

Risposta n. 54/2025

OGGETTO: Compensazione ex articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241– Utilizzo di crediti di imposta agevolativi per il versamento di entrate extratributarie corrisposte mediante modello F24–Accise.

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è uno dei principali operatori nel settore dei giochi leciti con vincite in denaro e delle scommesse. In particolare, in virtù di distinte convenzioni di concessione stipulate con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, è un concessionario abilitato all'esercizio e alla raccolta, presso punti vendita siti su tutto il territorio nazionale, di giochi pubblici e, in particolare, delle scommesse ippiche e sportive.

Nell'ambito dell'attività di concessionario dei giochi leciti, l'istante riferisce di essere *«soggetto passivo dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse e dell'imposta unica sui giochi»*, nonché *«soggetto tenuto al versamento di ulteriori importi di natura non tributaria che attengono ai conti di gioco c.d. dormienti relativi al gioco a distanza e alle vincite non riscosse e ai rimborsi non richiesti entro i termini stabiliti dal regolamento di gioco»*, comprese le somme dovute a titolo di penali ed interessi per ritardato versamento. Le predette entrate extratributarie sono versate mediante modello F24-Accise con i relativi codici tributo di volta in volta istituiti con apposite risoluzioni emanate dall'Agenzia delle entrate.

In particolare, l'istante fa riferimento ai versamenti effettuati con i seguenti codici tributo:

- "5380" denominato "Devoluzione all'erario dei saldi dei conti di gioco non movimentati per tre anni - Art. 24, c. 19, lett l), legge n. 88/2009";

- "5120" denominato "Vincite non riscosse e rimborsi non richiesti entro i termini del regolamento di gioco, delle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli";

- "5154", denominato "penali per ritardato versamento delle vincite prescritte e dei rimborsi prescritti":

- "5126", denominato "Interessi per ritardato versamento delle vincite non riscosse e rimborsi non richiesti entro i termini del regolamento di gioco, delle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli";

- "5344" denominato "Vincite prescritte e rimborsi non riscossi derivanti da scommesse diverse dalle ippiche e dalle sportive nonché da altri concorsi pronostici";

- "5345" denominato "Vincite prescritte e rimborsi non riscossi derivanti da scommesse diverse dalle ippiche e dalle sportive nonché da altri concorsi pronostici - interessi";

- "5346" denominato "Vincite prescritte e rimborsi non riscossi derivanti da scommesse diverse dalle ippiche e dalle sportive nonché da altri concorsi pronostici - penale ritardato versamento".

Nell'ambito della propria attività imprenditoriale, l'istante intende acquisire, mediante specifici contratti che hanno per oggetto la cessione di crediti, i crediti d'imposta, maturati da soggetti terzi, di cui all'articolo 121 del decreto-legge del 19 maggio 2020, n. 34.

A tal fine, chiede di sapere se tali crediti possano essere utilizzati in compensazione dei debiti relativi alle fattispecie sopra esposte, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In particolare, l'istante chiede:

«1) Se i saldi giacenti sui conti di gioco "dormienti", le vincite non riscosse e i rimborsi non richiesti, nonché le relative penalità e interessi, descritti in precedenza, possano essere versati utilizzando in compensazione i crediti d'imposta di cui all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020.

2) In subordine, se soltanto i saldi giacenti sui conti di gioco "dormienti", le vincite non riscosse e i rimborsi non richiesti, possano essere versati utilizzando in compensazione i crediti d'imposta di cui all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, dopo aver richiamato la prassi in tema di versamenti unitari e compensazione, ritiene che ricorrano *«tutte le condizioni indicate da codesta Onorevole Agenzia delle Entrate perché i saldi giacenti sui conti di gioco "dormienti", le vincite non riscosse e i rimborsi non richiesti, nonché le relative penalità e interessi, possano essere versati utilizzando in compensazione i crediti d'imposta di cui all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020»*.

Al riguardo, osserva che *«una volta che un versamento viene effettuato sul Mod. F24 è automatico che possa essere compensato con i crediti che confluiscono sullo stesso modello, salvo che, ovviamente, non sia stato disposto un divieto espresso al pagamento tramite compensazione (che non sembra essere presente nel caso in esame)»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si precisa che, la presente risposta non implica alcuna valutazione in merito alle modalità di acquisizione dei crediti d'imposta c.d. edilizi e alla loro effettiva spettanza, né alla sussistenza delle condizioni per il loro utilizzo in compensazione, non essendo oggetto di alcuna specifica richiesta; resta, dunque, impregiudicato il potere di verifica attribuito agli organi di controllo competenti in relazione alla corretta applicazione delle discipline di riferimento, alla presenza dei requisiti di legge preordinati alla fruizione dei crediti d'imposta di cui trattasi da utilizzare in compensazione, oltre all'esistenza e alla spettanza dei crediti stessi. A tale proposito si ricorda che, ai sensi del comma 6 dell'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 - come modificato dall'articolo 33-ter, introdotto dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, di conversione del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 - è

stata introdotta in capo ai fornitori e ai cessionari del credito, in presenza di concorso nella violazione, una responsabilità in solido per il recupero dell'importo effettuato nei confronti del beneficiario. La predetta responsabilità in solido è individuata nelle ipotesi in cui il cessionario abbia omissso il ricorso alla specifica diligenza richiesta, in sede di acquisto di un credito rilevatosi inesistente, attraverso la quale sarebbe stato possibile evitare la realizzazione della violazione e l'immissione sul mercato di liquidità destinata all'arricchimento dei promotori dell'illecito (cfr circolare n. 23/E del 23 giugno 2022 e circolare n. 33/E del 6 ottobre 2022).

L'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, al comma 1, dispone 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. [...]»*.

Il successivo comma 2 del citato articolo 17, a sua volta, contiene un'elencazione puntuale dei crediti e debiti per i quali trova applicazione il versamento unitario e la compensazione e, per quanto di interesse in questa sede, la lettera h-ter) del medesimo comma, estende la compensazione *«ad alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore»*.

Al riguardo, con la risposta ad interpello n. 435 pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 25 agosto 2022, è stato chiarito che *«La norma in parola, dunque, nel disciplinare la cd. compensazione orizzontale, consente di utilizzare il modello di*

versamento unitario (F24) al fine di assolvere, con un'unica operazione, il pagamento delle somme elencate al comma 2, anche mediante compensazione con eventuali crediti relativi alle entrate sempre ivi indicate.

In sintesi, se una somma può essere riscossa tramite Modello F24, perché:

a) è inclusa nell'elenco di cui al comma 2 dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997;

b) è previsto da un decreto ministeriale emanato ai sensi della lettera h-ter del citato comma 2;

c) è previsto espressamente da una norma di rango primario (anche secondaria/attuativa), con una formulazione che richiama l'applicazione dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997;

allora i relativi debiti possono essere pagati utilizzando in compensazione i crediti tributari e contributivi (anche di natura agevolativa) che possono essere esposti nel modello F24, salvo che, ovviamente, non sia stato disposto un divieto espresso al pagamento tramite compensazione».

Ciò detto, con riferimento all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, l'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 8 marzo 2002, n. 66, prevede che «*L'imposta unica dovuta in base alle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 3 è versata in unica soluzione entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento, [...] Il pagamento dell'imposta è effettuato con le modalità di cui al Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.*».

Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 18 luglio 2003 - concernente la "Riscossione delle entrate di competenza dell'Amministrazione autonoma

dei monopoli di Stato tramite il sistema dei versamenti unitari e delle compensazioni" - dispone, a sua volta, all'articolo 1 che, *«[l]e entrate tributarie ed extratributarie, incluse quelle a titolo di sanzione, la cui riscossione rientra nella competenza dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato possono essere riscosse con le modalità stabilite dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.*

2. Il servizio di trasmissione dei flussi informativi e il rimborso delle spese relativi alle operazioni di riscossione previste dal comma 1 sono disciplinati con convenzione, stipulata tra l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato e l'Agenzia delle entrate.».

A sua volta, il decreto del Vicedirettore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli del 24 maggio 2016 - concernente "l'imposta sul margine per i giochi di abilità" - all'articolo 4 dispone che, *«[l] concessionario effettua il versamento degli importi dovuti nei termini e con le modalità di cui all'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica dell'8 marzo 2002, n. 66, mediante il modello F24 accise, come previsto dal Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. I codici tributo da utilizzare per i versamenti sono pubblicati sul sito www.agenziadoganemonopoli.gov.it.*

2. L'imposta unica dovuta in base ai conteggi resi disponibili ai concessionari mensilmente è versata in unica soluzione entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento».

Tanto premesso, l'articolo 24, commi da 11 a 26, della legge 7 luglio 2009, n. 88, recante disposizioni in materia di esercizio e di raccolta dei giochi a distanza, prevede al comma 19 che, la raccolta a distanza dei giochi elencati al comma 11 è subordinata alla stipula, anche per via telematica, di un contratto di conto di gioco tra il giocatore

e il concessionario. Lo schema di riferimento del contratto è predisposto nel rispetto di talune condizioni minime, tra cui, alla lettera 1) del comma 19, la *«devoluzione all'erario dell'intero saldo del conto di gioco decorsi tre anni dalla data della sua ultima movimentazione»*.

Con la risoluzione del 30 luglio 2014, n. 78/E, è stato istituito il codice tributo "5380" per il versamento, tramite il modello F24 Accise, delle somme devolute all'erario ai sensi dell'articolo 24, comma 19, lettera l), della L. 7 luglio 2009, n. 88.

Con riguardo, invece, alle vincite non riscosse ed i rimborsi non richiesti, concernenti le scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli, il relativo obbligo di pagamento è stato introdotto dall'articolo 1, comma 284, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, secondo cui, *«Le vincite non riscosse ed i rimborsi non richiesti entro i termini stabiliti dal regolamento di gioco, per le scommesse indette dopo il 1° gennaio 2005, sono acquisite dall'erario»*.

In relazione a tali somme, con la risoluzione del 3 agosto 2006, n. 97/E, *«Al fine di consentire il versamento delle somme dovute, secondo le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»*, è stato istituito il codice tributo "5120" da indicare esclusivamente nella colonna "importi a debito versati" nella specifica sezione "Accise/Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione".

Con successive risoluzioni sono stati istituiti ulteriori codici tributo al fine di consentire il versamento tramite il modello "F24 - Accise" anche delle penali disciplinate dall'articolo 26, comma 2, lettera b), della convenzione di concessione, per ritardato versamento delle vincite prescritte e dei rimborsi prescritti, nonché dei relativi interessi,

da indicare anch'essi nella colonna "importi a debito versati", nella specifica sezione "Accise/Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione".

Infine, a seguito dell'introduzione delle scommesse sugli eventi virtuali, l'articolo 16 del decreto del Vicedirettore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli del 12 febbraio 2013 ha previsto che, *«Ferma la sussistenza del credito maturato, i partecipanti decadono dal diritto alla riscossione delle vincite e dal diritto di richiedere i rimborsi presso i luoghi di vendita, qualora il pagamento degli stessi non sia richiesto nel termine di 90 giorni solari dalla data di vendita del biglietto.*

I rimborsi non richiesti e le vincite non riscosse entro i termini stabiliti al comma 1, sono acquisisti dall'erario.». Ai sensi del precedente articolo 14, comma 2, dette somme sono versate all'Erario, *«con le modalità stabilite dal decreto del Presidente della Repubblica 8 marzo 2002, n. 66»*, ossia, come già in precedenza indicato, *«entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento»* e ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

In attuazione delle suddette previsioni sono stati, quindi, istituiti con apposita risoluzione i codici tributo da utilizzare con il modello di versamento F24-Accise.

Tanto premesso, in linea con quanto già precisato con la citata risposta ad interpello n. 435 del 2022, quando la riscossione di una entrata avviene tramite la sezione "accise" del modello F24, i crediti ad essa relativi non possono essere utilizzati in compensazione, mentre i debiti ivi esposti possono, comunque, essere compensati "orizzontalmente" con i crediti relativi ad imposte e contributi diversi, da indicare nelle altre sezioni del modello F24 (cfr. in proposito le risposte ad interpello n. 1 e n. 406,

rispettivamente pubblicate sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate il 7 gennaio 2020 e il 3 agosto 2022).

Conseguentemente, anche nel caso prospettato, non si ravvisano impedimenti all'assolvimento, tramite compensazione *ex* articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, delle somme a debito innanzi richiamate, comprese le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi, il cui versamento è eseguito tramite il modello F24-accise. Restano confermati i limiti alla compensazione disposti dall'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, ovvero quelli disposti in presenza di somme iscritte a ruolo.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI a.i.
(firmato digitalmente)**