

IL TRATTAMENTO FISCALE DELL'ONORARIO CORRISPOSTO AL DIFENSORE DELLA PARTE VITTORIOSA IN GIUDIZIO

intervento a cura di Danilo Sciuto
danilosciuto@libero.it

In questo scritto si analizzano i risvolti pratici che nascono quando un'impresa decide di instaurare un contenzioso, sia esso civile (ad esempio, una causa per un mancato pagamento) o tributario (il ricorso avverso, ad esempio, un accertamento di imposta).

Può capitare infatti che, alla fine di una vertenza, il Giudice liquidi le spese legali (per l'avvocato, o il commercialista) a carico della parte soccombente.

Il codice di procedura civile prevede infatti due distinte modalità di assolvimento dell'obbligo da parte del soccombente :

- a. ex articolo 91, comma, 1 c.p.c., con il generale rimborso delle spese sostenute dalla parte vittoriosa; in tal caso, quindi, il creditore è la parte vittoriosa, e il difensore ottiene le proprie competenze dal proprio cliente;
- b. ex articolo 93, comma 1 c.p.c., con la "distrazione" (questo è il termine usato dal codice) in favore del difensore della parte vittoriosa delle spese e degli onorari, previa specifica richiesta da parte del difensore; in questo caso, invece, il creditore è il difensore della parte vittoriosa.

La condanna della parte soccombente al pagamento delle spese del giudizio costituisce d'altronde un importante principio civilistico, ora acquisito anche dalla normativa processuale tributaria, laddove, all'articolo 15 del D.Lgs. n. 546/92, si stabilisce che "la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'articolo 92 del codice di procedura civile" (cioè in caso di soccombenza reciproca o per altri giustificati motivi).

In tale fattispecie, nascono degli aspetti molto delicati, attinenti l'aspetto fiscale, legati all'esigenza di una corretta esecuzione dell'intera operazione.

Il commercialista telematico

L'oggetto del rimborso è costituito :

- 1) dagli onorari del difensore, liquidati dal giudice stesso;
- 2) dal rimborso forfettario sulle spese generali in ragione del 10% sull'importo degli onorari;
- 3) dal rimborso delle somme dovute dal difensore alla propria Cassa di Previdenza;
- 4) dall'Iva sul totale imponibile.

L'ASPETTO IVA

Al riguardo, si pongono due distinti problemi.

Il primo, è relativo al soggetto (se la parte vittoriosa o quella soccombente) tenuto a pagare l'Iva dovuta sui compensi del difensore; il secondo verte invece sul soggetto passivo (se la parte vittoriosa o quella soccombente) da indicare nella fattura del professionista.

Chi paga l'Iva ?

Per quanto riguarda il primo aspetto, la R.M. 91/98 ha affermato che il soggetto soccombente, condannato al pagamento delle spese a favore del difensore della controparte, è tenuto al pagamento anche dell'Iva su tali spese.

Nel caso in cui, invece, la parte vittoriosa sia soggetto Iva, e sia quindi legittimata alla detrazione dell'Iva, spetterà a lei il rimborso dell'Iva sulle spese a carico della parte soccombente. Più in particolare :

- a. in caso di distrazione delle spese legali, il difensore ha diritto di ottenere l'Iva dalla parte soccombente, salvo che essa eccepisca che il cliente abbia titolo alla detrazione ;
- b. fuori dal caso di distrazione delle spese legali, l'Iva versata dalla parte vittoriosa, che non abbia titolo alla detrazione, potrà essere ripetuta da questa alla parte soccombente.

Al riguardo, anche la c.m. 203/94 si è espressa negli stessi termini.

E' consigliabile che il difensore apponga sulla fattura il soggetto che ha pagato l'Iva.

