

Focus Team Contenzioso Tributario

11 Giugno 2021

Distacco di personale: rischio di applicazione dell'IVA sui contratti in essere

Focus Team Contenzioso Tributario



Focus Team Leader

Andrea Silvestri
andrea.silvestri@belex.com
tel. +39-02-771131



Autori
Andrea Silvestri
andrea.silvestri@belex.com
tel. +39-02-771131

Michele Dimonte
michele.dimonte@belex.com
tel. +39-02-771131

Maria Chiara Turio Bohm
mariachiara.turiobohm@belex.com
tel. +39-02-771131

1. Fatti

L'ordinanza 2 marzo 2021, n. 5609¹ della Corte di Cassazione ha riacceso il dibattito circa le possibili conseguenze della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ("CGUE") dell'11 marzo 2020, causa C-94/19, *San Domenico Vetraria*. Con tale sentenza la CGUE ha di fatto statuito l'incompatibilità con la Direttiva 2006/112/CE ("Direttiva IVA") del regime di non imponibilità delle operazioni di distacco di personale effettuate a fronte del mero rimborso dei costi del lavoro (art. 8, comma 35, della Legge n. 67/1988).

Il caso analizzato dalla Corte di Cassazione riguarda un avviso di accertamento, relativo al periodo d'imposta 2004, con cui l'Agenzia delle entrate ha contestato l'omessa applicazione dell'IVA al distacco di personale, in applicazione della disciplina dell'art. 8, comma 35 della L. n. 67/1988.

Con l'ordinanza sopra citata la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso dell'Ufficio, ritenendo la sentenza impugnata insufficientemente motivata. Nel rinviare la decisione nel merito alla Commissione Tributaria Regionale competente la Cassazione ha specificato che i giudici del rinvio dovranno decidere la controversia tenendo conto della citata sentenza della CGUE.

2. Commento

Come già segnalato², a seguito della sentenza della CGUE resa nella causa C-94/19, *San Domenico Vetraria*, il trattamento ai fini IVA del distacco rimane tuttora un tema aperto. In particolare, nonostante in linea di principio le sentenze con cui la CGUE chiarisce l'interpretazione e la portata di una disposizione contenuta in una Direttiva abbiano efficacia *ex tunc*, ossia abbiano effetto anche sui rapporti pendenti, il principio del legittimo

¹ Le considerazioni svolte sono applicabili anche all'ordinanza n. 5601/2021.

² In proposito si veda la precedente newsletter del Focus Team Contenzioso Tributario del 9 novembre 2020 disponibile [qui](#).

affidamento del contribuente imporrebbe di fare salvi i comportamenti dei contribuenti che hanno continuato a non applicare l'IVA alle fattispecie di distacco coperte dalla disposizione interna che, seppur incompatibile, non è stata abrogata.

In questo scenario di incertezza, l'ordinanza sopra menzionata affronta il tema degli effetti della citata sentenza della CGUE sui contenziosi già pendenti, relativi quindi ad annualità in cui era senza dubbio pienamente vigente la disposizione domestica poi giudicata incompatibile con la normativa comunitaria. La questione riguarda i rapporti esistenti tra il potere-dovere del giudice domestico di disapplicare la norma interna³ e i principi di certezza del diritto e di legittimo affidamento del contribuente, che si è a suo tempo comportato applicando una normativa interna vigente.

Sul punto la giurisprudenza della Corte di Giustizia appare contrastante.

Infatti, con la sentenza 19 aprile 2016, causa C-441/14, *Dansk Industri*, la CGUE ha concluso per la supremazia del principio di effettività del diritto unionale sui principî di certezza di diritto e legittimo affidamento, ritenendo quindi che le pronunce interpretative della Corte di Giustizia⁴ debbano essere applicate con efficacia *ex tunc*.

