

Dichiarazioni di terzi nel processo tributario: come provare la gratuità della prestazione del commercialista

SINTESI OPERATIVA

La Cassazione riconosce che il commercialista può provare la gratuità di una prestazione anche nel processo tributario, purché la ricostruzione sia plausibile e coerente con i rapporti tra professionista e cliente. L'onere di dimostrare l'assenza di compenso grava su chi la invoca, mentre le dichiarazioni dei clienti costituiscono elementi utilizzabili come presunzioni, da valutare insieme a documenti, contabilità e circostanze concrete. Il giudice di legittimità verifica la correttezza del ragionamento, senza sostituirsi alla valutazione del merito.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

La Corte di Cassazione, con la pronuncia n. 4135 del 24 febbraio 2026, torna a occuparsi di un tema che tocca da vicino molti studi professionali: quando il commercialista può dimostrare che alcune prestazioni sono state rese gratuitamente – e quali strumenti probatori gli sono concessi per farlo nel processo tributario.

LA GRATUITÀ PROFESSIONALE È CIVILISTICAMENTE AMMISSIBILE

Il punto di partenza è il quadro civilistico. L'onerosità non è un elemento essenziale del contratto d'opera intellettuale ex art. 2230 c.c.: è un elemento normale, il che significa che la sua assenza non inficia la validità del rapporto. Lo ha affermato la Cassazione già con la n. 16966/2005, e il principio è rimasto costante: al professionista è consentito prestare la propria attività gratuitamente, per i motivi più vari – rapporti di parentela, amicizia, fidelizzazione della clientela, incremento del parco clienti – anche quando il vantaggio ricavato sia solo personale e indiretto.

Dal punto di vista fiscale, la prestazione genuinamente gratuita non genera né base imponibile IVA né compenso imponibile ai fini IRPEF e IRAP. Non vi è obbligo di fatturazione, non vi è reddito da dichiarare. Di converso, i costi sostenuti per rendere prestazioni a titolo gratuito non sono né deducibili né detraibili.

L'ONERE DELLA PROVA: CHI DEVE DIMOSTRARE COSA

Qui si trova il nodo tecnico-difensivo centrale, che l'articolo non può eludere. L'Agenzia delle Entrate può legittimamente presumere l'onerosità della prestazione, in quanto elemento normale del contratto d'opera professionale. Ne consegue che, in sede di accertamento, è il contribuente – il professionista – a dover fornire prova contraria della gratuità. Lo ha ribadito la Cassazione con l'ordinanza n. 13211/2025: "la gratuità di una prestazione d'opera deve essere provata dal committente che vuole farla valere".

Non si tratta, però, di una prova diabolica. La giurisprudenza di legittimità ha chiarito nel corso degli anni che la prova non deve essere necessariamente documentale in senso stretto: elementi di contesto – la regolare tenuta della contabilità, la congruenza rispetto agli ISA, la natura del rapporto con i soggetti beneficiari, la semplicità della prestazione resa – costituiscono tutti fattori che rendono plausibile la gratuità e che il giudice di merito è tenuto a valutare.

QUANDO LA GRATUITÀ È PLAUSIBILE E QUANDO NON LO È

La giurisprudenza ha tracciato una linea di demarcazione abbastanza netta. La gratuità è ritenuta plausibile quando riguarda un numero limitato di prestazioni, circoscritto a soggetti identificabili per la loro prossimità con il professionista (parenti, amici, soci di società già clienti) e riferito ad attività di contenuto limitato come la sola trasmissione telematica di dichiarazioni dei redditi.

La situazione si ribalta quando la gratuità è sistematica e continua, e il numero di prestazioni non fatturate è talmente elevato, rispetto alle fatturate, da confliggere con le elementari regole di ragionevolezza economica. In quel caso, la Cassazione ha ritenuto legittimo l'accertamento induttivo ex art. 39, comma 2, D.P.R. 600/1973, e ha escluso che dichiarazioni di clienti prive di intrinseca credibilità possano superare la presunzione (ord. n. 6215/2018). Il discrimine, in sostanza, non è solo quantitativo ma qualitativo: occorre che l'ipotesi della gratuità sia economicamente e razionalmente coerente con il contesto complessivo dello studio.

LE DICHIARAZIONI DEI CLIENTI COME STRUMENTO PROBATORIO

È in questo quadro che si inserisce la questione delle dichiarazioni rese dai terzi – i clienti del professionista – nel processo tributario. L'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/92, nella formulazione anteriore alla riforma, escludeva dal giudizio tributario sia il giuramento che la prova testimoniale. La legge n. 130/2022 ha poi introdotto la testimonianza scritta nelle forme dell'art. 257-bis c.p.c., ammissibile su iniziativa della Corte di giustizia tributaria anche senza accordo delle parti. Le dichiarazioni rese dai clienti in sede extraprocessuale, tuttavia, non sono assimilabili a questo strumento: non sono testimonianza, non sono atti notori, e non sono soggette ad ammissione formale. Sono documenti prodotti in giudizio, valutabili come elementi presuntivi.

