

L'emissione della fattura per l'onorario del CTU: è necessario un coordinamento tra norme civilistiche e fiscali

di Stefano d'Orsi (*) e Stefania Prattichizzo (**)

La scissione dei pagamenti, *split payment*, disciplinata dall'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 è stata oggetto di plurimi interventi normativi che hanno ampliato la platea dei soggetti interessati, annoverando tra questi anche i professionisti che rendono la propria prestazione a favore della Pubblica amministrazione. Il Decreto Dignità (D.L. n. 87/2018) ha, invece, abolito il meccanismo dello *split payment* in relazione alle prestazioni che sono rese dai professionisti nei confronti della Pubblica amministrazione, i cui compensi sono soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta e a titolo d'acconto. In tale contesto normativo, si è inserita la circolare n. 9/E del 7 maggio 2018 emanata, prima della modifica recata dal Decreto Dignità, dall'Amministrazione finanziaria che, per motivare l'esclusione degli oneri CTU dalla disciplina *split payment*, è entrata nel merito delle modalità di emissione della fattura e dei correlati principi, di fatto, intervenendo e modificando il meccanismo della "neutralità" dell'IVA tra i contribuenti "di diritto".

1. Premessa

La circolare n. 9/E del 7 maggio 2018 è stata emanata dall'Agenzia delle entrate a seguito dell'ampliamento della categoria dei soggetti per i quali si applica, ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, la disciplina della scissione dei pagamenti IVA, c.d. *split payment*. Infatti, con l'art. 3, comma 1, del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni, dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172, è stato sostituito il comma 1-bis del citato art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, allargando la platea dei soggetti coinvolti dalla descritta disciplina.

Tra le fattispecie particolari prese in esame dalla circolare dell'Amministrazione finanziaria, vi è anche la modalità di liquidazione dei compen-

si e oneri accessori dovuti ai **Consulenti Tecnici d'Ufficio** (CTU) che svolgono il proprio mandato su incarico e come ausiliari dell'autorità giudiziaria.

La circolare si pone l'obiettivo di valutare se, per il soggetto obbligato al pagamento del compenso liquidato dal giudice a favore del consulente tecnico d'ufficio (CTU), possa trovare applicazione la disciplina della scissione dei pagamenti (1).

L'Amministrazione finanziaria, per motivare l'**esclusione dalla disciplina della scissione dei pagamenti** di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 della fattispecie in esame, arriva a definire il soggetto tenuto al pagamento in base al provvedimento del giudice (decreto di liquidazione del compenso) come estraneo al "sinallag-

(*) Professore a contratto di Diritto Tributario, Università degli Studi di Bologna. Dottore commercialista e Revisore contabile in Bologna.

(**) Avvocato in Bologna.

(1) La questione attiene unicamente all'attività di CTU nei

giudizi civili, in quanto - per i procedimenti penali (consulente tecnico del PM, perito su nomina del giudice delle indagini preliminari ovvero del Collegio nel dibattimento penale) l'obbligato al pagamento del compenso è indubitabilmente l'Era-

ma commissione - prestazione” in quanto la prestazione del professionista CTU sarebbe resa (unicamente) a favore dell’Amministrazione della giustizia quale “committente non esecutrice del pagamento”.

Secondo tale prospettazione, il CTU deve ritenersi obbligato - esercitando la rivalsa ai sensi dell’art. 18 del D.P.R. n. 633/1972 - ad emettere fattura ai sensi dell’art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 nei confronti dell’Amministrazione finanziaria in cui va evidenziato che il pagamento avviene con denaro fornito dalla parte individuata nel decreto di liquidazione del giudice (a tal fine, viene richiamato il precedente orientamento espresso con la C.M. n. 9/1982).

In tal modo, l’Amministrazione della giustizia, pur essendo riconducibile nell’ambito soggettivo disciplinato dallo *split payment*, non va ad effettuare alcun pagamento del corrispettivo al CTU.

Tuttavia, va subito precisato che la C.M. n. 9/333987 del 19 febbraio 1982 (“Periti Giudiziari”), emanata a seguito di richieste di chiarimenti in ordine al trattamento, agli effetti dell’IVA, delle prestazioni di servizi rese nel corso di procedimenti giudiziari da periti e consulenti tecnici, non afferma esattamente quanto riportato nella nuova circolare, anzi appare doverosa una disamina della stessa.

Infatti, la circolare del 1982, precisando che i professionisti sono tenuti ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 a corrispondere all’Erario il tributo relativo alle operazioni da loro poste in essere nei modi e termini previsti dal titolo II del citato Decreto, recita pure testualmente “Ad essi è fatto obbligo, altresì a norma del successivo art. 18, di addebitare in via di rivalsa nei confronti del committente - sia esso una della parti in causa o l’amministrazione della giustizia - il tributo relativo alla prestazione resa, mediante l’emissione di apposita fattura ai sensi dell’art. 21 ovvero bolletta a madre e figlia, ai sensi del-

l’art. 32, nel momento in cui tale prestazione si considera effettuata secondo i criteri stabiliti dall’art. 6 del ripetuto D.P.R. n. 633”.

Pertanto, l’**emissione della fattura da parte del professionista** non esclude le parti in causa, prevedendole quanto meno al pari, o in via alternativa, dell’Amministrazione della giustizia. Tuttavia, da una lettura più approfondita della circolare del 1982 - intitolata “**Periti Giudiziari**” e, quindi, come precisato nella premessa della stessa, in cui si afferma la disciplina delle prestazioni di servizi rese, nel corso di procedimenti giudiziari, da periti e consulenti tecnici - non può che chiaramente dedursi l’intento di regolamentare sia il caso del professionista che ha reso la propria prestazione quale CTU in procedimenti civili che in qualità di consulente tecnico del Pubblico ministero ovvero di perito nell’ambito di procedimenti penali (2).

Da qui si deduce logicamente che la formula alternativa di **individuazione del committente** descritta nella circolare del 1982 (“di addebitare in via di rivalsa nei confronti del committente - sia esso una della parti in causa o l’amministrazione della giustizia”) è evidentemente riferita alla circostanza che l’ausiliario del giudice possa assumere la funzione di **consulente tecnico d’ufficio** ovvero di **perito** a seconda che ci si trovi nell’ambito di procedimenti civili o penali rispettivamente.

Anche il richiamo formulato dal nuovo documento di prassi (quello della circolare n. 9/E/2018) all’orientamento della giurisprudenza di legittimità appare frammentario e comunque parziale rispetto alla più articolata questione della soccombenza delle spese di CTU che la Cassazione ha inteso disciplinare (3) il cui consolidato orientamento è quello di ritenere il compenso dell’ausiliario sempre a carico solidale delle parti a prescindere dalla regolazione finale delle spese.

(2) Da qui, per l’appunto, l’uso - non casuale - del termine “perito” nella circolare nonché dell’accezione “procedimenti giudiziari” per ricomprendere sia i giudizi civili che i procedimenti penali. Peraltro, in ambito civilistico non si rinviene alcun riferimento al termine “perito”. L’autorità giudiziaria in sede civilistica - nei procedimenti di volontaria giurisdizione - procede alla nomina di “esperti” ai fini della redazione della stima nell’ambito delle operazioni disciplinate dagli artt. 2343 e 2501-*sexies* c.c. In tal caso, peraltro, l’intervento dell’Autorità Giudiziaria è limitato unicamente alla designazione dell’esperto, rimanendo - quindi - confinata la disciplina della determinazione del compenso dell’esperto nell’alveo privatistico. Per quanto sopra, la nomina del perito da parte dell’Autorità giudiziaria non può che essere riferita al professionista designato dal giudice nella fase successiva alle indagini preliminari ex

art. 221 c.p.p. (mentre il professionista nominato ausiliario nel corso delle indagini preliminari assume la funzione di consulente tecnico del Pubblico ministero).

(3) Infatti, nella circolare si afferma, richiamando Cass. n. 1023/2013, la “finalità propria della consulenza di aiutare il giudice nella valutazione degli elementi che comportino specifiche competenze, secondo cui la prestazione dell’ausiliare deve ritenersi resa nell’interesse generale della giustizia e, correlativamente, nell’interesse comune delle parti. È noto che l’attività del consulente tecnico di ufficio è finalizzata alla realizzazione del superiore interesse della giustizia”. Il documento di prassi richiama pure l’ordinanza di Cassazione civile n. 23522/2014 secondo cui il compenso del CTU “è posto a carico solidalmente di tutte le parti, restando solo i rapporti interni tra queste regolati dal principio della soccombenza”.

Peraltro, l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria appare assolutamente non convincente quanto al soggetto nei cui confronti va emessa la fattura ed obbligato al pagamento da parte del professionista CTU nei procedimenti civili e tale riserva deriva dalla disamina della natura della prestazione e dalla sua finalità così come individuata dalle norme civilistiche, dal diritto processuale e dai consolidati orientamenti giurisprudenziali che si andranno ad esporre *infra*.

2. La regolazione delle spese del CTU: soggetti interessati, titolarità del debito e responsabilità

Il Codice di procedura civile disciplina in diversi articoli le figure del consulente tecnico, del custode e di altri ausiliari del giudice (fra i principali, artt. 61-68, 191 ss., 520 ss., 559 ss., 568 ss., 670), alle quali il legislatore dell'epoca intendeva dare un inquadramento unitario.

Inizialmente il legislatore aveva definito una **macro categoria di ausiliari**, dai quali il giudice, il cancelliere o l'ufficiale giudiziario possono farsi coadiuvare per compiere atti necessari al corso del processo ed agli adempimenti della giustizia; al suo interno, il consulente tecnico, il custode, lo stimatore e l'amministratore giudiziario sono alcune delle figure nominate, che non esauriscono - tuttavia - la macro categoria, nella quale possono rientrare anche altre figure professionali o persone non individuate dalle norme codicistiche.

La Legge n. 319/1980 ha per prima interrotto questa visione unitaria, perché ha disciplinato soltanto i compensi spettanti ad alcune specie di ausiliari (periti, consulenti tecnici, interpreti e traduttori), senza preoccuparsi di inquadrare sistematicamente la materia, sicché lasciava privo di disciplina il campo degli ausiliari non individuati dalle norme codicistiche.

Ad eccezione dell'art. 4, la Legge n. 319/1980 è stata abrogata dal D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 - Testo Unico in materia di spese di giustizia (di seguito, "T.U. n. 115/2002" o "Testo Unico delle Spese"), che ha provato a riappropriarsi della visione sistematica del legislatore del 1942, premurandosi di definire all'art. 3 l'ausiliario del magistrato come: "il perito, il consulente tecnico, l'interprete, il traduttore e qualunque altro soggetto competente, in una determinata arte o professio-

ne o comunque idoneo al compimento di atti, che il magistrato o il funzionario addetto all'ufficio può nominare a norma di legge".

Il mandato conferito al **consulente tecnico d'ufficio**, secondo il consolidato orientamento della Cassazione (4), ha natura "neutrale", in quanto l'accertamento demandato allo stesso è finalizzato a far conoscere valutazioni di cui il giudice può giovare per la risoluzione della controversia.

La CTU, infatti, non è un vero e proprio mezzo di prova, ma un ausilio per il giudice ogni qualvolta ricorrano specifiche questioni che richiedano una puntuale cognizione di tipo tecnico: essa è finalizzata ad aiutare il giudicante (*peritus peritorum*) nella valutazione degli elementi acquisiti o nella soluzione di questioni necessitanti specifiche conoscenze.

Ne consegue che è sottratta alla disponibilità delle parti ed affidata al **prudente apprezzamento del giudice** di merito. Costituisce atto necessario del processo che l'ausiliare pone in essere nell'interesse generale della giustizia e - correlativamente - comune delle parti in virtù di un mandato "neutrale".

Pur non ammettendo che la CTU sia un mezzo di prova, ma determini, comunque, l'accertamento *ex se* dei fatti allegati dalle parti, l'art. 184 c.p.c. consente alle parti di richiedere l'ammissione o di far acquisire mezzi di prova che si rendano necessari in relazione a quelli disposti d'ufficio. Pertanto, non solo le parti potranno proporre deduzioni circa la rilevanza e l'ammissibilità delle prove d'ufficio, ma potranno chiedere l'ammissione di controprove, dirette od indirette, tendenti a negare l'esistenza o la veridicità dei fatti cui le prime si rivolgono.

Già il richiamo alle descritte prime pronunce della giurisprudenza di legittimità fornisce chiari elementi in merito al soggetto committente del mandato all'ausiliare, posto in essere "nell'**interesse generale della giustizia** e, correlativamente, comune delle parti", ciò a prescindere dalla ritualità dell'affidamento dell'incarico al CTU che avviene attraverso una ordinanza emessa dal giudice.

La descritta individuazione del rapporto di committenza è stata, ampiamente, confermata anche da tutta la giurisprudenza formata in tema di titolarità del debito relativo all'onorario del CTU e correlata responsabilità solidale al pagamento dello stesso.

(4) Così Cass. 7 ottobre 2016, n. 20250 e 13 maggio 2015, n. 9813.

Infatti, sia la giurisprudenza di legittimità (5) che quella amministrativa (6) hanno ripetutamente confermato l'assunto che la prestazione del consulente tecnico d'ufficio è effettuata in funzione di un **interesse comune delle parti del giudizio** nel quale è resa, con ciò intendendosi evidentemente i soggetti privati in causa.

Peraltro, proprio il consolidato filone giurisprudenziale in tema di responsabilità solidale sopra citato ha definito un meccanismo estremamente chiaro in tema di **regolazione delle spese di CTU**.

La Suprema Corte (7) ha chiaramente stabilito un orientamento secondo cui, una volta che la controversia sia decisa con l'emissione di una sentenza, l'eventuale **ripartizione del compenso tra le parti** rileva solo ai fini del rapporto interno tra le stesse e, dunque, ai fini del regresso, ma non è opponibile al consulente tecnico d'ufficio, il quale, essendo ausiliario del giudice, svolge un'attività in funzione del processo e nel superiore interesse della giustizia.

In ragione della natura dell'incarico, ed in considerazione del fatto che il regime di pagamento delle spettanze del consulente non è regolato in base al **principio della soccombenza**, il quale assume rilevanza solo nel rapporto interno tra le parti, l'ausiliario può richiedere l'intero compenso anche ad una sola delle parti, secondo il criterio generale della solidarietà *ex artt. 1292*

ss. c.c., e salva l'azione di regresso nei rapporti interni tra le parti obbligate.

In altri termini, qualora dopo la sentenza di condanna la parte vittoriosa si veda richiedere dal CTU il **pagamento della consulenza tecnica**, non potrà eccepire un proprio esonero dall'obbligo di pagare, motivato sull'esito della controversia a suo favore.

Secondo la Corte, quindi, i principi sopra indicati non confliggono con la regola per cui la parte vittoriosa non può essere condannata al pagamento delle spese, stante il diritto della parte vittoriosa che abbia pagato le spese di CTU di rivalsersi nei confronti del soccombente, conformemente alla pronuncia giudiziale sulle spese.

La **responsabilità solidale**, infatti, non influisce sulla titolarità del debito e sulla misura in cui ogni singolo debitore è tenuto ad adempiere, sulla base dei rapporti interni con i condebitori; solo esclude che l'onere dell'insolvenza di alcuno di essi venga a gravare sul creditore.

3. La fatturazione al committente

L'IVA è ispirata al criterio della neutralità nei confronti dei soggetti che esercitano attività economiche, criterio necessario al fine di garantire che le operazioni arrivino fino al consumatore finale senza eventuali distorsioni causate dal carico fiscale.

(5) Cass., Sez. I civ., 8 luglio 1996, n. 6199, ha testualmente affermato: "Come è saldo principio, nell'ambito del processo civile, la consulenza tecnica d'ufficio è strutturata, essenzialmente, quale ausilio fornito dal giudice da un suo collaboratore esterno all'ordine giudiziario, piuttosto che quale mezzo di prova in senso proprio e, così, costituisce un atto necessario del processo che l'ausiliare compie nell'interesse generale superiore della giustizia e, correlativamente, nell'interesse comune delle parti. Da tal intrinseca natura dell'istituto, ed in particolare, dal dato che la prestazione dell'ausiliare è effettuata in funzione di un interesse comune delle parti del giudizio nel quale è stata resa, interesse che, così, assorbe e trascende quello proprio e particolare delle singole parti, discende necessariamente, innanzitutto, che il regime sull'onere delle spese sostenute dal consulente tecnico per l'espletamento dell'incarico e sull'obbligo del relativo pagamento, deve prescindere sia dalla disciplina sul riparto dell'onere delle spese tra le parti che dal regolamento finale delle spese tra le stesse, che deve avvenire sulla base del principio della soccombenza; ma, soprattutto, che l'obbligazione nei confronti del consulente per il soddisfacimento del suo credito per il compenso deve gravare su tutte le parti del giudizio, ed in solido tra loro. Ne discende, altresì, che la sussistenza della obbligazione solidale così individuata prescinde necessariamente sia dalla pendenza del giudizio nel quale la prestazione dell'ausiliare è stata effettuata; e sia dal paradigma procedimentale utilizzato dall'ausiliare al fine di ottenere un provvedimento di condanna al pagamento del compenso spettantegli. Per un verso, perché siffatto regime processuale è indissolubilmente connesso alla natura di credito vantato dal

