

Edizione di mercoledì 20 marzo 2019

CONTROLLO

Nomina dell'organo di controllo: decorrenza dei nuovi obblighi
di Fabio Garrini

ENTI NON COMMERCIALI

Il disegno di legge governativo sullo sport – I° parte
di Guido Martinelli

IVA

Fattura cartacea per le prestazioni sanitarie a persone fisiche
di Sandro Cerato

IVA

Attività di formazione rilevante ai fini Iva dove viene svolta
di Marco Peirolo

RISCOSSIONE

Accollo del debito, cessione del credito e verifica F24
di Clara Pollet, Simone Dimitri

CONTROLLO

Nomina dell'organo di controllo: decorrenza dei nuovi obblighi

di Fabio Garrini

La nuova formulazione [dell'articolo 2477 cod. civ.](#), in vigore dal **16 marzo**, rivoluziona le logiche relativa alla necessità di prevedere l'**organo di controllo** nelle società: è prevista una specifica disposizione in merito alla **decorrenza** delle previsioni relative alla necessità di **adeguare lo statuto** sociale, con un **differimento al 16 dicembre che non è detto riguardi anche la nomina del sindaco o del revisore**.

Sul punto, comunque, la **relazione di accompagnamento** sembrerebbe consentire il rinvio al **16 dicembre**.

Decorrenza dei nuovi obblighi

Lo scorso **16 marzo 2019** sono entrate in vigore le nuove previsioni contenute nell'[articolo 379 D.Lgs. 14/2019](#), che sono intervenute a **modificare l'articolo 2477 cod. civ.**, disposizione che regolamenta l'obbligo di istituzione dell'**organo di controllo** nelle società (il codice della crisi entra effettivamente in vigore il 15 agosto 2020, ma per alcune previsioni, come quella in commento, viene **espressamente fissata l'efficacia al 16 marzo 2019**).

L'[articolo 379 D.Lgs. 14/2019](#) revisiona in molte parti la disciplina del **controllo societario**.

In particolar modo viene modificato il **presupposto** che innesca l'obbligo di **nomina del sindaco o del revisore** (quello dimensionale, previsto alla **lett. c)** dell'[articolo 2477 cod. civ.](#)): mentre in precedenza era disposto un rinvio all'[articolo 2435-bis cod. civ.](#) (quindi l'**obbligo di nomina** ricorreva quando la società sforava i limiti per l'**utilizzo del bilancio in forma abbreviata**, diventando conseguentemente soggetta all'obbligo di redazione del **bilancio in forma ordinaria**), oggi vengono individuati dei **parametri del tutto autonomi da quelli riguardanti la scelta della forma di bilancio**.

Si tratta infatti di verificare il limite di **2 milioni di euro per attivo o ricavi**, o ancora il **numero medio di 10 dipendenti**, ma, soprattutto, la norma afferma che è sufficiente il **superamento anche solo di uno dei parametri** citati, **per due periodi consecutivi**.

L'[articolo 379, comma 3, D.Lgs. 14/2019](#) contiene una **disciplina transitoria** e dispone quanto segue: **"Le società a responsabilità limitata e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, quando ricorrono i requisiti di cui al comma 1, devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma entro nove mesi dalla predetta data. Fino alla**

scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto conservano la loro efficacia anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477 del codice civile**, commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo”.**

Il primo elemento da segnalare è il fatto che, per valutare l'applicazione delle nuove previsioni in sede di prima applicazione, occorre osservare i **bilanci 2017 e 2018**, quindi di fatto il problema si pone immediatamente.

Il punto centrale è però il **rinvio di 9 mesi**, che pone la scadenza degli adempimenti al **16 dicembre 2019**.

Proprio su questo punto occorre proporre un'osservazione: non pare affatto scontato che la formulazione normativa riportata consenta di rinviare a dicembre la nomina del revisore, ma piuttosto **parrebbe riferirsi solo alla necessità dell'adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo**.

Letteralmente, infatti, la previsione pare divisa in due parti autonome e, si potrebbe concludere, il **differimento** contenuto al termine del periodo in commento **dovrebbe riguardare solo l'adeguamento degli statuti e non la nomina del sindaco o del revisore**.

Se questa fosse la lettura corretta, ricordando che fino all'aggiornamento degli statuti l'attuale contenuto mantiene **validità** anche se non conforme alle previsioni dell'attuale [articolo 2477 cod. civ.](#), in taluni casi occorrerebbe **già da subito preoccuparsi della nomina del revisore**. In particolare:

- se lo statuto oggi richiama i limiti previsti [dall'articolo 2435-bis cod. civ.](#) quella previsione statutaria mantiene validità, almeno **sino al momento in cui sarà adeguato lo statuto**, quindi al più tardi entro il **16 dicembre**. Pertanto, **sino al 16 dicembre, l'assemblea può procrastinare la nomina dell'organo di controllo**;
- al contrario, nei casi in cui lo **statuto** facesse un **generico richiamo** all'[articolo 2477 cod. civ.](#), in sede di **approvazione del bilancio 2018** (al superamento dei limiti) si sarebbe già nelle condizioni di **nominare l'organo di controllo/revisore**, nomina che dovrà avvenire a cura dell'assemblea **entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio stesso**.

Va però segnalato che, a commento dell'**articolo 379**, la **relazione accompagnatoria** al **D.Lgs. 14/2019** afferma: “Il comma 3, sulla base di un'osservazione della II Commissione (Giustizia) della Camera, fissa in **nove mesi** il termine entro il quale le società interessate all'intervento dovranno provvedere alla compiuta costituzione degli organi di controllo. Un termine più ampio non garantirebbe il pieno funzionamento degli organi alla data di entrata in vigore della riforma e, soprattutto, dei sistemi di allerta. L'ultimo comma allinea l'articolo 92 delle disposizioni di attuazione del codice civile alla modifica concernente l'ambito applicativo dell'articolo 2409 c.c.”

prevista dal comma 2”.

La relazione accompagnatoria, quindi, pare rendere applicabile il differimento di **9 mesi** anche all'**obbligo di nomina dell'organo di controllo**.

Sul punto vale comunque la pena osservare che, se già la società ha coscienza di aver superato i limiti fissati dall'articolo 2477 cod. civ., forse vale la pena **provvedere già da subito alla nomina del revisore**; questo, oltre a essere un **atteggiamento cauto** nella interpretazione della disposizione richiamata, certamente **facilita anche l'attività del revisore designato**, che ha quindi la possibilità di **iniziare la propria attività di controllo con le verifiche periodiche già nel corso del 2019**, piuttosto che trovarsi a **dover valutare a posteriori il bilancio relativo ad una annualità sostanzialmente già chiusa**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LE MODIFICHE DEL DIRITTO SOCIETARIO A SEGUITO DELLA RIFORMA DEL DIRITTO FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ENTI NON COMMERCIALI

Il disegno di legge governativo sullo sport – I° parte

di Guido Martinelli

Con il n. 1603 è stato incardinato alla **Camera dei deputati** il **disegno di legge delega sullo sport**, primo firmatario il Presidente del Consiglio e con la sottoscrizione di altri otto ministri, tra cui i due vicepresidenti del consiglio, approvato dal Consiglio dei Ministri e recante “**Deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive, nonché misure di contrasto della violenza in occasione delle manifestazioni sportive e di semplificazione**”.

Il testo, suddiviso in **quattro capi e 14 articoli**, vede, nel **primo capo** (articoli 1 – 3) una delega al Governo per la **riforma dell'ordinamento sportivo** in conseguenza delle innovazioni portate dalla **Legge di bilancio 2019**; il **secondo** (articoli 4 – 5) reca delega al Governo per il **riordino** e la **riforma** delle **disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici** nonché del **rapporto di lavoro sportivo** e per **interventi in materia di rappresentanza degli atleti e delle società sportive**. Il **capo III** (articoli 6-11) contiene una serie di disposizioni sulla disciplina sulla **violenza negli stadi** e, per concludere, l'**ultimo capo** reca **norme di delega in materia di sicurezza nella costruzione di impianti sportivi, di riordino degli adempimenti** in capo alle Federazioni di carattere amministrativo e la **delega in materia di sicurezza** nelle discipline sportive invernali.

