



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF203

INFO FLASH

La Nuova Redazione

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 3

OGGETTO	NIENTE COMPENSAZIONE PER IL DEBITO ACCOLLATO
RIFERIMENTI	RM 140/E/2017; ART. 8 L. 212/2000; ART. 1273 C.C.
CIRCOLARE DEL	17/11/2017

SONO FATTE SALVE LE COMPENSAZIONI FINO AL 15/11/2017

Sintesi: con la **risoluzione 140/E del 15.11.2017**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- il debito oggetto di accollo **non può essere estinto utilizzando in compensazione** i crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario
- sono da considerati validi e non sanzionabili i pagamenti dei debiti accollati, effettuati tramite compensazione di crediti esistenti ed utilizzabili, fino al **15/11/2017**
- per i comportamenti difforni posti in essere dal 16/11/2017 è prevista una sanzione pari al:
 - ✓ 30% di ogni imposta non versata per l'accollato
 - ✓ e al 30% del credito utilizzato per l'accollante.

L'**art. 8 L. 212/200** (cd. "Statuto del contribuente") prevede la possibilità di estinguere i debiti tributari:

co.1	tramite compensazione con eventuali crediti
co.2	tramite accollo del debito, altrui senza liberazione del contribuente originario

ACCOLLO DELL'ALTRUI DEBITO D'IMPOSTA

Da un punto di vista civilistico, l'accollo del debito è disciplinato dall'**art. 1273 del c.c.** che prevede:



"Se il debitore e un terzo convengono che questi assuma il debito dell'altro, il creditore può aderire alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore.

L'adesione del creditore importa liberazione del debitore originario solo se ciò costituisce condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo.

Se non vi è liberazione del debitore, questi rimane obbligato in solido col terzo. In ogni caso il terzo è obbligato verso il creditore che ha aderito alla stipulazione nei limiti in cui ha assunto il debito, e può opporre al creditore le eccezioni fondate sul contratto in base al quale l'assunzione è avvenuta".

I tratti essenziali dell'istituto sono:

- l'assunzione dell'obbligo di estinguere il debito altrui
- con liberazione solo l'eventuale del debitore originario (laddove il creditore aderisca all'accordo).

In ambito tributario, si è verificato con una certa frequenza la situazione in cui:

- un contribuente (accollato) trasferisce un proprio debito tributario
- ad un soggetto terzo (accollante)
- e quest'ultimo estingue il debito utilizzando in compensazione crediti tributari propri.

In generale l'accollato riconosce all'accollante una percentuale del proprio debito.

Dal punto di vista operativo, l'accollante, nella compilazione del **mod. F24**, indicava:

- ➔ il codice fiscale dell'accollato nell'apposito **campo "coobbligato"**
- ➔ il **codice identificativo "62"** denominato—"soggetto diverso dal fruitore del credito".

Cass. S.U. n. 28162 del 2008: l'accollante:

- non assume la posizione di "soggetto passivo" del rapporto tributario (eventuali accertamenti vanno effettuati sul solo accollato)
- ma la qualità di **obbligato** (verso l'Agenzia, nel caso di imposte) in forza di titolo negoziale
- nei suoi confronti l'Agenzia non può opporre i propri poteri di accertamento e di esazione.

Esempio

Alfa Srl nel mod. Iva 2017, ha dichiarato un saldo a debito di €. 100.000, che non riesce a versare.

Si accorda con la Beta Srl, che ha presentato la dichiarazione Iva a credito per €. 150.000:

- per cedere il debito Iva di €. 100.000
- riconoscendo un compenso di €. 5.000.

La Beta Srl presenta un F24 in compensazione a saldo zero, utilizzando il proprio credito Iva.

CONTRIBUENTE					
CODICE FISCALE	(P. Iva di BETA)				barre in caso di anno d'imposta non coincidente con anno solare
DATI ANAGRAFICI	BETA SRL				
data di nascita: giorno mese anno sesso (M o F) comune (o Stato estero) di nascita prov.					
comune prov. via e numero civico					
DOMICILIO FISCALE					
CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare	(P. Iva di ALFA)				codice identificativo 6 2
SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099		2016	100.000,00	
RITENUTE ALLA FONTE	6099		2016		100.000,00



DUBBIO: in merito alla situazione descritta:

- premesso che non vi erano dubbi circa la legittimità del contratto di acollo
- sussistevano dubbi solo in merito alle modalità di "versamento" da parte dell'accollante (Beta):
 - se certamente risulta valido il versamento in contanti
 - non era chiaro se fosse ammesso il versamento in compensazione con crediti propri.

LA POSIZIONE DELL'AGENZIA

La RM 140/2017 richiama inizialmente la giurisprudenza che ha preso posizione sulla questione:

Cass. 20/11/2001 n. 14579 e 14588	L'estinzione per compensazione del debito tributario si determina allo stato della legislazione tributaria solo se espressamente stabilita
Cass. 25/07/1994 n. 6932	La compensazione (...) non è ammessa dalla legislazione tributaria, se non nei limiti nei quali è esplicitamente regolata , non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche, inderogabili norme di legge
Cass. n. 15123/2006 e Cass. nn. 14874 e 18788 del 2016	L'art. 17 del Dlgs 241/1997 ha reso possibile la "eventuale compensazione" in sede di "versamenti unitari delle imposte" (oltre che "dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali") sol tanto in ipotesi di "crediti": <ol style="list-style-type: none"> dello stesso periodo nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data della sua entrata in vigore

Alla luce della citata giurisprudenza, l'Agenzia afferma che:

- ➔ **la compensazione, fatte salve limitate eccezioni** previste specificamente da disposizioni normative *ad hoc* (es.: operazioni aziendali straordinarie; Iva di gruppo; ecc.)
- ➔ **trova applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti):**
 - **in essere tra i medesimi soggetti**
 - e non tra soggetti diversi.

Pertanto:

- non è possibile estinguere il debito oggetto di accollo utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario.



Operazione straordinaria: situazione analoga a quella dell'esempio si verifica nel caso in cui Beta fosse stata conferita/fusa (o avesse ceduto l'azienda unitamente al credito Iva) in Alfa; in tal caso, il principio di "confluenza" della posizione Iva avrebbe permesso ad Alfa di versare nel 2017 il proprio debito per Iva in compensazione:

- utilizzando il credito di Beta evidenziato nel mod. Iva presentato da quest'ultima per il periodo 2016
- indicando il codice fiscale di Beta nel mod. F24 ed utilizzando il codice "62" nel campo "codice identificativo".



Cessione di credito: si noti, infine, che neppure la "cessione del credito" (ex art. 43-bis Dpr 602/73 e DM attuativo 384/1997) da Beta a favore di Alfa avrebbe permesso a quest'ultima di compensare il debito Iva; infatti, in tal caso:

- Beta avrebbe dovuto indicare il credito a rimborso (rimborsato ad Alfa dopo la notifica dell'atto pubblico di cessione)
- non potendo tale credito rientrare nell'ambito della dichiarazione Iva di Alfa (nè essere utilizzato a scomputo dei propri debiti nel mod. F24).

ASPETTI SANZIONATORI



Moratoria – compensazioni fino al 15/11/2017

In considerazione dell'obiettivo incertezza interpretativa, vengono fatte **salve le compensazioni poste in essere fino al 15/11/2017**, data di emanazione della RM 140/2017.

A decorrere dalle compensazioni poste in essere dal 16/11/2017 si applicheranno le seguenti sanzioni:

a) per l'accollato (Alfa):

- ➔ 30% dell'importo non versato (art. 13 c. 1 D.lgs 471/97), oltre al recupero dell'imposta e degli interessi di mora (ovviamente la sanzione sarà ridotta ove l'accollato proceda all'effettivo versamento entro 15 giorni dalla scadenza o entro i 90 giorni)

b) per l'accollante (Beta): in quanto chiamato obbligato a seguito della notifica del contratto di accollo (con evidente duplicazione complessiva delle sanzioni a favore dell'Agenzia):

- 30% del **credito erroneamente utilizzato** (art. 13 c. 4 D.lgs 471/97); la sanzione è maggiorata (dal 100% al 200%) laddove il credito utilizzato fosse inesistente.

SANZIONI DAL 16/11/2017				
Accollato			Accollante	
da 1 a 15 giorni	da 16 a 90 giorni	Oltre 90 giorni	credito esistente	credito inesistente
DA APPLICARE SU IMPORTO NON VERSATO			DA APPLICARE SU CREDITO UTILIZZATO	
1% giornaliero	15%	30%	30%	DAL 100% AL 200%