativo conforme alla normativa sulla circolazione di detti prodotti,

c) il pagamento per l'acquisto dei prodotti sottoposti ad accisa è effettuato tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti».

18. L'articolo 20, paragrafo 5, della stessa legge dispone quanto segue:

«Sono esenti dall'imposta i prodotti sottoposti ad accisa che sono destinati a coprire le esigenze dei soggetti di cui al paragrafo 1 del presente articolo e che sono importati nel territorio della Repubblica di Lettonia, per la loro immissione in libera pratica (...) da paesi diversi dagli Stati membri o dal territorio cui fa riferimento l'articolo 2, paragrafo 3<sup>1</sup>, della presente legge, nelle seguenti condizioni:

1) lo speditore dei prodotti sottoposti ad accisa si avvale del documento di cui all'allegato II del regolamento [di esecuzione] n. 282/2011 che attesta che tali prodotti sono esenti da detta imposta;

2) il pagamento per l'acquisto dei prodotti sottoposti ad accisa è effettuato tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti».

### III. Procedimento principale, questioni pregiudiziali e procedimento dinanzi alla Corte

19. La ricorrente ha dichiarato all'amministrazione doganale lettone alcuni prodotti sottoposti ad accisa (alcol e sigarette) da essa acquistati presso una società britannica e presso la sua succursale lettone (in prosieguo: i «prodotti in questione»), in regime di sospensione dall'accisa e ai fini della loro immissione in libera pratica presso le ambasciate e i servizi consolari di diversi Stati membri nonché della rappresentanza della NATO in Lettonia.

20. Dopo aver acquistato i prodotti in questione dalla società britannica e dalla sua succursale lettone, senza pagarne direttamente il prezzo, la ricorrente li vende a missioni diplomatiche e consolari<sup>13</sup> situate in Lettonia, senza tuttavia ricevere pagamenti. Infatti, queste ultime, dopo aver ricevuto tali prodotti, ne pagano il prezzo direttamente a tale società britannica, beneficiaria di una cessione del credito da parte della ricorrente. Il contratto di cessione prevedeva altresì la remunerazione che detta società doveva versare alla ricorrente per il suo ruolo di intermediaria per la vendita dei prodotti in questione.

21. A seguito di un'ispezione fiscale, la VID ha adottato una decisione che ha imposto alla ricorrente di pagare accise per l'immissione in libera pratica dei prodotti in questione, oltre ammende e interessi di mora. Tale decisione rilevava che, poiché le rappresentanze diplomatiche interessate non avevano pagato i prodotti in questione utilizzando mezzi di pagamento diversi dal contante, la condizione per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 20, paragrafo 5, punto 2, della legge sulle accise non era soddisfatta.

22. La ricorrente ha presentato ricorso dinanzi all'Administratīvā rajona tiesa (Tribunale amministrativo distrettuale, Lettonia) chiedendo l'annullamento della decisione della VID. Essa ha sostenuto, in particolare, che la condizione per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 20, paragrafo 5, punto 2, della legge sulle accise non era decisiva e, inoltre, non era prevista come condizione per l'esenzione negli strumenti internazionali che vincolano la Repubblica di Lettonia.

23. Mediante sentenza del 10 giugno 2019, l'Administratīvā rajona tiesa (Tribunale amministrativo distrettuale) ha respinto il ricorso in relazione all'obbligo di pagamento delle accise.

24. La ricorrente ha impugnato tale sentenza dinanzi all'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale). Tale giudice osserva che non si contesta che la ricorrente ha dichiarato i prodotti in questione nell'ambito del regime di deposito doganale, applicando l'esenzione dall'accisa e per la loro immissione in libera pratica nei confronti di agenti diplomatici, che la stessa si è avvalsa del certificato di cui all'allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011, ha rilasciato documenti giustificativi relativi alle consegne dei prodotti ad agenti diplomatici di vari Stati e alla rappresentanza della NATO in Lettonia e che il pagamento ad essa dovuto per i prodotti in questione è stato realizzato dall'impresa britannica ai sensi di un contratto di cessione del credito.

25. L'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) osserva, tuttavia, che la VID ritiene che l'esenzione dall'accisa non sia applicabile, in quanto, ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 5, punto 2, della legge sulle accise, tale esenzione può essere applicata soltanto se il pagamento dei prodotti in questione è effettuato tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti.

<sup>13</sup> L'espressione «missioni diplomatiche e consolari» utilizzata nelle presenti conclusioni comprende sia le rappresentanze diplomatiche e consolari sia gli organismi internazionali e le missioni militari situate in uno Stato membro.

26. Inoltre, dalla posizione adottata dalla VID risulterebbe che è necessario provare non solo che tra le parti dell'operazione in questione sia previsto un pagamento con mezzi diversi dai contanti, ma altresì che tale pagamento sia stato effettuato in concreto dai soggetti a cui i prodotti sono consegnati. La VID ritiene che, poiché il pagamento dovuto alla ricorrente per i beni in questione consegnati alle ambasciate e ai servizi consolari è stato effettuato, in forza di un contratto di cessione del credito, dalla società britannica, e non dalle ambasciate e dai servizi consolari a cui tali prodotti sono stati consegnati, non è possibile controllare se dette ambasciate e detti servizi consolari, al momento della ricezione dei prodotti, abbiano di fatto effettuato il pagamento tramite mezzi diversi dai contanti.

27. In siffatte circostanze l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se l'articolo 12, paragrafo 1, della [direttiva 2008/118] debba essere interpretato nel senso che i prodotti sottoposti ad accisa destinati ad essere utilizzati nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari sono esenti da detta imposta a condizione che sia previsto di effettuare il pagamento di tali prodotti tramite mezzi diversi dai contanti, che il pagamento abbia di fatto avuto luogo e che il pagamento al fornitore sia stato effettuato dagli effettivi destinatari di detti prodotti.
- 2) Se l'articolo 12, paragrafo 2, della [direttiva 2008/118] debba essere interpretato nel senso che gli Stati membri possono fissare condizioni e limiti che, nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari, subordinano l'esenzione dall'accisa per i prodotti sottoposti a detta imposta al requisito secondo cui l'acquirente di tali prodotti li abbia effettivamente pagati tramite mezzi diversi dai contanti».

28. La ricorrente, i governi lettone e spagnolo nonché la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte.

29. Le parti del procedimento principale e gli intervenienti suggeriscono di rispondere alle questioni pregiudiziali come segue.

