

# BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

## in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

**La crisi delle "fiscaltà" conseguente alla "new economy": spunti e riflessioni sulla questione della "causa impositionis" nonché in tema di allocazione del reddito tra gli Stati dell'Unione europea - Parte II**

(Avv. Roberto Tieghi e avv. Francesco Nanetti) pag. 807

**Dal "decreto crescita" uno strumento di tutela del *made in Italy* dallo spirito "protezionistico"**

(Avv. Fabio Ciani e avv. Raffaele Avitabile) pag. 816

**Pensione, inflazione e parafiscaltà**

(Dott. Giancarlo Pavanello) pag. 820

**Procedimento - Notificazioni e comunicazioni - Notificazioni per via telematica - Art. 16-septies del D.L. n. 179/2012 - Previsione che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della ricevuta - Illegittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3, 24 e 111 Cost. - Sussiste**

(Corte Costituzionale 9 aprile 2019, n. 75  
con nota di *Domenico Carnimeo*) pag. 874

**Accertamento imposte sui redditi - Accertamento con adesione del contribuente - Sospensione del termine per l'impugnazione dell'atto impositivo - Art. 6, terzo comma, del D.Lgs. n. 218/1997 - Opera solo a decorrere dell'istanza formulata dopo la notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica - Mancata convocazione del contribuente da parte dell'Ufficio finanziario - Irrilevanza**

(Corte di Cassazione 16 maggio 2019, ord. n. 13172  
con nota di *Valdo Azzoni*) pag. 858

**IRPEF - Base imponibile - Spese forfetarie previste dalla legge professionale - Hanno natura di costo - Onere del contribuente di documentare l'effettività della spesa e la sua natura autonoma di "costo" - Non sussiste - Diritto al rimborso della maggiore imposta calcolata anche sui costi forfettizzati - Sussiste**

(Corte di Cassazione 3 gennaio 2019, ord. n. 44  
con nota di *Laura Rosa e Massimiliano Russo*) pag. 863

**Imposta di registro - Esproprio per pubblica utilità - Permuta di terreno nell'ambito di una procedura di esproprio per pubblica utilità - Costituisce un atto di cessione bonaria in forma di permuta - Applicazione dell'imposta di registro in misura fissa - Conseguenze**

(Commissione reg. del Veneto 11 maggio 2018, n. 531  
con nota di *Alessandro Poli*) pag. 867

**TIA - Soggetti passivi - Immobile concesso in locazione finanziaria - Responsabilità solidale del proprietario dell'immobile - Esclusione - Regolamento comunale contemplante la responsabilità solidale tra conduttore e proprietario dell'immobile - Illegittimità - Sussiste**

(Commissione reg. della Lombardia 19 febbraio 2019, n. 755  
con nota di *Eugenio Righi*) pag. 872

11

15 - 6 - 2019

anno ottantaseiesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b  
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

concludere in un modo comunque positivo (con un incasso) la propria contestata azione accertativa». Ergo nessuna infrazione al postulato europeo perché «con la definizione della lite (il cui esito resta comunque imprevedibile), le parti (il contribuente e l'amministrazione) risolvono positivamente, ciascuna rispetto al proprio interesse, il conflitto; l'amministrazione, in particolare, si assicura un gettito, che è correttamente commisurato al grado di incertezza della conclusione della lite medesima ... sulla base di un trattamento paritario tra i contribuenti». Altrettanto lapalissiana, a suffragio delle conclusioni raggiunte, la considerazione per cui «ritenere inapplicabile la sospensione potrebbe produrre, a seguito della inevitabile inammissibilità dell'impugnazione che ne deriverebbe, la paradossale conseguenza di impedire definitivamente all'amministrazione la riscossione dell'imposta». Cfr., altresì, Cass., sez. trib., 28 dicembre 2011, n. 29127, in *Boll. Trib.*, 2012, 1114, con nota di V. AZZONI, *La mancata convocazione del contribuente a seguito dell'istanza di accertamento con adesione non invalida l'accertamento*.

