

# Giurisprudenza - CORTE GIUSTIZIA

## TRIBUNARIA SECONDO GRADO ABRUZZO -

### Sentenza 11 novembre 2022, n. 670

Tributi - Contratto di accollo del debito fiscale - Estinzione mediante utilizzo in compensazione di crediti d'imposta dell'accollante - Illegittimità

#### Testo

1. L'Agenzia delle Entrate emetteva atto di recupero n. TAZx 2019 nei confronti della A., che aveva utilizzato, nell'anno di imposta 2018, il credito di imposta di un altro soggetto, che si era accollato il debito fiscale della A. Tuttavia, per l'Agenzia delle Entrate l'avvenuto accollo del debito di imposta altrui non consentiva l'estinzione del debito utilizzando in compensazione i crediti dell'accollante verso l'Erario. La compensazione, infatti, trovava applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non da soggetti diversi. Tra l'altro, tali considerazioni erano desumibili dalla risoluzione 140/E/2017, secondo cui per i pagamenti riferiti a contratti di accollo la compensazione operata non estingueva l'obbligazione tributaria e non liberava il contribuente originario. Per l'accollato, soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario, comunque tenuto all'adempimento ai sensi dell'art. 8, comma 2, della legge n. 212 del 2000, l'omesso pagamento comporta il recupero dell'imposta non versata e degli interessi, oltre all'applicazione, ai sensi dell'art. 13, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, della sanzione amministrativa pari al 30% di un importo non versato. Pertanto, l'ufficio provvedeva al recupero delle imposte non versate per l'anno 2018 nella misura di euro 9954,00, oltre agli interessi e alla sanzione del 30%.

2. Avverso l'avviso di recupero ha proposto ricorso l'A., deducendo:

1) la violazione e falsa interpretazione di norme, in quanto solo con la risoluzione n. 140 del 15 ottobre 2017 è stato escluso che, una volta avvenuto l'accollo del debito, l'accollante possa estinguerlo utilizzando in compensazione propri crediti erariali, mentre il decreto-legge n. 124 del 2019 vietava solo per il futuro l'accollo mediante compensazione concrete altrui;

2) inesistente motivazione dell'atto di recupero, fondato su una risoluzione dell'A.,

3) inesistenza e/o irrilevanza della motivazione del recupero;

4) la violazione del principio di eguaglianza ex art. 3 Costituzione;

5) infondatezza della risoluzione per errata interpretazione dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 ed errata interpretazione dell'art. 8, comma 2, della legge n. 212 del 2000, trattandosi di accollo esterno, non liberatorio;

6) infondatezza della risoluzione ed inesistenza di limitazioni alla compensazione;

7) omessa prova dell'accreditamento degli importi compensati e dell'addebito all'ente depositario del credito utilizzato in quanto l'Agenzia non avrebbe fornito alcuna prova dell'effettivo accredito a favore dell'accollato;

8) legittimità delle compensazioni mediante l'istituto legale dell'accollo;

9) omesso contraddittorio preventivo e nullità dell'atto di recupero;

10) illegittimità di emissione dell'atto di recupero, omessa previsione di definizione dell'atto con riduzione delle sanzioni ed omessa previsione di strumenti deflattivi del contenzioso quali "accertamento con adesione" e "ravvedimento" e conseguente riduzione delle sanzioni;

11) presunta preclusione ex art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

3. La Commissione tributaria provinciale di Chieti ha accolto il ricorso, e segnatamente i primi tre motivi di impugnazione (dichiarando assorbiti gli altri), relativi alla violazione dell'art. 8 della legge n. 212 del 2000, all'inesistenza della motivazione dell'atto di recupero fondato esclusivamente sulla risoluzione n. 140 del 15 ottobre 2017, ed alla inesistenza e/o irrilevanza della motivazione in quanto la risoluzione sarebbe un mero documento di prassi, priva di efficacia vincolante. L'atto di recupero era scaturito dalla risoluzione n. 140 del 2017 sicché era legittimo perché l'amministrazione finanziaria non aveva poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute. La mancata attuazione del comma 6 dell'art. 8 della legge 212 del 2000 non poteva fornire un fondamento giuridico a tale risoluzione. Non vi era violazione dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, il quale consentiva la compensazione solo nel caso di crediti e debiti dello stesso contribuente, poiché, con la conclusione del contratto di accollo, l'accollante diveniva titolare del debito dell'accollato per cui vi era coincidenza tra il soggetto titolare del debito e quello titolare del credito d'imposta utilizzato in compensazione. L'art. 1 del decreto-legge n. 124 del 2019, chiarendo, con apposita disposizione di legge, che all'accollo effettuato ai sensi del 2° comma dell'art. 8 della legge n. 212 del 2000 era vietato applicare la compensazione, era successivo ai fatti di causa, che si riferivano al 2018.

4. Avverso tale sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle entrate.

5. Ha resistito con controdeduzioni la società A.

6. All'udienza del 3 novembre 2022 la Corte di giustizia tributaria di 2° grado dell'Aquila tratteneva la causa in decisione, con il deposito successivo della motivazione.

## Motivi della decisione

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia deduce la «erronea interpretazione dei fatti di causa; errata interpretazione di legge art. 8 legge 212/2000 e decreto-legge 124 del 2019». In realtà, la base del recupero non era la risoluzione n. 140 del 2017, ma derivava proprio dall'art. 8 della legge n. 212 del 2000, non essendo possibile estinguere debiti di imposta tramite la compensazione di crediti accollati. Nel caso di accollo di debiti altrui il debitore accollato continuerà a rispondere in proprio del tributo nei confronti dell'amministratore finanziaria e solidalmente con il soggetto accollante, ai sensi dell'art. 8 della legge n. 212 del 2000. L'accollante, quindi, assume la qualifica di coobbligato e non invece di soggetto passivo del tributo, tanto che la notifica di un eventuale accertamento di imposta fa sempre capo al debitore accollato. Vi è stata dunque falsa applicazione dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, laddove la Commissione provinciale ha ritenuto che, a seguito dell'accollo, vi sarebbe coincidenza dei 2 soggetti nel momento in cui l'accollante diventa titolare del debito dell'accollato. In ambito tributario è ammesso il pagamento di debiti tramite compensazione di crediti nei confronti dell'Erario solo se i crediti sono nella titolarità dell'obbligato; l'istituto dell'accollo non può rappresentare in alcun modo una deroga alle norme generali sulla compensazione. L'emanazione del decreto-legge n. 124 del 2019 rappresenta come l'ordinamento abbia da sempre inteso contrastare l'utilizzo distorto fraudolento dei contratti di accollo con conseguente indebita compensazione da parte dei soggetti accollati. Con riferimento, poi, alle questioni non decise in sentenza richiamate espressamente, riguardanti la violazione del principio di uguaglianza, l'omesso contraddittorio preventivo e l'inapplicabilità delle sanzioni, non vi era alcun obbligo di contraddittorio poiché oggetto di recupero erano stati debiti tributari dichiarati dalla stessa società ricorrente nei modelli F24, non essendo stato accertato alcun maggior reddito. Quanto all'omessa prova dell'accreditamento degli importi compensati e dell'addebito all'ente titolare del credito utilizzato, il recupero si fondava su fatti ed atti che avevano un preciso riscontro documentale; l'atto di recupero del credito era poi lo strumento previsto dalla legge per il recupero dei crediti indebitamente utilizzati, mentre relativamente alle sanzioni, era la stessa applicazione della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 a denotare la natura di omessi versamenti dei comportamenti sanzionati di cui agli atti di recupero, che la società avrebbe comunque potuto definire in via agevolata ex art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997. Il motivo è fondato.

2. In particolare, la compensazione nella disciplina tributaria presenta aspetti peculiari rispetto alla disciplina civilistica. L'art. 8, primo comma, della legge 212 del 2000 prevede che "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione". Il secondo comma dell'art. 8 stabilisce che "è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario" (accollo esterno cumulativo). Inoltre, l'art. 8, comma 8, della legge 212 del 2000 dispone che "ferme restando, in

via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, secondo comma, 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 ai tributi per i quali attualmente non è previsto".

3. Inizialmente, si è ritenuto che la disciplina della compensazione di cui agli articoli 1241 e ss. c.c. non fosse applicabile nel diritto tributario; successivamente si è consentita dapprima una compensazione con riferimento a debiti e crediti riguardanti la medesima imposta ("compensazione verticale" disciplinata dall'art. 11, terzo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986, nella versione vigente sino al 31 dicembre 2003).

Si prevedeva, infatti, all'art. 11, terzo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986, nella versione vigente sino al 31 dicembre 2003, che "dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti di imposta spettanti al contribuente a norma degli articoli 14 e 15". Successivamente la compensazione è stata applicata anche per tributi diversi ("compensazione orizzontale"), quindi anche per crediti e debiti relativi a prestazioni non omogenee, quali contributi previdenziali, premi Inail, tributi locali, e tra enti impositori diversi, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Si prevede, infatti, all'art. 17, primo comma, del d.lgs. n. 241 del 1997, che "I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva".

