



Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

N. 225

13.07.2016

La prestazione gratuita del commercialista tra presunzioni e difese

A cura di Marco Brugnolo

Categoria: Professionisti
Sottocategoria: Commercialisti

Sempre più spesso gli uffici finanziari notificano atti impositivi a professionisti che esercitano la professione di commercialista, esperto contabile o, comunque, attività svolte in via professionale nel settore della contabilità e dei tributi, presumendo l'onerosità di alcune prestazioni, legate per lo più alla gestione dei dichiarativi le quali, invece, sono state rese a titolo gratuito.

Trattasi per lo più di prestazioni eseguite "*affectionis vel benevolentiae causa*", volendo usare un noto broccardo latino, ossia prestazioni che non trovano ragione in un rapporto contrattuale di carattere oneroso, ma sono motivate da ragioni di riconoscenza o solidarietà; in altri casi le ragioni della scelta del professionista sono invece legate ad aspettative di un futuro incremento della clientela e, quindi, in vista di un ritorno economico indiretto. Di fronte ad atti impositivi di tal sorta, ovviamente, occorre difendersi, e difendersi bene, valutando l'opportunità di adire preliminarmente la sede "precontenziosa" presso l'ufficio responsabile dell'atto di rettifica.

Profili fiscali delle prestazioni professionali gratuite

Il trattamento ai fini dell'imposizione diretta delle prestazioni professionali è disciplinato dal combinato disposto dagli artt. 53 e 54 del TUIR.

In particolare, la prima norma citata definisce "redditi di lavoro autonomo" quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni, ove per "esercizio di arti e professioni" deve intendersi l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo svolte in forma individuale o associata, diverse da quelle svolte dalle imprese.

Il reddito che deriva da tale attività, ai sensi del primo comma dell'art. 54 del TUIR, si determina per differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, applicando, in altri termini, il "criterio di cassa", con alcune rettifiche previste dai successivi commi del medesimo articolo.

Dal tenore letterale del combinato normativo, è evidente come nella determinazione del reddito professionale rilevino *solo* i **compensi percepiti**, e non invece quelli "non percepiti", in quanto non ancora corrisposti dal committente, ovvero in quanto, ad esempio, la prestazione professionale sia stata resa, per qualche motivo, a titolo gratuito.

Sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, il trattamento delle prestazioni gratuite deriva dal combinato disposto dagli artt. 1, 3 e 6 del DPR n. 633/1972.

L'art. 1 definisce in via generale quali siano le operazioni imponibili ai fini del tributo indiretto, ricomprendendovi le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio delle professioni.

Ai sensi del primo comma del successivo art. 3, la prestazione resa dal consulente in materia di tributi, la quale sottintende la conclusione di un contratto d'opera ex art. 2222 e ss. del codice civile, è sicuramente ricompresa tra le operazioni rilevanti ai fini del tributo indiretto.

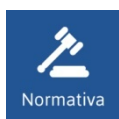
Tuttavia, il successivo art. 6 definisce se (e il momento in cui) l'operazione si considera "effettuata" ai fini dell'IVA (e quindi rilevante ai fini di tale tributo); trattasi di norma fondamentale in quanto nel momento di effettuazione dell'operazione:

- sorge l'obbligo di fatturazione della prestazione;
- l'Iva relativa all'operazione diviene "esigibile";
- sorge il diritto alla detrazione da parte del committente (ovviamente, sulla base della fattura ricevuta).

Il terzo comma del citato art. 6 prevede che le prestazioni di servizio (come definite al precedente art. 3) si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo (per la parte effettivamente corrisposta al professionista), con la precisazione che, qualora prima di tale momento sia stata emessa fattura, la prestazione si considera effettuata alla data della sua emissione e per l'importo fatturato (ai sensi del successivo quarto comma).

Dal suddetto combinato normativo risulta evidente come, anche ai fini del tributo indiretto, la prestazione professionale gratuita costituisca operazione non rilevante ai fini Iva e, di conseguenza, non soggetta a fatturazione (ed ai conseguenti obblighi di registrazione, liquidazione dell'imposta e dichiarazione annuale).

