



Fondazione Bruno Visentini

*LA FISCALITÀ DEI GIOCHI*

*Analisi giuridica ed economica*



LUISS  
**CERADI**  
Centro di ricerca  
per il diritto d'impresa



LUISS Guido  
Carli  
LIBERA UNIVERSITÀ INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI  
Centro Arcelli per gli Studi  
Monetari e Finanziari



# INDICE GENERALE

## PARTE I – ANALISI GIURIDICA

Introduzione .....	2
Sintesi dei risultati della ricerca( <i>Fabio Marchetti, Giuseppe Melis, Alessio Persiani, Federico Rasi</i> )..	5
Verso il superamento del monopolio fiscale sui giochi ( <i>Fabio Marchetti</i> ) .....	14

### CAPITOLO I

#### IL MONOPOLIO IN MATERIA DI GIOCHI E SCOMMESSE COME MONOPOLIO FISCALE

*Dott.ssa Paola Batalocco, Dott. Stefano Riccardi,  
Avv. Alessio Persiani, Avv. Federico Rasi*

I.1. Introduzione. Il monopolio .....	17
I.2. La nozione di monopolio fiscale.....	21
I.3. Il monopolio fiscale nel contesto delle norme costituzionali .....	29
I.4. Il monopolio fiscale nel contesto della legislazione comunitaria .....	35
I.5. Natura dei proventi derivanti dal monopolio fiscale .....	38
I.6. (Segue) Qualificazione tributaria dei proventi derivanti da monopolio fiscale .....	44
I.7. Natura dei proventi derivanti dal monopolio sui giochi.....	47
I.8. Conclusioni .....	51

## CAPITOLO II

### LA DISCIPLINA TRIBUTARIA DEL FENOMENO LUDICO

*Dott.ssa Paola Batalocco, Dott. Lorenzo Sacchetti,  
Avv. Alessio Persiani, Avv. Federico Rasi*

II.1. Premessa .....	61
II.2. Il quadro normativo di riferimento: la legislazione tributaria ordinaria .....	62
II.3. (Segue). La legislazione tributaria speciale .....	64
II.3.1. L'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse.....	64
II.3.2. Il PREU su Bingo e Apparecchi da intrattenimento .....	78
II.3.3. Il prelievo alla fonte sulle vincite (cd. <i>tassa sulla fortuna</i> ).....	96
II.3.4. La tassazione "a monte" delle <i>lotteries</i> .....	103
II.3.5. L'imposta sugli intrattenimenti.....	107
II.4. Tassazione delle vincite come redditi diversi (art. 67 T.U.I.R.).....	114
II.4.1. Gioco <i>on-line</i> su piattaforme di bookmaker esteri sprovvisti di regolare autorizzazione A.A.M.S.....	114
II.4.2. Gioco d'azzardo .....	117
II.5. Il contrasto ai fenomeni illeciti di natura fiscale in materia di giochi e scommesse e le novità normative intervenute nel settore.....	121
II.6. I giochi ed i provvedimenti del Governo Monti.....	132
II.7. (Segue) Quale futuro per la fiscalità dei giochi?.....	151
II.8. Riflessioni circa la destinazione del gettito derivante dai giochi.....	165
II.9. Conclusioni.....	175

## CAPITOLO III

### LA DISCIPLINA COMUNITARIA DEL FENOMENO LUDICO

*Prof. Agostino Ennio La Scala*

III.1. Profili comunitari in materia di giochi e scommesse nel campo delle imposte dirette e indirette .....	182
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

## CAPITOLO IV

### CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

*Dott.ssa Paola Batalocco, Dott. Stefano Riccardi, Dott. Lorenzo Sacchetti,  
Avv. Alessio Persiani, Avv. Federico Rasi*

IV.1. Valutazione dell'esistente modello di <i>gaming taxation</i> .....	194
--------------------------------------------------------------------------	-----

### APPENDICE

*Dott.ssa Paola Batalocco*

Prospetti sinottici.....	222
--------------------------	-----

BIBLIOGRAFIA .....	228
--------------------	-----

## PARTE II – ANALISI ECONOMICA

### LA VALUTAZIONE ECONOMICA DELLE INNOVAZIONI FISCALI NEL MERCATO DEI GIOCHI: METODOLOGIA E ANTICIPAZIONI

Introduzione .....	236
--------------------	-----

#### **CAPITOLO I**

##### IL GIOCO IN ITALIA

*Prof. Marco Spallone, Prof. Alessandro Pandimiglio*

I.1. Quadro storico.....	238
I.2. La riserva legale .....	239
I.3. Il settore dei giochi.....	240
I.3.1. Alcune grandezze economiche .....	241
I.4. Possibili sviluppi.....	247

#### **CAPITOLO II**

##### CLASSIFICAZIONE DEI GIOCHI

*Prof. Marco Spallone, Prof. Alessandro Pandimiglio*

II.1. Giochi a totalizzatore e giochi a quota fissa .....	251
II.2. Scommesse ippiche e scommesse sportive in Italia.....	253
II.3. Scommesse <i>peer to peer</i> .....	254

## CAPITOLO III

### TEORIA ECONOMICA E MERCATO DEI GIOCHI

*Prof. Marco Spallone, Prof. Alessandro Pandimiglio*

III.1. Definizione del prezzo e della quantità .....	255
III.2. Imposte specifiche e imposte proporzionali.....	258

## CAPITOLO IV

### LA TASSAZIONE DELLE SCOMMESSE

*Prof. Marco Spallone, Prof. Alessandro Pandimiglio*

IV.1. Quadro generale delle imposte.....	265
IV.1.1. Le imposte sul gioco e l'equità.....	266
IV.1.2. La molteplicità dei prelievi.....	266
IV.2. L'imposizione fiscale, dagli inizi all'imposta unica sulle scommesse.....	267
IV.2.1. Alcuni cenni storici.....	267
IV.3. Gli interventi normativi a cavallo dei due secoli.....	269
IV.3.1. L'uniformazione dell'imposizione fiscale.....	269
IV.3.2. Le prime risposte all'evoluzione del settore.....	271
IV.3.3. La redistribuzione dei proventi .....	272
IV.3.4. Le nuove esigenze del mercato .....	272
IV.4. Il decreto Bersani .....	273

## **CAPITOLO V**

### LA TASSAZIONE DEL MARGINE LORDO

*Prof. Marco Spallone, Prof. Alessandro Pandimiglio*

V.1. La tassazione del margine lordo .....	278
--------------------------------------------	-----

## **CAPITOLO VI**

### CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

*Prof. Marco Spallone, Prof. Alessandro Pandimiglio*

VI.1. Conclusioni .....	281
-------------------------	-----

BIBLIOGRAFIA.....	283
-------------------	-----



Fondazione Bruno Visentini



LUISS  
**CERADI**  
Centro di ricerca  
per il diritto d'impresa

# ***LA FISCALITÀ DEI GIOCHI***

## ***Parte I - Analisi giuridica***

**Direzione scientifica:** *Prof. Fabio Marchetti, Prof. Giuseppe Melis, Prof. Agostino Ennio La Scala*

**Coordinamento della ricerca:** *Avv. Alessio Persiani, Avv. Federico Rasi*

**A cura di:** *Dott.ssa Paola Batalocco, Dott. Stefano Riccardi, Dott. Lorenzo Sacchetti*

## INTRODUZIONE

Nella sua comune accezione il *gioco* è inteso come una competizione con finalità ricreativa che si conclude con la vittoria di singoli o di gruppi secondo determinate regole.

Sotto il profilo giuridico, del gioco si interessa anzitutto il legislatore del codice penale (artt. 718-723 c.p.), prevedendo sanzioni penali per l'esercizio di giochi d'azzardo in luoghi pubblici o aperti al pubblico e per l'esercizio abusivo di giochi non d'azzardo.

Più rilevante ai fini che interessano è la disciplina civilistica del gioco (artt. 1933-1935 c.c.), laddove il legislatore prevede, in via generale, che le obbligazioni che originano da attività di gioco o scommessa non siano tutelate da azione legale (eventualmente dall'eccezione della *soluti retentio*, non potendosi pretendere l'adempimento), e che neppure si debba restituire quanto ricevuto a titolo di pagamento. In base al codice civile, alla riconducibilità tra le obbligazioni naturali dei rapporti giuridici di gioco fanno eccezione le obbligazioni attinenti alle competizioni sportive ed alle lotterie legalmente autorizzate.

Di qui, dunque, la distinzione tra giochi che l'ordinamento vieta ed il cui divieto è assistito da una sanzione penale, giochi non vietati ma i cui rapporti obbligatori sono, tuttavia, sprovvisti di piena tutela sotto il profilo civilistico e giochi autorizzati, che originano rapporti obbligatori perfetti e che trovano la loro disciplina nella legislazione speciale di settore.

L'esistenza dei menzionati divieti e la conseguente necessità di apposite autorizzazioni per l'esercizio del gioco hanno fatto sì che lo svolgimento della relativa attività sia da sempre stato caratterizzato da un regime di monopolio legale o di diritto; strumentale a consentire il mantenimento di un attento controllo sull'intero settore.

E' nel quadro giuridico appena descritto che si inserisce l'interesse del legislatore tributario per le attività di gioco, quali vicende espressive di forza economica ed in cui la riserva monopolistica allo svolgimento dell'attività diviene strumentale al perseguimento di finalità di finanziamento delle spese pubbliche, sotto forma di devoluzione all'Erario di parte dei corrispettivi delle operazioni commerciali.

A tale imposizione sotto forma di monopolio fiscale, che affonda le proprie radici nella tradizione storica del nostro ordinamento tributario e che ha da sempre connotato il gioco del lotto, si sono affiancate, in tempi più recenti, forme di imposizione strutturate in modo diverso, che discostandosi in modo più o meno accentuato dai caratteri tipici del monopolio fiscale, tendono ad attribuire rilievo allo svolgimento dell'attività di gioco in sé considerata e al coordinamento dei fattori della produzione. Ciò è avvenuto, tuttavia, sulla base di una normazione che, nel tempo, si è stratificata in modo eterogeneo ed asistematico, al di fuori di un disegno unitario e in assenza di principi generali della materia o, comunque, di norme strumentali volte a regolare la fase di attuazione del prelievo fiscale secondo meccanismi comuni ed omogenei.

In questo contesto si inseriscono, poi, le evoluzioni connesse alla rivoluzione digitale degli ultimi decenni, che hanno visto la nascita e la crescente diffusione dei giochi *online*, in cui l'elevato tasso di competitività del mercato ha, di fatto, indotto il legislatore tributario ad attuare forme di prelievo fiscale relativamente modeste, specie se poste a confronto con quelle operate sui giochi c.d. tradizionali.

La ricerca, muovendosi nel complesso quadro giuridico dianzi illustrato, vuole concentrarsi sull'individuazione dei modelli di imposizione presenti nel settore dei giochi, analizzando i caratteri particolari di ciascun modello ed evidenziandone i tratti riconducibili ad unità. Prendendo le mosse dal modello basato sul monopolio fiscale, che, come detto, ha per lungo tempo caratterizzato la fiscalità del settore e che tutt'oggi connota taluni giochi c.d. tradizionali, la ricerca indaga come il legislatore abbia modellato le forme di tributo di più recente introduzione, alla luce dei principi fondamentali della materia tributaria e, in particolare, dei principi costituzionalmente sanciti di riserva di legge e capacità contributiva.

Componente fondamentale dell'indagine è costituita dall'approfondimento relativo all'ordinamento comunitario, per individuare il ruolo delle istituzioni europee nella progressiva evoluzione normativa verso prelievi tributari strutturati secondo modelli diversi dal monopolio fiscale.

Pertanto, la ricerca si è venuta ad articolare sulla base del seguente percorso:

- una prima parte di ricostruzione del modello impositivo del monopolio fiscale, indagandone le criticità messe in evidenza dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità in merito alla riconducibilità delle relative entrate tra quelle di natura

tributaria e all'applicabilità a tali forme di prelievo dei principi costituzionali della materia tributaria;

- una seconda parte di indagine puntuale dei modelli impositivi ulteriori rispetto a quello del monopolio fiscale, evidenziando i tratti peculiari di ciascun modello, la loro coerenza con i principi fondamentali della materia tributaria e la loro rispondenza a criteri di efficienza nella “gestione” del tributo sia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia da parte dei contribuenti;
- una terza parte di esame delle posizioni emerse nell'ordinamento comunitario con riferimento al mantenimento di forme di controllo economico basate sul modello monopolistico di carattere sia legale sia fiscale;
- una quarta ed ultima parte in cui, a conclusione dell'indagine svolta, si valuta la qualità della normazione e l'efficienza sotto il profilo giuridico dei modelli esistenti di *gaming taxation*, secondo i criteri stabiliti dalla Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 27 marzo 2000 sulla “analisi tecnico-normativa e analisi dell'impatto e della regolamentazione”.

La ricerca è stata curata dal CERADI della Luiss Guido Carli e dalla Fondazione Bruno Visentini.

La Direzione scientifica della ricerca è stata assunta dal Prof. Fabio Marchetti (Luiss Guido Carli), dal Prof. Giuseppe Melis (Università degli Studi del Molise) e dal Prof. Agostino Ennio La Scala (Università degli Studi di Palermo).

Il Coordinamento della ricerca è stato affidato all'Avv. Alessio Persiani (Luiss Guido Carli) e all'Avv. Federico Rasi (Luiss Guido Carli), avvalendosi della Dott.ssa Paola Batalocco, del Dott. Stefano Riccardi (Luiss Guido Carli) e del Dott. Lorenzo Sacchetti.

## SINTESI DEI RISULTATI DELLA RICERCA

Le principali conclusioni della ricerca svolta possono sintetizzarsi nelle seguenti proposizioni.

### **1. Il monopolio fiscale è un modello in via di superamento da parte del legislatore in favore del monopolio di diritto.**

Nella ricerca abbiamo avuto modo di evidenziare come il modello di tassazione dei giochi basato sull'archetipo del **monopolio fiscale** sia, ormai, in via di superamento da parte del legislatore.

Quanto al settore di interesse, tale forma di tributo appartiene alla tradizione storica del nostro ordinamento e, come tale, ha da sempre suscitato un vivace dibattito sia in dottrina sia in giurisprudenza in merito alla sua nozione, alle sue caratteristiche fondanti e alla sua riconducibilità tra le forme di prelievo nei cui confronti trovano applicazione i principi costituzionali di riserva di legge e di capacità contributiva. A quest'ultimo proposito, peraltro, si è sottolineato come, a fronte del consolidato orientamento della Corte Costituzionale incline a negare l'applicabilità del principio di capacità contributiva nei confronti di prelievi tributari diversi da quelli qualificabili come imposte, vi siano autori che, facendo leva sulle finalità prettamente fiscali perseguite da taluni monopoli, affermino che la legittimità di tali istituti debba essere valutata anche sulla scorta del principio di capacità contributiva.

Ebbene, non v'è dubbio che **tale forma di imposizione** – che, vale ribadire, ha costituito per decenni il modello tributario applicato nel settore dei giochi con cui si rispondeva alle esigenze di finanziamento dell'Erario – **è ormai in via di superamento**. A fronte di una permanenza dell'imposizione attuata in forma monopolistica nell'ambito del gioco del lotto, delle lotterie nazionali e del Superenalotto, negli ultimi anni il legislatore ha progressivamente introdotto, sia pur al di fuori di un disegno complessivo di disciplina fiscale di settore, **forme di tassazione strutturate in modo diverso, che, in modo più o meno accentuato, si allontanano dal modello di monopolio fiscale**, inteso come

riserva dell'esercizio di una determinata attività in favore dello Stato o di altri enti pubblici al fine di garantire un'entrata finanziaria.

A fronte di tale superamento del modello di monopolio fiscale, **non è venuto meno il tradizionale connotato monopolistico dell'esercizio dell'attività sotto il profilo amministrativo.** Il sistema si è evoluto ricorrendo a moduli concessori. Affidando a terzi la gestione dello svolgimento dell'attività di gioco, si è verificato nella ricerca come le autorità statali abbiano comunque tenuto fermo uno stretto controllo sul settore, non solo per il suo ruolo nevralgico in ambito economico, ma anche, e soprattutto, al dichiarato fine di contrastare ogni forma di gioco illegale e di perseguire finalità di carattere sociale. **Il legislatore continua così a ricorrere al monopolio non tanto per le pur rilevanti esigenze di finanziamento delle entrate pubbliche, ma per finalità di carattere generale.**

Qualunque riforma del settore deve tenere conto di questa insuperabile necessità.

## **2. Il monopolio di diritto è lecito nella prospettiva dell'Unione Europea al solo fine di garantire il contrasto di prassi illecite.**

La ricerca ha consentito di verificare che, nel settore dei giochi, è rimasto sostanzialmente immutato il **connotato monopolistico quanto all'esercizio dell'attività, sia pur sostanzialmente sprovvisto di finalità tributarie.**

La permanenza di una tale peculiare organizzazione dell'attività ha richiesto l'indagine dei profili legati all'ordinamento comunitario: tenuto conto dei principi mercatistici di libertà nella circolazione dei fattori produttivi e di promozione della concorrenza su cui si fondano i trattati comunitari, il permanere di riserve *ope legis* all'esercizio di attività d'impresa solleva fondati dubbi di coerenza rispetto ai dettami comunitari.

L'approfondita analisi degli orientamenti rivenienti dall'ordinamento comunitario, di carattere sia normativo sia giurisprudenziale, ha consentito di evidenziare che **la costituzione in sé di un monopolio** – con cui si attribuisca in esclusiva a favore di un unico operatore di offrire servizi nel territorio dello Stato considerato e si vieti a tutti gli altri operatori, compresi quelli stabiliti in altri Stati membri della UE, di fare lo stesso – **costituisce una restrizione all'esercizio della libera prestazione dei servizi garantita dall'art. 56 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).**

**Tuttavia, si tratta di una restrizione che, a determinate condizioni, può ritenersi giustificata** e che, dunque, gli Stati possono mantenere nel proprio ordinamento senza incorrere in censure comunitarie.

In particolare, le finalità che possono consentire la permanenza di un'organizzazione di tipo monopolistico dell'attività di gioco sono quelle anzidette, ovvero quelle **finalità generali attinenti alla tutela dei destinatari dei servizi di gioco** (lotta alla dipendenza al gioco, contrasto alle frodi) e, più in generale, **dei consumatori**, nonché alla **tutela dell'ordine sociale** (in tema, ad esempio, di vincoli di limiti di puntata *ad personam*) e **dell'ordine pubblico** (lotta contro la criminalità, anche organizzata).

