



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF180
INFO FISCO

La Nuova Redazione

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	PRESTAZIONI GRATUITE DEI PROFESSIONISTI – ASPETTI FISCALI
RIFERIMENTI	ART. 54, TUIR; ART. 3, D.P.R. 600/1973; ART. 8, D.LGS. 446/1997
CIRCOLARE DEL	20/10/2017

Sintesi: in occasione dei prossimi invii delle dichiarazioni, si riepilogano le problematiche inerenti all'eventuale effettuazione di prestazioni gratuite da parte del professionista.

L'ordinamento non prevede una disciplina fiscale specifica per le prestazioni gratuite, dovendosi fare sempre riferimento all'incasso del corrispettivo quale momento qualificante ai fini irpef, iva e irap; tuttavia ciò si scontra con il contrasto alle operazioni "in nero" da parte dei verificatori.

La giurisprudenza ha legittimato il diritto del professionista ad effettuare servizi "in via amicale" o a valutare liberamente i vantaggi conseguibili mediante la fornitura di prestazioni professionali gratuite.

LA NORMATIVA FISCALE

Si riportano di seguito le principali disposizioni fiscali su cui si fonda la tassazione dei professionisti:

Art. 54 c. 1 Tuir	<i>"Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni e' 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>	IRPEF
Art. 3 c. 1 DPR n. 633/72	<i>"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."</i>	IVA
Art. 3 c. 6 DPR n. 633/72	<i>Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, [ndr: prestazioni gratuite delle sole "imprese"] si considerano effettuate al momento in cui sono rese</i>	
Art. 8 c. 1 D.lgs. 446/97	<i>"Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera c), la base imponibile e' determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attivita' esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono cosi' come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi."</i>	IRAP



ATTENZIONE: nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo, il momento impositivo si verifica

- nel momento della "percezione" del compenso
- sia ai fini dell'Irpef/Irap che ai fini dell'Iva.

L'ONEROSITÀ DELLA PRESTAZIONE PROFESSIONALE DAL PUNTO DI VISTA CIVILISTICO

Un primo aspetto rilevante è costituito dalla disciplina civilistica del contratto d'opera intellettuale, sul quale si fonda il rapporto giuridico che lega il libero professionista con la propria clientela.

Esso va ricondotto alle disposizioni del Capo II del codice civile (*"Delle professioni intellettuali"*); più in particolare, il diritto al compenso è disciplinato dall'art. 2233 cc:



Art. 2233 cc: *"Il compenso, se non è convenuto dalle parti e non può essere determinato secondo le tariffe o gli usi, è determinato dal giudice. In ogni caso la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione.*

Sono nulli, se non redatti in forma scritta, i patti conclusi tra gli avvocati ed i praticanti abilitati con i loro clienti che stabiliscono i compensi professionali".



Nota: la norma attribuisce primaria rilevanza agli **accordi contrattuali**, ai fini della determinazione del compenso. Solo **in mancanza di accordi** tra le parti va attribuita rilevanza alle **tariffe o agli usi** e, in ultima istanza, alla determinazione da parte del giudice (Cass., sez. lav., n. 1900/2017).

La **cassazione** ha sancito quanto segue:



Cass. sent. n. 21251 del 10/10/2007: *"(...) a un 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, come nella specie. Soltanto al di fuori di tali ipotesi il patto in deroga ai minimi della tariffa professionale sarebbe stato nullo, perché contrario a norma imperativa (Cfr. pure Cass. Sentenze n. 10393 del 1994, n. 7741 del 1999, n. 8787 del 28/06/2000).*

Inoltre va osservato che la onerosità del relativo contratto, che in genere ne costituisce elemento normale, come risulta dall'art. 2233 cod. civ., non ne integrava nel caso di specie un elemento essenziale, né poteva essere considerato un limite di ordine pubblico alla autonomia contrattuale delle parti, le quali, pertanto, ben potevano prevedere espressamente la gratuità dello stesso (V. anche Cass. Sentenze n. 10393 del 1994, n. 7144 del 1998)."



ATTENZIONE: dunque, l'onerosità del contratto d'opera intellettuale:

- **costituisce un elemento "normale"** del rapporto, ma **non essenziale**
- **le parti possono prevedere la gratuità** del contratto.

LA GRATUITA' DELLA PRESTAZIONE PROFESSIONALE NEGLI APPALTI PUBBLICI

DUBBIO: è legittimo l'appalto che prevede la gratuità della prestazione professionale?

La risposta è contenuta nella sentenza del Consiglio di Stato:

CONSIGLIO DI STATO, SENTENZA N. 4614 del 3/10/2017		
▪	Il fatto	Il comune di Catanzaro, disponeva della predisposizione di un nuovo strumento urbanistico generale, attraverso provvedimenti dirigenziali di <u>approvazione</u> , nel mese di ottobre 2016, <u>del bando e del disciplinare di gara della "procedura aperta per l'affidamento dell'incarico per la redazione del piano strutturale del Comune di Catanzaro e relativo regolamento urbanistico"</u> , nonché del capitolato speciale, <u>"con cui è stata condivisa la possibilità di formulare un bando contemplante incarichi professionali a titolo gratuito."</u>
▪	Ricorso al TAR	Gli atti sono stati impugnati dagli ordini professionali degli architetti, degli ingegneri, dei dottori agronomi, dei dottori forestali, dei geologi, dei geometri e dei periti industriali, competenti per territorio nella parte in cui l'appalto prevede la natura gratuita del contratto di appalto di servizi. Secondo il TAR non è configurabile un appalto pubblico di servizi a titolo gratuito, ovvero atipico rispetto alla disciplina di cui al D.lgs. 50/2016.

Si noti che il citato art. 3, lett. ii) D.lgs. n. 50/2016 fa riferimento ai seguenti:



"«appalti pubblici», i contratti a titolo oneroso, stipulati per iscritto tra una o più stazioni appaltanti e uno o più operatori economici, aventi per oggetto l'esecuzione di lavori, la fornitura di prodotti e la prestazione di servizi"



Nota: il tratto sostanziale è costituito dalla definizione fornita dal decreto del 2016 (in attuazione alle Direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE), relative all'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici, laddove emerge l'onerosità del rapporto.

Il Consiglio di Stato fornisce il seguente parere:

→ Il concetto di “onerosità” si può sviluppare in due direzioni:

- l'onerosità finanziaria, costituito da un corrispettivo finanziario;
- l'onerosità economica, rappresentata da altri vantaggi economicamente apprezzabili.

Secondo il Consiglio di Stato:



“[...] una lettura sistematica delle previsioni ricordate, con considerazione degli interessi pubblici immanenti al contratto pubblico e alle esigenze che lo muovono, induce a ritenere che l'espressione “contratti a titolo oneroso” può assumere per il contratto pubblico un significato attenuato o in parte diverso rispetto all'accezione tradizionale e propria del mondo interprivato. In realtà, la ratio di mercato cui si è accennato, di garanzia della serietà dell'offerta e di affidabilità dell'offerente, può essere ragionevolmente assicurata da altri vantaggi, economicamente apprezzabili anche se non direttamente finanziari, potenzialmente derivanti dal contratto.”

Pertanto l'utile finanziario non è considerato elemento indispensabile del diritto dei contratti pubblici.

LA POSIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In effetti anche l'Agenzia ha assunto una posizione in linea con quelle appena più sopra riportate.

▪	C.M. 84/2001	<p><u>“La gratuità delle prestazioni può essere considerata verosimile nei confronti di parenti o di colleghi-amici.”</u></p> <p><i>Qualora il professionista sostenga il mancato pagamento dell'onorario da parte del cliente, si potrà riscontrare presso il Consiglio dell'Ordine se sono state presentate parcelle per il parere o visto di congruità necessario al fine di chiedere il decreto ingiuntivo. L'eventuale riscontro negativo potrà essere considerato, sebbene di per sé non determinante, un elemento di prova di occultamento di compensi”</i></p>	Metodologie di controllo relative alle attività degli studi legali
▪	R.M. 177/2009	<p><i>“L'Agenzia delle Entrate ha precisato, con la circolare n. 8 del 13 marzo 2009 (parag. 1.3), che non emerge alcuna materia imponibile da assoggettare a tassazione, in ossequio al citato comma 1-quater dell'art. 54 del TUIR, quando non è prevista alcuna remunerazione per l'apporto della clientela, né al momento dell'adesione all'associazione né al momento dell'eventuale recesso da parte del singolo professionista.</i></p> <p><i>In merito alla fattispecie oggetto d'interpello, dubbi interpretativi potrebbero sorgere in virtù del fatto che l'apporto della clientela personale del professionista all'associazione, anche se previsto a titolo gratuito, è elemento considerato ai fini della diversa modulazione nella ripartizione delle quote di partecipazione agli utili.”</i></p>	Apporto gratuito della clientela in associazione professionale



ATTENZIONE: l'Agenzia ammette la fattispecie delle **prestazioni professionali gratuite**, con particolare riferimento:

- alle prestazioni professionali **a favore di parenti, colleghi-amici**;
- **all'apporto di clientela** nell'ambito della costituzione di una associazione professionale.

In quest'ultimo caso il beneficio in capo all'associato può concretizzarsi indirettamente, attraverso l'ampliamento generico dell'attività economica ovvero mediante la modulazione del riparto degli utili.

INTERMEDIARI ABILITATI - IL CONTROLLO IN BASE ALLE DICHIARAZIONI TRASMESSE

Un particolare caso connesso con l'attività di accertamento fiscale è quello evidenziato dal Comunicato ANC in data 30/05/2016, che si riepiloga nei seguenti punti:

- l'Agenzia delle entrate incrocia i dati delle dichiarazioni trasmesse con le fatture emesse dal libero professionista
- rettifica i redditi professionali fondando la pretesa su quanto riportato dalla Tab. C DM 240/2012
- presumendo che:
 - ✓ per **ogni dichiarazione predisposta** è dovuto un **importo oscillante tra € 170 ed € 670**
 - ✓ per la **trasmissione di ogni dichiarazione** è dovuto un **compenso di € 20**.



