

Commissione Successioni, Donazioni e Trust

La successione *mortis causa* del professionista

Brescia, 2018

INDICE

Premessa	pag.	3
Capitolo 1 – Quando il <i>de cuius</i> è un professionista	pag.	4
1.1 Diritti degli eredi del professionista deceduto	pag.	4
1.2 Obblighi degli eredi del professionista deceduto	pag.	4
1.3 Adempimenti in capo agli eredi	pag.	5
1.3.1 Determinazione del reddito	pag.	6
1.3.2 Dichiarativi e tempistiche	pag.	7
1.3.3 Adempimenti Iva	pag.	7
1.3.4 Adempimenti Cassa di Previdenza Dottori Commercialisti e Ragionieri	pag.	8
1.3.5 Altri adempimenti e comunicazioni varie	pag.	8
1.4 Il professionista e i dipendenti	pag.	10
1.5 Il professionista e l'assicurazione professionale	pag.	11
1.6 Il decesso del professionista socio dello studio associato	pag.	12
1.6.1 la quota di utili	pag.	13
1.6.2 la quota di patrimonio	pag.	13
1.6.3 Soggetto obbligato al pagamento della quota	pag.	14
1.6.4 Tassazione redditi percepiti dall'erede	pag.	14
Capitolo 2 – Raccolta di giurisprudenza	pag.	16

Premessa

A chi non è mai capitato di raccogliere le disposizioni testamentarie di un cliente dando allo stesso un consiglio e una consulenza fiscale/civilistica al fine di evitare, al momento dell'infausto evento, di creare agli eredi problemi e ansie?

(...) talvolta è vero il vecchio proverbio: “il calzolaio va in giro con le scarpe rotte (...)”

In questo semplice elaborato il nostro desiderio consiste nel dare un contributo affinché gli eventuali nostri “eredi” non debbano trovarsi in difficoltà nel momento in cui dovessimo passare a miglior vita.

Con il termine **SUCCESSIONE** si indica un fenomeno giuridico che contempla il passaggio di diritti e rapporti giuridici in generale da un soggetto ad un altro.

La successione è normata dal libro II del codice civile (artt. 456 – 768).

Nella successione *mortis causa* (o a causa di morte) all'erede vengono trasferiti gli obblighi e i diritti propri del *de cuius*. Si può avere una successione *mortis causa* a titolo universale, quando l'erede acquista tutti i diritti e gli obblighi del defunto; a titolo particolare, (detta legato) quando una persona succede nella titolarità di solo uno o più diritti o obblighi determinati o rapporti attribuiti specificamente al successore (detto legatario) dal testamento o dalla legge.

La differenza fra erede e legatario risiede nel fatto che il primo (erede) si sostituisce al defunto in tutti i suoi rapporti, ne acquista i diritti e allo stesso tempo ne diviene obbligato per i suoi debiti, in pratica può essere definito il suo «continuatore», il secondo (legatario) non risponde dei debiti ereditari.

Ai sensi dell'art. 459 c.c. per acquisire l'eredità occorre accettarla. L'accettazione (che non può riguardare solo una parte dell'eredità) può essere espressa (e, in caso di eredi minori o incapaci, occorre l'autorizzazione del giudice tutelare) oppure tacita, cioè desumibile da un comportamento che manifesti la volontà di accettare (per esempio con il trasferimento della residenza nella casa ricevuta in eredità o il pagamento di un debito del *de cuius*). Se l'erede accetta, subentra al defunto anche nei debiti. Per questo motivo la legge prevede, con le medesime formalità richieste per l'accettazione espressa, la possibilità di:

- rinunciare all'eredità, cioè di rifiutarla (con la conseguenza, però, che saranno chiamati all'eredità i discendenti dell'erede);
- di accettare con beneficio di inventario (obbligatorio in caso di eredi minori, incapaci, o di persone giuridiche), in modo da non rispondere dei debiti del defunto

con il proprio patrimonio personale, ma solo nei limiti del valore di quanto ricevuto in eredità.

CAPITOLO PRIMO

QUANDO IL *DE CUIUS* É UN PROFESSIONISTA

Per professionista si intende il soggetto che esercita un'attività intellettuale protetta: commercialista, avvocato, ingegnere, medico ecc.

In caso di decesso di un professionista l'attività dello stesso cessa essendo un'attività autonoma basata sulla prestazione intellettuale del *de cuius*. Gli eredi del professionista subentrano nei diritti ed obblighi del *de cuius*; quindi hanno diritto ad incassare i compensi a lui spettanti e il dovere di pagare le relative spese/costi (compresi i costi dei dipendenti).

1.1 DIRITTI DEGLI EREDI DEL PROFESSIONISTA DECEDUTO

I chiamati all'eredità del professionista deceduto hanno diritto di:

- incassare i compensi relativi a prestazioni effettuate fino alla data del decesso;
- incassare la pensione di reversibilità in qualità di coniuge del *de cuius*;
- incassare la pensione in qualità di eredi non ancora maggiorenni o non ancora economicamente autonomi e di età non superiore a 26 anni.

1.2 OBBLIGHI DEGLI EREDI DEL PROFESSIONISTA DECEDUTO

Gli eredi del professionista deceduto hanno l'obbligo di:

- pagare le spese inerenti l'attività del professionista fino alla data del decesso dello stesso;
- pagare lo stipendio dei dipendenti del professionista oltre al TFR.

Particolare attenzione deve essere posta considerando i rischi dell'attività professionale: è infatti necessario contemplare, prima di accettare l'eredità, se vi possano essere possibili azioni di responsabilità per l'operato svolto dal *de cuius* nell'esercizio della propria attività professionale da cui possa scaturire una richiesta di risarcimento danni agli eredi.

È quindi necessario che i nostri "eventuali eredi" siano consapevoli e a conoscenza che accettando l'eredità potrebbero essere chiamati a risarcire un danno per l'attività professionale da noi svolta pertanto è opportuno individuare quale è l'eventuale danno risarcibile.

Se il professionista (inadempiente) ha agito con dolo, egli risponde (o i suoi eredi che hanno accettato l'eredità) tanto dei danni prevedibili quanto dei danni non prevedibili; se, invece, l'inadempimento è stato colposo, il professionista (o i suoi eredi) è tenuto a risarcire solo i danni prevedibili al momento in cui è sorta l'obbligazione (art. 1225 c.c.).

Il danno oggetto di risarcimento è tendenzialmente solo quello patrimoniale. D'altro canto, in base alla nuova interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 2059 c.c. sostenuta recentemente dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, non si può escludere a priori la risarcibilità anche del danno non patrimoniale.