(4) Così, da ultimo, Cass., sez. VI, 5 giugno 2015, n. 11632, ed anche Cass., sez. VI, 28 giugno 2013, n. 16347, entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

**IRPEF - Base imponibile - Spese forfetarie previste dalla legge professionale - Hanno natura di costo - Onere del contribuente di documentare l'effettività della spesa e la sua natura autonoma di "costo" - Non sussiste - Istanza di rimborso della maggiore imposta calcolata anche sui costi forfetizzati - Mancata dimostrazione della natura delle spese conglobate nell'imponibile - Irrilevanza - Diritto al rimborso - Sussiste.**

**Imposte e tasse - Rimborsi - Istanza di rimborso basata sull'erroneità della determinazione dell'IRPEF per aver conglobato nell'imponibile anche i costi forfetizzati previsti dalla legge professionale - Onere del contribuente di documentare l'effettività della spesa e la sua natura autonoma di "costo" - Non sussiste - Diritto al rimborso - Sussiste.**

**Procedimento - Ricorso per cassazione - Motivi di ricorso - Decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza entro il termine, previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, di diciotto mesi dal versamento dell'imposta indebitamente corrisposta - Rilevabilità d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio - Sussiste - Deducibilità per la prima volta in Cassazione - Esclusione.**

*Ai professionisti è consentito conglobare nell'onorario anche le spese necessarie per l'espletamento dell'incarico, entro i limiti previsti dalla legge professionale, e di conseguenza non vi è alcun onere per il contribuente di documentare ai fini fiscali l'effettività della spesa e la sua natura autonoma di "costo", di talché l'Agenzia delle entrate, in presenza di un'istanza di rimborso motivata con l'erroneità della determinazione dell'IRPEF per aver conglobato nell'imponibile anche i costi forfetizzati, è onerata di dimostrare l'insussistenza del diritto alla forfetizzazione e non può limitarsi a negare il rimborso sulla base della pretesa mancata dimostrazione della natura delle spese, allorché la legge sui professionisti espressamente*

*consente la loro forfetizzazione e il sostituto d'imposta abbia dimostrato l'avvenuto pagamento del relativo emolumento assoggettato a tassazione.*

*La decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza entro il termine, previsto dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, di diciotto mesi dal versamento dell'imposta indebitamente corrisposta, ancorché rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, non può essere eccepita per la prima volta innanzi alla Corte di Cassazione, qualora dalla sentenza impugnata non risulti la data del versamento, né quella di presentazione dell'istanza per il relativo rimborso, non essendo consentita, in sede di legittimità, la proposizione di nuove questioni di diritto che presuppongano o comunque richiedano nuovi accertamenti o apprezzamenti di fatto, né essendo possibile ipotizzare un "error in procedendo" del giudice di merito consistente nel mancato esame del documento, poiché la stessa rilevabilità d'ufficio della decadenza va coordinata con il principio della domanda, che non può fondarsi, per la prima volta in quella sede, su un fatto mai dedotto in precedenza, implicante un diverso tema di indagine e di decisione.*

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Crucitti, rel. Fraulini), 3 gennaio 2019, ord. n. 44, ric. Agenzia delle entrate]

**FATTI DI CAUSA** - 1. La Commissione tributaria regionale per la Puglia in Bari, in riforma della sentenza di primo grado, ha dichiarato illegittimo il diniego di rimborso n. prot. 2008104612 notificato a ... in riferimento a Irpef e addizionale regionale relative all'anno di imposta 1998.

2. Ha rilevato il giudice di appello che l'Ufficio aveva erroneamente rifiutato il rimborso atteso che non vi era alcuna necessità di presentare una dichiarazione integrativa e che non vi era tampoco necessità di documentare l'asserito versamento in eccedenza, trattandosi di compensi forfetari, come tali da qualificarsi come costi necessari alla produzione del reddito.

3. Per la cassazione della citata sentenza l'Agenzia delle Entrate ricorre con due motivi; ... resiste con controricorso.

**RAGIONI DELLA DECISIONE** - 1. Il ricorso lamenta:

a. Primo motivo: «Violazione e falsa applicazione dell'art. 38, commi 1 e 2 del DPR 602/73 in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 4)» deducendo che erroneamente la sentenza avrebbe ritenuto tempestiva l'istanza di rimborso relativamente alla parte di imposta versata dal sostituto, allorché essa era all'evidenza tardiva, essendo stata presentata solo in data 30 dicembre 2002 mentre il termine decadenziale diciotto mesi era scaduto in data 30 giugno 2000.

b. Secondo motivo: «Violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del DPR 600/73 in combinato disposto con l'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 3)» 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 forfetizzazione, allorché tale

requisito sarebbe comunque indispensabile al fine di legittimare l'istanza di rimborso.

2. Il controricorrente chiede accertarsi l'infondatezza del ricorso.

3. Il ricorso va respinto.

4. Il primo motivo è inammissibile. In primo luogo, esso lamenta una violazione di legge, ma invoca come parametro di riferimento l'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., che riguarda la diversa ipotesi di nullità della sentenza, senza spiegare a quali dei due diversi parametri intenda fare effettivo riferimento. In ogni caso la censura è inammissibile anche perché, come questa Corte ha già affermato (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25014 del 06/12/2016<sup>(1)</sup>) e va qui ribadito, la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza entro il termine - previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 - di diciotto mesi dal versamento dell'imposta indebitamente corrisposta (nella specie IRAP), ancorché rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, non può essere eccepita per la prima volta in Cassazione, qualora dalla sentenza impugnata non risulti la data del versamento, né quella di presentazione dell'istanza per il relativo rimborso, non essendo consentita, in sede di legittimità, la proposizione di nuove questioni di diritto che presuppongano o comunque richiedano nuovi accertamenti o apprezzamenti di fatto, né essendo possibile ipotizzare un "error in procedendo" del giudice di merito - consistente nel mancato esame del documento - poiché la stessa rilevabilità d'ufficio della decadenza va coordinata con il principio della domanda, che non può fondarsi, per la prima volta in quella sede, su un fatto mai dedotto in precedenza, implicante un diverso tema di indagine e di decisione.

La censura in esame ricade in tale ipotesi di inammissibilità, in quanto esordisce dando per "implicitamente" respinta dal giudice di appello la questione della decadenza, senza tuttavia spiegare alla Corte quando e dove nel corso del giudizio sarebbe stata introdotta la relativa questione, come sarebbe stato necessario ai fini della completezza della censura ai sensi degli artt. 366 n. 6 e 369 n. 4 cod. proc. civ.

5. Il secondo motivo è infondato. 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<sup>(2)</sup>).

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, allorché la legge sui professionisti espres-

samente 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. Va per completezza rilevato che la giurisprudenza di questa Corte citata nel ricorso non appare pertinente, posto che essa attiene alla determinazione del reddito di impresa, mentre qui si discute di reddito di professionista autonomo, sicché le modalità di contabilizzazione e di tenuta delle scritture contabili sono all'evidenza estranee alla presente controversia.

6. La soccombenza regola le spese.

P.Q.M. - La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore del controricorrente ... delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in complessivi Euro 1.400,00 per compensi, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, ed agli accessori di legge.

#### **Il trattamento fiscale delle spese forfetarie dei professionisti e il diritto al rimborso in caso di erronea determinazione della base imponibile**

##### *1. Il caso*

Dalla lettura dell'ordinanza in commento emerge che un ingegnere aveva presentato un'istanza di rimborso ai fini IRPEF conseguente all'assoggettamento a ritenuta d'acconto del compenso percepito nel quale erano state conglobate oltre all'onorario anche le spese necessarie per l'espletamento dell'incarico, entro i limiti previsti dall'art. 13 della legge 2 marzo 1949, n. 143.

Infatti, il sostituto d'imposta aveva applicato la ritenuta non solo sull'ammontare dell'onorario ma anche sulle spese forfettizzate; il professionista, ritenendo che la ritenuta non dovesse essere operata sulle predette spese forfetarie, 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 riscontrava l'istanza ricevuta negando il rimborso (sostenendo la mancata documentazione della spesa) mentre la Commissione tributaria regionale, riformando la sentenza di primo grado, riteneva di accogliere le ragioni del contribuente, in quanto «non vi era tampoco necessità di documentare l'asserito versamento in eccedenza, trattandosi di compensi forfetari, come tali da qualificarsi come costi necessari alla produzione del reddito»; l'Agenzia proponeva ricorso in Corte di 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, allorché tale requisito sarebbe comunque indispensabile al fine di legittimare l'istanza di rimborso».