Non deve ingannare il disposto di cui al secondo periodo del citato terzo comma dell'art. 6, ai sensi del quale talune prestazioni gratuite si considerano effettuate nel momento in cui sono rese; trattasi, infatti, di prestazioni rese nell'esercizio di imprese e non nell'esercizio di arti o professioni.



Disposizioni normative

D.P.R. n. 917/1986 - Art. 53 (Redditi di lavoro autonomo)

1. Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5.

(...)

D.P.R. n. 917/1986 - Art. 54 (Determinazione del reddito di lavoro autonomo)

1. Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.

(...)

D.P.R. n. 633/1972 - Art. 1 (Operazioni imponibili)

1. L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio d'impresе o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

**Le prestazioni
gratuite rese
nell'ambito
della
consulenza e
assistenza
tributaria**

D.P.R. n. 633/1972 - Art. 3 (Prestazioni di servizi)

1. Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

(...)

D.P.R. n. 633/1972 - Art. 6 (Effettuazione delle operazioni)

(...)

3. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

(...)

Capita sovente, anche nel contesto della consulenza o assistenza tributaria, che il professionista renda la propria prestazione in modo del tutto gratuito; le motivazioni di tale scelta possono essere diverse.

In taluni casi trattasi di prestazioni eseguite "*affectionis vel benevolentiae causa*", ossia prestazioni che non trovano ragione in un contratto d'opera di carattere oneroso, ma sono motivate da ragioni di riconoscenza o solidarietà.

Si pensi, ad esempio, alla predisposizione delle dichiarazioni dei redditi ed al successivo invio telematico effettuati per conto dei propri familiari e parenti; è del tutto evidente come tali prestazioni vengano solitamente rese in modo del tutto gratuito, in forza del citato vincolo di solidarietà.

Analoghe considerazioni possono essere effettuate in merito alla tenuta della contabilità, nonché alla predisposizione e invio dei dichiarativi di un ente associativo, da parte del consulente tributario che vi partecipa quale associato e componente del consiglio direttivo (tenuto per disposizione statutaria a svolgere gli incarichi conferitigli in seno al sodalizio in modo del tutto gratuito).

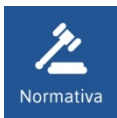
In altri casi, la prestazione può essere resa gratuitamente in un'ottica del tutto differente, ovvero quale "azione promozionale" volta ad acquisire un determinato cliente da parte del professionista; non di rado, la prima consulenza viene resa gratuitamente proprio al fine di acquisire il soggetto beneficiario tra la propria clientela e, di conseguenza, ritrarne in futuro i relativi benefici, attraverso un ritorno economico indiretto.

Nonostante il quadro normativo esposto, spesso gli uffici finanziari notificano atti impositivi (per rettifica delle dichiarazioni presentate ai fini dei redditi, Irap e dell'Iva) a professionisti che esercitano la professione di commercialista, esperto contabile o, comunque, attività svolte in via professionale nel settore della contabilità e dei tributi (in cui vanno ricompresi i tributaristi iscritti in taluna delle specifiche associazioni nazionali), presumendo l'onerosità di alcune prestazioni, legate per lo più alla gestione dei dichiarativi le quali, invece, sono state rese a titolo gratuito.

Il procedimento accertativo sovente prende avvio dalla notifica al professionista di un questionario con il quale viene richiesta l'esibizione delle fatture emesse e dei relativi registri contabili; i dati così acquisiti vengono dall'Ufficio confrontati con le risultanze relative ai modelli dichiarativi trasmessi telematicamente dal medesimo professionista, in qualità di intermediario abilitato (dati già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria).

A seguito di tale riscontro, spesso l'Ufficio contesta direttamente (senza, cioè, richiedere spiegazioni al professionista) l'omessa fatturazione e dichiarazione dei compensi per le prestazioni rese a soggetti per i quali il professionista risulta aver effettuato l'invio telematico dei relativi dichiarativi; in altri termini, l'invio telematico della dichiarazione costituisce, per l'ufficio, "presunzione semplice, grave precisa e concordante" circa l'esistenza di compensi non dichiarati (in applicazione del procedimento accertativo cd. "analitico-presuntivo", ex art. 39, comma 1 lett. d) del DPR n. 600/1973), deducendo la manifesta "antieconomicità" di una condotta che implichi la compilazione e la trasmissione gratuita di modelli dichiarativi fiscali.

Va ulteriormente precisato che la contestazione *de qua* viene rilevata anche in presenza di dichiarazioni regolari sotto il profilo dell'applicazione degli studi di settore (professionisti congrui e coerenti), per cui gli unici elementi da cui l'ufficio deriva presuntivamente il fatto evasivo sono rappresentati dall'elenco delle trasmissioni telematiche effettuate dal professionista, oltre che all'asserita "antieconomicità" della condotta.



Ovviamente, la contestazione di maggiori compensi comporta l'accertamento di maggiori imposte a titolo di IRPEF (e relative addizionali), Iva e Irap (se lo studio professionale è soggetto passivo anche ai fini del tributo regionale), nonché dei relativi interessi e sanzioni per omessa fatturazione e omessa dichiarazione ai fini dei citati tributi (con applicazione del cumulo giuridico, ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997).

D.P.R. n. 600/1976 - Art. 39 (Redditi determinati in base alle scritture contabili)

Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

(...)

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all' articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

(...)

**La
quantificazione
dei maggiori
compensi**

In merito poi alla quantificazione dei maggiori compensi accertati, l'ufficio applica di norma le tariffe previste dal Decreto del Ministero della Giustizia n. 140 del 20/07/2012, rubricato *"Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione da parte di un organo giurisdizionale dei compensi per le professioni regolarmente vigilate dal Ministero della giustizia, ai sensi dell'articolo 9 del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27"*.

In particolare, per la quantificazione dei compensi relativi ai dichiarativi, l'ufficio, applica la disciplina contenuta nell'art. 28 del decreto ministeriale, facendo riferimento alle seguenti tariffe elencate nell'allegato C al medesimo decreto (cfr riquadro 10.1):

- Dichiarazione dei redditi delle persone fisiche	euro 150
- Dichiarazione dei redditi con o senza studi di settore delle persone fisiche con partita IVA	euro 450
- Dichiarazione dei redditi con o senza studi di settore delle società di persone	euro 550
- Dichiarazione dei redditi con o senza studi di settore delle società di capitali	euro 650
- Dichiarazioni IRAP	euro 200
- Dichiarazioni IVA	euro 250
- Dichiarazione dei sostituti di imposta	euro 150
- Dichiarazione di successione	euro 350
- Altre dichiarazioni e comunicazioni	euro 100
- Invio telematico	euro 20

Di conseguenza, in presenza, ad esempio, di trasmissione telematica di 10 dichiarazioni dei redditi relativa a persone fisiche non titolari di partita Iva, l'ufficio calcolerà l'importo dei compensi (non dichiarati) come segue:

- Predisposizione dichiarazioni (10 x €. 150)	euro 1.500
- Invio telematico dichiarazioni (10 x €. 20)	euro 200
- Totale compensi non dichiarati	euro 1.700

Nel caso in cui venga "presunta" anche la tenuta della contabilità a titolo oneroso, l'ufficio applicherà l'art. 23 del medesimo decreto, determinando il compenso non dichiarato in funzione dei componenti positivi di reddito lordi, mediante applicazione delle percentuali contenute nel medesimo allego C, riquadri 5.1 e 5.2, a seconda che si tratti di contabilità ordinaria o semplificata.

Sul tema delle prestazioni rese nel contesto dell'assistenza tributaria da parte del professionista a propri amici e parenti, un importante arresto giurisprudenziale è rappresentato dalla sentenza della **Cassazione, Sezione Tributaria, n. 21972 del 28/10/2015**.

**Le prestazioni
gratuite rese
dal
professionista
ai propri
familiari e
congiunti**

La causa posta al vaglio dei Giudici di legittimità riguardava un avviso accertamento notificato ad un consulente tributario, per maggiori imposte (IVA, IRPEF e IRAP) dovute per l'anno 2001, a seguito della contestazione di compensi, percepiti da una settantina di clienti, non fatturati e non dichiarati, che il professionista aveva ricondotto, in parte a prestazioni rese gratuitamente a propri familiari e amici, in parte a prestazioni gratuite finalizzate all'incremento della clientela.

L'impugnazione dell'atto impositivo veniva rigettata dai giudici di primo grado, mentre i giudici dell'appello condividevano la difesa del professionista, ritenendo che, a fronte *"di una corretta contabilità tenuta dal contribuente ... congrua e coerente"*, è giustificata *"l'asserita gratuità dell'opera svolta in favore dei 71 soggetti, peraltro indicati dallo stesso contribuente, in considerazione dei rapporti di parentela e di amicizia con gli stessi"*, nonché del fatto che *"il 70% di tali soggetti risultano soci di società di persone, la cui contabilità è affidata alle cure del contribuente, per cui ogni eventuale compenso rientra in quello già corrisposto dalla società di appartenenza"* e della accertata circostanza che l'attività svolta in loro favore riguardava soltanto l'invio telematico delle dichiarazioni dei redditi ed era finalizzata "all'incremento della clientela".

Il motivo esposto dalla Ctr è stato condiviso anche dalla Sezione Tributaria adita (dall'ufficio), la quale ha espressamente evidenziato come *"la semplicità della prestazione in sé rende verosimile l'assunto del contribuente circa la sua gratuità"*.

In merito, si evidenzia come la gratuità della prestazione, che non costituisce violazione ai minimi professionali di tariffa (peraltro non più cogenti a seguito dell'entrata in vigore del cd. "Decreto Bersani" del 2006), sia stata ammessa anche in un altro arresto giurisprudenziale (cfr **Cassazione, sentenza n. 16966 del 17/08/2005**), ove si rileva che al professionista è consentita la prestazione gratuita della sua attività professionale per i motivi più vari che possono consistere nell'"affectio", nella "benevolentia", o in considerazioni di ordine sociale o di convenienza, anche con riguardo ad un personale ed indiretto vantaggio.

Spunti difensivi

Atteso il *modus operandi* adottato dagli uffici nelle circostanze che qui ci occupano, nei termini sopra precisati, il professionista dovrà attentamente "gestire" le proprie "prestazioni gratuite", sia in fase preventiva che nella successiva fase difensiva.

Sotto il profilo preventivo, potrebbe essere utile comunque documentare l'incarico ricevuto con apposito mandato cui attribuire data certa e in cui indicare espressamente le ragioni per le quali la prestazione sarà svolta in via del tutto gratuita.

In presenza di atti accertativi già notificati, il professionista potrà opportunamente far valere le proprie ragioni innanzi all'ufficio emittente, in sede di accertamento con adesione; nel contesto del contraddittorio che si viene conseguentemente ad instaurare, si potrà far rilevare le argomentazioni (in ipotesi di analogia con i concreti casi oggetto di valutazione) esposte dalla Sezione Tributaria della Cassazione nella richiamata sentenza n. 21972/2015.

Nell'ipotesi in cui tali argomentazioni non facciano breccia negli uffici dell'Agenzia delle Entrate, le stesse potranno essere proposte, in seconda battuta, nel ricorso introduttivo per impugnazione dell'atto innanzi alle Commissioni tributarie (passando, per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, per la necessaria fase della mediazione tributaria), richiedendo l'annullamento dell'atto per violazione delle regole sulla formazione della prova *presuntiva* addotta dall'ufficio (oltre all'eventuale assenza del contraddittorio preventivo).

- Riproduzione riservata -