



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF074

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	CESSAZIONE ATTIVITA' DEL PROFESSIONISTA – DECESSO - AUTOCONSUMO
RIFERIMENTI	RM 34/2019; CASS.,SS.UU.N. 8059/2016; CORTE UE CAUSA C-229/15 DEL 16/06/2016
CIRCOLARE DEL	18/04/2019

Sintesi: recentemente l'Agenzia ha affrontato il caso del decesso di un professionista, precisando che:

- in presenza di fatture da incassare (anche da prestazioni ancora da fatturare per conto del decuius), gli eredi sono tenuti ad applicare l'Iva (non potendo cessare anticipatamente la partita Iva del decuius)
- trova applicazione anche per gli eredi del professionista il co. 2 dell'art. 35-bis Dpr 633/72; ciò lascia il dubbio se per l'Agenzia le operazioni "di autoconsumo" rilevino anche nell'ambito del lavoro autonomo.

In occasione del decesso di un professionista, ai fini Iva si pongono due problematiche sostanziali in capo agli eredi per quanto attiene:

- le prestazioni a per prestazioni effettuate dal decuius, ma non ancora fatturate
- l'autoconsumo dei beni posseduti dal professionista.

L'Agenzia delle Entrate è recentemente intervenuta sull'argomento con la RM 34/2019, la quale:

- in relazione alle prime: ha definitivamente avallato la posizione assunta dalla giurisprudenza più recente
- in relazione all'autoconsumo: ha incidentalmente fornito un'interpretazione innovativa.

PRESTAZIONI NON ANCORA FATTURATE

L'art. 35-bis co. 1 Dpr 633/72 affronta gli adempimenti degli eredi del professionista deceduto, disponendo che:



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.

Importi già fatturati: non si pongono particolari problemi per l'incasso di crediti già fatturati; gli "obblighi" di cui trattasi sono infatti limitati:

- all'effettuazione della **liquidazione periodica**, ed al relativo versamento dell'Iva
- per i quali dovranno procedere gli eredi, beneficiando della **proroga di 6 mesi dalla data del decesso** (**N.B.:** non dalla scadenza dell'adempimento).

Esempio1

Un avvocato (periodicità Iva trimestrale) è deceduto il 10/03/2019. A tale data aveva già emesso fattura, per un patrocinio in una causa, a saldo delle prestazioni per €. 10.000.

Non avendo ancora proceduto alla relativa liquidazione al 16/05/2019:

- ✓ vi dovranno procedere gli eredi
- ✓ avendo tempo fino al 10/09/2019 (versando il saldo della liquidazione entro il 16/10/2019)

CREDITI NON ANCORA FATTURATI

Più complesso il caso dei **crediti non ancora fatturati**.



Nota: a tal fine non rileva se si tratti di una prestazione già ultimata come da mandato iniziale, oppure se l'importo del preventivo vada ridotto in conseguenza della minore utilità ritratta dal cliente a seguito dell'interruzione del mandato causa decesso.

In passato: sia la prassi che la giurisprudenza non erano state univoche in materia; in particolare:

- ⇒ ad un **iniziale orientamento per l'esclusione dall'applicazione dell'Iva** sia della prassi (RM 501918/1973, confermata da Telefisco del 2/3/1996) che della giurisprudenza (CTC sent. la . 5736/1988-) in considerazione della la carenza del "requisito soggettivo" in capo agli eredi (che si possono limitare ad emettere una mera quietanza di pagamento, soggetta a imposta di bollo per compensi superiori a €. 77,47)
- ⇒ si era succeduto un orientamento favorevole all'**applicazione dell'Iva** della prassi:

CM 11/2007 P.TO 7.1	<i>"[...] l'attività del professionista non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, ed, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale".</i>
RM 232/2009	<i>"La cessazione dell'attività per il professionista non coincide, pertanto, con il momento in cui egli si astiene dal porre in essere le prestazioni professionali, bensì con quello, successivo, in cui chiude i rapporti professionali, fatturando tutte le prestazioni svolte e dismettendo i beni strumentali. Fino al momento in cui il professionista, che non intenda anticipare la fatturazione rispetto al momento di incasso del corrispettivo, non realizza la riscossione dei crediti, la cui esazione sia ritenuta ragionevolmente possibile (perché, ad esempio, non è decorso il termine di prescrizione di cui all'art. 2956, comma 1, n. 2 del codice civile) l'attività professionale non può ritenersi cessata."</i>

Attualmente: più di recente la questione è stata sottoposta all'attenzione della **Cassazione a Sezioni Unite**, la quale, con la sent. n. 8059/2016, ha deposto per la **imponibilità Iva**.



