Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

13 gennaio 2022*

«Rinvio pregiudiziale – Accise – Direttiva 2008/118/CE – Esenzione dall'accisa armonizzata – Prodotti destinati ad essere utilizzati nell'ambito di relazioni diplomatiche o consolari – Condizioni di applicazione dell'esenzione fissate dallo Stato membro ospitante – Pagamento tramite mezzi diversi dai contanti»

Nella causa C-326/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia), con decisione del 10 luglio 2020, pervenuta in cancelleria il 22 luglio 2020, nel procedimento

«MONO» SIA

contro

Valsts ieņēmumu dienests,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da A. Prechal, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Terza Sezione, J. Passer (relatore), F. Biltgen, L.S. Rossi e N. Wahl, giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la «MONO» SIA, da M. Uļmans,

– per il governo lettone, inizialmente da K. Pommere, V. Soņeca e E. Bārdiņš, successivamente da K. Pommere e E. Bārdiņš, in qualità di agenti;

– per il governo spagnolo, da M.J. Ruiz Sánchez, in qualità di agente;

* Lingua processuale: il lettone.

– per la Commissione europea, da C. Perrin e A. Sauka, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 2 settembre 2021,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 12 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 (GU 2009, L 9, pag. 12).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «MONO» SIA e il Valsts ieņēmumu dienests (Amministrazione tributaria lettone, in prosieguo: il «VID») in merito all'esenzione dall'accisa per prodotti forniti ad ambasciate e servizi consolari di vari Stati, nonché alla rappresentanza dell'Organizzazione del Trattato Nord Atlantico (NATO) in Lettonia.

Contesto normativo

Diritto internazionale

Convenzione di Vienna sulle relazioni diplomatiche

3 L'articolo 34 della Convenzione di Vienna sulle relazioni diplomatiche, del 18 aprile 1961 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 500, pag. 95, in prosieguo: la «CVRD») stabilisce quanto segue:

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

a) dalle imposte indirette che ordinariamente sono incorporate nel prezzo delle merci e dei servizi;

(...)».

4 L'articolo 36, paragrafo 1, della CVRD così dispone:

«Lo Stato accreditatario 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».

Convenzione di Vienna sulle relazioni consolari

5 L'articolo 49 della Convenzione di Vienna sulle relazioni consolari, del 24 aprile 1963 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 596, pag. 261, in prosieguo: la «CVRC»), intitolato «Esenzione fiscale», al suo paragrafo 1, prevede quanto segue:

«I funzionari consolari, gli impiegati consolari e i membri della loro famiglia viventi nella loro comunione domestica sono esentati da ogni imposta e tassa, 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;

(...)».

6 L'articolo 50 della CVRC, intitolato «Esenzione dai diritti doganali e dalla visita doganale», al suo paragrafo 1, prevede 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».

Diritto dell'Unione

Direttiva 2008/118

7 I considerando 2, 8, 10 e 13 della direttiva 2008/118 sono del seguente tenore:

«(2) Le condizioni per la riscossione delle accise sui prodotti contemplati dalla direttiva 92/12/CEE [del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1)], («prodotti sottoposti ad accisa») devono rimanere armonizzate al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno.

(...)

(8) Poiché ai fini del corretto funzionamento del mercato interno rimane necessario che la nozione di accisa e le condizioni di esigibilità dell'accisa siano uguali in tutti gli Stati membri, occorre precisare a livello [dell'Unione] il momento in cui i prodotti sottoposti ad accisa sono immessi in consumo e chi è il debitore dell'accisa.

(...)

(10) Le disposizioni in materia di riscossione e rimborso dell'accisa incidono sul corretto funzionamento del mercato interno e dovrebbero pertanto essere informate a criteri non discriminatori.

(...)

(13) 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».

8 L'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 enuncia:

«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 [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)] e 92/84/CEE [del Consiglio, del 19 ottobre 1992, concernente il ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU 1992, L 316, pag. 29)];

c) tabacchi lavorati di cui alle direttive 95/59/CE [del Consiglio, del 27 novembre 1995, relativa alle imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati (GU 1995, L 291, pag. 40)], 92/79/CEE [del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette (GU 1992, L 316, pag. 8)] e 92/80/CEE [del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette (GU 1992, L 316, pag. 10)]».

9 L'articolo 12 della direttiva 2008/118 così dispone:

«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 [firmato a Washington (Stati Uniti) il 4 aprile 1949] 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».

10 L'articolo 13 di tale direttiva prevede 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 [europea] stabilisce, secondo la procedura di cui all'articolo 43, paragrafo 2, la forma e il contenuto del certificato di esenzione.

(...)».

Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011

11 L'articolo 51 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 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) prevede 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 [del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1)], ferme restando le note esplicative figuranti nell'allegato di detto certificato.

(...)

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».

Diritto lettone

12 Il likums «Par akcīzes nodokli» (legge sulle accise) del 30 ottobre 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, n. 161, in prosieguo: la «legge sulle accise»), all'articolo 7, recita:

«L'accisa è dovuta:

1) dall'importatore;

(...)».

13 L'articolo 20, paragrafo 1, della legge sulle accise stabilisce:

«Fatte salve le disposizioni di cui ai paragrafi 2, (…) 5 (…) del presente articolo, sono esentati dalle accise i prodotti sottoposti ad accisa forniti:

1) a rappresentanze diplomatiche e consolari;

2) agli agenti diplomatici e consolari delle rappresentanze diplomatiche e consolari, al personale amministrativo e tecnico e ai familiari dei soggetti indicati al presente punto, purché tali soggetti non siano cittadini lettoni e non risiedano in via permanente in Lettonia. (...);

3) alle 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) al personale delle organizzazioni internazionali o di loro rappresentanze dotato di status diplomatico nella Repubblica di Lettonia, purché tali soggetti non siano cittadini lettoni e non risiedano in via permanente in Lettonia;

(...)

6) alle forze armate di ogni 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 loro mense;

(...)

9) (...)

a) ai quartieri generali alleati riconosciuti nella Repubblica di Lettonia (...)

b) ai membri di un quartiere generale alleato o soggetti a loro carico, purché tali soggetti non siano cittadini lettoni e non risiedano in via permanente in Lettonia».

14 L'articolo 20, paragrafo 2, della legge sulle accise così dispone:

«I soggetti di cui al paragrafo 1 del presente articolo possono ricevere nella Repubblica di Lettonia 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 accisa;
   b) lo speditore dei prodotti sottoposti ad accisa predispone un documento giustificativo conforme alla normativa sulla circolazione di prodotti sottoposti ad accisa;
   c) il pagamento del prezzo di acquisto dei prodotti sottoposti ad accisa è effettuato tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti,

(…)».

15 L'articolo 20, paragrafo 5, della legge sulle accise sancisce:

«Sono esenti da accisa i beni sottoposti ad accisa che sono destinati a coprire le esigenze dei soggetti di cui al paragrafo 1, importati nella Repubblica di Lettonia ai fini della loro immissione in libera pratica (...) da un paese estero diverso da uno Stato membro o da un territorio cui fa riferimento l'articolo 2, paragrafo 3^1, della presente legge, alle 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 accisa;

2) il pagamento del prezzo di acquisto dei prodotti sottoposti ad accisa è effettuato tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti;

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 La MONO, ricorrente nel procedimento principale, ha dichiarato all'amministrazione doganale lettone, in regime di sospensione dall'accisa e ai fini della loro immissione in libera pratica presso ambasciate e servizi consolari di vari Stati nonché presso la rappresentanza della NATO in Lettonia, taluni prodotti sottoposti ad accisa (alcol e sigarette) da essa acquistati presso una società britannica e la sua succursale lettone (in prosieguo: la «società britannica»).

17 In base ad un contratto di cessione di crediti concluso tra la MONO e la società britannica, riguardante la cessione a tale società britannica dei crediti della MONO nei confronti dei suoi clienti, detta società ha riscosso i pagamenti da tali clienti e ne ha versato l'importo alla MONO, previa deduzione del suo prezzo di vendita dei prodotti alla MONO.

