

Il dl 124/2019 si conferma così all'interpretazione data dall'amministrazione finanziaria

# Paletti all'accollo del debito

## È precluso il pagamento mediante compensazione

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E CHIARA DE LEITO

Con la pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* (G.U. serie generale, n. 152 del 26 ottobre 2019) del decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020 (dl 26 ottobre 2019 n. 124) il divieto di compensazione dei crediti tributari con i debiti d'imposta oggetto di accollo trova riconoscimento normativo. Con la preclusione introdotta dall'art. 1 dl n. 124/2019, il legislatore aderisce espressamente all'interpretazione assunta dall'amministrazione finanziaria in un precedente documento di prassi.

**L'accollo d'imposta.** Con l'art. 8, comma 2, L. 27 luglio n. 2000 (cosiddetto «Statuto dei diritti del contribuente») il legislatore tributario ha introdotto l'istituto dell'accollo anche in materia tributaria, prevedendo la possibilità di «accollo del debito d'imposta altrui» ed escludendo, tuttavia, espressamente la possibilità che da questa vicenda possa derivare la «liberazione del contribuente originario». Le caratteristiche peculiari dell'accollo d'imposta, come desumibili dalla norma richiamata, sono: (i) l'immodificabilità del soggetto passivo d'imposta, in quanto l'accollante non subentra nella posizione soggettiva dell'accollato ma si affianca allo stesso, a ulteriore garanzia del credito erariale; (ii) l'insorgenza di una fattispecie di obbligazione solidale tra accollante e accollato; (iii) l'esclusione, in ogni caso, della liberazione del debitore originario.

Per le modalità di attuazione della disposizione anzidetta il legislatore ha operato un rinvio alle norme regolamentari di competenza del ministro delle finanze. Tuttavia, a oggi, non è stato emanato alcun decreto attuativo e ciò ha comportato non poche incertezze nell'applicazione della norma.

**Le incertezze applicative e la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate.** In mancanza dei decreti attuativi, il tema maggiormente controverso era la possibilità di estinguere il debito accollato utilizzando in compensazione crediti d'imposta propri dell'accollante. Per la gran parte degli interpreti tale facoltà risultava percorribile sia in ragione della previsione contenuta nel comma

Le novità	
Oggetto dell'intervento normativo	Divieto di compensazione dei debiti accollati con i crediti dell'accollante
Decorrenza	27 ottobre 2019
Trattamento sanzionatorio	Art. 13, commi 1, 4 e 5 dlgs n. 471/1997
Termine per l'accertamento della violazione e irrogazione delle sanzioni	31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento

1 dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente che, in via generale, prevede la possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria «anche per compensazione», sia in ragione della assenza di un divieto normativo alla compensazione del debito accollato. Di contrario avviso l'am-

*L'intervento normativo si pone in sostanziale continuità con la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 140/E/2017. Ma il divieto introdotto dall'art. 1 è finalizzato a contrastare operazioni di natura sostanzialmente evasiva, mentre l'Agenzia delle entrate aveva giustificato il divieto invocando la possibilità di compensare solo debiti/crediti riferibili al medesimo soggetto*

ministrazione finanziaria, che tuttavia ha assunto una posizione ufficiale solo con la risoluzione n. 140/E/2017. Secondo l'Agenzia delle entrate il divieto si giustificava in ragione del fatto che la compensazione, salvo limitate eccezioni, trova applicazione solo per debiti/crediti riferibili al medesimo soggetto.

Per effetto del mancato riconoscimento della compensazione crediti/debiti tra soggetti diversi, l'Agenzia delle entrate ha quindi affermato la legittimità, nei confronti del debitore accollato, del recupero dell'imposta non versata e dei corrispondenti interessi, nonché dell'irrogazione della sanzione amministrativa secondo le previsioni dell'art. 13 dlgs n. 471/1997. Inoltre, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto di poter sanzionare anche l'indebito utilizzo del credito d'imposta effettuato dall'accollante, con l'irrogazione delle sanzioni previste dai commi 4 e 5 dell'art. 13 dlgs n. 471/1997.

Come noto, le circolari e risoluzioni non hanno valore vincolante e perciò la posizione assunta dall'amministrazione finanziaria non impediva, e non ha impedito, ai contribuenti la compensazione dei crediti tributari con

debiti d'imposta oggetto di accollo. Solo nell'anno 2018, avuto riguardo alle compensazioni per importi superiori a 200 mila euro annui, il totale dei crediti utilizzati avvalendosi di tale schema ammonta a 351 milioni di euro. Ciò non mancherà di comportare un rilevante contenzioso tra contribuenti e amministrazione finanziaria in considerazione del fatto che, nel documento di prassi sopra analizzato, l'Agenzia delle entrate ha escluso la punibilità dei soli comportamenti tenuti prima dell'emanazione della risoluzione (15 novembre 2017), attese le riconosciute condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della norma.

L'intervento legislativo. Con l'art. 1 dl n. 124/2019 il legislatore ha, da una parte, confermato la possibilità di accollo ai sensi dell'art. 8, comma 2, Statuto dei diritti del contribuente e, dall'altra, ha escluso «in ogni caso» il pagamento del debito accollato utilizzando in compensazione crediti dell'accollante.

L'intervento normativo si pone in sostanziale continuità con la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 140/E/2017, anche se è sorretto da una differente ratio legis. Infatti, il divieto introdotto dall'art. 1 è chiaramente finalizzato a contrastare operazioni di natura sostanzialmente evasiva, mentre l'Agenzia delle entrate, nel precedente documento di prassi, aveva giustificato il divieto invocando, quale principio generale, la possibilità di compensare solo debiti/crediti riferibili al medesimo soggetto.

A norma dell'art. 1, comma 3, i versamenti effettuati in violazione del divieto di compensazione si considerano come «non avvenuti a tutti gli effetti di legge». Pertanto, in caso di indebito compensazioni, si procederà nei confronti dell'accollato con il recupero dell'imposta non versata e dei corrispondenti interessi, fatta salva la possibilità di esigere

anche dall'accollante il pagamento di detti importi in forza del rapporto di responsabilità solidale previsto dal comma 4 dell'art. 1 in commento.

Anche il trattamento sanzionatorio normativamente previsto è coerente con quanto già invocato dall'amministrazione finanziaria nel proprio documento di prassi. Nei confronti dell'accollato l'omesso pagamento comporterà l'applicazione della sanzione pari al 30% di ogni importo non versato (art. 13, comma 1, dlgs n. 471/1997); nei confron-

ti dell'accollante sarà irrogata la sanzione pari al 30% del credito utilizzato, qualora questo sia effettivamente esistente (art. 13, comma 4), mentre in caso di utilizzo di un credito inesistente sarà irrogata una sanzione dal 100 al 200% della misura del credito utilizzato (articolo 13, comma 5). L'elemento di maggiore novità è invece rappresentato dai termini concessi all'amministrazione finanziaria per la notifica dell'atto di irrogazione delle sanzioni e recupero dell'imposta. Tali provvedimenti dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento. La previsione di un termine così ampio costituisce una espresa deroga alla disciplina generale in materia di sanzioni tributarie e, in particolare, al termine quinquennale per l'irrogazione delle sanzioni stabilito dall'art. 20 dlgs n. 472/1997.

© Riproduzione riservata

**FATTURAZIONE ELETTRONICA**  
**CON YERP È FACILE**  
**COME** 1+1  
**YERP**  
**Il Software di Fatturazione**

**Provalo gratis**  
**per 30 giorni**

[www.italiaoggi.it/yerp](http://www.italiaoggi.it/yerp)

**Per gli abbonati**  
**a ItaliaOggi, sconto del 40%**

**ItaliaOggi**