Come testualmente riportato nella **relazione illustrativa** il primo articolo intende dare seguito al **riordino delle fonti legislative dello sport italiano e delle competenze consequenti** già avviato con la Legge di bilancio ([articolo 1, comma 630, L. 145/2018](#)).

In particolare emerge il riferimento, all'**articolo 1, comma 1, lett. d)**, alla **necessità di definire gli ambiti e il ruolo del Coni** “*quale organo di indirizzo dell'attività sportiva e articolazione del Comitato Olimpico Internazionale nonché con la sua funzione di governo dell'attività sportiva nazionale limitatamente a quella olimpica*”.

Andrà chiarito **se tale limitazione si riferisce alle discipline sportive riconosciute come tali dal Cio** (e, se così fosse, come in realtà crediamo, vi saranno ricomprese praticamente “quasi” tutte le discipline che appaiono nell’elenco degli sport riconosciuti come tali dal Coni) **o solo quelle che partecipano ai giochi olimpici invernali o estivi**.

Come già anticipato, riteniamo, salvo smentite, che corretta sia la prima lettura e che, pertanto, per quanto riguarda la disciplina delle **attività competitive**, rimanga inalterata l’attuale funzione del **Coni** di regolatore delle pratiche sportive a carattere agonistico.

D'altro canto, se così non fosse, si porrebbe un serio problema di **quale realtà possa assumere questo ruolo** che non appare ricompreso nei poteri della “**Sport e Salute spa**” (*ex Coni servizi*), sia pure ampliati dalla **L. 145/2018**.

Ciò appare confermato anche dal disposto del successivo **punto e)**, laddove viene confermato, in capo al **Coni**, un “**potere generale di determinazione e divulgazione di principi fondamentali per la disciplina delle attività sportive, per la lotta contro ogni forma di discriminazione e di violenza nello sport e per la promozione e lo sviluppo dello sport**”.

Il punto f), sempre dell'**articolo 1, comma 1**, limita i poteri di controllo e di intervento diretto del **Coni** “*nei confronti delle federazioni sportive nazionali, delle discipline sportive associate, degli enti di promozione sportiva e delle associazioni benemerite* soltanto qualora siano accertate **gravi violazioni dell'ordinamento sportivo** da parte degli organi federali o **non siano garantiti il regolare avvio e svolgimento delle competizioni** sportive o sia constatata **l'impossibilità di funzionamento** dei medesimi organi federali”.

Se tale previsione, sotto un certo profilo, appare **limitare il potere** del massimo ente sportivo italiano nei confronti delle federazioni e delle discipline sportive associate (ricordiamo che il Coni è la confederazione delle federazioni sportive nazionali e delle discipline sportive associate) **del tutto innovativo e inaspettato è la previsione di un “intervento diretto” del Coni anche nella vita delle associazioni benemerite e degli enti di promozione sportiva** nei confronti dei quali, fino ad oggi, il ruolo del Coni era quello di riconoscere o di disconoscere l'ente o l'associazione ma, trattandosi di realtà comunque “terze” rispetto al Coni, **non aveva alcun potere di intervento diretto**.

Viene poi ribadita **la piena autonomia gestionale e contabile** degli enti sportivi riconosciuti. Questo potrebbe significare che ognuno di questi, che, ricordiamo, ha **natura associativa** ai sensi di quanto previsto dal primo libro del codice civile, sarà soggetto, sotto il profilo amministrativo e contabile, solo alle **leggi dello Stato** e non più anche alle indicazioni del Coni.

Il primo comma del primo articolo si conclude con la previsione della **lett. h)**, limitando **l'attività della struttura territoriale del Coni** “**esclusivamente a funzioni di rappresentanza territoriale**”, e con la **lett. i)**, la quale dà potere al Governo di rivedere la materia dei **limiti al rinnovo** dei **mandati elettori** degli organi del **Coni** e delle **Federazioni** introdotti dalla **L. 8/2018**.

La citata previsione di cui alla **lett. h)** appare, forse, **poco riconoscente** del **lavoro** svolto fino ad oggi dalla **struttura periferica del Coni** e apre seri dubbi su “chi” poi potrà curare la **promozione sportiva** direttamente sul territorio.

Seminario di specializzazione

LE PROCEDURE CONCORSUALI PER LE SOCIETÀ COOPERATIVE E LE IMPRESE SOCIALI: LE NOVITÀ DEL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Fattura cartacea per le prestazioni sanitarie a persone fisiche

di Sandro Cerato

Per le **prestazioni sanitarie fatturate nei confronti di persone fisiche** è confermato il **divieto di emissione della fattura elettronica**, e ciò a prescindere dalla circostanza che la prestazione sia o meno oggetto di invio al **sistema tessera Sanitaria**.

È quanto emerge dalla [**risposta n. 78**](#), pubblicata ieri sul sito dell'Agenzia delle entrate, in risposta ad un'**istanza di interpello** promossa da un **fisioterapista abilitato** all'esercizio della professione sanitaria iscritto all'Ordine delle professioni sanitarie tecniche delle riabilitazioni e prevenzione.

L'Agenzia in primo luogo ripercorre il **complesso percorso normativo** che ha riguardato le prestazioni in oggetto, in quanto, in un primo momento, l'[**articolo 10-bis D.L. 119/2018**](#) ha posto il **divieto di fatturazione elettronica** per le operazioni effettuate (nel 2019) da quanti sono tenuti all'invio dei dati al sistema tessera sanitaria.

Il divieto in questione, ricorda l'Agenzia, **prescinde da un'eventuale opposizione all'invio dei dati** da parte del paziente, posto che comunque il divieto di emissione della fattura elettronica prescinde da tale circostanza.

Successivamente, con la conversione in legge del **D.L. 119/2018** (avvenuta con **L. 135/2018**), è stato ulteriormente previsto che il **divieto di emissione della fattura elettronica si applica anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria**, con riferimento alle fatture relative alle **prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche**.

In buona sostanza, dal quadro normativo delineato emerge che il **divieto di emissione della fattura elettronica** richiede la presenza di **due requisiti**:

- la **prestazione eseguite deve essere di carattere sanitario** (e quindi posta in essere da un soggetto abilitato a tal fine);
- la **fattura deve essere emessa direttamente nei confronti della persona fisica** che fruisce della prestazione sanitaria.

Proprio in relazione a tale ultimo aspetto, l'Agenzia delle entrate, nella risposta in commento, fornisce le seguenti **precisazioni**:

- **le prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche non devono mai**

essere fatturate elettronicamente, e ciò a prescindere dal soggetto che emette la fattura (persona fisica, società, ecc.), in quanto **si deve avere riguardo all'oggetto della prestazione e non al soggetto che materialmente fattura** la prestazione (il medico direttamente piuttosto che la società o la struttura sanitaria cui lui si appoggia per erogare le proprie prestazioni);

- il **divieto di emissione della fattura elettronica**, viene ribadito, prescinde dall'eventuale obbligo di invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, in quanto si tratta di un elemento ininfluente ai fini della verifica della tipologia di documento da emettere per la prestazione;
- se il **soggetto che eroga la prestazione sanitaria** (medico, società, ecc.) si avvale di **soggetti terzi** (tipicamente strutture sanitarie) **che emettono la fattura direttamente al medico (il quale poi emette la fattura all'utente finale)** la fattura deve essere emessa in **formato elettronico** in quanto, come detto, il **divieto di emissione della fattura elettronica** riguarda le **fatture per prestazioni sanitarie** emesse **direttamente nei confronti dell'utente finale** e non anche quelle emesse negli eventuali passaggi "intermedi".

L'Agenzia precisa infine che, nelle ipotesi di **divieto di emissione della fattura elettronica tramite Sdi**, o comunque di relativo **esonero**, resta fermo l'obbligo di documentare la prestazione effettuata tramite **fattura elettronica extra Sdi** ovvero **in formato analogico**.

Tale precisazione pare non del tutto chiara, poiché **non esiste normativamente una "fattura elettronica extra Sdi"**, ragione per cui pare più corretto precisare che in presenza di **divieto di emissione della fattura** elettronica, il documento deve essere **analogico** e consegnato al cliente nelle **diverse modalità previste nella prassi** (direttamente in formato cartaceo, via mail allegando un file in pdf, ecc.).

Master di specializzazione

LE PROCEDURE CONCORSUALI NELLA CRISI D'IMPRESA

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Attività di formazione rilevante ai fini Iva dove viene svolta

di Marco Peirolo

Rientra nei “servizi relativi all’accesso a manifestazioni”, territorialmente rilevanti nel luogo di svolgimento delle manifestazioni, l’attività di formazione resa a favore di altri soggetti Iva.

È la conclusione della **Corte di giustizia UE**, resa nella **sentenza** di cui alla [causa C-647/17](#) del 13 marzo 2019 (*Srf konsulterna*), sulla portata dell’[articolo 53 Direttiva 2006/112/CE](#), corrispondente all’[articolo 7-quinquies, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#), secondo cui “il **luogo delle prestazioni di servizi per l’accesso** a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e servizi accessori connessi con l’accesso prestati a un soggetto passivo è il **luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente**”.

Nella fattispecie dedotta in giudizio si è trattato di individuare il luogo impositivo del **seminario organizzato da una società svedese i cui partecipanti sono operatori economici anch’essi svedesi**.

Siccome l’attività di formazione è **materialmente svolta in altro Stato membro**, è sorto il dubbio se la stessa debba essere assoggettata a Iva in base al criterio del **luogo di esecuzione della prestazione**, di cui al citato [articolo 53 Direttiva 2006/112/CE](#), oppure in applicazione della **regola territoriale generale** dell’[articolo 44](#) della stessa **Direttiva 2006/112/CE**, recepito in Italia dall’[articolo 7-ter, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), che considera i **servizi cd. “generici”** come territorialmente rilevanti nel **Paese di stabilimento del committente**.

Nel caso di specie, pertanto, la prestazione è tassata in Svezia privilegiando la **natura generica della prestazione**, mentre dando rilievo alla **deroga territoriale** si delocalizza la prestazione nello **Stato membro in cui si tiene il seminario**.

Dall’[articolo 53 Direttiva 2006/112/CE](#) si desume che i servizi elencati dalla norma, se resi nei rapporti “B2B”, sono attratti nel “**criterio-base**” del committente, **ad eccezione dei servizi connessi all’accesso alle manifestazioni e dei servizi accessori connessi con l’accesso**, per i quali il requisito della territorialità è sempre definito in funzione del **luogo di materiale esecuzione**.

Ai fini dell’individuazione dei servizi “in deroga” è utile ricorrere alle disposizioni interpretative dettate dal [Regolamento UE 282/2011](#).

Con specifico riguardo ai **servizi aventi per oggetto l’accesso alle manifestazioni**, l’**articolo 32, par. 1** dispone che gli stessi “comprendono la **prestazione di servizi** le cui caratteristiche essenziali

consistono nel concedere un **diritto d'accesso ad una manifestazione** in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica”.

Nel novero dei servizi in esame, il par. 2 dell'**articolo 32** comprende, alla lett. c), “il **diritto d'accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari**”, mentre il successivo **par. 3 esclude** che possa essere considerato “**servizio relativo all'accesso a una manifestazione**” “**l'utilizzazione di impianti, quali sale di ginnastica o di altro tipo, in cambio del pagamento di una quota d'iscrizione**”.

Nella fattispecie di cui alla [causa C-647/17](#) in esame, il problema che, in buona sostanza, si pone è stabilire quale sia l'**oggetto della prestazione resa dalla società svedese**, cioè l'accesso al seminario o, piuttosto, l'**organizzazione del seminario stesso**.

Nelle conclusioni presentate dall'Avvocato generale presso la Corte di giustizia il 10 gennaio 2019, tale aspetto è ben rappresentato nei punti 53-60, ove si rileva che “**la chiave per interpretare l'articolo 53 risiede nell'enfasi che tale disposizione pone sui singoli partecipanti**. Tale impostazione è indirettamente confermata dall'**articolo 33 del regolamento n. 282/2011**, che fa riferimento ai servizi forniti «alla persona che assiste a una manifestazione» (...). Di conseguenza, la caratteristica essenziale dei servizi che rientrano nell'**articolo 53** consiste nel **fornire a una o più persone il diritto di accedere ai locali in cui si svolge una manifestazione educativa**. Si può ritenere che il pagamento del corrispettivo sia effettuato in cambio della concessione a un certo numero di persone del diritto ad accedere a una determinata manifestazione. In pratica, pertanto, quando l'**organizzatore di una manifestazione gestisce il numero di persone legittime ad accedere ed esige da soggetti passivi il pagamento di un corrispettivo per l'accesso**, è probabile che tale manifestazione rientri nell'ambito di applicazione dell'**articolo 53 della direttiva 2006/112/CE**”.

Al contrario, prosegue l'Avvocato UE, “**la fornitura di una manifestazione in quanto tale, vale a dire un servizio che consiste nell'organizzare o nell'ospitare una manifestazione educativa e nel commercializzarla nel suo complesso** esula dall'**articolo 53**. Ciò potrebbe avvenire, ad esempio, quando un servizio consiste nella **vendita di un corso o di un seminario preconfezionati** a un soggetto passivo, in vista della sua **ulteriore rivendita ad altri soggetti passivi** o al fine di offrirlo, congiuntamente, a un gruppo più o meno definito (ad esempio, ai membri del personale e ai familiari che li accompagnano), anche nel caso in cui la capacità complessiva sia già definita”.

Inoltre, “quando l'**«accesso» a una manifestazione costituisce uno dei numerosi elementi di una prestazione composta** (e, quindi, non può essere considerato come il suo elemento essenziale), tale servizio dovrebbe essere **soggetto, nel suo complesso, alla regola generale** di cui all'**articolo 44**. Tale sarebbe il caso, ad esempio, di un servizio che consiste nell'**organizzare un viaggio di lavoro** per il capo contabile di una società, che comprende non solo la partecipazione a una conferenza formativa, ma anche pasti, sistemazione in albergo e una serie di visite ad attrazioni turistiche”.

Le considerazioni esposte sono sostanzialmente riprese dalla Corte che, alla luce delle

disposizioni interpretative del Regolamento sopra richiamate, ha ritenuto che, nel caso di specie, l'attività di formazione resa dalla società svedese, **implicando la presenza fisica dei partecipanti**, rientra nel criterio territoriale dell'[articolo 53 Direttiva 2006/112/CE](#), basato sul luogo di svolgimento della prestazione.

I giudici dell'Unione considerano a tal fine rilevante la partecipazione al seminario e **non la previa iscrizione e il previo pagamento**, in quanto “*nulla nella formulazione di tale articolo consente di ritenere che tali criteri possano essere presi in considerazione ai fini della determinazione del luogo in cui tali prestazioni di servizi vengono fornite*”.

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE

Scopri le sedi in programmazione >

RISCOSSIONE

Accollo del debito, cessione del credito e verifica F24

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Con **l'accollo del debito** un soggetto (accollante) assume negozialmente l'obbligo di estinguere il debito altrui (dell'accollato), **con eventuale liberazione** del debitore originario laddove il creditore aderisca all'accordo. Questo è quanto prevede il codice civile ([articolo 1273 cod. civ.](#)) ma, nell'ordinamento tributario, il debitore originario non è mai liberato.

Infatti, **l'accollo del debito tributario** è una procedura prevista dallo **Statuto del Contribuente** all'[articolo 8 L. 212/2000](#), rubricato **"tutela dell'integrità patrimoniale"**, che ammette l'estinzione delle obbligazioni tributarie tramite **compensazione** (primo comma) e **l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario** (secondo comma).

La disciplina dell'accollo del debito d'imposta rimanda le **disposizioni attuative** ad un **decreto del Ministro delle finanze**, ad oggi mai emanato.

Nella prassi, inoltre, è stato **escluso** che, una volta avvenuto l'accollo del debito, l'accollante possa estinguerlo utilizzando in compensazione propri crediti erariali, in quanto è consentita la **compensazione solo tra debiti e crediti in essere tra i medesimi soggetti**. Tale interpretazione è stata fornita con la [risoluzione AdE 140/E/2017](#): eventuali comportamenti difformi saranno oggetto di sanzioni, distinguendo la posizione dell'accollato da quella dell'accollante.

Per l'accollato, ossia il soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario, tenuto all'adempimento (versamento delle imposte), ai sensi dell'[articolo 8, comma 2, L. 212/2000](#), l'omissione comporterà il **recupero dell'imposta non versata e degli interessi**, nonché l'applicazione dell'[articolo 13, comma 1, primo periodo, D.Lgs. 471/1997](#), che punisce con una **sanzione amministrativa pari al 30%** dell'importo non versato.

Resta fermo che, per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore a novanta giorni**, la sanzione di cui al primo periodo è **ridotta alla metà** fatta **"salvo 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"**.

Alla predetta sanzione **a carico del debitore originario**, si affiancano quelle in capo all'**accollante**.

Per quest'ultimo, **l'utilizzo di un credito d'imposta** in violazione delle modalità dettate dalle

norme vigenti comporterà **l'irrogazione della sanzione seguenti (salvo ipotesi in cui lo stesso dimostri, secondo gli ordinari criteri probatori, che l'utilizzo del credito sia avvenuto contro la sua volontà o a sua insaputa)**:

- **30% del credito utilizzato**, se effettivamente esistente ([articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#)). In detta ipotesi, recuperata l'imposta in capo all'accollato, il credito dell'accollante tornerà utilizzabile secondo le regole ordinarie;
- dal **100 al 200%** della misura dei crediti utilizzati, laddove **inesistenti** ([articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#)), tenendo conto che “*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*”.

Fatte tali premesse, ricordiamo che il contribuente può sempre **interpellare** l'Agenzia delle Entrate per richiedere una valutazione preventiva sulle **richieste di cessione dei crediti di imposta**.

Con la **risposta n. 72 dell'8 marzo 2019** l'Agenzia è tornata sull'argomento, affrontando la cessione del **credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo**: in tal caso, considerando che il credito in questione è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ossia **non può essere richiesto a rimborso**, lo stesso **non può neanche essere ceduto**.

Il **trasferimento della titolarità è ammissibile** unicamente nei casi in cui **specifiche norme giuridiche** prevedano, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati (come ad esempio nei casi di **fusione, scissione o cessione del ramo d'azienda**).

Anche in precedenti interventi di prassi è stata esclusa la possibilità di **cedere il credito di imposta**, qualora lo stesso sia **utilizzabile solo in compensazione**.

Si pensi, ad esempio, all'**agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate** di cui all'**articolo 8 L. 388/2000**; tale agevolazione **non può essere richiesta a rimborso, né esser ceduta** in applicazione della disciplina sulla cessione del credito, ai sensi degli [articoli 43bis e 43ter D.P.R. 602/1973](#) ([circolare AdE 41/E/2001](#) e [risoluzione AdE 179/E/2003](#)).

Ricordiamo, infine, che **dal mese di ottobre 2018**, allo scopo di contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni dei crediti d'imposta, l'Agenzia delle Entrate può **sospendere fino a trenta giorni** l'esecuzione delle deleghe di pagamento F24 contenenti compensazioni che presentano profili di rischio ([provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 195385 del 28 agosto 2018](#)).

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: REGOLE GENERALI E ASPETTI PRATICI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)