18 In seguito ad un controllo, il 2 novembre 2018, il VID ha adottato una decisione che ha imposto alla MONO di pagare accise per l'immissione in libera pratica dei prodotti in questione, maggiorate di ammende e interessi di mora. Tale decisione rilevava che, poiché le rappresentanze

diplomatiche non avevano pagato i prodotti sottoposti ad accisa utilizzando mezzi di pagamento diversi dai contanti, la condizione per l'applicazione dell'esenzione stabilita all'articolo 20, paragrafo 5, punto 2, della legge sulle accise non era soddisfatta.

19 La MONO ha presentato un ricorso di annullamento avverso la suddetta decisione dinanzi all'administratīvā rajona tiesa (Tribunale amministrativo distrettuale, Lettonia). 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 determinante e non era peraltro prevista come condizione per l'esenzione dalle accise negli strumenti internazionali che vincolano la Repubblica di Lettonia.

20 Con sentenza del 10 giugno 2019, detto giudice ha respinto il suddetto ricorso per quanto riguarda l'obbligo di versare le accise.

21 La MONO ha interposto appello avverso la suddetta sentenza dinanzi al giudice del rinvio. Tale giudice rileva che non viene contestato che la MONO abbia dichiarato in deposito doganale, in regime di sospensione dell'accisa, prodotti sottoposti ad accisa ai fini della loro immissione in libera pratica presso agenti diplomatici, che abbia utilizzato il certificato previsto dall'allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011 (in prosieguo: «il certificato di esenzione»), che abbia rilasciato i documenti giustificativi relativi alle forniture di tali prodotti ad agenti diplomatici di vari Stati nonché alla rappresentanza della NATO in Lettonia e, infine, che il pagamento dovutole per tali prodotti sia stato effettuato dalla società britannica in base ad un contratto di cessione di crediti.

22 Tuttavia, a giudizio del VID, l'esenzione dall'accisa è inapplicabile in quanto l'articolo 20, paragrafo 5, punto 2, della legge sulle accise richiede che i prodotti sottoposti ad accisa siano pagati dal destinatario dei predetti prodotti tramite mezzi di pagamenti diversi dai contanti.

23 Inoltre, ad avviso del giudice del rinvio, dalla posizione adottata dal VID risulterebbe che è necessario non solo provare che un pagamento con mezzi di pagamento diversi dai contanti è previsto tra le parti dell'operazione, ma anche che tali prodotti sono stati effettivamente pagati con tali mezzi e che siffatto pagamento è stato concretamente effettuato dalle persone cui i prodotti sono stati forniti. Posto che il pagamento dovuto alla MONO per i prodotti sottoposti ad accisa forniti alle ambasciate e ai servizi consolari sarebbe stato effettuato, in base ad un contratto di cessione di crediti, dalla società britannica, e non dalle ambasciate e dai servizi consolari a cui tali prodotti sono stati forniti, il VID riterrebbe che non sia possibile verificare se le ambasciate e i servizi consolari di cui trattasi, al momento della ricezione dei suddetti prodotti, abbiano di fatto provveduto al pagamento tramite mezzi di pagamenti diversi dai contanti.

24 Il giudice del rinvio osserva tuttavia che la direttiva 2008/118 non subordina l'applicazione dell'esenzione dall'accisa per i prodotti forniti a servizi diplomatici e consolari a un pagamento effettuato tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti. Tale condizione sarebbe prevista unicamente dal diritto lettone.

25 Detto giudice si interroga quindi sull'interpretazione dell'articolo 12, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2008/118. A tal proposito, esso sottolinea, da un lato, che l'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva in esame prevede, certamente, che le esenzioni siano applicabili alle condizioni e nei limiti fissati dallo Stato membro ospitante. Tuttavia, d'altro lato, il fatto che l'articolo 20, paragrafo 5, punto 2, della legge sulle accise richieda il pagamento tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti per i prodotti forniti ad ambasciate e servizi consolari e il fatto che tali prodotti siano esclusi

dall'esenzione dall'accisa ai sensi di tale disposizione non sarebbero conformi all'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva in parola, in quanto tale disposizione esenta dalle accise i prodotti di cui trattasi quando sono forniti ad ambasciate e servizi consolari. A tale riguardo, occorrerebbe tener conto della circostanza che il VID non rimette in discussione né il rispetto delle altre condizioni previste dalla direttiva 2008/118 e dalla legge sulle accise né la fornitura effettiva dei prodotti di cui trattasi alle ambasciate e ai servizi consolari interessati.