4. Pertanto, benché l'art. 8 della legge n. 212 del 2000 abbia previsto la compensazione quale istituto generale, con un rinvio alla disciplina del codice civile, tuttavia l'art. 8, comma 8, della legge n. 212 del 2000 ha lasciato "ferme", in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, demandando a regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, secondo comma, della legge n. 400 del 1988, la disciplina dell'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione. Per la Suprema Corte, dunque, in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto "nei casi espressamente previsti", non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche e inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. statuto dei diritti del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002 (Cass., sez. 5, 25 maggio 2007, n. 12262; Cass., sez. 6-5, 9 luglio 2013, n. 17001; Cass., 30 giugno 2006, n. 15123; Cass., 16/10207; Cass., sez. 5, 5 luglio 2017, n. 16532; Cass., sez. 5, 20 luglio 2016, n. 14874). L'art. 8, comma 1, della legge 212 del 2000, facendo riferimento all'emanazione di apposita normativa di attuazione, conferma che l'estinzione per compensazione del debito tributario si determina solo se espressamente stabilita (Cass., 01/14588; Cass., 10/1851; Cass. 10/2957). Vi è stato, quindi un ridimensionamento della portata del principio introdotto con l'art. 8, comma 1, della legge n. 212 del 2000.

5. Si è poi precisato ulteriormente che l'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, nell'ammettere la compensazione, in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione alle ipotesi di crediti 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 (Cass., sez. 5, 5 ottobre 2012, n. 16964). Questa Corte ha, poi, chiarito che la compensazione può avvenire nell'ambito di tributi diversi, sino a coinvolgere crediti e debiti afferenti a prestazioni disomogenee (contributi previdenziali, premi Inail) e tra enti impositori diversi, superando in tal modo anche il requisito dell'identità tra creditore e debitore delle reciproche obbligazioni richiesta dal codice civile (Cass., sez. 5, 25 settembre 2019, n. 23852).

6. La risoluzione n. 140/E del 15 ottobre 2017 dell'Agenzia delle Entrate ha poi chiarito che, solo con riferimento agli accordi del debito anteriori alla pubblicazione del provvedimento, fosse possibile l'accollo del debito tributario e la compensazione con crediti di terzi.

Si chiarisce in detta risoluzione che il contribuente (debitore originario) non è mai liberato dal debito fiscale. Pertanto, assumere volontariamente l'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 è vero 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., sez.un., n. 28162 del 2008). La compensazione, dunque, fatte salve le limitate eccezioni previste dalle norme, trova applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non "tra soggetti diversi". Pertanto, si chiarisce che "deve [...] negarsi, in via generale, che il debito oggetto di accollo possa essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario". Tuttavia "le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni richiamate spingono, comunque, a considerare come non punibili i comportamenti tenuti in difformità a quanto chiarito in questa sede". Si conclude nel senso che "sono, dunque, da considerarsi validi e non sanzionabili i pagamenti dei debiti accollati, effettuati tramite compensazione, prima della pubblicazione del presente documento di prassi, qualora siano stati spesi crediti esistenti ed utilizzabili". Nella specie, la compensazione è avvenuta dopo la pubblicazione della risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017.

7. Inoltre, l'art. 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, stabilisce (accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione) che "chiunque, ai sensi dell'art. 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, si accollì il debito di imposta altrui, procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti". Si aggiunge, al comma 2, che "per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante".

8. Pertanto, tutta la normativa, sia precedente che successiva alla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 140 del 15 novembre 2017, depone per l'invalidità della compensazione dei debiti fiscali con crediti di altri soggetti.

9. L'atto di recupero è congruamente motivato, in quanto fa riferimento ai crediti ceduti dall'accollante ("nel caso di specie la società A. srls e altro soggetto societario [...] hanno convenuto che quest'ultimo assumesse debiti tributari della A. srls mediante l'istituto dell'accordo di debito; successivamente l'accollante ha provveduto a distinguere tali debiti di imposta utilizzando propri crediti vantati verso l'Erario "). Si è anche chiarito che, nonostante l'accollo del debito, rimane debitore il contribuente, con esclusione dell'accollo di cui all'art. 8 della legge n. 212 del 2000, non essendo possibile neppure utilizzare la compensazione. Si è ulteriormente chiarito nella motivazione dell'avviso di recupero che "deve, pertanto, negarsi che il debito oggetto di accollo possa essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario". Pertanto, il versamento effettuato mediante accollo da parte della società e compensazione con propri crediti è da considerare omesso.

10. Non si ravvisano profili di illegittimità costituzionale, in quanto la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate non ha valore normativo ed è superata dall'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, sia in ordine all'art. 8 della legge n. 212 del 2000, sia in ordine all'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

11. Va anche considerato che per la Corte di cassazione, in sede penale (Cass.pen., sez. 3, deposito del 30 novembre 2010, n. 42462; Cass.pen., sez. 3, deposito 16 aprile 2015, n. 15236; Cass.pen., sez. 3, deposito del 28 aprile 2020, n. 13149; Cass.pen., sez. 3, deposito 7 febbraio 2019, n. 5934), il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti (art. 10-quater, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) è configurabile sia nel caso di compensazione verticale (ossia riguardante crediti e debiti afferenti la medesima imposta), sia in caso di compensazione orizzontale (ossia riguardante crediti e debiti di imposta di natura diversa).

12. Pertanto, sono infondate tutte le doglianze del ricorso di prime cure, sia quella sulla legittimità dell'accollo tributario (pagina 5 delle controdeduzioni in appello della società), sia quella sulla inesistente motivazione dell'atto di recupero (pagina 7 delle controdeduzioni), sia quella sulla irrilevanza della motivazione del recupero e contrasto con la normativa vigente (pagina 9 delle controdeduzioni in sede di appello), sia quella relativa alla violazione del principio di eguaglianza (pagina 9 delle controdeduzioni in appello), sia quella sull'errata interpretazione dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, come pure dell'art. 8, comma 2, della legge n. 212 del 2000 (pagina 11 delle controdeduzioni in appello), sia quella sulla errata interpretazione dell'art. 8, comma 1, della legge n. 212 del 2000, in relazione alla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate (pagina 14 delle controdeduzioni in appello) sia quella relativa alla risoluzione del 2009 (pagina 15 delle controdeduzioni in appello), sia quella in ordine alla omessa prova dell'accreditamento degli importi compensati e dell'addebito all'ente depositario del credito utilizzato (pagina 14 delle controdeduzioni ) sia quella sul contrasto normativo di cui al decreto-

legge n. 124 del 2019 (pagina 33 dell'appello) sia quella sull'omesso contraddittorio preventivo e nullità dell'atto di recupero (pagina 16 delle controdeduzioni in appello), sia quella relativa alle illegittimità delle sanzioni (pagina 16 delle controdeduzioni), sia quella in ordine alla presunta preclusione ex art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 (pagina 18 delle controdeduzioni in appello), in quanto, per la Suprema corte, a sezioni unite, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino" (Cass., sez.un., n. 24823 del 2015). Peraltro, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Cass., sez.un., n. 24823 del 2015). Nella specie, peraltro, i crediti Iva erano quelli oggetto di compensazione, non dunque crediti propri della contribuente. Peraltro, la contribuente non ha dedotto alcuna violazione del diritto di difesa, non avendo denunciato in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in caso di contraddittorio preventivo. Con l'accollo, poi, non si verifica una sorta di "unificazione" tra accollante e accollato, in quanto soggetto passivo di imposta resta esclusivamente l'accollato. Le sanzioni sono state correttamente irrogate, sia perché la compensazione con crediti di terzi è comunque avvenuta dopo la Risoluzione n. 140/E del 15 ottobre 2017 dell'Agenzia delle Entrate. E', poi, evidente che, una volta disconosciuta la possibilità di compensazione dei crediti dell'accollante, emerge un omesso versamento da parte della società accollata. Non v'è stato accertamento di maggiori importi, ma esclusivamente il disconoscimento della compensazione del credito vantato da altro soggetto nei confronti dell'Erario.

13. Le spese del doppio grado di giudizio vanno poste, per il principio della soccombenza, a carico della società e si liquidano come da dispositivo.

## **P.Q.M.**

In accoglimento dell'appello e, in riforma dell'impugnata sentenza, rigetta il ricorso della società contribuente.

Condanna la società a rimborsare in favore dell'Agenzia delle Entrate le spese del primo grado di giudizio che si liquidano in complessivi euro 1.500,00, oltre accessori di legge. Condanna la società a rimborsare in favore dell'Agenzia delle Entrate le spese del 2° grado di giudizio che si liquidano in complessivi euro 2.000,00 oltre accessori di legge.