Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

6B 498/2014

Sentenza del 9 settembre 2015

Corte di diritto penale

Composizione
Giudici federali Denys, Presidente,
Eusebio, Oberholzer, Rüedi, Jametti,
Cancelliera Ortolano Ribordy.

Partecipanti al procedimento
A._____,
ricorrente,

contro

Corte dei reclami penali del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, Palazzo di giustizia, via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
Retribuzione del difensore d'ufficio, IVA,

ricorso in materia penale contro la sentenza emanata
il 14 aprile 2014 dalla Corte dei reclami penali del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:

A.
Il 3 aprile 2013 l'avv. A._____ è stata nominata difensore d'ufficio di un imputato domiciliato all'estero. Dopo l'emanazione dell'atto d'accusa, ma prima dello svolgimento del dibattimento di primo grado, questi ha nominato un difensore di fiducia. Il mandato d'ufficio ha di conseguenza preso fine.

Con decisione del 9 dicembre 2013, il Presidente della Corte delle assise correzionali di Lugano ha statuito sulla nota d'onorario sottopostagli dall'avvocata, non riconoscendole l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

B.
L'avvocata ha impugnato tale decisione dinanzi alla Corte dei reclami penali del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (CRP). Dopo aver chiesto di esprimersi sul gravame anche all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), con sentenza del 14 aprile 2014 la CRP ha respinto il reclamo, confermando che le prestazioni fornite dalla legale non soggiacciono all'IVA.

C.
Avverso questa sentenza, l'avv. A._____ si aggrava al Tribunale federale con un ricorso in materia penale, postulando l'aumento dell'8 %, corrispondente all'IVA, dell'importo riconosciutole a titolo di indennità per onorario e spese.

Diritto:

1.

1.1. La retribuzione della ricorrente, quale difensore d'ufficio, è stata stabilita in una decisione di un tribunale di primo grado, poi impugnata con un reclamo dinanzi alla giurisdizione di reclamo cantonale. La via del ricorso in materia penale giusta l'art. 78 LTF è quindi aperta (sentenza 6B 638/2012 del 10 dicembre 2012 consid. 1).

1.2. Presentato tempestivamente (art. 100 cpv. 1 LTF) e nelle forme richieste (art. 42 cpv. 1 LTF) contro una decisione finale (art. 90 LTF), il ricorso risulta di massima ammissibile sotto i citati aspetti.

1.3. A sostegno del suo gravame, la ricorrente ha allegato una lettera del 30 aprile 2014, posteriore alla decisione impugnata, della Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto dell'AFC. Nel citato scritto figura la posizione giuridica dell'AFC sulla problematica oggetto di ricorso. In tale misura, non costituendo un fatto nuovo né un mezzo di prova nuovo ai sensi dell'art. 99 cpv. 1 LTF, esso appare ammissibile (v. sentenza 6B 638/2012 del 10 dicembre 2012 consid. 2).

2.
La causa verte esclusivamente sulla questione di sapere se le tassazioni delle difese di ufficio di imputati con domicilio all'estero debbano comprendere anche un importo a titolo di IVA.

2.1. La CRP ha ricordato che l'imponibilità delle prestazioni di patrocinio dipende dall'assoggettamento del patrocinatore all'IVA, in concreto dato, e dal luogo della prestazione che deve situarsi in Svizzera. Poiché l'art. 8 cpv. 1 LIVA (RS 641.20) identifica tale luogo con il domicilio del destinatario della prestazione, la Corte cantonale ha dovuto determinare chi tra lo Stato e l'imputato dovesse essere considerato destinatario delle prestazioni del difensore d'ufficio. Ha rilevato che nelle difese d'ufficio, tra lo Stato, l'avvocato e l'imputato si instaura un rapporto tripartito di diritto pubblico: in quest'ambito il legale adempie un obbligo civico, è totalmente indipendente dallo Stato ed è tenuto nei confronti dell'imputato ai medesimi obblighi professionali del difensore di fiducia. Il rapporto di diritto pubblico è a favore di un terzo, ovvero l'imputato, che è il beneficiario del servizio reso dal difensore d'ufficio. Dal momento che l'art. 8 cpv. 1 LIVA non si fonda sul concetto di controparte, bensì su quello di destinatario, la CRP ha ritenuto difficile scindere quest'ultimo dalla nozione di beneficiario. Considerando l'imputato il destinatario della prestazione, questa non è imponibile nel caso in cui egli sia
domiciliato all'estero. Ma quand'anche si volesse considerare lo Stato quale destinatario dei servizi resi dal difensore d'ufficio, per la Corte cantonale l'IVA non sarebbe comunque dovuta. Sotto il profilo pubblico e istituzionale, il difensore d'ufficio svolge un ruolo indispensabile per il funzionamento della giustizia, che lo Stato è costituzionalmente tenuto a garantire in forza dell'art. 29 cpv. 3 Cost. Lo Stato fissa per legge l'obbligo dell'avvocato di assumere le difese d'ufficio e ne stabilisce la remunerazione. Indispensabili all'esercizio della giustizia e al suo funzionamento, i costi delle difese d'ufficio andrebbero inseriti, secondo i giudici cantonali, nelle spese giudiziarie. D'altronde, nel CPP tali costi rientrano nei disborsi, che a loro volta fanno parte delle spese giudiziarie (art. 422 cpv. 1 e 2 lett. a CPP), di principio sostenute dallo Stato (art. 423 CPP). In quest'ottica si tratterebbe di costi dell'attività sovrana esentata dall'IVA per effetto dell'art. 18 cpv. 2 lett. l LIVA.

2.2. Con riferimento alla giurisprudenza del Tribunale federale (sentenza 2A.202/2006 del 27 novembre 2006 consid. 3.2 e 4.2), la ricorrente osserva che il destinatario della prestazione sarebbe la persona che se l'è fatta promettere e a cui è intestata la fattura. Citando le pertinenti norme del CPP relative alla difesa d'ufficio, l'insorgente rileva che destinatario e beneficiario della prestazione sarebbe sia materialmente sia formalmente lo Stato, che con la nomina e la retribuzione di un difensore d'ufficio adempirebbe il suo obbligo di garantire la tutela dei diritti di ogni cittadino innanzi alla giustizia. Sicché le prestazioni fornite dal legale in quest'ambito sarebbero imponibili a titolo di IVA. La ricorrente contesta poi l'assunto secondo cui i costi delle difese d'ufficio sarebbero da annoverare tra quelli dell'attività sovrana. Quest'ultima si esplicherebbe unicamente nel momento in cui lo Stato, datene le condizioni, reclama all'imputato condannato il rimborso di quanto corrisposto al

difensore d'ufficio. Seguire la posizione della CRP di fatto significherebbe riconoscere che, con la sua nota professionale, il difensore d'ufficio proceda formalmente a emettere una tassa di giustizia, compito questo appannaggio
esclusivo dello Stato. Peraltro l'insorgente rileva che la soluzione della sentenza impugnata dovrebbe coerentemente condurre ad esentare dall'IVA tutte le difese d'ufficio, a prescindere dal domicilio dell'imputato, ciò che, in assenza di un'esplicita norma, apparirebbe contrario alla legislazione vigente.

3.

3.1. La riscossione dell'IVA è effettuata in particolare secondo il principio della trasferibilità dell'imposta (art. 1 cpv. 3 lett. c LIVA), che permette di raggiungere lo scopo perseguito dall'IVA, ossia l'imposizione dell'utilizzazione a titolo privato di reddito e sostanza a scopo di consumo (art. 1 cpv. 1 LIVA; DTF 140 II 80 consid. 2.3.2). Se le prestazioni imponibili risultano da un rapporto di diritto privato, il trasferimento dell'imposta è disciplinato dagli accordi tra le parti conformemente all'art. 6 LIVA, mentre è retto dal diritto pubblico qualora esse si fondino sul diritto pubblico (DTF 140 II 80 consid. 2.4.1-2.5.5).

