

n.6 /2019

Roma, 4 aprile 2019

## LA DEFINIZIONE DI SPESE FORFETTARIE SECONDO LA TARIFFA PROFESSIONALE PER LA PROFESSIONE FORENSE

### 1. Introduzione

La disciplina dell'ordinamento della professione forense, introdotta dalla Legge 31/12/2012, n. 247, all'art. 13, rubricato "conferimento dell'incarico e compenso" ha previsto, nel comma 10 che "oltre al compenso per la prestazione professionale, all'avvocato è dovuta, sia dal cliente in caso di determinazione contrattuale, sia in sede di liquidazione giudiziale, oltre al rimborso delle spese effettivamente sostenute e di tutti gli oneri e contributi eventualmente anticipati nell'interesse del cliente, una somma per il rimborso delle spese forfettarie, la cui misura massima è determinata dal decreto di cui al comma 6, unitamente ai criteri di determinazione e documentazione delle spese vive". A seguire, il Decreto Ministeriale 10 marzo 2014, n. 55, disciplinante il "Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense" ha disposto all'art. 3 che "Il compenso dell'avvocato è proporzionato all'importanza dell'opera. Oltre al compenso e al rimborso delle spese documentate in relazione alle singole prestazioni, all'avvocato è dovuta - in ogni caso ed anche in caso di determinazione contrattuale - una somma per rimborso spese forfettarie di regola nella misura del 15 per cento del compenso totale per la prestazione, fermo restando quanto previsto dai

successivi articoli 5, 11 e 27 in materia di rimborso spese per trasferta.

Dalla lettura della norma da ultimo citata emerge che la parcella dell'avvocato è così composta:

- Compenso, proporzionato all'importanza dell'opera;
- Spese documentate, ovvero le spese che l'avvocato ha sostenuto in nome e per conto dei suoi assistiti, quali ad esempio i costi di iscrizione della causa, le notifiche degli atti e i diritti di copia;
- Spese forfettarie nella misura del 15% del compenso;
- Spese di trasferta, come determinate dall'art. 27.

Dalla relazione illustrativa al Decreto Ministeriale esaminato emerge che "la previsione di tale rimborso mira a ristorare il professionista di quelle voci di spesa (ad esempio quelle relative alla gestione dello studio) che sono effettive ma non documentabili".

Pertanto, da un'interpretazione letterale ed esegetica della norma, l'inquadramento delle c.d. spese generali è quello di spese diverse da quelle effettivamente documentate o documentabili, o tassativamente regolamentate quali quelle di trasferta e per le quali il legislatore ha

voluto ricorrere ad un criterio forfettario di determinazione.

La *ratio* della norma, peraltro, sembra chiara. Data la ridotta struttura amministrativa e contabile che caratterizza la libera professione rispetto all'attività d'impresa il legislatore impone un onere di contabilizzazione delle spese ridotto in capo al libero professionista. Per l'inquadramento delle spese a cui si riferisce la normativa, poi, sembra possibile riferirsi ai costi i quali, per la propria natura episodica e per la propria ridotta sostanza economica non sono solitamente oggetto di rendicontazione in una struttura quale uno studio professionale e a tutti quei tempi economicamente valutabili, dedicati all'attività e non oggetto di inquadramento *ad hoc* nella tariffa.

Per quanto concerne l'interpretazione giurisprudenziale della norma in materia, sono meritevoli di menzione alcune recenti sentenze della Suprema Corte, ed in particolare, la sentenza del 30 maggio 2018, n. 13693, con la quale è stato chiaramente affermato che *"il rimborso forfettario delle spese generali compete automaticamente al difensore anche in assenza di allegazione specifica e di apposita istanza, in quanto quest'ultima deve ritenersi implicita nella domanda di condanna al pagamento degli onorari giudiziali che grava sulla parte soccombente, posto che le spese generali sono riconosciute all'avvocato per legge"*.

I giudici di Cassazione ricordano, infatti, che la tariffa professionale stabilisce che *"oltre al compenso per la prestazione professionale, all'avvocato è dovuta, sia dal*

*cliente in caso di determinazione contrattuale, sia in sede di liquidazione giudiziale, oltre al rimborso delle spese effettivamente sostenute e di tutti gli oneri e contributi eventualmente anticipati nell'interesse del cliente, una somma per il rimborso delle spese forfettarie"*. Ora la previsione legale del rimborso forfettario del 15% comporta, quindi, il diritto ad ottenere tale somma anche a prescindere da un'esplicita indicazione delle stesse in sentenza (nello stesso senso Cass. n. 15818 del 2013; Cass. n. 4209 del 2010).

Da ciò, sempre la Suprema Corte, fa conseguire che *"la mancata liquidazione, nella sentenza, delle somme dovute per spese generali costituisce un errore materiale che può essere corretto con il procedimento di correzione di cui all'art. 287 cod. proc. civ. e segg., in quanto l'omissione riscontrata riguarda una statuizione di natura accessoria e a contenuto normativamente obbligato, che richiede al giudice una mera operazione tecnico- esecutiva, da svolgersi sulla base di presupposti e parametri oggettivi"* (in tal senso anche Cass., n. 19229/2009).

Pertanto, si può dare per assodato che le *"spese forfettarie"* spettano in ogni caso all'avvocato, sia nella determinazione contrattuale con il cliente, sia nella liquidazione da parte del Giudice in sentenza.

Peraltro, sempre la Cassazione con la richiamata sentenza n. 13693, in merito alla natura delle spese forfettarie, precisa la diversità tipologica e concettuale chiaramente esistente tra compenso spettante al difensore e spese dal medesimo sostenute nell'espletamento dell'attività professionale svolta per il

cliente, ricordando che *“le spese cd. generali (o forfettarie) sono quelle di norma sostenute durante una causa, la cui dimostrazione è difficile oppure oltremodo gravosa, sicchè il loro rimborso è dovuto anche senza la prova del relativo sostenimento”*. Quindi, l’avvocato non è in alcun modo tenuto a giustificare né a documentare le spese che vanno a costituire l’ammontare su cui viene calcolato il rimborso forfettario, né il cliente può richiederne la verifica.

\*\*\*\*

## 2. Trattamento fiscale delle “spese forfettarie”.

Dall’analisi della normativa e della giurisprudenza citata emerge la presenza di una presunzione relativa secondo cui le “spese forfettarie” sono da qualificare a tutti gli effetti come un onere sostenuto dall’avvocato, del quale non si richiede che quest’ultimo fornisca la prova. Trattasi, infatti, di quelle spese che non possono essere quantificate ed indentificate, ma che comunque sono sostenute per l’espletamento dell’incarico professionale e che, quindi, devono essere ribaltate sul cliente che usufruisce della prestazione professionale.

Ora, ci si è chiesti quale sia il trattamento fiscale di dette spese, ovvero, da un lato, se devono essere assoggettate all’imposizione diretta (ovvero Irpef, Addizionale Regionale e Comunale, nonché Irap) e se il sostituto d’imposta è obbligato ad effettuare la ritenuta d’acconto, e, dall’altro, se costituiscono base imponibile ai fini Iva.

In un recentissimo arresto della Suprema Corte si è trattato il caso di un

professionista iscritto all’Ordine degli Ingegneri ed Architetti al quale il sostituto d’imposta aveva applicato la ritenuta d’acconto sia sull’onorario che sulle spese forfettarie. In particolare, secondo detta tariffa professionale, in aggiunta agli onorari, sono dovuti i rimborsi per le spese accessorie; tuttavia il professionista può conglobare tutte le predette spese accessorie – per rimborso spese viaggio, vitto, alloggio, per il tempo passato fuori ufficio, nonché per spese di bollo, di registro, postali, telefoniche, di cancelleria, - in un importo che non potrà superare il 60 per cento degli onorari a percentuale.

Nel caso citato, il professionista, ritenendo che la ritenuta non dovesse essere operata sulle predette spese forfettarie, in quanto non costituivano una componente del reddito, presentava istanza di rimborso, fornendo la prova della ritenuta effettuata dal sostituto sulle medesime; l’Agenzia delle Entrate negava il rimborso, mentre la Commissione Tributaria Regionale riteneva di accogliere le ragioni del contribuente in quanto *“non vi era necessità di documentare l’asserito versamento in eccedenza, trattandosi di compensi forfettari, come tali da qualificarsi come costi necessari alla produzione del reddito”*; l’Agenzia proponeva ricorso in Cassazione deducendo: *“l’erroneità della sentenza laddove avrebbe ritenuto non necessaria la prova dell’effettivo sostenimento dei costi per l’attività espletata come effetto della loro forfettizzazione, allorquando tale requisito sarebbe comunque indispensabile al fine di legittimare l’istanza di rimborso”*.

La Cassazione, con l'ordinanza n. 44 del 3/1/2019, ha ritenuto di respingere il ricorso e la tesi dell'Agenzia motivando che *"la stessa Agenzia ricorrente riconosce che ai professionisti è consentito conglobare nell'onorario anche le spese necessarie per l'espletamento dell'incarico, entro i limiti previsti dall'art. 13 della legge n. 143 del 1949 (Cass. Sez. 2, Sentenza n. 27331 del 21/12/2006). Con tale premessa è evidente che non vi è alcun onere per il contribuente di documentare ai fini fiscali l'effettività della spesa e la sua natura autonoma di "costo". L'Erario, in presenza di un'istanza di rimborso motivata con l'erroneità della determinazione dell'imposta per aver conglobato nell'imponibile anche i costi forfettizzati, è onerato di dimostrare l'insussistenza del diritto alla forfettizzazione, e non può limitarsi a negare il rimborso sulla base della pretesa mancata dimostrazione della natura delle spese, allorquando la legge sui professionisti espressamente consente la loro forfettizzazione e nel caso di specie il sostituto di imposta aveva pacificamente dimostrato l'avvenuto pagamento del relativo emolumento assoggettato a tassazione"*.

Posto che la tassazione colpisce meramente *"fenomeni aventi natura reddituale"*, da intendersi come fenomeni generatori di ricchezza nuova, ovvero d'incrementi patrimoniali, dovrebbe ritenersi - alla luce dell'ordinanza n. 44, dove chiaramente si afferma che le "spese forfettarie" hanno *"la natura autonoma di costo"* - che dette spese non devono essere assoggettate a tassazione ai fini Irpef.

Quindi, dalla motivazione della Suprema Corte, nonché dall'esegesi della norma, si

potrebbe far conseguire che anche le "spese forfettarie", come definite dall'art. 3 del D.M. n. 55/2014, non sono da assoggettare a tassazione (e quindi a ritenuta d'acconto) ai fini dell'imposizione diretta.

A diversa conclusione si dovrebbe giungere sul trattamento fiscale ai fini IVA delle "spese accessorie", in quanto, da un lato, l'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972, ricomprende nella base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni *"l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione"*; dall'altro, l'art. 15, dispone che *"non concorrono a formare la base imponibile: le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate"*.

Pertanto, è da ritenere che le "spese generali" sono, a tutti gli effetti, da assoggettare ad IVA.

Avv. Massimiliano Russo

LL.M, Ph.D - Of Counsel

Studio Legale Mannocchi & Fioretti

Sede di Roma

*Il presente documento non costituisce un parere ed è stato redatto ai soli fini informativi dei clienti di MFLaw, in conformità ai termini e alle condizioni del servizio.*