

ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSOdi **LUCIANO SORGATO****La prestazione gratuita del professionista è fiscalmente legittima**

L'art. 54, c. 1 del Tuir esclude da imposizione la prestazione priva di corrispettivo: né il contratto d'opera né la prassi impongono l'onerosità, purché la gratuità si giustifichi con ragioni di parentela, amicizia o convenienza e resti marginale.

L'indagine sul regime fiscale delle prestazioni gratuite dei professionisti non può che dipartire dall'art. 54, c. 1 del Tuir che raccorda il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni alla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività. A regime, quindi, la mancanza di un qualsiasi corrispettivo in denaro o in natura determina la piena irrilevanza della prestazione, in quanto per l'insorgenza del presupposto d'imposta è necessaria la percezione di una qualche utilità economica.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 28.09.2001, n. 84/E, impartì agli Uffici l'obbligo di **accertare i motivi alla base della gratuità delle prestazioni**, da svolgere essenzialmente per il tramite di controlli incrociati che potrebbero rivelarne l'onerosità. Lo stesso atto di prassi sottolinea che la verosimiglianza della gratuità delle prestazioni può ritenersi **riscontrata nei confronti di parenti e amici**. Assume inoltre importanza un **giudizio di logicità economica nella condotta del professionista** che non potrebbe apparire giustificata nel caso di una rilevante percentuale di prestazioni gratuite, dal momento che la prerogativa essenziale dell'esercizio di un'attività professionale (come dell'esercizio di un'attività imprenditoriale) si fonda sul canone della ragionevolezza economica.

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nel Pronto Ordini 7.05.2019, n. 55, ha rappresentato, con richiamo dell'ordinanza della Corte di Cassazione 8.02.2014, n. 2769, che le disposizioni di cui all'art. 2229 e ss. c.c. **non solo non escludono accordi negoziali aventi a oggetto la prestazione professionale gratuita, ma non contemplano neppure alcuna presunzione in ordine all'onerosità dell'opera intellettuale**. Semmai, come rinvenibile nel codice deontologico approvato sempre dal Consiglio nazionale il 21.03.2024, all'art. 24, c. 7 viene previsto il **divieto di proporre e pubblicizzare prestazioni professionali gratuite** ovvero con pagamento di corrispettivi solo simbolici. Anche la Corte di Cassazione ha escluso che, su un piano di specificità delle prerogative della prestazione professionale, possa rinvenirsi l'onerosità come elemento essenziale in quanto le parti sono ammesse a escludere il diritto remuneratorio del professionista (si vedano Cassazione 3.05.2001, n. 7003 e 9.01.2001, n. 247). L'onerosità, quindi, pur costituendo elemento di normalità, **non ne costituisce prerogativa essenziale**, per cui essa non può ritenersi incapsulata con rigidità strutturale nel contratto, essendone ammessa la deroga. Anzi la Corte di Cassazione, con l'ordinanza del 14.10.2021, n. 28226, ha ritenuto che affinché il professionista possa esigere il pagamento della prestazione, deve provare il conferimento dell'incarico e l'adempimento dello stesso.

La gratuità della prestazione del professionista non incontra nell'indagine strutturale del contratto d'opera, come sopra rappresentato, alcun veto. Tuttavia, il presupposto dell'economicità, alla base dell'esercizio di una qualsiasi attività, porta a ricordare il giudizio di verosimiglianza della gratuità solo in presenza di specifici contesti soggettivi (rapporti di parentela o di amicizia) o di scelte di convenienza i cui motivi giustificativi appaiono essere logici e comprovabili. La questione appare ben sintetizzata nella sentenza della **Commissione tributaria di Cosenza 12.04.2013, n. 365** nella quale è dato rinvenire che è plausibile che un professionista possa svolgere durante l'anno una parte limitata della propria attività senza percepire alcun compenso per ragioni di parentela, amicizia e di convenienza. Con maggiore specificità il giudice di Cosenza ha sottolineato come il regime naturale della gratuità possa essere ricavato dal numero dei clienti del lavoratore autonomo.

Il raccordo giustificativo appare essere senz'altro logico: non costituendo l'onerosità elemento strutturale essenziale del contratto, per cui la prestazione può essere svolta anche gratuitamente, la percentuale poco significativa delle prestazioni non remunerate rispetto al numero complessivo delle prestazioni svolte costituisce un efficace supporto presuntivo in ordine alla verosimiglianza della loro gratuità. Lo specifico contesto soggettivo e il contesto causale delle ragioni di convenienza possono direttamente, quindi, venire fatti derivare dal numero poco rilevante delle prestazioni gratuite rispetto al numero complessivo, senza ulteriori specifici oneri di prova a carico del professionista.