

RISCOSSIONE

Il regime sanzionatorio per gli eredi in caso di rateazione delle somme

di Leonardo Pietrobon

Secondo quanto stabilito dall'**articolo 65 D.P.R. 600/1973** per le **obbligazioni di carattere tributario gli eredi sono responsabili in solido e non per quota ereditaria**. In questa maniera viene attribuita in sostanza all'erario la facoltà di richiedere a ciascuno di essi di onorare l'intero debito del *de cuius*. In base all'articolo 8 D.Lgs. 472/1997, invece, è opportuno evidenziare sin da subito che la **trasmissibilità non interessa le eventuali sanzioni** comminate al defunto; pertanto gli eredi sono eventualmente responsabili unicamente della somma capitale e dei relativi interessi, in quanto *“l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi”*.

Il **principio di intrasmissibilità** delle sanzioni agli eredi è stato confermato in modo inequivocabile dalla **Corte di Cassazione con la sentenza n. 12754/2014**, con la quale i supremi giudici hanno affermato che *“la trasmissibilità della sanzione dal de cuius agli eredi è prevista solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di obbligazioni, e non per le altre, per le quali opera il diverso principio dell'intrasmissibilità, quale corollario del carattere personale della responsabilità”*.

Con la **Circolare n. 29/E/2015**, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti relativamente all'applicazione di tale principio nell'ipotesi in cui il decesso del contribuente intervenga nel corso del **pagamento rateale di somme dovute** in base agli **istituti definitori dell'accertamento e deflattivi** del contenzioso. In altri termini, quindi, viene chiesto se **si realizza o meno il passaggio del regime sanzionatorio in capo agli eredi** se nel "mentre" della rateazione dell'avviso o della definizione si realizza il decesso del contribuente titolare del piano di rateazione. In particolare, l'Agenzia delle entrate con il citato documento di prassi affronta specifiche ipotesi in cui il contribuente, debitore nei confronti dell'erario, venga a mancare nel corso del piano di rateazione delle somme dovute a seguito di:

- **definizione dell'accertamento** (a titolo esemplificativo rientrano le procedure di acquisenza, accertamento con adesione, definizione dell'invito al contradditorio, definizione del verbale di constatazione);
- **adesione ad un istituto deflattivo del contenzioso** (ad esempio la procedura di reclamo e mediazione, di cui all'articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992, e la conciliazione giudiziale).

L'analisi condotta dall'Agenzia delle entrate si sostanzia nella valutazione **se** in tali ipotesi **si realizzzi proprio la "trasmissione" delle sanzioni in capo agli eredi *de cuius***, ampliando l'analisi

non solo al regime sanzionatorio relativo al piano di rateazione originario, ma anche con riferimento alle sanzioni “maggiorate” iscritte a ruolo a seguito della decadenza dal piano di rateazione concordato con l’Agenzia delle entrate.

Per affrontare le questione di cui sopra, l’Agenzia delle entrate con la Circolare 29/E/2015 ha stabilito, in modo inequivocabile, che *“appare ... indubbio che agli eredi non possa essere richiesto il pagamento delle sanzioni, sia con riferimento alle violazioni commesse dal de cuius ed alla base degli atti di acquiescenza, adesione, reclamo-mediazione, conciliazione giudiziale, sia con riferimento alle somme dovute a titolo di sanzione per il ritardo nel pagamento delle rate ovvero in caso di decadenza dal beneficio del piano di rateazione”*.

A giustificazione di tale conclusione, l’Agenzia delle entrate con il documento di prassi in commento, richiama quanto già affermato nella **C.M. 180/E/1998**, secondo la quale l’**“intrammissibilità opera indipendentemente** dal fatto che la sanzione sia stata già irrogata con provvedimento definitivo”, perviene alla conclusione che l’intrammissibilità delle sanzioni agli eredi opera:

- con riferimento alle **sanzioni irrogate al de cuius** in base ad un accertamento definitivo a seguito degli “istituti definitori della pretesa tributaria e partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento” ex D.Lgs. 218/1997 sopra indicati a titolo esemplificativo;
- e anche nel caso in cui **il decesso intervenga prima dell’integrale pagamento delle sanzioni** da parte del contribuente che incorre, quindi, nell’irrogazione di una misura maggiorata delle sanzioni.

L’Agenzia delle entrate, prendendo spunto da tale conclusione, afferma che la stessa regola di **intrammissibilità** si applica anche relativamente agli **istituti deflattivi del contenzioso** ex D.Lgs. 546/1992. Di conseguenza, gli eredi del *de cuius* non possono essere chiamati a rispondere:

- delle **sanzioni riferite alle rate residue**, qualora il decesso intervenga nel corso di un piano di rateazione;
- delle **sanzioni per il ritardato pagamento**/decadenza dalla rateazione comminate al *de cuius*.

Oltre ai chiarimenti di cui sopra, l’Agenzia delle entrate chiarisce che, con riferimento ai termini di pagamento delle rate derivanti dai piani di rateazione concordati con l’Agenzia stessa, **risulta applicabile, a favore degli eredi, la proroga di 6 mesi dei termini pendenti alla data del decesso o scadenti entro 4 mesi dallo stesso**. Di conseguenza, la stessa Agenzia delle entrate, dopo aver acquisito la notizia del decesso del contribuente debitore (direttamente o a seguito di comunicazione degli eredi), comunica ai soggetti interessati il **nuovo piano di rateazione** del debito “al netto delle sanzioni gravanti sul *de cuius*”, con la possibilità concessa agli stessi eredi di estinguere in un’unica soluzione il debito tributario residuo.

In conclusione, a parere dell’Agenzia delle entrate, **dopo il decesso grava sugli eredi il**

pagamento delle rate scadenti successivamente, limitatamente a quanto dovuto a titolo d'imposta e di interessi, escludendo di fatto quindi ogni somma a titolo di sanzioni.