3.2. Il difensore d'ufficio svolge un compito pubblico regolato dal diritto pubblico. Al momento della sua designazione, tra l'avvocato e lo Stato si instaura un particolare rapporto giuridico, in virtù del quale il primo vanta nei confronti del secondo una pretesa di diritto pubblico a essere retribuito conformemente alla pertinente regolamentazione cantonale o federale (v. art. 135 cpv. 1 CPP; DTF 139 IV 261 consid. 2.2.1; 122 I 1 consid. 3a pag. 2). In una sentenza anteriore all'entrata in vigore del CPP, ma valida anche sotto l'egida dell'art. 135 cpv. 1 CPP (v. sentenza 6B 638/2012 del 10 dicembre 2012 consid. 3.4), il Tribunale federale ha precisato che, se l'avvocato nominato difensore d'ufficio vi è assoggettato, l'autorità deve tener conto dell'aumento degli oneri risultanti dall'IVA e maggiorare, nella stessa proporzione, l'indennità assegnatagli (DTF 122 I 1 consid. 3c pag. 4). In altre parole, il difensore d'ufficio può trasferire sullo Stato l'onere dell'IVA. Tale trasferimento presuppone però che le prestazioni da questi fornite siano imponibili sotto il profilo dell'IVA.

4.

4.1. Le prestazioni di servizi (art. 3 lett. e LIVA) di un avvocato (assoggettato all'imposta; art. 10 LIVA), che non si identificano con una delle categorie annoverate dall'art. 8 cpv. 2 LIVA, soggiacciono al principio del luogo del destinatario (art. 8 cpv. 1 LIVA). Se quest'ultimo è domiciliato in Svizzera, tali prestazioni sono imponibili, ma non lo sono se è domiciliato all'estero, in quanto l'IVA è riscossa sulle prestazioni effettuate sul territorio svizzero (v. art. 1 cpv. 2 lett. a LIVA; Info IVA 18 concernente il settore avvocati e notai, gennaio 2010, n. 2.1, consultabile sul sito internet dell'AFC < www.estv.admin.ch > sotto documentazione/imposta sul valore aggiunto/Pubblicazioni/LIVA 2010/Pubblicazioni basate sul web/Info IVA concernenti i settori; consultato il 29 giugno 2015). Per determinare l'imponibilità delle prestazioni dell'avvocato occorre dunque identificare il loro destinatario nell'ambito delle difese di ufficio.

4.2. In relazione al patrocinio dell'imputato, il CPP opera una doppia distinzione: da un lato tra la difesa facoltativa e quella obbligatoria, dall'altro tra difensore di fiducia e difensore d'ufficio. La difesa facoltativa lascia all'imputato la libertà di decidere di difendersi da sé o di affidare la sua difesa a un patrocinatore, mentre quella obbligatoria gli impone di farsi affiancare da un difensore (di fiducia o d'ufficio) per ragioni connesse alla gravità della pena prospettata, alla persona stessa dell'imputato, oppure alla situazione processuale in cui si trova. Nell'ambito della difesa di fiducia, l'imputato sceglie liberamente il suo patrocinatore assumendone i relativi costi, per contro, in quello della difesa d'ufficio, è l'autorità che designa all'imputato un difensore retribuito, almeno provvisoriamente, dallo Stato (sentenza 1B 394/2014 del 27 gennaio 2015 consid. 2.2.1).
La difesa d'ufficio si caratterizza con il mandato che lo Stato conferisce a un avvocato a favore dell'imputato (DTF 131 I 217 consid. 2.4). Con la sua designazione, tra l'avvocato e lo Stato si instaura un particolare rapporto di diritto pubblico, nell'ambito del quale il primo è chiamato a svolgere un compito di interesse pubblico, a cui non può di regola sottrarsi (v. art. 12 lett. g della legge del 23 giugno 2000 sugli avvocati [LLCA; RS 935.61]), e il secondo gli corrisponde un'adeguata retribuzione stabilita sulla base di norme di legge (v. art. 135 cpv. 1 CPP; DTF 139 IV 261 consid. 2.2.1; 131 I 217 consid. 2.4 pag. 220), anche nel caso in cui la dife-

