

RISCOSSIONE

Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione

di Clara Pollet, Simone Dimitri

In un [precedente intervento](#) avevamo già trattato il **divieto dell'accollo del debito tributario**; il **decreto fiscale** pone (si spera) la parola fine su un argomento che negli anni ha generato purtroppo diversi danni a discapito dei contribuenti e delle casse dello Stato.

L'[articolo 1 D.L. 124/2019](#) disciplina l'accollo del debito di imposta altrui, previsto dallo Statuto del contribuente. In particolare, le norme **vietano esplicitamente il pagamento del debito accollato mediante compensazione**; se il contribuente viola tale divieto, il pagamento si considera non avvenuto e sono **irrogate sanzioni differenziate per l'accollante e l'accollato**.

Il comma 2 dello Statuto del contribuente consente l'accollo del debito d'imposta altrui, senza tuttavia che ciò comporti la **liberazione del contribuente originario**. Rispetto all'accollo previsto ai fini civilistici, **le disposizioni sull'accollo tributario non consentono l'adesione del creditore**, né la possibilità di opporre allo stesso le eccezioni fondate sull'accordo sotteso. L'Agenzia delle entrate, interpellata sulle modalità corrette di estinzione del debito d'imposta oggetto di accolto, nella [risoluzione 140/E/2017](#) ha fornito alcuni importanti chiarimenti sul funzionamento dell'istituto, che avrebbe dovuto ricevere compiuta attuazione con un decreto ministeriale, ad oggi mai emanato (**articolo 8, comma 6, dello Statuto del contribuente**).

Richiamando la giurisprudenza sull'argomento, nel citato intervento di prassi l'Agenzia ha precisato che l'assunzione volontaria dell'impegno di pagare le imposte dovute dall'iniziale debitore non significa **"assumere la posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, ma la qualità di obbligato (o coobbligato) in forza di titolo negoziale"**, tanto che l'Amministrazione finanziaria non può esercitare nei confronti degli accollanti i propri poteri di accertamento e di esazione, che possono essere esercitati **solo nei confronti di chi sia tenuto per legge a soddisfare il credito fiscale** ([Cass. S.U. n. 28162 del 2008](#)).

Sulla base dei richiamati presupposti l'Agenzia ha **negato la possibilità di soddisfare il debito tributario mediante compensazione nel caso di accolto**. L'istituto della compensazione, fatte salve limitate eccezioni previste specificamente da disposizioni normative *ad hoc*, è consentito **solo tra debiti e crediti in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti distinti**.

Veniamo alle novità in argomento. L'[articolo 1, comma 1, D.L. 124/2019](#) mantiene la possibilità di accolto nel rispetto delle citate norme dello Statuto del contribuente, disponendo che i relativi pagamenti seguano le modalità disposte dalla legge, mentre il comma 2 **esplicita il divieto di pagamento del debito accollato mediante compensazione**.

Nel caso di **violazione del divieto di compensazione dell'accollante**, il comma 3 prevede che i pagamenti effettuati in compensazione **si considerano come non avvenuti** a tutti gli effetti di legge. Inoltre, trovano applicazione le **sanzioni per ritardati od omessi versamenti diretti e per le altre violazioni in materia di compensazione**, ai sensi dell'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#).

In deroga alla disciplina generale prevista in materia di sanzioni tributarie, **le sanzioni per la violazione della disciplina sul divieto di compensazione sono irrogate 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** (comma 4). Si ricorda che, generalmente, gli atti di contestazione delle sanzioni o quelli di irrogazione sono notificati, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è avvenuta la violazione ([articolo 20, D.Lgs. 472/1997](#)), o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

In coerenza con l'impianto sanzionatorio delineato dall'Agenzia delle entrate nella citata **risoluzione 140/E/2017, in caso di violazioni sono irrogate**:

- a) **all'accollante le sanzioni pari al 30% del credito**, se il credito indebitamente compensato è esistente, **o dal 100 al 200% dell'importo, laddove il credito sia inesistente** ([articolo 13, commi 4 o 5, D.Lgs. 471/1997](#));
- b) **all'accollato la sanzione pari al 30% del dovuto** ([articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#)), recuperando **l'imposta dovuta e gli interessi**, importi dovuti per i quali l'accollante è coobbligato in solido.

La norma rimanda, infine, ad un **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione delle ulteriori disposizioni attuative** (comma 5).

Tale intervento completa il quadro delle disposizioni introdotte dal legislatore con il decreto fiscale, **orientate all'incremento dei controlli sulle compensazioni indebite dei crediti tributari**. Sul tema si segnalano:

- l'inibizione all'utilizzo di crediti in compensazione per le partite Iva cessate ovvero escluse dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie ([articolo 2 D.L. 124/2019](#));
- la possibilità di **compensare i crediti** - per importi superiori a 5.000 euro annui - **solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione** o dell'istanza da cui emerge il credito stesso e l'utilizzo esclusivamente dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate per la **presentazione di F24 in compensazione** ([articolo 3 D.L. 124/2019](#)).

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

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DEL D.L. 124/2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)