Nota: secondo l'Associazione Nazionale Commercialisti:

- la metodologia di controllo non si fonda su dati realistici
- gli importi sono parametrati sui dati riguardanti la liquidazione dei compensi in via giurisdizionale, che mal si concilia con il tariffario che il professionista richiede alla clientela abituale
- il professionista non accolla quasi mai sul cliente il prezzo relativo alla trasmissione della dichiarazione e se lo fa applica un prezzo non superiore, di norma, a € 15.

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

Consideriamo adesso l'orientamento della recente giurisprudenza in termini di:

- ⇒ IRPEF, IRAP
- ⇒ ed IVA.

IRPEF

Un importante punto di riferimento è rappresentato dalla **Cassazione sent. n. 21972/2015**, secondo la quale la gratuità della prestazione professionale è **verosimile**:

- ➔ in caso di **semplicità della prestazione** (nel caso di specie: trasmissione telematica delle dichiarazioni)
- ➔ in virtù di **rapporti di parentela o di amicizia** con i clienti.

IVA

La giurisprudenza comunitaria (direttamente applicabile nel diritto interno) ha fissato le **regole atte a configurare l'onerosità di una prestazione di servizi ai fini dell'Iva** (Corte UE 26/09/2013, causa C-283/12, punto 37 e giurisprudenza ivi citata; Corte UE 10/06/2014, causa C-653/11 punto 40):



*"(...) la possibilità di **qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo [...]. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario.**"*

Inoltre (Corte UE sent. 3 marzo 1994, causa C-16/93, punto 19, e 27/09/2001, causa C-16/00):

- ➔ **se vi è incertezza circa il nesso diretto** tra un compenso e il singolo, individuabile servizio
- ➔ non è più individuabile il nesso necessario **per l'assoggettabilità ad iva** della prestazione.



N.B.: gli aspetti Iva vanno considerati posto che gli Uffici contestano la **simulazione della prestazione gratuita** (in caso contrario, infatti, non vi sarebbe imponible evaso, posto che l'art. 3 c. 3 Dpr 633/72, riferito le prestazioni dichiaratamente gratuite, si applica alle sole imprese).

CONSIDERAZIONI DELLA FONDAZIONE NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

La FNC (Doc. del 31 gennaio 2017) giunge alle seguenti conclusioni:

- ➔ la presenza di prestazioni professionali gratuite può costituire un legittimo strumento accertativo utilizzabile dall'Ufficio per l'emersione del "nero", ma la pretesa tributaria sia supportata da altri elementi (si tratta, in sostanza, di una **presunzione "semplice"**, che va suffragata da ulteriori elementi, eventualmente anch'essi di natura presuntiva, al fine di poter giungere all'accertamento, ex art. 39 c. 2 lett. d) Dpr 600/73)
- ➔ la giurisprudenza maggioritaria non ha dichiarato illegittimo l'operato dell'Ufficio
- ➔ la giurisprudenza ammette la possibilità che il libero professionista effettui prestazioni gratuite verso:
 - **parenti o amici**
 - **clienti**, nei confronti dei quali vi siano **altre prestazioni professionali**.

Occorre comunque che:

- ⇒ le prestazioni siano caratterizzate da **"semplicità"**
- ⇒ il **valore normale** delle prestazioni **sia ridotto**.

STRUMENTI DIFENSIVI

Il libero professionista può opporsi alle pretese dell'ufficio attraverso la predisposizione di:

- **lettere d'incarico professionale**, dalle quali si possa desumere in maniera chiara e inequivocabile la gratuità della prestazione
- **esplicite dichiarazioni (scritte) rese da soggetti privati** per i quali il professionista esegue prestazioni gratuite
- **verbale dell'assemblea**, nel caso delle prestazioni gratuite effettuate da un amministratore di società

ovvero può:

- esibire le dichiarazioni dei redditi dalle quali emerga la congruità del reddito rispetto agli studi di settore.

Si riporta quanto sancito dalla Cassazione in merito alla presunta onerosità del mandato conferito all'amministratore di una società:



Cass. sent. n. 1915/2008: "All'uopo va considerato che non appare, di certo, incongruo ed illogico ritenere che non possa riconoscersi, autonomamente, dignità di prova alla autodichiarazione, con la quale un amministratore di società, attesti che dalle scritture contabili e dagli atti societari non risulta che gli siano stati erogati corrispettivi, in quanto non supportata da altri elementi oggettivi (in assenza, ad esempio di stralci in copia autentica del bilancio consuntivo approvato a fine esercizio, oltre che del verbale assembleare di approvazione, relativi alle risultanze dei competenti capitoli - voce di spesa compensi e/o rimborsi per cariche istituzionali e/o amministratori - disposizioni statutarie e/o delibera assemblea società o consiglio amministrazione attestante. gratuità prestazioni, etc.), comprovanti l'assunto difensivo; a maggior ragione, nel caso, in cui **i Giudici di merito hanno, positivamente, accertato che nello statuto della società ... non v'era traccia di alcuna "clausola derogatoria" all'onerosità del mandato dell'Amministratore.**"