sa d'ufficio sia stata disposta per motivi diversi dalla mancanza di mezzi dell'imputato (sentenza 1B 76/2013 dell'8 maggio 2013 consid. 2.1). Benché legato allo Stato da questo particolare rapporto, il difensore d'ufficio è vincolato, entro i limiti della legge e delle norme deontologiche, unicamente agli interessi dell'imputato (art. 128 CPP) : gli incombe, operando in completa indipendenza rispetto allo Stato, di fronteggiare l'azione penale e di adoperarsi per ottenere il proscioglimento dell'imputato o una condanna la più clemente possibile (DTF 106 Ia 100 consid. 6b pag.
105). Sotto questo profilo, l'attività del difensore d'ufficio non si differenzia da quella del difensore di fiducia (WALTER FELLMANN, Anwaltsrecht, 2010, n. 806). Essa è dunque svolta nell'interesse principale dell'imputato, ma anche dello Stato. Se da un lato infatti la designazione di un difensore d'ufficio corrisponde a un diritto costituzionale e convenzionale dell'imputato (art. 29 cpv. 2 e 3 nonché art. 32 cpv. 2 Cost., art. 6 n. 3 lett. c CEDU, art. 14 n. 3 lett. d Patto ONU II [RS 0.103.2]), dall'altro lato costituisce anche un mezzo dello Stato per adempiere i suoi doveri volti segnatamente a garantire un processo equo, ad attuare il principio della parità delle armi e ad assolvere il suo obbligo di assistenza (v. art. 3 cpv. 2 CPP; sentenza 1B 699/2012 del 30 aprile 2013 consid. 2.7 relativa alla difesa obbligatoria). Proprio con riferimento a questo obbligo, lo Stato non può inoltre limitarsi a designare un difensore d'ufficio, ma è pure tenuto a intervenire (anche d'ufficio) in caso di difesa inefficace (art. 134 cpv. 2 CPP; sentenza 1B 187/2013 del 4 luglio 2013 consid. 2.1 e 2.2, in SJ 2014 I 205). La difesa d'ufficio non rappresenta il semplice finanziamento statale di un mandato privato (DTF 132 V 200 consid.
5.1.4 pag. 205) : lo Stato designa il difensore, interviene in caso di difesa inefficace e decide della retribuzione. Le difese d'ufficio costituiscono un rapporto tripartito in cui lo Stato impone all'avvocato di effettuare delle prestazioni a favore dell'imputato, conferendogli una sorta di mandato a favore di terzi.

4.3. Né la LIVA né la relativa ordinanza (OIVA; RS 641.201) definiscono il destinatario della prestazione. Di principio esso si determina sulla base delle regole contrattuali che disciplinano il negozio. In linea di massima, il destinatario corrisponde alla persona che si è fatta promettere la prestazione (sentenza 2A.202/2006 del 27 novembre 2006 consid. 3.2). Non è per contro necessario che effettui pure la controprestazione, potendo quest'ultima essere fornita da un terzo in sua vece (art. 3 lett. f LIVA). Di conseguenza la persona o l'entità su cui grava l'onere effettivo della controprestazione non può essere considerata automaticamente quale destinataria della prestazione. D'altra parte, il destinatario non si confonde forzatamente con il beneficiario della prestazione, potendo spesso stipulare la prestazione a favore di terzi (RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, pag. 88).