La Cassazione, in modo ormai consolidato – da ultimo con la n. 32009 del 17 novembre 2023 e con la n. 17716 del 27 giugno 2024 – riconosce a tali dichiarazioni un **valore indiziario**: non possono da sole fondare la decisione, ma concorrono alla valutazione del quadro probatorio complessivo. Se presentano i caratteri di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c., si elevano al rango di presunzioni semplici. Il principio è confermato anche dalla n. 32281 dell'11 dicembre 2025, in linea con l'orientamento già espresso dalla Cass. n. 25804/2021.

CARATTERISTICA	VALORE
Ammissibilità nel processo tributario	Sì, come documenti extraprocessuali (principio di parità delle parti, art. 111 Cost.; Corte Cost. n. 18/2000)
Equiparazione alla testimonianza scritta ex L. 130/2022	No – si tratta di documenti extraprocessuali
Equiparazione all'atto notorio	No
Valore probatorio autonomo	No – solo indiziario
Idoneità a fondare presunzioni semplici	Sì, se hanno gravità, precisione e concordanza (art. 2729 c.c.)
Utilizzabili in fase accertativa	Sì, pro e contro il contribuente (Cass. n. 5018/2015)

IL LEADING CASE: CASS. N. 21972/2015

Il precedente fondante della linea seguita dalla pronuncia n. 4135/2026 è la Cass. n. 21972 del 28 ottobre 2015. La Corte aveva già allora affermato che l'Agenzia delle Entrate non può accertare un maggior reddito in capo a un commercialista sulla base della sola rilevazione di prestazioni di trasmissione telematica di dichiarazioni dei redditi non riscontrate da parcella, se il professionista adduce – e lo dimostra con elementi seri e coerenti – trattarsi di prestazioni rese gratuitamente a soci di società clienti, a parenti e ad amici. Il rilievo è doppiamente significativo: da un lato consolida la tutela del contribuente contro accertamenti fondati su mere supposizioni; dall'altro chiarisce che la plausibilità della gratuità si valuta nel contesto complessivo dell'attività professionale, non come dato isolato.

IL CASO CONCRETO: LA SENTENZA N. 4135/2026

La vicenda che ha dato origine alla pronuncia n. 4135/2026 riguarda una commercialista alla quale l'Agenzia delle Entrate aveva contestato il mancato assoggettamento a tassazione di compensi per l'invio telematico di dichiarazioni dei redditi per conto di vari soggetti, ritenendo tali attività retribuite ma non fatturate. Su 297 prestazioni contestate, 145 risultavano prive di fattura – un dato che da solo avrebbe dovuto suggerire maggiore cautela nell'impostare un accerta-

mento generalizzato. La Corte di giustizia tributaria di primo grado aveva ritenuto credibile la gratuità di alcune prestazioni, valutando le circostanze concrete, i rapporti con i clienti e le dichiarazioni da questi rese.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha confermato questo orientamento, anche tenendo conto di un elemento ulteriore con peso specifico non trascurabile: nell'anno oggetto di accertamento, la professionista svolgeva anche attività di lavoro dipendente. Questo dato rafforza oggettivamente la plausibilità dell'ipotesi che alcune prestazioni professionali fossero state rese a titolo personale e senza corrispettivo, in un contesto nel quale il reddito principale proveniva dal lavoro dipendente.

LA CASSAZIONE: CONTROLLO FORMALE, NON RIESAME DEL MERITO

L'Agenzia delle Entrate ha tentato di ribaltare la valutazione in sede di legittimità, senza successo. La Cassazione – non essendo una terza istanza di merito – ha confermato che il suo ruolo si limita a verificare la coerenza logica e giuridica del ragionamento del giudice di secondo grado. Una volta accertato che quest'ultimo ha operato nel rispetto delle regole, le dichiarazioni dei clienti, valutate come elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, rimangono nella sfera valutativa riservata ai giudici di merito.

La pronuncia conferma, in definitiva, che le dichiarazioni dei terzi non sono “prove di serie B” nel processo tributario: hanno confini precisi e non possono da soli sorreggere la decisione, ma se inserite in un quadro probatorio coerente – e supportate dalla regolarità contabile, dalla plausibilità economica della gratuità e dalla natura dei rapporti con i beneficiari – costituiscono uno strumento difensivo efficace per il professionista sotto accertamento.



STUDIO PIZZANO STUDIO SABATINO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (27/02/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO