



LA LEGGE PER TUTTI
INFORMAZIONE E CONSULENZA LEGALE

Prestazioni gratuite del professionista e accertamenti fiscali

Autore: Redazione | 15/03/2018



Il rischio che l'Agenzia delle Entrate possa presumere un'evasione fiscale dietro la mancata fatturazione di una prestazione professionale da parte dell'avvocato, del medico o del commercialista.

Il tuo studio professionale è sempre stato in regola con i conti: hai fatturato le prestazioni rese ai clienti e il volume d'affari dichiarato all'Agenzia delle Entrate non è al di sotto degli standard tanto da farti temere un possibile controllo fiscale. Tuttavia, ti capita spesso di fare prestazioni gratuite ad amici, parenti e anche agli stessi clienti (un po' per fidelizzarli, un po' come riconoscenza per incarichi ben più importanti che ti sono stati dagli stessi affidati). Ti domandi però cosa succederebbe se un giorno l'Agenzia delle Entrate, riuscendo a rilevare il numero di attività senza compenso che hai erogato sino ad oggi, ti chiedesse spiegazioni e, sospettando che dietro di esse si nasconda un'evasione fiscale, dovesse procedere con un accertamento. Insomma, quali possibili connessioni ci sono tra le **prestazioni gratuite del professionista e gli accertamenti fiscali?** La questione è stata più volte analizzata dalla giurisprudenza e, peraltro, proprio ieri la Cassazione è tornata sul tema a fornire importanti chiarimenti **[1]**. Ecco cosa è stato detto nel caso concreto.

Il professionista può rendere prestazioni gratuite?

In generale, ogni contribuente, ivi compreso il professionista, è libero di rendere prestazioni gratuite, senza che dietro di ciò il fisco possa automaticamente presumere un'evasione fiscale. L'emissione della fattura è obbligatoria solo laddove c'è stato il pagamento di un compenso. E se anche è possibile il sospetto (specie se l'incarico è gravoso o ha un rilievo economico tutt'altro che marginale), non è sufficiente una sola causa o l'invio di una dichiarazione dei redditi a far scattare un accertamento. Già in passato la Cassazione **[2]** ha detto che l'amministrazione finanziaria non può contestare le prestazioni rese dai professionisti a titolo gratuito a favore di parenti, amici, soci di società già clienti a pagamento dello studio e di altre persone in grado di incrementare la clientela: l'onerosità della prestazione professionale non è essenziale. In pratica, secondo la Suprema Corte, l'Agenzia delle Entrate 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 (un avvocato, un commercialista, un medico, ecc.) possa svolgere parte della propria attività senza percepire alcun compenso, per ragioni di amicizia, parentela o di mera convenienza come, ad esempio, per fidelizzare il cliente. Tuttavia è inverosimile che ciò avvenga in via sistematica e

continuativa, tanto che le attività professionali prive di compenso rappresentino una quota consistente rispetto a quelle fatturate. In tali ipotesi ben è possibile l'accertamento fiscale fondato sul metodo analitico-induttivo [3].

I rischi di una prestazione professionale gratuita

Sempre più spesso, il Fisco pone l'attenzione sullo scostamento tra le prestazioni di servizio rese che risultano in anagrafe tributaria in un determinato periodo di imposta e le corrispondenti fatture emesse per tali servizi.

La Fondazione nazionale dei dottori commercialisti ha pubblicato, il 31 gennaio 2017, una guida in cui approfondisce il tema dei rapporti tra **prestazioni professionali gratuite e accertamenti fiscali** chiarendo alcune questioni di indubbia utilità. «Utilizzando gli strumenti informativi a sua disposizione e/o per mezzo di questionari e controlli esercitati presso lo studio del professionista l'Amministrazione Finanziaria contesta l'**omessa fatturazione dei compensi relativi a prestazioni rese dal professionista a titolo gratuito**, ritenendo **irragionevole** ed "**anti economico**" lo svolgimento di un'attività senza che sia percepito alcun compenso. 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)».

Insomma, il rischio di un accertamento fiscale c'è ed è tutt'altro che raro. Tanto è vero che, sull'argomento, il contenzioso tra contribuenti e amministrazione finanziaria non accenna a diminuire.

L'Agenzia delle Entrate controlla il numero di cause degli avvocati

Nella pronuncia della Cassazione pubblicata ieri si rileva un altro elemento che, per gli avvocati, può apparire all'armante: nell'ottica di eseguire controlli fiscali mirati, l'amministrazione finanziaria può controllare - verosimilmente mediante terminale, tramite accesso alle iscrizioni a ruolo che ormai avvengono in via telematica - i

contenziosi instaurati dinanzi al Tribunale, civile e amministrativo, anche di valore elevato e confrontandole con le fatture emesse dal professionista. Sulla scorta dell'esiguità dei compensi dichiarati nel periodo di imposta preso a riferimento è possibile – dice la Cassazione – ritenere inattendibile la contabilità e procedere con la rideterminazione induttiva dei maggiori redditi professionali.

Prestazioni professionali gratuite: nel mirino dell'Agenzia delle Entrate

Secondo l'ordinanza qui in commento, l'elevato numero di prestazioni gratuite rese nei confronti di terzi clienti e la relativa giustificazione addotta dal professionista di «rinuncia al compenso» sono elementi idonei a far ritenere inattendibile la contabilità e, conseguentemente, a consentire di procedere con l'accertamento fiscale. E ciò vale anche nei confronti di quei professionisti che dichiarano, comunque, compensi congrui e coerenti agli studi di settore. Ad avviso dei giudici supremi, infatti, il ridotto numero delle fatture emesse e l'esiguità degli importi fatturati a titolo di compenso, a fronte delle numerose prestazioni di servizio professionale rese, confliggono con le più elementari regole di ragionevolezza.

Prestazioni gratuite e accertamento fiscale: come difendersi?

La difesa contro un accertamento fiscale basato sul riscontro di una serie di attività professionali gratuite è tanto più difficile quanto più onerosa, lunga e costosa è la prestazione resa dal contribuente (si pensi a una causa di valore elevato, con richiesta di trasferte e di studio approfondito). A questo proposito, le **dichiarazioni verbali dei clienti** che testimoniano la rinuncia al compenso da parte del professionista non hanno alcun valore, posto che nel processo tributario possono essere prese in considerazione solo le prove scritte. Tuttavia la Cassazione sembra escludere la possibilità di aggirare l'ostacolo anche con dichiarazioni scritte sostenendo che «le eventuali dichiarazioni rese da alcuni clienti del professionista in merito alla presunta gratuità della prestazione o alla rinuncia al compenso non sono idonee a superare le presunzioni di evasione addotte dall'ufficio, in quanto prive di intrinseca credibilità».

Nel caso di prestazioni rese dai professionisti nei confronti di società, si consiglia di

conservare la documentazione societaria inerente (es. delibere che stabiliscono il compenso dell'amministratore, lo statuto, mastri contabili di cassa o banca e quelli riferiti al professionista). Invece, per i privati la questione è più difficile: bisognerebbe predisporre lettere di incarico professionale ove, sin dall'inizio, il professionista dichiara per iscritto di rinunciare al compenso; una dichiarazione successiva potrebbe risultare poco convincente. Occorrerà, in causa, evidenziare come la dichiarazione dei redditi e la contabilità non solo non rilevano alcuna irregolarità formale né alcun comportamento in contrasto con le norme tributarie, ma espongono ricavi/compensi perfettamente in linea, e dunque congrui e coerenti, con quelli stimabili sulla base dello studio di settore applicabile proprio all'attività svolta dal contribuente accertato. Se, infine, il professionista vuol evitare il ricorso in Commissione tributaria può tentare la strada dell'**accertamento con adesione**.

Note

[1] Cass. ord. n. 6215/2018 del 14.03.2018. **[2]** Cass. sent. n. 21972/2015. **[3]** Art. 39 co. 1 lett. d) dPR n. 600/1973 ai fini delle imposte dirette; art. 54 co. 2, dPR n. 633/1972 ai fini Iva.

Sentenza

Corte di Cassazione, sez. VI Civile - T, ordinanza 7 febbraio - 14 marzo 2018, n. 6215 *Presidente Cirillo - Relatore Luciotti*

Rilevato

- che con la sentenza in epigrafe la CTR campana accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto da I.A. , di professione avvocato, avverso gli avvisi di accertamento di maggiori redditi professionali ai fini IVA, IRPEF ed IRAP relativi agli anni di imposta 2007 e 2009; - che secondo i giudici di appello la rinuncia "diffusa e sistematica" ai compensi per le prestazioni professionali, anche di non modico valore, rese sia dinanzi ai giudici di pace che al tribunale, civile ed amministrativo, connotava di gravità, precisione e concordanza, le presunzioni di maggiori redditi accertati induttivamente dall'amministrazione finanziaria, ex art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973, trattandosi di comportamento che, tenuto conto del numero esiguo delle fatture emesse e dell'esiguità del reddito dichiarato, configgeva con le elementari regole di ragionevolezza, non superabile dalle dichiarazioni rese da alcuni clienti, in quanto prive di intrinseca credibilità; - che il contribuente ricorre

per cassazione sulla base di tre motivi, di cui il primo articolato in due diverse censure, cui replica l'intimata Agenzia con controricorso; - che la Corte, costituito il contraddittorio camerale sulla relazione prevista dall'art. 380-bis c.p.c., ha disposto la redazione dell'ordinanza con motivazione semplificata;

Considerato

- che con il primo motivo il ricorrente deduce l'omessa pronuncia dei giudici di appello in ordine alle eccezioni di inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle entrate per nullità della delega conferita al funzionario che aveva sottoscritto l'atto (prima censura) e per difetto di specificità dei motivi proposti dall'Ufficio appellante (seconda censura); - che la prima doglianza è fondata in quanto la CTR, pur avendo dato atto, nella parte dedicata all'esposizione dello svolgimento del processo, dell'eccezione formulata dall'appellato nelle controdeduzioni, ometteva di pronunciarsi sulla stessa, dovendo escludersi la sussistenza di un'incompatibilità logica dell'eccezione in esame con la statuizione adottata, tale da consentire di ritenere che la stessa sia stata implicitamente rigettata (arg. da Cass. n. 16788 del 2006, n. 20311 del 2011, n. 3417 del 2015, n. 1360 del 2016); - che, invece, a diversa conclusione deve pervenirsi con riguardo alla seconda censura, che è inammissibile perché denuncia l'omessa pronuncia del giudice di appello su questione processuale e non di merito (Cass. n. 321 del 2016, secondo cui "Il mancato esame da parte del giudice di una questione puramente processuale (...) non è suscettibile di dar luogo al vizio di omissione di pronuncia, il quale si configura esclusivamente nel caso di mancato esame di domande od eccezioni di merito, ma può configurare un vizio della decisione per violazione di norme diverse dall'art. 112 c.p.c. se, ed in quanto, si riveli erronea e censurabile, oltre che utilmente censurata, la soluzione implicitamente data dal giudice alla problematica prospettata dalla parte"); - che, diversamente dalla proposta formulata dal relatore, il Collegio ritiene che vada esaminato anche il secondo motivo di ricorso, con cui il ricorrente, deducendo la violazione di diverse disposizioni di legge, anche processuali, ha sostanzialmente dedotto la carenza dei presupposti giustificativi dell'accertamento induttivo nonché la violazione dei criteri legali di valutazione della prova; - che il primo profilo di censura incorre nel vizio di inammissibilità per genericità della censura; il ricorrente, infatti, si limita ad affermare "che gli elementi che l'Ufficio ha posto a base della motivazione dei due diversi avvisi di accertamento impugnati non presentano affatto le connotazioni legali e tipiche prescritte dagli artt. 37, 38 e 39 D.P.R. n. 600/1973, e 54 e 55 D.P.R. n. 633/1972, non assurgendo a fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata e non fornendo, dunque, la prova di elementi e circostanze rilevatori dell'esistenza di un maggior reddito" (ricorso, pag. 18), omettendo, altresì, di riprodurre il contenuto degli atti impostivi, necessario ai fini della verifica della fondatezza della censura in esame, in evidente spregio alla regola della necessaria autosufficienza del ricorso per cassazione postulata dall'art. 366, primo comma, n. 6, cod. proc. civ.; - che la

censura è, peraltro, anche palesemente infondata, posto che l'omessa fatturazione di corrispettivi conseguiti nello svolgimento di attività professionale giustifica ampiamente il ricorso al tipo di accertamento in concreto espletato dall'amministrazione finanziaria (arg. da Cass. n. 1942 del 2007, n. 11680 del 2002), essendo noto e consolidato il principio in virtù del quale, in tema di rettifica delle dichiarazioni dei redditi d'impresa, qualora l'amministrazione constati delle irregolarità della contabilità di gravità tale da determinare un'inattendibilità globale delle scritture, è autorizzata, ai sensi delle citate disposizioni, a prescindere da esse ed a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva: la circostanza che le irregolarità contabili siano così gravi e numerose da giustificare un giudizio di complessiva inattendibilità delle stesse rendite, dunque, di per sé sola legittima l'adozione del metodo induttivo (tra le altre, Cass. n. 9097 del 2002, n. 27068 del 2006, n. 6086 del 2009, n. 18902 del 2011, n. 13735 del 2016); - che inammissibile, oltre che palesemente infondata, è anche la violazione dei criteri legali di valutazione della prova di cui agli artt. 115 e 166 cod. proc. civ. dedotta ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. n. 3, cod. proc. civ.; - che, invero, questa Corte ha condivisibilmente affermato che "In tema di valutazione delle prove, il principio del libero convincimento, posto a fondamento degli artt. 115 e 116 c.p.c., opera interamente sul piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimità, sicché la denuncia della violazione delle predette regole da parte del giudice del merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme processuali, sussumibile nella fattispecie di cui all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., bensì un errore di fatto, che deve essere censurato attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque nei limiti consentiti dall'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., come riformulato dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012" (Cass. n. 23940 del 2017); a ciò aggiungasi che la doglianza circa il cattivo esercizio da parte del giudice di merito del prudente apprezzamento delle prove è fondata su circostanze niente affatto decisive, tali non potendosi considerare né l'erroneo riferimento fatto dai giudici di appello agli anni di imposta oggetto di verifica, né il numero, ritenuto erroneamente elevato, di prestazioni gratuite rese dal professionista (che andava comunque rapportato all'esiguità delle fatture emesse e dei ricavi dichiarati, come affermato dalla CTR), né, infine, la ragione di inattendibilità delle dichiarazioni dei clienti, fondata principalmente sulla mancata rilevazione delle stesse agli atti del processo, "con conseguente impossibilità di verificare se inerenti anche alle cause oggetto di contestazione" (pag. 3 della sentenza impugnata); - che è invece fondato il terzo motivo di cassazione con cui il ricorrente lamenta l'omessa pronuncia della Commissione di appello sul motivo di ricorso con cui aveva dedotto la violazione dei criteri legali di determinazione del valore delle cause e dei compensi, ovvero l'erroneità della determinazione dei

compensi per le singole prestazioni professionali riprese a tassazione, nonché l'insussistenza dei presupposti per l'applicabilità dell'IRAP, non rinvenendosi nella sentenza impugnata alcuna statuizione in merito alle predette questioni, proposte come motivi di ricorso di primo grado e riproposti nelle controdeduzioni d'appello; - che, in estrema sintesi, va accolto il primo motivo di ricorso, nei termini di cui sopra si è detto, nonché il terzo motivo, rigettato il secondo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla competente CTR, che regolerà anche le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo e terzo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, rigetta il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.