

LA CONDANNA AL RIMBORSO DELLE SPESE LEGALI: IVA E RITENUTA D'ACCONTO

Francesco Antonio Alaimo

I PRESUPPOSTI¹

¹Le considerazioni all'origine del presente articolo trovano il loro principale riferimento nelle disposizioni fiscali; specificamente, per la parte sull'Iva e la fatturazione, nel d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*), e, per la parte sulla ritenuta fiscale, nel d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*). In varie occasioni, la Suprema corte si è espressa sul tema: fondamentale è considerata Cass. civ., sez. un., 12 giugno 1982, n. 3544, che riprende altresì Cass. civ., 14 maggio 1981, n. 3165. Inoltre, Cass. civ., sez. II, 21 febbraio 2012, n. 2474; Cass. civ., sez. I, 14 gennaio 2011, n. 809; Cass., 5 maggio 2009, n. 10336; Cass., sez. III, 24 marzo 2000, n. 3536; Cass., sez. un., 25 ottobre 1996, n. 9332; Cass. civ., 16 luglio 1991, n. 7879; Cass. civ., 22 giugno 1982, n. 3777. Più volte si è altresì pronunciato il Ministero delle Finanze, a partire dalla circolare 6 dicembre 1994, n. 203, cui segue la successiva risoluzione 24 luglio 1998, n. 91, entrambe emanate dal dipartimento Entrate affari giuridici e contenzioso tributario (ove si citano, quali pareri concordi, Avvocatura generale dello Stato, parere consultivo del 5 ottobre 1992, n. 4332, e Cass., 1 aprile 1995, n. 3843). RESTIVO, *Processo civile e condanna alle spese di assistenza legale*, *Boll. Trib.*, 2006, 1765 ss., può essere considerato il primo lavoro di sistemazione organica della materia; altri importanti approfondimenti in *Spese*

Ogni civilista conosce le disposizioni del codice di rito che disciplinano la condanna alle spese (mi riferisco all'art. 91 c.p.c., secondo cui “*Il giudice [...] condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte*”, liquidandone l'ammontare, insieme con gli onorari di difesa, con la sentenza che chiude il processo), ed alla distrazione delle medesime (art. 93 c.p.c.: il difensore ha facoltà di chiedere che il giudice distragga in suo favore “*[...] gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate.*”) Una delle obbligazioni che trovano origine nella sentenza di condanna è infatti relativa al rimborso delle spese, da corrispondersi, secondo i casi, in favore della controparte vittoriosa, oppure del suo legale, ove

legali a carico della parte soccombente, *Ratio*, 2012, 3, e CIRRINZIONE (a cura di), *Riaddebito spese processuali e ritenuta*, *Redazione Fiscale*, 2010, RF196. Per una raccolta giurisprudenziale in materia, vedi *Avvocato antistatario e distrazione delle spese: giurisprudenza utile e guida*, *Giuricivile.it*.

quest'ultimo si sia dichiarato «antistatario», o «distrattario».

La condanna ha valore di semplice conseguenza obiettiva della soccombenza, e va irrogata in forza del mero riscontro della stessa; in altri termini, può dirsi che la parte soccombente avrà l'obbligo di rimborsare alla controparte tutte le spese da essa sostenute per agire o per resistere in giudizio (a seconda che rivesta la figura di attrice o convenuta), e anche le competenze di difesa ed il compenso in presenza di eventuali interventi di consulenti tecnici d'ufficio.

Qualora le parti soccombenti siano più d'una, il giudice può condannare ciascuna di esse alle spese, proporzionalmente al rispettivo interesse nella causa²; può anche pronunciare condanna solidale di tutte o di alcune di esse, ove abbiano interesse comune. Se, viceversa, la sentenza, pur pronunciandosi sulle spese, non statuisce alcunché in merito alla relativa ripartizione, questa viene operata per quote uguali³.

Come anticipato sopra, l'avvocato ha inoltre facoltà di avanzare l'istanza di distrazione⁴; se questa viene accolta, il difensore assume, con riguardo alla proposizione dell'istanza al giudice, una posizione autonoma, e per effetto della pronuncia di accoglimento, egli

diviene creditore – oltre che del proprio assistito – *anche* della parte soccombente; così, con la concessione della distrazione a proprio favore, il difensore ottiene il titolo esecutivo per riscuotere compensi e rimborsi dalla parte avversa. In effetti, la pronuncia del giudice a favore del difensore della parte vittoriosa deroga al principio secondo cui il compenso al difensore è dovuto solo dal suo rappresentato o assistito (salvo, se vittorioso, il diritto di quest'ultimo al rimborso da parte del soccombente).

PRASSI CORRETTE E MENO CORRETTE

Immaginiamoci quindi la situazione – per la verità, meno infrequente di quanto si pensi... - in cui l'avvocato della parte vittoriosa, mentre si accinge a comunicare la buona notizia al suo assistito (il che, solitamente, lo mette di buon umore), non ponga particolare attenzione agli obblighi di carattere prettamente fiscale, in vario modo legati alla pronuncia giudiziale. Non è raro trovare colleghi che, senza porsi particolari problemi, indirizzano la parcella professionale alla controparte soccombente, o altri avvocati semplicemente dubbiosi sulla corretta individuazione del destinatario della fattura (in effetti, alcuni legali intestano *in ogni caso* il documento fiscale al proprio cliente, mentre altri considerano più corretto intestarlo ed inviarlo direttamente alla controparte, dato che è quest'ultima ad effettuare il pagamento delle spese legali). Altri dubbi sorgono in merito all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto: ci si chiede, in questi casi, se all'importo delle spese e delle competenze liquidate in sentenza debba

²Art. 97, comma 1, c.p.c.

³Art. 97, comma 2, c.p.c.

⁴Si ritiene che tale istanza possa essere formulata dall'avvocato anche nelle conclusioni o in comparsa conclusionale, senza che per questo venga violato alcun divieto; per tale domanda – autonoma rispetto all'oggetto del giudizio – non sussiste infatti l'esigenza di osservare il principio del contraddittorio, per difetto d'interesse della controparte a contrastarla.

sempre essere aggiunta – e conseguentemente, corrisposta alla parte vittoriosa - *anche* l'Iva di legge. E ancora (volendo proprio aggiungere ulteriori complicazioni): come comportarsi, nel caso di pagamento non nelle mani della parte vincitrice, ma in quelle dell'avvocato antistatario? Infine (ed è tutto): in quali casi la debitrice, all'atto del pagamento, sarà tenuta ad operare la ritenuta a titolo di acconto sulle imposte dirette?

Ho inteso, con questo breve lavoro, rivolgermi ai colleghi avvocati, con l'intento di riassumere gli adempimenti dovuti secondo le varie leggi d'imposta, per chiarire quali siano le corrette prassi da adottare nel proprio lavoro.

QUANDO EMETTERE LA PARCELLA PROFESSIONALE?

Dovendo riepilogare l'importo delle spese e competenze legali dovute in base alla sentenza di condanna, l'avvocato potrà (dovrà), in un primo momento, emettere una nota *pro-forma* riepilogativa, consegnandola al debitore (il quale dovrà essere individuato secondo i criteri meglio descritti in seguito); la parcella vera e propria dovrà, poi, essere emessa solo al momento dell'effettivo pagamento⁵.

IL VERO DESTINATARIO DELLA PARCELLA

L'avvocato della parte vittoriosa (antistatario o meno), in procinto di emettere la sua parcella, si chiede: esattamente, a chi dovrò indirizzarla? Può, in definitiva, il legale, redigere il documento fiscale intestandolo alla parte soccombente, ed inviarlo

⁵Artt. 6, comma 3, e 21, comma 4, del citato d.p.r. n. 633/1972.

direttamente a quest'ultima, al fine di ottenere il pagamento dell'importo liquidato dal giudice in sentenza?

Diciamo, in primo luogo, che – contrariamente ad un'opinione più diffusa, fra i legali, di quanto non si pensi – il criterio per individuare il legittimo destinatario della fattura non va ritrovato nel buon senso. Tale criterio, viceversa, è specificamente determinato dalla legge Iva⁶: in definitiva, poiché non intercorre alcun rapporto d'opera professionale tra l'avvocato e la parte soccombente⁷, **il professionista dovrà** in ogni caso – quindi, *anche nell'ipotesi di distrazione delle spese* – **emettere la fattura** (anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili) **a carico del proprio cliente** (quale committente del servizio legale).

L'avvocato, quindi, indirizzando – sempre – la parcella al proprio assistito, esporrà e specificherà l'ammontare delle proprie competenze, le spese anticipate⁸, e pure l'imposta sul valore aggiunto addebitata a titolo di rivalsa⁹; da un punto di vista tributario, infatti, il soggetto passivo della rivalsa non può che essere rappresentato dalla parte

⁶Ciò si desume dal combinato disposto di cui agli artt. 5, 18 e 21 del d.p.r. n. 633/1972.