Sotto l'egida della vecchia regolamentazione dell'imposta sul valore aggiunto (vecchia Ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994 [vOIVA; RU 1994 1464], rispettivamente vecchia legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto del 2 settembre 1999 [vLIVA; RU 2000 1300]), un autore si è chinato sul trattamento fiscale del contratto a favore di terzi (PIERRE-MARIE GLAUSER, Stipulation pour autrui et représentation en TVA, L'expert-comptable suisse 8/1998 pag. 1463 segg. (in seguito: stipulation); lo stesso, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n. 32 segg. ad art. 11 vLIVA). Poiché il promittente effettua la sua prestazione direttamente al terzo beneficiario, sotto il profilo economico oggetto dell'imposta non dovrebbe essere il rapporto tra il fornitore della prestazione (promittente) e lo stipulante-pagatore, bensì quello tra il promittente e il terzo-consumatore (PIERRE-MARIE GLAUSER, stipulation, pag. 1465 seg. e pag. 1468). Quest'ultimo dovrebbe dunque essere considerato il destinatario della prestazione. L'autore rileva tuttavia che, tenuto conto delle specificità dell'IVA in particolare in materia di deduzione dell'imposta precedente, si dovrebbe considerare il
contratto a favore di terzi come il risultato di un tipo di rappresentanza indiretta. In tal caso la prestazione economicamente fornita dal promittente direttamente al terzo verrebbe allora suddivisa in due prestazioni distinte, quella del promittente allo stipulante e quella dello stipulante al terzo, ignorando l'IVA il rapporto tra promittente e terzo (PIERRE-MARIE GLAUSER, stipulation, pag. 1468). Il destinatario della prestazione del promittente dovrebbe allora essere considerato lo stipulante.

4.4. Trasponendo quanto precede alle difese d'ufficio, benché in primo luogo sia l'imputato a beneficiare delle prestazioni di servizio del difensore, il destinatario di queste ultime dev'essere considerato lo Stato. D'altronde, lo Stato corrisponde pure all'entità che si è fatta promettere la prestazione, rilevato che per prestazione ai sensi

della LIVA si intende anche quella che avviene in virtù di una legge o su ordine di un'autorità (art. 3 lett. c LIVA), e su cui pesa l'onere della controprestazione.

5.
Resta da esaminare se, come ritenuto nella sentenza impugnata, i servizi forniti dal difensore d'ufficio rientrino nella categoria dell'attività sovrana, non imponibile.

5.1. In mancanza di prestazione, non sono considerati controprestazione gli emolumenti, i contributi o altri pagamenti ricevuti per attività sovrane (art. 18 cpv. 2 lett. l LIVA). Per attività sovrana ai sensi della LIVA s'intende l'attività di una collettività pubblica che non è di natura imprenditoriale, segnatamente non è commerciale e non è in concorrenza con le attività di offerenti privati, anche se per la stessa sono riscossi emolumenti, contributi o altre tasse (art. 3 lett. g LIVA). Benché la legge menzioni solo la collettività pubblica, anche le persone e le organizzazioni private, alle quali sono affidati compiti di diritto pubblico, possono svolgere un'attività sovrana (BOPP/KÖNIG, Ausgewählte Fragestellungen bezüglich Unternehmen und Gemeinwesen in neuen MWSTG, ASA 78 pag. 796 seg.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, H andbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3a ed. 2012, n. 553 pag. 238; v. pure art. 3 lett. g del disegno di modifica della LIVA, FF 2015 2227). La nozione di attività sovrana in ambito IVA, che non si confonde con la definizione datane dal diritto privato e dal diritto pubblico (Messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto del 25 giugno 2008, FF 2008 6090), è più
restrittiva di quella di compito di diritto pubblico (sentenza 2C 882/2014 del 13 aprile 2015 consid. 3.4, destinata alla pubblicazione), sicché non basta che una persona sia stata investita di un tale compito per ammettere che esercita un'attività sovrana. Secondo la giurisprudenza relativa alla vecchia LIVA, l'attività sovrana è caratterizzata dall'esistenza di un rapporto di subordinazione e di un potere coercitivo nei confronti dei cittadini fondato sul diritto pubblico (DTF 125 II 480 consid. 8b; sentenza 2A.197/2005 del 28 dicembre 2005 consid. 3.1). Sotto l'egida della nuova LIVA, se da un lato l'AFC non intende rinunciare a queste esigenze (v. Info IVA 19 concernente il settore Collettività pubbliche, gennaio 2010, Parte B, n. 1.2.1), dall'altro lato non c'è unanimità dottrinale sulla possibilità di mantenere detta prassi (v. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. 873 segg. pag. 326 segg.; BAUMGARTNER/ CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 n. 33 segg.). In concreto, non occorre tuttavia chinarsi oltre su tale problematica (per quanto utile, si rinvia al Messaggio concernente la revisione parziale della legge sull'IVA del 25 febbraio 2015, FF 2015 2173 n. 2), la
definizione legale di attività sovrana risultando sufficiente a dirimere la vertenza in esame.

