



Università degli Studi di Padova

Dipartimento di Scienze Economiche ed Aziendali “M.Fanno”

Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario

Corso di Laurea in Economia

Anno accademico 2020/2021

“L’accollo: cenni civilistici e aspetti fiscali”

Relatore: Professore Mauro Beghin

Laureanda: Elena Fornasari

Matricola: 1192139

Indice

Introduzione	pag. 3
Capitolo primo: l'accollo	
Definizione codice civile	pag. 4
Accollo semplice (interno)	pag. 4
Accollo esterno	pag. 6
Capitolo secondo: aspetti fiscali	
L'accollo del debito d'imposta: cenni normativi precedenti all'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente e disposizione nello Statuto dei diritti del contribuente	pag. 8
La collocazione sistematica	pag. 11
Il "debito d'imposta altrui"	pag. 12
Debiti diversi, parziali o futuri	pag. 13
Elementi caratteristici: volontarietà e classificazioni di accollo ammissibili e inammissibili	pag. 15
Divieto di compensazione: origine e finalità	pag. 17
Profili sanzionatori	pag. 19
Sentenza n. 1191 del 22/06/2020	pag. 20
Considerazioni finali	pag. 23

Introduzione

Nel diritto tributario, essendo una materia giuridica, c'è la necessità di confrontarsi con i testi delle leggi, ma anche con i principi. In particolare, i principi di interesse contenuti nella Costituzione sono tre: il principio di uguaglianza (art. 3 Costituzione), di capacità contributiva (art. 53 Costituzione) e il principio della riserva di legge (art. 23 Costituzione).

Per introdurre l'accollo del debito fiscale è importante da una parte conoscere la disciplina civilistica, e dall'altra indirettamente anche l'articolo 53 della Costituzione. L'articolo in questione al comma 1 enuncia che *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*.

Sapendo che con l'accollo un terzo soggetto interviene pagando il debito di un altro, ci si chiede come possa essere legittimo, nell'ambito del diritto tributario, un accordo tra le parti che preveda che il debito d'imposta di un soggetto si trasferisca su un altro soggetto, avendo come riferimento l'articolo 53 che espressamente sancisce che bisogna concorrere alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva e non in base a quella degli altri.

Come risposta al quesito precedente, richiamando le considerazioni fatte sopra, interviene l'articolo 8 comma 2 dello Statuto dei diritti del contribuente il quale afferma: *“È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario”*.

Nel presente lavoro ho voluto trattare il tema dell'accollo, dapprima dal punto di vista civilistico, nel primo capitolo, per avere una panoramica di riferimento; successivamente ho analizzato il tema nell'ambito fiscale, nel secondo capitolo, soffermandomi in particolare sul divieto di compensazione e relativi profili sanzionatori.

Infine nelle considerazioni finali ho trattato anche i limiti dell'istituto dell'accollo in riferimento a singoli tributi.

Capitolo primo

L'accollo

1.1. Definizione codice civile

L'ordinamento Italiano disciplina tre istituti tramite i quali è ammissibile assumere un debito di un altro soggetto.

Le possibilità previste riguardano l'espromissione, la delegazione e l'accollo. Il denominatore comune è la modifica del debitore in un rapporto obbligatorio: un soggetto estraneo al rapporto, per diversi motivi, entra a far parte del rapporto obbligatorio e si assume di pagare il debito che il debitore originario ha nei confronti del creditore.

Nel diritto civile l'istituto dell'accollo consiste in un contratto tra debitore (accollato) ed un terzo (accollante) tramite cui quest'ultimo prende parte del rapporto obbligatorio originario assumendosi il debito, che l'accollato ha nei confronti del creditore (accollatario)¹.

Tramite l'accollo, quindi, l'accollante è obbligato nei confronti dell'accollato a provvedere alla sua liberazione.

Inoltre, come si dirà prossimamente, il termine "accollo" rappresenta situazioni negoziali diverse, che però presentano due temi ricorrenti: sul piano strutturale, l'accordo interno tra debitore e terzo; in riferimento a quello funzionale, l'assunzione del debito altrui.

1.2. Accollo semplice (interno)

In riferimento a quanto detto sopra, si tratta dello schema causale minimo dell'accollo: si parla di accollo semplice o interno, con effetto delimitato tra le sole parti, quindi non c'è nessun effetto nei confronti del creditore, non potendo così far valere nessuna pretesa nei confronti dell'accollante.

¹ Si riporta la restante parte del comma 1 dell'art. 1273 c.c. "il creditore può aderire alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore". L'accordo tra le parti può essere revocato o modificato fino a quando il creditore non vi abbia preso parte. L'accollo ha efficacia indipendentemente dall'approvazione del creditore, la quale è vantaggiosa per il creditore soltanto per far sì che sia "irrevocabile la stipulazione a suo favore".

L'accollo interno non è esplicitamente disciplinato dal Codice Civile. La mancanza di una pronunciata disciplina è dovuta al fatto che nel nostro ordinamento è previsto il principio di autonomia privata e anche quello tramite il quale, di norma, gli atti di autonomia generano effetti solo tra le parti coinvolte. Dal momento in cui l'accollo con efficacia interna non costituisce modifica al principio che il negozio non produce effetto rispetto ai terzi, si è resa necessaria una specifica previsione normativa.

Nell'accollo interno l'accollante si obbliga, verso il debitore accollato, a mettere a disposizione i mezzi sufficienti all'adempimento oppure ad eseguire il pagamento a favore del creditore accollatario, tenendolo così illeso dal peso del debito.

Se nell'accollo esterno, di cui si parlerà nel successivo paragrafo, il creditore ha il diritto, pur non facendo parte del contratto, di richiedere l'adempimento all'accollante, nel caso specifico, invece, il creditore non può esigere il pagamento dal terzo; infatti non vi è alcuna variazione soggettiva passiva del rapporto obbligatorio originario: il creditore non acquisisce, insieme al debitore originario o in subentro, un nuovo debitore. Allo stesso tempo il creditore potrebbe avere la facoltà di procedere contro il terzo in via surrogatoria, considerando procedure e vincoli sanciti dall'art. 2900 del codice civile.