Con riferimento, poi, al termine entro cui agire in giudizio per il risarcimento, è opportuno precisare che, nel caso di responsabilità contrattuale – come quella derivante dall'attività del professionista, l'azione si prescrive, per espressa previsione di legge, in dieci anni (art. 2946 c.c.).

Stante quanto sopra evidenziato è inoltre necessario approfondire nella polizza assicurativa (RC Professionale) la cosiddetta clausola dedicata alla “garanzia ereditaria” ossia la possibilità di acquistare, da parte degli eredi, un ulteriore periodo temporale di validità della copertura assicurativa, durante il quale vengono ritenute valide le richieste di risarcimento pervenute per colpa del professionista deceduto (*cf*r anche quanto illustrato nel successivo paragrafo).

1.3 ADEMPIMENTI IN CAPO AGLI EREDI

A seguito del decesso del professionista gli eredi devono rispettare una serie di adempimenti previdenziali ed impositivi ai fini sia delle imposte dirette che indirette.

È chiaro che l'adempimento delle obbligazioni tributarie e non, per conto del *de cuius*, viene meno se gli eredi rinunciano all'eredità secondo le modalità dell'art. 519 del Codice Civile: tutto quanto segue è nell'ipotesi che tale esercizio di rinuncia non venga esercitato.

Gli eredi infatti devono porre in essere una serie di comportamenti atti a “concludere” l'attività di lavoro autonomo dichiarando i relativi redditi.

In caso di pluralità di eredi ne viene designato uno per l'assolvimento degli adempimenti di seguito illustrati.

Poiché l'attività del professionista, a differenza di quella dell'imprenditore individuale, cessa con la morte dello stesso, gli eredi devono presentare all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dalla morte del *de cuius* la dichiarazione di cessazione di attività utilizzando l'apposito modello (AA9) indicando i dati del dichiarante (quadro D).

Si ritiene inoltre importante segnalare a tal proposito che la suprema Corte a Sezioni Unite, sentenza n. 8059 del 21.04.2016, nell'ambito di una vertenza relativa all'obbligo di fatturazione dopo la cessazione dell'attività professionale, ha affermato quale principio di diritto che *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. La Cassazione, seppure in maniera incidentale, ha esteso tale obbligo anche agli eredi del professionista.

Alla luce di tale interpretazione, si dovrebbe ritenere che la partita IVA debba essere chiusa (presentazione del modello AA9) a cura degli eredi solo dopo aver fatturato tutte le operazioni e non entro 30 giorni dalla data del decesso.

Le due posizioni esposte, la prima (di opinione prevalente) e la seconda espressa dalla Cassazione evidenziano posizioni diametralmente opposte; l'imbarazzo sta nel fatto che l'Agenzia delle Entrate non ha preso posizione.

1.3.1. Determinazione del reddito

Ritenendo di aderire alla prima posizione, il momento spartiacque è la data del decesso.

È opportuno quindi distinguere tra:

1. compensi riscossi e spese pagate prima del decesso;
2. compensi riscossi e spese pagate dopo il decesso.

I compensi riscossi e le spese pagate prima del decesso costituiscono componenti positivi e negativi del reddito di lavoro autonomo del professionista e come tali devono essere a lui imputati compilando il quadro RE del modello Unico Redditi PF relativo al periodo 01.01 alla data decesso, da presentare a cura di un rappresentante degli eredi.

In tale dichiarazione sono altresì scomutate le ritenute eventualmente operate dai committenti.

I compensi riscossi e le spese pagate dagli eredi dopo la data del decesso, relativi allo svolgimento dell'attività del professionista deceduto, mantengono la natura di redditi di lavoro autonomo ma devono essere dichiarati dagli eredi nell'anno di percezione.

I compensi riscossi dagli eredi verranno documentati dal percipiente erede con propria ricevuta subendo la ritenuta d'acconto sulla quota ad esso spettante.

È possibile dedurre dai compensi percepiti le spese inerenti l'attività professionale (ancorché gli stessi non esercitino alcuna attività professionale): tali spese sono deducibili dal reddito dell'erede che le ha effettivamente sostenute.

Pertanto ai sensi dell'art. 7 comma 3 del TUIR, tali redditi saranno dichiarati nel quadro RM sezione IV del modello Redditi PF da ciascun erede per la propria quota di competenza e tassati separatamente; è però prevista la possibilità di optare per la tassazione ordinaria.

1.3.2 Dichiarativi e tempistiche

Gli eredi sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi, con il modello in vigore, in nome e per conto del *de cuius*.

L'art. 65 comma 3 del D.P.R. 600/73 dispone: "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".

Conseguentemente ai fini Redditi e Irap se il professionista è deceduto per esempio:

- entro il 31.05: le dichiarazioni vanno presentate telematicamente entro i termini ordinari, ossia entro il 31.10;
- tra il 01.06 e il termine di presentazione telematica delle dichiarazioni: gli eredi possono beneficiare di un maggior termine ossia entro il 30.04 dell'anno successivo.

Le dichiarazioni sono presentate da uno degli eredi in nome e per conto del *de cuius* (non può essere presentato il modello 730).

Il termine di versamento delle imposte dipende dalla data del decesso:

- *ante* 28.02: il pagamento va effettuato entro i termini ordinari (30.06);
- *post* 28.02: il pagamento va effettuato entro il 30.12.

1.3.3 Adempimenti IVA

L'art. 35 bis comma 1 del D.P.R. 633/72 dispone 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".

La disposizione è finalizzata a consentire agli eredi l'adempimento tardivo di obblighi che il professionista avrebbe dovuto espletare nei quattro mesi antecedenti il decesso.

Pertanto per quanto riguarda gli adempimenti IVA, gli eredi del professionista deceduto hanno a disposizione un periodo pari a sei mesi dalla data del decesso per adempiere agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione annuale se il termine ultimo di detti obblighi non è ancora scaduto ovvero è scaduto nei quattro mesi precedenti.

Per esempio, considerando l'attuale termine di presentazione dichiarazione iva del 30 aprile, se il professionista è deceduto:

- il 03.03 la dichiarazione scade entro i sei mesi successivi;
- il 22.05 il termine della dichiarazione è prorogato di sei mesi e quindi la scadenza è il 22.11.

Diversamente da quanto previsto dalla sentenza della Cassazione prima richiamata, secondo l'opinione prevalente i compensi professionali riscossi dagli eredi non devono essere assoggettati ad IVA; gli eredi non sono tenuti ad emettere fattura ma è sufficiente il rilascio di una ricevuta assoggettata a ritenuta di acconto del 20% e a imposta di bollo di euro 2,00 se le somme percepite sono superiori a euro 77,47.

