

PARERE PRO VERITATE

1

1. QUESITO

Il quesito posto concerne la fatturazione degli onorari dei periti nominati dal Giudice quali Consulenti Tecnici d'Ufficio (CTU).

Attualmente la “prassi” indicata da Agenzia delle Entrate con la Circolare 9/E del 7 maggio 2018 prevede:

- l'emissione di fattura intestata all'Ufficio Giudiziario considerato soggetto “committente” ma non pagatore della prestazione;
- l'onere del pagamento è in capo alla parte, o alle parti, cui è stato posto a carico dal decreto di liquidazione del compenso da parte del Giudice.

Sorgono dubbi circa l'esatta applicazione della normativa interessata e si chiede se sia possibile individuare una legittima interpretazione che consenta l'emissione della fattura intestata alla parte, o alle parti, che si fanno carico del pagamento in base a disposto del Giudice.

2. NORMATIVA – ART. 21 DEL D.P.R. N. 633/1972 E S.M.

La fatturazione delle operazioni soggette ad IVA è regolata dalla norma di cui all'art. 21 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e s.m. che, per l'elemento qui analizzato, al comma 2, recita:

“La fattura contiene le seguenti indicazioni:

.....

*“e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o **committente**”*

Il verbo “*contiene*” utilizzato in modo categorico dal Legislatore indica che i dati elencati nel secondo comma dell'art. 21/633 sono elementi essenziali della fattura; in altri termini, in assenza di uno di tali elementi la fattura non può essere considerata documento valido fiscalmente.

Si aggiunga che la struttura della normativa IVA di cui al D.P.R. n. 633/72 poggia in linea generale e richiama ove possibile le categorie proprie del Codice civile: richiama quindi le norme proprie delle “cessioni di beni” e delle “prestazioni di servizi”.

Occorre pertanto trovare la connessione fra le norme civilistiche che concernono le prestazioni di servizi e la norma cui all'art. 21/633 lettera e) citata: in tale ambito va ricercato il significato del termine “committente”.

In sintesi si procede qui per:

- individuare che cosa il Legislatore tributario intenda per committente;
- chi sia il committente del CTU;
- ai fini dell'esatta indicazione in fattura di un elemento essenziale: le generalità del committente.

Il termine committente sembra di primo acchito richiamare il contratto di commissione nel cui ambito il Legislatore utilizza proprio tale dicitura, distinguendo fra due soggetti: committente e commissionario (art. 1731 C.C.).

Tuttavia, il contratto di commissione ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni, mentre nel caso di specie stiamo trattando di prestazione di servizi.

L'art. 21/633 alla lettera e) concernente l'elemento "dati anagrafici di chi riceve un bene o un servizio" individua due soggetti: soggetto cessionario (chi acquista un bene) e soggetto committente.

A tale elemento si contrappone quello della lettera c): dati anagrafici "*del soggetto cedente o prestatore*".

Pertanto, nella prestazione di servizi, il Legislatore tributario sembra chiaramente contrapporre (e così si è sempre interpretato nell'attuazione pratica del disposto normativo):

- **soggetto prestatore**
- **e soggetto committente.**

E' logico quindi sostenere che il termine "committente" è utilizzato da Legislatore tributario non come richiamo ad un preciso contratto tipico regolato dalle norme del Codice civile, ma in senso lato, con l'intento di comprendere in tale dicitura ogni e possibile figura individuata nel legittimo e libero svolgersi degli accordi contrattuali.

Nel caso di specie stiamo trattando di incarico a CTU, quindi di prestazione di servizio professionale con un chiaro rimando alle prestazioni di lavoro autonomo di cui all'art. 2222 e seguenti del Codice civile e più precisamente prestazione d'opera (svolgimento della consulenza tecnica d'ufficio) da parte di iscritto ad un albo professionale (nel caso di specie albo dei medici), con risoluzione di problemi tecnici anche di speciale difficoltà (art. 2236 C.C.) e con compenso quale corrispettivo dell'opera prestata.

L'art. 2232 C.C. definisce il soggetto che presta l'opera "*prestatore*": il termine coincide con il richiamo della lettera c) dell'art. 21/633.