La Corte di Cassazione ha ritenuto di respingere il ricorso dell'Agenzia delle entrate, accogliendo così l'originaria istanza di rimborso del contribuente, 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

(1) In Boll. Trib. On-line.

(2) In Mass. Foro it., 2006, 2203.

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, allorché 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».

## 2. La definizione di spese forfetarie secondo la tariffa professionale degli ingegneri e architetti

Al fine di meglio comprendere la rilevanza dell'ordinanza in commento, e valutare altresì l'applicabilità dei principi da essa sanciti anche alla tariffa professionale degli avvocati, è necessario analizzare prima la tariffa professionale degli ingegneri e architetti – a cui fa riferimento la Corte di Cassazione – in modo da inquadrare la natura delle spese forfetarie.

In specie, l'art. 13 della legge n. 143/1949 prevede:

«Gli onorari a percentuale comprendono tutto quanto è dovuto al professionista per l'esaurimento dell'incarico conferitogli, restando a carico di esso tutte le spese di ufficio, di personale di ufficio – sia di concetto che d'ordine – di cancelleria, di copisteria, di disegno in quanto strettamente necessarie allo svolgimento dell'incarico; gli sono però dovuti a parte ed in aggiunta gli eventuali compensi a rimborso di cui agli artt. 4, 6 e 17.

Il professionista, per i lavori da liquidarsi a percentuale, ha facoltà di essere compensato a norma del presente articolo, ovvero, d'accordo col committente, di conglobare tutti i compensi accessori di cui agli artt. 4 e 6 in una cifra che non potrà superare il 60 per cento degli onorari a percentuale».

I compensi accessori di cui agli artt. 4 (1) e 6 (2) della tariffa indicano una serie di spese che possono essere riassunte in spese che ristorano il professionista del tempo impiegato per l'espletamento dell'incarico e in spese vive riguardanti la pratica che gli è stata assegnata; tuttavia entrambe tali tipologie di spese, che compongono il compenso del professionista, possono essere forfettizzate, secondo quanto previsto dall'art. 13 della tariffa, in una cifra che non potrà superare il 60% degli onorari a percentuale.

La Corte di Cassazione (3), nell'interpretare tale ultima norma, ha così statuito: «In tema di compensi professionali agli ingegneri ed architetti, con riferimento ai lavori da liquidarsi a percentuale, ai sensi dell'art. 13, 1° e 2° comma, l. 2 marzo 1949 n. 143, e del d.m. 21 agosto 1958, sono dovuti al professionista, a parte ed in aggiunta agli onorari come stabiliti dallo stesso 1° comma del suddetto art. 13, gli eventuali compensi e rimborsi per le prestazioni accessorie, previste dagli artt. 4 e 6 suddetta legge; il professionista ha, comunque, la facoltà di conglobare, d'accordo con il committente, tutti i predetti compensi accessori e, quindi, anche quelli per rimborso di spese di viaggio, vitto, alloggio per il tempo passato fuori ufficio, nonché di spese di bollo, di registro, postali, telegrafiche, telefoniche, di cancelleria, di autentica di relazioni o disegni, ecc., in una misura che non potrà superare il sessanta per cento degli onorari a percentuale e, in caso di disaccordo con il committente, in una misura che sarà determinata dal consiglio dell'ordine; tuttavia, tale conglobamento non può essere inteso come un automatico aumento degli onorari a percentuale in base alla sola prestazione dell'opera professionale, ma implica l'esistenza e la prova di quei fatti o prestazioni specifiche che, giu-

stificando i compensi accessori, ne costituiscono il presupposto anche ai fini della determinazione del compenso devoluta al consiglio dell'ordine; pertanto, il professionista non è tenuto a provare l'ammontare dell'esborso, dato che la liquidazione è forfettaria, ma è tenuto a provare che l'esborso ci sia effettivamente stato».

Pertanto, la Corte di Cassazione chiaramente esplicita che la forfettizzazione delle spese non può essere considerata come un'integrazione degli onorari, in quanto si può ritenere che in tal modo si andrebbe a modificare il compenso della prestazione dedotta nel mandato professionale.