- La ricorrente ritiene che l'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 non possa essere interpretato nel senso che i prodotti sottoposti ad accisa destinati ad essere utilizzati nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari sono esenti da accise a condizione che sia previsto il pagamento di tali prodotti tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti, che il pagamento al fornitore sia effettivamente avvenuto e sia stato effettuato dagli effettivi destinatari di detti prodotti. L'articolo 12, paragrafo 2, di tale direttiva non può essere interpretato nel senso che consente a uno Stato membro di imporre ulteriori restrizioni superflue e burocratiche riguardanti i prodotti esenti dalle accise, che si traducono in una limitazione dei mezzi di pagamento per tali prodotti.
- Da parte sua, il governo lettone suggerisce alla Corte di rispondere dichiarando che l'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che i prodotti sottoposti ad accisa destinati ad essere utilizzati nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari sono esenti da accise purché ne sia previsto il pagamento tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti, che il pagamento al fornitore sia effettivamente avvenuto e sia stato effettuato dagli effettivi destinatari di detti prodotti, e che l'articolo 12, paragrafo 2, di tale direttiva deve essere interpretato nel senso che gli Stati membri possono stabilire condizioni e limiti che, nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari, subordinano l'esenzione dalle



accise per i prodotti sottoposti ad accisa alla condizione che l'acquirente di tali prodotti li abbia effettivamente pagati tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti.

- Il governo spagnolo ritiene che gli Stati membri possano fissare, in larga misura, condizioni e limiti all'applicazione delle esenzioni previste dall'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, nel rispetto, in particolare, dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità. L'obbligo per il soggetto passivo, affinché si avvalga dell'esenzione, di dimostrare che i beni o i servizi sono stati pagati tramite mezzi diversi dai contanti sembrerebbe ragionevole al fine di garantire un'applicazione non abusiva dell'esenzione, in quanto permette di confermare l'effettiva consegna dei beni al destinatario diplomatico o consolare. Tale requisito sarebbe idoneo a impedire qualsiasi forma di abuso o frode. Il governo spagnolo suggerisce pertanto di rispondere alle questioni pregiudiziali nel senso che l'articolo 12 di detta direttiva consente agli Stati membri, allorquando stabiliscono le condizioni e i limiti all'applicazione dell'esenzione dalle accise su prodotti utilizzati nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari, di subordinare l'applicazione di tale esenzione alla condizione che l'acquirente di tali prodotti li abbia effettivamente pagati tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti.
- La Commissione ritiene che la risposta alla prima questione pregiudiziale emerga dalla formulazione stessa dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2008/118, che non fa alcun riferimento alle condizioni menzionate in tale questione. Pertanto, tale disposizione prevedrebbe unicamente, quale condizione, che i prodotti siano effettivamente destinati all'uso indicato, vale a dire all'uso nel quadro delle relazioni diplomatiche o consolari. Poiché, secondo la Commissione, la prova di tale destinazione può essere fornita con mezzi diversi dalla prova di un pagamento da parte degli acquirenti al loro fornitore diretto tramite mezzi diversi dai contanti, essa suggerisce di rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva deve essere interpretato nel senso che non richiede, per concedere l'esenzione in essa contemplata, che si preveda di effettuare il pagamento di tali prodotti tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti, che il pagamento al fornitore sia effettivamente avvenuto e che sia stato effettuato dagli effettivi destinatari di detti prodotti.
- La Commissione ritiene che alla seconda questione pregiudiziale si debba rispondere dichiarando che l'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 osta a una normativa nazionale ai sensi della quale, in circostanze come quelle del caso di specie, l'esenzione dall'accisa deve essere rifiutata per il fatto che l'acquirente non ha effettivamente pagato il prezzo dei prodotti sottoposti ad accisa tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti, senza che sia possibile dimostrare, sulla base di altri elementi di prova, che sono soddisfatte le condizioni di esenzione di cui all'articolo 12, paragrafo 1, di tale direttiva.

30. Le stesse parti hanno inoltre risposto per iscritto, entro il termine assegnato, a un quesito posto dalla Corte, ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> V. in tal senso, paragrafo 83 delle presenti conclusioni.

## IV. Analisi

### A. Osservazioni preliminari

31. Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 12 della direttiva 2008/118 debba essere interpretato nel senso che consente agli Stati membri, quando stabiliscono condizioni e limiti all'applicazione dell'esenzione dalle accise sui prodotti utilizzati nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari, di subordinare l'applicazione di tale esenzione a condizioni ulteriori non previste dal diritto dell'Unione, come quelle che prevedono che il destinatario effettivo di tali prodotti li abbia pagati direttamente ai fornitori tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti.

32. A tal riguardo rilevo, innanzitutto, che la Corte non ha ancora avuto occasione di pronunciarsi sull'interpretazione dell'articolo 12 della direttiva 2008/118.

33. Occorre altresì precisare che, secondo le informazioni fornite dal giudice del rinvio, non sussiste alcun dubbio che, nel procedimento principale, i prodotti in questione siano stati consegnati a rappresentanze diplomatiche e consolari e che la VID non ha constatato alcuna irregolarità, oltre alla violazione della disposizione del diritto lettone di cui trattasi. Infatti, dalla decisione di rinvio emerge che la ricorrente ha pienamente rispettato i requisiti previsti dal diritto dell'Unione sia sulla forma sia sul merito. Pertanto, il giudice del rinvio si chiede se sia possibile, in una ipotesi siffatta, che il diritto nazionale imponga condizioni e limiti ulteriori rispetto al diritto dell'Unione la cui violazione comporterebbe la disapplicazione dell'esenzione dalle accise.

34. Prima di procedere all'analisi approfondita delle questioni che si pongono nella presente causa, mi sembra rilevante concentrarsi sull'ambito di applicazione della direttiva 2008/118 e, in particolare, sulle disposizioni relative all'esenzione dalle accise a favore delle missioni diplomatiche e consolari.

35. Suggesto di analizzare, poi, il regime di esenzione dalle accise come previsto dal diritto lettone alla luce del principio di proporzionalità e, infine, la sua conformità alla giurisprudenza della Corte in materia di esenzione dall'IVA, un ambito per il quale il legislatore dell'Unione ha previsto un regime di esenzione identico a quello applicabile alle accise.

### B. Ambito di applicazione del regime di esenzione dalle accise

#### 1. Ambito di applicazione della direttiva 2008/118

36. Ai fini dell'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione, occorre tenere conto non soltanto dei suoi termini, ma anche del suo contesto e della finalità perseguita dalla normativa di cui è parte<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> V. sentenza del 26 marzo 2015, Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202, punto 23 e la giurisprudenza ivi citata).

37. Va ricordato che la direttiva 2008/118 è intesa a istituire un regime generale di accise relativo ai prodotti sottoposti ad accisa nell'Unione al fine di garantirne la libera circolazione e quindi il corretto funzionamento del mercato unico dell'Unione<sup>16</sup>. Tra le eccezioni a tale principio vi è l'esenzione di cui all'articolo 12 di tale direttiva a beneficio delle missioni diplomatiche e consolari.

38. Dalle disposizioni principali della direttiva 2008/118 sul regime di esenzione, descritte ai paragrafi da 10 a 12 delle presenti conclusioni, si possono trarre le seguenti conclusioni preliminari.