Occorre fare attenzione, inoltre, che l'importo assolto a titolo di Iva dal soccombente, non sarà da lui detraibile, in quanto esso, lungi dall'essere connesso ad una prestazione di servizi, rappresenta soltanto uno degli elementi costitutivi dell'intero debito verso la parte vittoriosa o il rispettivo difensore.

Il commercialista telematico

A chi "intestare" la fattura ?

In riferimento poi al soggetto cui intestare la fattura del difensore, occorre considerare il principio basilare sancito dall'articolo 18 del Decreto Iva (DPR n. 633/72) per cui, indipendentemente dal soggetto che effettua il pagamento, la prestazione professionale è resa nei confronti del cliente.

Nel caso in cui il professionista fatturi alla parte soccombente, si va incontro a delle sanzioni scaturenti dal fatto che : 1) il soggetto nei cui confronti è stata indebitamente emessa la fattura non ha la possibilità di detrarre l'Iva, e se ne beneficia è sanzionabile ex art. 6 comma 6 D.Lgs. n. 471/97 ; 2) il vero committente, nei cui confronti non è quindi stata emessa la fattura, si trova a dover regolarizzare l'omessa fatturazione da parte del soggetto obbligato ad emetterla, ex art. 41 del DPR n. 633/72, in mancanza della quale sarà soggetto alla sanzione di cui all'art. 6 comma 8 del D.Lgs. n. 471/97.

L'avvocato dovrà dunque fatturare al proprio cliente, il quale lo pagherà con il denaro messo a disposizione dalla parte soccombente: nel rapporto tra cliente e soccombente non occorrerà alcuna fattura, mancando la fattispecie di prestazione, e che il titolo di pagamento è rappresentato dalla sentenza.

L'ASPETTO IRPEF (RITENUTA D'ACCONTO)

Anche in questo caso, si pongono due distinti problemi.

Il primo, è relativo alla necessità o meno dell'applicazione della ritenuta d'acconto sui compensi del difensore; il secondo verte invece sul soggetto legittimato a dedurre il costo.

Va effettuata la ritenuta d'acconto ?

In riferimento al primo problema, è da rilevare che, con la sentenza n. 3777/82, la Cassazione ha limitato l'applicabilità dell'articolo 25 alla sola ipotesi in cui il difensore sia stato nominato come "distrattario" nella sentenza (siamo quindi nella lettera b succitata), sì da liberare il sostituto di imposta soccombente dall'obbligo di effettuare detta ritenuta in caso di mancanza di distrazione delle somme. In questa stessa linea, si sono schierate successivamente la R.M. 8/1619 dell'8/11/1991, la c.m. n. 203/94, l'Avvocatura Generale dello Stato, con il parere n. 4332/92.

In verità, tale impostazione è criticabile. Occorre infatti partire dall'articolo 25 del DPR n. 60/73, in base al quale chi corrisponde i compensi per lavoro autonomo è obbligato ad effettuare la ritenuta, anche se le prestazioni siano state rese a terzi o nell'interesse di terzi.

E' evidente, pertanto, che la ritenuta Irpef va operata da chi eroga il compenso, ossia la parte soccombente, anche se non è il committente della prestazione.

Il commercialista telematico

A tale indirizzo si è comunque informata anche la giurisprudenza più recente, e per tutte la sentenza della Cassazione n. 9332/96, che ha fatto chiarezza affermando il principio per cui l'applicazione della ritenuta ha come presupposto che si tratti di un reddito da lavoro autonomo. Al riguardo, si vedano altresì la c.m. 203/94 e la sentenza della Corte di Cassazione n. 3843/95.

Chi deduce il costo ?

In riferimento al soggetto legittimato a dedurre il costo :

- a. in caso di distrazione delle spese legali, la parte soccombente potrà legittimamente dedurre il costo sostenuto; in tal caso, è consigliabile che il difensore apponga sulla fattura il nome del soggetto che ha pagato il compenso ;
- b. fuori dal caso di distrazione delle spese legali, si avrà che il cliente, che eventualmente ha (già) pagato il compenso al proprio difensore, dovrà iscriverne un credito verso la parte soccombente, in quanto la somma erogata è ripetibile; pertanto, poiché tale importo sarà a carico della parte soccombente, che potrà dedurla dal proprio reddito.

