

Debiti tributari accollati: non possono essere estinti mediante l'utilizzo in compensazione nel modello F24 dei crediti erariali dell'accollante. Pubblicato il provvedimento con le regole

[L'articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157](#), in attuazione all'articolo 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, reca la disciplina dell'accollo *del debito d'imposta altrui*.

Si ricorda che l'articolo 1 citato del cd. Decreto fiscale "Collegato" 2019/2020, vieta *expressis verbis* il pagamento del debito accollato mediante compensazione. In pratica, chi si accolla un debito tributario altrui non può più pagarlo tramite la compensazione in F24. Nel caso di violazione del divieto, il pagamento si considera non avvenuto a tutti gli effetti di legge e sono irrogate sanzioni differenziate per l'accollante e l'accollato. In deroga alla disciplina generale, gli atti di recupero in conseguenza della violazione del divieto di compensazione **sono notificati entro l'ottavo anno successivo alla presentazione della delega di pagamento.**

Peraltro, con la [risoluzione 15 novembre 2017, n. 140/E \(in "Finanza & Fisco" n. 37/2017, pag. 2677\)](#), l'Agenzia delle entrate ha affrontato il problema dell'accollo del debito di imposta di cui all'art. 8, della legge 212/2000, per il quale «... è ammesso *l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario*». Fornendo un'interpretazione "anticipatoria", l'Agenzia fiscale, nel citato documento di prassi, ha precisato che l'istituto dell'accollo, seppur praticabile in ambito tributario, non è esperibile attraverso l'istituto della compensazione, di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997. In base a tali presupposti l'Agenzia ha negato la possibilità di soddisfare il debito tributario mediante compensazione nel caso di accollo. Infine, nella risoluzione citata, l'Agenzia ha ritenuto opportuno distinguere, ai fini sanzionatori, la posizione dell'accollato da quella dell'accollante:

- nei confronti dell'accollato, soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario, l'omesso pagamento comporta il recupero dell'imposta non versata e degli interessi, nonché l'applicazione della sanzione pari al trenta per cento di ogni importo non versato (articolo 13 comma 1 D.Lgs. n. 471 del 1997);
- in capo all'accollante, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato, qualora questo sia effettivamente esistente (di cui all'articolo 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471 del 1997 – recuperata l'imposta in capo all'accollato, il credito dell'accollante tornerà utilizzabile secondo le regole ordinarie) o la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti utilizzati, laddove inesistenti (di cui all'articolo 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997).

In ottemperanza del comma 5 del citato articolo 1 del Decreto fiscale "Collegato" pubblicato il [provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 settembre 2021, prot. n. 244683/2021](#) per l'adozione delle modalità necessarie per attuare le disposizioni del medesimo articolo. Vengono disciplinate le modalità di presentazione delle deleghe di pagamento ed individuate le ipotesi in cui le stesse si considerano scartate. Chiarito, inoltre, il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni delle modalità di esecuzione dell'accollo del debito altrui nonché individuato il procedimento per la riscossione degli importi dovuti.

Presentazione delle deleghe e divieto il pagamento del debito accollato mediante compensazione

Il [provvedimento](#) prevede, in primo luogo, che chiunque si accolli il debito d'imposta *altrui* procede al relativo pagamento mediante modello F24 da presentare **esclusivamente** attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto della delega di pagamento. **La delega è parimenti scartata qualora per il pagamento si utilizzino in compensazione crediti dell'accollante.**

Compilazione della delega

Riguardo alle modalità di compilazione del **Modello F24** specificato, che nella sezione "*Contribuente*" sono indicati: nel campo "*Codice fiscale*", il codice fiscale

dell'accollato, soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario; nel campo "*Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare*", il codice fiscale dell'accollante, soggetto che effettua il versamento in luogo dell'accollato, unitamente al codice che sarà individuato con successiva risoluzione.

Regime sanzionatorio per le violazioni delle modalità di esecuzione dell'accollo del debito altrui

In merito alle sanzioni per le violazioni delle modalità di esecuzione dell'accollo del debito altrui, il provvedimento, oltre a chiarire **che si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge i versamenti effettuati in violazione delle modalità individuate dal provvedimento in esame**, in adesione alla "*profetica*" interpretazione dell'Agenzia delle entrate nella [risoluzione n. 140 del 2017](#), stabilisce:

- per l'accollato, che l'omesso pagamento comporta il recupero dell'imposta non versata e degli interessi, nonché l'applicazione della sanzione del **trenta per cento** di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (l'accollante è coobbligato in solido con l'accollato limitatamente all'imposta non versata e agli interessi).
- all'accollante si applica:
 - la sanzione del **trenta per cento** di cui all'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, qualora il **credito utilizzato sia esistente**.
 - la sanzione **dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi** di cui al

successivo comma 5 del citato articolo 13,
qualora il credito utilizzato sia inesistente.

Recupero dell'imposta e degli interessi e applicazione delle sanzioni

Per la riscossione degli importi il [provvedimento](#) precisa che l'Agenzia delle entrate emette l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'**ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento.**

I commi 1, 4 e 5 dell'articolo 13, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a **sanzione amministrativa pari al trenta per cento** di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. (*Omissis*)

4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

[Link al testo del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 settembre 2021, prot. n. 244683/2021, recante: «Disposizioni di attuazione dell'*articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157*. Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione», pubblicato il 24.09.2021 su \[www.agenziaentrate.it\]\(http://www.agenziaentrate.it\) ai sensi dell'art. 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244](#)

Vedi anche:

[Riflessioni \(critiche\) sulla negata possibilità di estinzione dei debiti d'imposta altrui mediante l'istituto dell'accollo in compensazione – di Dario Festa](#)

[Risoluzione n. 140 E del 15 novembre 2017 – OGGETTO: RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE – Tutela dell'integrità patrimoniale – Accollo d'imposta – Convenzioni fra privati concernenti il pagamento di tributi – Accollo del debito ...](#)