

???????? ??? ????????????? (?????? ?????)

??? 21?? ??????? 2012 (*)

«????? ?????? ??? – ?????? ????????????? ??? ??? ?????? ?????????????????? ?????? ??? ??? ?????? ??? ?????? ?????????????????? ??? ????????????? ??? ?????? – ?????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????? – ?????????????????? ??????????»

???? ??????? C-294/11,

?? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ??????? ??? ?????? 267 ?????, ??? ??????? ?? Corte suprema di cassazione (??????) ?? ??????? ??? 3?? ??????? 2011, ? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ????? 9 ??????? 2011, ??? ??????? ??? ??????

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

????

Elsacom NV,

?? ????????????? (?????? ?????),

????????????? ??? ??? M. Safjan, ??????? ?????????, M. Ileši? ??? M. Berger (?????????????),
??????????,

?????? ??????????????: E. Sharpston

?????????????: A. Calot Escobar

????????? ?????? ??? ??????? ?????????????,

????????????????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ??????????:

- ? Elsacom NV, ?????????????????? ??? ??? S. Petrecca, avvocato,
- ? ??????? ???????????, ?????????????????? ??? ??? G. Palmieri, ?????????????????? ??? ??? G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- ? ?????????? ???????????, ?????????????????? ??? ??? ?. ?????????????????? ??? ?.
????????????????,
- ? ?????????? ???????????, ?????????????????? ??? ??? M. Z. Fehér ??? ??? K. Szíjjártó ??? Z. Tóth,
- ? ?????????? ???????????, ?????????????????? ??? ??? C. Soulay ??? D. Recchia,

????????? ??? ?????????? ??? ??????, ???? ?????? ?? ?????? ?????????????, ?? ?????????? ???
????????? ?????? ?????????? ???????????,

«??? ?? ????? ????????????? ????? ????????????????? ????? ?????, ??? ????????????? ??? ????? 2, ?
 ?????? ??? ????????????????????? ????? ????????? ????????? ?????? ? ?????? ??????????
 ????????????? ?? ????????????????? ????? ????????????? ????? ?????, ?????????:

?) ?? ?????????? ???????? ?? ?????????? ?????????? [...] ?? ?????? [...]».

7 ?? ????? 7, ?????????? 1, ????? ??????, ?????????? ?????????, ?? ?????? ????????
??? ????? ?? ?????:

«? ?????? ?????? ?? ?????????? ????? ?????????? ?????????? [...] ?? ?????????? ?????? ?? ???? ?????
??? ?????????? ?? ???????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ? ??????
????????? ??????????»

8 ?? ?????????? ?, ?????? B, ?? ?? ?? ?????????? ????? ?? ?????:

«? ?????? ?????? [...] ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? 30? ?????????? ?? ?????? ?? ??????
????????? ?? ?????? ?????????????? ? ?????? [...]».

9 ?? ????? 15, ????????????? 1, ?? ????????? 2008/9 ?????????? ?? ?????:

«? ?????? ?????????????? ?????????????? [...] ?? ?? 30 ?????????????? ?? ?????????????????? ?????
??? ?????????????? ?? ?????????? ??????????????. [...]»

10 ?? ????? 1 ?? ????????? 2010/66/? ???? ?????????????, ?? 14?? ????????????? 2010, ?? ??
????????????????? ?? ????????? 2008/9 (?? L 275, ? 1), ?????? ?? ?????:

«??? ????? 15, ????????????? 1, ?? ????????? 2008/9/? ?????????????? ?? ?????????? ??????:

“?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? ????? 2009
????????????????? [...], ?? ??????????, ??? 31 ????????? 2011.”»

?? ?????????? ???????

11 ?? ????? 16 ?? ?????????????? ?????????????? 793 ?? 30?? ????????????? 1981 (*GURI* ????.
358, ?? 31?? ????????????? 1981), ?? ?????????? ?????? ?????? ?? ?? ?????????????? ??
????????? ?? ?? ?? ?????? ?? ??????, ?????????? ?? ?????????????? ?????????? 633, ?? ??
????? ?????????????????? ?? ?????????????? ? ?????? ?????????????????? ?????? (Decreto del presidente
della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), ?? 26??
???????????? 1972 (????????? ?????????????? *GURI* ????. 292, ?? 11?? ????????????? 1972, ?? ?????:
????????????? ?????????? 633/72), ?? ????? 38 ter, ?? ?????? ?????? ?? ? ?????????????? ?? ??
????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????? ??
????????? ??????????????, ? ?????? ?????????????? ?????????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ??????????
?????????.

12 ? ????????? 2672 ?? ?????????? ?????????????? ????? ?????????? ?????????????? ?? ??????????
?? ?????????????????? ?? ?????? 38 ter ?? ?????????????? ?????????????? 633/72, ??? ????
?????????????????, ??? ?????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?? ?????????????? ?? ??
????? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?? ?????? ?????????? ?????????? (Decreto del Ministero delle
Finanze n. 2672, norme di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 38 ter del [decreto del
presidente della repubblica 633/72], e successive modificazioni, concernente le modalità di
esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto a soggetti non residenti), ?? 20?? ?????
1982 (*GURI* ????. 146, ?? 29?? ?????? 1982), ??????????, ?? ?????? ?? 1, ?????????? ??????,
?? ? ?????????????? ?????????? ????? «????????? ?????????? ?? ??????????????????, ?? ??????????????
?? ?? 30 ?????????? ?? ?????????????????? ??????» ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ??????
????? ? ??????.

?? ?????????? ?? ???? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ? ? ?????????????? ????????

13 ? ?????????? ?? ???? ?????? ?? ?????????? ?? ?? ? ? ? Elsacom ??? ? ?????????? ?? ???? ?????? ?? ???? ???? ???? ???? ???? ?????????????????????? ?? ???? ?????? ???? ? ? ?????????? ?? 1999. ? ?????? ?????? ?????????? ?? ???? ?????????? ?? 27 ?????? 2000. ??? ?????????? ?? ???? ?????? ??, ? ?????????? ?? ???? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????, ? ?????? ?????? ?? ???? ?????????, ??????? ?? ?????? 1, ?????? ??????, ?? ? ???? ?????????? 267 ?? ?????????? ?????????????, ?? 20?? ?????? 1982, ?? ?? 30 ??????? 2000.

14 ? Commissione tributaria provinciale di Roma ?????? ?? ?????????? ?? Elsacom ??? ?? ? ? ? ?????????? ?? ?????????????? ?????, ?????????? ?? ? ?????????? ?? ?? ?????? ????? ? ???? ???? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ? ?????, ?? ?????? ?????????? ?? ?????? 7, ?????????? 1, ?????? ??????, ?????????? ?????????, ?? ?????? ????????? ??, ??? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?? ??????????, ?? ?? ??????, ?????????????? ??????????.

15 ? ?????????? ?? ???? ?????? ?????? ?? ? ? ? ?????????? ??????? ?? Commissione tributaria del Lazio, ? ?????? ?????????????? ?? ??????? ?? Commissione tributaria provinciale di Roma.

16 ? ?????????? ?? ???? ?????? ?????????? ?????? ?? ? ? ? ?????????? ??????? ?? ?????????? ?????????????, ?????????????????? ?? ? ? ? ? ? ?????????? ?? ? ?????????? ?????????????.

17 ??' ?????? ?? ?????????, ?? Corte suprema di cassazione ?????????? ?? ??????????? ? ? ??????????? ?? ? ? ?????????? ?? ?????????????? ? ? ? ? ? ?????????????? ???????:

«????????? ? ?????????? ?? ???? ?????? ???? ? ? ? ? ? ? ? ?????????????????? ?????? ???? ? ? ?????????? ?? ?????? ? ?????? ?????????? ??????????, ?? ?????? ?????????? ?? ?????? 7, ?????????????? 1, ?????? ??????, ?????????? ?????????, ?? ?????? ????????? [??] ?? ? ? ? ??????, ?? ???? ?????????????????? ???? ???? ? ? ?????? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ???? ???? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????, ?????????????????? ??????????, ?? ???? ?????? ? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ? ? ?????????? ?????????? ?? ? ??????»

??? ?? ?????????????? ???????????

??? ?? ?????????????

18 ?????????, ?????? ? ? ?????????? ? ??????? ?? Elsacom ??? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????? ? ? ?????????? ?? ?????? ? ?????????? ?? ? ? ?????????? ???? ???? ????????? ???? ?????????? ?? ??????? ?????? ???? ?????????? ?? ?????? ???? ??????, ???? ?? ?????????? ??????.

19 ??????, ?????????????, ?????, ?? ?? ??????????, ??? ?? ?? ?? ????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????, ?????, ?? ?????? ?????????????? ??????????, ????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????????? (??., ??' ?????, ?????? ?? 25?? ????????????? 2010, C-172/08, Pontina Ambiente, ?????? 2010, ? I-1175, ????? 27 ?? ??? ????? ?????????????? ??????????).

20 ??????, ????????????? ?????????????? ?? ?????? ??????????, ?? ??? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????, ?? ?????????, ????????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????, ??? ?? ?????????????? ?????? ?????????????? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????. ??? ??????, ?????? ?? ?????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????????? (??, ?????? ?? 16?? ?????????????? 2012, C-118/11, Eon Aset Menidjmont, ????? 76 ?? ??? ?????? ?????????????? ??????????). ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????? ?????????????? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ?????????? (??., ??' ?????, ?????? ?? 12?? ?????????? 2010, C-45/09, Rosenblatt, ?????? 2010, ? ?-9391, ????? 33).

21 ?? ?????????? ?? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????, ??? ?????? ?????? ?????? ?? ? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????? (??, ?????? ?? 17?? ?????????????? 2011, C-283/09, Wery?ski, ?????? 2011, ? ?-601, ????? 34 ?? ??? ????? ?????????????? ??????????).

22 ?? ?????????????? ???, ?? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????, ?????? ?? ?????? 7, ????????????? 1, ?????? ??????, ?? ?????? ?????? ??, ?? ?? ?????? ?????? ?? ? ?????????? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ??????????. ??????, ?? ?????? ?? ?? ?????? ?????????????.

??? ?? ??????

23 ??? ?????? ?? ?????? ?? ??????????, ?? ?????? ??????????, ?? ?? ?????? ??, ?????, ??' ?????, ?? ?????????????? ?? ? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ?? ?????? 7, ????????????? 1, ?????? ??????, ?????????? ?????????, ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????.

24 ??????, ?????????????, ?????????, ?? ?? ?? ?? ?????? ?? ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????.

25 ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ?? ?????????? –???, ?????? ?????, ? ?????? ?? ?? ?????????? («dentro»), ??? ?????????? («entro») ?? ?? ?? ?????? («within»)– ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?? ?? ?? ?? ?? ??????????, ?????????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????? ?, ?????? B, ?? ?????? ?????????? ??, ??? ?????? ?????????? ?? ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????.

26 ? ?? ?? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????? 7,

????????? 1, ????? ?????, ?????????? ?????????, ?? ?????? ????????? ???. ????,
????????????????? ?????, ??? ???? ?????? ?? ?? ??????, ?? ?? ?? ?????? ?????????? ????? ??
? ?????? ?????????????? ?????? ?? ?????????? «?? ??????????» ????? ?? ?? ?????? ?? ?????????
?? ?????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ? ?????? ?????????
????????????? ? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????? ?? ? ?????? ?? ?????? ?? ??????????
????????? ?? ?? ?????? ?????????? ?? ?? (??., ??' ?????, ????????? ?? 29?? ????????? 2010, C-54/09
P, ?????? ?? ?? ??????????, ????????? 2010, ? I-7537, ????? 46). ?? ??? ??????, ??????
?????, ?? ?? ?????? ?????? ?? ?????????? («spätestens») ?? ?? ?????????? («uiterlijk»)
?????, ?? ?????????? ?, ?????? B, ?? ?? ?? ?????????? ?????????, ?????????????? ???
????????????? ?? ?? ?????? ??????, ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?????????, ?????????????? ????? ??
????????????????? ?? ?? ?? ??????????.

27 ?????????????????? ????????? ??, ??? ?????? ??????????, ?? ?????????? ??????????
????????????? ?? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????????????? ?????? ??, ???
?????????, ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????, ? ?????????
????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?????? ??
????????????? ?? ?????? ?????????? ?????? (??., ?????? ?????, ????????? ?? 29?? ?????????
2010, C-340/08, M ?.., ????????? 2010, ? I-3913, ????? 44 ?? ?? ?????????????????
????????????).

28 ??????, ?? ?,?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????, ?????????????????? ?? ?
????? ?????? ??, ??? ?? ?????? ?????????????? ?????? ??, ?????????? ?? ?? «[?????] ?????
????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?? ??????????
????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ??????????????».

29 ??????, ? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ??????????????
????????????????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?? ??
????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????? ??' ?????????? ?? ?????????????? ?
????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?,?? ?????? ?? ?????????????? ?? ??
????????????????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?????? (??, ?????????? ?? 21?? ?????????????? 2010, C-
472/08, Alstom Power Hydro, ????????? 2010, ? I-623, ????? 16 ?? ?? ?????????????????
????????????).

30 ?? ?? ?????????????? ??, ?? ?? ?????????? ?????????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ??
?????? 2, ?? ?????????? ?? ?? ?????? 3, ?? ?????? ?????????? ??, ?????????? ?????????????????
????????????, ?????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????, ?????????????
????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????????? ? ?????? ?????? ?? ?? ?? ??????
?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????????? ??????