L'accollante per un eventuale inadempimento è responsabile solo nei confronti dell'accollato e non nei confronti del creditore. Si sottolinea anche che l'accordo tra il terzo e il debitore originario può essere modificato o revocato solamente dai soggetti sopra menzionati.

L'onere del terzo accollante può essere ad esempio quello di fornire al debitore la liberazione, e, salvo diverso accordo, avrà libera scelta su come procedere con l'accollo. Potrà soddisfare il debito come terzo (art. 1180 c.c.), redigere con l'accollatario una *datio in solutum* (art. 1197 c.c.), altrimenti potrà assumere obblighi specifici, quali pagare il debito tramite espromissione (art. 1272 c.c.), fornire all'accollato la somma di denaro o il bene da prestare, ripristinare il patrimonio del debitore.

1.3 Accollo esterno

Come accennato nel paragrafo precedente, si riconoscono due forme di accollo: l'accollo esterno e l'accollo interno. Il Codice Civile disciplina solamente quello esterno.

L'accollo esterno si ha quando il patto tra l'accollante e l'accollato si presenta come un contratto a favore del terzo: l'accollatario (il quale non fa parte del contratto) diventa un soggetto terzo, in favore del quale viene redatto il contratto ottenendo così il diritto di esigere dall'accollante il soddisfacimento dell'obbligazione.

Da questo scaturisce che il creditore, pur non essendo coinvolto nel contratto, ottiene il credito grazie al contratto stipulato da altri soggetti; questi ultimi potranno annullare il beneficio in suo favore fino a quando il creditore non vi aderisca; infine la comunicazione del creditore accollatario in merito all'intenzione di prendere parte al contratto fa diventare immutabile la stipulazione in suo favore.

Nel Codice Civile, se le parti stipulano un accollo che ha efficacia esterna, sono possibili tre tipi di accollo: cumulativo, privativo, novativo. In riferimento all'accollo privativo occorre distinguere se la liberazione del debitore accollato sia prevista dalla convenzione o sia autorizzata dal creditore. La configurazione di questi tre diversi accolti mutua a seconda dei relativi regolamenti d'interesse, come conseguenza del fatto che la forma di un atto deve essere conforme alla sua finalità.

Si parla di accollo cumulativo quando al debitore originario si unisce anche l'accollante, diventando così coobbligati in solido: il patrimonio del nuovo debitore è sottoposto ai poteri esecutivi del creditore. L'accollatario non ha solo un vantaggio economico, ma guadagna una pretesa nei confronti dell'accollante. Se il creditore approva l'accollo, accetta implicitamente il nuovo debitore nel ruolo di obbligato principale, con effetto di declassamento del debitore originario da principale a sussidiario. L'accollatario (il creditore) avrà l'obbligo di domandare anticipatamente l'adempimento all'accollante, e se la pretesa dovesse rilevarsi insoddisfacente potrà interpellare il debitore originario.

L'accollo privativo è disciplinato dall'art. 1273 comma 2 c.c.: l'approvazione del creditore comporta la liberazione del debitore originario solo se è previsto, tramite una clausola, nell'accordo o se il creditore afferma esplicitamente di liberarlo. Nel momento in cui

l'accollato è liberato, il creditore, qualora non dovesse essere adempiuta l'obbligazione, non potrà aggredire il patrimonio del debitore originario.

Infine, con l'accollo novativo l'obbligazione originaria viene sostituita con una nuova obbligazione, dove il nuovo debitore sostituisce il debitore originario, il quale verrà liberato solo con l'approvazione del creditore. Come in ogni altro caso di novazione (art. 1274 c.c.) privilegi e ipoteche del debitore originario non si trasferiscono al nuovo debitore.

Capitolo secondo

Aspetti fiscali

2.1 L'accollo del debito d'imposta: cenni normativi precedenti all'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente e disposizione attuale

Avendo come riferimento le considerazioni fatte sopra, ci si può ora collegare alla disciplina fiscale e si può dedurre che l'accollo del debito d'imposta si riscontra quando un soggetto terzo decide, previo accordo, di pagare il debito d'imposta a carico dell'altro soggetto. Esso è inerente all'applicazione del tributo, e non riguarda i presupposti che rappresentano la base imponibile, ed è ininfluenza nella definizione del presupposto d'imposta. Il debito fiscale nasce a fronte di norme tributarie, con la possibilità di essere pagato dal soggetto terzo. In seguito si chiarirà meglio lo schema sottostante.

Prima di passare all'analisi dell'attuale normativa relativa all'istituto dell'accollo in materia tributaria, si vuole trattare, in linea generale, la direttiva antecedente all'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente.

Emerge che la precedente disposizione non illustra un inquadramento completo sull'argomento. Le leggi di diritto positivo riguardanti i singoli tributi hanno attuazione delimitata, non pronunciando mai un impedimento universale sull'azione di accollo.

E' importante richiamare alcune decisioni della Suprema Corte, partendo dal "*primo contributo significativo della giurisprudenza della Corte di Cassazione*"², ottenuto con la sentenza n. 5 del 5 gennaio 1985, riguardante la condizione del contratto di mutuo, la quale prevedeva che l'onere d'imposta (IRPEG ed ILOR) riguardante gli interessi si riversasse sul mutuatario invece che sul mutuante. Questa ipotesi è stata definita nulla, in riferimento al comma 1 dell'art. 1418 c.c.³, in quanto in contrasto con il principio di capacità contributiva, sancito al comma 1 dell'art. 53 della Costituzione⁴, perché da questo principio si è ricavato un

² PAPARELLA F. L'accollo del debito d'imposta, Milano, 2008, p.62

³ Il richiamo al seguente comma sancisce che "Il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente".

⁴ Il quale afferma che "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

impedimento, che non consente eccezioni da parte del debitore originario, di trasferire in capo ad altri soggetti l'onere d'imposta. In particolare, tenendo presente che *“il dovere di concorrere alle spese pubbliche rientra nell'ambito di quei doveri inderogabili di solidarietà sociale previsti dall'art. 2 Cost. in collegamento con i diritti inviolabili dell'uomo”*, la Corte ha affermato che *“L'art. 53...intende affermare non solo il principio che tutti coloro, i quali siano titolari di una capacità contributiva, devono concorrere alle spese pubbliche, ma anche e soprattutto il principio che il sacrificio economico derivante dal pagamento, la riduzione patrimoniale conseguente all'adempimento deve essere sopportata effettivamente, definitivamente dal soggetto alla cui capacità contributiva si riferisce l'obbligazione, e non da altri”*, specificando che *“la norma costituzionale...vuole sottolineare che ad ogni capacità contributiva deve corrispondere inderogabilmente una riduzione nel patrimonio del titolare della capacità contributiva stessa...”*⁵. Quindi la sentenza della Suprema Corte stabilisce la proibizione dell'accollo per rispetto del principio di capacità contributiva, perché si precisa l'importanza che chi possiede la capacità di far fronte alle spese pubbliche deve lui stesso avere una diminuzione del suo patrimonio.

La dottrina di maggioranza non si è mostrata d'accordo con tale previsione. Infatti, non accettando la premessa della Corte, orientata a declinare il principio di capacità contributiva rispetto a quello di solidarietà sociale, ha ritenuto l'interpretazione del sacrificio economico legato all'obbligazione tributaria troppo personale. La dottrina spiega che dal principio sancito all'art. 53 della Costituzione non proviene una proibizione sul trovare le risorse indispensabili al pagamento delle imposte. Di conseguenza, se da un lato è giusto considerare che l'obbligo di pagare l'imposta, riferito ad un fatto imponible, confluisca sul soggetto titolare dell'atto, dall'altro la dottrina non condivide la volontà del legislatore di impedire che l'adempimento dell'imposta sia spostato su un altro soggetto.

Pur essendoci state alcune prese di posizione contrarie relative alla sentenza sopra citata, le si conferisce il valore di aver preso in esame il problema.

Poco tempo dopo, con la sentenza delle Sezioni Unite n. 6445 del 18 dicembre del 1985, avente ad oggetto il contratto di mutuo di cui si è detto sopra, si nota un parziale cambiamento di rotta. Si stabilisce che *“i meccanismi pattizi del tipo qui considerato...si risolvono in una lecita traslazione dell'imposta mediante la dilatazione del reddito complessivo, e del relativo*

⁵ PAPARELLA F. L'accollo del debito d'imposta, Milano, 2008, p.64

*carico tributario, di un certo contribuente senza che vengano incisi i principi costituzionali*⁶. Questa dichiarazione a prima vista può sembrare differente rispetto alla precedente, ma di fatto l'opinione della Corte riguardante il principio di capacità contributiva non è cambiata. Infatti: *“nel vigente sistema costituzionale tributario non basta oggettivamente che sia soddisfatta l'obbligazione verso il fisco, ma occorre altresì che tale obbligazione sia adempita da soggetto passivo tenuto a corrisponderla, a cui carico gli articoli 53 e 2 della Costituzione pongono un dovere*⁷. Quindi il cambio di opinione concerne soltanto la liceità della clausola in analisi.

Successivamente, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 3935 del 23 aprile del 1987 ha comunicato nuovamente l'illegittimità dei patti d'imposta sempre per il principio di capacità contributiva. Con essa si è fatto riferimento anche all'utilizzo, nel nostro sistema tributario, del principio di progressività, sancito al comma 2 dell'art. 53 della Costituzione. Quindi l'accollo d'imposta sembrerebbe proibito in base al principio di progressività del sistema, che verrebbe meno *“se una parte del reddito prodotto non venisse denunziato ai fini della determinazione del complesso dei cespiti imponibili*⁸. In realtà non è il sistema di tassazione, progressivo o proporzionale, a condizionare la validità dell'accollo, quanto la diminuzione della base imponibile, non concorde con i principi tributari. Inoltre l'accollo non pare togliere materia imponibile, in quanto non c'è una modifica nell'obbligazione originaria, dato che il titolare del reddito imponibile è sempre l'accollato: è solo l'onere dell'imposta che si sposta sull'accollante. Il quesito che bisogna chiarire è se l'obbligato possa usufruire della disponibilità economica del terzo per saldare il proprio debito.

Le sentenze della Corte di Cassazione, invece di risolvere la questione, si sono mostrate contraddittorie, non chiarendo se l'accollo sia ammesso o meno in base al principio di capacità contributiva. In seguito sono state espresse diverse opinioni, alcune a sostegno della validità dell'accollo, ma tante altre a sfavore, prova quindi di molta indecisione nella disciplina e della carenza di leggi accurate.

A seguito di questa breve introduzione sulla normativa, riguardante l'istituto dell'accollo, antecedente all'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, si può ora analizzare il comma 2 dell'art.8 della legge n. 212 del 27 luglio del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) che sancisce: *“E' ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza*

⁶ PAPARELLA F. L'accollo del debito d'imposta, Milano, 2008 p.66

⁷ PAPARELLA F. L'accollo del debito d'imposta, Milano, 2008, p.67

⁸ PAPARELLA F. L'accollo del debito d'imposta, Milano, 2008, p.69

liberazione del contribuente originario". La normativa è apparsa sorprendentemente, in quanto in tema di accollo non sembrava esserci la necessità di provvedere a una disciplina compiuta a riguardo. Con tale articolo la disciplina dell'accollo, per la prima volta, è stata riconosciuta in materia tributaria.

A riguardo l'Agenzia delle Entrate, menzionando le informazioni presenti nella sentenza n. 28162 del 2008 della Cassazione, ricorda che accollarsi il debito d'imposta non significa diventare contribuente o soggetto passivo del rapporto tributario, in quanto il soggetto assume solo la qualifica di coobbligato, e che quindi 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"*⁹.

In aggiunta, per chiarezza, al comma 6 dell'articolo in questione si disciplina che *"Con decreto del Ministero delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, ... sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo"*¹⁰

La disposizione appena menzionata vuole disciplinare l'istituto dell'accollo del debito d'imposta previsto dal citato art. 8, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente. Quest'ultima stabilisce, per evitare atteggiamenti volti all'evasione fiscale, che il pagamento non può essere effettuato con alcun credito dell'accollante, non consentendo, quindi, alcuna compensazione.

