

Normativa e prassi

Per l'accollo del debito d'imposta estinzione solo con denaro "fresco"

15 Novembre 2017

Colui che si fa carico dell'obbligazione tributaria gravante su un altro soggetto non può ricorrere all'istituto della compensazione servendosi di propri crediti vantati nei confronti dell'Erario



È possibile, a fronte dell'accollo del debito d'imposta altrui, estinguere lo stesso tramite compensazione? Se sì, in che termini? Sono questi i quesiti cui ha risposto l'Agenzia delle entrate con la **risoluzione n. 140/E** del 15 novembre 2017.

L'accollo: aspetti civilistici

Il codice civile prevede la possibilità che un soggetto assuma negozialmente l'obbligo di estinguere il debito altrui (**articolo 1273**).

Il creditore, aderendo all'accordo, può renderlo irrevocabile in suo favore, nonché liberare il debitore originario, laddove ciò sia espressamente previsto nell'accordo ovvero il creditore stesso lo dichiara.

In caso contrario, il debitore originario rimane obbligato in solido con il terzo, a sua volta obbligato verso il creditore che ha aderito alla stipulazione nei limiti in cui ha assunto il debito (potendo comunque opporre allo stesso le eccezioni fondate sul contratto in base al quale l'assunzione è avvenuta).

L'accollo: aspetti fiscali

Nel dare attuazione a questo istituto in ambito tributario, il legislatore ne ha tuttavia limitato l'applicazione.

In particolare, lo Statuto dei diritti del contribuente, pur ammettendo l'accollo del debito d'imposta altrui, non prevede l'adesione del creditore, né la possibilità di opporre allo stesso le eccezioni fondate sull'accordo sotteso, specificando, anzi, che l'accollo non comporta liberazione del debitore originario (**articolo 8**, comma 2, legge 212/2000).

L'emanazione delle disposizioni necessarie a dare concreta attuazione alla norma è demandata a un apposito decreto del ministro dell'Economia e delle finanze (*cfr* articolo 8, comma 6, legge 212/2000).

In attesa del provvedimento, viene sottoposto all'attenzione dell'Agenzia delle entrate il dubbio su quale sia la modalità corretta di estinzione del debito d'imposta oggetto di accollo.

Accollo del debito d'imposta altrui e compensazione

L'Agenzia delle entrate, richiamando le indicazioni già fornite dalle sezioni unite della Cassazione (*cfr* sentenza, 28162/2008), rammenta, in primo luogo, che accollarsi il debito d'imposta altrui non vuol dire assumere la posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, che rimane sempre il medesimo, ma solo la qualità di obbligato (o coobbligato) in forza di un titolo negoziale.

Tale circostanza non è priva di effetti sulle modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria e, in particolare, sulla compensazione.

Infatti, evidenzia l'Amministrazione finanziaria, allineandosi alla giurisprudenza espressasi in argomento, l'estinzione per compensazione del debito d'imposta:

- non è ammessa dalla legge, se non nei limiti nei quali è esplicitamente disciplinata, essendo la regola quella della non compensabilità
- laddove possibile (come nelle ipotesi dei versamenti di cui all'**articolo 17** del Dlgs 241/1997) è comunque limitata a ipotesi di crediti dello stesso periodo, operanti nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate.

Ne deriva, dunque, che nell'accollo del debito d'imposta altrui, in assenza dei requisiti appena descritti (a cominciare dalla mancanza di identità soggettiva tra titolare del debito e del contrapposto credito che si vorrebbe utilizzare per estinguerlo) la compensazione non può avere luogo e il debito andrà estinto impiegando denaro "fresco".

Aspetti sanzionatori

Nel caso di specie, il non facile intreccio tra i vari istituti, con conseguenti obiettive condizioni di incertezza, spinge l'Amministrazione finanziaria a considerare come non punibili i comportamenti sinora tenuti in difformità rispetto a quanto chiarito nella risoluzione in commento.

Sono, quindi, da ritenersi validi i pagamenti dei debiti accollati, effettuati tramite compensazione prima della pubblicazione del documento di prassi odierno, qualora siano stati spesi crediti esistenti e utilizzabili.

In caso contrario (cioè, in presenza di compensazioni con crediti inesistenti o non utilizzabili), l'Amministrazione procederà al recupero, in capo all'accollato, dell'imposta non versata e all'applicazione delle relative sanzioni.

Pro futuro, invece, anche in riferimento ai contratti di acollo stipulati in precedenza, varranno le ordinarie regole sanzionatorie. Pertanto:

- il debitore originario, tenuto comunque all'adempimento, a fronte di un versamento che è da considerarsi a tutti gli effetti omesso (e che comporterà, quindi, il recupero, a suo carico, dell'imposta non versata e degli interessi), incorrerà nella sanzione del 30% dell'importo non versato (ex **articolo 13**, commi 1 e 3, Dlgs 471/1997, fatte salve le riduzioni previste dalla medesima disposizione)
- l'accollante, al quale sia imputabile l'operazione, vedrà irrogarsi la sanzione dettata dall'articolo 13, comma 4, Dlgs 471/1997, pari al 30% del credito utilizzato in compensazione se questo è effettivamente esistente; ovvero, in caso contrario, quella del successivo comma 5 (ossia dal 100% al 200% della misura dei crediti inesistenti utilizzati). Eventualità, quella del comma 5, in cui il soggetto, rammenta l'Agenzia delle entrate, per la sanzione irrogata non potrà beneficiare di alcuna forma di definizione agevolata.

In tutti i casi, recuperata l'imposta in capo all'accollato, nell'ipotesi in cui il credito speso dall'accollante in violazione delle previsioni richiamate fosse realmente esistente, lo stesso tornerà utilizzabile secondo le regole ordinarie.

di

Pier Paolo Del Franco

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/lacollo-del-debito-dimposta-estinzione-solo-denaro-fresco>