Il non assoggettamento ad IVA è riservato anche alla cessione dei beni del *de cuius*, che nella maggioranza dei casi sono rappresentati da beni strumentali utilizzati per l'esercizio della professione.

Anche per l'autoconsumo dei predetti beni non si applica l'IVA.

1.3.4 Adempimenti Cassa di Previdenza dei Dottori Commercialisti (CNPADC) e dei Ragionieri e Periti Commerciali (CNPR)

Il commercialista deceduto deve essere cancellato dalla Cassa di Previdenza di competenza; ciò deve avvenire a seguito della chiusura della partita IVA individuale (si veda "obblighi degli eredi – parte generale). Inoltre è importante puntualizzare che la cancellazione anche se fatta in corso d'anno ha efficacia al termine dell'esercizio, con la conseguenza che l'intero anno viene considerato ai fini del conteggio pensionistico.

Agli eredi spettano dunque i seguenti adempimenti:

- versamento dei contributi minimi soggettivo, integrativo e maternità;
- comunicazione telematica dei dati reddituali;
- pagamento delle eventuali eccedenze contributive.

Qualora il *de cuius* non abbia maturato il diritto alla pensione, sempre che gli eredi non abbiano diritto alla pensione indiretta, agli stessi spetta il diritto alla restituzione dei contributi soggettivi (non integrativi) versati entro il termine prescrizione di 10 anni dalla data della comunicazione di avvenuta cancellazione.

Nel caso in cui il reddito imponibile del nucleo familiare del professionista non superasse i limiti periodicamente fissati dal regolamento della Cassa di Previdenza, gli eredi hanno la facoltà di richiedere un contributo per le spese di onoranze funebri entro due anni dal decesso.

1.3.5 Altri Adempimenti (antiriciclaggio, conservazione documenti e normale gestione ultimi adempimenti) e comunicazioni varie

Ai fini della disciplina antiriciclaggio essendo la stessa obbligatoria solo in caso di incarico professionale, nell'eventualità di remissione dello stesso o di risoluzione del rapporto, resta l'impegno in capo al professionista della conservazione dell'archivio e dei documenti relativi per i dieci anni successivi alla conclusione della prestazione professionale.

Nulla viene detto dalla normativa in riferimento agli eredi ma, la documentazione va archiviata e tenuta a disposizione degli organi competenti che, anche a distanza di anni, potrebbero azionare delle verifiche.

La stessa logica di archiviazione e conservazione deve essere adottata dagli eredi anche per documentazione che non è possibile riconsegnare al cliente dello studio e per i documenti riguardanti gli obblighi quale intermediario del servizio telematico.

Fra gli altri adempimenti inoltre e bene ricordare quanto meglio di seguito illustrato:

*** Cancellazione dall'Ordine professionale di competenza**

Gli eredi del professionista dovranno comunicare, a mezzo raccomandata A/R all'Ordine professionale di competenza il decesso del professionista stesso allegando il certificato di morte.

*** Cancellazione MEF**

La cancellazione dal registro dei revisori è disposta d'ufficio.

In caso di decesso del revisore iscritto nel Registro dei revisori legali, la società di revisione presso la quale il revisore deceduto svolgeva la propria attività o qualsiasi altra persona che abbia avuto notizia del decesso deve darne comunicazione compilando il modulo on-line RL - 93. Tale modello, una volta compilato, deve essere stampato, sottoscritto e trasmesso a mezzo raccomandata A/R a cura del dichiarante, al seguente indirizzo:

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Ufficio Protocollo Registro Revisori Legali

Via di Villa Ada, 55

Cap 00199 – ROMA

La comunicazione di decesso del revisore deve contenere, in allegato, la copia del documento di identità del dichiarante e non deve presentare correzioni o abrasioni manuali.

Verificata la veridicità della dichiarazione contenuta nella comunicazione, il revisore deceduto viene cancellato dal Registro dei revisori legali.

*** Cancellazione dal registro dei revisori enti locali**

La comunicazione di cancellazione dal registro revisore degli enti locali deve essere inviata a mezzo PEC al seguente indirizzo: finanzalocale.prot@pec.interno.it

*** Disattivazione delle abilitazioni telematiche**

È necessario disattivare l'abilitazione telematica per comunicazioni, invii, istanze presso l'agenzia delle entrate, **e dalla data di decesso le relative credenziali non devono essere più utilizzate.**

*** Comunicazione presso gli Uffici Giudiziari e Commissioni tributarie**

Qualora il *de cuius*, alla data del decesso, ricopra incarichi presso gli Uffici Giudiziari (Ctu, curatore, custode giudiziario ecc.) e/o Commissioni Tributarie (difensore tecnico) è necessario procedere con le dovute comunicazioni presso gli uffici competenti.

Fra le varie comunicazioni e adempimenti che gli eredi sono chiamati a svolgere è doveroso ricordare di verificare l'eventuale sottoscrizione di polizze vita.

1.4 IL PROFESSIONISTA E I DIPENDENTI

Il decesso del datore di lavoro non comporta automaticamente lo scioglimento del rapporto di lavoro che può continuare attraverso il subentro degli eredi nel ruolo di datori di lavoro.

La morte del datore di lavoro è un indiscutibile giustificato motivo di licenziamento tanto che è opinione dominante che il lavoratore abbia diritto all'indennità sostitutiva del preavviso.

Tuttavia nel decesso del professionista c'è un ulteriore elemento ostativo, di tipo soggettivo, al proseguimento del rapporto di lavoro con gli eredi ed è l'assenza (salvo eccezioni), in capo a questi ultimi, del requisito per l'esercizio dell'attività professionale esercitata dal *de cuius*.

Nel codice civile c'è un principio generale contenuto nell'articolo 2112 che stabilisce il mantenimento dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimento di azienda. Ci si è chiesti se tale regime di continuità del rapporto di lavoro possa essere applicato alla successione ereditaria. Non esistendo una norma che lo stabilisca, la giurisprudenza non ha generato una risposta univoca. Sul tema, la Corte di Cassazione ha affermato che il decesso del datore di lavoro comporta la successione degli eredi nella titolarità dei diritti o degli obblighi derivanti da quel contratto al pari dei diritti di obbligazione in genere, secondo le regole della successione a titolo universale. Si potrebbe concludere che i familiari coabitanti del *de cuius*, risultanti dallo stato di famiglia e che hanno accettato l'eredità sono obbligati in solido per i crediti di lavoro in essere fino al momento del decesso.

Per quanto riguarda la necessità pratica di regolare i rapporti con i terzi, ed in particolare con i dipendenti, nel breve periodo, soccorrono le regolamentazioni dei singoli ordini professionali.

Nel caso dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili il Codice Deontologico in vigore dal 1/3/2016 all'articolo 16 stabilisce:

“In caso di decesso di un Collega, il professionista chiamato a sostituirlo nella temporanea gestione dello studio dal Presidente del Consiglio dell’Ordine di appartenenza, ha l’obbligo di accettare l’incarico, salvo giustificato impedimento o altro giustificato motivo.

Il successore deve agire con particolare diligenza, avendo riguardo agli interessi degli eredi, dei clienti e dei collaboratori del collega deceduto.

In presenza di pratiche iniziate dal collega deceduto e continuate dal successore, la liquidazione dei rispettivi compensi spettanti ai due professionisti avviene, nei casi dubbi o in quelli di rilevante interesse economico, previo parere del Consiglio dell'Ordine”.

Un caso particolare è quando gli eredi non accettano l'eredità e quindi non procedono al pagamento di alcuna passività sulla stessa gravante, ivi comprese le spettanze dei dipendenti del *de cuius*.

In questa situazione viene nominato dal Tribunale, su istanza di parte, un curatore dell'eredità giacente che, dopo aver fatto l'inventario di tutte le attività e passività componenti l'eredità, procederà al realizzo delle prime e con il ricavato pagherà le seconde in base al grado di privilegio.

1.5 IL PROFESSIONISTA E L'ASSICURAZIONE PROFESSIONALE

In tema di contratto di assicurazione professionale per responsabilità civile, molte compagnie assicurative hanno introdotto, nella polizza stipulata con il professionista, la possibilità di attivare la così definita “garanzia facoltativa postuma”.

I beneficiari di tale garanzia possono essere:

- il professionista (ancora vivente) che ha cessato l'attività professionale e la cui polizza assicurativa è ormai in scadenza;
- gli eredi del professionista deceduto (qualora accettino l'eredità del defunto).

La garanzia Postuma ha la caratteristica di “congelare” le garanzie della polizza in corso durante l'attività professionale, ed estenderle, nella loro pienezza, per un periodo di tempo futuro espresso in anni, concordato a priori con la compagnia assicuratrice prima della scadenza contrattuale della polizza assicurativa.

Gli effetti della garanzia postuma sono le “prese in garanzia”, da parte della compagnia assicurativa, di eventuali richieste di danni causati dall'attività professionale ma manifestatesi dopo la cessazione volontaria dell'attività del professionista o dello studio associato o la scomparsa del professionista.

La durata di tale garanzia varia in base alle pattuizioni stabilite in polizza: generalmente le compagnie propongono la scelta fra un periodo di due anni o cinque anni o dieci anni.

Normalmente per l'attivazione della postuma la compagnia richiede il pagamento di un premio unico anticipato che copre l'intero periodo garantito.

Tale premio è generalmente una percentuale dell'ultimo premio assicurativo pagato dal professionista, moltiplicato per gli anni di durata che si intendono attivare per la garanzia postuma.

Qualora la garanzia postuma **non** fosse prevista nella polizza di responsabilità civile, a suo tempo stipulata con il professionista o lo studio professionale, la compagnia di assicurazione ha facoltà (ma non obbligo) di rilasciarla. Pertanto, potrebbe anche verificarsi il caso di diniego alla "concessione", soprattutto in caso di alta sinistrosità durante il rapporto contrattuale.

1.6 IL DECESSO DEL PROFESSIONISTA SOCIO DELLO STUDIO ASSOCIATO

Il decesso del professionista socio dello studio associato determina lo scioglimento del rapporto limitatamente allo stesso.

Ricordiamo che lo studio associato è giuridicamente assimilato alla società semplice.

Nelle società di persone in caso di morte di uno dei soci la regola generale è contenuta nell'articolo 2284 del C.C., che così dispone: "**Salvo contraria disposizione del contratto sociale**, in caso di morte di uno dei soci, gli altri devono liquidare la quota agli eredi, a meno che non preferiscano sciogliere la società ovvero continuarla con gli eredi stessi e questi vi acconsentano".

Tenuto conto del carattere personale del rapporto nello studio associato, nonché dei requisiti soggettivi di professionalità e onorabilità richiesti per svolgere le professioni cosiddette "intellettuali", la possibilità di continuare con gli eredi sembra da escludere, salvo diverso accordo.

Agli eredi spetta la liquidazione della quota dello studio del *de cuius*, formata da due componenti:

- 1) la quota di utili;
- 2) la quota di patrimonio netto dell'associazione.

La quota di utili può essere costituita da due addendi:

- a) gli utili relativi al lavoro svolto dall'1/1 alla data del decesso;
- b) gli utili pregressi e non ancora distribuiti.

La quota di patrimonio può essere composta da:

- a) beni a suo tempo conferiti in proprietà o in godimento;
- b) incrementi patrimoniali.

Anziché di liquidazione della quota sarebbe meglio parlare di liquidazione di diritti spettanti all'associato e di diritti relativi alla partecipazione.

La determinazione del valore della quota dell'associato uscente presenta problemi molto delicati che sono risolvibili solo se chiaramente previsti nello statuto dell'associazione. Purtroppo è difficile prevedere *ex ante* tutti i casi particolari.

Le previsioni statutarie possono essere varie e di seguito se ne ipotizzano alcune.

È opportuno ricordare che il criterio stabilito per la liquidazione in caso di scioglimento, relativamente ad un associato, dovrebbe essere il medesimo in caso di ingresso di nuovo associato.

1.6.1 La quota di utili

Il primo e più delicato problema è quello di stabilire la quota di utili maturata per effetto delle operazioni compiute fino alla data del decesso. Si possono ipotizzare due impostazioni:

- determinazione dei ricavi e dei costi secondo il criterio di competenza ovvero sulla base delle prestazioni effettuate dal defunto e dei costi relativi;
- determinazione dei ricavi e dei costi secondo il criterio di cassa ovvero sulla base degli incassi realizzati e delle spese sostenute.

Entrambe le soluzioni sono praticabili:

- 1) il criterio per cassa rende più facile e rapida la determinazione del quantum da liquidare ma potrebbe rivelarsi molto penalizzante per gli eredi in presenza di importanti volumi di lavoro svolto, o in corso, e non ancora incassato;
- 2) il criterio per competenza è più equo ma richiede conteggi ed un'analisi più complessa del lavoro svolto e della sua quantificazione che comportano tempi lunghi di liquidazione.

Il lavoro svolto fino al decesso resta di competenza dello studio e verrà ripartito alla fine di ogni anno successivo fra tutti gli associati, compresi gli eredi del *de cuius*, che continueranno a partecipare agli utili sino ad esaurimento dei rapporti pendenti, a meno che, le parti convengano di liquidare gli utili spettanti al *de cuius* in modo forfettario e transattivo tenuto adeguato conto dei rischi e dei tempi occorrenti per il normale incasso.

Si possono ipotizzare anche soluzioni intermedie come la quantificazione forfettaria sulla base degli utili medi degli ultimi due anni ragguagliati al periodo intercorso fra il primo gennaio e la data di decesso o soluzioni transattive come la determinazione forfettaria sulla base dei presumibili incassi futuri.

1.6.2 La quota di patrimonio

Il patrimonio netto dello Studio è costituito dagli apporti di denaro e/o beni in proprietà o godimento da parte dei soci.

Alla liquidazione del socio deceduto si applica l'articolo 2289 C.C. che così recita:

“Nei casi in cui il rapporto sociale si scioglie limitatamente ad un socio, questi o i suoi eredi hanno diritto soltanto ad una somma di denaro che rappresenti il valore della quota.

La liquidazione della quota è fatta in base alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento...omissis...”

Dal tenore della norma si deduce l'impossibilità per gli eredi di pretendere la restituzione dei beni conferiti in proprietà o godimento, salva diversa pattuizione contenuta nello statuto.

1.6.3 Soggetto obbligato al pagamento della quota

L'argomento è molto dibattuto in dottrina e giurisprudenza.

Vi sono due tesi:

- 1) la prima considera obbligata al pagamento la società/studio. In tal caso la liquidazione si traduce in una riduzione di utili e di patrimonio netto della società/studio. Il reddito dell'associazione professionale di cui faceva parte il professionista deceduto si determina deducendo le eventuali liquidazioni di utili effettuate nel corso del periodo di imposta a favore degli eredi; il reddito così determinato si ripartisce fra gli associati esistenti al 31/12.
- 2) la seconda ritiene che obbligati siano gli associati superstiti. Conseguentemente il patrimonio sociale resta intatto e la quota liquidata accresce quella degli associati superstiti che hanno provveduto al pagamento. Quest'ultima tesi si basa sulla previsione dell'articolo 2284 C.C. il quale prevede espressamente “salvo diversa disposizione del contratto sociale”.

È quindi possibile disporre in merito nello statuto scegliendo una delle due soluzioni.

1.6.4 Tassazione redditi percepiti dall'erede

L'articolo 5 comma 3 lettera c) del TUIR prevede che ai fini della tassazione sui redditi, le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici.

L'art 7 comma 3 del TUIR stabilisce che in caso di morte dell'avente diritto, i redditi che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo di imposta in cui sono percepiti devono essere determinati a norma delle stesse disposizioni e sono tassati separatamente nei confronti degli eredi e legatari che li hanno percepiti secondo le disposizioni degli articoli 19 e 21.

L'art 17 comma 1 lettera l) del TUIR stabilisce che **possono** essere soggetti a tassazione separata i redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società indicate nell'articolo 5 del TUIR nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale e **agli eredi in caso di morte del socio**, e redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, **se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione di recesso o dell'esclusione, la delibera di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a cinque anni”.**

É il caso di sottolineare che il conteggio del lasso temporale quinquennale si calcola dalla costituzione dello studio associato fino al decesso del professionista e non dal momento in cui il professionista deceduto è diventato socio.

Agli eredi è data la facoltà (salvo loro diversa opzione) di tassare separatamente tutti i redditi prodotti dal defunto e da loro riscossi se rilevanti ai fini fiscali nel momento della percezione.

CAPITOLO SECONDO

Raccolta di Giurisprudenza

1) Corte di Cassazione, sentenza n. 4781 del 26.02.2013

La Corte di Cassazione con la sentenza in esame ha precisato che le conseguenze patrimoniali della condotta professionale dell'avvocato defunto che abbia provocato un danno al cliente ricadono sugli eredi.

Secondo la Cassazione, infatti, "l'errore professionale per così dire definitivo e fonte ultima del danno, cioè quello compiuto per la mancata impugnazione della sentenza, ha prodotto la conseguenza di rendere del tutto inutile l'attività professionale pregressa in quanto finalizzata a tutelare il diritto fatto valere in giudizio dal ricorrente, e quindi ha posto il professionista in una condizione per cui la sua prestazione, che egli era stato chiamato a svolgere per l'assicurazione della detta tutela, si doveva ritenere totalmente inadempita, perché risultava non aver prodotto alcun effetto a favore del cliente e ciò sia dal punto di vista del risultato, se l'obbligazione dedotta nel contratto di prestazione di opera si considerasse di risultato per la non eccessiva difficoltà della vicenda nella quale si è concretato l'errore, sia dal punto di vista della prestazione del mezzo della propria prestazione d'opera, se la si considerasse come obbligazione di mezzi".

Da ciò deriva, continua la Cassazione, che *"la situazione si doveva considerare di inadempimento totale anche per le prestazioni eseguite prima della sentenza di estinzione, perché esse risultavano espletate inutiliter e, quindi, come se non fossero state espletate e ciò per colpa del de cuius, consistita nella omissione dell'impugnazione in presenza di omessa informazione alla cliente sulla sua possibilità e nella conseguente preclusione della tutela giurisdizionale della situazione del ricorrente, con derivata perdita del diritto"*.

2) Corte di Cassazione, sentenza n. 26834 del 27.09.2017

Il caso di specie riguarda due **commercialisti, padre e figlio**, che il Tribunale di Torino ha **condannato "a titolo di responsabilità professionale, al risarcimento dei danni conseguenti a numerosi e gravi inadempimenti nonché ad episodi di appropriazione indebita già oggetto di un precedente processo penale"**. Danni causati a clienti che si erano avvalsi dei loro servizi e avevano loro consegnato una serie di assegni per il pagamento dei debiti con l'Erario, pagamenti che il Fisco non ha mai ricevuto.

Dei due condannati, il figlio ha deciso di ricorrere in appello. **Appello rigettato** poiché *"per ammissione dello stesso appellante, il padre EB aveva trasferito al figlio M, fin dal 1996, "sia tutti i rapporti con la clientela dello studio sia le linee di*

credito bancarie sulle quali confluivano i compensi professionali percepiti"; non a caso, infatti, la fatturazione dei compensi avveniva solo da parte di MB, il quale era responsabile dei rapporti con i clienti ed aveva redatto e inviato, tra l'altro, le dichiarazioni dei redditi degli attori per il periodo dal 2000 al 2003". Deducendo da tutto questo che l'appellante era il soggetto che prestava i servizi di consulenza e incassava gli assegni.

Responsabilità professionisti: la sentenza della Suprema Corte

La **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 26834 depositata il 14 novembre 2017**, conferma quanto stabilito in primo grado e in appello asserendo che **il titolare dello studio e il suo erede sono responsabili in solido dei danni arrecati ai clienti**. La Suprema Corte rigetta la motivazione addotta dal giovane professionista circa la condanna in sede penale soltanto per suo padre. In sede civile la responsabilità ricade anche sull'erede delle pratiche dello studio.

3) Corte di Cassazione – Sentenza 02 marzo 2018, n. 4980

Fatti di causa

Gli eredi dell'avv. F. S., deceduto l'8 luglio 2006 senza aver maturato diritto a pensione, hanno chiesto al Tribunale di Milano quale giudice del lavoro di accertare nei confronti della Cassa Nazionale di Assistenza e Previdenza Forense (di seguito Cassa) il proprio diritto al rimborso dei contributi soggettivi versati dal loro dante causa nei venticinque anni di iscrizione alla Cassa e dagli stessi eredi a titolo di integrazione per i redditi dell'anno 2006, oltre ad interessi, condannando la Cassa alla restituzione della somma pari ad Euro 896.168,48 ai sensi dell'art. 21 della legge n. 576/1980.

In subordine, la richiesta è stata limitata al rimborso dei contributi soggettivi versati sino al giugno 2005 epoca precedente l'entrata in vigore della modifica al Regolamento della Cassa che ha previsto il rimborso solo parziale dei contributi unitamente alla previsione di una cd. mini pensione contributiva.

Il Tribunale ha rigettato la domanda.

Con sentenza del 21 settembre 2011 la Corte d'appello di Milano ha respinto l'impugnazione degli eredi dopo aver ribadito la legittimità dell'operazione eseguita dalla Cassa attraverso la modifica dell'art. 4 del Regolamento e l'insussistenza della lesione di diritti quesiti o di legittime aspettative come quelle delineate dai ricorrenti.

Per la cassazione della sentenza ricorrono gli eredi dell'avv. F. S. con tre motivi. Resiste con controricorso la Cassa.

Le parti hanno depositato memorie ai sensi dell'art. 378 cod. proc. civ.

Ragioni della decisione

1. Col primo motivo i ricorrenti denunciano violazione e o falsa applicazione degli artt. 21 della legge n. 576/1980, 2 comma 1 d.lgs. n. 509/1994, 3 comma 12 I. n. 335/1995, 4 disp. prel. c.c. e 17 comma 2 I. n. 400/1988. In particolare, sostengono che, attribuendo alle delibere regolamentari adottate dalla Cassa ed approvate con dd. mm. 24 giugno 2004 e 16 maggio 2005 efficacia abrogativa dell'art. 21 della legge n. 576/1980, la Corte territoriale abbia violato il principio di gerarchia delle fonti, spogliando le Camere della funzione legislativa e consentendo alla fonte regolamentare di modificare disposizioni contenute nella legge.

2. Il secondo motivo denuncia l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 comma 1 del d.lgs. 509/1994 e dell'art. 3 comma 12 della legge n. 335/1995 con riferimento agli artt. 70 e 3 della Costituzione, nell'ipotesi in cui i citati articoli del d.lgs. 509/1994 e della legge n. 335/1995 si dovessero interpretare quali norme di delegificazione.

3. Il terzo motivo lamenta la violazione dell'art. 3 comma 12 della legge n. 335/1995 e la carente motivazione su un punto decisivo della controversia che si ravvisa nella circostanza che la fattispecie in esame non avrebbe potuto essere giudicata alla stregua dei precedenti di legittimità citati dalla Corte d'appello in quanto, trattandosi di eredi, gli stessi non avrebbero potuto accedere ad alcun trattamento pensionistico di tipo contributivo in cambio della restituzione dei contributi, ma solo ottenere la somma di denaro prevista. Inoltre, il motivo prospetta l'omessa pronuncia in ordine all'eccezione con la quale si era sostenuto che la normativa primaria di riferimento (art. 3 Cost., L. n. 335 del 1995 art. 3 comma 12 e L. n. 509 del 1994 art. 1 comma 6) consentiva sì alla Cassa di introdurre la pensione contributiva, ma per tutti gli iscritti e non solo per una parte di essi, cioè quelli che vantavano un periodo contributivo superiore ai cinque anni, ma inferiore ai trenta. In ogni caso, secondo il ricorrente, la motivazione sarebbe contraddittoria e carente laddove la Corte d'appello avrebbe giustificato la mancata applicazione del principio del pro rata limitandosi a richiamare la sentenza di questa Corte n. 24202 del 16.11.2009.

4. I primi due motivi in quanto strettamente connessi vanno trattati congiuntamente e sono infondati. L'efficacia dell'attività regolamentare della Cassa Forense all'interno del sistema delle fonti, a seguito dell'entrata in vigore degli artt. 2, comma 1 del d.lgs. 509/1994 e dell'art. 3 comma 12 della legge n. 335/1995, è stata già esaminata, come è noto, da Corte di cassazione n. 24202 del 16 novembre 2009 oltre che da Cass. 12209/2011 e Cass. 19981/2017, per cui si è affermato un orientamento, cui si intende dare continuità, che previa ricognizione del quadro normativo come interpretato dalla precedente giurisprudenza costituzionale e di legittimità, ritiene che: a) il nuovo ente, sorto per effetto del D.Lgs. 30 giugno 1994, n. 509 in attuazione della delega conferita

dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 1, comma 32, non fruisce di finanziamenti o di altri ausili pubblici di carattere finanziario e mantiene la funzione di ente senza scopo di lucro cui continuano a fare capo i rapporti attivi e passivi ed il patrimonio del precedente ente previdenziale; b) tale ente ha assunto la personalità giuridica di diritto privato con il mantenimento dei poteri di controllo ministeriale sui bilanci e di intervento sugli organi di amministrazione (oggi più penetranti per effetto dell'art. 14 l. n. 111/2011) in aggiunta alla generale soggezione al controllo della Corte dei conti ed a quello politico da parte della Commissione parlamentare di cui all'art. 56 della legge n. 88/1989: dunque è rimasto immutato il carattere pubblicistico dell'attività istituzionale di previdenza ed assistenza svolta dall'ente originario, non incidendo su di esso la modifica degli strumenti di gestione legati alla differente qualificazione giuridica e permanendo l'obbligatorietà della contribuzione a conferma della rilevanza pubblicistica dell'inalterato fine previdenziale come affermato da Corte costituzionale n. 248 del 18 luglio 1997, oltre che del principio di autofinanziamento (vedi Corte cost. n. 340 del 24 luglio 2000); c) il riconoscimento, operato dalla legge in favore del nuovo soggetto, dell'autonomia gestionale, organizzativa, amministrativa e contabile che, comunque, non esclude l'eventuale imposizione di limiti al suo esercizio (vd. Corte cost. n. 15/1999), ha realizzato una sostanziale delegificazione attraverso la quale, nel rispetto dei limiti imposti dalla stessa legge, è concesso alla Cassa di regolamentare le prestazioni a proprio carico anche derogando a disposizioni di leggi precedenti, secondo paradigmi sperimentati ad esempio laddove la delegificazione è stata utilizzata in favore della contrattazione collettiva (vd. Cass. n. 29829 del 19 dicembre 2008; 15135/2014).