consulente ed alla comunanza della posizione debitoria delle parti nei suoi confronti. Per altro verso, perché non si individua alcuna ragione per cui siffatta posizione debitoria (che, come s'è detto, è ontologicamente connessa alla natura del credito) debba rimanere travolta e caducata per effetto o della cessazione della pendenza del giudizio nel quale la prestazione è stata effettuata ed è sorto il credito, ovvero dell'utilizzazione da parte del consulente - creditore ed ai fini del riconoscimento del suo diritto, di un rimedio processuale esterno rispetto al giudizio nel quale la prestazione è avvenuta". Del medesimo tenore si segnala pure Cass., Sez. III civ., 19 settembre 2006, n. 20314.

(6) Il Consiglio di Stato, Sez. IV, 17 maggio 2012, n. 2842, ha fatto proprio il processo interpretativo del giudice ordinario, sancendo: "Poiché la prestazione del consulente tecnico d'ufficio è effettuata in funzione di un interesse comune delle parti del giudizio nel quale è resa, l'obbligazione nei confronti del consulente per il soddisfacimento del suo credito per il compenso deve gravare su tutte le parti del giudizio in solido tra loro, prescindendo dalla soccombenza; la sussistenza di tale obbligazione solidale, inoltre, è indipendente sia dalla pendenza del giudizio nel quale la prestazione dell'ausiliare è stata effettuata, sia dal procedimento utilizzato dall'ausiliare al fine di ottenere un provvedimento di condanna al pagamento del compenso spettantegli".

(7) *Ex pluribus*, Cass., ord. 5 novembre 2014, n. 23522; Id., 8 novembre 2013, n. 25179; Id., 30 dicembre 2009, n. 28094; Id., 15 settembre 2008, n. 23586.

Approfondimento

IVA

Tale dinamica ha portato a definire l'IVA come tributo a "due facce" in quanto grava sugli scambi, vale a dire colpisce tutte le forniture di beni e le prestazioni di servizi rese da imprenditori e professionisti ("contribuenti di diritto"), anche se non rivolte a consumatori finali, nonché sui consumi, intesi come gli acquisti effettuati da soggetti ("contribuenti di fatto") che destinano i beni e servizi all'uso e consumo personale o familiare.

In altri termini, la **neutralità** dell'imposta si realizza attraverso:

- 1) l'istituto della detrazione (a monte), che non può mai essere negata o limitata se non in casi eccezionali tassativamente previsti;
- 2) l'istituto della rivalsa (a valle);
- 3) l'individuazione dei soggetti autorizzati ad esercitare la rivalsa e a portare l'imposta in detrazione.

In base a quanto previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972 "il soggetto che effettua la cessione dei beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente".

La **rivalsa IVA**, pur originando da una norma tributaria, rappresenta un rapporto di tipo privatistico tra prestatore/cedente e committente/cessionario, rapporto al quale il Fisco rimane estraneo (8): l'obbligo tributario di addebitare l'IVA in rivalsa rappresenta, infatti, il solo obbligo di "far sorgere" il credito, non già quello di esercitarlo.

Secondo la descritta costruzione dell'impianto normativo, la **fattura** assolve una funzione fondamentale, essendo lo strumento attraverso il quale viene esercitata la rivalsa: la sua emissione vale come momento di effettuazione dell'operazione imponibile costituendo, da un lato, il fatto generatore del debito d'imposta (l'imposta è infatti dovuta per il solo fatto che è esposta in fattura ai sensi dell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972) e del diritto alla detrazione e, dall'altro, il documento nel quale viene addebitata l'imposta in rivalsa.