2.2 La collocazione sistematica

Un primo aspetto da valutare dell'articolo 8 comma 2, è la sua posizione nello Statuto e, soprattutto, il suo inserimento nell'art. 8 della legge n. 212 del 2000.

Se da un lato la sua introduzione nello Statuto simboleggia la validità dei patti sull'imposta, e in specifico l'accollo del debito d'imposta altrui, ponendo fine al contrasto con quanto previsto dall'art. 53 della Costituzione, non ci si capacita molto della sua collocazione all'interno dell'articolo 8 dello Statuto, rubricato *"tutela dell'integrità patrimoniale"*, se si considera che la maggior parte della dottrina considera l'accollo del debito d'imposta un accollo interno.

⁹ Cass. S.U. n. 28162 del 2008

¹⁰ Decreto legge n. 124/2019: disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili. Titolo I: misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva ed alle frodi fiscali. Art. 1 comma 1, 2.

Questa collocazione non si ritiene giusta perché l'accollo, pur rientrando tra le operazioni di acquisire un debito altrui e conseguire un interesse del debitore-contribuente, non realizza nessuna forma di tutela (diretta o indiretta) all'integrità del patrimonio del debitore accollato verso l'Amministrazione finanziaria, in quanto non si stabilisce nessun limite di azione al Fisco con riferimento al patrimonio del contribuente e neanche una garanzia nei confronti del contribuente.

L'istituto dell'accollo sembra voglia tutelare la posizione giuridica dell'Erario e, solamente in seguito la tutela dell'integrità patrimoniale del soggetto passivo.

Fatte queste valutazioni, in conclusione, questa disposizione sull'accollo sostiene due interessi contrastanti, senza portare pregiudizio per le parti: la volontà del contribuente di estinguere il rapporto tributario grazie al terzo soggetto, consentendo così all'Amministrazione Finanziaria di procurarsi una garanzia aggiuntiva legata al suo diritto.

2.3 Il debito d'imposta altrui

Un altro aspetto importante riguarda l'oggetto dell'accollo che è rappresentato dal "*debito d'imposta altrui*".

Con l'espressione "debito d'imposta" ci si può riferire alle caratteristiche del negozio civilistico, intendendo ogni situazione debitoria nei confronti dell'Erario, relativa sia alla propria capacità contributiva che quella altrui, per ogni tributo.

Il concetto di "debito d'imposta" può anche, considerando una nozione più ampia, riguardare gli oneri pecuniari verso il Fisco. Richiamando questa definizione, si potrebbero "accollare" gli interessi o le sanzioni, già regolati al comma 6 dell'art. 11 del D.Lgs n.472 del 18 dicembre del 1997, il quale sancisce che "*per i casi di violazione commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione*"¹¹. La disposizione citata potrebbe essere inclusa dallo Statuto, con la conseguenza di ampliare le situazioni di accollo del debito per sanzioni amministrative al di fuori dei rapporti tra persone fisiche, società, associazioni o enti e autori dell'illecito, consentendo così l'accollo delle sanzioni in via generalizzata. Se

¹¹ PAPARELLA F. L'accollo del debito d'imposta, Milano, 2008, p. 245

invece si considerasse che il debito per sanzioni non faccia parte della nozione di “debito d’imposta”, ma sia semplicemente debito, come affermato dall’art. 11 del D.Lgs n.472 del 1997, allora si dovrebbe considerare la presenza di due differenti normative: la prima relativa al debito d’imposta, la seconda per l’accollo delle corrispondenti sanzioni.

Per concludere, la precisazione “altrui” appare non necessaria, considerando che è illogico pensare all’accollo del proprio debito. Infatti, per parlare di accollo, il debitore originario e il terzo accollante devono essere necessariamente due soggetti diversi, e, inoltre, non può esserci contitolarità del debito, in quanto il peso del debito d’imposta deve ricadere sull’accollante piuttosto che sull’accollato.

Si escludono quindi i rapporti tra coobbligati solidali dato che la responsabilità in solido dei soggetti, che rispondono alla stessa fattispecie, e la responsabilità di ognuno per l’intero debito, non ammetterebbero l’altruità soggettiva del debito, assistendo ad una limitazione dell’applicazione della disciplina sulla solidarietà e ad una diminuzione dei patrimoni destinati a pagare l’imposta, pregiudicando la finalità stessa della solidarietà. Tuttavia, nulla esclude che i coobbligati abbiano il diritto di regresso, garantendo in maniera differente, ma con il medesimo risultato, l’integrità patrimoniale del soggetto colpito dal tributo.

Perciò nell’accollo del debito d’imposta è necessaria la diversità tra accollante e accollato e, quindi, la presenza di due patrimoni per garantire la riscossione del tributo da parte dell’Erario, non essendo rilevante chi sostiene l’onere del debito.

2.4 Debiti diversi, parziali o futuri

Sul piano quantitativo, non si mostrano limitazioni all’oggetto dell’accollo, inerenti i contratti che hanno ad oggetto debiti d’imposta diversi, parziali o futuri, coerentemente con il fine di tutelare l’integrità patrimoniale del contribuente.

In riferimento ai debiti diversi è razionale pensare che l’accollo si possa riferire a diversi debiti tributari.

Per quanto riguarda i debiti futuri non sembrano esserci limiti alla facoltà di accollarsi un debito d’imposta futuro in accordo sia con la dottrina civilistica di maggioranza, sia, recentemente, anche con il principio di negoziabilità dei beni futuri, dato che in questa

fattispecie il contribuente non è esentato dall'onere fiscale: semplicemente l'accollo avrà ripercussioni quando il debito si manifesterà e quindi l'adempimento è solo spostato in futuro. Tuttavia una parte importante di dottrina è comunque incerta sull'ammissibilità dell'accollo di debiti d'imposta futuri, in ragione dell'indeterminatezza che si porrebbe a carico della controparte nel momento in cui dovesse sorgere un nuovo tributo o una modifica nelle aliquote della precedente imposta. Sostenendo anche il fatto che, nel momento in cui le parti concludessero il contratto di accollo con oggetto il debito d'imposta e quest'ultimo dovesse risultare indeterminabile (come nel caso di imposte future), l'accordo risulterebbe incompatibile con l'art. 1346 c.c, mediante il quale *“L'oggetto del contratto deve essere possibile, lecito, determinato o determinabile”*. Per contro, laddove il debito oggetto di accollo si dovesse rilevare almeno determinabile, non dovrebbero sussistere criticità, poiché nel diritto tributario si avrebbero le stesse questioni in riferimento all'individuazione dei compensi condizionati o subordinati ad avvenimenti futuri.

Tra l'altro l'argomento, relativo all'ammissibilità dell'accollo dei debiti d'imposta futuri, era già stato affrontato in merito all'assunzione del debito per sanzioni, di cui al comma 6 dell'art. 11 del D.Lgs n.472 del 1997, causando una netta divisione in dottrina.

Da un lato, vi è chi sostiene l'ammissibilità dell'assunzione dei debiti per sanzioni future, eventuali e indeterminabili, fermo restando che esistano le altre clausole previste dalla norma, ovvero non si deve trattare di sanzioni che riguardano comportamenti dolosi o colposi. Pensiero sostenuto dal fatto che, altrimenti, le finalità dell'accollo sarebbero alterate se si permettesse l'adozione di questo istituto esclusivamente al sorgere della sanzione e non prima della violazione.

Dall'altro lato, si ha la restante parte di dottrina che ritiene inammissibile l'accordo preventivo che ha ad oggetto il trasferimento dell'onere della sanzione, essendo non conforme ai principi degli artt. 1346 e 1418 del c.c., e anche con le recenti sentenze della Corte di Cassazione. Si segnala che, prima della sanzione, l'indeterminatezza e l'indeterminabilità dell'oggetto del contratto deriverebbe dal fatto che *“nella specie non solo non è prevedibile l'effettiva commissione dell'illecito, ma è anche impossibile quantificare astrattamente la sanzione ad esso corrispondente, essendo la sua commisurazione legata all'accertamento delle circostanze e all'applicazione di criteri, personalità del trasgressore, natura della violazione,*

modalità della condotta, recidiva, precedenti fiscali, variabili non conoscibili al momento della stipulazione del negozio”¹².

Coerentemente con l’ordinamento civilistico, si ritiene più opportuno considerare l’ammissibilità dell’assunzione del debito per sanzioni solo dopo la contestazione della sanzione, nel caso in cui si usi il procedimento di irrogazione in riferimento all’art. 16 del D.Lgs n. 472 del 1997, oppure di fronte al provvedimento che determini la sua misura.

2.5 Elementi caratteristici: volontarietà e classificazioni di acollo ammissibili e inammissibili

Un altro importante aspetto, che si può trarre dall’analisi dell’art. 8 comma 2 dello Statuto dei diritti dei contribuenti, riguarda la volontarietà dell’acollo. L’articolo in questione stabilisce solamente la validità dell’istituto nel diritto tributario, non precisando nulla riguardo l’origine dell’accordo, basandosi quindi sulla volontà delle parti, coerentemente con il modello di diritto civile. Di conseguenza questo istituto non ricade nella fattispecie che la dottrina civilistica definisce acollo *ex lege*, precisando che *“si tratta di una categoria dogmatica e comprende le varie ipotesi in cui la trasmissione del debito è disposta per legge a seguito di un negozio che non cade direttamente sul debito: in genere la legge dispone il trasferimento dei debiti quando il negozio ha per oggetto un complesso di diritti o di rapporti patrimoniali cui i debiti inseriscano”*¹³ che si riscontra nelle *“ipotesi nelle quali la legge dispone l’ingresso nel rapporto obbligatorio di un nuovo soggetto accanto o in sostituzione del debitore originario”*¹⁴.

Invece più complicato è il riconoscimento delle categorie di negozio permesse dalla disciplina fiscale, tenendo conto che la convinzione più diffusa, precedentemente all’entrata in vigore dello Statuto, era quella di porre delle limitazioni, considerando l’acollo tributario o come acollo interno o acollo semplice. In questa fattispecie, come detto in precedenza, l’accordo riguarda solamente il debitore originario ed il terzo accollante, producendo effetti solo tra loro: l’obbligazione originaria non cambia dopo l’accordo, quindi il soggetto passivo che ha verificato il presupposto del tributo rimane obbligato verso il fisco.

¹² GALLO, L’impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie

¹³ PAPARELLA F. L’acollo del debito d’imposta, Milano, 2008, p. 261

¹⁴ RESCIGNO P., Accollo, p.143

Sapendo che esiste anche l'accollo esterno, ricopre un'importanza fondamentale il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria per capire i fini dell'ambito di applicazione della norma dello Statuto oltre a quella dell'accollo interno: bisogna prima analizzare la sua posizione giuridica, al fine di valutare eventuali situazioni ad essa pregiudizievoli.

Parte della dottrina restringe il campo di applicazione della norma dello Statuto (il citato art. 8 comma 2) al solo accollo interno, perché al comma 2 dell'art. 8 si afferma *“senza liberazione del contribuente originario”*. Infatti la norma, prevedendo espressamente che il debitore originario non può essere liberato, limita essa stessa il campo di applicazione al solo accollo interno, specificando che *“come in ogni accollo meramente interno, l'accollante resta obbligato esclusivamente nei confronti del debitore, non si crea alcun diretto rapporto con il creditore, quindi l'accollante medesimo non è obbligato nei confronti dell'ente impositore, né in via autonoma, né in solido con il <<debitore d'imposta>>¹⁵*.

Il diritto civile disciplina espressamente all'art. 1273 c.c. l'accollo esterno. Tale articolo in linea di principio non dispone, comma 3, che il debitore originario venga liberato, restando obbligato in solido con l'accollante. Di solito quindi il sistema giudiziario, in linea generale, prevede l'accollo cumulativo. Si può avere una deroga a quanto appena detto, se il creditore decide di liberare il debitore originario oppure se prende parte dell'accordo di accollo prevedendo così automaticamente la liberazione del debitore (accollo liberatorio). Il comma 2 del citato articolo stabilisce, infatti, che *“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”*.