*"Il compenso di prestazione professionale è imponibile ai fini IVA, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, ed alla relativa formalizzazione"; e questo perché "[...] il **fatto generatore del tributo IVA** e, dunque, l'insorgenza della correlativa imponibilità vanno identificati [...] con la **materiale esecuzione della prestazione**, giacché, in doverosa aderenza alla disciplina Europea, la previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, va intesa nel senso che, con il conseguimento del compenso, coincide, non l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, solo la sua condizione di esigibilità ed estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione.*

(...) non emergono ragioni logico-giuridiche ostative all'applicazione della soluzione indicata relativamente ai corrispettivi di prestazioni eseguite, nell'esercizio dell'attività economica di soggetto deceduto o di società estinta, incassati dagli eredi o dai soci."

Nota: la corte si rifà agli artt. 62, 63 e 66 della Dir. 2006/112/CE, i quali distinguono 3 diversi momenti ai fini Iva:

- 1) quello del "**fatto generatore**" dell'Iva: da ricondurre alla **concreta esecuzione dell'operazione** imponibile
- 2) il momento della "**esigibilità**" dell'Iva: cioè quando può essere pretesa dall'Erario (da ricondurre al momento in cui viene effettuata la liquidazione periodica a debito)
- 3) il momento del "**pagamento**".

Sulla scorta di tali criteri.

Ne segue che:

- la riscossione del credito non rileva ai fini del "fatto generatore"
- il compenso percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, **è imponibile Iva**, indipendentemente che ciò avvenga da parte:
 - del professionista stesso (che non avrebbe dovuto cessare la partita Iva; laddove vi abbia proceduto dovrà nuovamente riapirla)
 - da parte degli eredi di quest'ultimo (che dovranno cessare la partita Iva solo in seguito all'emissione della fattura emessa in nome e per conto del deceduto).

RECENTI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

Con la recente RM 34 dell'11/03/2019, l'Agenzia delle Entrate, in relazione agli adempimenti previsti dall'art. 35-bis Dpr 633/72:

- in primo luogo, recepisce espressamente la posizione della citata Cass. SS.UU. n. 8059/2016, riferito all'incasso delle **prestazioni effettuate dal decuius** (comma 1 art. 35-bis Dpr 633/72)
- estendendo l'applicazione del comma 2 del citato art. 35-bis anche agli eredi del professionista (comma 2 art. 35-bis Dpr 633/72), lasciando il dubbio se ciò si estenda alle operazioni di **autoconsumo**.

CREDITI INCASSATI DAGLI EREDI

Per quanto riguarda le disposizioni del **comma 1** del citato art. 35-bis, ritiene che:

- per quanto una interpretazione letterale porterebbe ad obbligare alla chiusura della partita Iva entro 6 mesi dalla morte del contribuente (avendo gli eredi entro tale termine dovuto porre in essere tutti gli adempimenti Iva riferiti all'attività del decuius)
- tuttavia, ciò va conciliato con quanto sancito dalla cassazione e, dunque gli eredi non possono essere ritenuti obbligati ad emettere fattura anticipata prima dell'incasso.



Nota: l'Agenzia non considera che la questione "gioca" sul riferimento alle operazioni "effettuate" dal decuius:

- ✓ secondo la normativa interna dovrebbe farsi riferimento all'art. 6 Dpr 633/72 e, dunque, al momento dell'incasso (se non vi è stato l'incasso da parte del decuius non scatta alcun termine di 6 mesi)
- ✓ mentre si ritiene non si possa fare riferimento alla "concreta esecuzione" di cui parla la cassazione rifacendosi ai principi UE (che serve solo a imporre l'Iva quando avverrà l'incasso).

Ad ogni buon conto, le conclusioni cui giunge la Risoluzione sono coerenti con quanto sopra:

- se gli eredi **non intendono attendere l'incasso del corrispettivo** (termine ultimo per l'emissione della fattura ex art. 6 Dpr 633/72): possono **anticipare la fatturazione delle prestazioni**, chiudendo successivamente la partita Iva
- in caso contrario gli eredi: devono **mantenere aperta la P.Iva "fino alla data di integrale riscossione"** dei crediti al fine di emettere una fattura con Iva e procedere successivamente al versamento.

Iva ad esigibilità differita: nulla cambia ove il professionista avesse già emesso fattura ma con Iva a esigibilità differita verso una P.A. (art. 6 Dpr 633/1972), ove non risulti ancora incassata al momento del decesso.

DESTINAZIONE A FINALITÀ ESTRANEE ALL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE

Per quanto attiene i beni che ancora residuano nell'ambito dello studio professionale, l'Agenzia delle Entrate prende posizione sull'interpretazione del **comma 2** dell'art. 35-bis:



*"Si ritiene, altresì, che una lettura sistematica dell'articolo 35-bis del citato d.P.R., consenta di **applicare anche alla figura del professionista** quanto disposto dal comma 2, secondo cui **"Resta ferma la disciplina stabilita dal presente decreto per le operazioni effettuate, anche ai fini della liquidazione dell'azienda, dagli eredi dell'imprenditore."***

A tal fine va notato, in primo luogo, che il tenore letterale della norma

- ⇒ fa espresso riferimento agli eredi "dell'imprenditore"
- ⇒ "anche" con riferimento alla liquidazione "dell'azienda" (concetto sussistente solo nell'ambito dell'attività di impresa, per costante orientamento dell'Agenzia delle Entrate), dove l'avverbio "anche" dovrebbe risultare riferito agli adempimenti in generale degli eredi (in tal senso, ad essi si applicano gli obblighi di fatturazione, di liquidazione periodica/versamento, di presentazione della dichiarazione annuale, e così via, anche con riferimento alle operazioni di liquidazione dell'azienda, che include l'autoconsumo dei beni).

Per costante orientamento della dottrina tali concetti risultano esclusi per quanto riguarda la "liquidazione dello studio professionale".

Tuttavia l'Agenzia potrebbe aver mutato pensiero, anche alla luce di quanto stabilito dalla Corte UE (causa C-229/15 del 16/06/2016) in relazione all'autoconsumo dell'immobile da parte di un professionista.

Nota: la questione verte nel caso di un notaio polacco che aveva detratto l'Iva sull'acquisto di una parte dell'immobile strumentale, il quale sosteneva potesse trovare applicazione la sola "rettifica della detrazione"; essendo decorsi i 10 anni del "periodo di vigilanza", riteneva non si rendesse dovuta alcuna rettifica.

Al contrario, la Corte UE:

- nel richiamare l'art. 18, lett. c) Dir. 112/2006/CE, il quale prevede che i paesi membri possano assimilare ad una cessione di beni "il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'Iva"
- ha sostenuto che in presenza di cessazione dell'attività l'intento del citato l'art. 18, lett. c) è quello di evitare che beni per i quali si è detratta l'Iva in sede di acquisto siano successivamente oggetto di consumo finale non assoggettato ad Iva con la cessazione dell'attività (senza che sia prevista alcuna condizione sospensiva legata al decorso del termine entro il quale effettuare il meccanismo della rettifica della detrazione).

Premesso che il citato art. 18 lett. c) della direttiva non fa alcuna distinzione tra soggetti di imprese di lavoro autonomo, esso è stato recepito in Italia nell'art. 35-bis Dpr 633/72 che, come evidenziato in precedenza, è sempre stato pacificamente ritenuto applicabile al solo ambito dell'impresa.

In conclusione, si deve ritenere che:

- ➔ fino ad un eventuale futura modifica dell'art. 35-bis
- ➔ l'Agenzia Entrate non possa, sulla scorta di una mera "lettura sistematica" della norma, ritenere esteso la disciplina dell'autoconsumo anche al lavoro autonomo
- ➔ trovando, conseguentemente, applicazione il criterio della rettifica della detrazione ex art. 19-bis 2 Dpr 633/72.

Esempio2

In relazione all'Esempio1, si ponga ora che l'avvocato disponesse:

- di una serie di attrezzature (mobili; PC, ecc.) comprate da più di 5 anni
- dello studio (cat. A/10) acquistato nel 2001 (avendo detratto l'Iva).

Si deve ritenere che gli eredi:

- non siano, in generale, tenuti ad emettere fattura per l'autoconsumo
- debbano verificare se possa scattare la rettifica della detrazione, nel caso di specie non operante in quanto è decorso il periodo di vigilanza.

Estromissioni agevolate dell'immobile

Si noti che, in occasione delle recenti operazioni agevolate:

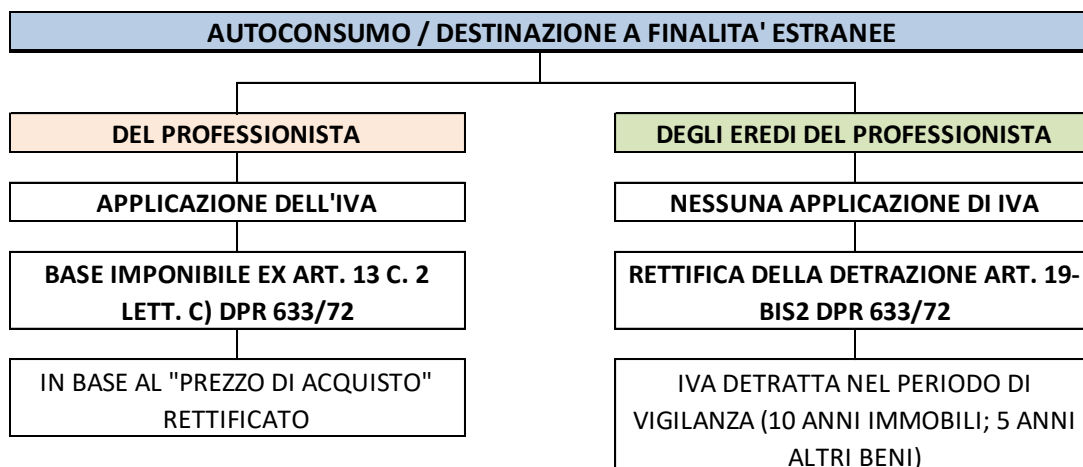
- ✓ assegnazione agevolata dei beni ai soci da parte delle società
- ✓ estromissione agevolata dell'immobile strumentale da parte dell'imprenditore individuale

l'Agenzia ha confermato tale impostazione:

- l'operazione di estromissione configura un autoconsumo
- che solo laddove esente Iva (ex art. 10 Dpr 633/72) o escluso da Iva (precedente acquisto da privati) comporta l'obbligo di rettifica della detrazione operata.

Nel caso del professionista ci si dovrebbe trovare dinanzi a una situazione analoga; nel caso di:

- autoconsumo del professionista trova applicazione l'Iva (norma generale ex art. 2 c. 2 n. 5) Dpr 633/72)
- autoconsumo degli eredi: non viene applicata l'Iva (norma speciale ex art. 35-bis c. 2 Dpr 633/72) e, di conseguenza, scatta l'obbligo di rettifica dell'Iva detratta nel periodo di vigilanza (5 o 10 anni).



IMPOSTE DIRETTE

Per quanto riguarda le imposte dirette il **combinato disposto degli articoli 7, 21 e 17 del Tuir**, porta alla conclusione che i crediti riscossi dagli eredi/legatari:

- sono soggetti a **tassazione separata**
- con facoltà di opzione per la tassazione ordinaria.

Tale interpretazione rappresenta quella maggioritaria in giurisprudenza e nella prassi.

ART. 7, COMMA 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, COMMA 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 è determinata applicando all'ammontare percepito, diminuito della quota dell'imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione, l'aliquota corrispondente alla metà del suo reddito complessivo netto nel biennio anteriore all'anno in cui si è aperta la successione".

Al riguardo, la Cassazione (sent. n. 4785/2009) ha precisato che il credito trasferito per successione:

- costituisce, per la sua essenza, un **reddito di lavoro autonomo**
- conserva detta natura **in capo agli eredi**, nei confronti dei quali trova applicazione della ritenuta d'acconto (scomputata, pro quota, nella propria dichiarazione dei redditi).

Sul medesimo solco si pone il chiarimento contenuto nella RM n.1001/94 secondo cui il reddito in esame rientra nell'ambito dei redditi per i quali è fruibile la tassazione separata, nell'anno in cui è avvenuta la percezione (criterio di cassa).

Per approfondimenti si rinvia alla RF 37/2019.