Debiti tributari accollati: preclusa la compensazione



L'**articolo 1** del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 **(di seguito riportato)** interviene sulla disciplina **l'accollo del debito di imposta altrui,** previsto dell'art. 8, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*). In particolare, le novella **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**. La disposizione, "intende contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni effettuate mediante

l'accollo del debito tributario da parte di soggetti che ne effettuano il pagamento tramite compensazione con crediti inesistenti precostituiti in capo a società cartiere". *(Così, sintesi delle misure di contrasto all'evasione e alle frodi a cura del Mef)*

L'accollo d'imposta di cui all'art. 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212

L'accollo del debito tributario è un istituto, previsto dallo Statuto del Contribuente all'articolo 8 L. 212/2000, rubricato: «*Tutela dell'integrità patrimoniale*», che ammette l'estinzione delle obbligazioni tributarie «*anche per compensazione*» (comma 1) e «*l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario*» (comma 2). La disciplina dell'accollo del debito d'imposta rimanda, per le disposizioni attuative, ad un decreto del Ministro delle finanze, ad oggi mai emanato.

Rispetto l'accollo civilistico (*cfr*. l'articolo 1273 c.c.), le disposizioni sull'accollo tributario non consentono l'adesione del creditore, né la possibilità di opporre allo stesso le eccezioni fondate sull'accordo sotteso. 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).

La nuova disciplina

Il **comma 1** dell'articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 in esame, **mantiene la possibilità di accollo** ai sensi della citata norme dello Statuto del contribuente, disponendo che i relativi pagamenti seguano le modalità imposte da specifiche disposizioni di legge.

Il **comma 2 esplicita** il **divieto** di pagamento del debito accollato mediante **compensazione**.

Nel caso di **violazione del divieto di compensazione dell'accollante** (**comma 3**), i pagamenti effettuati in compensazione **si considerano come non avvenuti** a tutti gli effetti di legge, generando così conseguenze sanzionatorie in capo ai soggetti coinvolti.

Il **comma 4** dispone, in deroga alla disciplina generale, che

i relativi atti di recupero delle sanzioni, dell'imposta non versata e dei relativi interessi **potranno essere notificati entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello della presentazione della delega di pagamento**. Si dispone che l'accollante sia coobbligato in solido con l'accollato per l'imposta e gli interessi.

Le sanzioni irrogate, in adesione alla "*profetica*" interpretazione dell'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 140 del 2017 sono le seguenti:

a) all'**accollante** sono comminate le sanzioni pari al **trenta per cento del credito**, se il credito indebitamente compensato è esistente, o dal cento al duecento per cento dell'importo, ove il credito sia inesistente (articolo 13, commi 4 o 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471);

b) all'**accollato** è comminata la sanzione pari al **trenta per cento** del dovuto (articolo 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), recuperando l'imposta dovuta e gli interessi, importi per i quali **l'accollante è coobbligato in solido**.

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.*

Il **comma 5** demanda a un **provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione delle ulteriori disposizioni attuative.

Il testo dell'articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante: «*disposizioni urgenti in materia fiscale e*

per esigenze indifferibili»

Art. 1

Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione

1. Chiunque, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 **(1)**, si accolli il debito d'imposta altrui, procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti.

2. Per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante.

3. I versamenti in violazione del comma 2 si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge. In tale eventualità, ferme restando le ulteriori conseguenze previste dalle disposizioni normative vigenti, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

4. Con atti di recupero 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, sono irrogate:

a) all'accollante le sanzioni di cui all'articolo 13, commi 4 o 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

b) all'accollato la sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recuperando l'importo di cui al comma 3 e i relativi interessi. Per l'importo di cui al comma 3 e per gli interessi l'accollante è coobbligato in solido.

5. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle

entrate sono adottate le modalità tecniche necessarie per attuare il presente articolo.

Nota (1)

L. 27 luglio 2000, n. 212

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Art. 8
Tutela dell'integrità patrimoniale

1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.
2. È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.
3. Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.
4. L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.
5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.

6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.
7. La pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall’articolo 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme previste dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l’indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.
8. Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell’articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l’estinzione dell’obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall’anno d’imposta 2002, l’applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto.