



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF037

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	DECESSO DEL PROFESSIONISTA -ADEMPIMENTI FISCALI
RIFERIMENTI	ART. 54 TUIR; ARTT. 6 E 2 DPR 633/72; CASS., 8059/2016
CIRCOLARE DEL	26/02/2019

Sintesi: il decesso del libero professionista comporta l'accollo in capo agli eredi degli adempimenti fiscali lasciati in sospeso dal de cuius. In particolare si tratta di:

- emettere le ultime fatture sospese;
- effettuare le annotazioni contabili;
- effettuare ancora le liquidazioni ed i versamenti delle imposte dovute;
- presentare le dichiarazioni dei redditi e dell'iva, nonché la dichiarazione di successione.

Il decesso del professionista comporta, in capo agli eredi

- il trasferimento di adempimenti tributari connessi con l'attività del *de cuius*
- strettamente legati all'accettazione dell'eredità, ai sensi dell'art. 459 c.c..

In caso di accettazione:

- ➔ gli eredi **subentrano anche nei debiti** del de cuius
- ➔ l'eventuale accettazione con **beneficio di inventario** comporta una sorta di responsabilità limitata degli eredi, che rispondono dei debiti solo nei limiti del valore del patrimonio ereditato.



Eredità giacente: nel proseguo si darà conto del solo caso in cui i chiamati all'eredità abbiano accettato quest'ultima. In caso contrario, e cioè nel caso in cui:

- ✓ il chiamato all'eredità non l'ha ancora accettata (art. 459 C.C.)
- ✓ e non si trovi nel possesso reale dei beni

si applica l'istituto dell'eredità giacente, in quanto tra l'apertura della successione e la sua eventuale accettazione il patrimonio rimane privo di un titolare.

Nel caso dell'accettazione dell'eredità si delinea il seguente scenario in termini di adempimenti fiscali:



ATTENZIONE: va considerato che gli adempimenti connessi al decesso del professionista

- sotto l'aspetto temporale (adempimenti non scaduti da più di 4 mesi)
- sono prorogati di 6 mesi (artt. 35-bis, c. 1, DPR 633/1972 e 65 c. 3, DPR 600/73).

ADEMPIMENTI FISCALI CONNESSI CON LA CESSAZIONE DELL'ATTIVITA'

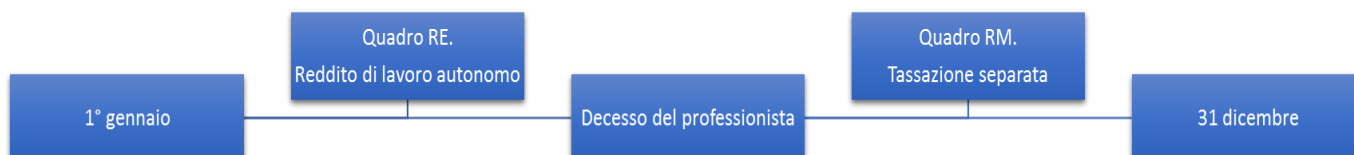
Si considerino i seguenti effetti del decesso del professionista ai fini fiscali:

DECESSO DEL PROFESSIONISTA: EFFETTI FISCALI				
■	Determinazione del reddito, dell'imposta, ed effettuazione dei versamenti connessi a cura degli eredi		Periodo: 01/01 – data del decesso	IRPEF
	La dichiarazione dei redditi deve essere presentata entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta di riferimento.	Art. 2, c. 1, DPR 322/98		
	Sono prorogati di 6 mesi i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro 4 mesi da essa (compresi il termine per la presentazione della dichiarazione e il termine per ricorrere contro l'accertamento).	<u>Proroga:</u> art. 65.3, DPR 600/73		
	La dichiarazione dei redditi deve essere presentata entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta di riferimento.	Art. 2, c. 1, DPR 322/1998	Periodi successivi	
■	Variazione dati		Art. 35, c. 3, DPR 633/72	IVA
	Adempimento in capo agli eredi		Art. 35-bis, c. 2, DPR 633/72	
	Sono adempiuti dagli eredi gli obblighi iva. Se i termini sono scaduti non oltre 4 mesi prima della data della morte del contribuente, i suddetti adempimenti possono essere effettuati entro 6 mesi da tale data (fatturazione, registrazione delle operazioni, liquidazioni d'imposta, versamenti)		Art. 35-bis, c. 1, DPR 633/72	
	La presentazione in via telematica deve essere effettuata tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo. La dichiarazione iva deve essere presentata dagli eredi.		Art. 8, c. 1, DPR 322/1998; RM 268/2007	
	Trova applicazione la proroga di cui all'art. 35-bis, sopra riportato.		<u>Proroga:</u> art. 65.3, DPR 600/73	
			Dichiarazione iva	

LA NATURA DEI REDDITI IN CAPO AL DE CUIUS E AGLI EREDI

Il decesso del libero professionista porta gli eredi a subentrare nel diritto di riscossione dei crediti professionali facenti capo al *de cuius*.

Tenuto conto dell'applicazione del criterio di cassa (art. 54 c. 1, tuir) il decesso del libero professionista divide il periodo d'imposta ed il conseguente regime fiscale dei redditi professionali da lui prodotti, in due parti.



Il momento che sposta da un periodo all'altro l'imputazione dei redditi del *de cuius* è il momento in cui si verifica la movimentazione finanziaria.

MOMENTO RILEVANTE AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO (CRITERIO DI CASSA)			
<ul style="list-style-type: none"> “il momento in cui il titolo di credito (e quindi le somme in esso rappresentate) entra nella disponibilità del professionista si verifica all'atto della materiale consegna del titolo dall'emittente al ricevente, mentre non può essere attribuita alcuna rilevanza alla circostanza che il versamento sul conto corrente del creditore intervenga in un momento successivo (e in un diverso periodo d'imposta).” 	RM 138/2009	IL MOMENTO DELL'INCASSO IN GENERALE	
		IL MOMENTO DELL'INCASSO DELL'ASSEGNO	
<ul style="list-style-type: none"> “... si ritiene che ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo il momento in cui il professionista consegue la effettiva disponibilità delle somme, debba essere individuato in quello in cui questi riceve l'accredito sul proprio conto corrente.” 	CM 38/2010	INCASSO MEDIANTE BONIFICO BANCARIO	
<ul style="list-style-type: none"> Rileva il momento dell'utilizzo della carta, ovvero il momento della impartizione dell'ordine di pagamento 	RM 77/2007	CARTA DI CREDITO/DEBITO	

IL REDDITO PRODOTTO DAL DE CUIUS

Ai fini Irpef il reddito prodotto direttamente dal *de cuius* deve essere rilevato attraverso un'apposita dichiarazione dei redditi comprendente gli incassi e le spese di periodo.



ATTENZIONE: nel caso di specie non emergono particolari problemi in ordine alla rilevanza fiscale dei compensi e delle spese per i quali trova applicazione il criterio di cassa, ai sensi dell'art. 54, co. 1, tuir.

Emergono al contrario specifiche criticità in merito ai componenti negativi deducibili per competenza (es.: ammortamenti).

GLI AMMORTAMENTI.

L'art. 54, co. 2, tuir ammette in **deduzione quote annuali di ammortamento fissate, nella loro entità massima, dai coefficienti contenuti nelle tabelle comprese nel DM 31/12/1988.**

La C.M. 58/2001, par. 2.4, precisa che **è ammessa la deduzione di quote di ammortamento calcolate in misura inferiore a quella massima stabilita.**

Non esiste, nell'ambito dei redditi professionali, una norma che preveda l'abbattimento del coefficiente nella misura pari al 50% nel primo anno di utilizzo del bene strumentale, né tantomeno una specifica disposizione che preveda l'applicazione del criterio del *pro-rata temporis* nel periodo d'imposta in cui il bene viene alienato.

Nel caso della morte del libero professionista **non sembra pertanto violare i principi di legge la deduzione delle quote di ammortamento in proporzione al tempo decorso dal 1° gennaio alla data del decesso, trovando piuttosto applicazione, nel caso di specie, il principio della capacità contributiva (art. 53, Cost.).**

Con riguardo ai tempi fissati dal legislatore per la presentazione della dichiarazione dei redditi si tenga conto della tabella appena più sotto riportata.

DECESSO DEL PROFESSIONISTA: ADEMPIMENTI DICHIARATIVI AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE			
▪	“Le persone fisiche e le società o le associazioni di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. tra il 1 maggio ed il 30 giugno ovvero in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta ”.	Art. 2, co. 1, DPR 322/98	DE CUIUS
	Tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, compresi il termine per la presentazione della dichiarazione e il termine per ricorrere contro l'accertamento, sono prorogati di sei mesi in favore degli eredi. I soggetti incaricati dagli eredi, ai sensi del comma 2 dell'articolo 12, devono trasmettere in via telematica la dichiarazione entro il mese di gennaio dell'anno successivo a quello in cui è scaduto il termine prorogato.	Art. 65. c. 3, DPR 600/73	EREDI

Si riporta una tabella riassuntiva delle scadenze fiscali in capo agli eredi ai fini delle imposte dirette.

