



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

*Oggetto: accollo - indebita
compensazione credito IVA -
atto di recupero - condizioni
- principio di diritto*

Francesco Federici - Presidente -

Roberto Succio - Consigliere - R.G.N.
12605/2024

Maria Giulia Putaturo Do- - Consigliere - Cron.
nati Viscido di Nocera

Salvatore Leuzzi - Consigliere - AC -
13/11/2025

Pierpaolo Gori - Consigliere Rel. -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12605/2024 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, in
persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa
dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via
Dei Portoghesi, n. 12;

- *ricorrente* -



contro

██████████ S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa, disgiuntamente, dall'Avv. ██████████ e
dall'Avv. ██████████, elettivamente domiciliata all'indirizzo di po-
sta elettronica certificata ██████████
██████████ e in ████████ in ██████████ presso lo
Studio ████████ & ████████

– *controricorrente e ricorrente incidentale* –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado
del Lazio n. 6762/12/2023, depositata in data 27/11/2023 e non noti-
ficata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 13 novembre 2025
dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

1. La sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del
Lazio n. 6762/12/2023 rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle
Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale
di Roma n.7740/26/2021 che aveva accolto il ricorso introduttivo della
██████████ S.r.l. relativo ad atto di recupero credito IVA.

2. Si legge in sentenza che con tale atto impositivo l'Amministrazione
finanziaria recuperava il credito ritenuto indebitamente utilizzato per
estinzione di un'obbligazione tributaria dalla società tramite compen-
sazione con F24 in relazione agli anni 2017, 2018 e 2019 per un im-
porto complessivo di euro 112.404,53 a seguito di accollo di debiti ef-
fettuato da altre società; contestualmente, ex art.13, comma 1, d.lgs.
n.471/97, irrogava la relativa sanzione nella misura del 30%.



3. La società ricorreva deducendo, tra l'altro, che l'accollo era stato vietato dal 01/01/2020 dal decreto-legge n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157 e da tale fatto desu-me-va che prima fosse ammissibile. Affermava anche che tale prassi era confermata dalla stessa Agenzia, con la Risoluzione 22/12/2009 n.286, la quale dava istruzioni di come inserire nel modello F24 l'accollo tra due soggetti diversi utilizzando il codice 62. L'art. 1 del decreto-legge n.124/2019, *per contra*, aveva portata innovativa e non interpretativa, per cui esso si applicava alle compensazioni successive alla sua entrata in vigore e non alle precedenti, quale quella in esame. Il giudice di primo grado accoglieva la prospettazione della contribuente, decisione interamente confermata dal giudice di secondo grado.

4. Avverso la sentenza d'appello l'Agenzia ha proposto ricorso per Cassazione, affidato ad un unico motivo, cui replica la contribuente con controricorso e ricorso incidentale per un motivo.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso principale, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 17 del d.lgs. 9.7.1997 n. 241 e dell'art. 1 del D.L. 26.10.2019 n. 124, con riferimento all'art. 8 della L. 27.7.2000 n. 212 da parte della sentenza impugnata che, da un lato, fa riferimento nella motivazione ad una sentenza, la n. 4914/23 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, non definitiva e, dall'altro, avrebbe erroneamente interpretato le norme rilevanti in materia di accollo in ambito fiscale.

1.2. Il Collegio osserva che, in relazione alla censura, la controricorrente prospetta «la falsa applicazione degli artt. 1, comma 2, del D.L. n. 124/2019, 11 delle preleggi, 3 e 8 della L.212/2000» perché l'«ufficio nell'appello, in maniera del tutto inconferente nel caso di specie, parla



di frodi, crediti inesistenti, coobbligazione da accollante e accollato. I crediti sono genuini, tanto vero che l'ufficio stesso, contraddicendo sé stesso, ha applicato la sanzione ridotta del 30%, invece di quella più elevata del 120%. In sostanza l'agenzia delle entrate nega la compensazione a prescindere, basandosi esclusivamente sulla risoluzione» dell'Agenzia delle Entrate (cfr. p.7 controricorso).

1.3. L'eccezione – se tale deve intendersi la sopra richiamata prospettazione difensiva - non può trovare ingresso, dal momento che con il mezzo di impugnazione alla base del ricorso l'Agenzia non introduce nuove contestazioni (frode), ma si limita a censurare la sentenza d'appello in diritto per aver ammesso la contribuente alla compensazione con estinzione dell'obbligazione tributaria ai fini IVA in conseguenza di accoli da altre società, condotta ritenuta contraria a legge.

2. Il motivo è fondato, nei termini che seguono.

Innanzitutto, non è influente sulla decisione il fatto che la sentenza n. 4914/23 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, citata nel corpo della decisione impugnata, non sia definitiva perché oggetto di ricorso per Cassazione. Il giudice, attraverso la citazione della decisione palesemente non intende far discendere sul presente caso alcun effetto di giudicato esterno ex art.2909 cod. civ., ma, piuttosto, intende irrobustire l'argomentazione giuridica attraverso un richiamo a tale pronuncia *per relationem*, condividendo così il contenuto motivazionale del precedente e facendolo proprio.

3. Va quindi considerato che, a fronte di un utilizzo di crediti ritenuto indebito, anche in compensazione, l'Agenzia delle Entrate può emanare atto motivato di recupero (v. Cass. Sez. 5, n.12645 del 2017 in parte motiva). Inoltre, non può vincolare la condotta del contribuente l'interpretazione offerta dalla Risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017



dell'Agenzia delle Entrate, invocata dalla ricorrente principale, trattandosi di un mero parere originato da una delle parti in giudizio (cfr. Cass. Sez. 5, n.35098 del 2022, conforme a Cass. Sez. U., n.23031 del 2007).

4. Ciò premesso, per decidere la controversia è opportuna una breve ricostruzione della disciplina applicabile alla fattispecie.

L'art. 8, comma 2, della L. n. 212/2000, nel testo applicabile *ratione temporis*, prevede che «E' ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario».

L'interpretazione nomofilattica delle Sezioni Unite della Corte (cfr. sentenza n.28162 del 2008) ha chiarito da tempo che, nel caso di accollo negoziale del debito di imposta, la volontaria assunzione dell'impegno di pagare le imposte non determina, per l'accollante, l'assunzione della posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, ma solo quella di obbligato in forza del titolo negoziale.

Dunque, al tempo dei fatti è ammesso l'accollo del debito di imposta altrui, ma senza che ciò comporti liberazione del debitore originario, e questo perché non è prevista l'adesione del creditore e, conseguentemente, neppure l'opponibilità allo stesso le eccezioni fondate sull'accordo tra accollato e accollante.

5. Tale peculiarità nella ricostruzione dell'accollo in materia tributaria, dal momento che il rapporto tributario permane sempre tra i medesimi soggetti, rifluisce sulla possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria attraverso la compensazione tra crediti IVA.

Infatti, il d.lgs. n. 241/1997, all'art.17 nel testo applicabile *ratione temporis*, prevede, per quanto qui interessa, che opera l'«eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche».



In buona sostanza, la regola è la non compensabilità tra crediti vantati dal contribuente e debiti verso l'erario, per una evidente necessità di pianificazione di bilancio e programmazione dei flussi di cassa dello Stato, in particolare con riferimento alle somme riscosse che afferiscono a risorse proprie dell'Unione Europea, ma tale divieto ammette eccezioni espressamente previste dalla legge.

Negli ambiti in cui la compensazione tra crediti è ammessa dalla legge, com'è il caso dei versamenti di cui all'art. 17 del d. lgs. n. 241/1997, affinché si determini l'estinzione del debito fiscale i crediti devono però afferire allo stesso periodo di imposta, risultare dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate e riguardare i medesimi soggetti.

6. Sulla base di quanto precede si deve ritenere che non ha allora alcun impatto sulla disciplina come sopra ricostruita l'entrata in vigore del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 ("decreto fiscale"), convertito, con modificazioni, in legge 19 dicembre 2019, n. 157 che, all'art.1, rubricato "Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione", comma 2, ha espressamente disposto: «Per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante» (cfr., in termini, Cass. n.3930 del 2025).

Tale norma, a ben vedere, non pone un tema di retroattività di una disciplina più sfavorevole per il contribuente perché, sulla base di quanto sopra considerato, l'interpretazione dell'art. 17 del d. lgs. n. 241/1997, in combinato disposto con l'art. 8, comma 2, della L. n. 212/2000 nell'accezione datante dalla giurisprudenza delle Sezioni unite, va intesa nel senso che tale divieto già sussisteva. Infatti, se anche i crediti afferissero allo stesso periodo di imposta, e risultassero dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate, comunque non potrebbero mai riguardare i medesimi soggetti. Nel caso dell'ac-



collo quest'ultima condizione certamente non sussiste e così, in assenza di tale terza condizione, che deve coesistere con le prime due, la compensazione è esclusa in caso di accollo.

7. Dev'essere conclusivamente formulato in diritto il principio secondo il quale «anche nel regime anteriore al decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, in legge 19 dicembre 2019, n. 157, che ha espressamente vietato l'estinzione dei debiti tributari trasferiti con accollo attraverso la compensazione di crediti di imposta, ai fini dell'art. 17 del d. lgs. n. 241/1997 non opera l'estinzione del debito fiscale tramite compensazione, perché il rapporto debito-credito, anche se afferisce allo stesso periodo di imposta e risulta dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate, non opera tra i medesimi soggetti».

In applicazione della delineata interpretazione, si deve ritenere che a differenza di quanto ritenuto dal giudice di secondo grado con la sentenza impugnata, nell'accollo del debito di imposta altrui la compensazione non può avere luogo.

8. Per effetto dell'accoglimento del ricorso principale, diviene inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse ex art.100 cod. proc. civ. il ricorso incidentale, relativo alla denuncia di violazione di legge per mancata applicazione dei parametri forensi e del principio dell'equo compenso (violazione o falsa applicazione degli artt. 13, comma 7, e 13 bis L.247/2012, 4, comma 1, del D.M.55/2014 come novellato prima dal D.M. 27/2018, aggiornati al D.M. n. 147 del 13/08/2022, 13, comma 6, della legge 31 dicembre 2012 n. 247, 91, 92 e 132, comma 2, n.4 cod. proc. civ.), in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., per aver la CGT2 ritenuto che la complessità delle questioni trattate, e la non univoca giurisprudenza in materia, giustificassero la compensazione delle spese.



Infatti, la sentenza impugnata è cassata e, non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, la causa può essere decisa nel merito ex art.384, comma 2, cod. proc. civ., con il rigetto dell'originario ricorso della ricorrente.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate sia per il primo e secondo grado, sia per il giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, dichiara inammissibile il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo; condanna la ricorrente incidentale al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle entrate ricorrente incidentale, liquidate per il primo grado in euro 8.900,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito, per il secondo grado in euro 9.400,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito e per il giudizio di legittimità in euro 5.900, oltre spese prenotate a debito.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso incidentale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 novembre 2025

Il Presidente

Francesco Federici