⁷Tra il difensore della parte vittoriosa ed il soccombente non v'è alcun rapporto di diritto sostanziale: così Cass. civ., sez. I, ord. n. 809/2011.

⁸Nell'effettuare il conteggio e l'esposizione delle somme in parcella, terrà ben presente quanto disposto dall'art. 15, n. 3 del decreto Iva, secondo cui “[...] le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate” non concorrono a formare la base imponibile; ovviamente, per «controparte» deve qui intendersi, non la parte avversa nel procedimento giudiziario, ma il proprio cliente-mandante.

⁹Artt. 18 e 21, d.p.r. n. 633/1972.

vincitrice¹⁰. Solo nel caso in cui l'avvocato abbia chiesto la distrazione delle spese di lite a suo favore (caso che approfondiremo nel prosieguo), la parcella emessa – e, come abbiamo detto, necessariamente intestata al proprio assistito - dovrà essere già quietanzata, e dovrà contenere l'indicazione che il pagamento è già stato effettuato dalla parte soccombente per effetto della sentenza di condanna¹¹.

LA DISCIPLINA IVA

In linea generale, possiamo dire che l'Iva è compresa nelle spese rimborsabili, e la parte vittoriosa della causa ha diritto a percepirla da quella soccombente, dato che la prima ha pagato – o dovrà, in ogni caso, versare – l'anzidetta imposta al suo difensore, secondo il principio tributario della «rivalsa»¹².

Tuttavia, per meglio comprendere il meccanismo di applicazione dell'imposta, occorre rilevare che il fondamento del diritto al rimborso dell'Iva a favore della parte vittoriosa nei riguardi di quella soccombente è integrato dalla sentenza di condanna, e non dall'istituto tributario della rivalsa, il quale opera limitatamente al rapporto negoziale del mandato conferito dall'assistito al proprio legale.

Va da sé, pertanto, che, una volta che sia stato corrisposto quanto spettante all'avvocato per l'opera prestata, il cliente vincitore, per effetto della sentenza di condanna, acquista il diritto di rivalersi sulla parte soccombente

tenuto conto che detta sentenza ha natura di titolo esecutivo per la riscossione coattiva.

E tuttavia: oltre al rimborso delle spese legali, come abbiamo visto sopra, la parte soccombente dovrà sempre corrispondere anche l'Iva?

PRIMA IPOTESI: IL RIMBORSO DELLE SPESE LEGALI ALLA PARTE VINCITRICE

Ipotizziamo, allora, il caso in cui la pronuncia disponga il rimborso spese direttamente nei confronti della parte vittoriosa. Al momento in cui il soccombente si accinge ad effettuare il pagamento, dovrà in primo luogo informarsi presso la controparte, se quest'ultima abbia o meno titolo per esercitare la detrazione dell'Iva (ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. n. 633/1972). Poniamo innanzitutto il caso in cui **il vincitore della causa sia un soggetto privato**¹³. In questo caso, il diritto alla rivalsa copre tanto le competenze professionali e le spese anticipate, quanto l'imposta sul valore aggiunto. Il soccombente sarà quindi tenuto al pagamento integrale delle imposte relative agli oneri e spese cui è stato condannato; per quest'ultimo, l'Iva è equiparata in tutto e per tutto ad una spesa processuale¹⁴. Il privato vincitore emetterà nei confronti del soccombente una «ricevuta di addebito»,

¹³È il caso in cui il vincitore è «consumatore finale» del servizio di assistenza legale, e come tale - essendo altresì sfornito di attribuzione del numero di partita Iva - non ha alcun titolo per portare in detrazione l'imposta sul valore aggiunto. A tale ipotesi è assimilabile quella in cui il cliente vittorioso sia un soggetto Iva, ma la sentenza non fosse inerente all'esercizio della sua impresa o professione (Cass., sent. n. 10336/2009).

¹⁴Cass. civ., sez. un., sent. n. 3544/1982; Cass. civ., sent. n. 3165/1981.

¹⁰Art. 18, d.p.r. n. 633/1972.

¹¹C. m. Finanze n. 203/E/1994.

¹²Istituto previsto dall'art. 18 del d.p.r. n. 633/1972.

comprensiva di Iva, che il soccombente non potrà comunque detrarre; quest'ultimo corrisponderà, quindi, l'importo liquidato dal giudice in sentenza, aggiungendovi l'Iva come per legge.