6. L'operatività di tale delegificazione all'interno del sistema delle fonti, deve aggiungersi, è stata confermata dalla Corte costituzionale con l'ordinanza n. 254/2016 in relazione alla questione di legittimità costituzionale sollevata riguardo all'art. 3 della Cost., tra l'altro, degli artt. 1, comma 4, 2, comma 2, e 3, comma 2 del d.lgs. 30 giugno 1994, n. 509 in attuazione della delega conferita dall'art. 1, comma 32, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 e dell'art. 3, comma 12, della legge 8 agosto 1995, n. 335, in combinato disposto con l'art. 1 del Regolamento della Cassa forense 17 marzo 2006 e con l'art. 2 del Regolamento della Cassa forense 19 settembre 2008. La citata ordinanza, dopo aver richiamato la giurisprudenza di questa Corte di cassazione relativa alla "sostanziale delegificazione" della materia, ha ribadito che la giurisdizione del giudice costituzionale, ai sensi dell'art. 134 Cost., non si estende a norme di natura regolamentare, come i regolamenti di "delegificazione" (Corte cost. n. 427 del 2000) e, proprio con riferimento alle fonti di valore regolamentare, adottate in sede di "delegificazione", la garanzia costituzionale va ricercata, a seconda dei casi, o nella questione di legittimità costituzionale sulla legge abilitante il Governo all'adozione del regolamento, ove il vizio sia ad essa riconducibile, per avere, in ipotesi, posto principi incostituzionali o per aver omesso di porre principi in materie che costituzionalmente li richiedono; o nel controllo di legittimità sul regolamento, nell'ambito dei poteri spettanti ai giudici ordinari o amministrativi, ove il vizio sia proprio ed esclusivo del regolamento stesso (Corte cost. n. 427 del 2000).

7. La delegificazione, dunque, realizza la scelta legislativa di riconoscere l'autonomia regolamentare della Cassa nella materia indicata nel comma 12 dell'art. 3 della legge n. 335/1995 e l'effettivo esercizio del relativo potere, attraverso l'adozione dell'art. 4 del Regolamento generale che ha esteso il divieto di rimborso dei contributi, principio generale dell'intero sistema previdenziale (Corte cost. n. 404/2000), ha necessariamente prodotto l'effetto abrogativo delle precedenti disposizioni contenute nell'art. 21 della legge n. 576/1980. Ciò a prescindere dalla esistenza di una esplicita indicazione da parte della legge di delegificazione, posto che l'effetto abrogativo deriva comunque dalla forza normativa della legge che dispone la delegificazione e la determinazione del testo abrogato va fatta sulla base dell'interpretazione delle disposizioni in essa contenute. Nella fattispecie in esame, in particolare, la materia oggetto di delegificazione è stata ravvisata dalla citata sentenza di questa Corte di cassazione n. 24202/2009 nella previsione dell'art. 3 comma 12 della legge n. 335/1995 nella formulazione originaria di attribuzione del potere di adottare provvedimenti di variazione delle aliquote contributive, di riparametrazione del coefficiente di rendimento o di ogni altro criterio di determinazione del trattamento pensionistico nel rispetto del principio del pro rata. È questa la base giuridica ed il parametro di legittimità dell'art. 4 del Regolamento della Cassa nel testo risultante dalle delibere approvate con dd. mm. 24 giugno 2004 e 16 maggio 2005.

8. L'effetto abrogativo, peraltro, non dipende neanche dal rispetto delle forme previste dall'art. 17 comma 2 della legge n. 400/1988 poiché tale testo, seppure nelle intenzioni ispirato a costituire modello generale di riferimento dell'affidamento alla fonte secondaria di materia prima regolate dalla legge, si è in concreto accompagnato a numerose statuizioni di legge per specifiche materie che o rinviavano a questa disposizione con delle varianti, oppure stabiliscono autonome procedure più o meno simili (ad es. art. 2 commi 7-9 I. 24 dicembre 1993, n. 537).

9. La delegificazione in oggetto, per rispondere al dubbio di legittimità costituzionale sollevato dai ricorrenti per violazione degli art. 3 e 70 della Cost., risulta legittimamente adottata in assenza di una riserva assoluta di legge in materia di regolamentazione da parte della Cassa degli obblighi contributivi e di rimborso dei contributi versati, né si ravvisa alcuna violazione delle finalità indicate dalla legge di delegificazione.

10. Anche il terzo motivo è infondato. La Corte territoriale ha motivato la rispondenza a canoni di razionalità del disposto dell'art. 4 del nuovo Regolamento della Cassa, nella parte in cui lo stesso ha previsto la facoltà per l'ente di optare per il sistema pensionistico contributivo a condizione di maggior favore per gli interessati stabilendo, al contempo, il divieto di rimborso della contribuzione legittimamente versata. Inoltre, poiché la Cassa ha pure consentito all'iscritto con cinque anni di anzianità di ottenere una pensione contributiva commisurata ai contributi al 10% dallo stesso versati, la Corte d'appello ha ritenuto che il divieto di rimborso si giustifichi in quanto tali contributi servono a finanziare la nuova pensione contributiva concessagli. Secondo i ricorrenti,

tale motivazione dimostrerebbe l'erroneità della decisione in quanto i superstiti dell'iscritto non potrebbero mai fruire del trattamento pensionistico per cui il divieto di rimborso non avrebbe giustificazione alcuna.