L'art. 2237 C.C. definisce il soggetto che riceve l'opera "*cliente*".

Tale soggetto "cliente" è caratterizzato fiscalmente quale "committente", in base al richiamo alla generalità dei casi concreti voluto dal Legislatore tributario.

Per una maggiore precisione è bene sottolineare che:

- se è ben vero che il Consulente tecnico d'Ufficio è un ausiliario del Giudice,
- tale fatto non deve indurre a porre in dubbio il carattere di prestazione professionale da parte del CTU, che oltretutto emette fattura e svolge quindi, dal punto di vista tributario, un servizio soggetto ad IVA.

3

In sintesi:

- il CTU è soggetto “prestatore” ed emette fattura nei confronti del soggetto “committente”.

Si tratta ora di individuare chi sia il soggetto “committente”.

3. PROCEDIMENTI DAVANTI AL GIUDICE CIVILE

Si procede nell'analisi dal punto di vista del processo civile.

Per iscrivere a ruolo un procedimento davanti a Giudice Civile è necessario versare il contributo unificato.¹

Solo per completezza si richiamano in parallelo le tasse giudiziarie poste a carico dell'imputato che venga condannato in un processo penale, per le quali vale l'analisi che qui si svolge per il contributo unificato.

Quindi, l'attore del processo innesca:

- con l'iscrizione a ruolo
- e il versamento del contributo unificato,

l'avvio del servizio pubblico proprio del potere giurisdizionale, potere totalmente estraneo, quale soggetto di per sé, al concetto di “obbligato” in ambito sinallagmatico, come più avanti ulteriormente precisato.²

L'analisi che segue tende a dimostrare gli effetti che scaturiscono dall'iscrizione a ruolo di una causa con versamento del contributo unificato.

Il contributo unificato rientra nella categoria generale dei tributi.

I tributi sono entrate nelle casse dell'Erario cosiddette di diritto pubblico caratterizzate da:

- obbligazione nascente dalla legge ossia senza che vi concorra la volontà dell'obbligato,

¹ D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art.9: “E’ dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, nel processo civile, compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione”.

² Il **sinallagma** indica un rapporto di reciprocità presente negli accordi a prestazioni corrispettive

- di carattere coattivo,
- al verificarsi di un presupposto di fatto.

Più precisamente nell'obbligazione tributaria manca un rapporto sinallagmatico, proprio delle obbligazioni nascenti da contratti a prestazioni corrispettive, quando le volontà dei contraenti si incontrano e si accordano: nell'obbligazione tributaria la volontà dell'obbligato è irrilevante.

Si aggiunge, per completare la premessa, che esistono altre categorie di entrate nelle casse dello Stato caratterizzate, invece, da rapporto sinallagmatico, quando lo Stato agisce nell'ambito del diritto privato, ad esempio quando lo Stato svolge attività economiche e conclude contratti come un qualsiasi operatore privato.³

Il genere “tributi” storicamente comprende:

- le imposte;
- le tasse;
- i contributi.

Mentre le imposte, che siano dirette (Irpef, Ires) o indirette (IVA, Registro ecc.), sono tributi destinati al finanziamento delle spese pubbliche per servizi indivisibili, rivolti alla generalità dei cittadini, le tasse devono essere versate per usufruire di uno specifico servizio pubblico o di una attività pubblica: esempio classico è la tassa scolastica da versare per l'iscrizione e la frequenza delle scuole dell'obbligo.

Quindi, in termini non tributari, si potrebbe definire la tassa quale “corrispettivo in senso lato” di uno specifico servizio pubblico o, meglio, correlata ad uno specifico servizio pubblico.

La categoria dei contributi si ricollega all'effetto di arricchimento del privato a seguito dell'esecuzione di un'opera pubblica destinata alla collettività: questa definizione teorica di “contributo” determina una certa difficoltà nell'inquadrare esattamente quello che il Legislatore ha definito “contributo unificato”.

La dottrina ha dibattuto e approfondito la tematica, richiamando la necessaria adesione a un principio di realtà che permetta di inquadrare il singolo prelievo forzoso in funzione del preciso ambito di riferimento.

Si arriva così a delineare la categoria dei “contributi” come in pratica quasi inesistente.

La Corte costituzionale ha sviluppato nel tempo il principio in base al quale il nome *juris* definito dal Legislatore non determina l'appartenenza sostanziale alla categoria delle imposte oppure delle tasse oppure dei contributi.⁴

³ Quindi: il rapporto sinallagmatico non può sussistere quando ad agire è un potere dello Stato, che sia il potere giurisdizionale o che sia il potere di imporre il pagamento di un tributo

⁴ In particolare, vedasi Corte costituzionale, sentenza n. 73/2005 in tema di contributo unificato: “La natura di entrata tributaria erariale del predetto contributo unificato si desume infatti, indipendentemente dal nome *juris* utilizzato dalla normativa che lo disciplina...”

La correlazione fra contributo unificato e servizio pubblico giurisdizionale è di tutta evidenza e porta a considerarlo quale una tassa.⁵

5

Infatti, a differenza delle imposte che non hanno alcuna relazione con una determinata attività dello Stato, le tasse hanno come presupposto *“lo svolgimento nei confronti di un determinato soggetto, che le richiede o le provoca, di una attività pubblica, consistente nell’emanazione di un determinato atto o provvedimento amministrativo (si pensi alle marche dovute a titolo di tassa di concessione governativa per il rilascio del passaporto) oppure di un servizio pubblico (si pensi alla raccolta dei rifiuti solidi urbani). Essa trova la sua fonte nella legge e non già nella volontà del soggetto e si connota per l’assetto di tipo paracommutativo della riferibilità all’obbligo dell’attività o del servizio pubblico e, dunque, non ha natura né negoziale né sinallagmatica”*⁶

Quindi, il contributo unificato è una tassa dovuta a seguito della domanda del soggetto interessato, in capo al quale si realizzerà una utilità (il servizio sarà a lui destinato).

Il contributo unificato essendo una tassa e quale entrata dello Stato di diritto pubblico non è caratterizzata da sinallagmaticità, in quanto non si riferisce ad un “contratto” a prestazioni corrispettive ma all’esercizio di una attività propria dello Stato: la funzione giurisdizionale: l’obbligazione al versamento di tale tassa nasce su tale presupposto.

Il contributo unificato confluisce nel bilancio dello Stato al capitolo 3321 che riporta come descrizione “diritti e tributi speciali”

Per questo motivo al contributo unificato non si applica l’IVA, non sussistendone i presupposti né soggettivi, né oggettivi.⁷

Altre sono le entrate dello Stato quando lo stesso agisce nell’esercizio di attività economiche comportandosi quale operatore “privato” ad esempio amministrando il proprio patrimonio: tali entrate confluiscono in altri capitoli del bilancio dello Stato.

Quel che qui interessa è sottolineare che nello svolgimento dell’attività giurisdizionale lo Stato non entra in rapporti sinallagmatici: appare chiaramente questo il motivo che impedisce allo Stato di pagare la fattura del CTU, emessa in base ad una obbligazione privatistica caratterizzata dalla sinallagmaticità: corrispettivo contro consulenza.

Il provvedimento del Giudice - che prima dispone la consulenza tecnica d’ufficio, nomina il CTU e poi liquida il suo compenso – non è caratterizzato da sinallagmaticità, ma al contrario è esercizio di un potere pubblico dello Stato, la funzione giurisdizionale.

⁵ Giuseppe Melis, Manuale di diritto tributario, Giappichelli editore, terza edizione, pagina 27 e seguenti

⁶ Giuseppe Melis, op. cit. pagina 30

⁷ D.P.R. 633/72 art. 1: L’imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell’esercizio di imprese o nell’esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”

Il provvedimento del Giudice che liquida il compenso del CTU fa nascere una obbligazione in capo alla parte o alle parti tenute al pagamento del compenso stesso.