In quest'ottica, come emerge dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, l'organizzazione in forma monopolistica dell'attività diviene strumentale al perseguimento di funzioni di carattere extratributario, connesse al governo del settore.

A tal riguardo, particolarmente significativa è stata una recente sentenza della Corte di Giustizia UE (sentenza cd. "Costa-Cifone")<sup>1</sup> avente ad oggetto l'esercizio di attività di "booking" tramite centri trasmissione dati (cd. CTD) ovvero in assenza dei titoli abilitativi prescritti dalla normativa nazionale, la quale ha censurato alcuni aspetti del sistema concessorio italiano.

Più precisamente, da tale sentenza deriva che ciò che può essere giudicato incompatibile con i principi del diritto europeo non è il regime concessorio italiano in quanto tale, bensì soltanto talune particolari "modalità" con le quali lo stesso è stato concretamente attuato<sup>2</sup>. Nel complesso, il sistema concessorio continua a spiegare un'efficacia cogente, unitamente a quello dell'autorizzazione di pubblica sicurezza di cui all'art. 88 del T.U.L.P.S., in ossequio al paradigma della riserva allo Stato delle attività di gioco e scommessa, discendente dall'art. 43 Cost. e concretamente attuato con l'art. 1 del D.lgs. n. 496/1948, trattandosi di servizi di interesse economico generale connessi ad esigenze oggettive di ordine pubblico, come tali necessitanti di adeguate "canalizzazioni" in circuiti controllabili diretti a prevenire fenomeni criminali o di frode.

---

<sup>1</sup> Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 16 febbraio 2012, cause riunite C-72/10 e C-77/10. La Corte di Cassazione ha recepito tale orientamento, confermando quanto emerso dalla sentenza Costa Cifone ma soltanto nei confronti di una delle parti ricorrenti (Sig. Cifone). Cfr. Corte di Cassazione, terza sezione penale, sentenza n. 28413 del 10 luglio 2012.

<sup>2</sup> C. BENELLI, *La raccolta non autorizzata di scommesse dopo la sentenza "Costa Cifone" della Corte di Giustizia*, in Lexgiochi, 1 agosto 2012.

Così facendo, la pronuncia *de qua* formula un giudizio sostanzialmente positivo sull'attuale stato del sistema concessorio italiano, già modificato dal decreto Bersani (D.L. n. 223/2006) condizionandolo al recepimento di quanto stabilito da una precedente sentenza della Corte di Giustizia UE (sentenza cd. Placanica)<sup>3</sup>. Le modalità di attuazione del sistema concessorio che nella sentenza Costa Cifone vengono evidenziate come critiche, sono solo:

- la previsione, secondo la legislazione allora vigente, di distanze minime tra gli esercizi dei nuovi concessionari e quelli di operatori già esistenti, la quale si pone in contrasto con i principi di libertà di stabilimento e di libera prestazione di servizi nonché con i principi di parità di trattamento e di effettività. Un tale regime sarebbe giustificato soltanto qualora il suo reale obiettivo non fosse quello di proteggere le posizioni commerciali degli operatori esistenti, ma fosse invece volto ad incanalare la domanda di giochi d'azzardo entro circuiti controllati. I giudici comunitari, peraltro, hanno rimesso al giudice nazionale la verifica dell'obiettivo effettivo della normativa e, in particolare, se la previsione delle distanze minime consenta la migliore copertura e controllo a livello nazionale;
- l'applicazione di sanzioni per l'esercizio di un'attività organizzata di raccolta di scommesse senza concessione o senza autorizzazione di polizia nei confronti di persone legate ad un operatore escluso da una gara per l'attribuzione di una concessione in violazione del diritto dell'Unione europea, la quale si pone in contrasto con i principi di libertà di stabilimento e di libera prestazione di servizi. Tale constatazione è valida anche per la nuova gara indetta per rimediare alla suddetta violazione. Spetta al giudice nazionale verificare se la nuova gara e l'attribuzione di nuove concessioni abbiano effettivamente rimediato alla previa illegittima esclusione di un operatore;
- le condizioni e le modalità della gara. A tal riguardo, il giudice nazionale dovrà verificare se le condizioni e le modalità della procedura ad evidenza pubblica siano formulate in modo chiaro, preciso ed univoco, in coerenza con i principi di libertà di stabilimento e di libera prestazione di servizi, con l'obbligo di trasparenza nonché con il principio di certezza del diritto.

Quanto, poi, alle finalità di carattere prettamente tributario, esse non sono di per sé idonee a costituire valide cause di giustificazione della restrizione in discorso, non

---

<sup>3</sup> Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 6 marzo 2007, cause riunite C-338/04 e C-359/04.

rientrando nel novero delle deroghe sancite dagli artt. 51 e 52 TFUE. In nessun caso, infatti, le restrizioni derivanti dalla costituzione di un monopolio sui giochi e sulle scommesse può trovare giustificazione nella volontà statale di aumentare il gettito tributario.

Ciò consente di completare il giudizio sulle scelte del legislatore italiano. L'evoluzione del sistema dei giochi da un monopolio tributario ad un monopolio di diritto non appare incompatibile con i vincoli posti dall'ordinamento dell'Unione Europea.

### **3. Il sistema impositivo dei giochi, nonostante l'unitarietà del fenomeno osservato, si ispira a logiche differenti tra loro, frutto di scelte contingenti.**

Nel corso del tempo al modello impositivo basato sul monopolio fiscale si sono affiancati, assumendo un peso via via crescente, forme di prelievo strutturate in modo assai diverso.

**Il prelievo con struttura monopolistica** (secondo la ricostruzione tradizionale della dottrina tributaria<sup>4</sup>), fondato sulla riserva allo Stato dell'attività di gioco, **si basa su una decurtazione, prevista ex lege, del premio altrimenti dovuto sulla base delle leggi statistiche, con conseguente incameramento da parte dello Stato di un extraprofitto.** Dal punto di vista tributario, il sistema monopolistico assume le fattezze di una "imposta generalizzata sulle vincite teoriche", *sub specie* di decurtazione a monte del montepremi.

**Una forma di prelievo di più recente introduzione è stata strutturata dal legislatore avendo riguardo all'ammontare complessivo della raccolta:** si tratta, in particolare, delle forme di tassazione adottate per il Bingo, per gli apparecchi da intrattenimento che consentono una vincita in denaro e per il c.d. *betting* fisico, in cui **l'imposizione, a carico del concessionario-organizzatore, si realizza mediante il pagamento di una prestazione patrimoniale commisurata al volume delle giocate e determinata in base ad una percentuale prefissata.**

**Un'ulteriore forma di tassazione** è stata adottata in tempi recenti per alcune tipologie di gioco a distanza, commisurando il prelievo al **marginale lordo del concessionario**, ovverosia dell'organizzatore del gioco, corrispondente all'**importo della raccolta decurtato dell'ammontare delle vincite.**

---

<sup>4</sup> Cfr., *ex multis*, P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse. Contributo allo studio dei monopoli fiscali*, in Riv. dir. trib., 33 e ss..

Ebbene, come evidente, i prelievi del secondo e terzo tipo individuano nel **cessionario il soggetto passivo di diritto**, assumendo quale **presupposto per l'applicazione del tributo** non tanto la giocata o la vincita in sé considerata, quanto **la prestazione del servizio di gioco da parte dello stesso concessionario**.

La ricerca ha consentito di evidenziare come tali modelli impositivi di più recente introduzione, evidentemente distanti dalla tradizionale struttura del prelievo in forma monopolistica, siano stati introdotti **al di fuori di un disegno complessivo di sistema**, in risposta sia ad esigenze meramente contingenti di regolamentazione fiscale di singole tipologie di giochi sviluppatasi negli ultimi anni, sia in virtù della progressiva attribuzione in concessione a soggetti non prettamente statali dell'esercizio dell'attività di gioco, sia, ancora, in conseguenza dell'individuazione del settore dei giochi quale ambito in grado di contribuire positivamente all'innalzamento delle risorse finanziarie statali.

Al di là delle esigenze contingenti che hanno condotto a **spostare l'asse del sistema dal giocatore all'organizzatore** - fermo restando che lo Stato continua a ricorrere all'imposizione sul giocatore quando non individua un organizzatore da assoggettare a tassazione, come avviene nel caso di vincite derivanti da gioco all'estero o da gioco illecito - tale cambiamento appare assolutamente significativo. Esso sottolinea **la natura economica dell'imprenditore nel settore del gioco** e lo indica come **soggetto portatore di una propria capacità contributiva**. Si sono così risolte quelle dispute dottrinarie che ponevano in dubbio l'applicabilità dell'art. 53 Cost. ai prelievi sui giochi. Le più recenti forme di imposizione hanno certamente natura tributaria.

**Il legislatore che volesse provvedere ad una riforma del settore dovrebbe porsi il problema se assecondare o meno questo *trend* evolutivo. La risposta positiva appare auspicabile in quanto consente di meglio collocare nel testo costituzionale queste forme di imposizione e offrire garanzia al settore.**

#### **4. Il sistema impositivo dei giochi attualmente vigente potrebbe essere più decisamente orientato verso forme di tassazione sull'organizzatore del gioco.**

Si è detto che la ricerca ha consentito di evidenziare come i modelli impositivi di più recente introduzione nel settore dei giochi tendano ad identificare i soggetti passivi d'imposta nel soggetto concessionario dell'attività.

Il riferimento è, in particolare, ai **prelievi tributari strutturati secondo il sistema della raccolta ed il sistema del margine lordo del concessionario**; prelievi che, come

accennato, identificano i concessionari quali soggetti passivi di diritto del tributo e che, in questo senso, si differenziano profondamente dalle forme di tassazione tutt'oggi fondate sul sistema monopolistico, che, nel decurtare a monte il montepremi disponibile, si risolvono in una generalizzata imposta sulle vincite teoriche, che, come tale, colpisce tutti i giocatori e non solo coloro che, in esito al gioco, siano risultati vincitori.

L'individuazione di un preciso soggetto passivo di diritto nell'ambito dei prelievi impositivi strutturati secondo modelli impositivi diversi da quello monopolistico in senso stretto sembra potersi ricondurre alla circostanza che, in questi casi, **il presupposto dell'imposizione non può rinvenirsi nella giocata in sé, ma nella prestazione di un servizio che è il servizio di gioco.** In altri termini, il prelievo colpisce il **"prodotto"** che viene messo a disposizione del soggetto consumatore; prodotto che è offerto, tramite l'organizzazione posta in essere dal concessionario, sotto forma di servizio.

In questa prospettiva, **i prelievi tributari in discorso colpiscono non già il mero contributo dei fattori produttivi**, ivi inclusa l'opera del titolare, alla produzione di un determinato reddito, bensì **la sintesi di tali attività, alla quale soltanto è raccordabile il valore aggiunto nella sua organicità.**

Ebbene, non v'è dubbio che **tali forme di prelievo rispondano meglio al principio di capacità contributiva** - inteso come principio che richiede che i prelievi tributari colpiscano manifestazioni di ricchezza effettive ed attuali dei soggetti passivi d'imposta - rispetto a quanto non facciano le tassazioni basate sul sistema monopolistico puro. Come si dirà meglio *sub* cap. IV, i tributi strutturati secondo i sistemi della raccolta e del margine lordo del concessionario, sia pur con diversa intensità, presentano un collegamento con la ricchezza effettiva ed attuale del soggetto passivo d'imposta - vale a dire il concessionario - che è invece del tutto assente nei tributi modellati secondo il sistema monopolistico. Quale ricchezza effettiva ed attuale manifesta, infatti, il soggetto che partecipa al gioco senza vincere alcunché, pur soffrendo la riduzione delle sue teoriche possibilità di vincere?

A ciò si aggiunga che **tributi fondati sul sistema del margine lordo potrebbero consentire condizioni fiscali più vantaggiose per gli operatori**, che potrebbero riflettersi in potenziali benefici per gli stessi giocatori. In tal caso, infatti, **i concessionari disporrebbero di margini di manovra maggiori in riferimento al *payout* del gioco**, ciò che, come detto, può beneficiare i giocatori e, in ultima analisi, andare a vantaggio del livello di competitività sul mercato internazionale dei concessionari. **Queste forme di**

**imposizione lascerebbero all'organizzatore la possibilità di meglio organizzarsi per supportare le sfide di un'economia globalizzata:** le possibilità offerte dai giochi *on line* espongono gli operatori ad una concorrenza su scala mondiale. Le reti informatiche superano troppo facilmente i limiti posti dai modelli concessori. Il rischio attuale è quello di orientare le preferenze dei giocatori verso offerte di giochi via *internet* che, oltre a sfuggire al prelievo fiscale dello Stato italiano, sfuggono agli ineliminabili controlli di carattere sociale.

Non appare così sbagliato utilizzare la leva fiscale per non penalizzare gli attori nazionali se ciò è finalizzato a perseguire fini di carattere generale e sociale.

In questa prospettiva, la ricerca ha consentito di evidenziare, a certe condizioni, una **tendenziale preferenza per sistemi impositivi diversi rispetto a quello monopolistico, in quanto maggiormente coerenti con i principi fondamentali della materia tributaria ed idonei a perseguire meglio ed in modo più efficiente obiettivi di natura extratributaria legati alla competitività sul mercato dei concessionari.**

**5. La tassazione sull'organizzatore del gioco non è incompatibile con i principi nazionali e comunitari, purché sia correttamente ricostruita la base imponibile tassata e siano garantiti adeguati meccanismi di accertamento.**

Come accennato, la ricerca ha consentito di evidenziare una **tendenziale preferenza per forme di tributo strutturate secondo modelli diversi da quello monopolistico puro, in ragione, tra l'altro, di una loro maggiore coerenza con i principi costituzionali della materia tributaria, su tutti il principio di capacità contributiva.**

Dalla ricerca è altresì emerso che **le forme di prelievo basate sul sistema della raccolta** e che assoggettano a tassazione i concessionari in ragione dell'ammontare complessivo di questo valore **presentano tuttora caratteri riconducibili a quelli propri dei prelievi strutturati in forma monopolistica:** se è vero, infatti, che in tal caso si assiste alla puntuale individuazione di un soggetto passivo d'imposta (il concessionario), occorre altresì rilevare che la base imponibile appare calcolata non tenendo adeguato conto dei costi sopportati dal concessionario stesso, *in primis* delle vincite pagate ai giocatori che per il concessionario rappresentano, appunto, un onere. Da questo punto di vista, non v'è dubbio che **i tributi modellati secondo il sistema del margine lordo del concessionario tendono a presentare un collegamento più stretto con il principio di capacità contributiva** e, in particolare, con il requisito di effettività della ricchezza assoggettata a

tassazione: nel decurtare, infatti, l'ammontare delle giocate dei costi sostenuti per il pagamento delle vincite, tali forme di tributo tendono a limitare il prelievo alla ricchezza netta manifestata dal soggetto passivo, ponendosi in maggiore coerenza con il principio costituzionale di capacità contributiva.

**La scelta di un meccanismo piuttosto che un altro non deve ovviamente andare a scapito delle esigenze di accertamento dello Stato.** Se il sistema del monopolio fiscale è certamente quello che offre le migliori garanzie in tema di accertamento, ciò non vuol dire che le altre forme di prelievo, se adeguatamente strutturate, non offrano pari sicurezze.

Con riferimento a questo punto la ricerca ha consentito di evidenziare come **l'adozione di prelievi strutturati secondo il sistema del margine lordo del concessionario sia possibile a condizione che si introducano idonei meccanismi di accertamento del tributo**, tesi a prevenire casi di falsa rappresentazione della specifica realtà economica degli operatori del settore. Non a caso, proprio in questo ambito impositivo il legislatore ha recentemente introdotto disposizioni sanzionatorie specificamente destinate a contrastare il fenomeno delle giocate simulate che consentono a taluni attori della filiera (di solito i singoli titolari di punti vendita) di far comparire una vincita che, come detto, per lo stesso concessionario costituisce un onere deducibile.

Di qui, dunque, la necessità che l'introduzione di forme di prelievo strutturate sempre di più secondo il sistema del margine lordo del concessionario sia accompagnata dall'introduzione di idonei meccanismi di accertamento sino ad ora poco conosciuti nel nostro ordinamento, ma non per questo teoricamente meno efficienti.

*Prof. Fabio Marchetti*

*Prof. Giuseppe Melis*

*Avv. Alessio Persiani*

*Avv. Federico Rasi*

## **VERSO IL SUPERAMENTO DEL MONOPOLIO FISCALE SUI GIOCHI.**

Come è noto, in questi ultimi anni il regime di monopolio fiscale, che storicamente ha caratterizzato il prelievo fiscale sui giochi e che tuttora continua a caratterizzare il prelievo su alcune tipologie di giochi (lotto, lotterie nazionali e Superenalotto), è stato superato a favore di altre forme di prelievo (sulla raccolta o sul margine), così consentendo, da un lato, di risolvere una serie di problemi teorici generati dal sistema monopolistico, ma dall'altro, imponendo la soluzione di alcune questioni di ordine sistematico e, come dirò, anche di ordine etico - sociale.

Come ben approfondito nella ricerca, il regime monopolistico pone problemi non solo di compatibilità comunitaria (faticosamente, per non dire difficilmente risolvibili), ma anche di rispetto del principio di capacità contributiva. Sia il prelievo sulla raccolta che quello sul margine, invece, non solo appaiono in grado di risolvere i profili di compatibilità comunitaria, ma, essendo incentrati sull'organizzatore del gioco piuttosto che sul giocatore, superano le possibili questioni di coerenza con il principio costituzionale di capacità contributiva. Come messo in luce nella ricerca, non è più il giocatore il soggetto passivo del prelievo, bensì soggetto passivo è l'organizzatore del gioco, ponendosi quale presupposto del prelievo, appunto, il "prodotto gioco" ovvero sia l'organizzazione del servizio del gioco.

Questi risultati impongono, come si diceva, una qualche riflessione di ordine sistematico e, perché no, etico - sociale.

Il regime monopolistico, pur anacronistico e sostanzialmente incompatibile a livello comunitario e forse anche costituzionale, aveva il pregio di porre al centro del prelievo il giocatore: era (è) il giocatore l'effettivo soggetto passivo (il contribuente di fatto e di diritto) del prelievo, attuato attraverso la decurtazione ad opera del monopolista del monte premi. Pur nella sua rozzezza, essendo il prelievo indistintamente spalmato fra tutti i giocatori,

vincitori o meno, il prelievo incide sul soggetto, individuato dall'ordinamento, come il soggetto passivo del tributo. Si ricordi che, alla luce anche di una consolidata tradizione storico - culturale, il provento del gioco, la vincita, è considerato come un fatto economico di valenza reddituale, cioè come il risultato di un'attività "speculativa" (consistente nella giocata, e cioè nella scommessa) in grado di realizzare un presupposto impositivo. Il sistema monopolistico, sia pure con un prelievo indistinto a monte e, dunque, in modo forfetario, assicura l'assoggettamento economico al prelievo del contribuente - giocatore.

Le più evolute e moderne tecniche di prelievo, basate sulla raccolta o ancor più sul margine, pongono invece, come si è detto, al centro del sistema impositivo il soggetto organizzatore del gioco, relegando – per così dire – in una posizione del tutto secondaria il giocatore, che – soprattutto nel caso di prelievo sul margine – solo in maniera eventuale può essere economicamente colpito dal prelievo a monte sull'organizzatore, mediante la traslazione meramente economica dell'onere fiscale da questi sostenuto. È una scelta, una scelta tecnica, che però impone una riflessione sistematica e, come accennavo, etico - sociale.

È del tutto evidente, infatti, che tali nuove tecniche di prelievo, pongono il problema (un problema di scelta) se emarginizzare dal prelievo il giocatore, incentrando formalmente il prelievo stesso solo sull'organizzatore. È una scelta sistematica difforme dalla nostra tradizione che vede nella vincita l'oggetto del prelievo e nel giocatore, dunque, il contribuente da assoggettare al prelievo. Nella sua più rigorosa applicazione il sistema del margine, in particolare, esclude o dovrebbe escludere ogni partecipazione del giocatore all'applicazione del prelievo (se non, appunto, per effetto dell'eventuale traslazione economica), diversamente dal sistema monopolistico ove, gravando il prelievo sul monte premi, il giocatore rimane anche formalmente inciso dal prelievo.

In una visione etica del gioco, tale emarginazione del giocatore potrebbe non essere pienamente accettabile, pur nella consapevolezza della superiorità tecnica dei nuovi sistemi di prelievo e della necessità comunque di superare il sistema monopolistico. Il coinvolgimento del giocatore nel prelievo, sia pure come soggetto economicamente inciso dal prelievo ma comunque attraverso forme trasparenti e giuridico - formali di traslazione, appare eticamente importante; e sotto tale profilo non appare del tutto sufficiente il riscontro fattuale di una eventuale (più o meno piena) indiretta e non trasparente traslazione economica del prelievo sull'ammontare del premio e, quindi, sul giocatore. Dal punto di vista etico - sociale, il necessario superamento del monopolio dovrebbe

comportare comunque il coinvolgimento formale e trasparente del giocatore nel prelievo, vuoi attraverso forme di rivalsa obbligatoria del prelievo a monte scontato dall'organizzatore vuoi attraverso una suddivisione del prelievo stesso fra l'organizzatore (con il sistema del margine, ad esempio) ed il giocatore (ad esempio, attraverso l'applicazione di un prelievo "tipo bollo" sulla giocata o, ancor meglio, sulla vincita).

Poiché come emerge dalla ricerca, il sistema dei prelievi tributari sul gioco ha necessità di un urgente riordino, che non tenga conto solo dei profili, pur rilevanti, di gettito che il gioco può assicurare all'erario, ma anche della necessità di una revisione organica e sistematica della materia, di tali profili potrebbe essere opportuno tener conto al fine di evitare una riforma che potrebbe essere accusata di essere eticamente (e socialmente) scorretta. Fermo restando il superamento del sistema monopolistico, riconoscere il coinvolgimento giuridico - formale del giocatore nel prelievo significherebbe introdurre elementi di trasparenza oggi pressoché assenti e di consapevolezza del sacrificio economico che l'approccio al gioco comporta per il giocatore, elementi che potrebbero anche consentire una graduazione del prelievo pure al fine di introdurre effetti dissuasivi nei confronti dei giochi socialmente più pericolosi (in termini, ad esempio, di assuefazione). Non solo, ma proprio il prelievo di competenza specifica del giocatore potrebbe rappresentare la quota destinata a finalità etiche e, in particolare, al finanziamento di attività socialmente utili (dall'educazione al gioco, alla cultura, ecc.).

*Prof. Fabio Marchetti*

## CAPITOLO I

### IL MONOPOLIO IN MATERIA DI GIOCHI E SCOMMESSE COME MONOPOLIO FISCALE

SOMMARIO: I.1. Introduzione. Il monopolio – I.2. La nozione di monopolio fiscale – I.3. Il monopolio fiscale nel contesto delle norme costituzionali – I.4. Il monopolio fiscale nel contesto della legislazione comunitaria – I.5. Natura dei proventi derivanti dal monopolio fiscale – I.6. (Segue) Qualificazione tributaria dei proventi derivanti da monopolio fiscale- I.7. Natura dei proventi derivanti dal monopolio sui giochi – I.8. Conclusioni.

#### I.1. Introduzione. Il monopolio

Con il termine “*monopolio*” si suole indicare una situazione in base alla quale un soggetto, nell’ambito di un determinato mercato, si trova da solo a (importare o produrre e/o) vendere un certo bene o prestare un dato servizio<sup>5</sup>. La sussistenza di una situazione di monopolio comporta che l’offerente-monopolista abbia libertà di prezzo assoluta, a differenza di quanto si verifica in un regime di libera concorrenza<sup>6</sup>.

Venendo all’analisi genetica del fenomeno è di comune parere che una situazione di monopolio può realizzarsi per cause riconducibili alle contingenze economiche del mercato<sup>7</sup>, indipendenti dalla volontà del soggetto che beneficia del monopolio (c.d. *monopolio «necessario» o «naturale»*), oppure per cause intenzionalmente provocate da un soggetto al fine di assicurarsi una posizione di privilegio, consistente nello stabilire prezzi di vendita (e conseguire profitti) più elevati di ciò che sarebbe possibile in un regime concorrenziale, ovvero, in ultimo, per una precisa volontà normativa dello Stato volta a

---

<sup>5</sup> E’ chiaro che il presente lavoro analizza il c.d. monopolio di offerta, caratterizzato dalla presenza di una pluralità di domande e un’unica offerta, e non il monopolio di domanda al quale gli economisti danno il nome di monopsonio.

<sup>6</sup> Ampia è la letteratura economica sul monopolio. In tale sede sarà sufficiente un rinvio definitorio alla voce *Monopolio*, in Enciclopedia dell’Economia, Garzanti, Milano, 1992.

<sup>7</sup> Quando, ad esempio, la gestione esclusiva di un’attività economica dipende da cause naturali che favoriscono l’insorgere di un privilegio economico a favore di un soggetto o da fattori obiettivi di natura tecnica che non consentono se non ad una singola impresa di operare in un determinato settore produttivo. Si pensi, ad esempio, all’impresa che riesce ad acquisire la totalità di una materia prima necessaria per la produzione di un bene.

sottrarre, per il tramite della previsione di una riserva monopolistica, una certa attività al libero gioco delle forze di mercato.

La situazione di monopolio che si realizza nell'ultimo caso viene usualmente definita “*monopolio legale o di diritto*”<sup>89</sup> mentre negli altri casi si suole parlare di “*monopolio di fatto*”<sup>90</sup>.

Risulta quindi essere la causa generatrice del monopolio il *discrimen* tra monopolio di fatto e monopolio di diritto: particolari contingenze oggettive o soggettive di ordine tecnico-economico, a fondamento del primo; una specifica disciplina normativa che attribuisce ad un solo soggetto il diritto esclusivo di una certa attività economica, a fondamento del secondo<sup>11</sup>.

Tralasciando il monopolio di fatto<sup>12</sup> – non rilevante per il presente lavoro visto che a limite potrebbe interessare un'eventuale normativa antitrust – ed analizzando il monopolio di diritto è possibile, innanzitutto, affermare l'assenza di una definizione giuridica.

A tale mancanza ha cercato di sopperire la dottrina. Purtroppo, le definizioni date dagli autori che si sono interessati della materia sono tra loro divergenti. La causa della presenza di diverse nozioni dell'istituto, sta nel fatto che gli autori attribuiscono un peso diverso agli aspetti che caratterizzano il monopolio di diritto. In pratica, le diverse definizioni sono influenzate dalle differenti individuazioni delle caratteristiche fondamentali del fenomeno giuridico.

A tal proposito, con riguardo agli elementi essenziali del monopolio di diritto, si richiamano due distinte dottrine:

- a. da una parte stanno coloro<sup>13</sup> (anche se con sfumature diverse) che individuano i caratteri dell'istituto:

---

<sup>8</sup> Secondo S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, in Enc. dir., 1976, XXVI, 826, sarebbe più appropriato parlare di riserva normativa esclusiva del diritto d'esercizio di attività economica anziché di monopolio legale o di diritto, “in riferimento agli effetti giuridici della riserva ed alle disposizioni costituzionali che regolano la materia”.

<sup>9</sup> Autorevole dottrina M.S. GIANNINI, *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1977, 130, ha sottolineato l'ambiguità del termine che non ha una corrispondenza giuridica precisa.

<sup>10</sup> Dottrina meno recente distingue i monopoli in naturali od artificiali: A. BRUNIALTI, *Monopoli (in generale)*, Enc. Giur. It., X, parte III, 1901, 25.

<sup>11</sup> S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit., 826, E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, in Dig. disc. priv. sez. comm., 1994, 64; G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, in Enc. giur., XX, 1990, 2; L. SAMBUCCI, *Monopoli di Stato*, in Dig. disc. pubbl., Agg., 2005, 475.

<sup>12</sup> Circa la non rilevanza giuridica del monopolio di fatto B. COCIVERA, *Corso di diritto tributario*, 1965, 255: “La differenza tra monopolio di fatto e monopolio di diritto è evidente. Il primo è fuori del diritto, il secondo dentro il diritto”.

<sup>13</sup> S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit.

- nella norma che istituisce la riserva esclusiva di attività economica, a prescindere dall'istituzione del divieto,
- e nelle disposizioni sanzionatorie.

In sostanza, a loro parere la non essenzialità del divieto monopolistico risulterebbe dimostrata dalla possibilità che il monopolio sia istituito mediante una norma che deroga ad un preesistente divieto generale, costituendo una riserva esclusiva di esercizio dell'attività vietata in favore di un determinato soggetto. Sarebbe questo il caso della riserva dell'esercizio del gioco d'azzardo, vietato in via generale dall'art. 718 e ss. del codice penale. In un tale caso, sempre secondo la stessa dottrina, l'istituzione del monopolio non assumerebbe i caratteri e le forme del divieto monopolistico anzi il divieto di per sé sarebbe superfluo, in quanto disposto da altre norme, così che alla creazione del monopolio sarebbe sufficiente una deroga a queste ultime, fermo restando che gli effetti giuridici sostanziali propri del divieto saranno determinati da esse e la normativa istitutiva del monopolio potrà solo confermarli o ribadirli<sup>14</sup>. Tale orientamento individua, pertanto, il monopolio di diritto non tanto e non solo come compressione di libertà (divieto), ma altresì come attribuzione di una facoltà (diritto) che l'ordinamento giuridico nega in via generale<sup>15</sup>;

- b. dall'altra parte stanno coloro<sup>16</sup> che, richiamandosi ad una autorevole<sup>17</sup> definizione del monopolio di diritto: «*la situazione giuridica alla quale dà luogo la legge, la quale vieta ad ogni soggetto, all'infuori di un soggetto determinato, di produrre o vendere un dato bene o servizio*», enucleano due caratteristiche fondamentali dell'istituto:

---

<sup>14</sup> S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit., 837.

<sup>15</sup> Dello stesso orientamento, relativamente agli elementi essenziali, J.A.S. GALIANA, *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, in Dir. prat. trib., 1983, I, 1966. Tuttavia, l'Autore con riferimento alla duplice posizione creata dal monopolio (attribuzione ad un unico soggetto di un diritto e divieto generale per i restanti) crea un concetto unitario sostanziandosi in un "diritto-divieto", nel senso che "non potrebbe esserci un divieto senza che prima fosse stato concesso il diritto esclusivo di eseguire una determinata attività e, viceversa, non vi sarebbe un diritto ad esercitare tale attività economica in esclusiva che non comportasse in se stesso il divieto verso tutti gli altri di esercitare tale attività".

<sup>16</sup> G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 2.

<sup>17</sup> R. ALESSI, *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, Torino, 1956, 868. L'autore identifica il monopolio nel divieto monopolistico con l'esclusione del beneficiario. Simile al divieto amministrativo dal quale si distingue per una generalità che esclude il beneficiario e dal fatto che l'esclusione non si verifica a seguito di un giudizio di pericolosità ma col pagamento di una somma. Oggetto del divieto è la produzione e vendita del bene o servizio. Al divieto principale si aggiungono divieti accessori e complementari costituiti da obblighi impliciti quali es. divieto di giocare clandestinamente rivolto ai giocatori. Caratteri del divieto monopolistico sono: coattività, territorialità con esenzioni (temporanee e permanenti), generalità. Si possono altresì enucleare le figure giuridiche soggettive: ente pubblico che impone il divieto, beneficiario, il concessionario della produzione del bene monopolizzato ed il soggetto autorizzato, in deroga al divieto, alla produzione del bene monopolizzato

- il divieto autoritariamente imposto alla generalità dei cittadini di svolgere una determinata attività;
- e la correlativa posizione di privilegio del beneficiario del monopolio<sup>18</sup>.

Tale dottrina ha ritenuto che l'argomentazione precedente del Ruju non farebbe altro che sottolineare uno solo dei due aspetti che caratterizzano il monopolio di diritto ovvero l'eccezione al divieto<sup>19</sup>. Inoltre, obiettando in merito all'inclusione delle sanzioni tra gli elementi costitutivi del monopolio, un autorevole interprete ha rilevato come in realtà si sarebbe fatta confusione tra ricorrenza di un elemento e la sua essenzialità<sup>20</sup>, per cui l'assenza di specifiche sanzioni non pregiudicherebbe l'esistenza del monopolio. A tal riguardo, viene affermato che nel caso di monopoli istituiti senza la previsione di specifiche sanzioni, il monopolista potrebbe comunque tutelare i propri diritti mediante l'esperimento dei generici rimedi apprestati dall'ordinamento giuridico (come l'esecuzione forzata di obblighi di non fare).

In conclusione, viste le diverse tesi proposte dagli autori e considerate le fattispecie positive, qualora siano congiuntamente presenti i seguenti elementi:

- divieto autoritariamente imposto alla generalità dei cittadini di svolgere una determinata attività (a prescindere che sia preesistente o specificatamente imposto *ad hoc*);
- riserva esclusiva di attività economica a beneficio di un terzo;
- disposizioni sanzionatorie,

si può ragionevolmente affermare l'esistenza di un monopolio di diritto.

Sulla scorta di quanto sopra esposto, ed anticipando quando verrà detto nel prosieguo, appare chiaro che il fenomeno dei giochi e delle scommesse appartiene, senza alcun ombra di dubbio, all'insieme dei monopoli e in particolare modo al monopolio di diritto.

---

<sup>18</sup> G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit, 1.

<sup>19</sup> Sul punto Ruju precisa che il divieto generale (preesistente nell'ordinamento) assume caratteri differenti da quelli del divieto monopolistico sia con riguardo ai destinatari che alla natura (penale o amministrativa).

<sup>20</sup> Osserva sul punto DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit, 54: "È ben vero che, normalmente, la trasgressione del monopolio è espressamente sanzionata, ma ciò non vuol dire che, in assenza di una sanzione specifica, il monopolio non sussiste, se non altro per l'assorbente osservazione che nell'ordinamento sono comunque presenti rimedi di carattere generale, previsti per fattispecie diverse dal monopolio, che peraltro possono essere utilizzati dal titolare del diritto per farlo valere, ad esempio l'esecuzione forzata degli obblighi di non fare e il risarcimento per fatto illecito". Dello stesso avviso G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit, 2.

Infatti, analizzando la regolamentazione delle diverse categorie che rientrano nel novero dei giochi e delle scommesse è facile scorgere la presenza di tutti gli elementi essenziali che caratterizzano tale istituto (a prescindere dalla teoria che si voglia sposare).

## **I.2. La nozione di monopolio fiscale**

I fattori genetici del monopolio di diritto sono (alternativamente o congiuntamente):

- garantire l'efficienza, la sicurezza e la fruibilità di servizi (solitamente essenziali) o comunque il conseguimento di preordinate finalità di politica economica o sociale circa la produzione o la prestazione e/o la cessione di dati beni o servizi;
- riservare l'esercizio dell'attività economica ad un ente pubblico (di solito ma non necessariamente) affinché sia ad esso possibile conseguire entrate sfruttando la situazione di monopolio.

Non vengono considerate riserve monopolistiche ma semplici divieti l'esercizio (a determinate condizioni), da parte dei privati, di tombole, lotterie, concorsi ed operazioni a premio.

Lo scopo primario individuato nell'acquisizione delle entrate da parte dell'ente pubblico rappresenta il nucleo centrale della nozione di monopolio fiscale, comune nella sostanza a tutti gli autori, molti dei quali si impegnano nel qualificarlo con maggiore precisione, sia pure con differenti risultati. Pertanto, è di comune sentire che i monopoli fiscali verrebbero creati dal legislatore allo scopo primario di procurare entrate finanziarie a favore di un ente pubblico.

Di contro, in base al suddetto criterio, il monopolio di diritto (non fiscale) verrebbe costituito precipuamente per fini di utilità generale, concernenti beni e soprattutto servizi che il legislatore reputa di particolare interesse pubblico: o perché si tratta di servizi dei quali si vuole assicurare la massima fruizione possibile da parte dei consociati, prescindendo da ogni considerazione circa il conseguimento di un utile di impresa; o perché, sotto l'aspetto contenutistico, si tratta di servizi da svolgere con determinate modalità e cautele, onde evitare gravi conseguenze negative<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, Milano, Giuffrè, 2002, p. 14. L'A., in considerazione del fatto che monopolio in senso giuridico è soltanto il monopolio istituito a seguito di una norma di legge

Orbene, molteplici sono stati i criteri adottati dalla dottrina al fine di individuare una precisa linea di demarcazione tra monopoli non fiscali (o extra-fiscali) e monopoli fiscali (o private fiscali).

Richiamando i principali criteri individuati dal Lorenzon si possono distinguere:

a. **criterio finalistico**. In base a tale criterio i monopoli vengono definiti fiscali solo qualora abbiano quale precipuo scopo quello di conseguire un'entrata a favore dell'ente pubblico<sup>22</sup>.

In tal senso viene richiamata la seppur datata affermazione secondo la quale «*non possono essere considerati monopoli fiscali quelli istituiti per ragioni diverse da quella di procurare un'entrata fiscale: servizio ferroviario, postale o delle telecomunicazioni e dell'energia elettrica, acquisto dell'oro, produzione e vendita dei valori bollati*<sup>23</sup>».

In questa prospettiva si pongono, ad esempio, le definizioni secondo cui il monopolio fiscale rappresenta «*la fornitura di un bene o di un servizio in regime di monopolio a mero fine fiscale*<sup>24</sup>» piuttosto che il privilegio economico stabilito «*dalla legge in favore dello Stato o altro ente pubblico, con finalità di garantire un'entrata finanziaria*<sup>25</sup>».

Sempre muovendo da tale criterio finalistico, si giunge ad una più precisa qualificazione del monopolio fiscale nel momento in cui si evidenzia che scopo precipuo, anche se non esclusivo, dell'istituzione della privata fiscale è quello di

---

che vieti ai privati di svolgere una attività economica, nel contempo, riservata in via esclusiva allo Stato o ad un altro ente pubblico, non si sofferma sulla iniziale bipartizione monopoli di fatto/monopoli di diritto ma distingue direttamente tra monopoli di diritto e monopoli fiscali, riferendosi con i primi ai monopoli aventi finalità extrafiscali. Il Galiana, ad esempio, distingue tra *monopoli amministrativi* e monopoli fiscali, intendendo con i primi, in estrema sintesi, i monopoli aventi come finalità il miglioramento di un servizio pubblico (cioè quelli che nel presente lavoro vengono indicati con il termine *monopoli non fiscali*); in assenza di motivazione fiscale, il monopolio legale, infatti, può essere ricondotto nell'ambito del diritto amministrativo, anche in considerazione del fatto che il divieto monopolistico, elemento ad avviso dell'Autore essenziale in tutti i monopoli legali, presenta gli stessi caratteri del divieto amministrativo (coattività, territorialità e generalità). J. A. S. GALIANA, *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, cit., 1970.

<sup>22</sup> G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1956; B. COCIVERA, *Corso di diritto tributario*, Bari, 1965; J.A.S. GALIANA, *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, cit., 1973. Afferma l'Autore che: "Il vero fondamento dei monopoli fiscali va ricercato nella loro finalità, che non è altra che il procurare determinate entrate pubbliche. Il fondamento e la giustificazione dell'abolizione della concorrenza allo scopo di creare un monopolio fiscale si fonda nell'interesse lucrativo manifestatosi nell'ottenimento comodo e primario di certe entrate fiscali e sussidiariamente una rendita industriale derivata dall'esercizio del monopolio". L'Autore, inoltre, pur riconoscendo che sul piano giuridico del divieto non ha una rilevanza essenziale la distinzione monopolio fiscale-non fiscale in base al criterio finalistico, detta distinzione è tuttavia rilevante ai fini della delimitazione dell'oggetto del monopolio. Pertanto, non potranno considerarsi monopoli fiscali quelli che hanno uno scopo distinto da quello di conseguire un'entrata finanziaria.

<sup>23</sup> D. REGAZZONI, *Monopoli di Stato*, in NN. D. I., 127; in senso conforme G.A. MICHELLI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984, 31

<sup>24</sup> R. ALESSI, *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, cit., 6.

<sup>25</sup> J. A. S. GALIANA, *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, cit., 1973.

procurare un'entrata di natura tributaria all'ente monopolistico<sup>26</sup>. Dalle stesse premesse discende l'affermazione che «*wolendosi assoggettare all'imposta il consumo di determinati generi ... si istituisce il monopolio a favore dello Stato*»<sup>27</sup>.

Una classificazione incentrata sul criterio finalistico, pur se rilevante ai fini della delimitazione dell'oggetto del monopolio<sup>28</sup>, tuttavia, non è ritenuta utilizzabile sul piano giuridico<sup>29</sup>.

Nell'evidenziare la vaghezza e inutilizzabilità, sul piano giuridico, del concetto di monopolio fiscale così formulato se ne sottolineano i punti critici quali:

- considerazione del fine proprio dell'attività riservata. A tal proposito, la dottrina non ha mancato di evidenziare che l'utilizzazione di un criterio finalistico non sempre risulta valido per la definizione di un istituto, perché lo scopo appare irrilevante sul piano giuridico<sup>30</sup>;
- uso di una determinazione quantitativa derivante dalla necessaria prevalenza dello scopo fiscale. Nelle ipotesi, infatti, di riserva di attività economica che persegue concorrenti finalità, ovvero sia quella di garantire una migliore fruibilità di un servizio, sia quella di assicurare all'ente un'entrata si paleserebbe la necessità di accertare la primarietà della finalità fiscale, mediante valutazioni quantitative, prive dei requisiti di certezza richiesti per una qualificazione dell'istituto secondo criteri giuridici;
- utilizzo generico del termine "entrate" che necessita di una precisa individuazione e definizione. Infatti, viene sottolineato che tutti i monopoli conseguono entrate (non esistendo un monopolio gratuito) mentre il concetto di entrata dovrebbe essere riferito non a tutte le somme riscosse ma con riferimento ai profitti, utili e proventi netti; tale concetto implicherebbe la considerazione dei costi relativi all'esercizio dell'attività e di altri simili fattori economici. Per cui occorrerebbe qualificare

---

<sup>26</sup> B. COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1959, 290. Sempre in quest'ordine di idee rientra anche la definizione di monopolio fiscale come istituto strettamente legato alla finalità di procurare tramite esso, non una qualsivoglia entrata, ma un'entrata che si possa qualificare «tributaria».

<sup>27</sup> A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, 374.

<sup>28</sup> R. ALESSI, *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, cit., 5.

<sup>29</sup> G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 2; E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit., 55; S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit., 829, quest'ultimo, in particolare, afferma che tale criterio deve considerarsi privo di rilevanza giuridica e ciò a prescindere dal problema del rilievo in generale dell'elemento teleologico in sede di teoria generale ma perché di solito (e salvo eccezioni) non risulta possibile evincere sulla scorta di criteri rigorosamente giuridici quale sia il fine istituzionale delle varie riserve monopolistiche.

<sup>30</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, 2008, 23; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, 2006, 5; G. D'ALBERGO, *Sulla natura dei proventi derivanti all'ente pubblico dall'esercizio di un monopolio*, RB, 1955, 216.

normativamente il termine entrate con l'assunzione normativa delle entità economiche;

b. **criterio fondato sulla natura dei rapporti che intercorrono tra monopolista ed i singoli utenti.** Tale criterio è stato preso a base da un autorevole giurista che in tale ottica definisce monopolio fiscale come «*il divieto, autoritariamente imposto a tutte le persone dimoranti in un determinato territorio, di esplicare una determinata attività, riservata all'Ente pubblico che provvede ad esplicare tale attività nei confronti del pubblico contro il pagamento di un corrispettivo contrattuale*<sup>31</sup>». Pertanto, tale definizione assume come elemento discriminante la struttura giuridica del rapporto tra monopolista e l'utente/consumatore finale. In particolare, se tale rapporto assume natura di rapporto contrattuale privato, talché con la vendita del bene o la prestazione del servizio l'ente monopolista introita dei veri e propri «prezzi», allora il monopolio, giustificato in questo caso dallo scopo di poter realizzare un prezzo maggiore, è qualificabile come «fiscale»; se invece la prestazione del privato si atteggia a «tassa», ossia quando il rapporto appartiene alla sfera del diritto pubblico ed è quindi regolato da una legge, un provvedimento amministrativo ecc., allora il monopolio è extrafiscale, in quanto «il movente economico non è la causa determinante della prestazione<sup>32</sup>».

E' stato rilevato come in questa ricostruzione della nozione di monopolio fiscale sia comunque presente, seppur indirettamente, un richiamo al criterio finalistico<sup>33</sup>. La stessa dottrina che propende per il criterio fondato sulla natura dei rapporti che intercorrono tra monopolista e singoli utenti, infatti, oltre ad affermare che «*il fine per il quale viene istituito il monopolio — fine che, in quanto tale, non avrebbe potuto costituire il fondamento di una discriminazione giuridica — viene ad essere la base di distinzione tra monopoli fiscali e non fiscali, in quanto alla diversità del fine avuto presente dal legislatore corrisponde una diversa regolamentazione giuridica dei due tipi di istituto*<sup>34</sup>»; ammette che il criterio di discriminazione tra monopoli fiscali e non fiscali adottato non consente di accertare sempre con precisione la finalità fiscale del monopolio: l'analisi così condotta risulta, pertanto, insufficiente e denuncia la necessità di ricorrere ad ulteriori elementi di specificazione<sup>35</sup>. Ciò è ancor più vero se si pensa all'esistenza di monopoli privi di finalità fiscale e per i quali il corrispettivo dovuto

---

<sup>31</sup> A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, p. 365.

<sup>32</sup> A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 377.

<sup>33</sup> G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 2.

<sup>34</sup> A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 377.

<sup>35</sup> A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 381.

dall'utente, e che pure trae origine da un rapporto privatistico di compravendita, non può essere qualificato come tributo<sup>36</sup>.

- c. **criterio fondato sulla natura dell'attività monopolizzata e sull'interazione strutturale tra riserva monopolistica e meccanismi di prelievo.** Nella risoluzione del problema un illustre Autore<sup>37</sup> ritiene necessario svolgere uno studio analitico della morfologia delle varie situazioni monopolistiche di diritto, estrapolando gli strumenti giuridici attraverso cui si realizza la finalità monopolistica. A tal proposito, viene messa in risalto l'opportunità di analizzare l'oggetto della riserva che talvolta potrebbe di per se far emergere con rilievo giuridico lo scopo del monopolio.

Dirimente non è neanche la constatazione del fatto che l'attività esercitata sia commerciale o a scopo di lucro. Nel primo caso perché ciò è comune a tutti i monopoli, nel secondo caso perché non vi è unanimità nell'individuazione dello "scopo di lucro".

Per il giurista ogni qual volta fosse possibile individuare sul piano giuridico la presenza del fine di lucro diverrebbe evidente la distinzione tra monopoli fiscali e non.

Pertanto i criteri individuati per identificare la funzione fiscale del monopolio di diritto sono:

- **Natura dell'attività.** Vi sono attività che manifestano lo scopo di lucro pur non consistendo in produzione e vendita di beni e servizi in senso proprio. È il caso dell'esercizio del gioco d'azzardo che secondo l'Autore denuncia chiaramente la finalità fiscale sul piano giuridico giacché il fine di lucro è connotazione essenziale alla stessa definizione di gioco d'azzardo. Nell'analizzare la natura (considerata dai più privatistica) dei rapporti tra Stato e giocatori (rappresentate un contratto di scommessa) l'Autore afferma l'irrilevanza: del calcolo probabilistico che altera l'alea tra i partecipanti, della limitazione massima della vincita, dei particolari termini di prescrizione e della forma scritta del contratto (bollettini). Pertanto, il rapporto non si discosta, per l'insigne giurista, dal contratto di scommessa afferente il diritto privato.
- **Sussistenza di uno schema normativo che integri e renda strutturale al monopolio un particolare meccanismo di acquisizione delle entrate da parte dell'ente pubblico.** A tal riguardo occorre risalire *«ad una riserva normativa esclusiva di attività economica, la cui regolamentazione delinea un meccanismo (tributario o no) di acquisizione di entrate giuridicamente individuabili nella loro natura ed entità (a favore di un ente pubblico)»*

---

<sup>36</sup> In tal senso, R. ALESSI, *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, Torino, 1964, p. 7; M. S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, Riv. dir. fin., 1957, I, p. 24.

<sup>37</sup> S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit..

*integralmente strutturato nelle modalità di esercizio del monopolio, che la medesima regolamentazione stabilisce.*». In tal senso viene sottolineata l'imprescindibile interazione tra monopolio ed entrata. Rimangono invece fuori dell'ambito del monopolio fiscale tutte le riserve esclusive alle quali si affiancano strumenti di prelievo, quasi sempre tributari, specifici all'attività riservata ma che non si trovano in un rapporto di integrazione strutturale rispetto alla normativa che disciplina il monopolio e la sua morfologia, bensì rimangono da essa indipendenti.

d. **criterio del monopolio come «espressione della potestà impositiva dello Stato».**

Altro criterio di distinzione adottato è quello incentrato sul momento della istituzione del monopolio, nella quale di solito si è riscontrata, nel caso di monopoli con finalità fiscale, un'espressione della potestà finanziaria dello Stato<sup>38</sup>, in grado di qualificare peculiarmente il tipo di monopolio così come le entrate che dallo stesso ne derivano. Secondo tale criterio, un monopolio può considerarsi fiscale se ed in quanto tramite esso è possibile scorgere l'intenzione del legislatore di procurare, allo Stato o ad altri enti pubblici, delle entrate, in virtù e per effetto di quella particolare potestà che riconosciamo come potestà impositivo-finanziaria<sup>39</sup>. Muovendo da tale criterio alcuni autori arrivano a determinare una simmetria tra la qualificazione tributaria delle entrate derivanti dallo svolgimento dell'attività monopolizzata e natura fiscale del monopolio stesso<sup>40</sup>.

Il Ruju rimarca la fallacia del criterio partendo da una semplice constatazione ossia il monopolio legale può essere istituito:

- in base ad una norma che vieta a tutti di esercitare una data attività e ne riserva il diritto di esercizio ad un determinato soggetto. In questo caso si è di fronte al cosiddetto **divieto monopolistico** in cui la situazione monopolistica si sostanzia in un divieto generale (di importare, produrre, vendere o prestare);
- per mezzo di una **norma** che agisce in via **derogatoria** nei confronti di un divieto generalizzato e facoltizza un dato soggetto ad esercitare un'attività altrimenti vietata.

---

<sup>38</sup> Su cui cfr., per tutti, A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 1 ss.; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 1 ss.; G.A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1967, I, p. 262 ss.; N. D'AMATI, *Lo sfondo imperativistico della teoria giuridica tributaria del reddito*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, p. 746 ss.; v. anche O. RANELLETTI, *Natura giuridica dell'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1974, I, p. 819 ss.

<sup>39</sup> G. LORENZON, 3. Su tale concetto, inoltre, G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 85 ss., A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 1 ss.

<sup>40</sup> Cfr., tra gli altri, G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1964, 3 ss., citato da G. LORENZON, cit., 3.

Quindi, nel primo caso avremo che i caratteri del divieto monopolistico (coattività, generalità, territorialità, soggetto beneficiario) essendo condivisi da tutti i tipi di monopoli (fiscali e non) fanno sì che la normativa istitutiva non risolve la dicotomia dei monopoli ossia non permette di distinguere tra i monopoli fiscali e non, escludendo quindi l'individuabilità dell'esistenza di una potestà statale particolare<sup>41</sup>. Sempre ad avviso di tale dottrina, tale considerazione è *in re ipsa* se si pone l'attenzione sul concetto di divieto monopolistico il quale essendo appunto un divieto, risulterebbe «*di per sé solo assolutamente inidoneo a realizzare effetti positivi (sul piano economico), e tanto meno a conseguire entrate a favore di un ente pubblico*» e potrebbe soltanto limitarsi «*a creare una certa situazione (giuridica) che sarà suscettibile (ma si tratta di mera possibilità) anche di essere sfruttata a fini fiscali, o semplicemente attraverso l'esercizio dell'attività economica svolto con fini di lucro, o comunque con l'innestare (successivamente) sulla normativa di divieto, degli strumenti giuridici che costituiscano un meccanismo atto a conseguire lo scopo dell'incremento dell'erario. Pare dunque che sia nei modi di esercizio dell'attività o in questi strumenti, creati sì sul presupposto del divieto e ad esso connessi, ma rispetto ad esso successivi ed ulteriori, che potrà forse essere individuata una discriminazione tra i monopoli legali ed eventualmente un'espressione della potestà d'impero statale atta a qualificare peculiarmente le entrate che quelli (e non il divieto monopolistico) consentano di conseguire*»<sup>42</sup>.

Alle stesse conclusioni si deve pervenire anche nel caso in cui l'istituzione del monopolio sia avvenuta tramite una norma derogatoria.

Per concludere, e con particolare riferimento al fenomeno ludico, è unanime in dottrina la riconduzione dei giochi e delle scommesse in generale nell'ambito dei monopoli fiscali<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit., 835 ss.: “Quindi, non sembra che l'analisi giuridica autorizzi ad individuare, nell'istituzione di una riserva esclusiva cui si attribuisce finalità fiscale, una particolare espressione della potestà (finanziaria) dello Stato, atta a qualificare peculiarmente le entrate ad essa relative, e tanto meno una sorta di presupposto di un procedimento ablativo a carico degli utenti o degli acquirenti (che d'ora in avanti, per brevità, chiameremo «fruttori») dei risultati dell'attività monopolizzata, specie se si riflette che la riserva si rivolge ed ha effetti privativi non nei confronti di queste categorie, ma invece nei confronti di quella dei possibili esercenti l'attività (importatori, prestatori, produttori, venditori)”.

<sup>42</sup> S.L. RUJU, cit., 838, più avanti afferma: “Se è esatta la conclusione per cui eventuali elementi peculiari del tipo di riserva monopolistica e natura giuridica delle entrate relative dovrebbero essere rivelati dagli strumenti giuridici attraverso quali la finalità del monopolio si realizza (che la dottrina ha in vario modo tentato di indagare e caratterizzare, come si vedrà), si rende indispensabile una metodologia analitica che tenda ad enucleare tali strumenti, distinguendo le varie ipotesi di strutturazione del monopolio legale e sintetizzandone il meccanismo organizzativo, per poter identificare i soggetti che in esso possono venire coinvolti e la natura giuridica dei rapporti che fra tali soggetti possono sussistere. A questo tipo di analisi sarà tuttavia opportuno premettere l'esame dei caratteri e della natura dell'attività riservata, perché se è esatto che l'«oggetto» del monopolio in genere è irrilevante a fini classificatori in quanto può teoricamente essere il più vario, non è tuttavia escluso che dallo studio di esso possa talvolta emergere con rilievo giuridico lo scopo proprio della riserva monopolistica, appunto perché proprio dell'attività riservata”.

<sup>43</sup> Per tutti vedasi E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit., 57.

A tal riguardo, volendo applicare al fenomeno in questione i diversi criteri volti all'individuazione dei monopoli fiscali come innanzi citati, è possibile addivenire ai seguenti risultati:

- **criterio finalistico.** Come detto secondo tale criterio affinché un monopolio sia fiscale è essenziale che esso abbia la precipua finalità di procurare delle entrate all'ente pubblico. Ciò appare evidente nel caso dei giochi e delle scommesse così come affermato anche dalla sesta Commissione permanente del Senato della Repubblica al termine di una recente indagine conoscitiva <<*l'organizzazione dei giochi, delle scommesse e dei concorsi pronostici da parte dello Stato ha la finalità di raccogliere risorse finanziarie aggiuntive rispetto alle entrate tributarie ed extratributarie*>><sup>44</sup>.
- **criterio fondato sulla natura dei rapporti che intercorrono tra monopolista ed i singoli utenti.** Anche in questo caso non pare che si possa negare la natura fiscale del monopolio del fenomeno ludico. Infatti, analizzando i rapporti tra il monopolista e il consumatore finale non appare possibile che esso sia strutturato a mò di tassa così come intesa dal Berliri.
- **criterio fondato sulla natura dell'attività monopolizzata e sull'interazione strutturale tra riserva monopolistica e meccanismi di prelievo.** In questo caso è l'esimio Rujju che spiega come il gioco d'azzardo denuncia chiaramente la finalità fiscale sul piano giuridico giacché il fine di lucro è connotazione essenziale alla stessa definizione di gioco d'azzardo.
- **criterio del monopolio come «espressione della potestà impositiva dello Stato».** Analizzando la normativa afferente i giochi e le scommesse appare indubbio che la loro istituzione e regolamentazione dichiara un intento prettamente fiscale e volto quindi al conseguimento di entrate, sulla scorta della cosiddetta potestà impositiva dello Stato.

Sul punto è interessante quanto riportato nella sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 16 marzo 2006, n. 7996. In tale pronuncia la Suprema Corte, nel richiamare la dottrina tributaristica, sembra accettare di buon grado la natura di “monopolio fiscale” del gioco del lotto. Pertanto, vista la similitudine dell'oggetto della pronuncia (gioco del lotto) con i giochi in generale, appare plausibile sostenere tale risultato per l'intero fenomeno ludico.

---

<sup>44</sup> Senato della Repubblica – XIV legislatura – Doc. XVII n. 10 “DOCUMENTO APPROVATO DALLA 6ª COMMISSIONE PERMANENTE (Finanze e tesoro) nella seduta del 26 marzo 2003”, Relatore Pedrizzi.

### I.3. Il monopolio fiscale nel contesto delle norme costituzionali

L'istituzione di una riserva normativa esclusiva con funzione fiscale pone evidentemente problemi di compatibilità con alcune norme costituzionali.

Una prima problematica di ordine costituzionale che si è posta nell'esame dei monopoli fiscali ha riguardato la compatibilità con l'art. 41 Cost., laddove stabilisce che l'iniziativa privata di impresa è libera e può essere indirizzata e coordinata solo in presenza di finalità sociali, e con l'art. 43 Cost., che ammette la possibilità di costituire riserve di attività a favore dello Stato in presenza di monopoli che rivestano carattere di preminente interesse generale.

*Prima facie* potrebbe affermarsi che il divieto monopolistico si ponga in contrasto con il principio della libertà di iniziativa economica sancito dal comma 1 dell'art. 41 Cost. e che risulti, pertanto, necessario ricercare, se esistenti, le norme costituzionali che legittimino l'istituzione di un monopolio in genere.

La questione deve essere analizzata dapprima alla luce delle disposizioni di cui ai commi 2 e 3 dello stesso art. 41, che, implicitamente, pongono dei limiti all'iniziativa economica privata.

In tale contesto, i *limiti alla proprietà privata* previsti dal citato comma 2 devono essere intesi unicamente nel senso di impedire che la stessa possa essere svolta in contrasto con "l'utilità sociale o in modo da arrecare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana"; ne deriva che tali limiti non possono essere tali da rendere impossibile od estremamente difficoltoso l'esercizio dell'iniziativa economica<sup>45</sup>, circostanza che invece sembra essere propria della situazione di monopolio, che di per sé comporta un divieto assoluto<sup>46</sup>. I *programmi e i controlli* di cui al comma 3, invece, devono essere interpretati nell'unico senso di indirizzare e regolamentare l'iniziativa economica, ma non abolirla<sup>47</sup>. Pertanto, con tali disposizioni, la Costituzione avrebbe inteso porre limiti relativi e non certo assoluti all'iniziativa privata<sup>48</sup>.

Alla luce di quanto esposto, la legittimazione costituzionale della norma istitutiva del divieto monopolistico (fiscale o non fiscale) andrebbe allora ricercata nell'art. 43 Cost., laddove ammette la possibilità, a fini di utilità generale, di riservare originariamente o trasferire allo Stato o ad altri enti pubblici "determinate imprese o categorie di imprese, che

---

<sup>45</sup> Corte Cost. 3 giugno 1970, n. 78, in *Foro it.*, 1970, I, 1881.

<sup>46</sup> S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit.; E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit.; G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit..

<sup>47</sup> Vedi nota precedente.

<sup>48</sup> Vedi nota precedente.

si riferiscano a servizi pubblici essenziali o a fonti di energia o a *situazioni di monopolio* ed abbiano carattere di preminente interesse generale”. In tale ottica, si converrebbe che esclusivamente l’art. 43 della Carta costituzionale comporti la possibilità di istituire divieti assoluti di esercizio di attività economiche correlati alla riserva monopolistica, tanto più che è lo stesso articolo a prevedere espressamente tale ipotesi.

La norma in questione, tuttavia, ad avviso della maggior parte della dottrina<sup>49</sup>, elencherebbe in modo *tassativo* le categorie di attività che possono essere oggetto di riserva esclusiva. Da ciò deriverebbe che l’art. 43 legittimi le riserve esclusive a condizione che le stesse abbiano riguardo alle attività economiche da esso precisate, che quelle attività di per sé rivestano una obbiettiva e notevole rilevanza generale e che la riserva sia disposta in quanto effettivamente risponda a fini di utilità collettiva. Alla luce di tali considerazioni se non appaiono dubbi con riferimento alla rispondenza alle condizioni in questione di gran parte dei monopoli di diritto non fiscali, lo stesso non appare possibile con riferimento ai monopoli fiscali. Ad avviso di certa dottrina, la difficoltà dell’assimilazione delle attività relative ai monopoli fiscali a quelle delle categorie previste dall’art. 43 (servizi pubblici essenziali, fonti di energia, situazioni di monopolio ed abbiano carattere di preminente interesse generale) e la carenza del requisito della loro rispondenza a interessi collettivi primari, implicherebbero già di per sé l’incostituzionalità, rispetto all’art. 43, delle norme che quella riserva hanno ad oggetto<sup>50</sup>.

---

<sup>49</sup> Come elencata da S.L. RUJU: A. AMORTH, *La Costituzione italiana*, Milano, 1948, 82; U. COLI, *La proprietà e l’iniziativa privata*, in *Commentario sistematico della Costituzione italiana* diretto da P. CALAMANDREI e A. LEVI, Firenze, 1950, I, 381; C. MORTATI, *La Costituzione e la proprietà terriera*, in *Riv. dir. agr.*, 1952, 482; ID., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, 1017; C. ESPOSITO, *La Costituzione italiana*, Padova, 1954, 135; ID., *Gli artt. 3, 41 e 43 della costituzione e le misure legislative ed amministrative in materia economica*, in *Giur. cost.*, 1962, 55; F. MAZZIOTTI, *Il diritto al lavoro*, Milano, 1956, 188; G. MIELE, *La proprietà terriera nella Costituzione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1956, 5; ID., *In tema di costituzionalità di attività economiche dello Stato*, in *Dir. econ.*, 1958, 1135; A. DE VALLES, *Posizione di problemi sulla costituzionalità di attività economiche dello Stato*, in *Dir. econ.*, 1958, 796; V. SPAGNUOLO VIGORITA, *L’iniziativa economica privata nel diritto pubblico*, Napoli, 1959, 222 ss.; S. CASSESE, *Legge di riserva e articolo 43 della Costituzione*, in *Giur. Cost.*, 1960, 1345; G. GUARINO, *Unità ed autonomia del diritto dell’energia*, in *Scritti di diritto pubblico dell’energia*, Milano, 1962, 230 ss.; U. POTOTSCHNIG, *I pubblici servizi*, Padova, 1964, 64, ove ampi riferimenti giurisprudenziali. Per opinioni differenti cfr. G. MOTZO-A. PIRAS, *Espropriazione e «pubblica utilità»*, in *Giur. cost.*, 1959, 209 ss.; S. FOIS, *Riserva originaria e riserva di legge nei principi economici della Costituzione*, in *Giur. cost.*, 1960, 483 ss.; A. PREDIERI, *Collettivizzazione, municipalizzazione e sindacato della Corte Costituzionale*, in *Giust. civ.*, 1960, III, 60 ss.; ID., *Collettivizzazione*, cit., 422 ss.; G. BALLADORE PALLIERI, *Diritto costituzionale*, Milano, 1963, 372.

<sup>50</sup> S.L. RUJU, *Spunti critici in tema di costituzionalità dei c.d. monopoli fiscali*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1971, I, 246; S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit., 87. L’autore letteralmente “Si può dunque concludere che sia le attività oggetto di riserve fiscali istituite a mezzo del divieto monopolistico, sia le stesse riserve, mancano dei requisiti indispensabili richiesti dall’art. 43 cost. perché possa essere giustificata la violazione del principio di uguaglianza e del principio della libertà d’iniziativa economica che la monopolizzazione comporta, mentre non sembra possibile desumerne una giustificazione dal disposto di altre norme costituzionali”. Circa i dubbi di legittimità costituzionale dei monopoli fiscali vedasi anche G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino,

Tuttavia, altra dottrina, pur sottolineando le difficoltà insite nell'applicazione dell'art. 43 Cost. ai monopoli fiscali, ha rilevato che nei fatti l'origine delle poche privative fiscali tuttora esistenti non poggia esclusivamente su ragioni finanziarie, per cui si dovrà tener conto delle diverse determinanti del monopolio ai fini dell'applicazione concreta dell'art. 43 Cost.<sup>51</sup>.

In ordine poi al rapporto dei monopoli fiscali con gli artt. 23 e 53 Cost. sembra pacifica la sola assoggettabilità dell'istituto all'art. 23, riscontrandosi dubbi circa l'applicabilità dell'art. 53<sup>52</sup>.

In particolare, con riferimento all'art. 53 Cost. parte della dottrina, sulla scorta degli orientamenti assunti dalla Corte costituzionale per la quale il principio della capacità contributiva è applicabile a quei tributi qualificabili come prestazioni contributive caratterizzate dal conseguimento di finalità generali, ne escludono un'estensione ai monopoli fiscali.<sup>53</sup>

Tuttavia, non manca una parte della dottrina, peraltro recente, che ammette l'applicabilità dell'art. 53 della Costituzione al mondo dei monopoli fiscali<sup>54</sup>.

A tal proposito viene affermato che il monopolio fiscale potrebbe trovare giustificazione costituzionale ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, allorché la riserva di impresa risulta funzionale ed insieme necessaria per l'attuazione del tributo, come ad esempio nel monopolio dei tabacchi, per cui una volta accertata la finalità fiscale, l'indagine di legittimità costituzionale dovrà essere svolta alla luce del disposto del citato art. 53, e quindi in termini di capacità contributiva, nonché dell'art. 23, in termini di riserva di legge,

---

1984, p. 32: "Piuttosto è da dubitare della congruenza di almeno alcuni dei predetti monopoli fiscali con il disposto dell'art. 43 Cost."

Nello stesso senso si è espressa anche la giurisprudenza (T. Roma, ordinanze 6-7-1971 e 16-12-1971, Giur. It., 1973, II, 45), assumendo che i motivi fiscali non possono essere adottati a giustificazione di limiti all'iniziativa economica ed escludendo che il fine fiscale possa coincidere con uno di quelli previsti dall'art. 43.

Contra G. MANGIONE, *Natura «tributaria» del monopolio dei tabacchi e diritto costituzionale alla libertà di iniziativa economica privata*, in Giur. it., 1973, II, 46 ss. che ha ritenuto come «l'aspetto tributario» presente nella riserva monopolistica, ed in particolare riguardante l'entrata fiscale rappresentata dall'imposta sul consumo dei tabacchi, possa giustificare la limitazione al diritto di libertà economica tutelato dall'art. 41 Cost. in applicazione non solo dell'art. 43 Cost., ma anche del principio di contribuzione alle spese pubbliche contenuto nell'art. 53 Cost.

<sup>51</sup> E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit., 56, G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 6.

<sup>52</sup> A favore G. MANGIONE, *Natura «tributaria» del monopolio dei tabacchi e diritto costituzionale alla libertà di iniziativa economica privata*, in Giur. it., 1973, II, 46, contro G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 32.

<sup>53</sup> Circa l'esclusione dell'applicabilità dell'art. 53 Cost. ai monopoli fiscali si veda *ex multis* G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 6. Relativamente all'applicabilità dell'art. 53 Cost. alle sole imposte: C. cost. 20.04.1977, n. 62, in *Giur. Cost.*, 1977, I, 606; C. cost. 2.04.1964, n. 30, in *Giur. Cost.*, 1964, 250; C. cost. 17.04.1968, n. 23, in *Giur. Cost.*, 1968, 425.

<sup>54</sup> E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit., 60.

mentre non rileva la giustificazione costituzionale in termini di limiti all'iniziativa economica<sup>55</sup>.

Per quanto riguarda l'applicabilità del principio di riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, si deve tener conto della elaborazione giurisprudenziale che ha esteso a dismisura la nozione di "prestazione imposta", fino a ricomprendervi prestazioni sicuramente non tributarie.<sup>56</sup> Quindi, non viene esclusa per determinate prestazioni (indipendentemente dalla loro reale qualifica di prezzi o tributi) l'applicabilità dell'art. 23.<sup>57</sup>

Venendo ora all'esame del fenomeno ludico con specifico riferimento al loro rapporto con i principi costituzionali si rappresenta innanzitutto che, per la costituzione del monopolio sui giochi e sulle scommesse, è stato osservato come la riserva monopolistica in questione non ponga problemi di compatibilità né con l'art. 41 Cost. né con l'art. 43 Cost.<sup>58</sup>

In particolare, in merito all'art. 41, posto che tale norma risulterebbe rispettata quando la riserva monopolistica non determini la soppressione definitiva dell'impresa privata in un determinato settore produttivo, non sussisterebbero problemi in termini di legittimità costituzionale in quanto viene, nella maggior parte dei casi, utilizzato il

---

<sup>55</sup> Così E. DE SENA, il quale alla nota 37 riporta: "A tali conclusioni giunge la dottrina (A. Fedele, *Concorso alle pubbliche spese e «limiti» all'iniziativa economica*, in *Studi ed informazioni*, 1989, I, 21 ss.), dopo un'analisi critica degli indirizzi espressi dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, chiamata a risolvere la questione di legittimità costituzionale di monopoli con funzione anche o esclusivamente fiscale (v. C. Cost. 3-6-1970, n. 78, *FI*, 1970, I, 1878 sulla riserva in favore del CIF relativa alla produzione e vendita di fiammiferi ed accenditori automatici). In tale ipotesi, infatti, la Corte costituzionale rilevava che era predominante non la funzione fiscale (consistente nella più agevole riscossione dell'imposta di fabbricazione), ma quella protettiva dell'attività, e quindi il monopolio andava dichiarato illegittimo non sussistendo i presupposti previsti dall'art. 43. È da notare, comunque, che la dottrina non aveva annoverato tra i monopoli fiscali quello dei fiammiferi, ritenendo rilevanti autonomamente i soli aspetti dell'imposta di fabbricazione (cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni*, cit., 409 e 470). Nel contempo, nelle sentenze che riguardano il monopolio dei tabacchi (v. per tutte C. Cost. 3-8-1976, n. 209, *GiC*, 1976, 1308), la Corte ha considerato la finalità fiscale alla stregua di un fine pubblico di preminente interesse generale, ma ha continuato a giustificare il monopolio in termini di servizio pubblico essenziale, ai sensi degli artt. 41 e 43, non ponendosi il problema della sufficienza del fine fiscale a giustificare il monopolio, in virtù del dettato dell'art. 53."

<sup>56</sup> C. Cost. 9.04.1969, n. 72, in *Giur. Cost.*, 1969, 1070.

<sup>57</sup> G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 32, E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit., 6, A. DE VALLES, *Limiti costituzionali alle leggi tributarie*, Riv. dir. fin., 1958, I, 4; A. FEDELE, *Commentario all'art. 23 Cost.*, in AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1978, 77; G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit. 6. Ad avviso di quest'ultimo "La presenza di una prestazione imposta, nel senso previsto dall'art. 23 Cost., è compatibile sia con un assetto autoritativo dei rapporti, sia con l'esistenza di un tipico schema contrattuale...In questo senso quindi non è da escludere che certe prestazioni patrimoniali a favore di un soggetto monopolista presentino, indipendentemente dalla loro effettiva natura di prezzi o tributi, caratteri tali da poter essere qualificate come «coattivamente imposte», e che quindi rispetto ad esse, per il verificarsi congiunto di certe condizioni (ad esempio, «essenzialità del bisogno» e «condizioni imposte dal monopolista»; cfr. C. Cost., 9.4.1969, n. 72 cit.), debba essere esteso il principio di riserva relativa di legge, previsto dall'art. 23 Cost.». Ad ogni modo, la stessa dottrina, precisa come la concreta applicabilità della disposizione costituzionale in esame non possa essere estesa in maniera indifferenziata a tutte le prestazioni patrimoniali inquadrabili nell'ambito dei monopoli fiscali, piuttosto la concreta applicabilità della disposizione costituzionale in esame va rimessa all'esame del caso concreto.

<sup>58</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse. Contributo allo studio dei monopoli fiscali*, cit., 55.

meccanismo della concessione che coinvolge una pluralità di imprese private nella materiale organizzazione e gestione dell'attività di gioco<sup>59</sup>.

Anche con riferimento all'art. 43 non si porrebbero questioni costituzionali, in quanto la finalità tributaria costituirebbe un preminente interesse generale<sup>60</sup> e pertanto permetterebbe di riconoscere l'affidamento allo Stato di una riserva esclusiva e monopolistica in merito ad una determinata attività. Tuttavia, anche qualora non si voglia considerare la finalità fiscale come un preminente interesse generale, vi è da dire che alla base del monopolio dei giochi e delle scommesse risiedono anche valutazioni di ordine extratributario (quali quelle di ordine pubblico, di prevenzione dell'esercizio delle attività di gioco d'azzardo per fini criminali o fraudolenti, canalizzandole in circuiti controllabili, ecc.) che rafforzerebbero ulteriormente l'assunzione dell'interesse generale a motivo ispiratore della riserva pubblica di attività<sup>61</sup>.

Con argomentazioni diverse è stata affermata la legittimità costituzionale dei giochi per cui <<... il dubbio relativo alla costituzionalità del monopolio fiscale sui giochi, sembra perdere di consistenza ove si considerino i presupposti e le finalità ad esso sottese.>><sup>62</sup>. È stato evidenziato, infatti, che la riserva in favore dello Stato non incide su un'attività altrimenti libera, ma deriva da un divieto generale posto per ragioni di ordine pubblico (art. 718 c.p.)<sup>63</sup>. Pertanto, il monopolio dei giochi oltre al fine fiscale ha anche fini di ordine pubblico. In tal senso la giurisprudenza, secondo la quale nei monopolio dei giochi <<la causa del potere riconosciuto alla pubblica amministrazione persegue non solo (e non tanto) lo scopo di assicurare un congruo flusso di entrate all'erario, quanto piuttosto quello di garantire, a fronte della espansione del settore, l'interesse pubblico alla regolarità e moralità del servizio e, in particolare, la prevenzione della sua possibile degenerazione criminale>><sup>64</sup>.

---

<sup>59</sup> In tal senso, P. BORIA che cita A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in B. Pezzini e C. Sacchetto, "Dalle costituzioni nazionali alla Costituzione europea: potestà, diritti, doveri e giurisprudenza in materia tributaria", Milano, 2001, 27.

<sup>60</sup> Il Boria afferma ciò anche in considerazione del rilievo assunto nell'ordinamento costituzionale dall'interesse fiscale dello Stato comunità. Sul valore dell'interesse fiscale in particolare nella giurisprudenza della Corte Costituzionale si veda P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002. Contra: S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit., 874; Gia. GUGLIELMETTI, Gio. GUGLIELMETTI, *Monopolio (dir. comm.)*, in Enc. dir., XX, 1990, 3 ss..

<sup>61</sup> Il Boria ricorda a tal proposito la Sentenza della Corte Cost. n. 209 del 3 agosto 1976, la quale ha qualificato la finalità fiscale espressa dai monopoli fiscali alla stregua di un preminente interesse generale.

<sup>62</sup> T. DI NITTO, *I giochi e le scommesse*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2003, Parte speciale, III, p. 3146.

<sup>63</sup> C. BENELLI, E. VEDOVA, *Giochi e scommesse tra diritto comunitario e diritto amministrativo nazionale*, Milano, 2008, 79.

<sup>64</sup> Cons. Stato, Sez. IV, 1 marzo 2006, n. 962; Cons. Stato, Sez. VI, 22 aprile 2004, n. 2330; Cass. Civ. Sez. Un., 1 aprile 2003, n. 4994.

Riguardo alla compatibilità del monopolio dei giochi con i principi costituzionali in materia tributaria, è stato parimenti osservato come possa trovare applicazione la regola prevista dall'art. 23 Cost. in quanto la prestazione patrimoniale imposta al privato dal soggetto titolare della riserva monopolistica risale ad un atto autoritativo dello Stato che ne stabilisce la disciplina e la misura<sup>65</sup>. Nell'ambiente negoziale ricadrebbe la sola decisione del privato di ricorrere o meno al servizio fornito in regime di monopolio, mentre le modalità della prestazione sono integralmente (o comunque sostanzialmente) determinate dall'intervento pubblicistico<sup>66</sup>. Ne conseguirebbe, pertanto, che l'istituzione e gli aspetti qualificanti della disciplina di ogni forma di prelievo fiscale sui giochi e sulle scommesse devono essere contenuti in un atto avente forza di legge, potendo essere rimessi ad atti secondari gli aspetti attuativi od organizzativi della medesima disciplina<sup>67</sup>.

Circa l'applicabilità al fenomeno ludico dell'art. 53 la dottrina è alquanto discorde. In merito si rimanda a quanto in precedenza descritto in ordine ai monopoli fiscali in generale.

Or dunque, premesso che secondo l'orientamento ormai consolidato della Corte costituzionale, il requisito della capacità contributiva prevista dall'art. 53 Cost. è applicabile a quei tributi qualificabili come prestazione contributive caratterizzate dal conseguimento di finalità generali<sup>68</sup>, al fine di valutare l'applicabilità o meno del principio costituzionale al fenomeno ludico, è imprescindibile individuare l'esatta natura del prelievo effettuato per ogni singolo gioco. Pertanto, per un'analisi completa e per le relative conclusioni si rimanda ai paragrafi successivi.

Tuttavia, con specifico riferimento al monopolio dei giochi si richiama una recente dottrina<sup>69</sup> che afferma la compatibilità dello stesso con i principi che regolano la materia tributaria, ovvero il principio della riserva di legge, il principio della capacità contributiva e l'interesse fiscale.

---

<sup>65</sup> In tal senso, C. MORTATI, *Natura giuridica dei proventi attribuiti agli enti pubblici nelle concessioni autorizzate di gioco*, in *Dir. prat. trib.*, 1954, I, 224 il quale rileva come possa assumersi quale criterio identificativo della natura di prestazione imposta «la determinazione unilaterale delle modalità della prestazione in deroga al diritto comune, allo scopo di assicurare in modo certo un provento da destinare al pubblico vantaggio». Per l'applicabilità dell'art. 23 vedasi in generale G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 32.

<sup>66</sup> Vedi, in generale sull'argomento, A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 46; Id., Art. 23, in *Commentario della Costituzione*, G. Branca (a cura di), *Rapporti civili*, Artt. 22 e 23, Bologna-Roma, 1978, p. 67 ss.; cfr. altresì E. DE SENA, op. cit., 60.

<sup>67</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse...*, op. cit., 51.

<sup>68</sup> C. Cost., 20 aprile 1977, n. 62, in *Giur. cost.*, 1977, I, 606; C. cost., 2 aprile 1964, n. 30, in *Giur. cost.*, 1964, 250; C. Cost., 17 aprile 1968, n. 23, in *Giur. cost.*, 1968, 425.

<sup>69</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse...*, op. cit., 53.

Per l'autore il monopolio fiscale dei giochi va considerato alla stregua dell'art. 53 Cost. e ciò nel presupposto che lo stesso assume il carattere proprio di un tributo. Infatti, l'Autore sembra considerare i monopoli fiscali una tipologia di tributo e da ciò ne fa discendere la sua legittimità costituzionale con riferimento all'art. 53.

La stessa dottrina pone l'attenzione sulla misura della prestazione patrimoniale imposta al giocatore (ed in cui si sostanzierebbe il carattere tributario del monopolio) la quale si caratterizza per essere apprezzabilmente inferiore a quella ordinaria. Tale disparità secondo l'Autore andrebbe ricondotta alla prevalenza che l'ordinamento tributario riconosce all'interesse fiscale a scapito del principio di capacità contributiva, il quale richiederebbe, per contro, anche in combinazione con valutazioni di ordine extratributario (correlate al contenimento del fenomeno del gioco d'azzardo e alla dissuasione verso comportamenti poco apprezzabili secondo la morale tradizionale), un innalzamento del carico fiscale relativo all'atto di gioco. La valutazione di interesse fiscale, invece, sarebbe correlata alla consapevolezza che *«rilevanti quantità delle somme destinate dalla comunità dei giocatori possano essere intercettate (e sottratte al gioco abusivo ovvero al gioco a distanza verso imprese non residenti) solo attraverso un'aliquota fiscale modesta»*.

Concludendo e sulla scorta di quanto innanzi detto (ed escludendo il principio di capacità contributiva di cui si dirà appresso) non pare che il monopolio dei giochi sia in contrasto con alcuno dei principi costituzionali richiamati.

#### **I.4. Il monopolio fiscale nel contesto della legislazione comunitaria (cenni)**

Contrariamente a quanto accade per il diritto interno, l'individuazione di un monopolio fiscale non è priva di effetti giuridici nell'ambito della normativa comunitaria la quale, ammette in una certa qual misura la sopravvivenza di monopoli che abbiano il fine primario di procurare entrate a favore dello Stato<sup>70</sup>.

La disciplina *de quo* va vista con particolare riferimento agli artt. 37 e 106 del TUE sulla scorta dei quali i monopoli fiscali esistenti nel nostro ordinamento si sono ridotti considerevolmente.

In sintesi, l'art. 37 del TUE contiene un impegno formale ad eliminare gli ostacoli alla libertà di circolazione delle merci nei confronti della quale i monopoli rappresentano un ostacolo.

---

<sup>70</sup> E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit., 58.

L'art. 106 TUE, invece, rappresenta una deroga alle norme che regolano la libera concorrenza. Lo sviluppo degli scambi, comunque, non deve essere compromesso in misura contraria agli interessi dell'Unione. A tal riguardo, viene affermato che una volta individuato il monopolio fiscale, esso possa beneficiare della deroga.<sup>71</sup>

Certo è che nell'applicazione della norma vi è: chi sposa la tesi di una nozione allargata di monopolio fiscale, nel senso di ricomprendervi anche quelli che non hanno come unica finalità quella di conseguire un'entrata finanziaria<sup>72</sup>, e chi afferma che i monopoli fiscali a carattere commerciale sono tenuti al rispetto dell'art. 37<sup>73</sup>.

Avendo riguardo alla materia dei giochi e delle scommesse si premette che questa non è stata armonizzata normativamente a livello europeo, per cui non esistono fonti comunitarie che disciplinano la materia, lasciando i singoli Stati autonomi nella definizione delle condizioni e dei limiti di esercizio della materia.

Tuttavia, anche *in subjecta materia*, gli atti e i comportamenti delle autorità nazionali devono essere improntati al rispetto delle libertà fondamentali garantite dal Trattato dell'Unione Europea<sup>74</sup>.

In particolare, considerato che le attività di organizzazione ed esercizio dei giochi e delle scommesse devono ritenersi attività economiche e nello specifico un'attività di servizi, ad esse si rendono applicabili in astratto i principi della libertà di stabilimento (art. 49 TUE) e della prestazione di servizi (art. 56 TUE) e in minima parte della circolazione delle merci (art. 28 TUE).

L'applicazione dei citati principi è tuttavia soggetta alle seguenti deroghe:

- relativamente al principio della libera circolazione delle merci l'art. 36 TUE lascia impregiudicati i divieti o restrizioni all'importazione, all'esportazione e al transito giustificati da motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale, o di tutela della proprietà industriale e commerciale. Tuttavia, tali divieti o restrizioni non devono

---

<sup>71</sup> G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 7. Tuttavia, l'Autore precisa che: «... nel caso in cui la finalità fiscale di un monopolio possa creare dei concreti conflitti tra l'interesse di uno Stato membro e l'interesse alla libera circolazione nell'ambito della Comunità, quest'ultimo è destinato a prevalere». Nello stesso senso E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit., 58.

<sup>72</sup> R. QUADRI- R. MONOCO- A. TRABUCCHI, *Commentario al Trattato istitutivo della CEE*, Milano, 1965, II, 696.

<sup>73</sup> N. CATALANO, *L'aggio ai rivenditori, strumento per il corretto funzionamento al monopolio fiscale di distribuzione dei tabacchi lavorati*, G.C., 1983, I, 2218.

<sup>74</sup> C. BENELLI, E. VEDOVA, *Giochi e scommesse tra diritto comunitario e diritto amministrativo nazionale*, Milano, 2008.

costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri;

- relativamente al principio della libertà di stabilimento e della libera prestazione di servizi l'art. 52 TUE (richiamato dall'art. 62 TUE) lascia impregiudicata l'applicabilità delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che prevedano un regime particolare per i cittadini stranieri e che siano giustificate da motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica.

A ciò si aggiunga, che qualsiasi provvedimento nazionale che impedisca l'esercizio delle libertà garantite dal TUE può considerarsi legittimo oltre che in forza delle citate deroghe, anche nel caso in cui sussistano esigenze imperative connesse all'interesse generale<sup>75</sup>.

Ed è con riferimento alle citate deroghe che la giurisprudenza comunitaria ha, nella sostanza, e con alcuni aggiustamenti, più volte giustificato la sussistenza della riserva monopolistica nell'ambito della materia dei giochi e delle scommesse.

La riserva statale in materia di giochi e scommesse è stata riconosciuta compatibile con i principi comunitari di concorrenzialità, libertà di stabilimento e libera prestazione di servizi, in quanto supportate da motivi imperativi di interesse generale. A tal proposito si richiama la sentenza Placanica (cause n. 338/04, 359/04 e 360/04 del 6 marzo 2007), nella quale la Corte di giustizia ha ritenuto che l'obiettivo della prevenzione dell'esercizio delle attività di gioco d'azzardo per fini criminali o fraudolenti, canalizzandole in circuiti controllabili, può giustificare le limitazioni alle libertà comunitarie poste dalla normativa italiana. Tuttavia, il Giudice comunitario ha lasciato al giudice nazionale la verifica del rispetto del criterio della proporzionalità con cui queste misure sono state adottate.

Anche per la giurisprudenza interna la riserva in favore dello Stato nel settore del gioco pubblico trova la sua ratio non tanto - o, comunque, non solo - nello scopo di assicurare delle entrate all'erario bensì in quello di controllare un fenomeno che è suscettibile di coinvolgere flussi cospicui di denaro, anche di provenienza illecita, fenomeno rispetto al quale si pongono, quindi, esigenze di tutela dell'ordine pubblico ed in particolare di contrasto alla criminalità, nonché di tutela della fede pubblica e dei giocatori. (v. Cons. Stato, Sez. IV, 1° marzo 2006, n. 962; Cass. civ., Sez. un., 1° aprile 2003, n. 4994; T.A.R. Lazio n. 4296/05).

---

<sup>75</sup> Vedesi in tal senso la Corte di Giustizia, 20 febbraio 1979, C-120/78, punto 30.

In definitiva, anche la politica espansiva nel settore del gioco, pur contraddicendo lo scopo sociale di limitare la propensione al gioco è, tuttavia, coerente con quello di evitarvi, per quanto possibile, le infiltrazioni criminali e di canalizzare le attività del gioco in circuiti controllabili (Cons. Stato n. 5644/2006; idem, 4321/2008)<sup>76</sup>.

### **I.5. Natura dei proventi derivanti dal monopolio fiscale**

Una volta analizzata la funzione fiscale del monopolio, spetta di chiarire il carattere o la natura delle entrate relative, se cioè lo Stato, il quale istituisce la riserva monopolistica, percepisca tali proventi a titolo di *prezzo privato*, come controprestazione del servizio prestato o della vendita del bene ovvero le riceva a titolo di *tributo* (del quale andrebbe specificata la tipologia), in quanto tale sottoposto ai principi costituzionali tributari<sup>77</sup>.

Sul punto dottrina e giurisprudenza hanno nel corso del tempo assunto spesso posizioni contrastanti. La disomogeneità delle posizioni sostenute è stata senz'altro acuita dall'impossibilità di mutuare un riferimento univoco con riferimento al concetto di «entrata tributaria»<sup>78</sup>. In tal senso, ha, peraltro, contribuito anche la diffusa tendenza a sovrapporre nell'analisi aspetti economici ad aspetti propriamente giuridici nonostante l'avvertita esigenza della necessità in sede di indagine scientifica di tenerli distinti.

E' stato rilevato come nel formulare le due opposte ipotesi dottrinarie (natura tributaria o non dei proventi dei monopoli fiscali), la dottrina abbia utilizzato due concezioni diverse di monopolio: una concezione unitaria sarebbe propria della dottrina che sostiene la natura tributaria e una concezione atomistica sarebbe invece propria dell'orientamento a favore della natura privatistica. In particolare, gli autori che, pur riconoscendo la natura privatistica del rapporto tra monopolista ed acquirente/utente, sostengono la natura tributaria delle entrate avrebbero una visione unitaria del fenomeno

---

<sup>76</sup> C. LOPEZ, *La riserva statale in materia di gioco pubblico: le implicazioni nel settore degli apparecchi da divertimento*, Scuola di formazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2010.

<sup>77</sup> In merito, si rimanda al precedente paragrafo "1.2. Il monopolio fiscale nel contesto delle norme costituzionali" ove sono svolte una prima serie di considerazioni sui rapporti tra i monopoli fiscali e gli artt. 23 e 53 Cost..

<sup>78</sup> E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit.; G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit.. Per la mancanza di una soddisfacente elaborazione della nozione di tributo, in presenza della molteplicità e varietà di prestazioni patrimoniali percepite dagli enti pubblici, v. G.A. MICHELI, *Profili...*, cit., 3; G. ZINGALI, «Tributo», in *NN.D.I.*, XIX, Torino, 1974, 848; G. MANGIONE, *Appunti sulla nozione di tributo: dal sistema tributario italiano al sistema tributario «italo-comunitario»*, *GC*, 1976, 197. Sul punto, E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. Cost.*, 2009. Come afferma G. LORENZON, op. cit., 8: "...la ricerca di una corretta soluzione da dare allo specifico problema non può prescindere da una impostazione di analisi che tenga nella dovuta considerazione il più generale e variegato quadro problematico della qualificazione giuridica di pubbliche entrate".

monopolio e, pertanto, lo riconducono, nella sua interezza, al momento potestativo e finalistico in cui lo Stato crea il monopolio, valutando il momento negoziale come mero strumento di attuazione. L'altro orientamento dottrinale adotterebbe, invece, una visione atomistica, per la quale il momento negoziale assurge ad elemento autonomo di produzione del provento, che pertanto ne condivide la natura privatistica, mentre il monopolio istituito «accede con finalità fiscale» al negozio giuridico, ma non ne modifica la causa<sup>79</sup>.

Passando alle diverse tesi si evidenzia un primo un orientamento dottrinale<sup>80</sup> relativamente diffuso in passato, che aveva sostenuto come l'esistenza di una privativa fiscale comportasse rilevanti effetti sul piano giuridico che andavano ad interessare la qualificazione dei proventi derivanti dal monopolio stesso. In particolare, veniva riconosciuta l'esistenza di un collegamento sistematico tra riserva monopolistica a fine fiscale e natura tributaria delle relative entrate.

Ad avviso di tale dottrina, l'esistenza di un monopolio di diritto ed il perseguimento di un fine di interesse generale, quale l'acquisizione di entrate destinate al bilancio di enti pubblici, rappresentavano elementi sufficienti per dedurre l'indole tributaria dei proventi derivanti dall'esercizio del monopolio stesso.

Come ebbe modo di sostenere il Giannini<sup>81</sup>, i proventi dei monopoli fiscali dovrebbero essere ricompresi tra le entrate aventi carattere tributario. Tale constatazione, ad avviso dell'Autore, rappresenterebbe *«verità assiomatica, da tutti sempre pacificamente riconosciuta»* e sarebbe supportata dallo stesso *nomen iuris*: *«Si dà, infatti, a questa categoria di monopoli l'attributo di "fiscali" (in contrapposto ai monopoli non fiscali) appunto perché col mezzo di essi si realizza un tributo, ovvero un prelievo della ricchezza privata per la soddisfazione dei bisogni pubblici dello Stato (o di altro ente pubblico)»*.

Sulla scia di tale autorevole orientamento, si era, pertanto, diffusa la tendenza a sostenere la tesi della natura tributaria dei proventi derivanti da monopolio fiscale sulla base di un presunto collegamento sistematico tra l'elemento a valle (entrate relative al monopolio fiscale) e l'elemento a monte (riserva monopolistica a fine fiscale), in quanto l'esistenza di quest'ultimo rappresentava espressione della potestà finanziaria dello Stato.

In questa prospettiva, una parte della dottrina, nell'affermare la natura tributaria delle prestazioni rese in regime di monopolio fiscale, ha dato per presupposto che la natura

---

<sup>79</sup> Così De Sena che cita la terminologia usata dall'Alessi, citata anche nel corso del presente lavoro.

<sup>80</sup> F. CAMMEO, *Le tasse e la loro costituzionalità*, in Giur. it., 1989, IV, 193; G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, cit..

<sup>81</sup> A.D. GIANNINI, *La Cassazione... e la roulette*, in Dir. prat. trib., 1954, II, p. 322-323.

di tributo fosse necessariamente connessa alla natura pubblicistica del rapporto tra ente monopolista e consumatore/utente<sup>82</sup>.

L'orientamento dottrinario in esame ha negato la possibilità di rapporti di natura privatistica o contrattuale tra ente monopolista e cittadini, giacché rilevava nei monopoli con funzione fiscale la presenza di quell'elemento coattivo proprio delle prestazioni cosiddette tributarie. Al riguardo, è stato affermato che *«l'obbligazione dei privati... è un'obbligazione di diritto pubblico, poiché deriva dall'esercizio di un potere sovrano da parte dello Stato che non stabilisce un prezzo contrattuale, ma impone un vero e proprio tributo»*<sup>83</sup>.

La dottrina successiva, invece, confermando la natura tributaria delle entrate delle private fiscali, ha ritenuto che esse derivino da un rapporto contrattuale di tipo privatistico, il quale tuttavia non costituisce ostacolo alla detta natura tributaria<sup>84</sup>.

A tal riguardo, va precisato che la maggior parte dottrina (sia quella che riconosce natura tributaria al provento derivante da monopolio fiscale sia quella che non riconosce tale natura) è sostanzialmente concorde nel riconoscere l'esistenza di un negozio giuridico di diritto privato tra il singolo e il monopolista (o concessionario) che vende il bene o presta il servizio.

A tal proposito, è stato rilevato<sup>85</sup> come *«nel sistema del monopolio fiscale il tributo non si traduce giuridicamente in un'obbligazione pecuniaria a carico del singolo, il quale di nulla è debitore verso lo Stato a titolo di imposta... l'acquisto dei generi, il cui prezzo è artificialmente aumentato, non cessa per questo dall'essere un negozio giuridico privato e precisamente una compravendita... ciò non toglie che la privata fiscale sia un mezzo di cui lo Stato si serve per procurarsi un'entrata»*. Ad avviso di tale Autore, pertanto, la privata fiscale adempie comunque la medesima funzione di una imposta, ma con una diversa struttura giuridica, di diritto privato, da cui la natura di prezzo della controprestazione<sup>86</sup>.

---

<sup>82</sup> Tali Autori hanno considerato tutti i rapporti inerenti ad attività svolte in regime di monopolio, e come tali quindi anche le relative prestazioni, come rapporti di diritto pubblico. F. CAMMEO, *Le tasse e la loro costituzionalità*, in *Giur. it.*, 1899, 204; G. DE FRANCISCI GERBINO, *La classificazione giuridica e la classificazione finanziaria delle entrate ordinarie dello Stato*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1917, I, 125.

<sup>83</sup> Così, espressamente, G. DE FRANCISCI GERBINO, *La classificazione...*, cit., 125; F. CAMMEO, *Le tasse e la loro costituzionalità*, cit., 204, il quale già riconosceva la qualità di tassa ai corrispettivi per l'erogazione di servizi derivanti dall'esercizio di imprese pubbliche in regime di monopolio.

<sup>84</sup> A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, 374; G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, cit., 3; S. BUSCEMA, *I monopoli fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1956, I, 294; G. MANGIONE, *Fattispecie imponibile collegata al reato e compravendita di generi di monopolio*, 1966, 406.

<sup>85</sup> A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, 341 ss.

<sup>86</sup> J. A.S. GALIANA, *Natura giuridica ...*, cit., 1976

La natura tributaria delle entrate deriverebbe, quindi, dalla circostanza che, comunque, il monopolio fiscale è un mezzo dello Stato per la realizzazione del tributo che resta incluso nel prezzo pagato dall'acquirente/utente<sup>87</sup>.

Dello stesso avviso, sulla natura del rapporto tra monopolista e utente, anche se poi ne trae conseguenze diverse, la dottrina<sup>88</sup> secondo la quale «*il corrispettivo pecuniario del servizio prestato in regime di monopolio fiscale...altro non è se non il prezzo del bene o del servizio fornito, attenendo esso a un rapporto privatistico di compravendita al quale l'elemento del monopolio accede con finalità fiscale*».

Posta, quindi, la natura privatistica del rapporto monopolista-fruitori, l'orientamento dottrinario sopra esposto ritiene totalmente compatibile con la sussistenza del rapporto contrattuale, l'asserito carattere tributario del provento derivante da monopolio fiscale<sup>89</sup>.

In tal senso è stato rilevato<sup>90</sup> come la compravendita di generi di monopolio non sia in realtà una compravendita comune. Infatti, insieme alle obbligazioni tipiche di tale contratto, così come previste dalla normativa civilistica (obbligazione di consegna della cosa e obbligazione del pagamento del prezzo), scaturiscono rapporti di natura tributaria che vengono ad instaurarsi direttamente tra l'acquirente e la finanza, il che non si spiegherebbe se la compravendita non fosse anche una fattispecie privatistica alla quale la legge unisce degli effetti di natura tributaria.

In tal senso si esprime anche il Micheli<sup>91</sup> il quale palesa l'opinione secondo la quale «*se nella struttura negoziale il prezzo rimane tale, qualunque ne sia l'ammontare, è peraltro rilevante giuridicamente che il singolo acquirente paga con il prezzo anche il tributo*».

Ancora, sul punto, è stato affermato<sup>92</sup> come «*Pur essendo la forma o struttura esterna del rapporto monopolista-fruitori quella di un contratto privato di compravendita, da questo contratto derivano*

---

<sup>87</sup> E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit

<sup>88</sup> R. ALESSI, *I monopoli fiscali...*, cit. 868

<sup>89</sup> In tal senso, A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1960, 374; sulla stessa linea di pensiero anche G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, cit., 1964, I, 3 ss., che sottolinea l'identità di risultato, conseguito dallo Stato attraverso il mezzo negoziale, a quello ottenuto con strumenti pur profondamente diversi come l'imposta e la tassa; in senso conforme, cfr. G. MANGIONE, *Fattispecie imponible collegata al reato e compravendita di generi di monopolio*, Temi, 1966, 406; S. BUSCEMA, *I monopoli fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1956, I, 294; G. MANGIONE, *Fattispecie imponible collegata a reato e compravendita di generi di monopolio*, in Temi, 1966, p. 406; G.A. MICHELI, *Corso...*, 1977, 33; J.A.S. GALIANA, *Natura giuridica ...*, cit., 1976; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 2002, 14; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 79; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 46.

<sup>90</sup> G. MANGIONE, *Fattispecie imponible collegata a reato e compravendita di generi di monopolio*, in Temi, 1966, p. 406.

<sup>91</sup> G.A. MICHELI *Corso...*, cit., 1984, 34.

<sup>92</sup> J. A.S. GALIANA, *Natura giuridica ...*, cit., 1977.

*una serie di effetti tributari che inducono ad attribuire la qualifica di tributo ad una parte del provento ottenuto dal beneficiario del monopolio».*

La natura composita della prestazione dovuta dal consumatore emergerebbe nella disciplina normativa del monopolio dei tabacchi.

In tale monopolio fiscale, la legge fissa la ripartizione dei prezzi di vendita dei generi di monopolio, individuando l'importo dell'imposta di consumo e dell'Iva gravante sugli stessi, l'aggio spettante ai rivenditori, e la quota afferente alla fabbricazione e distribuzione<sup>93</sup>.

L'enucleazione, nell'ambito del prezzo, di una quota imputata come tributo al bilancio dello Stato (quota fiscale) in contrapposizione a quella rappresentante il costo del bene (quota industriale), da imputarsi al bilancio dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli, ha indotto la dottrina ad identificare l'acquisto del bene come presupposto dell'imposizione, assolta con il pagamento del prezzo<sup>94</sup>.

Viceversa, si è sostenuto che il sistema legislativo avrebbe in realtà creato un obbligo tributario a carico dell'Amministrazione dei Monopoli, il cui presupposto risiederebbe nell'incasso, da parte della detta Amministrazione, del prezzo del genere di monopolio. Di conseguenza il rapporto tributario si stabilisce tra Stato ed Amministrazione, ferma restando la natura privatistica del rapporto tra quest'ultima e l'acquirente<sup>95</sup>.

Le diverse varianti dell'orientamento tributario possono essere ricondotte alla convinzione che il fondamento della natura tributaria dei proventi del monopolio fiscale risieda nel potere di supremazia dello Stato che si esprime nell'istituzione della privativa e che la quota di maggior entrata ottenuta dal monopolio è «tributo» solo perché senza l'istituzione del divieto monopolistico (mediante atto di imposizione formale) non avrebbe potuto essere realizzata<sup>96</sup>.

Come accennato nelle precedenti righe, altri Autori derivano conseguenze diverse a seguito dell'asserzione concernente la natura privatistica del rapporto monopolista-fruitori. Tale orientamento dottrinale nega, infatti, la natura tributaria dei proventi derivanti da monopolio fiscale attribuendo portata autonoma al momento negoziale; il corrispettivo

---

<sup>93</sup> L. 13 luglio 1965, n. 825, e successive modificazioni.

<sup>94</sup> G.A. MICHELI, *Corso...*, cit., 1984, 34.

<sup>95</sup> In tal senso, cfr. G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 9.

<sup>96</sup> Così descritto da G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 8.

pecuniario della prestazione fornita in regime di monopolio fiscale non sarebbe altro che il prezzo della prestazione stessa<sup>97</sup>.

A supporto di tale argomentazione sta la radicata convinzione secondo cui un'attività – e con essa le relative entrate – non può e non deve qualificarsi pubblicistica solo perché finalizzata ad assicurare il reperimento di risorse finanziarie ad enti pubblici; e ciò in particolare ove nell'esercizio di quell'attività non resti coinvolta una particolare potestà, ma essa si svolga attraverso normali strumenti privatistici e secondo ordinari rapporti di diritto privato. Su un piano strettamente giuridico, infatti, l'acquisto del bene oggetto del monopolio costituisce effettivamente un semplice e comune atto di compravendita, non diverso strutturalmente da qualsiasi altro rapporto riconducibile all'autonomia della volontà privata. Il fatto che il prezzo sia artificialmente più elevato di quanto sarebbe senza il vincolo monopolistico, nulla toglie al suo carattere prettamente «corrispettivo»; la prestazione del privato, infatti, rimane pur sempre legata in modo sinallagmatico a quella dell'ente monopolista, creano così un rapporto tra le stesse di effettiva reciproca giustificazione causale.<sup>98</sup>

Nell'ambito di tali opposti orientamenti, in una posizione intermedia, si inserisce la tesi di una parte della dottrina<sup>99</sup> in base alla quale la natura tributaria o privatistica delle entrate derivanti dai monopoli fiscali non potrebbe essere determinata in via preventiva e generalizzata ma andrebbe rimessa al concreto esame del congegno giuridico di acquisizione ovvero all'analisi delle concrete relazioni giuridiche. In particolare, l'orientamento dottrinario in questione partendo dalla distinzione tra l'ipotesi in cui il monopolio è «*situazione obiettiva idonea ad essere utilizzata al fine dell'attuazione di un prelievo tributario*» e quella in cui è «*strumento diretto per l'acquisizione di determinate entrate (indipendentemente dalla loro natura)*», ritiene che, nella seconda ipotesi, la natura delle entrate non è definibile a priori come tributaria o privatistica, ma si basa sul meccanismo di acquisizione dei proventi negli specifici casi concreti.

Alla luce di quanto sopra esposto, è palese il difetto di unanimità della dottrina sulla natura dei proventi derivanti dal monopolio fiscale. Pertanto, considerata la complessa struttura del monopolio, che si presta in modo indifferente ad acquisire entrate di diversa natura (privata o tributaria), appare opportuno, in una logica prudenziale e sulla scorta della

---

<sup>97</sup> R. ALESSI, *I monopoli fiscali...*, cit.; S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit..

<sup>98</sup> R. ALESSI, *I monopoli fiscali...*, cit. 7.

<sup>99</sup> G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 10.

più recente dottrina<sup>100</sup>, esaminare i singoli monopoli fiscali al fine di individuare la corretta natura.

Qualora, si individuasse nei monopoli fiscali un provento dal profilo nettamente tributario sorgerebbe l'ulteriore problema legato all'esatta tipologia di tributo (imposta, tassa ecc.). Quindi, solo al fine di una completa analisi del monopolio fiscale, vengono di seguito esposte le tesi dottrinali concernenti l'esatta tipologia dei proventi del monopolio.

### **I.6. (Segue) Qualificazione tributaria dei proventi derivanti da monopolio fiscale**

Al fine di completare l'analisi dei monopoli fiscali con particolare riferimento all'esatta individuazione dei relativi proventi, vengono di seguito riportate le diverse teorie esposte dagli autori che propinano la natura tributaria della privativa fiscale. Pertanto, solo ai fini di completezza e non per "partito preso" occorre presumere che i monopoli fiscali abbiano natura tributaria.

Ad avviso di una prima dottrina<sup>101</sup>, le entrate relative ai monopoli fiscali «*considerate nella loro struttura giuridica*», si qualificerebbero come *tasse*. In particolare, secondo tale orientamento dottrinario, «*il fatto che il singolo paghi una somma per una prestazione di cosa o per una prestazione di servizio non innova alla natura del rapporto giuridico che viene a formarsi, e che è la corresponsione di una somma pecuniaria in occasione di una prestazione amministrativa, quale è la vendita delle merci, anche se questa sia compiuta da privati, concessionari del servizio*».

Come è stato rilevato<sup>102</sup>, questa teoria è fondata su un elemento puramente formale, ovvero sull'atto della compravendita dei generi di monopolio in se stesso, e non sembra sostenibile in considerazione della complessa natura dei rapporti fra lo Stato e i contribuenti e della intrinseca posizione dell'imposta contenuta nei prezzi dei generi di monopolio fissati d'imperio da parte dello Stato medesimo e avendo, inoltre, riguardo al fatto che la tassa di solito si corrisponde quando si chiede allo Stato una sua funzione, anziché un servizio o un prodotto.

Altra dottrina<sup>103</sup> muovendo dalla definizione stessa di "tassa" ovvero di «*corrispettivo pecuniario di un servizio divisibile reso da un ente pubblico ma altresì corrispettivo di un servizio oggetto di*

---

<sup>100</sup> G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 10.

<sup>101</sup> G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, cit., 264.

<sup>102</sup> S. BUSCEMA, *I monopoli fiscali*, cit., 299

<sup>103</sup> R. ALESSI, *I monopoli fiscali...*, cit.; A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit.; J.A.S.. GALIANA, *Natura giuridica ...*, cit..

*un rapporto pubblicistico di prestazione amministrativa», la quale, essendo «un elemento pubblicistico che si contrappone all'elemento privatistico del prezzo di un bene o servizio oggetto di un rapporto privatistico, deve necessariamente attenersi ad una situazione pubblicistica quale appunto quella del servizio pubblico», ha rilevato l'assenza degli elementi essenziali di tale tipologia di entrata tributaria. Nel caso del monopolio fiscale, infatti, «non si può parlare né di servizio pubblico né di rapporto pubblicistico di prestazione amministrativa, in quanto... la finalità fiscale della prestazione è incompatibile con la nozione di servizio pubblico<sup>104</sup>».*

Ne discenderebbe, pertanto, che il dato essenziale che permette di escludere la natura di tassa è la finalità fiscale o meno della prestazione, in quanto, è tale finalità (qualora rappresenti la finalità *primaria* del monopolio) a far sì che lo Stato imponga coattivamente un prezzo più alto di quello di mercato e non perché serva come controprestazione quanto piuttosto come un'autentica imposta che gli permetta di ottenere un'entrata finanziaria sostanziale. «*Se, viceversa, la finalità del monopolio è quella di realizzare direttamente un interesse pubblico, gestendo pubblicamente il servizio o la prestazione di beni, allora si potrà sì esigere come controprestazione una tassa od un semplice prezzo politico, poiché non si pretende di ottenere primariamente un'entrata finanziaria, bensì soltanto, prestare o migliorare la prestazione di un determinato servizio pubblico<sup>105</sup>».*

Altra parte della dottrina<sup>106</sup> ha considerato che i proventi dei monopoli fiscali rappresentino una particolare forma di esazione di un'*imposta interna di consumo*.