Dalla formulazione dell'art. 18 della disciplina IVA si ricava poi un altro importante principio, ossia che il soggetto cui addebitare l'imposta, mediante l'emissione della fattura, è il cessionario o committente della prestazione.

L'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 9/E del 7 maggio 2018, individuando nell'Amministrazione della giustizia il soggetto cui il CTU è tenuto ad emettere la fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, seppur la stessa non viene

qualificata come esecutrice del pagamento in quanto tale obbligo permane in capo alla "parte" tenuta a sopportare l'onere economico (in base al provvedimento del giudice che liquida il compenso all'ausiliario), pone un evidente problema in merito al principio di detrazione dell'IVA.

Dovendo il CTU emettere la **fattura all'Amministrazione della giustizia** che provvederà alla *solutio* con denaro fornito dalla/e parte/i individuata/e dal provvedimento del giudice, è del tutto evidente che il soggetto (parte) obbligato a sopportare l'onere economico (al lordo dell'IVA) non potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ogni qualvolta assume la qualifica fiscale di "contribuente di diritto" (vale a dire si tratti di soggetto esercente attività d'impresa o di arti o professioni).

Infatti, se la normativa ai fini delle imposte dirette consente al soggetto obbligato al pagamento, pur non committente, di considerare tale onere come costo deducibile ai fini della produzione del reddito (d'impresa o di lavoro autonomo), la disciplina IVA, a seguito delle modifiche legislative operate dal D.L. n. 50/2017, prevede:

- che il **diritto alla detrazione**, ai sensi e per gli effetti dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, sorge nel momento in cui l'imposta è esigibile;
- che l'**esigibilità** è legata al momento dell'effettuazione dell'operazione, con i criteri stabiliti per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi, ovvero il "fatto generatore": salvi casi specifici o altre disposizioni di legge;
- il **termine** entro il quale l'esercizio del diritto alla detrazione si può esercitare, vale a dire "al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo";
- che la fattura deve essere **annotata** anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione "e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno".

In buona sostanza, il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione decorre dal momento in cui si verificano entrambe le condizioni: la manifestazione dell'esigibilità dell'imposta e la ricezione della fattura da parte del concessionario/committente (9).

D'altra parte, è pacifico che la fattura del compenso del CTU vada assoggettata ad IVA in quanto la

(8) Così Cass. 22 maggio 1998, n. 5140.

(9) Sul punto si veda anche circolare Agenzia delle entrate

n. 1/E del 17 gennaio 2018.

prestazione di servizi dell'ausiliario professionista non rientra tra le espresse esclusioni disciplinate dal terzo comma dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972. Il problema della **detrazione dell'IVA** da parte del **sogetto onerato al pagamento del CTU** non si risolve nemmeno ricorrendo alla particolare disciplina dettata dalla giurisprudenza per la distrazione delle spese legali prevista dall'art. 93 c.p.c. (10), in quanto la soluzione prospettata dall'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria qui in commento, qualificando l'Amministrazione della giustizia come committente non esecutrice del pagamento, non sembra prevedere una rifatturazione da quest'ultima al soggetto esposto all'obbligo di sopportare l'onere economico (parte) che, qualora rivesta la qualifica di "contribuente di diritto" ai fini IVA, potrebbe portare in detrazione l'IVA corrisposta.

Per completezza, quello della detrazione dell'imposta da parte del soggetto onerato al pagamento non è l'unica questione introdotta (e non risolta) dalla circolare dell'Agenzia delle entrate. Infatti, il problema degli aspetti fiscali del compenso del professionista si pone in ulteriori due momenti: 1) quello dell'emissione della fattura a titolo di acconto per il fondo spese riconosciuto dal giudice all'ausiliario in sede di udienza per l'accettazione dell'incarico, giuramento del CTU ed assegnazione del quesito; 2) quello dell'emissione della fattura per il compenso del CTU che, nell'ambito dell'attività peritali di natura contabile, è riuscito a conciliare le parti ai sensi e per gli effetti dell'art. 198 c.p.c. (11).

In relazione alla prima situazione sopra descritta, la problematica si presenta nelle stesse dimensioni e forme del compenso finale al CTU fin qui illustrata e, pertanto, non richiede approfondimenti aggiuntivi; la seconda, invece, presenta ulteriori criticità rappresentate dal fat-

to che l'attività dell'ausiliario che nel corso delle operazioni peritali è riuscito a far raggiungere un accordo transattivo appare chiaramente indirizzata a favore delle parti, pur avendo il CTU operato in funzione di un mandato del giudice e, quindi, nell'interesse superiore di giustizia.