Tuttavia, con una successiva sentenza avente ad oggetto proprio l'applicazione della Direttiva IVA (causa C-326/15, *DNB Banka*), la stessa CGUE ha derogato a questo principio, affermando, in particolare che “*l'obbligo per il giudice nazionale di fare riferimento al contenuto di una direttiva nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme pertinenti del suo diritto interno trova i suoi limiti nei principî generali del diritto, in particolare in quelli di certezza del diritto e di non*

³ Questo principio è stato costantemente ribadito dalla CGUE. *Ex multis*, v. sent. 5 aprile 2016, C- 689/13, *Puligenica*, in cui si legge che: “*il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le norme del diritto dell'Unione ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi contraria disposizione della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale (v., in primo luogo, sentenze Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, punti 21 e 24 e, da ultimo, A, C 112/13, EU:C:2014:2195, punto 36 nonché la giurisprudenza ivi citata).*

Sarebbe difatti incompatibile con gli obblighi che derivano dalla natura stessa del diritto dell'Unione qualsiasi disposizione di un ordinamento giuridico nazionale o qualsiasi prassi, legislativa, amministrativa o giudiziaria, la quale porti ad una riduzione dell'efficacia del diritto dell'Unione per il fatto di negare al giudice competente ad applicare questo diritto il potere di compiere, all'atto stesso di tale applicazione, tutto quanto è necessario per disapplicare le disposizioni legislative nazionali che eventualmente ostino alla piena efficacia delle norme dell'Unione (v. sentenze Simmenthal, EU:C:1978:49, punto 22, A, C 112/13, EU:C:2014:2195, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

⁴ Sul punto la CGUE ha affermato che “*il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che un giudice nazionale [...] è tenuto, nel momento in cui attua le disposizioni del suo diritto interno, a interpretarle in modo tale che esse possano ricevere un'applicazione conforme a tale direttiva ovvero, qualora una siffatta interpretazione conforme fosse impossibile, a disapplicare, se necessario, qualsiasi disposizione di tale diritto interno contraria [...]. Né i principî della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento [...] possono rimettere in discussione tale obbligo*”.

retroattività, e non può servire da fondamento ad un'interpretazione contra legem del diritto nazionale’.

Sulla base di quanto sopra si ritiene che una sentenza del giudice nazionale del rinvio che concluda - sulla scorta dei principi della sentenza C-94/19, *San Domenico Vetraria* - per la debenza dell'imposta alle fattispecie del distacco di personale causerebbe un danno al contribuente e si risolverebbe in un'interpretazione *contra legem* della disposizione nazionale allora vigente, in contrasto con le conclusioni espresse nella citata sentenza *DNB Banka*.

L'applicazione al caso di specie dei principi affermati nella sentenza C-326/15, *DNB Banka*, sarebbe poi coerente con la portata ampia che riveste il principio del legittimo affidamento nel settore tributario, recentemente valorizzata dal legislatore con riferimento al caso delle scuole guida⁵.

Nonostante sul punto sussistano orientamenti contrastanti in seno alla stessa giurisprudenza della CGUE, l'ordinanza della Corte di Cassazione in commento sembrerebbe affermare incidentalmente la retroattività della sentenza della CGUE senza, a nostro avviso, analizzare con la dovuta attenzione le conseguenze che deriverebbero in capo ai contribuenti che hanno continuato ad applicare la norma domestica tuttora vigente.

Per tali ragioni, nonostante l'ordinanza in commento affermi la retroattività della sentenza della CGUE, appare difficile prevedere quali potranno essere le conseguenze dell'ordinanza e, in particolare, se i giudici del rinvio si conformeranno alle indicazioni della Corte di Cassazione sul punto.

Per tale ragione risulta ancor più auspicabile un tempestivo intervento del legislatore italiano volto a rimuovere *pro futuro* la norma domestica incompatibile, facendo invece salva la sua applicazione fino a quel momento.

⁵ Si tratta dell'analogo caso sollevato dalla sentenza del 14 marzo 2019, C-449/17, con la quale la CGUE ha statuito l'imponibilità ai fini IVA delle prestazioni didattiche finalizzate al conseguimento delle patenti di guida, ritenute invece esenti dalla prassi domestica (si veda la precedente newsletter del Focus Team Contenzioso Tributario del 9 novembre 2020 disponibile [qui](#)).

**Focus Team Contenzioso Tributario**

Il Focus Team è una costellazione di competenze in diversi ambiti di attività con focus sul contenzioso tributario.

[Andrea Silvestri](#)
Tributario

[Andrea Manzitti](#)
Tributario

[Stefano Brunello](#)
Tributario

[Emanuela Spinelli](#)
Penale

[Matteo Fanni](#)
Tributario

[Giulio Mazzotti](#)
Tributario

[Laura Salvaneschi](#)
Contenzioso

[Gianmarco Tortora](#)
Tributario

[Francesco Sbisà](#)
Penale