## 3. Le spese forfetarie previste dalla tariffa forense

La legge 31 dicembre 2012, n. 247, che ha introdotto la nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense, all'art. 13, decimo comma, prevede 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 forfetarie, la cui misura massima è determinata dal decreto di cui al comma 6, unitamente ai criteri di determinazione e documentazione delle spese vive»; il D.M. 10 marzo 2014, n. 55, disciplinante il «Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense», dispone 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 forfetarie 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 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 forfetarie nella misura del 15% del compenso;
- spese di trasferta.

In un recente arresto la Suprema Corte (4) ha ritenuto 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 della Corte 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 forfetarie». Ora la previsione legale del rimborso forfettario del 15% comporta, quindi, il diritto a ottenere tale somma, anche a prescindere da un'esplicita indicazione delle stesse spese in sentenza (5).

Da ciò, sempre la Suprema Corte (6) 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».

Peraltro sempre la Corte di Cassazione con la richiamata pronuncia n. 13693/2018, in merito alla natura delle spese forfetarie, 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 forfetarie) sono quelle di norma sostenute durante una causa, la cui dimostrazione è difficile oppure oltremodo gravosa, sicché il loro rimborso è dovuto anche senza la prova del relativo sostenimento».

L'avvocato, quindi, 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 forfetario, né il cliente può richiedere la verifica di tali spese. Pertanto, si può dare per assodato che le «spese forfetarie» spettino in ogni caso all'avvocato, sia nella determinazione contrattuale con il cliente sia nella liquidazione da parte del giudice in sentenza.

#### 4. Il trattamento fiscale delle «spese forfetarie»

Il trattamento fiscale delle spese forfetarie previste dall'ordinamento della professione forense è, allo stato attuale, caratterizzato da una prassi costante: vengono equiparate agli onorari e, quindi, sono assoggettate a tassazione ai fini IRPEF, e sottoposte a ritenuta d'acconto nei casi in cui sussiste l'obbligo per il sostituto d'imposta. Da ciò consegue che queste spese vengono trattate fiscalmente, a tutti gli effetti, come un ricavo del professionista.

Questa prassi che, seppur costante, non è supportata da alcuno specifico arresto giurisprudenziale o da interventi di interpretazione autentica, potrebbe essere rivista alla luce della *ratio* della normativa nonché della giurisprudenza di legittimità richiamata, ivi compresa l'annotata ordinanza della Suprema Corte.

Difatti la *ratio* della norma – così come emergente dall'art. 13, decimo comma, della legge n. 247/2012, e dall'art. 2, secondo comma, del D.M. n. 55/2014 – sembrerebbe essere chiara: al fine di evitare che determinate spese possano ricadere esclusivamente sul professionista, il legislatore ha previsto una «presunzione relativa di spesa», la quale si aggiunge alla parcella del professionista quale integrazione delle spese documentabili. Detta natura di presunzione relativa appare evidente dal tenore letterale del dettato normativo, contenuto nel decreto ministeriale, il quale dispone che la «somma per rimborso spese forfetarie [sia] di regola nella misura del 15 per cento del compenso totale per la prestazione».

Per meglio comprendere quali spese intendesse il legislatore in sede di emanazione della normativa in esame è di aiuto la relazione illustrativa al decreto ministeriale, dove si afferma che «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». La natura di dette spese è confermata dal già citato e recente precedente della Suprema Corte, la quale ha definito le spese forfetarie

come «quelle di norma sostenute durante una causa, la cui dimostrazione è difficile oppure oltremodo gravosa, sicché il loro rimborso è dovuto anche senza la prova del relativo sostenimento» (7).

Data l'univoca indicazione sia normativa che giurisprudenziale, è opportuno, a fini di chiarezza, individuare quali siano le spese effettive e non documentabili a cui si riferisce la regolamentazione.

Preme innanzitutto sottolineare come dette spese costituiscano una *species* dei costi variabili che il libero professionista sostiene nell'espletamento del proprio incarico: devono, pertanto, essere esclusi tutti quei costi fissi che ineriscono all'attività professionale più che allo specifico incarico (8). Piuttosto le spese a cui si riferisce la normativa ineriscono a tutti quei 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 (9). Ciò comporta che sono spese per le quali il libero professionista, in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non si è dedotto il costo.