L'obbligazione, quindi, nasce in capo alla parte che, con lo svolgimento dell'azione – o opponendosi – e con il pagamento del contributo unificato, ha chiesto giustizia, ossia ha chiesto che il Giudice, con provvedimento autoritativo, svolgesse l'istruttoria ed anche disponesse la CTU e ne liquidasse il corrispettivo.

Così si svolge il potere giudiziario quando determina la nascita di obbligazioni in capo alle parti: il provvedimento del Giudice è titolo per la riscossione di quanto liquidato. Appare quindi assurda la confusione fra il potere dello Stato che dispone la nascita di una obbligazione e l'obbligato stesso.

A tale tesi appare incongruente opporre il fatto che il consulente tecnico d'ufficio assiste il Giudice (art. 61 c.p.c.): l'assistenza al Giudice è il ruolo del consulente nel processo e da tale ruolo occorre distinguere nettamente gli aspetti economici che scaturiscono dal provvedimento che liquida il compenso e dal quale sorge, appunto, una obbligazione pecuniaria in capo alla parte.

Si può quindi ragionevolmente sostenere che:

- non potendo sussistere obbligazione sinallagmatica in capo al Ministero della Giustizia
- e nascendo, in base al disposto del Giudice, una obbligazione in capo alla parte tenuta al pagamento,
- la parte non può che essere considerata “committente” ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/72.

Per assurdo: se l'attore non dovesse svolgere l'azione, non potrebbe nascere l'obbligazione di pagamento dell'onorario del CTU: ergo, è l'attore - in prima battuta o il convenuto se così disposto dal Giudice - ad essere il committente.

Di conseguenza, la fattura del CTU deve essere intestata a tale esatto committente e più precisamente poi alla parte che ha provveduto al pagamento del corrispettivo.

Richiamando analiticamente l'art. 21 del D.P.R. n. 633/72 lettere c) ed e):

- soggetto prestatore è il CTU
- e soggetto committente sono le parti tenute al pagamento;⁸

⁸ Per completezza si aggiunge che, per giurisprudenza costante della Corte di Cassazione, l'obbligazione al pagamento dell'onorario del CTU è solidale in capo a tutte le parti, tutte interessate allo svolgimento della consulenza tecnica d'ufficio. Tale principio tutela il CTU che consolida così la propria posizione super partes. Il principio che pone le spese legali a carico della parte soccombente è rilevante solo ai fini del rapporto interno fra le parti stesse e, quindi, ai fini del regresso, ma non nei confronti del CTU. Si richiamano per tutte: Cass. Civ. sezione I, 8 luglio 1996, n. 6199, paragrafo 2.2 della motivazione; Cass. Civ., sezione III, 19 settembre 2006, n. 20314 pagina 4 paragrafo 2° della motivazione; Cass. Civ. sezione VI, 8 novembre 2013, n. 25179.

- **più precisamente committente è la parte – o le parti – che hanno provveduto al pagamento.** ⁹

Pertanto, indicare in fattura quale soggetto committente l'Ufficio Giudiziario potrebbe addirittura portare all'emissione di fattura soggettivamente inesistente, pur non sussistendo il relativo reato in chiara assenza di dolo. ¹⁰

7

D'altra parte, non si riesce a rintracciare nelle spese di giustizia, all'interno del bilancio dello Stato, un capitolo idoneo a contenere le fatture dei CTU intestate all'Ufficio Giudiziario; qualora poi queste fatture dovessero convergere in un capitolo del bilancio dello Stato al quale appaiano formalmente "assimilabili", rimarrebbero chiaramente sempre degli insoluti. ¹¹

4. AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate ha preso posizione sul tema qui trattato con la Circolare n. 9/E del 7 maggio 2018, in occasione dell'interpretazione della normativa sulla "scissione dei pagamenti" ¹².

Al paragrafo 4.2 la Circolare, dopo aver richiamato la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione e precisamente:

- *"in ragione della finalità propria della consulenza di aiutare il giudice nella valutazione degli elementi che comportino specifiche competenze, la prestazione dell'ausiliare deve ritenersi resa nell'interesse generale della giustizia e, correlativamente nell'interesse comune delle parti (Cass. Civ., Sez. III, n. 1023 del 2013);*
- *"E' noto che l'attività del consulente tecnico d'ufficio è finalizzata alla realizzazione del superiore interesse della giustizia (Cass. Civ., Sez. III, n. 1023 del 2013), sicché bene il relativo compenso è posto a carico solidalmente di tutte le parti, restando solo i rapporti interni tra queste regolati dal principio della soccombenza (Cass. Civ., Sez. VI, n. 23522 del 2014)*

così prosegue:

⁹ La fattura va intestata al soggetto che ha provveduto al pagamento, che potrà poi rivalersi, se del caso, sulla parte soccombente

¹⁰ D.lgs. n. 74/2000: Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto

¹¹ Sussiste invece preciso capitolo nel bilancio dello Stato qualora la parte interessata abbia ottenuto il patrocinio a spese dello Stato: in tal caso chiaramente la fattura del CTU va intestata all'Ufficio Giudiziario che provvederà ad avviare la procedura necessaria per il pagamento.

¹² La scissione dei pagamenti o split payment è il meccanismo che mira a garantire l'entrata dell'IVA nelle casse dell'Erario, ponendo l'obbligo di versamento in capo ai "committenti" - se soggetti con alto grado di fedeltà fiscale, quale la Pubblica Amministrazione" - anziché al fornitore

“Con riguardo a compensi e onorari, relativi alle prestazioni rese da CTU, si è dell’avviso, pertanto, che titolare passivo del rapporto di debito sia la parte esposta all’obbligo di sopportare l’onere economico.”

8

“Tale soggetto è tenuto, in base al provvedimento del Giudice – che costituisce titolo esecutivo – al pagamento del compenso per prestazioni professionali rese, al di fuori del sinallagma commissione- prestazione, a favore dell’Amministrazione della giustizia, committente non esecutrice del pagamento.”

“Ne consegue che il CTU deve ritenersi obbligato ad esercitare la rivalsa ex art. 18 del D.P.R. n. 633 del 1972 ed emettere fattura ai sensi del successivo art. 21 del citato D.P.R. nei confronti dell’Amministrazione della Giustizia (cfr. Circolare n. 9 del 1982), in cui si evidenzia, tuttavia, che la solutio avviene con denaro fornito dalla/e parte/i individuata/e dal provvedimento del Giudice.”

Si evidenziano i passi salienti:

1. L’Agenzia delle Entrate pone quale presupposto per l’intestazione della fattura del CUT all’Ufficio giudiziario:
 - a. il fatto che il CTU svolge un servizio nell’interesse generale della Giustizia;
 - b. che il suo compenso è posto a carico solidalmente di tutte le parti del processo;
2. per l’Agenzia delle Entrate ne consegue che titolare passivo del rapporto di debito sia la parte esposta all’obbligo di sopportare l’onere economico
3. e che le parti sono tenute al pagamento del compenso del CTU per prestazioni professionali rese, al di fuori del sinallagma commissione- prestazione, a favore dell’Amministrazione della giustizia, committente non esecutrice del pagamento;
4. il CTU è obbligato a chiedere l’IVA (rivalsa ai sensi dell’art. 18 del D.P.R. 633/72) all’Amministrazione della Giustizia, ma il pagamento avviene con denaro fornito dalle parti;

e si analizzano:

1. il presupposto non è indicato esattamente:
 - a. è ben vero che il servizio giurisdizionale dello Stato è basato sull’interesse generale della Giustizia, ma, come dimostrato ampiamente nei paragrafi precedenti che qui si richiamano, è la parte attrice che innesca il processo, con l’iscrizione a ruolo e con il pagamento del contributo unificato;
 - b. è ben vero che il compenso è a carico solidalmente di tutte le parti del processo, ma manca un passaggio logico dalla prima parte del presupposto;

2. il richiamo al “*titolare passivo del rapporto di debito*” inevitabilmente porta al concetto di obbligazione e, conseguentemente, al concetto di “committente” al quale intestare la fattura;
3. il sinallagma commissione- prestazione sta alla base della normativa IVA ed in particolare della norma di cui all’art. 21 del D.P.R. N. 633/72; l’Ufficio Giudiziario ne è estraneo e non è quindi “legittimato” a ricevere la fattura del CTU;
4. nella prassi, il committente è sempre il soggetto che effettua il pagamento.