TEMPI PREVISTI PER LE DICHIARAZIONI DEI REDDITI E IRAP			
Scadenza		Data del decesso	Casistica
▪	Dichiarazioni da presentare entro i termini ordinari 31/10 per le dichiarazioni 2019	Decesso tra il 1/01 ed il 30/06	Trasmissione telematica delle dichiarazioni dei redditi e Irap
	Il termine è prorogato al 30/04 dell'anno successivo	Decesso tra: l'1/07 e il 31/10	
▪	Il versamento deve rispettare i termini ordinari (30/06)	Decesso entro il 28/02	Versamento delle imposte
	Il versamento va effettuato entro il 30/12	Decesso post al 28/02	

TASSAZIONE DEI CREDITI PROFESSIONALI INCASSATI DAGLI EREDI

Gli eredi subentrano al *de cuius* nel diritto alla riscossione dei crediti professionali. Nel caso di specie possono sussistere:

- crediti fatturati;
- crediti insoluti, non ancora documentati.

In merito occorre tener conto di quanto segue:

FISCALITA' DEI CREDITI PROFESSIONALI			
▪	I compensi professionali sono tassati per cassa.	Art. 54 Tuir	IRPEF
	In base alla seconda parte dell'art. 7 c. 3 e dell'art. 21, co. 2, del Tuir, gli eredi del professionista possono fruire della tassazione separata , indicando i redditi della specie nella sezione seconda del mod. Redditi PF, Quadro RM, relativamente all'anno in cui è avvenuta la percezione, determinando i redditi stessi secondo le disposizioni proprie della categoria di appartenenza.	RM 1001/1994	
▪	“Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.”	Art. 6, c. 3, DPR 633/72	IVA
	“Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.”	Art. 6, c. 4, DPR 633/72	

<p>"La fattura e' emessa entro dieci giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6 (...). In deroga a quanto previsto nel primo periodo: a) per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, puo' essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime ..."</p>	<p>Art. 21, c. 4, lett. a), DPR 633/72</p>	
<p>L'emissione di una fattura pro-forma, "contenente la descrizione dell'operazione, la data di effettuazione e gli identificativi delle parti contraenti, può certamente essere idoneo a supportare il differimento dell'emissione della fattura elettronica."</p>	<p>FAQ Agenzia Entrate</p>	

IRPEF

Le disposizioni rilevanti sulle quali si fonda la disciplina fiscale dei crediti professionali sono quelle di seguito riportate:



Art. 7, c. 3, tuir "In caso di morte dell'avente diritto i redditi che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo d'imposta in cui sono percepiti, determinati a norma delle disposizioni stesse, sono tassati separatamente a norma degli artt. 19 e 21, salvo il disposto del comma 3 dell'art. 17, anche se non rientrano tra i redditi indicati nello stesso art. 17, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti."

Art. 21 c. 2, tuir. "Nell'ipotesi di cui al comma 3 dell'art. 7 si procede alla **tassazione separata** nei confronti degli eredi e dei legatari; l'imposta dovuta da ciascuno di essi e' determinata applicando all'ammontare percepito, diminuito della quota dell'imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione, l'aliquota corrispondente alla meta' del suo reddito complessivo netto nel biennio anteriore all'anno in cui si e' aperta la successione."

Gli eredi ricevono l'importo del credito spettante al netto della ritenuta fiscale (**RM 1001/1994**).



N.B.: in base alla RM 1001/1994:

- ✓ gli onorari riscossi dagli eredi di un professionista deceduto conservano la loro natura di redditi di lavoro autonomo
- ✓ conseguentemente trovano applicazione gli artt. 7 c. 3 e 21 del tuir
- ✓ in base all'art. 7 cit., il debitore deve applicare la ritenuta del 20 per cento, ai sensi dell'art. 25, DPR 600/1973 e rilasciare il modello CU.

Di seguito la sezione che accoglie i redditi percepiti dagli eredi per l'attività professionale del *de cuius*:

Sez. IV - Redditi percepiti in qualità di erede o legatario	Anno	Reddito	Quota dell'imposta sulle successioni	Ritenute	Opzione per la tassazione ordinaria
RM10	1	2	3	4	5
RM11					

Rigo RM10: deve contenere:

- col. 1: anno di apertura della successione;
- col. 2: reddito percepito, al lordo della quota dell'imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione;
- col. 3: quota della imposta sulle successioni;
- col. 4: ritenute d'acconto connesse con i redditi dichiarati;
- col. 5: eventuale opzione per la tassazione ordinaria del reddito.



Opzione per la tassazione ordinaria: il rigo RM15 è predisposto per l'indicazione del reddito e delle ritenute da sommare agli altri redditi ai fini IRPEF.

IVA

Non si pongono particolari problemi per l'incasso di **crediti già fatturati**; infatti, in tal caso occorre:

- ➔ effettuare la liquidazione ed il versamento dell'iva entro il giorno 16 del mese successivo alla data di emissione della fattura, qualora questi adempimenti non siano già stato effettuati dal *de cuius*,
- ➔ beneficiando della proroga di 6 mesi, ai sensi dell'**art. 35-bis, co. 1, DPR 633/1972**:



" Gli obblighi derivanti, a norma del presente decreto, dalle operazioni effettuate dal contribuente deceduto possono essere adempiuti dagli eredi, ancorché i relativi termini siano scaduti non oltre quattro mesi prima della data della morte del contribuente, entro i sei mesi da tale data. "

TEMPI PREVISTI PER LA DICHIARAZIONE IVA			
Scadenza		Data del decesso	Casistica
Scadenza ordinaria:	30/04/2019	Decesso: 20/01//2019	Trasmissione telematica della dichiarazione iva
Proroga:	20/07/2019		

Nel caso di **crediti non ancora fatturati** l'incasso di questi da parte degli eredi rileva ai fini Iva, per effetto delle precisazioni contenute nella **sentenza della cassazione, SS.UU., n. 8059/2016**.



" Le indicazioni emergenti dalla disciplina comunitaria, proiettandosi ineludibilmente sulle norme nazionali che ne realizzano la trasposizione, ostano a che l'art. 6, comma 3, d.p.r. 633/1972 sia letto, nel senso che, per le prestazioni di servizio, il presupposto impositivo e, con esso, l'insorgenza dell'imponibilità a fini iva, si verificano, non con l'esecuzione della prestazione, bensì, successivamente, con il pagamento del corrispettivo correlativamente pattuito "



N.B.: In sostanza, secondo la cassazione, occorre considerare distintamente:

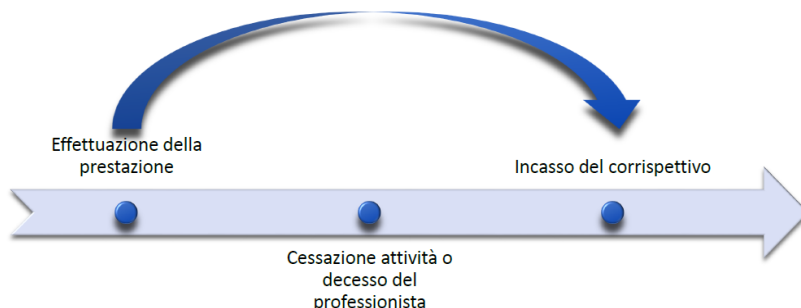
- ✓ l'**insorgenza della obbligazione tributaria**, che si cristallizza nel momento della effettuazione della operazione (ovvero con il completamento della prestazione professionale);
- ✓ il **fatto generatore dell'imposta**, che si cristallizza nel momento della riscossione del corrispettivo.

La riscossione del credito da parte dell'erede non comporta la perdita della natura professionale del credito e, di conseguenza, la debenza dell'iva.

Non ha fatto seguito un (necessario) intervento operativo da parte dell'agenzia delle entrate.

Considerato il citato orientamento, si ritiene che

- la **chiusura della partita iva** del professionista
- vada **effettuata solo dopo la fatturazione di tutte le operazioni.**

**ORIENTAMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.**

Dovrebbe, dunque, essere superato l'orientamento dell'Agenzia Entrate (RM 501918/1973, confermata in dottrina - Forum Sole 24 Ore del 2/3/1996 - ed in giurisprudenza - CTC, sez. 22^a, n. 5736/1988-) **in base al quale** gli eredi del professionista:

- non devono emettere fattura con iva all'incasso di crediti professionali maturati in capo al *de cuius*, ma una quietanza (soggetta a imposta di bollo di €. 2 per compensi superiori a €. 77,47)
- a causa della carenza del "requisito soggettivo" ai fini Iva in capo agli eredi.