Individuata la *ratio* della normativa volta al perseguimento dell'efficienza economica della libera professione, pare che il criterio seguito dal legislatore per l'introduzione di tali spese sia stato quello evidente di non gravare con eccessivi oneri su strutture leggere e a basso tasso di burocratizzazione. Data la ridotta struttura amministrativa e contabile che caratterizza la libera professione rispetto all'attività d'impresa il legislatore imporrebbe, quindi, un onere di contabilizzazione delle spese ridotto in capo al libero professionista (10).

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza in commento, ha ritenuto di respingere il ricorso dell'Agenzia delle entrate volto alla tassazione delle spese professionali forfetizzate 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. 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 qui esaminata, dove chiaramente si afferma che le «spese forfetarie» hanno «la natura autonoma di costo» – che dette spese non devono essere assoggettate a tassazione ai fini IRPEF (11). Diversamente, assoggettandole a tassazione e quindi al prelievo fiscale, finiscono per essere considerate come un sovrapprezzo normativamente imposto dal legislatore (12).

Quindi, dalla motivazione della Suprema Corte, nonché dall'esegesi della norma, si potrebbe far conseguire che anche le «spese forfetarie», come definite dall'art. 2 del D.M. n. 55/2014, non sono da assoggettare a tassa-

zione (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 generali o forfetarie" in quanto, da un lato, l'art. 13 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ricomprende nella base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi «l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione», e, dall'altro lato, l'art. 15 dello stesso D.P.R. n. 633/1972 dispone che «non concorrono a formare la base imponibile: le ["sole", n.d.r.] somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate».

È da ritenere, pertanto, che le "spese accessorie" sono, a tutti gli effetti, da assoggettare a IVA.

Avv. Laura Rosa – Avv. Massimiliano Russo

(1) Art. 4 della legge 2 marzo 1949, n. 143: «Gli onorari devono essere valutati in ragione di tempo e computati a vacanza in quelle prestazioni di carattere normale nelle quali il tempo concorre come elemento precipuo di valutazione ed alle quali non sarebbero perciò applicabili le tariffe a percentuale o a quantità. Sono in particolare da computarsi a vacanza: a) i rilievi di qualunque natura e gli studi preliminari relativi; gli accertamenti per rettifiche di confini e simili; b) le competenze per trattative con le autorità e coi confinanti, le pratiche per espropri e locazioni, i convegni informativi e simili; c) il tempo impiegato nei viaggi di andata e ritorno, quando i lavori da retribuirsi a percentuale od a quantità debbono svolgersi fuori ufficio; d) le varianti ai progetti di massima, durante il corso dello studio di questi, se conseguenti a circostanze che il professionista non poteva prevedere. Gli onorari a vacanza sono stabiliti per il professionista incaricato, in ragione di lire 110.000 per ogni ora o frazione di ora. Qualora egli debba avvalersi di aiuti, avrà diritto inoltre ad un compenso in ragione di lire 73.500 all'ora per ogni aiuto iscritto all'albo degli ingegneri ed architetti e di lire 55.000 per ogni altro aiuto di concetto. Quando nei casi previsti dalla seguente tariffa, l'onorario a vacanza è integrativo di quelli a percentuale od a quantità, il compenso orario è ridotto alla metà. Salvo casi di effettiva maggiore prestazione professionale, non si possono calcolare più di 10 ore sulle 24. Per operazioni compiute in condizioni di particolare disagio, detti compensi possono essere aumentati fino al 50 per cento».

(2) Art. 6 della legge n. 143/1949: «Salvo contrarie patuitazioni, il committente deve rimborsare al professionista le seguenti spese: a) le spese vive di viaggio, di vitto, di alloggio per il tempo passato fuori ufficio da lui e dal suo personale di aiuto, e le spese accessorie; b) le spese per il personale di aiuto o per qualsiasi altro sussidio od opera necessaria all'esecuzione di lavori fuori ufficio; c) le spese di bollo, di registro, i diritti di uffici pubblici o privati, le spese postali, telegrafiche e telefoniche; d) le spese di scritturazione, di traduzione di relazioni o di diciture in lingue estere su disegni, di cancelleria, di riproduzione di disegni eccedente la prima copia; e) i diritti di autenticazione delle copie di relazioni o disegni. Le spese di viaggio su ferrovie, tramvie, piroscafi, ecc., vengono rimborsate sulla base della tariffa di prima classe per il professionista incaricato ed i suoi sostituti e della classe immediatamente inferiore per il personale subalterno di aiuto. Le spese di percorrenza su strade ordinarie, tanto se con vetture o automezzi propri, quanto con mezzi noleggiati, sono rimborsate secondo le ordinarie tariffe chilometriche».

(3) Ved. Cass., sez. II, 21 dicembre 2006, n. 27331, in *Mass. Foro it.*, 2006, 2203, citata anche nell'ordinanza in

commento.

(4) Ved. Cass., sez. I, 30 maggio 2018, ord. n. 13693, in *Boll. Trib. On-line*.

(5) Tale principio è stato ulteriormente ribadito e rafforzato da Cass., sez. II, 4 aprile 2019, ord. n. 9385 (in *Boll. Trib.*, 2019, 773, con nota di V. AZZONI, *Spese cosiddette generali o forfetarie: sempre dovute al difensore*), secondo cui «Il provvedimento giudiziale di liquidazione delle spese processuali che non contenga la statuizione circa la debenza o anche solo l'esplicita determinazione della percentuale delle spese forfetarie rimborsabili ai sensi dell'art. 13, decimo comma, della legge 31 dicembre 2012, n. 247, e dell'art. 2 del D.M. 10 marzo 2014, n. 55, è titolo per il riconoscimento del rimborso stesso nella misura del 15 per cento del compenso totale, quale massimo di regola spettante, potendo tale misura essere soltanto motivatamente diminuita dal giudice». Nello stesso senso cfr., altresì, Cass., sez. VI, 24 giugno 2013, n. 15818; e Cass., sez. III, 22 febbraio 2010, n. 4209; entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(6) In tal senso ved. anche Cass., sez. I, 4 settembre 2009, n. 19229, in *Mass. Foro it.*, 2009, 1210.

(7) Ved. Cass. n. 13693/2018, cit.

(8) Con queste si intendono l'affitto dello studio, lo stipendio delle segretarie, le utenze, etc.

(9) Si pensi, solo a titolo di esempio: costo del parcheggio; costo della benzina; caffè e pranzi consumati fuori dal luogo di lavoro; tempo impiegato per il disbrigo pratiche; tempi per iscrizione cause a ruolo; aggiornamenti professionali.

(10) Nella stessa direzione peraltro sembra muoversi la ratio della "flat tax" di cui alla legge 30 dicembre 2018, n. 145.

(11) Si potrebbe fare un paragone con gli interessi compensativi che, secondo la Suprema Corte, sono quelli che non rappresentano una ricchezza nuova, avendo esse il tratto funzionale di riequilibrare, in termini pecuniari, il valore di un patrimonio perduto; con il che, avendo una funzione di reintegra di una perdita patrimoniale, non sono imponibili ai fini dell'IRPEF (ved. Cass., sez. I, 5 luglio 1990, n. 7091, in *Boll. Trib.*, 1990, 1752).

(12) Qualora, infatti, le spese forfetarie abbiano in realtà natura di reddito per il libero professionista, quest'ultimo starebbe camuffando sotto forma di spese un semplice sovrapprezzo, direttamente obbligato dal legislatore, in quanto - come interpretato da Cass. n. 13693/2018, cit., - «riguarda una statuizione di natura accessoria e a contenuto normativamente obbligato».

**Imposta di registro - Permuta di terreno nell'ambito di una procedura di esproprio per pubblica utilità - Costituisce un atto di cessione bonaria in forma di permuta - Applicazione dell'imposta di registro in misura fissa in base alle norme previste per i trasferimenti a favore dello Stato e degli enti pubblici territoriali - Conseguenze.**

**Imposta di registro - Edilizia - Esproprio per pubblica utilità - Permuta di terreno nell'ambito di una procedura di esproprio per pubblica utilità - Costituisce un atto di cessione bonaria in forma di permuta - Applicazione dell'imposta di registro in misura fissa in base alle norme previste per i trasferimenti a favore dello Stato e degli enti pubblici territoriali - Conseguenze.**

**Imposte ipotecarie e catastali - Permuta di terreno nell'ambito di una procedura di esproprio per pubblica utilità - Costituisce un atto di cessione bonaria in forma di permuta - Esenzione**