26 Ciò premesso, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia) 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».

Sulle questioni pregiudiziali

27 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 autorizza lo Stato membro ospitante, quando fissa le condizioni e i limiti all'applicazione dell'esenzione dall'accisa su prodotti utilizzati nell'ambito delle relazioni diplomatiche e consolari, a subordinare l'applicazione di tale esenzione alla condizione che il destinatario effettivo di tali prodotti li abbia pagati direttamente presso i fornitori tramite mezzi di pagamento diversi dai contanti.

28 Dai considerando 2, 8 e 10 della direttiva 2008/118 si evince che il suo scopo è quello di istituire un regime generale armonizzato delle accise per garantire la libera circolazione dei prodotti interessati e quindi il corretto funzionamento del mercato interno. Sebbene tutti i prodotti indicati dalla direttiva siano, in linea di principio, soggetti al pagamento dell'accisa, essa prevede talune esenzioni a tale riguardo, in particolare, all'articolo 12, a favore, segnatamente, delle missioni diplomatiche e consolari.

29 Per quanto riguarda il regime di esenzione in tal modo previsto dall'articolo 12 della direttiva 2008/118, occorre innanzitutto sottolineare che il suo obiettivo principale è quello di garantire che i destinatari dei prodotti rientranti in una delle categorie individuate al paragrafo 1 di tale disposizione possano effettivamente beneficiare di tale esenzione. Pertanto, i prodotti sottoposti ad accisa si trovano, segnatamente, esentati dal pagamento delle corrispondenti imposte quando sono destinati ad essere utilizzati nell'ambito di relazioni diplomatiche o consolari, come si evince dall'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva in parola.

30 In siffatto contesto, occorre precisare che, sebbene quest'ultima disposizione non faccia espressamente riferimento ad un'esenzione dall'accisa per i prodotti destinati all'uso personale degli agenti diplomatici o consolari, l'applicabilità di detta disposizione ai prodotti destinati alle summenzionate persone per siffatto uso è tuttavia fuori dubbio. Tale interpretazione è infatti conforme all'articolo 36, paragrafo 1, lettera b), della CVRD e all'articolo 50, paragrafo 1, lettera b), della CVRC. Essa è inoltre confermata sia dall'articolo 12, paragrafo. 1, lettera b), della direttiva 2008/118, che menziona, per quanto riguarda le organizzazioni internazionali, i «membri» di dette organizzazioni, sia dall'allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011, che contiene un modello di certificato di esenzione, i cui termini prevedono espressamente il caso dei prodotti destinati all'uso privato dei membri delle missioni diplomatiche e consolari nonché del personale delle organizzazioni internazionali.

31 In secondo luogo, anche se gli Stati membri dispongono di un margine di discrezionalità nell'applicazione del regime di esenzione dall'accisa, come risulta dall'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, che consente loro di fissare condizioni e limiti all'applicazione dell'esenzione dall'accisa, è giocoforza constatare che tale margine di discrezionalità è limitato in particolare dall'introduzione, all'articolo 13 della direttiva in parola, di un certificato di esenzione la cui funzione è quella di disciplinare l'attuazione dell'esenzione e di assicurare la realizzazione dell'obiettivo di cui all'articolo 12 della stessa direttiva, garantendo al contempo l'uso effettivo dei prodotti in questione da parte dei loro destinatari.

32 In terzo luogo, occorre ricordare che, in via generale, la prevenzione delle frodi e degli abusi costituisce un obiettivo comune sia al diritto dell'Unione che agli ordinamenti giuridici degli Stati membri. Per quanto riguarda, più specificamente, la direttiva 2008/118, è già stato dichiarato che gli Stati membri hanno un interesse legittimo ad adottare le misure adeguate per proteggere i loro interessi finanziari e che la lotta alla frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi è un obiettivo perseguito da tale direttiva (sentenza del 29 giugno 2017, Commissione/Portogallo, C-126/15, EU:C:2017:504, punto 59 e giurisprudenza ivi citata).

33 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio e dalle osservazioni del governo lettone emerge che il requisito di cui all'articolo 20, paragrafo 5, punto 2, della legge sulle accise, secondo cui il pagamento deve essere effettuato tramite mezzi diversi dai contanti, vale a dire un bonifico bancario, è riconducibile alla volontà di garantire che l'esenzione sia effettivamente concessa ai soli titolari del diritto all'esenzione e, pertanto, a combattere le frodi e gli abusi.

34 Sebbene, come ricordato al punto 32 della presente sentenza, uno scopo del genere sia legittimo, gli Stati membri devono tuttavia rispettare, nell'esercizio dei poteri conferiti loro dal diritto dell'Unione, i principi generali di diritto, tra i quali figura, in particolare, il principio di proporzionalità (sentenza del 29 giugno 2017, Commissione/Portogallo, C-126/15, EU:C:2017:504, punto 62).

35 Il principio di proporzionalità impone agli Stati membri di avvalersi 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 altri obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione di cui trattasi. La giurisprudenza della Corte precisa al riguardo che, in caso di scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere a quella meno restrittiva e gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli obiettivi perseguiti (sentenza del 29 giugno 2017, Commissione/Portogallo, C-126/15, EU:C:2017:504, punto 64 e giurisprudenza ivi citata).

36 Per quanto riguarda il requisito ricordato al punto 33 della presente sentenza, risulta certamente che un tale requisito, il cui rispetto consente di procurare elementi di identificazione dell'autore del pagamento nonché la prova della realtà di tale pagamento, in linea di principio, è tale da consentire la verifica del rispetto della condizione di esenzione relativa all'appartenenza dell'acquirente alla cerchia delle persone beneficiarie dell'esenzione dall'accisa definita all'articolo 12 della direttiva 2008/118.

37 Tuttavia, per quanto riguarda la verifica del rispetto delle condizioni da soddisfare per beneficiare di detta esenzione, occorre notare che l'articolo 13 della direttiva 2008/118 prevede già che i prodotti sottoposti ad accisa che circolano in regime di sospensione dall'accisa al fine di essere forniti a un destinatario di cui all'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva in parola, debbano essere accompagnati da un certificato di esenzione dall'accisa.

38 Siffatto certificato, descritto nell'allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011, contiene l'identità e i dati di contatto del beneficiario dell'esenzione (organismo/persona), la descrizione dettagliata dei beni o servizi interessati (la loro natura, quantità o numero), i loro valori unitari e totali e la valuta utilizzata, la dichiarazione esplicita del beneficiario dell'esenzione che i suddetti beni o servizi sono destinati ad uno degli usi ufficiali previsti dall'articolo 12 della direttiva 2008/118 o al suo uso privato in quanto membro di una missione diplomatica o consolare, o come membro del personale di un'organizzazione internazionale, il visto datato e firmato dell'organizzazione nel caso di una domanda di esenzione per tale uso privato, nonché il visto datato e firmato delle autorità competenti dello Stato membro ospitante che certifica che l'operazione soddisfa, in tutto o a concorrenza di un determinato quantitativo, le condizioni di esenzione dall'accisa.

39 Nelle note esplicative del certificato di esenzione, riportate anche nell'allegato II del regolamento di esecuzione n. 282/2011, si precisa che tale certificato, redatto in duplice copia, una delle quali è conservata, come attestato di esenzione, dal soggetto passivo o dal depositario, conformemente alle disposizioni nazionali applicabili nel suo Stato membro, deve essere compilato in modo leggibile, indelebile, senza possibilità di aggiunta, cancellazione o correzione. Deve essere fornita, se del caso, una traduzione delle informazioni relative ai beni o ai servizi interessati e dell'eventuale ordinativo ad essi relativo in una lingua riconosciuta nello Stato membro del soggetto passivo o del depositario. Dal punto 4 di dette note risulta inoltre che, apponendo sul certificato il visto menzionato al punto precedente, la missione diplomatica o consolare o l'organizzazione internazionale interessata certifica che la persona esente è un membro del suo personale e che i beni o i servizi interessati sono destinati all'uso privato di tale persona.

40 Il certificato di esenzione nonché le suddette note esplicative descrivono quindi con precisione le tappe da seguire e le regole da rispettare da parte dei vari soggetti coinvolti nella procedura di esenzione, ossia il soggetto passivo, lo Stato membro ospitante, le autorità della missione diplomatica o consolare o dell'organizzazione internazionale interessata e, in caso di acquisto per uso privato, il membro di quest'ultima che acquista i prodotti oggetto di esenzione.

41 Da tale descrizione del certificato di esenzione si evince che, grazie alle sue diverse diciture, alla descrizione dettagliata dei beni e dei servizi interessati, allo status dei suoi firmatari e alla certificazione fornita dall'organismo diplomatico, consolare o internazionale interessato e dalle autorità competenti dello Stato membro ospitante, tale certificato è, di per sé, atto a consentire una verifica effettiva del rispetto delle condizioni di esenzione definite dall'articolo 12 della direttiva 2008/118.

42 Per quanto riguarda la posizione dei governi lettone e spagnolo, secondo cui il pagamento tramite mezzi diversi dai contanti permetterebbe all'amministrazione tributaria di verificare il rispetto delle condizioni di esenzione e la realtà dell'operazione di pagamento attraverso le informazioni bancarie ivi contenute, si deve osservare, da un lato, che, per quanto riguarda le condizioni di esenzione, i dati relativi all'acquirente beneficiario dell'esenzione nonché le informazioni dettagliate relative ai prodotti e ai servizi nonché al prezzo sono contenuti nel certificato di esenzione. Un mezzo di pagamento diverso dai contanti, ossia un bonifico bancario, non fornisce quindi alcun elemento attinente al rispetto delle condizioni di esenzione che non sia già contenuto nel certificato di esenzione.

43 D'altro lato, per quanto riguarda la questione se il requisito del pagamento tramite mezzi diversi dai contanti possa essere giustificato al fine di consentire la verifica della realtà dell'operazione commerciale per la quale si chiede l'esenzione dall'accisa, occorre notare che la realtà di una vendita, in linea di principio, è sufficientemente provata dalla fattura quietanzata o dallo scontrino di cassa, predisposti in tale occasione, documenti contabili che lo Stato membro ospitante può esigere che siano comunicati insieme al certificato di esenzione.

44 Alla luce di tutto quanto precede, si deve ritenere che, fatte salve le verifiche da parte del giudice del rinvio, il requisito relativo ad un pagamento tramite mezzi diversi dai contanti per verificare la realtà dell'operazione in questione non risulta conforme, per quanto riguarda le operazioni di cui all'articolo 12 della direttiva 2008/118, al principio di proporzionalità.

45 Per quanto attiene, infine, al riferimento operato dal giudice del rinvio, nelle sue questioni pregiudiziali, alle condizioni secondo cui il pagamento al fornitore deve essere effettivamente avvenuto e deve essere stato effettuato dai destinatari reali dei prodotti oggetto di esenzione, occorre rilevare che, sebbene non vi è dubbio che solo i prodotti realmente venduti ad acquirenti titolari del diritto all'esenzione possono rientrare nell'esenzione dall'accisa, il che è sufficientemente dimostrato dal certificato di esenzione e da una fattura quietanzata o uno scontrino di cassa, non emerge né dal fascicolo di cui dispone la Corte né dall'articolo 20, paragrafo 5 della legge sulle accise che la legislazione lettone richieda che il pagamento sia effettuato dal cliente direttamente presso il fornitore.

46 Da tutte le considerazioni che precedono risulta che occorre rispondere alle questioni poste dichiarando che l'articolo 12 della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che osta a che lo Stato membro ospitante, quando fissa condizioni e limiti all'applicazione dell'esenzione dall'accisa su prodotti utilizzati nell'ambito delle relazioni diplomatiche e consolari, subordini l'applicazione di tale esenzione alla condizione che il prezzo di acquisto di tali prodotti sia pagato con mezzi di pagamento diversi dai contanti.

Sulle spese

47 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 12 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 osta a che lo Stato membro ospitante, quando fissa condizioni e limiti all'applicazione dell'esenzione dall'accisa su prodotti utilizzati nell'ambito delle relazioni diplomatiche e consolari, subordini l'applicazione di tale esenzione alla condizione che il prezzo di acquisto di tali prodotti sia pagato con mezzi di pagamento diversi dai contanti.

Firme