

Sulla soggezione ad irpef dei crediti riscossi da eredi di professionista deceduto

Autore: Cutrano Claudio

In: Diritto tributario

L'art. 53 del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 precisa che sono da ritenersi redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni, intendendo quest'ultimo come esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI.

Il successivo art. 54 dello stesso decreto determina il reddito in esame come 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.

Per discutersi di reddito di lavoro autonomo, pertanto, devono concorrere due elementi presupposti :

-

l'esercizio di un arte o una professione

-

l'incasso delle somme durante un normale periodo d'imposta ("percepiti nel periodo di imposta")

Così come costituisce ius receptum che senza effettiva percezione non possa discutersi di reddito, è altrettanto concepibile che, senza esercizio di arte o professione, non esiste "periodo di imposta", con la

conseguenza che ove l'incasso intervenga dopo la cessazione della attività, non esistendo più concorrenza fra gli elementi presupposti, intervenga il legittimo dubbio se si tratti di incasso di un credito ovvero lo stesso sia ancora da classificare come reddito di lavoro autonomo.

Con Dec. n. 2987 dei 28 marzo - 5 settembre 1994, la Sezione VII della Commissione Tributaria Centrale, adita per la risoluzione della questione, ha affermato che "il credito conserva la qualificazione giuridica di reddito di lavoro autonomo, anche se viene riscosso dopo la morte del professionista, onde afferisce all'eredità non come mero elemento patrimoniale del de cuius ma nella sua precisa natura giuridica sopra indicata".

Successivamente, con Dec. n. 5736 del 18 novembre 1998, la Sez. XXIII della stessa Commissione precisa che "il credito relativo a prestazioni effettuate dal professionista, che sia liquidato e pagato all'erede dopo la morte del professionista medesimo, costituisce per natura un reddito di lavoro autonomo, in quanto deriva dall'esercizio di un'attività professionale e conserva la detta natura anche se la somma relativa non viene corrisposta al professionista - non essendo questi più in vita - ma all'erede : detto credito, pertanto, è soggetto ad Irpef", richiamando in specie sia la statuizione prima citata, sia le Decisioni 11 maggio 1994 n. 1566, 20 maggio 1988 n. 4436 e 13 giugno 1984 n. 6241.

Anche il Ministero delle Finanze, con **Ris. n. III-5-1001 del 3 gennaio 1994 Dir. AA.GG. e cont. trib.**, ha sostenuto la identica tesi interpretativa, affermando che in base alle disposizioni dettate negli artt.

7, comma 3, e 18 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, i redditi della specie - ancorché spettanti a soggetto diverso da colui che li ha prodotti - conservano la loro natura di redditi di lavoro autonomo.

Si ritiene invero che sussistano fondate ragioni per discostarsi da tale posizione.

Per discutersi di mantenimento o conservazione di natura reddituale, occorre necessariamente che la stessa sia sorta giuridicamente ma che non abbia potuto spiegare effetti immediati.

E' inaccettabile che si affermi il principio di conservazione di un quid non ancora venuto in essere.

Nel caso di cui si discute, il reddito di lavoro autonomo non è mai esistito poiché le somme non sono state incassate dal soggetto (defunto) e, di conseguenza, non hanno mai assunto la affermata natura che, illogicamente, si sostiene essersi mantenuta nel tempo.

Allorquando interviene l'incasso (postumo) delle somme, difetta il presupposto di concorrenza con l'esercizio della attività, poiché prima cessata, né sussiste il periodo di imposta durante il quale, a mente dell'art. 54 d.p.r. 917/1986, lo stesso deve intervenire.

In forza della stessa disposizione, inoltre, si renderebbe inapplicabile la determinazione del reddito che si pretende costituisca la differenza fra somme percepite e spese sostenute nel periodo : ciò in quanto il soggetto terzo (erede) non potrebbe mai sostenere costi o spese inerenti la professione.

E' per tale inequivocabile ragione che l'inciso "nel periodo di imposta", legato alla percezione delle somme, debba essere interpretato come un limite essenziale ai fini della loro imponibilità, stante che solo ed esclusivamente entro il periodo stesso (non oltre) sussistono compensi e spese e, quindi, può determinarsi, dalla loro differenza, il reddito in parola.

D'altra parte, se fosse applicabile la tesi della conservazione, tanto da obbligare gli eredi del professionista deceduto a dichiarare l'incasso del credito fra i redditi (occasionalmente) di lavoro autonomo, potrebbe ipotizzarsi la legittimità della cessione a terzi (onerosa o a titolo gratuito) del credito di natura professionale, al fine di sottrarsi alla sua imponibilità nel periodo e fra gravare lo stesso su una pluralità di soggetti terzi (cessionari), tenuti a dichiarare la sola quota acquistata per il fatto che questa conserva la originaria sua natura, prescindendo dall'effettivo percipienti.

Sarebbe come legittimare una manovra elusiva vietata dalla norma.

In tale ipotesi, infatti, il sostituto d'imposta non sarebbe tenuto ad operare la (unica) ritenuta fiscale, ma a operare la stessa in proporzione alle quote spettanti a ciascun cessionario del credito : il professionista, così operando, non includerebbe il compenso (ceduto) fra quelli del periodo d'imposta.

Ciò non è !

La ritenuta fiscale va operata a carico del professionista e questo indicato come soggetto percipienti, prescindendo dall'effetto traslativo del diritto al credito, proprio per evitare manovre elusive.

Ne deriva che il reddito si mantiene in testa al soggetto che ha reso la prestazione e non trapassa a terzi, ancorché cessionari a giusto titolo, smentendo in re ipsa la tesi che il credito vada dichiarato dall'effettivo percipiente (terzo) in forza del principio di conservazione.

Se così fosse, l'atto dispositivo del credito professionale, con evidente finalità elusiva, sarebbe legittimo e efficace ai fini fiscali, poiché dovrebbe essere dichiarato pro quota dalla pluralità dei cessionari.

Claudio Cutrano

Palermo

<https://www.diritto.it/sulla-soggezione-ad-irpef-dei-crediti-riscossi-da-eredi-di-professionista-deceduto/>