11. La tesi dei ricorrenti muove dall'erroneo presupposto che vi sia una sorta di necessaria relazione giustificativa tra divieto di rimborso dei contributi legittimamente versati e nuovo trattamento contributivo commisurato ai contributi versati al 10% ma tale presupposto non esiste, anzi alla luce di Corte costituzionale n. 404/2000, si deve rammentare che d'istituto della restituzione dei contributi costituisce un tratto peculiare della previdenza dei liberi professionisti..., che non trova corrispondenza nel regime dell'assicurazione generale obbligatoria (salvo talune limitatissime eccezioni..., nel quale vige l'opposto principio dell'acquisizione, alla gestione previdenziale di appartenenza, dei contributi debitamente versati, nonostante che gli stessi non siano utili per l'insorgenza di alcun trattamento pensionistico. Il previsto rimborso da parte di alcune casse professionali dei contributi versati non vale, peraltro, a far venire meno quel principio solidaristico che, nel rappresentare l'impronta caratteristica della previdenza obbligatoria generale, tende, come più volte evidenziato dalla Corte (tra le altre, vedi sentenze n. 450 del 1993 e n. 390 del 1995), ad ispirare ormai anche la previdenza dei liberi professionisti, almeno secondo il modello in essa più diffuso, nel quale detto principio, sia pure con valenza endocategoriale, normalmente concorre, combinandosi con quello di corrispettività tra contribuzione e prestazioni, a garantire, a tutti i membri della categoria, una prestazione minima. E ciò in quanto, secondo la stessa giurisprudenza della Corte costituzionale citata, l'istituto del rimborso contributivo "non implica necessariamente la corrispettività tra contributi e pensioni, ma soltanto una particolare configurazione dei doveri di solidarietà comunque posti a carico di tutti gli iscritti" (vedi sentenze n. 133 e n. 132 del 1984). Prevale l'esigenza di tutela dei livelli di finanziamento del sistema previdenziale della categoria professionale e la tutela degli equilibri finanziari del medesimo; non può non restare affidato alle valutazioni discrezionali del legislatore di stabilire in quale misura l'interesse dei singoli alla restituzione dei contributi sia suscettibile di contemperamento con il principio di solidarietà (vedi sentenza n. 450 del 1993, già cit.).

12. Da ultimo va disatteso anche il profilo di domanda subordinata tendente ad ottenere l'affermazione del principio dell'applicabilità del meccanismo del pro rata al divieto di rimborso che, in ragione di ciò, avrebbe giustificato l'applicazione dell'art. 21 della legge n. 576/1980 perché non ancora abrogato nel periodo in cui i contributi soggettivi erano stati versati. Va ribadito, in proposito, che il cd. principio del pro rata non è un principio generale immanente nel sistema ma viene richiamato nel sistema transitorio di determinazione del trattamento pensionistico in concreto erogato. In sostanza, fermo restando il sistema retributivo di calcolo della pensione, la disposizione del Regolamento speciale in esame (art. 4 comma 2) – sulla falsariga di quanto stabilito, per l'assicurazione generale obbligatoria e le forme sostitutive ed esclusive della stessa (dall'art. 1, comma 23 in relazione ai commi 12 e 13, della L. n. 335 del 1995, cit.) –

introduce la facoltà di optare – per la liquidazione del trattamento pensionistico con le regole del sistema contributivo – stabilendone, contestualmente, i requisiti – meno rigorosi e, perciò, di maggior favore per gli iscritti – e mutandone (comma 4) i criteri di calcolo (dalla stessa L. n. 335 del 1995, cit.). Evidente ne risulta, quindi, non solo la riconducibilità ad uno dei tipi di provvedimento previsti dalla legge – e, segnatamente, al criterio di determinazione del trattamento pensionistico, con riferimento alla pensione contributiva istituita contestualmente (immutato restando, invece, il regime della pensione retributiva) – ma anche il rispetto del principio del pro rata.

13. Ciò che i ricorrenti pretendono, invece, è una sorta di schermatura dagli effetti abrogativi, consequenziali all'adozione delle delibere nella materia delegificata, dell'art. 21 della legge n. 576/1980 ormai definitivamente verificatisi al momento di presentazione dell'istanza di rimborso a seguito del decesso del dante causa.

14. In definitiva il ricorso va rigettato. Le spese di lite vanno compensate atteso che gli orientamenti giurisprudenziali che hanno definito le questioni dedotte in causa si sono consolidati in epoca successiva all'instaurazione del presente giudizio e considerata la novità della questione riferita agli eredi dell'iscritto alla Cassa.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; dichiara compensate le spese del giudizio.

4) Sentenza della Corte di Cassazione Sezioni Unite n. 8059 del 21.4.2016

La Corte si sofferma anche sulle problematiche dei compensi del professionista deceduto incassati dagli eredi, richiamando l'articolo 35, comma 1 del DPR n. 633/1972, il quale nella sostanza accolla agli eredi gli obblighi in tema di fatturazione del *de cuius*. Per quanto la sentenza si fermi qui, occorre concludere che gli eredi non possono chiudere la partita Iva del professionista defunto sino a quando non interviene l'incasso dell'ultima parcella, ovvero in alternativa devono provvedere a fatturare i compensi non incassati e versare l'Iva e solo dopo chiudere la partita Iva.

Circa le imposte sui redditi, posto che come noto, il professionista è tassato per cassa, si pone il problema della natura del reddito percepito post chiusura della partita Iva. Sul punto occorre richiamare la Sentenza della Cassazione n. 4785/2009 la quale afferma in modo perentorio che l'incasso della parcella avvenuto dopo la chiusura della partita Iva configura comunque reddito professionale (e non reddito diverso) e ciò anche nell'ipotesi in cui la parcella è riscossa dagli eredi. Ne consegue che il cliente che paga gli eredi deve comunque effettuare, se sostituto d'imposta, la relativa ritenuta d'acconto (cfr. Risoluzione n. III – 5 – 1001/93 del 3/1/1994). Il reddito di cui trattasi è dunque

tassato in capo all'erede ma, ai sensi dell'articolo 7, comma 3 del Tuir è tassato separatamente mediante indicazione nel quadro RM della propria dichiarazione dei redditi.

Da ultimo, la circostanza che il credito vantato dal *de cuius* nei confronti del cliente vada indicato nella dichiarazione di successione da parte dell'erede non comporta certo l'esenzione dalla tassazione Irpef.

Commissione Successioni, Donazioni e Trust

Dott. Claudio Uberti (Delegato del Consiglio), dott. Dario Brambilla (Coordinatore), dott.ssa Simonetta Ciocchi, dott.ssa Ombretta Filippini, dott. Angelo Martinelli, dott. Francesco Panni, dott. Andrea Piatti, dott.ssa Elena Salvi, dott.ssa Graziella Savelli, dott. Enrico Silvestri.