Peraltro, come spesso accade, l'**accordo tra le parti** - raggiunto nel corso delle attività peritali su impulso e per effetto dell'opera dell'ausiliario viene formalizzato attraverso una **scrittura privata** ovvero attraverso la forma degli atti unilaterali di proposta ed accettazione scambiati tra le parti. Le descritte formalizzazioni dell'accordo rimangono in ambito privatistico, quindi non introdotte nel giudizio che va ad estinguersi - usualmente - secondo la disciplina dell'art. 309 c.p.c. (12).

Anche in quest'ultimo caso, ed a maggior ragione, il sinallagma committente - prestazione non può che sussistere tra le parti ed il CTU e solo alle prime potrà essere fatturata la prestazione del professionista nei termini e modi previsti dall'accordo transattivo.

4. Conclusioni

L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di volere escludere dal sinallagma commissione-prestazione le parti private in giudizio, identificando il rapporto di **committenza unicamente tra CTU e Amministrazione della giustizia**. Ciò anche, come diffusamente argomentato, in difformità al consolidato orientamento della Suprema Corte.

Tale assunto, contrariamente al dichiarato intento espresso dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 9/E/2018 (cioè di volere evitare un aggravio delle procedure in capo all'Amministrazione della giustizia), comporta sicuramente un **aggravio di procedure**, nonché evidenti problematiche in ordine alla corretta applicazione delle

(10) Cass., SS.UU., 12 giugno 1982, n. 3544 ha espressamente individuato due scenari: a) nel caso in cui la parte vittoriosa non sia autorizzata a portare in detrazione l'IVA (ad esempio quando si tratta di un privato), il legale emetterà fattura nei confronti del cliente (committente), con l'annotazione che la *solutio* del corrispettivo e della relativa imposta è avvenuta da parte della soccombente; b) nel caso in cui la parte vittoriosa sia autorizzata a portare in detrazione l'IVA, il legale emetterà fattura nei confronti del cliente (committente) ricevendo dallo stesso il solo pagamento dell'IVA, con l'annotazione che la *solutio* relativa all'imponibile è avvenuta da parte della soccombente.

(11) Infatti, secondo il disposto dell'art. 198 c.p.c. denominato "Esame Contabile": "Quando è necessario esaminare documenti contabili e registri, il giudice istruttore può darne incarico al consulente tecnico, affidandogli il compito di tentare la conciliazione delle parti. Il consulente sente le parti e, previo consenso di tutte, può esaminare anche documenti e registri

non prodotti in causa. Di essi tuttavia senza il consenso di tutte le parti non può fare menzione nei processi verbali o nella relazione di cui all'art. 195".

(12) Trattasi della disciplina di estinzione del giudizio mediante abbandono delle parti, infatti l'art. 309 c.p.c. testualmente prevede: "Se nel corso del processo nessuna delle parti si presenta all'udienza, il giudice provvede a norma del primo comma dell'art. 181". Il legislatore è intervenuto due volte sulla norma in commento e sul richiamato art. 181 del c.p.c. a breve distanza di tempo, prima individuando le conseguenze della mancata comparizione delle parti alla prima udienza o a quelle successive di breve tempo nella immediata cancellazione della causa dal ruolo (Legge 26 novembre 1990, n. 353); successivamente, con la Legge di conversione n. 534/1995, ha ripristinato il sistema previgente prevedendo che alla mancata comparizione delle parti segua la fissazione di una nuova udienza. Solo se le parti non fossero comparse anche in questa sede, il giudice avrebbe potuto disporre la cancellazione della causa dal ruolo.

norme sull'IVA, con particolare riferimento ai principi della rivalsa e della detrazione.

Non va ignorato che, nella dinamica del processo civile e, quindi, nell'ambito dell'assunzione dei mezzi di prova, la CTU può essere (come sovente avviene) richiesta dalle parti in causa, fermo restando che la decisione di disporla spetta al giudice; da qui l'assunto affermato dalla costante giurisprudenza di legittimità secondo cui il **mandato al CTU** è conferito nell'interesse superiore della giustizia e comune delle parti.

Si può osservare - per analogia - che le stesse norme in materia di **distrazione delle spese legali**, sebbene rendano complessa l'applicazione dei meccanismi della rivalsa e della detrazione, non possono alterare i principi generali dell'IVA ed è la stessa Corte di cassazione (13) a riconoscere come le norme processuali in materia di distrazione non possano influire, in senso modificativo, sulla normativa tributaria.

Quando si afferma che la *solutio* avviene con denaro fornito dalla parte individuata dal provvedimento del giudice significa che il **materiale pagamento** viene effettuato dall'Amministrazione della giustizia (Erario) oppure avviene come nel caso disciplina dettata dalla giurisprudenza per la distrazione delle spese legali prevista dall'art. 93 c.p.c., quindi - in concreto - della parte esposta all'obbligo di sopportare l'onere economico?

La circolare non indica chiaramente il procedimento attraverso cui l'Amministrazione della giustizia dovrebbe procedere al saldo della fattura ed è del tutto evidente che l'orientamento dell'Agenzia delle entrate pone evidenti difficoltà operative agli Uffici giudiziari di non facile soluzione.

Peraltro, come confermato dalla circolare del 26 settembre 2018 diramata dal Ministero della Giustizia, Dipartimento per gli Affari di Giustizia, se la soluzione è quella che la parte obbligata deve effettuare il pagamento del compenso liquidato dal giudice in favore del CTU (maggiorato degli oneri accessori), il quale deve emettere la fattura nei confronti dell'Amministrazione della giustizia, evidenziando in essa di aver ricevuto il pagamento dalla parte e non dal committente indicato nella notula, ciò comporta non poche criticità (oltre ad evidenti aggravamenti nella gestione delle attività) anche sul fronte della gestione della **fattura elettronica**. Infatti, pervenendo il documento agli Uffici giudiziari con il sistema di gestione contabile SICOGE, le fatture risultano come crediti inestinti, in quanto saldate da terzi, non essendo in grado il sistema di gestire

in automatico i pagamenti non provenienti direttamente dalla Pubblica amministrazione.

La problematica dell'emissione della fattura per l'onorario liquidato al CTU, tenuto conto dell'*excursus* qui rappresentato, può trovare - dunque - due distinte (ed alternative) soluzioni:

a) si accetta anche sul fronte tributario il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui il mandato all'ausiliare è posto in essere "nell'interesse generale della giustizia e, correlativamente, comune delle parti", ciò a prescindere dalla ritualità dell'affidamento dell'incarico al CTU che avviene attraverso una ordinanza emessa dal giudice. In tal caso, il CTU può continuare ad emettere la **fattura a carico della parte obbligata**, come disposto dal decreto di liquidazione del giudice, fatto salvo quanto previsto in tema di **solidarietà passiva al pagamento** ed il principio della detrazione dell'IVA viene salvaguardato in presenza della parte onerata al pagamento che riveste la qualifica di "contribuente di diritto";

b) si prevede l'impossibilità di detrarre l'IVA corrisposta dal soggetto obbligato a sopportare l'onere economico (specialmente in caso di "contribuente di diritto") che diviene un "costo del processo" (con buona pace del principio della detrazione), ma ciò richiede una regolamentazione normativa che - di fatto - andrebbe a **derogare al principio di neutralità dell'IVA**. Fermo restando la necessità, in questa seconda ipotesi, di prevedere soluzioni idonee alla gestione del pagamento della fattura elettronica nell'ambito del sistema SICOGE in uso alla Pubblica amministrazione.

Di certo, l'*iter* logico - giuridico seguito dall'Amministrazione finanziaria per escludere l'applicabilità, alla fattura emessa dal CTU relativamente all'attività prestata nell'ambito di un giudizio civile, della disciplina *split payment* di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 è complesso e appare quanto mai necessario un intervento a breve dell'Amministrazione finanziaria per sanare le molteplici perplessità e problematiche emerse.

Ciò a maggior ragione, in considerazione del fatto che il Decreto Dignità (D.L. n. 87/2018), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 luglio 2018, ha abolito il meccanismo dello *split payment* in relazione alle prestazioni che sono rese dai professionisti nei confronti della Pubblica amministrazione, i cui compensi sono soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta e a titolo d'acconto.

(13) Cass., SS.UU., 12 giugno 1982, n. 3544.