



## L'ACCERTAMENTO DELLE PRESTAZIONI RESE A TITOLO GRATUITO DAL PROFESSIONISTA

*Maria Adele Morelli e Andrea Di Gialluca\**

\* Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Teramo

**Sommario:** Premessa. – 1. Il quadro normativo di riferimento. – 2. I precedenti giurisprudenziali. – 2.1. La giurisprudenza precedente alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015. – 2.2. La sentenza della Corte di Cassazione del 28 ottobre 2015, n. 21972. – 2.3. La giurisprudenza successiva alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015. – 3. Considerazioni conclusive.

## **Premessa**

Di recente l'Amministrazione Finanziaria sembra essersi particolarmente interessata alle prestazioni rese a titolo gratuito dai professionisti.

In generale, sembra che l'atteggiamento degli Uffici sia quello di un certo scetticismo nell'ipotesi in cui i professionisti sostengono di lavorare gratuitamente, per amicizia o per legami di parentela, giacché tali comportamenti sarebbero in realtà poco razionali e celerebbero proventi incassati in evasione d'imposta.

La giurisprudenza di legittimità si è pronunciata sul tema con la sentenza del 28 ottobre 2015, n. 21972. A tale pronuncia, peraltro, hanno fatto seguito diverse sentenze della giurisprudenza di merito, non sempre del tutto coerenti con gli insegnamenti della Suprema Corte.

Con il presente lavoro, si intende ripercorrere il quadro normativo di riferimento relativo alla materia in esame, per poi analizzare alcune delle principali e delle più recenti pronunce giurisprudenziali.

## **1. Il quadro normativo di riferimento**

Come noto, la determinazione del reddito derivante dall'esercizio per professione abituale di un'attività di lavoro autonomo è ispirata, ai sensi dell'art. 54 t.u.i.r., al c.d. "principio di cassa", salvo alcune specifiche deroghe previste dalla normativa<sup>1</sup>.

Pertanto, sebbene nella determinazione del reddito professionale esistano degli "inquinamenti" derivanti dall'applicazione del principio di competenza<sup>2</sup>, per i titolari di

---

<sup>1</sup> Per un'ampia rassegna sulle regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo si vedano, tra gli altri: R. BELOTTI E S. QUARANTINI, *Il principio di cassa con flussi di competenza nel reddito di lavoro Autonomo*, in "il Fisco" n. 6/2015, p. 1-546; S. SARDELLA, *La determinazione del reddito di lavoro autonomo in base al principio di Cassa*, in "il Fisco" n. 27/2007, p. 1-3943; G. ANTICO, *Le problematiche relative all'applicazione del principio di cassa nell'ambito del reddito di lavoro autonomo*, in "il Fisco" n. 39/2010, p. 1-6295.

redditi di lavoro autonomo i componenti positivi e negativi sono rilevanti, ai fini della determinazione del reddito, inderogabilmente<sup>3</sup> quando incassati o pagati.

Nei casi in cui l'Amministrazione Finanziaria presume l'incasso di proventi "in nero" nei confronti dei professionisti, derivanti da prestazioni effettuate a titolo gratuito, si avvale, di norma, dell'accertamento analitico-induttivo previsto dall'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973 (ai fini delle imposte dirette) e dall'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 (ai fini dell'IVA), che si applica in presenza di determinate condizioni, ovvero l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione sulla base di documenti o notizie raccolte dall'Amministrazione Finanziaria.

Utilizzando gli strumenti informativi a sua disposizione<sup>4</sup> e/o per mezzo di questionari e controlli esercitati presso lo studio del professionista<sup>5</sup>, l'Amministrazione Finanziaria contesta l'omessa fatturazione dei compensi relativi a prestazioni rese dal professionista a titolo gratuito, ritenendo irragionevole ed "anti economico"<sup>6</sup> lo svolgimento di un'attività senza che sia percepito alcun compenso.

---

<sup>2</sup> È così, ad esempio, per la deduzione delle quote di ammortamento relative ai beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione ex art. 54, comma 2, t.u.i.r..

Interessante rilevare, inoltre, come la giurisprudenza (cfr. Cass. sent. 26 gennaio 2016, n. 1335; Cass. sent. 18 dicembre 2014, n. 26842) e la prassi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare 27 maggio 1994, n. 73/E), pur in assenza di norme esplicite in tal senso, abbiano individuato un'ulteriore ipotesi di tassazione per "competenza" per i professionisti nella c.d. "teoria dell'incasso giuridico" (cfr. in dottrina: R. ARTINA, *Incasso giuridico: tassata la rinuncia al compenso del socio amministratore*, in "Bilancio e reddito d'impresa" n. 6/2016), peraltro duramente critica in dottrina (cfr. tra gli altri: FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *La tesi dell'incasso giuridico dei crediti rinunciati dai soci. Osservazioni critiche*, 30 giugno 2016; L. FEDERICO, *Gli effetti fiscali della rinuncia alle indennità di fine mandato dell'amministratore-socio*, in "Il Fisco" n. 29/2013, pag. 2317).

<sup>3</sup> Cfr. Cass. sent. 30 luglio 2014, n. 8626; Cass. sent. 15 aprile 2011, n. 8626.