L'ASPETTO CONTABILE

Vale la pena, anche se brevemente, dare un accenno agli aspetti contabili relativi al caso di contenzioso della società.

I passi da seguire sono principalmente due :

1. valutare l'iscrivibilità del fondo rischi ;
2. stornare il fondo al momento della cessazione della controversia.

La iscrizione del fondo

E' noto che, in base a quanto disposto dal principio contabile CNDC n. 19, si ha l'obbligo di iscriverne un fondo a copertura di eventuali rischi soltanto se le passività sono "probabili", ossia se esistono motivi validi ed attendibili che il contenzioso abbia esito negativo per la società. In tal caso, occorrerà iscriverne un fondo rischi (da chiudere alla voce B2 del passivo del bilancio Ce) con contropartita un accantonamento acceso ai rischi (di cui alla voce B12 del Conto economico).

L'esercizio di competenza di tale iscrizione è naturalmente quello in cui questi motivi, validi ed attendibili, vengono ad esistenza. Ciò può accadere, ad esempio, al momento della ricezione dell'avviso di accertamento, per le cause tributarie, o al momento della contestazione, per le cause civili, così come durante lo svolgimento del contenzioso, qualora emergano nuovi elementi.

E' d'altronde ovvio che, una volta effettuata l'iscrizione, la società dovrà annualmente, in sede di bilancio, valutare la congruità degli importi accantonati : in caso di integrazione in aumento, la scrittura sarà identica a quella già illustrata in sede di

Il commercialista telematico

prima iscrizione, mentre in caso di riduzione, il fondo rischi dovrà essere stornato a sopravvenienza (voce A5 Conto Economico, e non E 20).

In ogni caso, qualora non si ritenga (ancora) di dover iscrivere detto fondo, è buona norma utilizzare i conti d'ordine accesi ai rischi.

Si ribadisce comunque la necessità di valutare con attenzione l'esistenza degli elementi di fatto che giustifichino la iscrizione del fondo rischi, in quanto altrimenti la sua mancata imputazione a bilancio ne produrrà irrimediabilmente la nullità.

L'emanazione della sentenza e la cessazione della controversia

Il fondo rischi verrà estinto al momento in cui sia avrà la sentenza.

In particolare :

a) in caso di sentenza positiva :

1. se la società non ha iscritto il fondo rischi, non dovrà effettuare alcuna operazione ;
2. se la società ha iscritto il fondo rischi, dovrà stornarlo a sopravvenienza (voce A5 Conto Economico) ;
3. se la sentenza obbliga la parte soccombente al rimborso delle spese per il difensore della società vittoriosa, e se la società ha anticipato un compenso al proprio professionista, dovrà poi iscrivere il credito verso la parte soccombente, movimentando in contropartita un conto acceso ai proventi ;

b) in caso di sentenza negativa :

1. se la società non ha iscritto il fondo rischi, dovrà iscrivere il debito (non si può parlare più di fondo, in presenza del requisito della certezza) verso la parte vittoriosa, con contropartita un onere straordinario (voce E21 Conto Economico) ;
2. se la società ha iscritto il fondo rischi, dovrà stornarlo a debito, imputando a proventi o oneri straordinari la eventuale differenza tra il fondo e il debito effettivo ;
3. se la sentenza obbliga la parte soccombente al rimborso delle spese per il difensore della società vittoriosa, dovrà poi iscrivere il debito verso il professionista (e verso la società vittoriosa, per la parte eventualmente da essa anticipata) movimentando in contropartita un conto acceso alle spese legali (voce B7 Conto Economico).

Danilo Sciuto - dottore commercialista in Catania - danilosciuto@libero.it