5.2. Benché chiamato dallo Stato a svolgere un compito di interesse pubblico, nella sostanza l'attività del difensore d'ufficio non si distingue da quella del difensore di fiducia (v. supra consid. 4.2). In quanto tale, essa è indubbiamente di natura imprenditoriale e commerciale e non corrisponde dunque alla definizione dell'art. 3 lett. g LIVA. La retribuzione del difensore d'ufficio del resto non può limitarsi a coprirne le spese, ma dev'essere calcolata in modo che sia possibile per l'avvocato realizzare un guadagno che, se anche modesto, non dev'essere simbolico (DTF 132 I 201). Peraltro, nell'ambito delle difese d'ufficio, lo Stato si limita a dare rispettivamente a imporre un mandato all'avvocato, l'unico che può assumere la difesa dell'imputato (art. 127 cpv. 5 CPP), ma non gli delega alcuna competenza propria. Non sarebbe pertanto coerente qualificare di sovrana l'attività di una persona incaricata all'uopo dalla collettività pubblica, laddove quest'ultima di per sé non può svolgerla (v. art. 3 lett. g LIVA).

È vero che il CPP annovera le spese della difesa d'ufficio e del gratuito patrocinio tra i disborsi. In quanto tali, fanno parte delle spese procedurali (art. 422 cpv. 1 e 2 lett. a CPP). Riservato l'art. 135 cpv. 4 CPP, esse sono sostenute dalla Confederazione o dal Cantone che ha condotto il procedimento (art. 423 cpv. 1 unitamente all'art. 426 cpv. 1 CPP). Nell'ottica del CPP, queste spese sono dunque strettamente connesse con l'amministrazione della giustizia, ossia con una funzione essenziale e caratteristica dello Stato, come rettamente osservato dalla CRP. Ciò posto, non è possibile estendere attraverso il CPP la nozione di attività sovrana contenuta nella LIVA, essendo una nozione indipendente dagli altri campi del diritto (v. supra consid. 5.1).

Ne segue che l'attività svolta dal difensore d'ufficio non è un'attività sovrana ai sensi dell'art. 3 lett. g LI-

VA e non ricade nel campo d'applicazione dell'art. 18 cpv. 2 lett. l LIVA. Essa è dunque imponibile.

6.
Da quanto precede discende che la retribuzione delle prestazioni di servizio fornite dal difensore d'ufficio deve comprendere anche un importo a titolo di IVA, trovandosi il destinatario, ossia lo Stato, sul territorio svizzero.

Il ricorso si rivela fondato e merita pertanto accoglimento. La sentenza impugnata viene annullata e la causa rinviata alla CRP, affinché accolga il reclamo interpostole dalla ricorrente e le riconosca una retribuzione per la difesa d'ufficio comprensiva di IVA.

L'insorgente postula congrue ripetibili per la procedura ricorsuale. Avendo agito personalmente dinanzi al Tribunale federale e non avendo dimostrato di aver fatto fronte a particolari oneri in relazione al presente gravame, non v'è spazio per accordarle le ripetibili richieste (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF; DTF 135 III 127 consid. 4; 129 II 297 consid. 5).

Benché la causa abbia un interesse pecuniario, non si prelevano spese giudiziarie (art. 66 cpv. 1 e 4 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.
Il ricorso è accolto. La sentenza impugnata è annullata e la causa è rinviata alla Corte dei reclami penali del Tribunale d'appello del Cantone Ticino per nuovo giudizio.

2.
Non si prelevano spese giudiziarie.

3.
Comunicazione alla ricorrente e alla Corte dei reclami penali del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, nonché per informazione all'Amministrazione federale delle contribuzioni.

Losanna, 9 settembre 2015

In nome della Corte di diritto penale
del Tribunale federale svizzero

Il Presidente: Denys

La Cancelliera: Ortolano Ribordy