

Risposta n. 246/2025

OGGETTO: Accollo debito d'imposta altrui e divieto di compensazione (Art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

"[ALFA] - Rete di Imprese", di seguito istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante - costituita il [...] marzo 2025 - riferisce di essere una Rete d'impresa con soggettività giuridica ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, con lo scopo di «*fornire servizi centralizzati di gestione tributaria e amministrativa alle imprese retiste aderenti*».

In particolare, tale finalità è attuata attraverso la stipula, tra ciascun retista e la Rete, di «*contratti di appalto associati anche a contratti di comando distacco*», mediante i quali la Rete si impegna a gestire - in nome e per conto delle imprese aderenti -

determinati adempimenti e attività di supporto in materia fiscale, senza assumere la titolarità delle relative posizioni tributarie.

L'istante precisa che il meccanismo operativo che intende adottare *«si strutturerà come segue:*

*a) il **retista A**, titolare di crediti fiscali disponibili nel proprio cassetto fiscale, effettuerà direttamente il pagamento - tramite modello F24 - di tributi riferibili al retista B, utilizzando esclusivamente i propri crediti d'imposta; l'operazione avverrà nell'ambito della solidarietà che si instaura internamente all'interno della rete a seguito dei **contratti di appalto e comando distacco** stipulati con la Rete e i retisti, che coordinerà le attività e manterrà la tracciabilità delle operazioni tra retisti, senza effettuare essa stessa le trasmissioni fiscali.*

b) Tale pagamento sarà documentato, registrato internamente, e disciplinato da regole operative comuni tra i retisti, secondo un regolamento tecnico condiviso.

c) La rete non trasmetterà i modelli F24, né utilizzerà propri crediti, né effettuerà compensazioni centralizzate».

L'istante specifica, inoltre, che *«adotterà un insieme di presidi tecnici, normativi e procedurali per assicurare che ogni operazione di compensazione tra retisti avvenga nel pieno rispetto della normativa tributaria vigente e con la massima trasparenza operativa».*

Tanto premesso - ritenendo che il proprio modello operativo sia *«estraneo all'ambito di applicazione del divieto di accollo tributario e quindi non soggetto a nullità né sanzioni ai sensi delle Circolari AdE 6/E/2020, 59/E/2021, 140/E/2017»* - l'istante chiede di confermare che:

- i presìdi adottati *«garantiscono la piena legittimità di questo modello operativo»;*
- *«l'effettiva distanza dell'impianto contrattuale della Rete [ALFA] dal rischio di configurazione come accollo tributario»;*
- *«l'ammissibilità delle compensazioni tra retisti, qualora svolte nel rispetto dei criteri sopra esposti, e con conferma che ciò non rientri nel perimetro delle operazioni sanzionabili ex D. Lgs. 471/1997 o D. Lgs. 74/2000».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che *«dette pratiche siano legittime e non configurino accollo tributario vietato. Il retista A provvederà a pagare debiti tributari riferiti al retista B utilizzando crediti fiscali riferibili al retista A, senza tuttavia assumere a proprio carico alcuna obbligazione tributaria. Il pagamento verrebbe effettuato in esecuzione del contratto di appalto e della appartenenza alla medesima rete di imprese. Questa struttura giuridica esula dalla configurazione come accollo, non essendovi alcuna assunzione del debito in capo al retista pagante con compensazione e titolare del credito fiscale».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva che il presente parere viene reso sulla scorta degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, restando impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, l'istanza in esame è finalizzata a valutare se "il modello operativo" adottato - in cui «*Il retista A provvederà a pagare debiti tributari riferiti al retista B utilizzando crediti fiscali riferibili al retista A*» - esula dalla configurazione come acollo tributario. La conclusione cui si perviene è negativa.

In merito si osserva che il rapporto tra retisti appare configurare un acollo per come disciplinato all'articolo 1273 del Codice Civile, il quale statuisce che «*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».

In particolare si ritiene che "il modello operativo" adottato - prevedendo il ricorso alla compensazione tra crediti e debiti tributari riconducibili a soggetti diversi - a prescindere dal *nomen iuris* e dalla forma degli strumenti negoziali utilizzati per la circolazione dei debiti tributari (elementi la cui valutazione non è oggetto del presente interpello, restando al riguardo impregiudicata ogni attività di controllo) - configuri un illegittimo acollo fiscale.

A tal proposito, si evidenzia che l'estinzione del debito tributario altrui (*i.e.* dell'impresa retista accollata) si realizza mediante l'utilizzo in compensazione di crediti

d'imposta propri (*i.e.* dell'impresa retista accollante), compensazione vietata dalla normativa vigente.

In merito, nel premettere che, come si vedrà meglio di seguito, l'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 non ammette come principio generale l'utilizzo di crediti in compensazione per pagare debiti altrui, viene nel prosieguo analizzata la disciplina dell'accollo in ambito tributario.

L'articolo 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. "Statuto del contribuente") dispone che *«1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.*

2. È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario».

Ne consegue che l'accollo del debito d'imposta è ammesso in ambito tributario; resta tuttavia da stabilire, sulla base delle norme vigenti, se il debito accollato possa essere estinto mediante l'istituto della compensazione.

In merito giova ricordare che, in base all'articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, *«1. Chiunque, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, si accolli il debito d'imposta altrui, procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti.*

2. Per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante.

3. I versamenti in violazione del comma 2 si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge. In tale eventualità, ferme restando le ulteriori conseguenze previste dalle disposizioni normative vigenti, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471».

In ambito tributario, quindi, l'accollo è ammesso solo se non effettuato tramite compensazione di crediti dell'accollante; da ciò ne deriva, dunque, che il debito oggetto di accollo tributario non può essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'erario.

A tal riguardo, si osserva che, secondo un indirizzo costante della giurisprudenza (da ultimo Cassazione, ordinanza n. 3930 del 16 febbraio 2025) *«l'accollo di debiti erariali assume solo ed esclusivamente efficacia di accollo interno, con due conseguenze: la prima è che soggetto debitore nei confronti dell'erario resta sempre l'accollato; la seconda è che, ancorché relativo a crediti e debiti d'imposta afferenti alla medesima annualità, l'assenza di identità soggettiva comporta che né l'accollante può compensare con i propri crediti d'imposta i debiti tributari di terzi che si è accollato, né quest'ultimo può pretendere dall'erario che i propri debiti si compensino con i crediti d'imposta dell'accollante»*.

Con l'occasione, come in precedenza evidenziato, si ricorda che la compensazione, disciplinata dal decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, è possibile solo tra crediti e debiti del soggetto che esegue i versamenti; infatti, l'articolo 17 del citato d.lgs. n. 241 prevede espressamente 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»*.

In merito, già con la risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017 è stato chiarito che l'istituto dell'accollo non è esperibile attraverso la compensazione *ex* articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in quanto quest'ultima *«trova applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi»*, ragion per cui *«deve pertanto negarsi, in via generale, che il debito oggetto di accollo possa essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario»*.

Per completezza di esposizione, si ricorda che i versamenti del debito d'imposta dell'accollato - effettuati mediante compensazione con il credito d'imposta dell'accollante - si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge. In tale eventualità, ferme restando le ulteriori conseguenze previste dalle disposizioni normative vigenti, oltre a permanere l'obbligo di versamento si applicano le sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Quindi, nel caso in cui si proceda ad effettuare, in sede di accollo, una compensazione tra crediti fiscali e:

- debiti tributari, i competenti Uffici dell'Agenzia delle entrate procederanno a recuperare il dovuto e ad irrogare le relative sanzioni;
- debiti di altri Enti, resterà confermato il debito nei confronti degli stessi.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**