Si vedano anche nella prassi: risoluzione 29 marzo 2002, n. 108/E; risoluzione 16 febbraio 2006, n. 30/E.

<sup>4</sup> Si pensi, ad esempio, al controllo delle dichiarazioni trasmesse da un Dottore Commercialista o, ancora, al numero di atti registrati da un notaio.

<sup>5</sup> Ad esempio, si pensi al controllo dell'anagrafica clienti ove risultino i soggetti per i quali il professionista è depositario delle scritture contabili; l'Amministrazione Finanziaria può, altresì, incrociare le fatture emesse nei confronti dei clienti con le prestazioni rese dal professionista.

<sup>6</sup> È qui il caso di ricordare che gli accertamenti sull'anti economicità sono stati effettuati, anche in altre circostanze rispetto a quella in esame, nei confronti dei professionisti, soprattutto con riferimento alla deducibilità delle spese sostenute. Si veda, ad esempio, Cass. sent. 11 dicembre 2012, n. 2257, dove un esercente l'attività di avvocato aveva eseguito il pagamento cumulativo anticipato di canoni di locazione periodici dell'immobile da lui adibito a studio professionale dopo aver concordato con il locatore (società riconducibile allo stesso contribuente), la modifica dei termini contrattuali che prevedevano in origine il pagamento di canoni periodici. Per un commento alla sentenza si vedano: D. MARIO, *Tassazione per cassa dei redditi professionali e assimilazione dei professionisti alle imprese: inerenza temporale, antieconomicità e abuso del diritto*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 5 del 2013, pag. 400; G. FERRANTI, *Inerenza, antieconomicità e abuso del diritto da applicare correttamente ai professionisti*, op. cit..

Altra ipotesi è quella in cui l'Amministrazione Finanziaria contesta al professionista che abbia deciso di incassare un provento in un anno piuttosto che in un altro un illegittimo risparmio di imposta (soprattutto nel caso in cui lo stesso contribuente sia assoggettato agli scaglioni progressivi IRPEF in misura diversa in differenti annualità). Ad oggi, comunque, per l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe risultare più difficile l'espletamento di tali accertamenti.

Ne consegue la ricostruzione di un maggior reddito professionale e la ripresa a tassazione dei compensi che si presumono percepiti dal professionista per la prestazione resa nel periodo d'imposta a titolo oneroso (nonché l'irrogazione di sanzioni per infedele dichiarazione e per omessa fatturazione).

Ma è davvero irragionevole che un professionista effettui una prestazione a titolo gratuito?

Dal punto di vista civilistico, le disposizioni che regolano il contratto di opera intellettuale e, segnatamente, il compenso professionale sono previste dagli artt. 2229 e ss. cod. civ..

Tali disposizioni, come riconosciuto dalla più recente giurisprudenza di legittimità<sup>7</sup>, non escludono in alcun modo la legittimità di accordi di prestazione gratuita, né determinano una presunzione di onerosità, nemmeno "*iuris tantum*"<sup>8</sup>.

Il contratto d'opera professionale si inserisce, infatti, tra i contratti a titolo oneroso: non è però esclusa la possibilità di accordi di prestazione gratuita. L'onerosità è, in altri termini, elemento materiale ma non essenziale dei contratti di prestazioni d'opera intellettuale: ciò comporta che le parti possono sia escludere il diritto del professionista al compenso, sia subordinarlo al verificarsi di una condizione<sup>9</sup>.

---

Si ricorda che, con l'entrata in vigore del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, in attuazione della legge delega n. 23 del 2014, è stato soppresso l'art. 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973, sostituito dall'art. 10-bis, legge n. 212 del 2000 (per un commento della nuova norma si vedano in dottrina, tra gli altri: A. CONTRINO, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio di imposta*, in "Diritto e pratica tributaria" n. 4/2016"; L. MIELE, *I presupposti costitutivi dell'abuso del diritto*, in "Corriere Tributario" n. 38/2016, pag. 2885). La più recente prassi (cfr. risoluzione 17 ottobre 2016, n. 93/E e risoluzione 3 novembre 2016, n. 101/E in tema di assegnazione agevolata ex art. 1, commi 115-120, Legge di Stabilità 2016) ha, infatti, riconosciuto che, secondo il disposto del comma 1, art. 10-bis della legge, n.212 del 2000, affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione Finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

- a) la realizzazione di un vantaggio fiscale "indebito", costituito da benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;
- b) l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali;
- c) l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale".

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività. Inoltre, secondo l'Amministrazione Finanziaria, attraverso il successivo comma 3, il legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale). In base a detta interpretazione, dunque, si avrebbe legittimo risparmio d'imposta ogni qualvolta il contribuente seleziona all'interno dell'ordinamento e pone in essere la condotta fiscalmente meno onerosa tra percorsi negoziali alternativi ma equivalenti in termini di risultati economici-giuridici. Pertanto, risulterebbe non abusiva la scelta di un professionista di incassare un onorario in un anno anziché in un altro.

<sup>7</sup> Cass. ord. 6 febbraio 2014, n. 2769.

<sup>8</sup> Parte della dottrina ha, in ogni caso, ritenuto che la presunzione di onerosità del contratto d'opera intellettuale discenda dall'interesse del libero professionista ad ottenere il compenso (MUSOLINO, *L'opera intellettuale: obbligazioni e responsabilità*, Padova, 1995, 76).

<sup>9</sup> Cass. sent. Sez. II, 3 maggio 2001, n. 7003; Cass. sent. Sez. III, 9 gennaio 2001, n. 247.

Come più volte affermato da altra giurisprudenza di legittimità<sup>10</sup>, poiché l'onerosità costituisce un elemento normale del contratto d'opera intellettuale, ma non essenziale ai fini della sua validità, è, quindi, consentita al professionista la prestazione gratuita della sua attività professionale per i motivi più vari e che possono consistere nell'*affectio* o nella *benevolentia*, o in considerazioni di ordine sociale o di convenienza, anche con riguardo ad un personale ed indiretto vantaggio.

In definitiva, la onerosità del contratto *ex art.* 2233 cod. civ., se è elemento normale del rapporto di prestazione di opera professionale, non ne integra un elemento essenziale né di ordine pubblico, sicché ben è consentito alle parti, nella loro autonomia contrattuale, prevedere espressamente la gratuità del contratto.

Peraltro, la circostanza che non sia irragionevole che un professionista effettui prestazioni a titolo gratuito è stata espressamente riconosciuta anche dalla stessa Amministrazione Finanziaria nella circolare 28 settembre 2001, laddove, a commento dei controlli da espletare nei confronti delle diverse tipologie di contribuenti, è stato affermato, con riguardo alle attività professionali di studi legali e notarili, che *“la gratuità delle prestazioni può essere considerata verosimile nei confronti di parenti o di colleghi-amici”*<sup>11</sup>.

## **2. I precedenti giurisprudenziali**

Come anticipato, il tema è stato più volte affrontato dalla giurisprudenza tributaria, di merito e di legittimità. Sicuramente la citata sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015 costituisce la pronuncia fondamentale alla quale, sembra, la successiva giurisprudenza si sia (tranne in alcuni casi) adeguata.

Per chiarezza espositiva, si suddividerà la rassegna giurisprudenziale in tre diversi paragrafi dove, rispettivamente, è analizzata la giurisprudenza precedente alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015, la stessa sentenza citata e, da ultimo, la giurisprudenza successiva alla pronuncia in discorso.

---

<sup>10</sup> Cass, sent., Sez. II, 17 agosto 2005, n. 16966; Cass. Sent., Sez. II, 28 giugno 2000, n. 8787; Cass. Sent. Sez. II, 20 luglio 1999, n. 7741.

<sup>11</sup> Inoltre, un accenno alla medesima tematica, lo si riviene anche nella risoluzione 9 luglio 2009, n. 177/E (con commento in dottrina di S. PELLEGRINO, G. VALCARENGHI, *Neutralità fiscale per l'apporto di clientela allo studio associato*, in "il Fisco" n. 29/2009, pag. 2-4836) laddove l'Amministrazione Finanziaria ha affermato che la costituzione di una associazione professionale mediante apporto, da parte dei singoli partecipanti, della rispettiva clientela, senza che sia percepito alcun compenso, non costituisce operazione fiscalmente rilevante, nemmeno nel caso in cui il differente "peso" degli apporti determini una differenziata attribuzione degli utili ai partecipanti, al termine del periodo di imposta.

### 2.1. La giurisprudenza precedente alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015

Procedendo in ordine cronologico, una prima pronuncia di interesse è la sentenza della Corte di Cassazione 29 gennaio 2008, n. 1915<sup>12</sup>.

La controversia riguardava un contribuente che risultava amministratore di una srl e amministratore di condominio; per lo svolgimento di detti incarichi, il contribuente non aveva percepito alcun compenso e quindi nulla era stato dichiarato.

L'Amministrazione Finanziaria, presumendo che il mandato di amministratore di società dovesse essere svolto a titolo oneroso (art. 2389 cod. civ.), aveva ritenuto manifestamente irragionevole ed antieconomico l'espletamento gratuito di tale attività. Pertanto, aveva proceduto ad effettuare un accertamento induttivo in capo all'amministratore medesimo.

Il contribuente aveva proposto ricorso avverso l'atto di accertamento, lamentando l'operato degli Uffici e producendo, come mezzo di prova della gratuità della prestazione, una propria autodichiarazione con la quale attestava di non aver ricevuto alcun compenso; depositava, inoltre, un verbale assembleare della società amministrata dalla quale risultava l'assenza di utili per l'anno oggetto di accertamento.

Tuttavia, la correttezza dell'operato degli Uffici veniva confermata sia nei giudizi di merito che, infine, dalla Cassazione.

In tale ultima sede, la Suprema Corte, in primo luogo, ha ribadito il principio secondo cui *"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento del reddito ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) il quale consente di desumere l'esistenza di ricavi non dichiarati anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti (Cass. n. 7680/2002; n. 10802/2002; n. 1821/2001)"*. La Corte di Cassazione ha, in proposito, richiamato il consolidato orientamento giurisprudenziale in base al quale, ai fini della prova per presunzioni semplici, non occorre che fra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, in quanto è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità.

In secondo luogo, è stato affermato che è legittima la presunzione secondo cui le attività in oggetto (amministratore di società e di condominio) diano luogo a compenso. Secondo la Suprema Corte, infatti, il contribuente non aveva offerto prova della gratuità degli incarichi, né di altri elementi idonei ad escludere la realizzazione di reddito fiscalmente rilevante.

---

<sup>12</sup> Per un commento alla sentenza si veda anche in dottrina: G. FERRANTI, *Inerenza, antieconomicità e abuso del diritto da applicare correttamente ai professionisti*, in "il Fisco" n. 15 del 2015, pag. 1-1419.

In particolare, non è stata ritenuta incongrua od illogica la valutazione del giudice di merito che ha negato valore di prova all'autodichiarazione con cui l'amministratore ha attestato di non aver ricevuto alcun compenso per la sua attività; il contribuente avrebbe dovuto, infatti, supportare le proprie difese attraverso altri elementi probatori oggettivi (es. statuto dal quale si evinca la deroga all'onerosità della prestazione, bilancio approvato e relativo verbale di approvazione, delibera assembleare dalla quale si evinca la gratuità dell'incarico, conti relativi ai compensi erogati agli amministratori, etc..). A tal fine, il verbale assembleare di approvazione del bilancio (dal quale emergeva l'assenza di utili), di per sé, non era stato ritenuto sufficiente per superare le presunzioni degli Uffici.

La Dottrina<sup>13</sup> ha peraltro criticato le conclusioni a cui è approdata la Cassazione oltre che, più in generale, la metodologia accertativa utilizzata dagli Uffici.

È stato, in particolare, rilevato che la spettanza o meno del compenso per l'amministratore di una società di capitali non può essere una circostanza oggetto di presunzione, ma un semplice fatto da accertare<sup>14</sup>. A tal fine, è possibile riferirsi alla delibera assembleare che stabilisca il compenso oppure ricorrendo allo statuto sociale (se questo prevede l'importo da attribuire agli amministratori). Nel caso di specie, invece, l'intero accertamento muoveva dalla presunzione che, secondo i canoni della normalità economica, il contribuente avrebbe dovuto essere remunerato per l'attività svolta.

Da questo punto di vista, è stato, inoltre, osservato che un accertamento come quello di specie risulterebbe gravemente carente sotto il profilo dell'attività istruttoria: gli Uffici non avevano proceduto ad alcun accertamento di fatto (ad esempio, indagando in merito agli atti societari), presumendo, *sic et simpliciter*, che l'incarico svolto fosse a titolo oneroso ed invertendo l'onere della prova sul contribuente. Inoltre, gli organi accertatori non avevano supportato tale "presunzione" attraverso verifiche incrociate sui conti correnti sociali e/o su quelli del contribuente accertato.

È stato, altresì, osservato che i redditi degli amministratori (che si configurano come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ovvero come redditi di lavoro autonomo<sup>15</sup>) sono

---

<sup>13</sup> Cfr, C. PINO E M. BEGHIN, *È comportamento antieconomico l'attività di amministratore svolta senza percepire compensi?* in "Corriere tributario" n. 12/2008, pag. 955.

<sup>14</sup> L'art. 2389 cod. civ. prevede infatti che i compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione siano stabiliti dall'atto della nomina o dall'assemblea. L'art. 2364 cod. civ. prevede, coerentemente, che l'assemblea ordinaria dei soci determina il compenso degli amministratori, se questo non è stabilito dallo statuto.

<sup>15</sup> L'attrazione dei compensi percepiti dagli amministratori tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ovvero nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo è stata questione dibattuta, anche alla luce delle modifiche normative succedutesi nel tempo.

Si vedano in dottrina, tra gli altri: G. GAVELLI, *Ancora dubbi sul trattamento dei compensi per amministratori e sindaci*, in "Corriere tributario" n. 11 del 2002, pag. 959; F. DEZZANI, *Circolare n. 105/E del 12 dicembre 2001: amministratori, sindaci e revisori. Redditi di lavoro autonomo per i dottori commercialisti ed i ragionieri*, in "il Fisco" n. 48/2001, pag. 1-15335.

tassati per cassa: sarebbe stato necessario, quindi, dimostrare anche l'effettiva percezione da parte dell'amministratore del compenso, per poter considerare non dichiarato il relativo reddito<sup>16</sup>.

La giurisprudenza di merito successiva alla esaminata sentenza n. 1915 del 2008, in effetti, è arrivata a conclusioni diverse da quelle della Suprema Corte.

La CTR Lombardia, con la sentenza n. 99 del 27 ottobre 2010, si è pronunciata in merito all'accertamento effettuato nei confronti di un artista che aveva partecipato ad alcuni spettacoli gratuitamente.

Nel caso di specie, i giudici hanno ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento, in quanto è *"plausibile che un artista possa decidere di partecipare ad alcuni eventi senza richiedere alcun compenso sia per aumentare la sua notorietà sia per altri personali motivi"*. Inoltre, i giudici di merito hanno ritenuto che non fosse stata data dimostrazione dell'effettivo incasso del compenso da parte dell'artista (gli Uffici avevano effettuato in questo caso anche delle indagini bancarie, ritenute, tuttavia, inadeguate dalla CTR).

Altra interessante e successiva pronuncia è quella della CTP di Cosenza (sentenza n. 365 del 12 aprile 2013) che, con riguardo all'accertamento effettuato nei confronti di un notaio, che aveva effettuato alcune prestazioni a titolo gratuito nei confronti di parenti ed amici, ha ritenuto che *"posto che il numero dei clienti costituisce uno degli elementi da cui è possibile evincere il reddito di un professionista, deve ritenersi plausibile che in relazione a 27 atti su 2005 il notaio abbia prestato la propria opera senza percepire alcun compenso per ragioni di amicizia, parentela ovvero convenienza. Ed infatti, la presunzione secondo cui i professionisti non sono soliti prestare la propria opera a titolo gratuito, è compatibile con la possibilità che un numero esiguo di pratiche vengano trattate gratuitamente [...]"*. Va, comunque, evidenziato che, nel caso di specie, le prestazioni gratuite rese dal notaio erano pari al solo 1,3% rispetto al totale delle prestazioni complessivamente effettuate. Pertanto, il numero "esiguo" di prestazioni rese a titolo gratuito sembra sia stato l'elemento decisivo che ha portato i giudici di merito a decidere la controversia favorevolmente al contribuente.

---

Si vedano anche i seguenti documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate: risoluzione 16 settembre 1975, n. 9/2154; circolare 4 giugno 1998, n. 141/E; circolare 9 aprile 1998, n. 97/E; circolare 16 luglio 1998, n. 188/E; circolare 6 luglio 2001, n. 67/E; circolare 21 dicembre 2001, n. 105.

<sup>16</sup> Qui si aggiunge che la presunzione che una prestazione sia stata resa a titolo oneroso e poi incassata sembra riconducibile alle c.d. *praesumptio de praesumptio*. E ciò in quanto l'Ufficio, partendo da un fatto noto (la prestazione resa) ha desunto prima che la prestazione sia stata fatta a titolo oneroso (prima presunzione semplice) e poi che la stessa prestazione sia stata effettivamente incassata (seconda presunzione semplice).

La giurisprudenza ha più volte, ritenuto, in passato non ammissibile nell'ordinamento, a norma dell'art. 2727 cod. civ., la citata *praesumptio de praesumptio*: si veda in giurisprudenza: *ex multis*: Cass. sent. 18 gennaio 2008, n. 1023; Cass. sent. 21 dicembre 2007, n. 2703. Ad oggi, tuttavia, la più recente giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. sent. 20 aprile 2016, n. 7856; Cass. sent. 26 settembre 2016, n. 18787; Cass. sent. 8 marzo 2007, n. 2438) sembra consentirne pacificamente l'utilizzo.



## 2.2. La sentenza della Corte di Cassazione del 28 ottobre 2015, n. 21972

La controversia<sup>17</sup> ha origine da un accertamento, ai fini IRPEF, IRAP e IVA, effettuato dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di un consulente fiscale per non aver fatturato a 72 clienti talune prestazioni (invio telematico delle dichiarazioni).

Il contribuente ricorreva presso la CTP deducendo che le prestazioni erano state rese a titolo gratuito nei confronti di parenti ed amici; inoltre, che la maggior parte dei soggetti (il 70%), che avevano beneficiato gratuitamente dell'attività del professionista, già corrispondeva al medesimo professionista il compenso per la tenuta della contabilità delle società ad essi riconducibili, cosicché, la prestazione resa, anche in un'ottica di "incremento della clientela", era assorbita nella remunerazione complessivamente pattuita.

Sebbene in primo grado i giudici della CTP avessero avallato l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, in secondo grado, la decisione è stata ribaltata e poi resa definitiva in sede di giudizio legittimità.

I giudici della Suprema Corte, richiamando e confermando *in toto* la pronuncia di secondo grado, hanno, infatti, affermato che, in presenza della corretta tenuta della contabilità da parte del contribuente, è plausibile, a fronte delle mere supposizioni dell'Ufficio erariale, la gratuità dell'opera svolta dal professionista, in considerazione dei "rapporti di parentela e di amicizia" con gli stessi clienti, nonché del fatto che alcuni di tali clienti erano soci di società di persone, la cui contabilità era affidata alle cure del contribuente, per cui ogni eventuale compenso rientrava in quello già corrisposto dalla società di appartenenza.

Inoltre, la "plausibilità" delle prestazioni rese a titolo gratuito emerge, secondo la Suprema Corte, dalla circostanza che l'attività svolta in loro favore riguardava *"soltanto l'invio telematico delle dichiarazioni dei redditi ed era finalizzata all'incremento della clientela, cosicché la semplicità della prestazione in sé rende verosimile l'assunto del contribuente circa la sua gratuità"*.

In estrema sintesi, secondo la Suprema Corte, l'Amministrazione Finanziaria non può accertare un maggior reddito in capo ad un consulente sulla base della semplice presunzione secondo cui i professionisti non sono soliti prestare i propri servizi a titolo gratuito. È plausibile, infatti, che un professionista possa svolgere parte della propria attività senza percepire alcun compenso, per ragioni di amicizia, parentela o di mera convenienza.

---

<sup>17</sup> Per un commento si veda anche in dottrina: M. DENARO, *Illegittima la tassazione di prestazioni professionali gratuite finalizzate all'incremento della clientela*, in "il Fisco" n. 45/2015, pag. 1-4379.

### 2.3. *La giurisprudenza successiva alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015*

Il principio contenuto nella decisione della Suprema Corte, appena commentato, è stato richiamato in successive pronunce della giurisprudenza di merito concernente la stessa materia del contendere.

La sentenza della CTR Genova n. 660 del 6 maggio 2016 si è occupata del caso di un consulente fiscale che aveva effettuato prestazioni (invio telematico di 497 dichiarazioni e tenuta della contabilità) senza percepire alcun compenso, vuoi per mero spirito di liberalità, vuoi perché il compenso non era stato riscosso per morosità. Da quanto desumibile dagli atti, l’Agenzia delle Entrate aveva effettuato un accertamento induttivo nei confronti dello stesso, ricostruendo i ricavi in base ad elementi quali il numero di contabilità tenute, le dichiarazioni telematiche trasmesse e i compensi mediamente percepiti.

Il ricorso del contribuente, da quanto desumibile, era stato costruito proprio sul principio affermato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 21972 del 2015.

L’accertamento dell’Ufficio era stato, tuttavia, confermato nel primo grado di giudizio dove la CTP aveva ritenuto che il contribuente non avesse sufficientemente comprovato la propria tesi difensiva.

La CTR ha confermato il giudizio di primo grado, evocando (come già fatto dal contribuente) la sentenza della Suprema Corte n. 21972 del 2015, ma ritenendo che, nel caso di specie, le generiche giustificazioni fornite dal contribuente e, soprattutto, *“il fatto che le dichiarazioni non fatturate siano in numero preponderante rispetto a quelle fatturate, faccia ritenere corretto l’operato dell’Ufficio ed ineccepibile la decisione di primo grado”*.

Prosegue la CTR ritenendo che *“Nella vertenza decisa dalla citata sentenza della Suprema Corte, infatti, il numero delle prestazioni asseritamente svolte in forma gratuita risulta essere di molto inferiore rispetto a quello di cui al caso di cui trattasi, per cui un richiamo ai contenuti della stessa non appare ragionevole”*.

In altri termini, la CTR, pur aderendo alla giurisprudenza della Suprema Corte, ha ritenuto che, nel caso di specie, i principi in essa contenuti non fossero applicabili a causa del numero elevato di prestazioni svolte (asseritamente) in forma gratuita dal professionista.

Una successiva sentenza della CTP di Ancona n. 931 del 16 maggio 2016 ha, invece, del tutto disatteso i principi enucleati dalla Corte di Cassazione.

La controversia ha interessato un notaio, accertato per alcune prestazioni rese a titolo gratuito nei confronti di amici e parenti.

Il contribuente, impugnato l’atto in Commissione tributaria, aveva affermato che la mancata percezione di onorari (e/o la percezione degli stessi in misura irrisoria) nei confronti di alcuni clienti, trovava *“ragion d’essere nei rapporti di consuetudine ed anche di amicizia che si sono nel tempo creati tra il notaio e i clienti, come pure per ragioni di cortesia, di convenienza*

*sociale, di buona creanza, nei confronti di persone alle quali è legato da particolari sentimenti di amicizia o da rapporti di collaborazione o di gratitudine”.*

La CTP ha, tuttavia, ritenuto tali argomentazioni “*singolari e patetiche*”, affermando che il contribuente avesse, in realtà, omaggiato clienti/amici “*accollandone l’onere alla collettività dei cittadini e non già a se stesso*”. E ciò in quanto, secondo i Giudici, se il professionista avesse voluto omaggiare i clienti/amici, “*avrebbe dovuto regolarmente fatturare i compensi declinandone il pagamento ed accollandosi l’onere fiscale che, invece, ha accollato allo Stato e quindi a tutti i cittadini contribuenti*”.

In realtà, tale pronuncia appare del tutto non condivisibile, oltre che assolutamente contraria ai principi stabiliti dalla Suprema Corte con la sentenza del 2015 (in effetti, in questo caso, neanche richiamata).

La pronuncia non può essere condivisa<sup>18</sup> in quanto pretende di accollare un onere al professionista che né la legge, né la prassi o la giurisprudenza hanno mai individuato. La CTP, infatti, ritiene che, qualora un professionista decidesse di prestare la propria opera gratuitamente, sarebbe, comunque, obbligato ad emettere fattura e a versare le imposte sull’importo fatturato (che, nel caso di specie, non viene neanche definito nel valore normale della prestazione o in altro valore).

La CTP, quindi, sembra ignorare che, nel caso di prestazioni gratuite rese da un professionista, mancano del tutto i presupposti per l’assoggettamento ad imposizione indiretta e diretta, nonché per l’effettuazione di qualsiasi tipo di obbligo contabile o fiscale.

L’IVA, infatti, non è dovuta così come nessun obbligo contabile o fiscale deve essere effettuato (e.g. emissione di fattura): manca, infatti, uno dei requisiti fondamentali per l’assoggettamento ad imposta, quale, ai sensi dell’art. 3, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972, l’onerosità della prestazione resa (vedi anche *infra*). Allo stesso modo, non sono dovute le imposte dirette e l’IRAP in quanto, ai sensi dell’art. 54, comma 1, t.u.i.r. e dell’art. 8, comma 1, d.lgs. n. 446 del 1997, nessun compenso deve essere tassato quando non percepito (principio di cassa). Non è, quindi, chiaro a cosa alluda la Commissione tributaria quando ritiene che il contribuente abbia “accollato” l’onere dei propri “omaggi” sulla collettività.

### **3. Considerazioni conclusive**

Dalla giurisprudenza sin qui analizzata, possono essere tratte alcune brevi considerazioni. Innanzitutto, l’accertamento induttivo teso a ricostruire i compensi del professionista e fondato esclusivamente sulla presunzione che le prestazioni gratuite nascondano compensi “in nero” non sembra potersi configurare come illegittimo. Sebbene, infatti, risulti senza

---

<sup>18</sup>In dottrina vedi anche: G. FERRANTI, *Nuova disciplina delle spese di vitto e alloggio e maxiammortamenti nel quadro RE*, in “Corriere Tributario” n. 26/2016, pag. 2009.

dubbio opportuno che l'Amministrazione Finanziaria supporti le proprie pretese attraverso ulteriori elementi, la giurisprudenza ha, per lo più, non dichiarato illegittimo un simile operato.

In secondo luogo, la giurisprudenza sembra ritenere "*plausibile*" che un professionista effettui prestazioni a titolo gratuito nei confronti di parenti, amici o soggetti che già sono clienti (ad altro titolo), purché tali prestazioni siano in un rapporto di minoranza rispetto al totale delle prestazioni rese e che, inoltre, siano caratterizzate da "*semplicità*". Così, se l'onere della prova, posto a carico del contribuente sottoposto ad accertamento, può dirsi superato qualora le prestazioni rese gratuitamente (comunque in un rapporto di minoranza rispetto a quelle complessive), siano effettuabili, secondo *l'id quod plerumque accidit*, senza particolare complessità, dispendio di tempo o abbiano un "valore normale" ridotto, non è così per le prestazioni particolarmente laboriose o di valore ingente, soprattutto se rese nei confronti di soggetti diversi da coloro che sono con il professionista in stretto legame di parentela.

Quanto detto, tuttavia, non implica necessariamente che, qualora il numero di prestazioni rese gratuitamente sia in un rapporto di maggioranza rispetto a quelle a titolo oneroso e/o che tali prestazioni siano, per lo più, "complesse", il professionista debba essere necessariamente assoggettato a tassazione.

La stessa sentenza della Corte di Cassazione n. 1915 del 2008 ha, in effetti, offerto al contribuente dei possibili "strumenti di difesa".

In tal senso, sicuramente la predisposizione di lettere di incarico professionale ove si evinca chiaramente la gratuità della prestazione, può essere un valido elemento probatorio. In aggiunta, nel caso di prestazioni rese dai professionisti nei confronti di società, la documentazione societaria (es. delibere che stabiliscono il compenso dell'amministratore, lo statuto, mastri contabili di cassa o banca e quelli riferiti al professionista) rappresenta un elemento difficilmente superabile dall'Agenzia delle Entrate.

Rimane, però, particolarmente delicato il tema delle prestazioni rese dai professionisti nei confronti di soggetti privati, non tenuti ad obblighi di contabilità e/o di conservazione di documenti. Nei confronti di questi soggetti, oltre alla predisposizione di lettere di incarico professionale e/o dichiarazioni rese dagli stessi<sup>19</sup>, il contribuente non è in grado,

---

<sup>19</sup> L'utilizzo di dichiarazioni rese da terzi soggetti in sede contenziosa è sempre stata argomento dibattuto. Sul tema, ci si limita a segnalare la recente apertura della Corte di Cassazione che, con la sentenza 14 settembre 2016, n. 18065, ha sancito un importante principio circa l'ammissibilità delle dichiarazioni dei terzi, stabilendo, tra le altre cose, la necessità che il giudice valuti tali dichiarazioni quali elementi di prova. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che "*Il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione, va riconosciuto non soltanto all'amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente*". Un'affermazione dettata – prosegue

generalmente, di produrre ulteriore documentazione. In tali casi, comunque, il professionista potrà addurre la congruità e la coerenza rispetto agli studi di settore ed, eventualmente, produrre documentazione bancaria che possa rappresentare elemento (quantomeno indiziario) circa il fatto che nessun compenso è stato mai incassato.

Non si può nascondere che le soluzioni sin qui prospettate non siano del tutto prive di incertezze e complicazioni pratiche.

Si potrebbe, allora, riflettere sul fatto che, se un professionista effettua prestazioni a titolo gratuito, se, da un lato, non avrà particolari obblighi per quanto riguarda i compensi dal punto di vista dell'IVA<sup>20</sup>, delle imposte dirette e dell'IRAP<sup>21</sup>, dall'altro, dovrebbe considerare l'indeducibilità e l'indetraibilità dei costi sostenuti. Tale problematica potrebbe essere superata determinando un *pro-rata*<sup>22</sup> per le prestazioni rese a titolo di mera liberalità e, in quanto tali, non necessariamente inerenti<sup>23</sup>: specularmente, all'Amministrazione Finanziaria

---

*la Corte – dalla necessità di attuare i principi del giusto processo, della parità delle armi tra le parti processuali e del diritto di difesa”*

<sup>20</sup> È pacifico che le prestazioni rese dai professionisti a titolo gratuito non sono assoggettate ad IVA. E ciò in quanto le prestazioni di servizi, per essere imponibili, devono essere effettuate a titolo oneroso, salvo l'ipotesi delle imprese per cui, ai sensi dell'art. 3, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, è, in ogni caso, necessario l'assoggettamento ad imposta anche in assenza di pagamento di un corrispettivo. Essendo un'operazione per cui mancano del tutto i presupposti per l'assoggettamento ad IVA non dovrà neanche essere fatturata.

Si vedano in dottrina, tra gli altri: S. DIGREGORIO NATOLI, *Iva - Imposte sui redditi: le cessioni e prestazioni gratuite*, in "il Fisco" n. 47/20 dicembre 2004, pag. 1-7898; ID., *Omaggi e cessioni gratuite: riflessi tributari*, in "il Fisco" n. 47/23 dicembre 2002, pag. 1-7489.

<sup>21</sup> Come già detto, infatti, non sono dovute le imposte dirette o l'IRAP in quanto, ai sensi dell'art. 54, comma 1, t.u.i.r. e dell'art. 8, comma 1, d.lgs. n. 446 del 1997, nessun compenso deve essere tassato quando non percepito (principio di cassa).

<sup>22</sup> Ovviamente non si vuol qui affermare che la percentuale di indeducibilità e indetraibilità è, *sic et simpliciter*, pari al rapporto numerico tra prestazioni effettuate a titolo gratuito e quelle complessivamente svolte. Si dovrebbe, invece, analiticamente determinare la percentuale di costo "non inerente" o, laddove ciò non fosse possibile, misurare l'incidenza del valore normale ex art. 9 t.u.i.r. sul fatturato del professionista, così da ricavare la parte di costo oggettivamente indeducibile o indetraibile.

<sup>23</sup> Osserva G. FERRANTI, *Inerenza, antieconomicità e abuso del diritto da applicare correttamente ai professionisti*, op. cit., che "La problematica riguardante le condizioni in presenza delle quali è possibile sindacare la congruità dei componenti del reddito di lavoro autonomo assume rilievo anche in presenza di prestazioni effettuate a titolo gratuito e delle relative spese".

La citata circolare dell'Amministrazione Finanziaria 28 settembre 2001 ha precisato, con riguardo ai controlli da effettuarsi nei confronti degli studi notarili, che "Nel caso in cui in esito ai suesposti procedimenti, fossero rilevate prestazioni non fatturate o sottofatturate, i proventi non contabilizzati saranno quantificati sulla base di quanto fatturato per prestazioni similari; per le prestazioni regolate dalla tariffa si potrà altresì tener conto delle specifiche tariffe tabellari come ordinariamente maggiorate dal professionista. La logica dell'analisi dovrà altresì improntarsi ad una lettura funzionale dei componenti negativi di reddito in connessione con la natura dei compensi. L'analisi delle spese dovrà essere innanzitutto indirizzata alla individuazione di quelle che potrebbero essere non inerenti all'attività professionale. La non inerenza andrà verificata anche per gli altri elementi di costo che lasciassero presumere sostenimento di spese per motivi personali o per compensi a terzi non giustificati dal tipo di prestazione fornita (spesso indicata genericamente nei documenti contabili) o dall'organizzazione dello studio".

sarebbe consentito un migliore e più rapido riscontro nei confronti di detti soggetti<sup>24</sup>.

In definitiva, operando secondo le descritte modalità, l'accertamento si sposterebbe dal punto di vista dei proventi presuntivamente incassati a quello dei costi oggettivamente indeducibili (dal punto di vista delle dirette e dell'IRAP) o indetraibili (dal punto di vista dell'IVA), così da render più certa ed obiettiva la tassazione dei professionisti che effettuino prestazioni a titolo gratuito. Ciò comporterebbe una piena rispondenza al principio di cassa delle modalità di determinazione del reddito e di accertamento, evitando, inoltre, che l'Amministrazione Finanziaria ricorra a (quantomeno discutibili) "doppie presunzioni".

---

<sup>24</sup> Non si è inconsapevoli che, per alcuni contribuenti, tale modalità di determinazione e di accertamento del reddito sarebbe tecnicamente impossibile, come nel caso dei contribuenti che adottano regimi di forfetizzazione dei costi: in tali casi (come, d'altronde, per la generalità dei contribuenti, nei casi "patologici"), l'Amministrazione Finanziaria potrebbe comunque operare per mezzo di presunzioni, purché supportate da ulteriori e puntuali attività istruttorie.