Si richiama a tal fine la risposta a interpello n. 307 del 24 luglio 2019, dove l’Agenzia delle Entrate – Divisione Contribuenti indica:

- per le operazioni effettuate materialmente nei confronti di persone fisiche, ma imputate a soggetti diversi che se ne fanno carico, nella specie compagnia assicurativa,
- l’intestazione della fattura alla compagnia assicurativa.

Tale è la prassi che permette di riconciliare i movimenti finanziari con le fatture emesse e ricevute.

In quale altro modo, infatti, le parti, qualora siano soggetti passivi IVA e soprattutto se esercenti attività di impresa, possono superare la presunzione di cui all’art. 32 del D.P.R. n. 600/73 che indica quali ricavi i movimenti su conto corrente non supportati da idonea documentazione?

Le parti devono pagare l’onorario del CTU senza ricevere la relativa fattura?
E come possono detrarre la relativa IVA?

La procedura indicata da Agenzia delle Entrate crea una serie di incongruenze soprattutto rispetto alla esatta applicazione delle norme disposte dal Legislatore tributario.

Più precisamente si sottolinea che il provvedimento del Giudice può liquidare sia l’onorario del CTU che le spese legali; i due importi differiscono solo in quanto:

- l’imputazione delle spese legali segue il principio della soccombenza;
- l’imputazione dell’onorario del CTU segue il principio della solidarietà fra le parti.

La differenza dei due principi – di soccombenza e di solidarietà – nulla toglie al fatto che il provvedimento del Giudice fa nascere una obbligazione in capo alle parti ed è quindi titolo per la riscossione dei relativi importi: per assurdo e seguendo pedissequamente quanto indicato da Agenzia delle Entrate, anche le spese legali dovrebbero essere fatturate all’Ufficio giudiziario pur se pagate dalla parte soccombente.

5. MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

10

Le perplessità sopra espresse circa la posizione dell’Agenzia delle Entrate trovano conforto nella nota del Ministero della Giustizia - Dipartimento degli Affari di Giustizia – Direzione Generale della Giustizia Civile – Ufficio I – Affari Civili interni del 26 settembre 2018, inviata ai Presidenti delle Corti di Appello e ai Presidenti dei Tribunali.

La nota affronta il tema richiamando un aspetto pratico legato alle difficoltà di gestione dei “crediti inestinti” ossia delle fatture dei CTU che, nell’ambito della gestione contabile, risultano non pagati e richiedono un intervento manuale di chiusura, che ha riflessi negativi sull’attività generale di gestione dei pagamenti delle spese di giustizia: in altri termini, la chiusura dei sospesi in questione richiede parecchio tempo, essendo – ci si permette di aggiungere - fuori da ogni logica di una buona gestione contabile.

La nota conclude comunicando l’avvio di una interlocuzione con l’Agenzia delle Entrate.

La stessa posizione viene ribadita dal medesimo Ufficio con la successiva nota dell’8 febbraio 2019 che opportunamente sottolinea la propria estraneità:

“... essendo l’Amministrazione della giustizia senz’altro estranea al rapporto obbligatorio intercorrente tra creditore (il CTU) e debitore (la parte in causa tenuta al pagamento) ...”

Quanto scrive il Ministero della Giustizia conferma che non sussiste la possibilità di iscrivere nel bilancio dello Stato la fattura del CTU intestata all’Ufficio Giudiziario e pagata dalla parte o dalle parti del processo, in base al disposto del Giudice.

Non si può, quindi, concludere per la soluzione sopra prospettata, che tiene conto e mette a raffronto le norme civilistiche relative alla nascita delle obbligazioni e le norme fiscali relative all’emissione delle fatture e suggerire di conseguenza che:

- il CTU quale “prestatore” emetta fattura
- nei confronti del committente reale, ossia la parte che esegue il pagamento.

Milano, 21 marzo 2022

Luciana Tullia Bertoli
Avvocato in Milano

FIRMATO DIGITALMENTE