Urteilskopf

141 IV 344

45. Estratto della sentenza della Corte di diritto penale nella causa A. contro Corte dei reclami penali del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (ricorso in materia penale) 6B_498/2014 del 9 settembre 2015

Regeste (de):
Art. 135 Abs. 1 StPO, Art. 1 Abs. 2 lit. a sowie Abs. 3 lit. c und Art. 8 Abs. 1 MWSTG; Empfänger der Dienstleistungen der amtlichen Verteidigung im Bereich des Strafverfahrens.

Die amtliche Verteidigung kann die Mehrwertsteuer auf den Staat überwälzen (E. 3).

Im Bereich des Strafverfahrens ist der Staat der Empfänger der Dienstleistungen der amtlichen Verteidigung. Die Entschädigung der amtlichen Verteidigung muss deshalb um den Betrag der Mehrwertsteuer erhöht werden, dies auch für den Fall, dass die beschuldigte Person ihren Wohnsitz im Ausland hat (E. 4).

Regeste (fr):
Art. 135 al. 1 CPP, art. 1 al. 2 let. a ainsi qu'al. 3 let. c et art. 8 al. 1 LTVA; destinataire des prestations de services du défenseur d'office dans le cadre de la procédure pénale.

Le défenseur d'office peut répercuter sur l'Etat la charge de la TVA (consid. 3).

Dans le cadre de la procédure pénale, l'Etat est le destinataire des prestations de services du défenseur d'office. La rétribution de ce dernier doit donc comporter un montant à titre de TVA, quand bien même le prévenu est domicilié à l'étranger (consid. 4).

Regesto (it):
Art. 135 cpv. 1 CPP, art. 1 cpv. 2 lett. a nonché cpv. 3 lett. c e art. 8 cpv. 1 LIVA; destinatario delle prestazioni di servizi del difensore d'ufficio nell'ambito del procedimento penale.

Il difensore d'ufficio può trasferire sullo Stato l'onere dell'IVA (consid. 3).

Nell'ambito del procedimento penale, lo Stato è il destinatario delle prestazioni di servizi del difensore d'ufficio. La retribuzione di quest'ultimo deve dunque comprendere un importo a titolo di IVA, anche nel caso in cui l'imputato sia domiciliato all'estero (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 344

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. Il Tribunale federale ha accolto il ricorso e rinviato la causa all'istanza precedente.

Erwägungen

Dai considerandi:

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. (...)

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 [RS 641.20]), 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; DTF 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; DTF 131 I 217 consid. 2.4 pag. 220), anche nel caso in cui la difesa 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 pag. 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 del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto [vOIVA; RU 1994 1464],rispettivamente vecchia legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto [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, 2000, n. 32 segg. ad art. 11 LIVA). 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 (GLAUSER, Stipulation, op. cit., pag. 1465 seg. e 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 (GLAUSER, Stipulation, op. cit., 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.