Diverso è il caso in cui **il vincitore** della causa sia **soggetto passivo d'imposta** (quindi, intestatario di una partita Iva), e, nel contempo, la vertenza trattata fosse «inerente»¹⁵ alla sua attività d'impresa o professionale. Egli avrà titolo ad esercitare la detrazione dell'imposta stessa, di cui subisce la rivalsa economica, registrando il documento ricevuto nella propria contabilità, e realizzando, in tal modo, la neutralità del tributo. In questo caso, **il soccombente** non dovrà eseguire alcun rimborso Iva, e **corrisponderà alla vincitrice il solo importo delle spese legali liquidate**¹⁶; sarà, viceversa, **la parte vittoriosa a pagare l'Iva al proprio avvocato**, per poi recuperarla in sede di liquidazione periodica e dichiarazione annuale.

In ogni caso, per la parte soccombente non vi sarà alcuna possibilità di detrazione Iva, poiché l'eventuale pagamento dell'imposta non avverrà a titolo di rivalsa, ma a titolo di condanna¹⁷; anche per questa ragione, quindi, il soccombente che ha effettuato il pagamento non potrà

¹⁵In generale, possiamo dire che un costo sostenuto dalla parte vittoriosa è considerato *inerente* ove abbia un determinato legame con la sua attività d'impresa; tuttavia, un maggiore approfondimento del principio di inerenza non può essere oggetto del presente contributo.

¹⁶Fonte: r. m. Finanze n. 91 del 24.07.1998. Concordi: Avvocatura generale dello Stato, parere consultivo n. 4332/1992; Cass., sent. n. 3843/1995.

¹⁷Ciò anche se la sentenza di condanna non si pronuncia espressamente in ordine al tributo.

pretendere l'emissione della relativa fattura nei propri confronti¹⁸.

SECONDA IPOTESI: LA DISTRAZIONE DELLE SPESE

Diversa è l'ipotesi in cui la pronuncia giudiziale disponga il rimborso spese **con distrazione** a favore dell'avvocato della parte vittoriosa. In questo caso, l'originale rapporto fra committente (nella causa, la parte vittoriosa) e prestatore di servizio (il suo legale) viene esteso ad un terzo soggetto (la parte soccombente), dal quale il legale stesso ha titolo giuridico per pretendere il pagamento di quanto dovuto, liberando, nei soli limiti di tale importo, il proprio assistito.

Come nella precedente situazione, **se la parte vittoriosa non ha partita Iva** (non ha quindi titolo per recuperare l'imposta, in sede d'esercizio del diritto di detrazione¹⁹), l'avvocato creditore potrà pretendere dal soccombente il totale (Iva compresa) delle spese e degli onorari spettanti²⁰; emetterà quindi, sempre nei confronti del soccombente, una notula *pro-forma* non costituente fattura, specificando

¹⁸C. m. Finanze n. 203/E/1994; Cass., sez. III, sent. n. 3536/2000. La parte vittoriosa addebiterà le spese al soccombente, emettendo nei confronti di quest'ultimo una semplice ricevuta con esclusione di Iva *ex art. 2 d.p.r. n. 633/1972*.

¹⁹Art. 19 del d.p.r. n. 633/1972.

²⁰Nella specie, il difensore distrattario è legittimato a pretendere dal soccombente la corresponsione anche dell'Iva non in ragione di un diritto alla rivalsa, ma piuttosto di un nuovo diritto, il quale *"trova fondamento nella condanna per soccombenza, che costituisce un titolo nuovo e diverso, rispetto a quello tributario [...] In forza della soccombenza nasce, cioè, un ulteriore diritto di credito (avente natura privatistica e non tributaria) [...]"* Così già si esprimeva Cass. civ., sez. un., sent n. 3544/1982.

che la fattura sarà emessa all'atto dell'effettivo pagamento; ricevuto poi il saldo, emetterà (secondo i criteri sopra esposti) regolare parcella, necessariamente specificando – nella quietanza – di aver percepito anche l'imposta.

Nella diversa situazione in cui **la parte vittoriosa sia titolare di partita Iva** (ed abbia quindi diritto alla relativa detrazione), il tributo non potrà essere considerato una spesa accessoria; di conseguenza, l'avvocato:

- trasmetterà alla parte soccombente una nota *pro-forma* nella quale evidenzierà esclusivamente l'importo delle spese e delle competenze liquidate in sentenza, senza aggiungere l'Iva;

- trasmetterà al proprio assistito una seconda nota *pro-forma*, in essa evidenziando esclusivamente l'importo dell'Iva per rivalsa.

Anche in questo caso, quindi la parte soccombente corrisponderà al legale quanto specificato nella sua nota, al netto di Iva, mentre l'imposta sarà corrisposta all'avvocato dalla sua assistita vittoriosa²¹. Nella relativa fattura, indirizzata a quest'ultima, l'avvocato evidenzierà che il pagamento è avvenuto da parte del

soccombente, mentre l'importo dell'Iva dovuta, adeguatamente evidenziato nel documento fiscale, è versato dal cliente stesso al suo legale.

LA RITENUTA FISCALE

All'atto del pagamento, la parte soccombente deve effettuare la ritenuta fiscale di legge?

Per individuare la risposta corretta, ricordiamo ancora una volta il principio secondo cui il pagamento dell'onorario è (sempre) effettuato dall'originario committente (parte vittoriosa) nei confronti del proprio legale – il quale conseguentemente emetterà come di consueto la parcella nei confronti del proprio assistito -, mentre la controparte soccombente procederà poi al relativo – ed integrale – rimborso delle spese, nei confronti della vincitrice. Per individuare o meno l'obbligo di ritenuta, si applicheranno le regole ordinarie²²: se la parte vittoriosa è un privato cittadino, non ha alcun obbligo di ritenuta; se viceversa la parte vittoriosa assume la qualifica di sostituto d'imposta²³, dovrà applicare la ritenuta d'acconto. In questo caso, nessun obbligo potrà essere posto in capo alla parte soccombente.

Diverso è ancora una volta il caso in cui il pagamento della parcella viene effettuato, dalla parte soccombente, nei confronti dell'avvocato distrattario: se il soccombente riveste la qualifica di sostituto d'imposta, all'atto del

²¹Cass. civ., sez. II, sent. n. 2474/2012: “[...] il professionista distrattario può richiedere al soccombente solamente l'importo dovuto a titolo di onorario e spese professionali e non anche l'importo dell'Iva che gli sarebbe dovuta – a titolo di rivalsa – dal proprio cliente, abilitato a detrarla. [...] non può essere considerata legittima una locupletazione da parte di un soggetto abilitato a conseguire due volte la medesima somma di danaro. Tale sarebbe la situazione dell'avvocato distrattario che ottenesse l'Iva sulle proprie competenze sia dal cliente abilitato a detrarre l'imposta che dal soccombente [...]”

²²Art. 25 del d.p.r. n. 600/1973.

²³Si tratti, cioè, di società o persona fisica che eserciti attività commerciale, lavoratore autonomo, o libero professionista, tenuto - ai sensi dell'art. 25 del d.p.r. n. 600/1973 - ad operare, all'atto del pagamento dei compensi, la ritenuta fiscale di legge, a titolo d'acconto d'imposta sul reddito.

pagamento sarà tenuto ad effettuare la ritenuta di legge²⁴. Nella specie, a nulla rileva il fatto che l'adempimento sia disposto coattivamente in base ad una sentenza di condanna²⁵, così come neppure rileva il fatto che la parte vittoriosa sia rappresentata da un privato piuttosto che da altro soggetto, sostituto d'imposta²⁶.

²⁴C. m. Finanze n. 203/E/1994; Cass. civ., sent. n. 3777/1982; Cass. civ., sent. n. 7879/1991; Cass. sez. un., sent. n. 9332/1996.

²⁵Invero, la più volte citata sentenza della Suprema corte n. 3544/1982 in un primo momento affermava l'esatto contrario: “[...] il diritto del difensore, in quanto viene ad essere trasfuso nella pronuncia di condanna, non conserva la qualità di credito professionale, [...] né il soccombente effettuando il rimborso degli onorari, è tenuto ad operare la ritenuta d'acconto sul pagamento relativo non collegato con nesso di corrispettività all'attività professionale [...] nel corrisponderlo il soccombente non deve operare la ritenuta d'acconto perché non paga un onorario d'avvocato [...] ma puramente e semplicemente una spesa del processo”. La più recente c.m. Finanze n. 203/E/1994, tuttavia, contestando nel merito, sul punto, la pronuncia di Cassazione, afferma viceversa – con argomentazioni oggi unanimemente condivise – che l'art. 25 del d.p.r. n. 600/1973 “[...] ha inteso ampliare l'area di applicazione della ritenuta stessa fino a comprendervi anche le remunerazioni di compensi per prestazioni professionali rese, al di fuori del sinallagma commissione-prestazione, a favore di un committente non esecutore del pagamento. In altri termini, per effetto della citata norma, lo status di sostituto d'imposta è attribuito a chiunque corrisponda compensi per prestazioni professionali, anche se [...] l'adempimento del pagamento è disposto in modo coattivo in base a sentenza di condanna.”

²⁶Art. 25 d.p.r. n. 600/1973; c. m. Finanze n. 203/E/1994.