31 ?????????????, ??????, ?? ? ?????????????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????? 7,
????????????? 1, ?????? ??????, ?????????????? ?????????, ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ??
????????????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????????????????? ?????????, ?????? ??
????????? ?? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????
????????????? ?? ??????????????, ? ?????? ?? ?????? ?????????????????? ??????????????, ?????, ???
????????????? ??????????, ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ??
????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?? ??
????????????? ?????????? ?????????????? ?? ???. ?? ?????????????? ?????? ?? ?? ?????????????? ??
????????????????? ?? ?????? ?????????????????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????
?? ?????????????? ?????????? ?? ?? ?????? ??????. ?? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?????
????? ?? ?????????????? ? ?????? ?????? ?? ?? «????? ?????? ?????? ?????????? ?????? ??
????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ??????».

32 ?????????, ?? ?? ?????? 7, ?????????????? 1, ?????? ??????, ?? ?????? ?????????? ??

????????? ??? ???? ?????????? ?????????????? ?????????? ??? ?? ?????? ?????, ????? ??
????????????? ??? ?????????????? ?????? ?????????????? ?????? ?????? ??????????????, ?????????????? ??????
????? ?????????????? ??? ?? ??? ?????????, ? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????????? ??????????????
??? ??? ??? ?? ?????????? ?? ??????? ?????????? ??????????????. ?? ?????????????? ?????? ?? ??????
????????????????? ?? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ?????? 29 ??? ?????????? ?????????????, ?
?????? ??????? ??? ??? ??? ??????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ??? ??????
????????? ???.

33 ?????, ???????????, ?????????????????? ??? ?? ?????? ?????, ??????????????? ?? ?????? 15,
?????????????? 1, ?????? ??????????, ??? ?????????? 2008/9, ?????????????? ??? ?????????? ?????????????
????? ?????? ??????. ?????? ???????????????, ???' ???????, ? ?????????????? ??????????, ?? ??????
????????????? ??? ?? ?????? ?????? ??????????? ??? ? ?????????? ?????????????? ?????? ??????????????????,
????????????? ??? ?????????? ? ??????????? ?????? ?????????????? ?????? ??????????? ?????? ?????? ?????????????
??? ? ?????????????? ??? ??????????? ??? ?????????? ??? ?? ??????????? ??? ??????? ?? ?????? ??????????
????? ?? ?????? ????. ?? ?????? ?????????????? ?????????????, ?????? ?????????? ?????, ??? ?? ?????????? ???
?? ?????? 1 ??? ?????????? 2010/66 ?????????????? ?? ?????, ???' ??????????? ??? ?????? ??? ???
????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ??? 2009, ??? ??????????????
????????????? ?????? ?????? ??? 31 ?????????? 2011, ?????????????????? ?? ?????????????????????? ?? ??????????
????????????? ??? ?????????????? ?? 2010 ?????? ?? ?????????????????, ??? ??? ?????????????? ??????, ???
????????????? ?????????????? ??? ?? ?????????????????? ?????? 2009.

34 ?????????? ?????? ??? ?????????, ??? ?????????????????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ? ??????????
???? ? ?????????????? ??? ??? ?????? ??? ?????? ?????????????? ??? ??? ?????????? ?????????????? ??????????????
???? ??? ?? ?????? 7, ?????????????? 1, ?????? ???????, ?????????????? ??????????, ??? ??????? ??????????
???? ??????????? ?????????????????? ?????????????.

??? ??? ?????????????? ???????

35 ?????????????? ??? ? ?????????? ?????????????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????????????? ??? ??????? ??????
????? ?????????????? ?????????????????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????????, ?' ?????
????????????????? ?? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??????????. ?? ?????? ??? ?????? ?????????????????
????? ?????????????? ?????????????????? ??? ??????????????, ?????? ??? ?? ??? ???????????, ??? ?????????????????.

??? ?????? ?????????? ???????, ?? ??????????????? (???????? ??????) ???????????????:

? ?????????????? ??? ??? ?????? ??? ?????? ?????????????? ??? ??? ?????????? ???????????
????????????????? ??? ?????? ?????????????????????? ?????? ?? ?????? 7, ?????????????? 1, ??????
????????, ?????????????? ???????????, ??? ??????? ?????????? 79/1072/??? ??? ??????????????, ???
6?? ?????????????? 1979, ?????? ?????????????????? ??? ??????????????? ??? ??????? ?????? ???
????????????? ?? ?????? ??????? ??????? ?????????? – ??????? ?????????????? ??? ??????
????????????????????? ?????? ?????? ?????????????????? ?????? ?????? ?? ??????? ??? ??????
????????????????????? ??? ?????????????? ??? ??????, ?????????? ?????????????????? ?????????????.

(?????????????)

* ??????? ??????????????????: ? ?????????.