

CIRCOLARE N. 29/E

Roma, 7 agosto 2015

OGGETTO: Intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi in caso di pagamento rateale delle somme dovute in base agli istituti definitivi dell'accertamento e deflativi del contenzioso

L'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 dispone che l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

Con riferimento a tale previsione normativa sono stati posti dubbi circa l'applicabilità nelle ipotesi in cui il decesso del contribuente intervenga mentre è in corso il pagamento del piano di rateazione delle somme dovute in base ad un istituto definitivo dell'accertamento (ad es. acquiescenza, accertamento con adesione, definizione dell'invito al contraddittorio, definizione del verbale di constatazione) ovvero degli istituti deflativi del contenzioso (reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale).

E' stato infatti evidenziato che, in caso di decesso del contribuente prima che sia completato il pagamento dilazionato delle somme dovute in base ad un accertamento definito mediante uno degli istituti definitivi previsti dalla normativa fiscale, potrebbe sorgere il dubbio riguardo alla trasmissibilità o meno agli eredi delle sanzioni consolidate nel piano di ammortamento.

I medesimi dubbi sono stati posti quanto alle sanzioni irrogate al de cuius nel caso in cui questi sia incorso, prima del decesso, rispettivamente nelle violazioni di ritardato pagamento della rata e di decadenza dalla rateazione.

Si rende pertanto necessario impartire specifiche istruzioni agli uffici.

Al riguardo, giova evidenziare come nell'attuale sistema sanzionatorio tributario il principio della intrasmissibilità della sanzione agli eredi, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, assume carattere generale, come peraltro confermato in più occasioni dalla Suprema Corte di Cassazione, secondo cui la trasmissibilità «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» (così, anche di recente, Cass. n. 12754 del 6 giugno 2014).

In base a tale principio appare pertanto 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.

Diversamente, saranno dovute dagli eredi le sanzioni relative alle rate scadute e non pagate dopo la morte del de cuius.

Al riguardo, si rappresenta come già la circolare n. 180 del 10 luglio 1998, nel commentare il citato articolo 8 del decreto legislativo n. 472, aveva avuto modo di chiarire che

l'intrasmissibilità della sanzione agli eredi opera indipendentemente dal fatto che la stessa sia stata già irrogata con provvedimento definitivo.

Tale precisazione conferma la tesi secondo cui l'intrasmissibilità agli eredi opera anche con riguardo alle sanzioni irrogate in base ad un accertamento reso definitivo a seguito dei richiamati istituti definatori della pretesa tributaria e partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento, offerti dal decreto legislativo n. 218 del 1997, ovvero nel caso in cui l'autore della violazione deceda prima del totale pagamento della sanzione ed incorra pertanto in ulteriori sanzioni.

Tale soluzione interpretativa risulta in linea con la lettera dell'art. 7 del decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218 ai sensi del quale "Nell'atto [di accertamento con adesione, ndr.] sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, della sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale".

Peraltro, una diversa soluzione interpretativa determinerebbe una disparità di trattamento tra i contribuenti in funzione della scelta operata dal de cuius di accedere ad un istituto definitorio, invece di instaurare un contenzioso avverso l'atto impositivo e sanzionatorio.

Le medesime considerazioni valgono con riguardo agli istituti deflativi del contenzioso previsti dal decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546.

In linea con tale conclusione, qualora nel corso di una rateazione si verifichi il decesso del contribuente, in relazione alle residue rate ancora da versare, la competente struttura non potrà chiedere agli eredi il pagamento delle somme ancora dovute a titolo di sanzione; è altresì escluso il versamento delle somme dovute a titolo di sanzione per il ritardo nel pagamento delle rate ovvero in caso di decadenza dal beneficio del piano di rateazione.

Peraltro, appare opportuno in questa sede evidenziare come la regola generale di cui all'articolo 65 del decreto del 29 settembre 1973, n. 600, in merito alla proroga di sei mesi in favore degli eredi di tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, possa trovare applicazione anche in relazione ai termini di pagamento delle rate scadenti successivamente al decesso del contribuente, che, per quanto sopra precisato, dovranno includere solo gli importi dovuti a titolo di imposta e interessi.

L'ufficio, acquisita notizia del decesso del debitore direttamente o su comunicazione degli eredi, provvederà a predisporre e comunicare alla/e parte/i interessata/e il computo dei nuovi importi delle rate dovute al netto delle sanzioni gravanti sul de cuius.

Per gli eredi rimane comunque ferma la facoltà di estinguere il debito tributario residuo in unica soluzione.

Coerentemente con quanto già rappresentato, nel caso in cui l'erede non effettui il pagamento della rata entro il termine previsto, anche nel caso lo stesso sia prorogato per effetto del citato articolo 65, troveranno applicazione le sanzioni previste in caso di ritardato pagamento o di decadenza dalla rateazione, qualora ne ricorrano i presupposti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA