



COMPENSI INCASSATI DAGLI EREDI DEL PROFESSIONISTA SCOMPARSO: IRPEF, SUCCESSIONI E IVA

Simone Carunchio

ABSTRACT

In questo documento si analizzano i metodi per la compilazione delle dichiarazioni fiscali dei compensi spettanti a un professionista scomparso ma percepiti dai suoi aventi causa a titolo successorio. L'argomento è trattato ai fini delle imposte dirette, dell'imposta di successione e dell'imposta sul valore aggiunto.

Norme centrali sono l'art. 7, comma 3, del D. P. R. n. 917/1986 (TUIR) e il 21, comma 2 del medesimo testo unico, l'art. 35-bis del D. P. R. n. 633/1972 (D. IVA), e, in ultimo, l'art. 12 del D. Lgs. n. 346/1990 (TUS).

Tale normativa, in particolare quella relativa al TUIR, implica, a causa delle interrelazioni presenti, alcune considerazioni specifiche in merito all'applicazione dell'imposta sulle successioni.

Tra le varie criticità che essa genera vi è, difatti, proprio quella attinente alla doppia imposizione tra le imposte sui redditi e l'imposta sulle successioni, risolta dal legislatore attraverso la previsione di un calcolo della base imponibile ai fini delle imposte dirette che deve tener conto della quota di imposta versata in ambito successorio. Ciò impone, però, un'ulteriore riflessione sui crediti che rientrano nell'attivo ereditario.

Oltre questa sistematica criticità, si riscontrano anche quelle non meno importanti sul verificarsi del presupposto delle imposte sui redditi (e dunque dell'esistenza dell'obbligazione tributaria in capo agli eredi) e quelle attinenti alla ritenuta alla fonte e alla deduzione delle spese inerenti al compenso percepito.

Per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto, si ritiene che gli eredi non debbano mai emettere fattura sui compensi da essi percepiti, ma, tutt'al più, una certificazione, qualora il de cuius non abbia fatturato precedentemente alla scomparsa.

Sommario: 1. Premesse. – 2. La tassazione dei compensi del defunto da parte dei suoi eredi. – 3. Le criticità della normativa e le problematiche pratiche. – 3.1. Criticità sistematiche: il presupposto impositivo dei redditi di lavoro autonomo e l'imposta sul valore aggiunto. – 3.2. Problematiche di ordine pratico: le spese e le ritenute. – 3.3. La doppia imposizione tra imposta sui redditi e imposta sulle successioni: i crediti e l'attivo ereditario. – 4. Conclusioni

1. Premessa

Nelle istruzioni per la compilazione di Unico2016, fascicolo 2, capitolo 3, concernente i redditi soggetti a tassazione separata e a imposta sostitutiva, da dichiarare nel quadro RM, sezione IV, è indicato che i redditi percepiti in qualità di erede o legatario “sono determinati

secondo le disposizioni proprie della categoria di appartenenza (con riferimento al defunto) e sono assoggettati a tassazione separata”.

I redditi di cui trattasi sono tutti i tipi di reddito salvo quelli fondiari e quelli di impresa. Per quanto in questa sede interessa, si limiterà l'analisi ai redditi di lavoro autonomo.

Nello specifico, per quanto attiene alla compilazione del quadro in esame, è necessario compilare i righe RM10 e RM11, indicando: nella colonna 1, l'anno di apertura della successione; nella colonna 2, il reddito percepito, al lordo della quota di imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione; nella colonna 3, la quota dell'imposta sulle successioni e, infine, nella colonna 4, le ritenute d'acconto relative ai redditi dichiarati (sempreché non si opti per la tassazione ordinaria: colonna 5).

I riferimenti normativi richiamati sono gli articoli 7, comma 3, e 17, comma 1, lett. a), b) e c), del D. P. R. n. 917/1986 (TUIR).

A fronte della scarsa illustrazione degli elementi indicati nelle istruzioni a Unico2016, benché, effettivamente, a livello pratico, il tutto possa risultare piuttosto semplice, la normativa, non richiamata in modo completo nel testo ufficiale citato, è una di quelle che racchiude più di una deroga all'impianto sistematico delle imposte sui redditi (in particolare, tra l'altro, in ordine all'insorgenza dell'obbligazione tributaria stessa). Tale peculiarità, più oltre lo si approfondirà meglio, è talmente decisiva che il considerarla ha indotto la Dottrina a chiedersi della stessa costituzionalità dell'articolo 7, comma 3, TUIR¹.

Oltre all'articolo appena citato, si premette che, nel sistema della tassazione dei redditi percepiti dagli eredi di una persona scomparsa, un aspetto decisamente importante, che molto ha dato da discutere tra gli interpreti, è richiamato nelle istruzioni di Unico senza che però ne sia indicato il riferimento normativo. Si fa riferimento alla presunta doppia imposizione dei crediti in esame (che erano tali al momento dell'apertura della successione) tra imposta sulle successioni e imposte sui redditi, la quale è regolata dall'articolo 21 del TUIR, per cui, in breve, dal reddito deve essere scomputata (i. e.: dedotta) l'imposta sulle successioni versata. Deve dunque essere adottato un metodo piuttosto particolare.

Inoltre non è possibile non soffermarsi sull'indicazione delle ritenute d'acconto (eventualmente operate dal cliente del professionista, sempreché si tratti di un soggetto che svolge attività commerciale o agricola), le quali, anche, nell'ambito successorio nel quale si vanno a inserire, sono state oggetto di un forte dibattito.

Su queste basi, nel prosieguo si illustrerà in primo luogo la normativa e la relativa applicazione allo stato attuale e, in seguito, le problematiche di ordine sistematico e di ordine pratico che essa genera. In ultimo si proporrà uno schema operativo e le prospettabili soluzioni in ordine a questa materia ancora così frammentata.

¹ Cfr. D. Regazzoni, *Dubbia costituzionalità dell'art. 7, comma 3, in il fisco* n.17/1989.

2. La tassazione dei compensi del defunto da parte dei suoi eredi

In caso di scomparsa di un professionista sono previsti una serie di adempimenti a carico dei successibili tra cui, in primo luogo, la presentazione della dichiarazione di successione (ai sensi dell'articolo 28 del D. Lgs. n. 346/1990 – TUS) e la presentazione della dichiarazione dei redditi dello scomparso (ai sensi dell'articolo 65 del D. P. R. n. 600/1973).

Come detto, però, centrale, per quanto in questa sede interessa, è l'articolo 7, comma 3, del 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”².

Dalla lettura della norma è possibile enucleare le modalità applicative dell'imposta: oltre il richiamo dell'art. 19 del TUIR, il quale concerne le indennità di fine rapporto (ossia un elemento attinente al lavoro dipendente), ciò su cui occorre soffermarsi è l'articolo 21, del medesimo testo unico, il quale, al comma 2, reca la disposizione generale per l'applicazione e la determinazione dell'imposta: “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”.

I compensi a cui si fa riferimento, infatti, rappresentano una delle voci che dovrebbe essere indicata nella dichiarazione di successione (ai sensi degli artt. 9 e 29 del TUS), nel quadro B.4, in quanto la loro natura sarebbe, al momento della scomparsa, quella di crediti (i quali devono essere valutati a norma dell'articolo 18 del medesimo testo unico). Si è usato il condizionale perché questa previsione sarà oggetto di approfondimento più oltre, in quanto l'identificazione dei crediti da dichiarare è ancora piuttosto incerta.

Tornando per il momento alle imposte dirette, al di là dei precisi richiami normativi, l'articolo 7, comma 3, attraverso l'inciso “secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza”, stabilisce che nel caso di cui si sta trattando è possibile determinare i redditi di lavoro autonomo secondo, appunto, la relativa normativa (i. e.: artt. 53 e ss. del TUIR); ovverosia, è possibile sottrarre ai compensi percepiti le spese inerenti quel medesimo reddito³. Ciò che però non è esplicitato è se queste spese debbano essere dichiarate in capo al de cuius o dai suoi eredi. In realtà, più oltre lo si specificherà meglio, occorre distinguere le spese sostenute dallo scomparso e quelle sostenute dai suoi successibili.

² I rinvii contenuti nell'articolo 7 citato sono in realtà ancorati alla numerazione del TUIR precedente al 2004. Nel testo sono stati aggiornati.

³ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 15/E/2003*.

Tale previsione implica, altresì, che tali compensi sono assoggettati a ritenuta d'acconto, nel caso in cui se ne verificano le condizioni, ai sensi dell'articolo 25 del D. P. R. n. 600/1973⁴. La quale ritenuta, come detto, deve poi essere indicata nel quadro RM, sezione IV, colonna 4. In ultimo, su tali compensi soggetti a tassazione separata, ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del D. L. n. 669/1996, è dovuto il versamento di un acconto pari al 20% del loro ammontare (sempreché non siano stati assoggettati a ritenuta alla fonte)⁵.

Orbene, se questa appena ricordata, molto succintamente, è la normativa concernente le imposte sui redditi di lavoro autonomo, dal momento che il nostro interesse è quello della scomparsa del professionista, occorre tenere in considerazione anche l'imposta sul valore aggiunto.

L'articolo 35-bis del D. P. R. n. 633/1972 (D.IVA) prevede che gli obblighi a cui sarebbe stato tenuto il professionista deceduto, che abbia effettuato delle operazioni fintantoché era in vita, "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". Ebbene, a mente dell'articolo 6, commi 3 e 4, del D.IVA, l'operazione, concretizzantesi in una prestazione di servizi, si considera effettuata al momento del pagamento del corrispettivo o dell'emissione della fattura (in quest'ultima ipotesi indipendentemente dalla percezione del compenso). Ne conseguirebbe che, nel caso in cui i successibili non vogliano proseguire l'attività dello scomparso (eventualità ordinaria per l'ipotesi in esame), la fattura non può essere emessa dai suoi eredi, poiché difetta l'elemento soggettivo e poiché l'art. 35-bis richiamato reca un esplicito riferimento alle operazioni già effettuate dal de cuius.

In questa ipotesi, pertanto, gli eredi, a seguito della presentazione del modello AA9 (di cui deve essere compilato il quadro D), per la dichiarazione della cessazione dell'attività, rilasceranno una semplice ricevuta sulla quale occorrerà applicare l'imposta di bollo da 2,00 € se l'importo che sarebbe stato da fatturare supera i 77,47 € (ai sensi dell'articolo 6, allegato B, del D.IVA e dell'articolo 13 della Tariffa, parte I, allegata al D. P. R. n. 642/1972)⁶.

Si anticipa che se questa è la conclusione a cui è giunta gran parte della Dottrina (quella attualmente prevalente), altra parte, invece, è in disaccordo e conclude, comunque, per un obbligo di fatturazione in capo agli eredi.

Quest'ultima problematica richiamata è una delle tante che solleva la normativa appena brevemente delineata, qualora la si consideri sia in una prospettiva sistematica più generale, sia allorquando la si applichi a livello pratico.

Di seguito verranno esposte queste numerose criticità, le quali attengono a problemi di insorgenza dell'obbligazione tributaria (e dunque anche al principio di cassa vigente nella

⁴ Conclusione indicata già dall'Amministrazione Finanziaria nella *Risoluzione n. III-5-1001/1994*.

⁵ Per quanto concerne una breve disamina della normativa sulle imposte sui redditi cfr. A. Cotto, G. Odetto, G. Valente, *TUIR*, Milano 2011, p. 473 e ss.

⁶ Per quanto concerne una disamina della normativa sull'imposta sul valore aggiunto cfr. R. Portale, *IVA- Imposta sul Valore Aggiunto 2013*, Milano 2013, p. 1230 e ss. e, inoltre, G. Blasilli, *Adempimenti degli eredi del professionista*, in *L'IVA* n. 9/2006.

determinazione del reddito di lavoro autonomo), a un contrasto di norme in ordine alla responsabilità tributaria degli eredi, a questioni di doppia imposizione tra imposta sulle successioni e imposta sui redditi, a difficoltà pratiche di sottrazione delle spese inerenti e alla ritenuta che deve essere eventualmente effettuata dal committente del professionista scomparso.

Di seguito verrà posta attenzione a queste criticità, per concludere poi con un approccio prudente da utilizzare per la dichiarazione di questi particolari redditi e per la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

3. Le criticità della normativa e le problematiche pratiche

3.1. Criticità sistematiche: il presupposto impositivo dei redditi di lavoro autonomo e l'imposta sul valore aggiunto

Per illustrare adeguatamente le criticità della normativa in esame, può risultare utile un breve excursus storico.

Precedentemente all'emanazione del TUIR (in vigore dal 1987), difatti, la tassazione dei redditi di lavoro autonomo non percepiti dal professionista ma dai suoi eredi era stata determinata in via interpretativa dall'Amministrazione Finanziaria con la risalente Risoluzione n. 8/873/1980. In detto documento, tenendo fermo il principio civilistico per cui l'erede subentra nella identica posizione dello scomparso quanto alla sua posizione giuridica, si ritenne che i compensi derivanti dall'attività professionale incassati dagli eredi del professionista dovessero mantenere la medesima qualifica tributaria che avrebbero avuto in capo a quest'ultimo, ovverosia: redditi di lavoro autonomo, di cui agli articoli 49 e 50 del D. P. R. n. 597/1973.

Coerente con questa impostazione si rivelò anche la Giurisprudenza.

Già alcune decisioni della Commissione Tributaria Centrale, difatti, si posero sullo stesso piano dell'interpretazione amministrativa. Per esempio nella decisione della C. T. C. n. 5736 del 1998 è statuito 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 detta natura anche se la somma relativa non viene corrisposta al professionista – non essendo questi più in vita – ma all'erede”⁷.

Tale impostazione è rinvenibile anche in pronunciamenti più recenti della Giurisprudenza, quale quello della Corte di cassazione, sentenza n. 4785 del 2009, che verte su una controversia risalente ad anni precedenti l'introduzione dell'attuale TUIR (ossia precedente al 1987 – anno di entrata in vigore del D. P. R. n. 917/1986). Le questioni ivi trattate sono in particolare tre: quella della natura dell'entrata percepita dall'erede, quella dell'applicazione

⁷ Nella decisione sono citati altri pronunciamenti conformi: C. T. C. nn. 2987 del 1994, 1566 del 1994, 4436 del 1988 e 6241 del 1984.

della ritenuta a detto reddito e quella della doppia imposizione tra imposta sulle successioni e imposta sui redditi.

Per quanto attiene al primo aspetto i giudici ripetono pressappoco pedissequamente quanto già espresso dalla Commissione Tributaria citata più su: “Il credito relativo a prestazioni effettuate dal professionista che sia acquistato e pagato all’erede dopo la morte del professionista, costituisce, per la sua essenza, un reddito di lavoro autonomo, in quanto deriva dall’esercizio di un’attività professionale e conserva detta natura anche se la somma relativa non viene corrisposta al professionista ma all’erede”.

In ordine all’applicazione dell’articolo 25 del D. P. R. n. 600/1973, ossia all’applicazione della ritenuta d’acconto i giudici, richiamando la precedente sentenza n. 9332 del 1996, decretano che “La ritenuta d’acconto attua l’anticipata riscossione dell’imposta che la persona fisica, che riceve il pagamento, deve sul reddito percepito e presupposto della sua applicazione è che il reddito percepito derivi da prestazione di lavoro autonomo: la norma va dunque applicata quando ricorra tale condizione e, per stabilire se ricorra, è necessario ricercare se il pagamento che il percettore del reddito riceve è o meno da imputare a un tale reddito”.

Per quanto attiene al terzo aspetto richiamato, quello sulla doppia imposizione, i giudici stabilirono che essa non sussiste poiché “Le due imposte hanno funzioni, motivazioni e connotazioni diverse e perseguono differenti finalità impositive”.

Tale impostazione sin qui delineata fu poi adottata, mediando soprattutto sul problema della doppia imposizione, nel TUIR attuale attraverso proprio gli articoli 7, comma 3, e 21, comma 2⁸.

La Dottrina, sia prima che dopo il 1986, si è sempre schierata in opposizione a questa statuizione, comunque confermata, oltre che legislativamente, anche dall’Amministrazione attraverso la Risoluzione n. III-5-1001/1994.

Non si può nascondere che le argomentazioni avanzate dagli interpreti siano piuttosto convincenti.

Già in tempi precedenti al TUIR – dunque nella vigenza del D. P. R. n. 597/1973 – fu affermato⁹ che l’obbligazione tributaria non potrebbe sorgere a causa del fatto che il presupposto dell’imposta sui redditi non si realizza; difatti, tenendo fermo il principio di cassa

⁸ Nelle note illustrative ministeriali al D. P. R. n. 917/1986 è precisato che scopo della norma è quello “di eliminare i contrasti interpretativi attinenti al trattamento dei redditi prodotti ma non ancora percepiti dal de cuius i quali, essendo per loro natura tassabili secondo il principio di cassa, non costituiscono presupposto d’imposta nei suoi confronti, bensì nei confronti degli eredi che li hanno percepiti, pur essendo colpiti dall’imposta di successione come oggetto di crediti. Mediando fra le due tesi contrapposte (quella sostenuta dall’Amministrazione nel senso della normale tassazione come componenti del reddito complessivo degli eredi percipienti e quella della intassabilità per asserita duplicazione con l’imposta successoria) si propone la soluzione della tassazione separata”. Nonché, si aggiunge, lo scorporo di quanto pagato in sede successoria da quanto si versa a livello reddituale.

⁹ E. Potito, *La determinazione del reddito nel caso di successione da parte degli eredi*, in *Corriere tributario* n. 22/1980; O. Poli, *I crediti per prestazioni di lavoro autonomo percepiti agli eredi*, in *Bollettino tributario* 1981, p. 992.

vigente nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo, la percezione e il possesso del reddito non si verifica né in capo al professionista né in capo agli eredi: da una parte il professionista ha prestato il servizio ma non ha percepito il reddito, dall'altra gli eredi hanno sì percepito il reddito ma non lo hanno prodotto.

In questo senso l'attuale art. 7, comma 3, del TUIR, rappresenta in primo luogo una deroga al principio della tassazione del reddito inteso quale reddito prodotto, statuendo al contrario l'esistenza, nell'ordinamento tributario italiano, di un reddito entrata¹⁰. La norma, pertanto, sarebbe tacciabile di incostituzionalità in quanto ambigua e incoerente¹¹.

L'unica maniera per salvarne la ratio sarebbe quella di considerare l'insorgenza dell'obbligazione tributaria in relazione all'insorgenza del diritto di credito e, nello stesso tempo, il principio di cassa quale principio i cui fini siano esclusivamente quelli dell'imputazione a periodo¹².

Proseguendo su tale base interpretativa la soluzione della problematica si avvicinerebbe a quella praticata nell'ambito della normativa sull'imposta sul valore aggiunto. Come anticipato, difatti, se la prestazione fu fatturata dal professionista poi scomparso, ai sensi dell'art. 6, comma 3, D. IVA, il momento di effettuazione della prestazione è in primo luogo il momento di emissione della fattura.

La questione che si pone, invece, lo si è già anticipato, nel caso in cui il de cuius non abbia emesso fattura, è se al momento dell'incasso gli eredi debbano o meno emetterla. Si è detto che per la dottrina maggioritaria la fattura non dovrebbe essere emessa in quanto in nessun caso si realizza l'elemento soggettivo quale elemento di insorgenza dell'obbligazione tributaria nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto; ma è stato anche affermato che "nel sistema dell'Iva sussiste un tendenziale perdurare dei relativi obblighi fino all'ultimazione della definizione dei rapporti pendenti (in analogia a quanto previsto dall'art. 35 del D. P. R. n. 633/1972), con conseguente divieto di dichiarare la cessazione dell'attività e di incassare crediti professionali senza applicazione dell'imposta"¹³.

¹⁰ Cfr. le note ministeriale al testo unico (in *il fisco* n. 10/1988): "Né sembra il caso di sostituire al concetto di reddito prodotto quello di reddito entrata, o comunque di impennare su tale diverso concetto la definizione del presupposto d'imposta. Questo concetto, infatti, risulta solo parzialmente accolto nell'ambito dei redditi d'impresa – e basti ricordare le plusvalenze imponibili indipendentemente dal realizzo – ed è incompatibile con disciplina stabilita al di fuori di tale ambito che esclude del tutto la tassabilità degli acquisti gratuiti ed in gran parte quella della plusvalenza".

¹¹ D. Regazzoni, *dubbia costituzionalità dell'art. 7 comma 3*, in *il fisco* n. 17/1989; G. Ferrà, *Compensi corrisposti agli eredi del professionista*, in *Corriere tributario* n. 12/1991.

¹² C. Capponi, *Nota a Comm. Trib. Centr. 20 maggio 1988, n. 4436*, in *Diritto e pratica tributaria* 1990, II, p. 1463.

¹³ D. Stevanato, *Gli obblighi fiscali degli eredi: alcune ipotesi di difficile definizione*, in *Rassegna tributaria* n. 1/1994. Cfr., inoltre, N. Forte, *Considerazioni sulla cessazione dell'attività di lavoro autonomo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista di diritto tributario* 1991, I, 266. Tale problematica della cessazione dell'attività è stata di recente affrontata anche dalla Corte di cassazione. Non si trattava di un caso di decesso del professionista, ma la materia, nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, è suscettibile di qualche parallelismo (con il limite ovviamente che, in questa ipotesi, non varia il soggetto obbligato). In breve, nella sentenza a SS. UU. n. 8059 del 2016, difatti, la Corte Suprema ha decretato che a seguito della cessazione dell'attività il soggetto, benché non più 'soggetto IVA', deve comunque emettere la fattura per i compensi percepiti. Cfr., al

Tale ultima conclusione è però basata su un richiamo dell'art. 35 del D. IVA il quale pare superato proprio dall'introduzione dell'art. 35-bis del medesimo decreto inserito dal legislatore attraverso l'articolo 1 del D. P. R. n. 24/1979, il quale concerne, come detto gli eredi del contribuente, nel caso particolare di cessazione dell'attività in ipotesi di scomparsa dello stesso. Pertanto si ritiene che gli eredi debbano rilasciare una semplice certificazione e non debbano emettere fattura.

Ad ogni modo, dunque, la dichiarazione e la liquidazione IVA seguirà un binario diverso rispetto alla dichiarazione dei redditi: se fu emessa fattura prima della scomparsa l'operazione, ai fini IVA, si considera già effettuata; se, viceversa, la fattura non fu emessa dal de cuius ancora in vita, essa non deve essere più rilasciata. In entrambi i casi i compensi percepiti dagli eredi confluiranno nella loro rispettiva dichiarazione dei redditi pro quota.

3.2. *Problematiche di ordine pratico: le spese e le ritenute*

Da queste brevi notazioni risulta di palmare evidenza le difficoltà che generano la previsione dell'art. 7, comma 3, del TUIR, e quelle a cui il medesimo rinvia.

Per rimanere nell'ambito di queste difficoltà pratiche non si possono non segnalare quelle che è possibile riscontrare nell'applicazione della normativa sul reddito di lavoro autonomo in caso di dichiarazione del medesimo da parte degli eredi del professionista, in particolare per quanto concerne lo scomputo delle spese.

In prima istanza occorre considerare che l'art. 21, comma 2, del TUIR, prevede che la tassazione separata debba essere applicata distintamente per ciascun erede determinando l'imposta proporzionalmente al quantum percepito e spettante in base alle risultanze della successione ereditaria. Ne conseguirebbe che anche per quanto attiene alle spese il principio debba essere il medesimo.

Oltre a evidenziare che l'art. 21 citato potrebbe contenere (a seconda della soluzione della problematica in merito all'insorgenza dell'obbligazione tributaria più sopra delineata) una deroga al principio generale della responsabilità solidale degli eredi contenuto nell'art. 65 del D. P. R. n. 600/1973 (per cui: "Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa")¹⁴; occorre mettere in chiaro che la previsione della tassazione per quote dei compensi ereditati, implica una non facile gestione delle spese in esame¹⁵; soprattutto di quelle che furono sostenute dallo scomparso ma che risultano inerenti a compensi incassati dagli eredi.

Tali spese, ci si domanda, possono essere indicate nella dichiarazione che i successibili presentano a nome del defunto o devono essere indicate nella dichiarazione personale di ognuno degli eredi?

proposito, M. Peirolò, *Compensi soggetti a IVA anche se incassati dopo la cessazione dell'attività professionale*, in *Corriere tributario* n. 25/2016.

¹⁴ D. Regazzoni, *Dubbia costituzionalità dell'art. 7 comma 3*, in *il fisco* n. 17/1989.

¹⁵ Per quanto attiene alla gestione delle passività in ambito successorio, vd.: S. A. Parente, *Criteri di deducibilità delle passività e limiti quantitativi del tributo successorio*, Bari 2014.

La problematica sembra risolta alla radice considerando che questa voce in Unico non è prevista; pertanto sembrerebbe doversi concludere che tutte le spese sostenute dallo scomparso per la sua attività professionale debbano confluire nella dichiarazione dei redditi che presenteranno i successibili a nome del de cuius, benché esse non siano perfettamente riferibili a compensi incassati¹⁶. Tale conclusione, inoltre, è avvalorata dalla considerazione che, diversamente, anche le spese andrebbero frazionate proporzionalmente alla quota successoria di ognuno degli eredi, con evidenti complicazioni pratiche.

Per quanto concerne le spese sostenute o maturate dopo la scomparsa (inerenti, chiaramente, l'attività del de cuius), esse dovrebbero invece essere scomutate dal reddito dichiarato dagli eredi¹⁷

Medesima difficoltà dovuta al frazionamento del credito spettante agli eredi è dato di riscontrare in ordine alle ritenute: sarà difatti onere del sostituto comunicare, rilasciandone certificazione, la ritenuta operata, ma in proporzione alla quota spettante a ogni erede¹⁸.

In Dottrina¹⁹ è stato comunque chiarito che, a livello sistematico, qualora si dovesse accedere alla tesi che l'obbligazione tributaria sorge esclusivamente al momento della percezione dei compensi e, in ogni caso, solo in capo a colui che li ha prodotti, ne conseguirebbe che l'introito de qua non avrebbe natura reddituale e quindi non dovrebbe essere operata alcuna ritenuta.

Tale conclusione, come detto, non è però al momento riscontrabile nella legge né è condivisa, per conseguenza, dall'Amministrazione, per la quale, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo deve essere effettuata secondo la relativa normativa.

3.3. La doppia imposizione tra imposta sui redditi e imposta sulle successioni: i crediti e l'attivo ereditario

Come costatato, quindi, la dottrina prevalente è a favore della incostituzionalità dell'art. 7, comma 3, del TUIR (e conseguentemente dell'art. 21, comma 2, del medesimo decreto).

A coronamento di quanto già citato si riportano le parole di un altro importante autore: “dopo la morte del de cuius, non possono più darsi redditi dell'attività professionale del de cuius, perché intanto si hanno redditi professionali imputabili ad un soggetto, in quanto percepiti dal professionista. Se il professionista muore, gli eredi ereditano dei crediti, cioè delle componenti patrimoniali, i quali possono produrre redditi patrimoniali (ad esempio interessi); ma dei cespiti patrimoniali, quali sono i crediti, non possono produrre redditi professionali”²⁰.

¹⁶ Cfr. D. Stevanato, *Gli obblighi fiscali degli eredi: alcune ipotesi di difficile definizione*, in *Rassegna tributaria* n. 1/1994.

¹⁷ Cfr. E. Di Giacomo, *La tassazione dei compensi professionali corrisposti agli eredi*, in *il fisco* n. 17/1995.

¹⁸ Cfr. R. M. n. III-5-1001/1994; E. Di Giacomo, *La tassazione dei compensi professionali corrisposti agli eredi*, in *il fisco* n. 17/1995.

¹⁹ Cfr. D. Regazzoni, *Dubbia costituzionalità dell'art. 7 comma 3*, in *il fisco* n. 17/1989, nota 7.

²⁰ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. II, Torino 1989, p. 28, nota 29. Cfr. inoltre G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova 2014, Parte speciale, p. 16 e p. 58.

Dalle considerazioni riportate ne discenderebbe, pertanto, che il credito vantato dagli eredi dovrebbe rappresentare esclusivamente un'entrata patrimoniale da far confluire nella dichiarazione di successione²¹ (eventualmente integrando la prima dichiarazione presentata, nell'ipotesi in cui l'incasso si verifichi successivamente alla presentazione della prima dichiarazione di successione) da non dover indicare nella dichiarazione dei redditi.

In ordine a tale obbligo successorio è comunque necessario indagare se ricorrano tutte le condizioni per le quali il credito rientri nell'attivo ereditario o meno. Risolvere in una direzione o in un'altra può far cambiare le valutazioni finora svolte in merito al regime di tassazione dei compensi percepiti dagli eredi del professionista, in ordine soprattutto alla problematica indicata della doppia imposizione.

Punto di partenza per svolgere l'indagine indicata è l'art. 12 del TUS rubricato "Beni non compresi nell'attivo ereditario", per cui, per quanto in questa sede adesso interessa, ai sensi delle lett. *d*) ed *e*), non rientrano tra i beni costituenti l'attivo ereditario i crediti contestati giudizialmente e i crediti verso lo Stato che non siano stati riconosciuti con provvedimento.

Elemento comune alle due previsioni sembrerebbe risultare quello della mancanza della esigibilità del credito, e dunque della sua certezza, benché esso possa essere già stato liquidato.

In altri termini sembrerebbe che un credito rientri nell'attivo ereditario quando esso sia certo, ovverosia qualora esso pervenga a esistenza prima della scomparsa dell'avente diritto al credito stesso. Affinché si verifichi tale certezza sembrerebbe necessario che il credito sia liquido ed esigibile²², o, per meglio specificare, nell'ambito dell'imposta sulle successioni, semplicemente esigibile.

Tale impostazione era ancora meglio delineata nel testo unico dell'imposta sulle successioni precedente a quello attuale. Difatti il D. P. R. n. 637/1972, prevedeva, nell'art. 11, numero 7, che non rientrassero nell'attivo ereditario i crediti che fossero stati dichiarati dal contribuente "di dubbia esigibilità qualora il contribuente stesso abbia notificato ai debitori l'invito ad assolvere, per suo conto, l'imposta dovuta sui crediti stessi prima del loro pagamento"

Tale norma fu interpretata dalla Corte di cassazione, inizialmente, in modo piuttosto letterale: "il D. P. R. 26 ottobre 1972, n. 637, art. 11, n. 7, al fine dell'esclusione di un credito dall'attivo ereditario, non richiede la sua assoluta inesigibilità, essendo sufficiente una situazione di «dubbia esigibilità», cioè di difficile realizzazione, alla stregua dell'attestazione dell'erede,

²¹ Cfr. la relazione dell'on.le Usellini in *il fisco* n. 10/1988: "A ben guardare sembra strano che uno stesso ammontare possa costituire allo stesso tempo patrimonio (tassabile con l'imposta sulle successioni) e reddito suscettibile di essere colpito dalle imposte dirette ... [sarebbe stato meglio prevedere] meccanismi di temperamento dell'imposizione, che potrebbero consistere nell'alternatività delle due imposte".

²² In ordine ai rapporti tra liquidità, esigibilità e certezza di un credito, occorre evidenziare (senza aver possibilità di approfondire in questa sede) che si tratta di un argomento che ha dato vita a importanti speculazioni civilistiche e sul quale non si è ancora raggiunta una posizione concordata tra gli interpreti e dunque stabile e definitiva. Cfr. Cian, Trabucchi, *Commentario breve al Codice Civile*, Milano 2014, sub art. 1243.

sempre che questi abbia ottemperato all'onere di sollecitare il debitore insolvente, invitandolo ad assolvere per conto di esso erede l'imposta gravante sul credito stesso"²³.

Se ne potrebbe concludere (al di là dell'onere gravante allora sull'erede) che un credito per essere ammesso all'attivo ereditario debba essere sicuramente esigibile. Tale conclusione sembrerebbe avallata anche da ciò che è possibile ricavare dalla sentenza della Corte di cassazione n. 4885 del 1997, nella quale i giudici, trattando di un diritto di credito riconosciuto dallo Stato quale contributo per la ricostruzione a seguito di un evento sismico, benché liquidato a seguito della scomparsa del *de cuius*, ne hanno affermato la certezza (e dunque l'immissione nell'attivo ereditario) in quanto si tratta di una posizione giuridica qualificabile come diritto soggettivo da vantare nei confronti dell'istituzione e dunque di sicura esigibilità. Dunque, benché la liquidazione non fosse ancora avvenuta (e pertanto tale credito non poteva rientrare nell'attivo ereditario della dichiarazione prima), una volta verificatasi tale condizione sospensiva tale credito andava indicato in una successiva dichiarazione integrativa.

Tale impostazione appena proposta la si dovrebbe basare su un'interpretazione estensiva delle norme dei testi unici finora richiamati.

Contro tale interpretazione, però, si potrebbe affermare che in realtà i crediti, ancorché non liquidi e non esigibili, debbano confluire nell'attivo ereditario in ogni caso, salvo le ipotesi specifiche riscontrabili nel D. Lgs. n. 346/1990, art. 12, lett. *d*), *e*) ed *f*). In questo senso si è espressa la Corte di cassazione nella sentenza n. 14783 del 2011: "La legge dunque ... non attribuisce alcuna rilevanza ... alla circostanza che, al momento dell'apertura della successione, il credito del *de cuius* risulti non ancora liquidato; e nemmeno attribuisce alcuna rilevanza al fatto che tale credito possa risultare di difficile esazione, a meno che l'erede non lo abbia ceduto allo Stato [attualmente: TUS, art. 12, lett. *f*)] o non abbia notificato al debitore l'invito ad assolvere, per suo conto, l'imposta dovuta sul credito stesso prima del suo pagamento [ipotesi attualmente non più prevista ma recata, precedentemente, in D. P. R. n. 637/1972, art. 11, n. 7]".

Ricorrendo alla Dottrina, occorre sottolineare una certa cautela degli interpreti, benché sembrerebbe possibile dedurre che essi propendano maggiormente per la teoria dell'immissione nell'attivo ereditario del credito qualora esso risulti certo in quanto esigibile, benché non ancora liquido: "Peraltro la nuova norma non dissipa, anche con riguardo ai crediti pecuniari, tutti i problemi che si erano posti nell'interpretazione della legge abrogata. Un caso critico [in un certo modo speculativo a quello in esame, ma che può tornar utile all'interprete come elemento comparativo] è il diritto di cui non si conosce l'importo all'atto dell'apertura della successione ... In tali ipotesi la sorte fiscale del rapporto varia in relazione alle fattispecie da cui proviene il diritto di credito. Se questa si è esaurita anteriormente all'apertura della successione e manca solo la determinazione del *quantum* [dunque è

²³ Corte di cassazione, sentenza n. 2242 del 1988.

esigibile], il credito stesso è una componente della base imponibile in tutta la sua effettiva consistenza; tuttavia, poiché ancora non se ne conosce l'importo, l'applicazione concreta del tributo sarà rinviata al momento in cui la liquidazione di esso consenta di fissare tale importo. Si tratta di una sopravvenienza in senso tecnico ... Al contrario, se il diritto di credito matura per effetto di eventi posteriori alla successione ... tale diritto è estraneo al patrimonio ereditario e quindi non deve essere elencato nella dichiarazione dell'eredità²⁴.

Insomma, benché in materia non sia ancora possibile riscontrare una stabilità interpretativa, è possibile probabilmente concludere che nella dichiarazione di successione debbano essere indicati i crediti esigibili.

Tornando quindi al caso dei compensi incassati dagli eredi del professionista scomparso, si può dire che il credito emergente prima dell'incasso sia un credito esigibile?

A ben considerare, occorre rifarsi al titolo civilistico di insorgenza del credito/debito. Qualora infatti tale credito è determinato nel suo ammontare e nella sua scadenza nel titolo medesimo, esso è da considerarsi liquido ed esigibile; viceversa se non ne è determinato l'ammontare esso è semplicemente esigibile e se non ne è determinata la scadenza esso è puramente liquido²⁵.

Ne consegue, a livello tributario, che, aderendo alla teoria in base alla quale debbano essere indicati in dichiarazione di successione esclusivamente i crediti esigibili ancorché non liquidi, devono essere dichiarati i crediti che risultano già scaduti alla data di apertura della successione. Viceversa, se a quest'ultima data il credito non risulta ancora scaduto, tale credito non rientrerebbe nell'attivo ereditario, indipendentemente dalla liquidità del medesimo. Ciò che conta, insomma, in ambito successorio, sembrerebbe essere la sola esigibilità del credito.

Pertanto ne consegue che nel caso in cui il credito non risulti esigibile esso non andrebbe indicato nella dichiarazione di successione e non si porrebbero dunque problematiche di doppia imposizione, con conseguente disapplicazione dell'art. 21, comma 2, del TUIR, in merito all'applicazione dell'imposta sui redditi, ancorché essi possano assumere la qualifica di redditi di lavoro autonomo. Viceversa, qualora il credito sia esigibile, esso dovrebbe essere indicato in dichiarazione di successione, venendosi così a creare, a causa di una norma tacciabile di incostituzionalità, quale l'art. 7, comma 3, del TUIR, problemi di doppia imposizione.

Tali conclusioni, secondo tale teoria, dovrebbero valere anche per i crediti vantati dagli eredi di un professionista scomparso.

Tenuto conto peraltro dei predetti dubbi interpretativi, un approccio prudenziale da seguire potrebbe essere quello di indicare nella dichiarazione di successione tutti i crediti indipendentemente dalla loro esigibilità, benché si generino in questa maniera le criticità di doppia imposizione finora poste in evidenza dalla Dottrina.

²⁴ G. Gaffuri, *Imposta sulle successioni e donazioni*, Padova 1993, p. 252 e s.

²⁵ Corte di cassazione, sentenze nn. 6096 del 2013; 4511 del 2001; 2591 del 1997; 12629 del 1995.

4. Conclusioni

Considerando risolte (ma risolte non sono) le criticità attinenti sia alla doppia imposizione tra l'imposta sui redditi e l'imposta sulle successioni sia al realizzarsi del presupposto dell'obbligazione tributaria delle imposte sui redditi (che, come detto, potrebbero far tacciare di incostituzionalità l'intero sistema illustrato), a seguito di quanto esposto, è possibile sinteticamente indicare le seguenti soluzioni adottabili nella pratica.

Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, si è detto che i relativi adempimenti, oltre al fatto che sostanzialmente non influenzano l'applicazione dell'imposta sulle successioni e l'imposta sui redditi, cambiano a seconda che il professionista scomparso abbia emesso o meno fattura per l'operazione imponibile effettuata. Nel primo caso l'art. 35-bis del D. IVA impone agli eredi di 'completare' gli adempimenti previsti (quali, ad esempio, l'annotazione nei registri dell'operazione e della fattura, la liquidazione dell'imposta e la dichiarazione annuale, oltreché la presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività) nel termine di sei mesi dalla data della scomparsa. Nel secondo caso, ovverosia qualora il professionista non abbia emesso fattura, gli eredi dovranno rilasciare una semplice ricevuta, senza dover adempiere a nessuna altra formalità.

Per quanto attiene all'imposta sulle successioni, la conclusione precedentemente indicata è che i crediti (derivanti dall'attività di lavoro autonomo del de cuius) potrebbero rientrare nell'attivo ereditario esclusivamente qualora siano esigibili (ancorché ancora non liquidati, nel qual caso, al momento della liquidazione, occorrerà presentare una dichiarazione di successione integrativa). Viceversa, nel caso in cui i crediti non siano esigibili, essi non dovrebbero rientrare nell'attivo ereditario. In quest'ultimo caso, verrebbero meno le criticità della doppia imposizione precedentemente indicate.

Se questa appare l'interpretazione più corretta, occorre evidenziare, però, che né in Prassi, né in Dottrina, né in Giurisprudenza, è dato di riscontrare apertamente la conclusione indicata; per cui, da tale silenzio, occorrerebbe viceversa concludere, più prudenzialmente, che tutti i crediti (che siano essi esigibili o meno) debbano rientrare nel computo dell'attivo ereditario²⁶. In ultimo, per quanto attiene alle imposte sui redditi, si è evidenziato che le criticità attengono, principalmente, oltre alla questione della doppia imposizione e del realizzarsi del presupposto impositivo, alla sottrazione delle spese inerenti e alla ritenuta alla fonte da dover applicare.

Si è detto, per quanto concerne le spese sostenute dallo scomparso, che esse devono essere indicate nella dichiarazione che gli eredi presentano a nome del de cuius; mentre le spese

²⁶ Si richiama, per completezza che, ai sensi dell'art. 12, lett. f), del TUS, i crediti che siano stati ceduti allo Stato non rientrano nell'attivo ereditario. Ne consegue, dunque, che nel caso in cui gli eredi, prima della presentazione della dichiarazione di successione (ancorché successivamente alla scomparsa del de cuius), abbiano ceduto i crediti allo Stato, tali crediti non rientrino nell'applicazione dell'imposta. Anche in tale ipotesi, dunque, vengono meno le ragioni della problematica della doppia imposizione.

sostenute dagli eredi, inerenti all'attività del professionista scomparso, vanno scorporate dai compensi che i successibili dichiarano ai fini reddituali.

In ultimo, in ordine alla ritenuta alla fonte, essa deve essere certamente applicata da chi corrisponde le somme agli eredi in quanto consequenziale all'applicazione della normativa sul reddito di lavoro autonomo.