In diritto tributario, però, questa eccezione non è ammessa in quanto l'art. 8 comma 2 dello Statuto dei diritti del contribuente sancisce che il debitore originario non è liberato (l'articolo infatti espressamente recita: *“senza liberazione del contribuente originario”*). Si desume, quindi, che non si possa parlare di accollo liberatorio in ambito fiscale. Questa decisione del legislatore fiscale è dovuta al fatto che, considerando l'opinione prevalente di parte della dottrina, da una parte con l'accollo liberatorio si estingue l'obbligazione originaria e se ne crea una nuova (o meglio cambia il rapporto obbligatorio), fattispecie non molto affine al diritto tributario, e dall'altra non si può ipotizzare l'estinzione dell'obbligazione riferibile al soggetto passivo senza il soggetto passivo stesso.

¹⁵ FEDELE, L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, cit., p. 897

Oltretutto, in ambito fiscale bisogna anche considerare l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria, che è alla base delle sue scelte. Importantissimo, infatti, è il suo diritto a riscuotere i tributi senza che venga compromessa la sua sfera giuridica. A questo proposito, l'accollo cumulativo non reca alcun pregiudizio economico per l'Erario, ma anzi rafforza la sua posizione, grazie all'intervento del terzo soggetto affinché il debito venga estinto, operando quindi come una sorte di garanzia per il debito stesso. Non sorgono, dunque, limiti all'attuazione dell'accollo esterno cumulativo in ambito fiscale.

Inoltre, una limitazione al solo accollo interno porterebbe a *“un’ingiustificata preclusione nei confronti dell’Erario oltre a ridimensionare la portata della norma senza alcuna indicazione in tal senso”*¹⁶.

Concludendo, si può sostenere che l'applicazione dello Statuto non è solamente riferibile all'accollo interno, ma anche all'accollo esterno, a patto che sia cumulativo.

La diversità rispetto alla disciplina civilistica è che questa prevede che ci possa essere la manifestazione di volontà del creditore di liberare il debitore, come recita il comma 2 dell'art. 1273 c.c., mentre in quella fiscale non è ammessa questa facoltà a favore del creditore.

2.6 Divieto di compensazione: origine e finalità

Una novità del Decreto Fiscale in riferimento alla Legge di Bilancio 2020, art. 1 D.Lgs n. 124 del 2019, è che è stato espressamente sancito il divieto di pagare l'accollo tributario dei debiti fiscali altrui mediante compensazione dei crediti fiscali vantati dell'accollante.

Fino a questo momento c'era molta indecisione al riguardo, dovuta al fatto che l'Agenzia delle Entrate adottava continuamente diverse risoluzioni. Stabilendo quando detto sopra, si è messo fine all'abitudine di utilizzare l'istituto della compensazione da parte delle imprese che permetteva un notevole risparmio fiscale e di liquidità in periodi di crisi.

E' necessario fare un passo indietro, chiarendo che cosa s'intenda per accollo tributario mediante compensazione. L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, denominato *“Tutela dell'integrità patrimoniale”*, sancisce al comma 1 ch *“L’obbligazione tributaria può*

¹⁶ PAPARELLA F. L'accollo del debito d'imposta, Milano, 2008, p. 267

essere estinta anche per compensazione” e al comma seguente “E’ ammesso l’accollo del debito d’imposta altrui senza liberazione del contribuente originario”.

Attraverso questa disposizione, le società che vantavano agevolazioni e/o crediti di imposta, caratterizzati da un’incerta possibilità di recupero dal Fisco, potevano sottoscrivere un contratto di accollo tributario con altre imprese, mediante il quale: la società creditrice nei confronti dell’Erario (l’accollante) si assumeva i debiti fiscali, di un certo periodo di imposta, dell’impresa debitrice nei confronti dell’Erario (accollata); il pagamento veniva eseguito tramite compensazione dei crediti di imposta dell’impresa accollante; infine l’impresa debitrice nei confronti del Fisco pagava all’accollante una piccola parte del debito fiscale, riuscendo così ad avere un risparmio fiscale, corrispondendo altresì una ricompensa all’accollante.

Inoltre, quando si stipulavano questi contratti, venivano anche inserite delle garanzie a tutela delle parti, come le verifiche sulla regolarità fiscale e sui bilanci delle società coinvolte, gli attestati dei crediti fiscali, la sospensione del pagamento sino alla verifica sui cassetti fiscali del buon esito dell’operazione.

Tutto questo consentiva, appunto, di impiegare i crediti di imposta vantati, e quindi di recuperarli, consentendo, inoltre, un risparmio fiscale a favore dell’accollata.

Il legislatore, riscontrando che tali comportamenti davano luogo ad abusi e frodi, ha deciso di introdurre il divieto di compensazione dei debiti accollati anche come generica tutela verso i comportamenti scorretti.

Il divieto di compensazione, previsto oggi dall’art. 1 del D.Lgs n. 124 del 2019, era stato già comunicato dall’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione Ministeriale n. 140/E del 15 novembre del 2017, stabilendo che nell’istituto dell’accollo non è possibile attuare l’istituto della compensazione previsto dall’art. 17 D.Lgs 241 del 1997. Di conseguenza, per l’Agenzia delle Entrate l’accollante che ha un credito d’imposta non può utilizzarlo per pagare il debito d’imposta di altri soggetti.

Ricordando quanto già detto sopra, quando c’è l’accollo del debito tributario questo non implica diventare contribuente o soggetto passivo del rapporto tributario, ma semplicemente coobbligato in forza di un titolo negoziale.

Quindi, dato che il contribuente è sempre il debitore originario, la compensazione tra il debito d’imposta dell’accollato e i crediti fiscali dell’accollante, si realizzerebbe tra debiti e crediti di

soggetti diversi. Tutto questo in contrasto con quanto sancito dall'art. 17 del D.Lgs 241 del 1997, il quale stabilisce che la compensazione, salvo alcune eccezioni previste da norme ad hoc, si applica solo per debiti e crediti tra stessi soggetti e non tra soggetti diversi.

Dunque, come detto sopra, non si può, in generale, estinguere il debito oggetto di accollo con i crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario (compensazione).

2.7 Profili sanzionatori

I comportamenti contrastanti con la risoluzione n. 140/E, attuati prima della sua pubblicazione, si ritengono validi e non punibili.

Infatti, sono legittimi e non sanzionabili le estinzioni dei debiti accollati effettuati mediante compensazione antecedenti la pubblicazione di tale risoluzione, se utilizzati crediti del terzo, esistenti ed spendibili. Qualora l'imposta sia stata compensata con crediti dell'accollante, inesistenti e non spendibili, l'Amministrazione avrà il diritto di richiedere il tributo non versato all'accollato. In quest'ultima situazione verranno applicate ulteriori sanzioni.

Per i versamenti futuri, dopo l'emanazione del citato documento, anche se riferiti a contratti di accollo precedentemente stipulati, e nel caso in cui la compensazione non estingua l'obbligazione tributaria e non liberi il contribuente originario, bisogna differenziare le sanzioni in capo all'accollato da quelle dell'accollante.

Per l'accollato, che rimane il soggetto passivo e debitore originario del rapporto tributario e quindi responsabile dell'adempimento, in riferimento a quanto stabilisce il comma 2 dell'art 8 della legge n. 212 del 2000, il mancato pagamento consente il recupero dell'imposta non versata e dei relativi interessi, oltre che l'applicazione dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs n. 471 del 1997, che stabilisce una sanzione amministrativa del trenta per cento per ogni somma non versata: *“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato”*¹⁷. Inoltre la sanzione si applica altresì *“in ogni ipotesi di mancato*

¹⁷ Cfr. articolo 13, comma 1, del D.Lgs n. 471/1997

pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto”¹⁸. Resta fermo che “Per i pagamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà”, ed è fatta “Salva l’applicazione dell’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”¹⁹.

Alla suddetta sanzione dell’accollato, si aggiungono anche quelle a carico dell’accollante. Infatti, l’impiego di un suo credito d’imposta in contrasto con disposizioni vigenti, salva la situazione nella quale si dimostri, utilizzando i vigenti criteri probatori, che l’impiego del credito sia stato fatto contro la sua volontà o a sua insaputa, ha come conseguenza l’applicazione delle sanzioni previste: all’art. 13, comma 4, del D.Lgs n. 471 del 1997, del trenta per cento del credito utilizzato, qualora sia esistente. Una volta che il Fisco dovesse incassare l’imposta spettante dall’accollato, il credito dell’accollante tornerà utilizzabile secondo le norme vigenti. Nell’ipotesi in cui vengano impiegati crediti inesistenti, viene applicata la sanzione prevista dall’art. 13, comma 5, del citato decreto legislativo, pari dal cento al duecento per cento della misura dei crediti utilizzati. Per di più, *“Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”²⁰.*

Fatto salvo quanto appena detto, oggi è in vigore il D.Lgs 124 del 2019 (richiamato sopra al punto 2.6), che all’articolo 1 enuncia oltre al divieto di compensazione, le relative sanzioni, richiamando quelle di cui all’art. 13 del D.Lgs n. 471 del 1997.

2.8 Sentenza n. 1191 del 22/06/2020

Con la seguente sentenza si vuole illustrare concretamente i fatti esposti precedentemente.

Si tratta della sentenza sull’appello n. 5356 del 2018, depositato il 19 dicembre del 2018, contro la sentenza n. 2646 del 2018 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano contro il Signor G.N, e proposta dall’Agenzia delle Entrate.

¹⁸ Cfr. articolo 13, comma 3, del D.Lgs n. 471/1997

¹⁹ Cfr. articolo 13, comma 1, del D.Lgs n. 471/1997

²⁰ Cfr. articolo 13, comma 5, secondo periodo, del D.Lgs n. 471/1997

Inizialmente la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con sentenza n. 2646 del 2018, ha approvato il reclamo del Signor G.N. contro l'atto di Recupero, tramite il quale l'Agenzia delle Entrate ha applicato sanzioni per 217.057,00 euro, per utilizzo erroneo di un credito d'imposta in compensazione nel 2015.

Precedentemente l'Agenzia aveva emesso un Avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2011, riconoscendo a favore del contribuente un piano di ammortamento trimestrale di 12 rate.

Dopo aver pagato la prima rata, il contribuente ha presentato il modello F24 nel quale si specificava che c'era stato l'accollo del debito tributario da parte di un soggetto terzo. L'Agenzia, ritenuta incerta la compensazione, non ha riconosciuto il pagamento ed ha iscritto a ruolo il contribuente. L'Ufficio sostiene che è stata effettuata compensazione con crediti Irap inesistenti, creando quindi danni nei confronti del Fisco.

L'Agenzia, quindi, ha proposto un ricorso contro la sentenza n. 2646 del 2018 ribadendo il concetto che la legge tributaria non permette la compensazione dei debiti tributari di un soggetto con crediti tributari di un altro soggetto, e per di più c'è stato l'utilizzo di crediti inesistenti. Pertanto si vede costretta a non riconoscere il pagamento e la compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997. Specificando anche che nel contratto di accollo tributario il debitore originario non è mai liberato e che l'Amministrazione Finanziaria non può utilizzare i propri poteri di accertamento e di esazione nei confronti degli accollanti, ma solo nei confronti dell'accollato.

L'Ufficio richiede dunque la conferma della validità dell'Atto di recupero, con vittoria delle spese di lite, per entrambi i gradi di giudizio.

Il contribuente sostiene che la sentenza in questione non presenta vizi. Inoltre contesta l'ammontare delle sanzioni, in quanto superiori al 100%, e precisamente pari al 120%. Chiedendo quindi di respingere l'appello dell'Agenzia delle Entrate, con conferma della sentenza di primo grado con la conseguente vittoria delle spese di lite per entrambi i gradi di giudizio.

Si conclude stabilendo che l'appello dell'Ufficio è fondato e, dunque, deve essere accolto.

Con riferimento alla compensazione, l'art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997 consente di fare un versamento unico delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore delle Stato, delle Regioni e degli Enti previdenziali, tramite compensazione di crediti dello stesso soggetto.

Nel caso specifico è avvenuta una compensazione con crediti tributari di un altro soggetto e quindi è giusto quanto ha sostenuto l'Agenzia delle Entrate. Con riguardo alla sanzione del

120%, occorre precisare che l'Ufficio ne spiega le ragioni, basate soprattutto sul comportamento non corretto del contribuente durante l'intera vicenda.

Lo stesso contribuente non ha portato elementi a sufficienza che possano farlo ritenere estraneo dalla frode fiscale.

Si conclude stabilendo che l'atto di recupero deve essere confermato, poiché valido.

La Commissione Tributaria Regionale respinge il ricorso introduttivo del giudizio e condanna la parte che ha perso la causa al pagamento delle spese di giudizio di primo e secondo grado pari a 6.000 euro e 9.000 euro.

Anche da questa sentenza si può quindi dedurre come sia vietata la compensazione nel contratto di acollo del debito tributario, sottolineando nuovamente il fatto che da questo comportamento possono sorgere comportamenti fraudolenti o scorretti nei confronti dell'Erario, con la conseguenza, appunto, di tale divieto.

Considerazioni finali

Da ultimo si possono fare alcune considerazioni sui limiti di applicazione dell'istituto dell'accollo in riferimento a singoli tributi e a soluzioni alternative a tale istituto, applicabili in ambito tributario.

Alcune norme di singoli tributi, anche se poche, prevedono il divieto di accollo. Per esempio l'art. 62 del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986 relativo all'imposta di registro stabilisce che sono nulli i *“patti...che pongono l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente”*. Da un lato il comma 2 dell'art. 8 dello Statuto potrebbe, essendo successivo, abrogare l'articolo precedente in contrasto con il citato articolo; dall'altro lato, l'articolo precedente potrebbe essere considerato valido e affiancare lo Statuto in base al principio di specialità. Quest'ultima situazione sembra essere quella giusta e coerente *“con l'antico brocardo lex specialis derogat generali, lex posterior generalis non derogat priori”, secondo cui l'entrata in vigore di una norma di portata generale lascia impregiudicata l'efficacia delle disposizioni speciali precedenti, potendo convivere secondo il reciproco rapporto di regola ed eccezione”*²¹.

Inoltre, in ragione della norma e delle relative sanzioni, non sembrano esserci dubbi circa il definitivo abbandono dei contratti di accollo, in ambito tributario, tramite la modalità di pagamento mediante compensazione.

Tendenzialmente, all'istituto dell'accollo del debito si ricorre soprattutto nell'ambito del diritto civile, pur riscontrando che prima della pubblicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della risoluzione n. 140/E del 2017, anche in ambito tributario si era notato un aumento di questi tipi di accordi, grazie alle società che si occupavano proprio di accollo tributario.

La situazione è cambiata dopo la pubblicazione del citato documento, che esclude la possibilità di effettuare l'accollo mediante compensazione con crediti fiscali dell'accollante.

Si sottolinea ancora una volta che l'istituto dell'accollo del debito in ambito fiscale, come previsto dal comma 2 dell'art. 8 della legge 212 del 2000, non è vietato in assoluto: ci sono però delle regole da rispettare. E' consentito, ad esempio, il pagamento del debito tramite le

²¹ PAPPARELLA F., cit., p. 268

modalità previste per legge, come il versamento diretto tramite F24, restando però esclusa la compensazione.

Frequente è il caso dell'accollo del debito tributario tra società facenti parte dello stesso gruppo, con la holding che può finanziare la controllata mediante l'accollo di un debito.

Comunque, viste queste limitazioni, si possono utilizzare soluzioni contrattuali alternative, previste dall'ordinamento, nelle quali ricorre l'autonomia negoziale delle parti, riuscendo ad ottenere gli stessi risultati che si avrebbero se si stipulasse il patto di accollo, non violando così la legge.

Le alternative possono essere, ad esempio, i contratti di cessione del credito, i contratti di associazione in partecipazione e ulteriori forme contrattuali, tramite le quali, aggiungendo delle clausole di garanzia, si riesce ad arrivare al medesimo risultato.

Sarà interessante verificare se anche queste ipotesi alternative saranno in futuro limitate dal Legislatore, per evitare possibili abusi e comportamenti fraudolenti, o se, al contrario, verranno disciplinate in modo tale da essere più utilizzabili dal contribuente.

Fondamentale per la disciplina dell'accollo del debito è l'osservanza della disciplina civilistica, e anche di quella fiscale, qualora l'oggetto dell'accollo sia un debito tributario.

Bibliografia

FANTOZZI A., FEDELE A., *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005

MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*

PAPARELLA F., *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008

PICHIRALLO C., *Accollo del debito fiscale senza compensazione*, in eDotto, 2017

Sitografia

fiscomania.com/accollo-del-debito/

<http://dspace.unive.it/bitstream/handle/10579/15333/851138-1229316.pdf?sequence=2>

http://www.dirittoegiustizia.it/allegati/TP_FISCO_17RisEntrate140_s.pdf

<http://www.ittig.cnr.it/dogi/dogiRicerca.php>

<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id=%7B25C9E7AD-3BEC-424C-9346-70237A3A2353%7D>

<https://fiscooggi.it>

<https://www.diritto.it/laccollo-natura-giuridica-tipologie/>

<https://www.diritto bancario.it/approfondimenti/fiscalita/accollo-dei-debiti-tributari-e-indebite-compensazioni-misure-di-contrasto-e-profilo-di-incompatibilita>

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2019/10/26/19G00134/sg>

https://www.laleggepertutti.it/228203_accollo-cose-e-come-funziona

<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:1997-12-18:471~art13!vig=>

<https://www.prontoprofessionista.it/articoli/divieto-di-accollo-tributario-mediante-compensazione.html>

<https://www.rivistadiritto tributario.it/2019/11/06/note-sulla-possibilita-procedere-alla-compensazione-tributaria-debiti-accollati/quotidianosanita.it/allegati/allegato9614115.pdf>

studiolegale.leggiditalia.it

Sentenze

Sentenza del 05 gennaio del 1985 n. 5, Corte di Cassazione

Sentenza del 18 dicembre del 1985 n. 6445, Corte di Cassazione.

Sentenza del 23 aprile 1987 n. 3935, Corte di Cassazione.

Sentenza n. 28162 del 2008, Corte di Cassazione.

Risoluzione del 15 novembre del 2017 n. 140/E, Agenzia delle Entrate.

Sentenza n. 1191 del 22 giugno 2020, Commissione Tributaria Provinciale di Milano