39. In primo luogo, l'obiettivo principale del regime di esenzione di cui all'articolo 12 della direttiva 2008/118 è garantire che i destinatari che rientrano in una delle categorie identificate da tale disposizione possano beneficiarne. Pertanto, i prodotti sottoposti ad accisa sono esentati dal pagamento delle accise corrispondenti quando sono destinati ad essere utilizzati nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari. Una siffatta interpretazione è altresì conforme all'articolo 36 della CVRD e all'articolo 50 della CVRC.

40. In secondo luogo, quand'anche si riconosca che gli Stati membri dispongono di un margine di discrezionalità nell'esecuzione del regime di esenzione, quest'ultimo è limitato dall'utilizzo del certificato di esenzione, il cui scopo è inquadrare il regime di esecuzione dell'esenzione e, in particolare, di assicurare che l'obiettivo di cui all'articolo 12 della direttiva 2008/118 sia raggiunto garantendo al contempo l'uso effettivo dei prodotti in questione da parte dei loro destinatari.

41. In terzo luogo, nell'ambito dei poteri conferiti agli Stati membri, questi ultimi possono adottare le misure necessarie per garantire che le esenzioni previste a beneficio delle missioni diplomatiche e consolari siano applicate in modo tale da impedire ogni possibile evasione, elusione o abuso<sup>17</sup>. A tale riguardo, va ricordato che la prevenzione di tali fenomeni è un obiettivo comune sia al diritto dell'Unione sia al diritto lettone.

42. In quarto luogo, per quanto riguarda l'attuazione del regime di esenzione dalle accise, la direttiva 2008/118 consente agli Stati membri di scegliere se concedere l'esenzione mediante due procedure diverse, vale a dire, da un lato, il rimborso ex post delle accise e, dall'altro, l'esenzione ex ante, sotto forma di sospensione delle accise in vista della loro consegna alle missioni diplomatiche e consolari<sup>18</sup>, modello per il quale ha optato la Lettonia.

43. Infine, oltre alle condizioni esplicitamente menzionate dalla direttiva 2008/118 e dal regolamento di esecuzione n. 282/2011, il diritto dell'Unione non prevede altre condizioni armonizzate per l'esenzione dei prodotti sottoposti ad accisa destinati a essere utilizzati nelle relazioni diplomatiche e consolari. In particolare, la concessione dell'esenzione non dipende dalle modalità di pagamento dei prodotti né dal pagamento diretto da parte dell'acquirente al fornitore.

## *2. Applicazione del regime di esenzione dalle accise*

44. Per comprendere il funzionamento del regime di esenzione dalle accise e i parametri della sua esecuzione occorre esaminare, in primo luogo, il contenuto del certificato di esenzione. Successivamente, la mia analisi verterà sul ruolo del diritto nazionale e sulla sua interazione con il diritto dell'Unione nell'esecuzione del regime di esenzione dalle accise.

<sup>16</sup> V. considerando 2, 8 e 10 della direttiva 2008/118.

<sup>17</sup> V. in tal senso l'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2008/118.

<sup>18</sup> V. in tal senso l'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

*a) Certificato di esenzione*

45. Ribadisco fin d'ora che il certificato di esenzione costituisce un documento la cui forma e il cui contenuto sono stabiliti dalla Commissione e che gli Stati membri sono tenuti a rispettare per garantire il corretto funzionamento del regime di esenzione dalle accise<sup>19</sup>. Va pertanto notato che, mediante l'uso di detto certificato, il legislatore dell'Unione ha inteso armonizzare tale regime.

46. Per quanto riguarda il suo contenuto, esso può essere riassunto come segue: il certificato di esenzione contiene l'identità e i dati di contatto del beneficiario dell'esenzione – organismo (rappresentanza diplomatica o consolare) o agente di quest'ultimo<sup>20</sup> –, la descrizione dettagliata dei beni o dei servizi interessati, la loro quantità o il loro numero, il loro valore unitario e totale e la valuta utilizzata<sup>21</sup>, la dichiarazione espressa da parte del beneficiario dell'esenzione che tali beni o servizi sono destinati a uno degli usi ufficiali di cui all'articolo 12 della direttiva 2008/118 o all'uso privato di un membro di una missione diplomatica o consolare<sup>22</sup>, il timbro datato e firmato di tale organismo in caso di richiesta di esenzione per uso privato<sup>23</sup> nonché il timbro datato e firmato dalle autorità competenti dello Stato membro ospitante che attesta che l'operazione rispetta, in tutto oppure fino a una misura precisata, le condizioni per l'esenzione dalle accise<sup>24</sup>.

47. Osservo, innanzitutto, che il certificato di esenzione descrive in modo preciso le diverse tappe che devono essere seguite da tutti i soggetti coinvolti nel processo dell'esenzione, vale a dire il soggetto passivo, le autorità dello Stato membro ospitante e l'organismo che beneficia dell'esenzione dello Stato membro interessato.

48. Occorre quindi sottolineare che, in linea di principio, il contenuto del certificato di esenzione è certificato sia dall'organismo o dall'individuo che beneficia dell'esenzione, vale a dire le missioni diplomatiche e consolari dello Stato membro interessato (o i loro funzionari), sia dalle autorità dello Stato membro ospitante.

49. Pertanto, nel caso di missioni diplomatiche o consolari che beneficiano dell'esenzione, nel certificato di esenzione queste ultime indicano, in particolare, che: a) i beni sono destinati a uno degli usi ufficiali previsti o a uso privato; b) i beni o servizi rispettano le condizioni e le restrizioni di esenzione nello Stato membro ospitante, e c) le informazioni sono state fornite in buona fede. Al fine di certificare l'esattezza delle informazioni di cui sopra, un rappresentante dell'organismo interessato appone una firma e il timbro o il sigillo della missione diplomatica o consolare allorché l'esenzione è stata concessa per l'uso privato di un membro dell'organismo esente.

50. Per quanto riguarda lo Stato membro ospitante, va osservato che, in linea di principio, il contenuto del certificato di esenzione è certificato anche dalle autorità competenti di tale Stato. Tale certificazione può essere effettuata da una o più autorità a seconda dello Stato membro interessato. Osservo a tale riguardo che, in alcuni Stati membri, due autorità sono coinvolte in tale

<sup>19</sup> V. in tal senso, articolo 13, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 e articolo 51 del regolamento di esecuzione n. 282/2011.

<sup>20</sup> V. in tal senso, allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011, casella 1 del certificato di esenzione e note esplicative.

<sup>21</sup> V. in tal senso, allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011, casella 5 del certificato di esenzione e note esplicative.

<sup>22</sup> V. in tal senso, allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011, casella 3 del certificato di esenzione e note esplicative.

<sup>23</sup> V. in tal senso, allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011, casella 4 del certificato di esenzione e note esplicative.

<sup>24</sup> V. in tal senso, allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011, casella 6 del certificato di esenzione e note esplicative.

processo<sup>25</sup>. Così, in primo luogo, il Ministero degli Affari esteri<sup>26</sup> o il Ministero della Difesa<sup>27</sup> certifica che l'agenzia in questione è, in virtù del suo status, titolare del diritto all'esenzione. Una volta ottenuta tale certificazione, l'organismo titolare del diritto all'esenzione, presenta il certificato di esenzione al fornitore e procede all'acquisto dei prodotti esenti fornendogli una copia di tale certificato. In un secondo momento, una seconda autorità dello Stato membro ospitante, nella maggior parte dei casi le autorità fiscali o i servizi doganali, può eventualmente verificare la conformità dell'operazione alle norme applicabili in materia di esenzione dalle accise o dall'IVA.

51. Tuttavia, se i beni o i servizi sono destinati a un uso ufficiale, lo Stato membro ospitante può, alle condizioni da esso stabilite, esentare le rappresentanze diplomatiche o consolari dall'obbligo di ottenere l'autorizzazione preventiva delle autorità competenti di tale Stato membro per l'uso del certificato di esenzione<sup>28</sup>. In un caso siffatto, tale certificato può essere utilizzato senza la certificazione dello Stato membro ospitante e senza contenere il timbro delle autorità competenti di tale Stato membro. Pertanto, si potrebbe prevedere che, per motivi di reciprocità nell'ambito delle relazioni diplomatiche di uno Stato membro con un altro, si decida di agevolare l'acquisto di prodotti sottoposti ad accisa alle missioni diplomatiche e consolari concedendo loro tale esenzione, che tuttavia può essere revocata in caso di abuso.

52. Ciononostante, anche nei casi in cui l'autorità competente dello Stato membro ospitante decida di non applicare il proprio timbro in caso di esenzione dalle accise per un uso ufficiale, ciò non esonera, in linea di principio, la missione diplomatica o consolare che beneficia di tale esenzione dal suo obbligo di confermare l'accuratezza dei dati inseriti e di certificare il contenuto del certificato di esenzione, mediante una firma o un sigillo ufficiale.

53. Infine, per quanto riguarda il soggetto passivo (o il fornitore dei beni che godono dell'esenzione), nelle note esplicative dell'allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011 relativo al certificato di esenzione è specificato che quest'ultimo funge da certificato per l'esenzione fiscale delle cessioni di beni alle missioni diplomatiche e consolari. Il soggetto passivo/depositario è inoltre tenuto a conservare detto certificato nei propri libri contabili<sup>29</sup> in conformità con le disposizioni normative applicabili nel proprio Stato membro<sup>30</sup>.

#### *b) Il ruolo del diritto nazionale nell'esecuzione del regime di esenzione dalle accise*

54. Va innanzitutto ricordato che, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, le esenzioni di cui al primo comma di tale articolo «sono applicabili alle condizioni e nei limiti fissati dallo Stato membro ospitante».

<sup>25</sup> V., ad esempio, il certificato di esenzione utilizzato in Francia disponibile al seguente indirizzo: [https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat\\_d\\_exoneration\\_de\\_la\\_TVA\\_et\\_des\\_droits\\_d\\_accises\\_f1\\_cle41f1f4.pdf](https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf)

<sup>26</sup> Nella maggior parte degli Stati membri, la divisione del protocollo del Ministero degli Affari esteri è responsabile di tale compito.

<sup>27</sup> Nel caso in cui l'esenzione riguardi una missione armata stabilita nello Stato membro ospitante.

<sup>28</sup> V. in tal senso l'articolo 51, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 e il punto 7 delle note esplicative dell'allegato II di tale regolamento di esecuzione.

<sup>29</sup> V. in tal senso, articolo 51, paragrafo 3, del regolamento di esecuzione n. 282/2011.

<sup>30</sup> Nelle note esplicative dell'allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011 si afferma inoltre che il certificato di esenzione deve essere redatto in due copie, una prima copia deve essere conservata dallo speditore, mentre la seconda copia deve accompagnare la movimentazione dei prodotti soggetti ad accisa.

55. Il governo lettone ritiene pertanto che il requisito del pagamento tramite mezzi diversi dai contanti, in aggiunta alla formalità del certificato di esenzione, sia giustificato, tenuto conto, in particolare, del margine di discrezionalità concesso agli Stati membri dal tenore letterale della suddetta disposizione e della possibilità che tale disposizione possa permettere loro di stabilire le condizioni e i limiti dell'esenzione dalle accise.

56. Tale posizione è condivisa anche dal governo spagnolo, il quale ritiene che, se si ammette l'interpretazione secondo cui l'esenzione si applica automaticamente nell'ambito della cessione di beni o di servizi a una rappresentanza diplomatica o consolare, l'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, che prevede che gli Stati membri possano fissare le condizioni e i limiti di una siffatta esenzione, perderebbe tutto il suo significato.

57. Rilevo sin d'ora che non condivido la posizione dei governi lettone e spagnolo.

58. Infatti, in primo luogo, sembra evidente che, in un settore armonizzato del diritto dell'Unione, quale il regime generale delle accise, il margine di discrezionalità di cui dispongono gli Stati membri è limitato e deve essere esercitato conformemente al diritto dell'Unione.

59. In secondo luogo, se anche ci si limita a un'interpretazione restrittiva dell'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, tale disposizione non è idonea a privare gli Stati membri della possibilità di fissare un determinato numero di parametri relativi all'applicazione dell'esenzione dalle accise.

60. Occorre ricordare, in via principale, che spetta al legislatore nazionale scegliere la modalità di esenzione che intende applicare, ossia se quest'ultima avrà luogo ex ante e direttamente, attraverso la sospensione dalle accise, o ex post, mediante rimborso delle accise.

61. Peraltro, il margine di discrezionalità di cui dispongono gli Stati membri nell'attuazione del regime di esenzione dalle accise è chiaramente illustrato dai diversi approcci seguiti da tali Stati membri nella fissazione dei parametri di tale regime. Si osservano, infatti, alcune differenze per quanto concerne la designazione delle autorità competenti degli Stati membri ospitanti per certificare sia l'ammissibilità dei titolari dell'esenzione sia la validità delle operazioni realizzate<sup>31</sup>, i requisiti relativi alla certificazione del contenuto da parte della missione diplomatica

<sup>31</sup> V. in tal senso, il paragrafo 50 delle presenti conclusioni.

interessata<sup>32</sup>, l'importo a partire dal quale l'esenzione è disponibile<sup>33</sup>, il periodo durante il quale l'esenzione è valida o il termine per ottenere il rimborso<sup>34</sup>, la disciplina dell'uso dei prodotti interessati<sup>35</sup> o ancora il numero di copie del certificato di esenzione da emettere<sup>36</sup>.

62. Alla luce di quanto precede, ritengo che un'interpretazione incentrata sull'obiettivo principale del regime di esenzione dalle accise, consistente nel garantire che i destinatari di cui all'articolo 12 della direttiva 2008/118 ottengano tale esenzione, non privi gli Stati membri della possibilità di fissare un certo numero di parametri importanti in relazione all'attuazione di tale regime.

### ***C. L'esame della proporzionalità del regime di esenzione dalle accise***

63. Il principio di proporzionalità prescrive che gli Stati membri si avvalgano di mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, non devono eccedere quanto necessario a tal fine e portano il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione controversa<sup>37</sup>.

64. La giurisprudenza della Corte precisa al riguardo che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti<sup>38</sup>.

65. Occorre quindi, in primo luogo, esaminare l'obiettivo legittimo perseguito dal legislatore lettone al momento dell'adozione dell'articolo 20, paragrafo 5, punto 2, della legge sulle accise, al fine di verificare se quest'ultimo sia giustificato e proporzionato.

66. Successivamente, occorre esaminare se tale normativa sia idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e se essa non ecceda quanto necessario per conseguirlo.

<sup>32</sup> Taluni Stati membri richiedono che il certificato di esenzione contenga sia la firma del capomissione (o di una persona alla quale il capomissione abbia delegato un siffatto potere) sia la presenza di un sigillo della rappresentanza diplomatica. V., ad esempio, il regime lituano di esenzione dalle accise (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

<sup>33</sup> L'importo minimo di acquisto per poter beneficiare dell'esenzione dalle accise o dall'IVA può variare a seconda dei prodotti in questione tra i diversi Stati membri. Ad esempio è fissato a EUR 80 per transazione per la Repubblica di Finlandia (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>), tra EUR 120 ed EUR 240 per operazione per il Granducato di Lussemburgo [v. in tal senso articolo 2 e articolo 4, paragrafo 1, del regolamento granducale del 7 febbraio 2013, sulle indennità e le esenzioni dall'imposta sul valore aggiunto riconosciute alle missioni diplomatiche e ai posti consolari, nonché agli agenti diplomatici, ai funzionari consolari e agli agenti di cancelleria (*Mémorial A 2013, n. 24, in prosieguo: il «regolamento granducale»*)] e a EUR 250 per operazione per la Repubblica ellenica [v. in tal senso articolo 3, lettera h), della decisione ministeriale POL.1268/30.12.2011, modificata dalla decisione ministeriale A 1144/25.06.2021 (FEK B' 2821/30-06-2021)].

<sup>34</sup> V. ad esempio, nel diritto ungherese, articolo 7, paragrafo 1, dell'*egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet* [decreto del ministro delle finanze n. 11/2010 (III. 31) concernente l'applicazione di taluni privilegi, agevolazioni e immunità relativi all'imposta sul valore aggiunto e alle accise] il quale precisa che la richiesta di rimborso delle accise deve essere presentata dal 1° gennaio al 30 settembre dell'anno successivo all'acquisto dei beni per cui è richiesta l'esenzione dall'IVA o dalle accise.

<sup>35</sup> A titolo esemplificativo, il regime finlandese prevede una disciplina specifica per l'uso dell'alcol acquistato a fini ufficiali dalle missioni diplomatiche e consolari. Infatti, il consumo di alcol deve avvenire all'interno dei locali di tali organismi e può essere reso disponibile gratuitamente solo a un gruppo specifico di ospiti dell'ambasciatore o di un membro della missione diplomatica o consolare (v., in tal senso, <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>).

<sup>36</sup> Il numero di copie può infatti variare tra tre per il Granducato di Lussemburgo (v. in tal senso articolo 7, paragrafo 1, del regolamento granducale) e quattro nella Repubblica francese (v., in tal senso, il certificato di esenzione rilasciato dal governo francese: [https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat\\_d\\_exoneration\\_de\\_la\\_TVA\\_et\\_des\\_droits\\_d\\_accises\\_f1\\_cle41f1f4.pdf](https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf)).

<sup>37</sup> V. sentenze del 18 dicembre 1997, *Molenheide e a.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, punto 46) e del 22 ottobre 2015, *Impresa Edilux e SICEF*, (C-425/14, EU:C:2015:721, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata).

<sup>38</sup> V. sentenza del 29 giugno 2017, *Commissione/Portogallo* (C-126/15, EU:C:2017:504, punto 64 e la giurisprudenza ivi citata).

67. Ritengo importante ricordare che il regime di esenzione dalle accise è stato armonizzato a livello dell'Unione mediante la direttiva 2008/118. Sotto il profilo della sua esecuzione, tale armonizzazione si ricava dalla disciplina del regime di esenzione mediante il certificato di esenzione. È quindi in tale contesto specifico che occorre esaminare la proporzionalità dell'articolo 20, paragrafo 5, punto 2, della legge sulle accise al fine di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate.

68. Alla luce di quanto precede ritengo che, nel caso in cui non sussista una siffatta armonizzazione e considerata la necessità che ne deriva di un sistema di esenzione uniforme, misure come quelle previste dal diritto lettone potrebbero essere giustificate e proporzionate sia alla luce degli obiettivi perseguiti dal diritto nazionale sia del margine di discrezionalità più ampio di cui uno Stato membro disporrebbe.

### *1. La giustificazione della restrizione imposta dal diritto lettone*

69. Dalla decisione di rinvio e dalle osservazioni scritte del governo lettone risulta che la condizione di un pagamento tramite mezzi diversi dai contanti deriva dalla volontà di garantire che l'esenzione sia correttamente concessa ai titolari del diritto all'esenzione dalle accise nonché di lottare in modo più efficace contro l'evasione e la frode fiscale.

70. Va rilevato che gli Stati membri hanno un legittimo interesse ad intraprendere azioni volte a proteggere i loro interessi finanziari<sup>39</sup> e che la lotta contro ogni possibile evasione, elusione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva 2008/118, come risulta dall'articolo 11 e dall'articolo 39, paragrafo 3, primo comma, di tale direttiva<sup>40</sup>.

71. Ritengo quindi che, prima facie, l'obiettivo perseguito dal legislatore lettone possa sembrare giustificato nel caso particolare di taluni prodotti sottoposti ad accisa, quali le sigarette e l'alcol, i quali, introdotti illegittimamente, rappresentano una parte importante della commercializzazione dei prodotti sottoposti ad accisa.

72. Tuttavia, ribadisco che, nell'esercizio dei poteri conferiti loro dal diritto dell'Unione, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto, tra i quali figura in particolare il principio di proporzionalità<sup>41</sup>.

73. Occorre quindi ora esaminare gli argomenti addotti da questi due governi per giustificare la restrizione imposta dal diritto lettone.

74. I governi lettone e spagnolo ritengono che il ricorso a mezzi di pagamento in contanti in occasione di operazioni economiche agevoli considerevolmente i comportamenti fraudolenti e abusivi e che, pertanto, le restrizioni imposte dal diritto lettone sarebbero legittime e proporzionate.

<sup>39</sup> V. sentenza del 10 luglio 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punto 22 e la giurisprudenza ivi citata).

<sup>40</sup> V. sentenza del 29 giugno 2017, Commissione/Portogallo (C-126/15, EU:C:2017:504, punto 59).

<sup>41</sup> V. sentenza del 29 giugno 2017, Commissione/Portogallo (C-126/15, EU:C:2017:504, punto 62).



75. Il governo spagnolo sostiene che il diritto dell'Unione contempla tali tipi di restrizioni, che sarebbero fissate per scopi legittimi quali la prevenzione dell'evasione fiscale. A tal riguardo, detto governo fa riferimento alla sentenza *Hessischer Rundfunk*<sup>42</sup> nonché alle conclusioni dell'avvocato generale Richard de la Tour nella causa *ECOTEX BULGARIA*<sup>43</sup>.

76. Quand'anche si ammetta che, in taluni casi particolari, possano essere legittime le restrizioni all'utilizzo dei contanti come mezzo di pagamento, ritengo che la giurisprudenza citata dal governo spagnolo non possa essere applicata alla presente causa, in cui sia i fatti sia il regime giuridico applicabile si differenziano notevolmente dalla fattispecie che ha dato luogo alla sentenza del 26 gennaio 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 e C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Ricordo che, nelle cause riunite *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 e C-423/19), la Grande Sezione della Corte ha dichiarato che, in linea di principio, uno Stato membro della zona euro può obbligare la propria amministrazione ad accettare pagamenti in contanti, ma che tale possibilità può anche essere limitata per un motivo di interesse pubblico a condizione che siffatte restrizioni siano proporzionate all'obiettivo di interesse pubblico perseguito. Pertanto, la Corte ha rilevato che una siffatta restrizione può essere giustificata, in particolare, qualora il pagamento in contanti sia idoneo a generare un costo irragionevole per l'amministrazione a causa del numero molto elevato di contribuenti. La Corte ha quindi concluso che spetta al giudice del rinvio verificare se una siffatta restrizione sia proporzionata all'obiettivo di un recupero effettivo del canone radiotelevisivo<sup>44</sup>, in particolare alla luce del fatto che i mezzi legali alternativi di pagamento possono non essere facilmente accessibili a tutte le persone debtrici di quest'ultimo<sup>45</sup>.

78. Osservo sin d'ora che il controllo di proporzionalità di cui alla sentenza del 26 gennaio 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 e C-423/19, EU:C:2021:63) ha avuto luogo in un contesto diverso da quello della presente causa. L'obiettivo di interesse pubblico perseguito nella suddetta causa consisteva nel garantire l'assenza di costi irragionevoli per l'amministrazione a causa dei pagamenti in contanti. Orbene, un rischio siffatto non si presenta nel procedimento principale, in cui la normativa lettone è intesa a evitare gli abusi e le frodi in materia di pagamento e di esenzione dalle accise.

79. Nella causa *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19), pendente dinanzi alla Corte, quest'ultima è chiamata a stabilire in che misura sia conforme al diritto dell'Unione una normativa fiscale nazionale che vieta alle persone fisiche e giuridiche di effettuare, nel territorio nazionale, un pagamento in contanti allorché il relativo importo è pari o superiore a una determinata soglia e richiede a detti soggetti di ricorrere, a tal fine, ad altri mezzi di pagamento, pena l'irrogazione di una sanzione.

80. Sebbene condivida l'analisi dell'avvocato generale Richard de la Tour nella causa *ECOTEX BULGARIA*<sup>46</sup>, ritengo che le conclusioni tratte da tale analisi non possano essere trasposte al procedimento principale. Da un lato, contrariamente alla normativa lettone, la normativa bulgara di cui trattasi nella suddetta causa non rientra in un settore armonizzato dal diritto dell'Unione. Dall'altro, il contesto giuridico e gli obiettivi perseguiti dalla normativa bulgara differiscono notevolmente dalla normativa lettone. La normativa bulgara mira, infatti, a combattere le pratiche di elusione fiscale che derivano da situazioni in cui liquidità significative non vengono

<sup>42</sup> V. sentenza del 26 gennaio 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 e C-423/19, EU:C:2021:63).

<sup>43</sup> Conclusioni dell'avvocato generale Richard de la Tour nella causa *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

<sup>44</sup> V. sentenza del 26 gennaio 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 e C-423/19, EU:C:2021:63, punti da 72 a 76).

<sup>45</sup> V. sentenza del 26 gennaio 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 e C-423/19, EU:C:2021:63, punto 77).

<sup>46</sup> Conclusioni dell'avvocato generale Richard de la Tour nella causa *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

registrate nei documenti contabili, eludendo in tal modo l'imposizione nonché il versamento dei contributi previdenziali obbligatori<sup>47</sup>. Pertanto, il legislatore bulgaro richiede di ricorrere a mezzi di pagamento che garantiscono la tracciabilità delle operazioni finanziarie per le quali non esisterebbero altri mezzi di prova o controllo. Orbene, nel procedimento principale, il diritto dell'Unione prevede un meccanismo specifico per l'attuazione del regime di esenzione dalle accise, mediante il certificato di esenzione che può costituire un mezzo di prova attestante, in linea di principio, non solo la realizzazione di un'operazione commerciale, ma anche la sua tracciabilità al fine di evitare qualsiasi forma di abuso e di frode.

*2. L'idoneità della normativa nazionale di cui trattasi a conseguire gli obiettivi da essa perseguiti e la sua necessità*

81. Rammento che, conformemente a una giurisprudenza costante della Corte, una normativa nazionale è idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo addotto solo se risponde realmente all'intento di raggiungerlo in modo coerente e sistematico<sup>48</sup>.

82. Si pone quindi la questione di stabilire se e in che misura il certificato di esenzione consenta, di per sé, di realizzare sia gli obiettivi del diritto lettone sia l'obiettivo di cui all'articolo 12 della direttiva 2008/118, ossia l'esenzione dei destinatari interessati, garantendo al contempo l'assenza di frodi e di abusi. Rilevo sin d'ora che, in caso di risposta affermativa a tale questione, ritengo che qualsiasi normativa nazionale che imponga condizioni e formalità supplementari al fine di garantire il ricevimento dei prodotti che beneficiano dell'accisa da parte dei destinatari interessati rischierebbe di essere ingiustificata e sproporzionata. Tuttavia, se tale certificato non consente di garantire un'applicazione legittima e non abusiva del regime di esenzione dalle accise – e in particolare di garantire il ricevimento dei prodotti in questione da parte degli effettivi destinatari – misure aggiuntive, come quelle previste nel diritto lettone, potrebbero essere giustificate e proporzionate.

83. Osservo che un quesito mirato riguardante specificamente tale problematica è stato rivolto a tutte le parti<sup>49</sup>.

84. La ricorrente e la Commissione, nelle loro risposte al quesito posto, sostengono che il certificato di esenzione contiene tutti gli elementi necessari per garantire che gli acquirenti dei prodotti in questione siano effettivamente i soggetti di cui all'articolo 12 della direttiva 2008/118.

85. Va invece notato che i governi lettone e spagnolo, nelle rispettive risposte, non hanno illustrato in che modo l'obbligo di pagamento tramite mezzi diversi dai contanti apporterebbe ulteriori elementi di cui le autorità fiscali non disporrebbero sulla base del certificato di esenzione. Tali governi ritengono che il pagamento tramite mezzi diversi dai contanti consentirebbe all'amministrazione fiscale di dimostrare in modo diverso che il fornitore ha effettuato l'operazione a favore di un determinato destinatario, che di norma è il pagatore. Pertanto, la persona che effettua il pagamento sarebbe chiaramente identificata (con il suo nome, il suo numero di conto o il suo numero di carta bancaria) e sarebbe confermato che tale persona è la destinataria dei beni e che ha pagato direttamente tale fornitore.

<sup>47</sup> V. conclusioni dell'avvocato generale Richard de la Tour nella causa ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931, paragrafo 83).

<sup>48</sup> V. sentenze del 25 aprile 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, punto 66 e la giurisprudenza ivi citata) e del 19 dicembre 2018, Stanley International Betting e Stanleybet Malta (C-375/17, EU:C:2018:1026, punto 52 e la giurisprudenza ivi citata).

<sup>49</sup> La Corte ha invitato le parti a rispondere al quesito se e in che misura l'obbligo di pagamento tramite mezzi diversi dai contanti sia idoneo a fornire all'amministrazione elementi informativi supplementari rispetto a quelli contenuti nel certificato di cui all'allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011 e necessari per verificare il rispetto delle condizioni di esenzione dalle accise.

86. Tuttavia, va segnalato che tali informazioni sono presenti già nel certificato di esenzione e possono essere identificate in modo chiaro e inequivocabile<sup>50</sup>. Infatti, i dati sull'identità dell'acquirente e sul prezzo totale dei prodotti figurano già in tale certificato, così come la quantità dei prodotti acquistati, il tipo e il prezzo individuale di ciascun prodotto, dati che non possono essere determinati da una semplice prova di pagamento. Di conseguenza, e al pari della Commissione, ritengo che le informazioni che giustificano il pagamento possano eventualmente servire, nel caso di specie, a verificare l'esattezza delle informazioni contenute in detto certificato, confrontando le due fonti di informazione, ma che non forniscano alcun elemento ulteriore.

87. Ritengo quindi che il certificato di esenzione, tenuto conto solo del suo contenuto, sia idoneo, prima facie, a consentire il controllo del rispetto delle condizioni di esenzione definite all'articolo 12 della direttiva 2008/118 e degli obiettivi perseguiti da quest'ultima.

88. Occorre dunque, in secondo luogo, esaminare se, eventualmente, nell'ambito dell'esecuzione del regime di esenzione dalle accise e tenendo conto del margine di discrezionalità riconosciuto agli Stati membri, le misure aggiuntive adottate dal legislatore lettone possano essere giustificate.

89. Secondo il governo lettone tali misure aggiuntive sarebbero giustificate in ragione, in particolare, della modalità di esenzione scelta dal legislatore lettone. Infatti, tale governo osserva che, a differenza del rimborso delle accise, che consentirebbe all'amministrazione tributaria di assicurarsi che tali accise siano state rimborsate alle missioni diplomatiche e consolari, in caso di applicazione dell'esenzione da detti diritti, le autorità fiscali non disporrebbero eventualmente della stessa possibilità di controllo.

90. Ritengo che la risposta fornita dal governo lettone meriti le seguenti osservazioni.

91. In primo luogo, il governo lettone sembra riconoscere non solo la possibilità di cui dispongono gli Stati membri di scegliere diversi sistemi di esenzione, ma anche il fatto che, se la Lettonia avesse scelto il modello del rimborso delle accise, quest'ultimo le consentirebbe, in linea di principio, di garantire il buon funzionamento del regime di esenzione senza dover ricorrere a misure aggiuntive. Orbene, ritengo che tale ammissione costituisca, prima facie, un indizio importante del fatto che la normativa lettone potrebbe essere ingiustificata.

92. Osservo inoltre che, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 3, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, anche se l'esenzione è concessa sotto forma di rimborso, è sulla base dello stesso certificato di esenzione che quest'ultima viene concessa, dal momento che tale certificato è allegato alla richiesta di rimborso presentata allo Stato membro interessato senza ulteriori formalità<sup>51</sup>. Sembra pertanto, dal punto di vista dell'esenzione, che, indipendentemente dal fatto che quest'ultima avvenga in regime di sospensione delle accise o di rimborso, la forma e il contenuto del certificato di esenzione rimarrebbero invariati pur mantenendo lo stesso valore probatorio.

93. Anche qualora risulti evidente che in caso di rimborso delle accise lo Stato membro ospitante dispone di un margine di controllo più ampio, dato che il rimborso presuppone, in linea di principio, un controllo dell'identità del destinatario dei fondi prima di essere effettuato, il governo lettone, nella sua risposta ai quesiti scritti, non ha fornito elementi idonei a dimostrare che, in caso

<sup>50</sup> V., in tal senso, la descrizione del certificato di esenzione di cui al paragrafo 46 delle presenti conclusioni.

<sup>51</sup> Alla luce del margine di discrezionalità di cui dispongono gli Stati membri nell'applicazione del regime dell'esenzione, alcuni di essi possono esigere che il certificato di esenzione sia accompagnato da fatture o da altri documenti attestanti l'acquisto dei prodotti in questione al momento della richiesta di rimborso.

di sospensione delle accise, il certificato di esenzione non consentirebbe di esercitare il controllo necessario ad assicurare il corretto funzionamento del regime di esenzione e a garantire l'assenza di frodi e di abusi, in modo da giustificare misure aggiuntive come quelle previste dal legislatore lettone.

94. In secondo luogo, l'argomento addotto dal governo lettone per giustificare le misure aggiuntive si fonda sull'articolo 72 del Ministru kabineta noteikumi Nr 908 «Kārtība, kādā piemēro pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, starptautiskajām organizācijām, Eiropas Savienības institūcijām un Ziemeļatlantijas līguma organizācijai (NATO), un kārtība, kādā atmaksā akcīzes nodokli par Latvijas Republikā iegādātajām akcīzes precēm un piemēro akcīzes nodokļa atbrīvojumu» [decreto n. 908 del Consiglio dei ministri che stabilisce le modalità di applicazione di un tasso nullo dell'imposta sul valore aggiunto alla fornitura di beni e servizi alle missioni diplomatiche e consolari, alle organizzazioni internazionali, alle istituzioni dell'Unione europea e all'Organizzazione del Trattato dell'Atlantico del Nord (NATO) e le modalità relative al rimborso delle accise sui prodotti sottoposti ad accisa acquistati nella Repubblica di Lettonia e all'applicazione dell'esenzione dalle accise]<sup>52</sup>, che autorizza le missioni diplomatiche e consolari a utilizzare il certificato di esenzione senza la previa approvazione delle autorità fiscali lettoni per un periodo non superiore a 36 mesi<sup>53</sup>.

95. Tuttavia, il governo lettone non chiarisce in che modo esattamente tale possibilità offerta dal diritto nazionale possa compromettere l'applicazione del regime di esenzione aumentando, ad esempio, il rischio di frodi o di abusi. Tale governo non riesce neppure a spiegare perché, in tal caso, il certificato di esenzione, di per sé, non sarebbe sufficiente a soddisfare le condizioni imposte dal diritto lettone. Sottolineo a tal riguardo che, come illustrato al paragrafo 52 delle presenti conclusioni, il fatto che uno Stato membro esoneri il destinatario dall'obbligo di far apporre il timbro delle sue autorità competenti su tale certificato non esonera la missione diplomatica o consolare che beneficia dell'esenzione dal suo obbligo di compilare detto certificato e di certificarne il contenuto.

96. È altresì giocoforza constatare che, se il governo lettone ritiene che una siffatta esenzione dall'approvazione possa essere idonea a compromettere il corretto funzionamento del regime di esenzione, detto governo può decidere in qualsiasi momento di revocare tale misura, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, che prevede la possibilità di revocare tale dispensa in caso di abuso.

97. In terzo e ultimo luogo, rilevo che il governo lettone giustifica le misure adottate con la necessità di garantire un controllo più efficace da parte delle autorità doganali. A tale riguardo si afferma che, a causa dell'impossibilità di adottare misure di controllo nei confronti delle missioni diplomatiche e consolari, tale controllo può essere esercitato unicamente presso i commercianti debitori delle accise o incaricati dell'applicazione dell'esenzione da tali diritti, in particolare nel caso in cui sia stata concessa l'esenzione dalla suddetta previa autorizzazione.

98. Ricordo cionondimeno che sia il diritto dell'Unione sia il diritto lettone prevedono che i certificati di esenzione devono essere redatti in duplice copia, di cui una deve essere conservata dallo speditore nei suoi libri contabili. Orbene, tale modalità consentirebbe alle autorità lettoni di

<sup>52</sup> *Latvijas Vēstnesis*, 2012, n. 203.

<sup>53</sup> Spetta al giudice del rinvio verificare la pertinenza dell'argomento del governo lettone fondato su tale decreto.

garantire un controllo efficace, dal momento che il certificato di esenzione in questione conterrebbe la certificazione ufficiale dell'acquisto e dell'utilizzo effettivo da parte delle missioni diplomatiche e consolari interessate.

99. Rilevo altresì che, ai sensi del diritto dell'Unione, il governo lettone dispone di numerosi mezzi che gli consentono di organizzare il suo regime di esenzione dalle accise, ivi compreso quello menzionato al paragrafo 96 delle presenti conclusioni, consistente nel ritirare talune agevolazioni concesse alle missioni diplomatiche e consolari qualora tale governo sospetti un qualsivoglia rischio di abuso o di frode. Orbene, a tal riguardo, sottolineo che né le autorità fiscali lettoni né il giudice del rinvio hanno sostenuto la sussistenza di eventuali abusi o di frode da parte della ricorrente. Pertanto, come sostiene il giudice del rinvio, la VID non mette in discussione né l'effettiva consegna dei prodotti in questione alle ambasciate e ai servizi consolari né il rispetto delle altre condizioni stabilite dalla direttiva 2008/118 e dalla legge sulle accise.

#### ***D. Un'applicazione del regime di esenzione dalle accise conforme al regime di esenzione in materia di IVA***

100. In ultimo luogo, occorre sottolineare che tale medesimo certificato di esenzione è altresì utilizzato nell'ambito del regime di esenzione dall'IVA di cui all'articolo 151, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

101. Orbene, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte in materia di IVA, un provvedimento nazionale che essenzialmente subordini il diritto all'esenzione al rispetto di obblighi di forma senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano soddisfatti eccede quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta<sup>54</sup>.

102. Al pari della Commissione, rilevo che tale giurisprudenza è stata applicata dalla Corte anche in materia di accise sull'esenzione dei prodotti energetici<sup>55</sup>. Pertanto, secondo la Corte, i requisiti formali possono impedire la concessione dell'esenzione solo se la violazione di tali requisiti formali avesse l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti<sup>56</sup>.

103. Inoltre rilevo che, secondo una giurisprudenza costante della Corte l'accertamento di una pratica abusiva in materia di IVA richiede il verificarsi di due condizioni, vale a dire, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva 2006/112 e della normativa nazionale di trasposizione, abbiano come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale<sup>57</sup>. Orbene, se si traspone tale ragionamento in materia di accise al procedimento principale, ne deriva che, sulla base della descrizione dei fatti contenuti nella decisione di rinvio, gli effettivi destinatari dei prodotti in questione erano effettivamente le missioni diplomatiche e consolari e che, di conseguenza, il soggetto passivo/depositario non sembra aver tratto alcun vantaggio da queste operazioni.

<sup>54</sup> V. sentenza del 27 settembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punto 29).

<sup>55</sup> V. sentenza del 2 giugno 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punto 62).

<sup>56</sup> V. sentenza del 27 settembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punto 31).

<sup>57</sup> V. sentenza del 10 luglio 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punto 35 e la giurisprudenza ivi citata).

104. Alla luce di quanto precede, ritengo che tale giurisprudenza consolidata della Corte in materia di esenzione dall'IVA debba essere applicata per analogia nel procedimento principale al fine di garantire l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione e l'effetto utile della direttiva 2008/118.

105. In tali circostanze, e fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare per assicurarsi che il certificato di esenzione utilizzato nel procedimento principale contenga sia le informazioni necessarie a consentire un controllo effettivo da parte delle autorità lettoni sia la certificazione del contenuto del certificato di esenzione da parte delle missioni diplomatiche o consolari interessate, mi sembra che una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale ecceda quanto necessario per garantire la prevenzione di un abuso o di una frode relativa alle accise.

## V. Conclusione

106. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali sollevate dall'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia):

- 1) L'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, deve essere interpretato nel senso che esso non richiede, ai fini della concessione dell'esenzione da esso contemplata, che sia previsto il pagamento dei prodotti sottoposti ad accisa destinati ad essere utilizzati nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti, che il pagamento al fornitore sia effettivamente avvenuto e che sia stato effettuato dagli effettivi destinatari di detti prodotti, nei limiti in cui la prova dell'uso previsto di detti prodotti nel quadro delle relazioni diplomatiche o consolari può essere fornita, in particolare, attraverso il certificato di esenzione.
- 2) L'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 osta a una normativa nazionale in forza della quale l'esenzione dalle accise deve essere rifiutata per il fatto che l'acquirente non ha effettivamente pagato il prezzo dei prodotti sottoposti ad accisa tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti, senza che sia possibile dimostrare, in particolare attraverso il certificato di esenzione, che le condizioni di esenzione di cui all'articolo 12, paragrafo 1, di tale direttiva sono soddisfatte.