In tale ottica, ad avviso di alcuno<sup>107</sup>, le imposte da monopolio fiscale sarebbero parificabili alle imposte di fabbricazione, poiché le due tipologie d'imposta avrebbero lo stesso contenuto sostanziale differenziandosi soltanto per il diverso sistema di esazione. Infatti, mentre per le imposte di fabbricazione lo Stato troverebbe conveniente non affrontare i rischi per l'organizzazione della produzione e si limiterebbe a sottoporre a vigilanza la libera produzione che è gravata dall'imposta in via anticipata, con riferimento ai monopoli, invece, lo Stato riterrebbe opportuno, per fini fiscali, riservare a sé il diritto esclusivo di produzione e della vendita (oppure della sola vendita), al fine di riscuotere con maggiore sicurezza l'imposta di consumo di cui intende gravare i generi medesimi.

---

<sup>104</sup> R. ALESSI, *I monopoli fiscali...*, cit., 868.

<sup>105</sup> J.A.S. GALIANA, *Natura giuridica...*, cit., 1986-1987.

<sup>106</sup> Fra gli altri: G.A. MICHELI, *Corso...*, cit., 33; STAMMATI, *Istituzioni*, 1965, 297.

<sup>107</sup> S. BUSCEMA, *I monopoli fiscali*, cit., 300.

Secondo altra dottrina<sup>108</sup>, la controprestazione del consumatore, pur avendo l'apparenza del prezzo, in realtà possiede almeno per una parte (quota fiscale) natura di imposta, unita ad un rapporto di imposta che s'instaura direttamente tra contribuente e finanza, nel momento medesimo in cui nasce il negozio di compravendita. Sarebbero così perfettamente individualizzabili gli elementi costitutivi dell'obbligazione d'imposta: la fattispecie verrebbe rappresentata dal consumo del bene o dalla prestazione del servizio monopolizzato; il soggetto passivo sarebbe il consumatore che fa nascere ed estinguere nel tempo stesso l'obbligazione impositiva; la base imponibile teoricamente sarebbe data dal prezzo del costo del bene o del servizio, e su questa base verrebbe applicata l'aliquota che determinerebbe l'aumento del prezzo globale del prodotto.

Tale teoria è stata rigettata da altra dottrina<sup>109</sup>, ad avviso della quale le leggi o gli atti normativi con valore di legge che stabiliscono i monopoli fiscali obbligherebbero sì i privati a rispettare il divieto monopolistico, come essenziale conseguenza dell'esercizio di monopolio e a corrispondere nel contratto di compravendita con il prezzo fissato d'imperio per l'acquisto dell'oggetto o per la prestazione del servizio monopolizzato, ma non sancirebbero alcuna obbligazione *a titolo di imposta*, la quale costituirebbe nucleo di un rapporto giuridico di imposta. Neppure la legge istitutiva del monopolio, al pari delle altre, disporrebbe che il consumatore di un genere di monopolio sia un soggetto passivo di una determinata obbligazione di imposta, né che l'acquisto di un bene monopolizzato sia il presupposto di fatto che dà origine alla nascita di questa obbligazione, e ancora meno, nessuna legge sancirebbe dei procedimenti di accertamento o di riscossione relativamente a questa supposta «imposta» interna al monopolio fiscale. Il riferimento legislativo alla «imposta di consumo» andrebbe inteso come una modalità di denominazione della quota tributaria, la quale in nulla somiglia alla realtà giuridica, atteso che, sebbene si possa concepire l'esistenza di una effettiva quota tributaria, sarebbe totalmente inconcepibile la sua qualifica di imposta, non potendo giuridicamente riscontrarsi nell'ordinamento giuridico italiano nessuna disciplina positiva di un rapporto giuridico di imposta nella ipotesi dei monopoli fiscali, con l'unica eccezione dell'imposta unica sui giochi di abilità e concorsi pronostici. La configurazione di un'imposta all'interno dei monopoli fiscali sembrerebbe prospettarsi solo dal punto di vista economico, poiché giuridicamente l'unico elemento dell'obbligazione d'imposta stabilito dalla legge è l'aliquota, e tale elemento non

---

<sup>108</sup> G. MANGIONE, *Fattispecie imponibile collegata al reato e compravendita di generi di monopolio*, cit., 405

<sup>109</sup> J.A.S. GALIANA, *Natura giuridica ...*, cit., 1995-1996.

risulta di certo sufficiente a configurare un rapporto giuridico di imposta. La difficoltà di inquadrare nell'ambito della tassa o dell'imposta la «quota fiscale» dei proventi dei monopoli fiscali, ha indotto tale corrente di pensiero<sup>110</sup> a parlare di un entrata tributaria *sui generis*, la quale si include nei proventi del monopolio fiscale, determinabile e al tempo stesso autonoma rispetto alle altre categorie tributarie, date le sue speciali caratteristiche, così che in base ad essa un monopolio può realmente ricevere la qualifica di «monopolio fiscale».

Tale ultimo orientamento sembra essere condiviso dalla dottrina più recente<sup>111</sup>, la quale afferma come il monopolio, qualora produca un effetto impositivo e dunque assuma rilevanza sul piano tributario, costituisca di per sé un meccanismo giuridico idoneo a consentire l'acquisizione di una entrata fiscale, indipendentemente dalla utilizzazione di una ulteriore figura tributaria (l'imposta o la tassa). La prestazione patrimoniale pagata dal contribuente per la fruizione del servizio o per l'acquisto del bene da parte dell'ente monopolista presenterebbe infatti una sua tipicità strutturale che la distinguerebbe dalle altre figure di tributo e ne consentirebbe la classificazione come specifica ed autonoma figura di tributo. La stessa dottrina rinviene dimostrazione di tale assunto nella istituzione di una prestazione patrimoniale specifica nella disciplina del monopolio dei giochi e delle scommesse, denominata *prelievo erariale unico*.

Alla luce di quanto sopra esposto, anche in questo caso vi è una discordanza nella dottrina circa la tipologia di tributo (imposte, tassa o tributo autonomamente distinto) che configura il provento dei monopoli fiscali. Pertanto, anche in questo caso pare opportuno, sotto un profilo prudenziale ed al fine di addivenire ad una corretta soluzione, analizzare le entrate concernenti i singoli monopoli fiscali onde definirne l'esatta tipologia.

### **I.7. Natura dei proventi derivanti dal monopolio sui giochi**

Le difficoltà incontrate dalla dottrina tributaristica circa l'incerta natura e qualificazione dei monopoli fiscali in generale, rendono opportuno esaminare singolarmente le diverse categorie di monopoli sui giochi, onde cercare di individuare l'esatta natura dei relativi proventi.

Quindi, si procede ad analizzare il monopolio dei giochi suddividendolo in settori omogenei e riportando per ciascuno gli esiti dell'indagine:

---

<sup>110</sup> J.A.S. GALIANA, *Natura giuridica ...*, cit., 2003.

<sup>111</sup> P. BORJA, *Il sistema tributario*, Assago, 2008, 878.

- a. **lotto.** Sulla natura giuridica del prelievo effettuato su tale modalità di gioco vi è una numerosa e divisa dottrina. Orbene, essa può essere suddivisa tra coloro che sostengono – con diverse sfumature - la natura di tributo del lotto<sup>112</sup> e coloro che affermano il carattere privatistico<sup>113</sup> del fenomeno. A ciò si aggiungano le difficoltà insite nell'esatta classificazione dei proventi derivanti dal gioco del lotto nell'ambito della grande categoria dei tributi. In ordine a quest'ultima problematica vi è chi include tale provento nell'ambito delle imposte sul reddito<sup>114</sup>, chi lo considera alla stregua di un'imposta sui consumi<sup>115</sup>, chi ha ritenuto il lotto un'imposta ragguagliata al volume lordo teorico o previsto di gioco<sup>116</sup> e chi ne sottolinea la ricostruzione in termini di un monopolio fiscale<sup>117</sup>.

A risolvere definitivamente la querelle è intervenuta la Cassazione a Sezioni Unite che con la sentenza del 16 marzo 2006 n. 7996, ha affermato la natura privatistica dei proventi derivanti dal gioco del Lotto. Secondo la Corte, i proventi realizzati dallo Stato mediante il gioco del lotto non avrebbero natura tributaria, in quanto meramente eventuali e totalmente autonomi rispetto all'ammontare degli incassi e delle vincite, dipendendo essi unicamente dalla differenza a saldo a fine esercizio fra introiti e costi del servizio. Inoltre, per la Corte la natura corrispettiva della prestazione si paleserebbe anche per il fatto che la finalità fiscale non è in alcun modo condivisa da parte del privato, il quale acquista il servizio del gioco esclusivamente sulla scorta di un'intima esigenza avvertita dello stesso di soddisfare un bisogno personale. Viene affermata, altresì, che l'esistenza di un'attività istituita al fine di procurare entrate all'ente pubblico non può condurre alla contestuale qualificazione delle stesse come imposte.

- b. **lotterie nazionali.** Le lotterie sono simili al gioco del lotto giacché il prelievo si realizza tramite il pagamento ai vincitori, per vincolo di legge, di una somma inferiore a quella statisticamente attesa<sup>118</sup>. Le lotterie si differenziano dal lotto per la carenza (in via teorica) del requisito della aleatorietà che, invece, contraddistingue quest'ultimo.

---

<sup>112</sup> Tra gli altri si veda P. TORRE, *Teoria dell'imposta sul gioco*, Roma, 1950; A. FANTOZZI, *Lotterie e tombole*, in Dig., disc. Priv., sez. comm., IV, Torino, 1993, 178.

<sup>113</sup> *Ex multis* S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit..

<sup>114</sup> P. TORRE, *Teoria dell'imposta sul gioco*, cit.; M. FANNO, *Elementi di scienza delle finanze*, Torino, 1931.

<sup>115</sup> F.A. RÉPACI, *Teoria e pratica del gioco del lotto in Italia negli ultimi quarti di secolo dalla sua istituzione*, Torino, 1941.

<sup>116</sup> A. FANTOZZI, *Lotto e lotterie*, cit..

<sup>117</sup> P. BORJA, *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse...*, op. cit., 38.

<sup>118</sup> In particolare l'art. 21, comma, D.L. n. 78/2009 fissa, per le lotterie nazionali ad estrazione istantanea e differita che la relativa preveda “un aggio, comprensivo del compenso dell'8 per cento dovuto ai punti vendita per le lotterie ad estrazione istantanea, pari all'11,90 per cento della raccolta e valori medi di restituzione della raccolta in vincite, per ciascun concessionario aggiudicatario, non superiori al 75 per cento”.

Tale aleatorietà, però, si riscontra nei fatti allorché l'Amministrazione finanziaria si fa carico in qualche misura del rischio di gioco predeterminando l'importo del montepremi, con lo scopo di favorire la pubblicazione della lotteria presso il grande pubblico.

In merito alla natura del provento si richiama un'autorevole dottrina<sup>119</sup> che ne stabilisce la natura d'imposta o meglio di <<*imposta applicata con l'aliquota del cinquanta per cento sul volume netto di giuoco in occasione dell'effettuazione della lotteria.*>>. Tuttavia, in considerazione della similitudine di tale gioco con quello del lotto, sorgono dubbi circa l'esatta natura giuridica del provento vista la citata sentenza della Corte di Cassazione sul gioco del lotto.

- c. **lotterie locali.** In questo caso le vincite sono sottoposte alla ritenuta d'imposta del 10% prevista dall'art. 30 del D.P.R. n. 600/1973. E' chiaro che trattasi di un prelievo tributario ed in specie di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.
- d. **concorsi a pronostici e scommesse sportive.** Per queste tipologie di gioco viene applicata l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse della cui natura non sembra esservi dubbio. La natura d'imposta viene in primis evidenziata dal *nome iure*. A ciò si aggiunga la specifica disciplina concernente l'accertamento, la riscossione e le sanzioni che ne denota apertamente ed incontrovertibilmente la natura erariale.

In tal senso si inseriscono le novità introdotte dai commi da 1 a 18 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito nella legge 15 luglio 2011, n. 111, che prevedono disposizioni tributarie in materia di giochi pubblici con particolare riferimento alle modalità di esercizio della potestà di accertamento e riscossione da parte dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (A.A.M.S.) relativamente all'imposta unica sulle scommesse e sui concorsi pronostici nonché del prelievo erariale unico (PREU) gravante sugli apparecchi da intrattenimento che distribuiscono vincite in denaro di cui all'art. 110, comma 6 del T.U.L.P.S..

Inoltre, in tal senso si vedano le numerose circolari emanate in merito a tale prelievo dai vari organi titolari della funzione di constatazione ed accertamento dell'imposta (A.A.M.S. e Guardia di Finanza<sup>120</sup>).

---

<sup>119</sup> A. FANTOZZI, *Lotto e lotterie*, cit..

<sup>120</sup> Circolare della Guardia di Finanza n. 119708/11 del 25.03.2011 "NUOVO MANUALE OPERATIVO IN TEMA DI "ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA A TUTELA DEL MONOPOLIO STATALE DEL GIOCO E DELLE SCOMMESSE".

Da ultimo, la Cassazione Sez. Un. Civili , 23 aprile 2009, n. 9672 - Pres. Carbone - Est. Botta, che nell'ambito di una controversia relativa alle somme versate a titolo di imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici ai sensi della L. n. 1379 del 1951 (normativa che disciplinava precedentemente l'imposta unica, sostituita dall'attuale D.Lgs. n. 504/1998) , ha statuito che <<L'imposta unica per la sua specialità (essere sostitutiva di ogni imposta diretta e indiretta) non può essere assimilata ad una imposta sul reddito...>>

- e. **apparecchi da intrattenimento (con vincita in denaro) e bingo.** In questo caso è prevista l'applicazione del c.d. "PREU" – Prelievo erariale unico. In ordine alla natura tributaria del PREU non ci sono dubbi vista anche la pronuncia della Corte Costituzionale che nella sentenza n. 334/2006 ha affermato che <<**Il prelievo erariale unico ha, dunque, natura tributaria, perché è sostitutivo dell'imposta sugli intrattenimenti, della quale, pur nella sua autonomia, ha mantenuto le caratteristiche essenziali**>>. Invece, relativamente all'esatta tipologia, sulla scorta della citata sentenza – che sottolinea la similitudine delle caratteristiche essenziali tra il PREU e l'imposta sugli intrattenimenti - si potrebbe azzardare l'ipotesi di una assimilazione del PREU alle imposte.

Tuttavia, per completezza, si richiama una recente dottrina<sup>121</sup> che nel confermare la natura tributaria del PREU non lo classifica né tra le imposte né tra le tasse ma semplicemente all'interno dei monopoli fiscali. In pratica l'autore considera i monopoli fiscali una tipologia di tributo diversa dalle imposte e dalle tasse.

- f. **apparecchi da intrattenimento (senza vincita in denaro).** In base a quanto previsto dall'art. 14-bis del D.P.R. 640/1972, per gli apparecchi "senza vincita in denaro", di cui al comma 7 dell'art. 110 del T.U.L.P.S., è dovuta l'Imposta sugli Intrattenimenti (Isi). Sulla natura di imposta del prelievo *de quo* non pare vi siano dubbi.
- g. **Gioco on-line su piattaforme di bookmaker esteri sprovvisti di regolare autorizzazione A.A.M.S..**

Come si dirà ampiamente nel prosieguo, in questi casi se l'operatore ha una regolare concessione A.A.M.S., le vincite non sopportano una imposizione diretta in quanto soggette all'imposta unica ex L. 504/1998.

---

<sup>121</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi ...*, op. cit., 50.

Nel caso di operatori esteri e sprovvisti di regolare licenza A.A.M.S. e non sostituto d'imposta, le vincite dovranno essere dichiarate quali redditi diversi e assoggettate all'imposta sui redditi.

Riassumendo quanto sopra detto appare possibile affermare che, se si esclude il gioco del lotto (per le lotterie tradizionali si tenga conto dei dubbi insiti nella disciplina e sopracitati), i proventi sul monopolio sui giochi assumono natura di tributo ed in specie di imposta ed imposta sostitutiva.

### **I.8. Conclusioni**

Lo studio del monopolio fiscale ci ha permesso di individuare i caratteri fondamentali dell'istituto.

Ora, al di là delle diverse enunciazioni che la dottrina e la giurisprudenza hanno coniato con riferimento all'istituto, le quali hanno posto di volta il volta l'accento su differenti caratteri in base all'obiettivo prefissatosi dal singolo autore, secondo la definizione classica il monopolio fiscale è una particolare forma di prelievo pecuniario da parte di un ente pubblico, attraverso la quale, mediante una limitazione dell'attività dei privati (o la deroga ad un divieto generalizzato), l'ente stesso si riserva una determinata attività di produzione o di distribuzione di beni, o prestazione di servizi, lucrando un prezzo superiore a quello che potrebbe essere praticato in regime di libera concorrenza. Il privato in tal modo, per acquistare il bene o servizio, deve sborsare una somma superiore sia al costo di produzione che al normale guadagno commerciale: la differenza, rappresentata dall'extraprofitto (aggiuntivo rispetto al profitto di mercato), costituisce il prelievo fiscale (intendendo l'aggettivo fiscale non come sinonimo di tributario).

Da qui, poi, le considerazioni di chi considera il monopolio fiscale quale forma autonoma di tributo rispetto all'imposta, la tassa e i contributi speciali e chi, invece, ripudia la collocazione del monopolio fiscale tra i tributi, ma tende ad effettuare un'ulteriore analisi dell'istituto, onde addivenire alla reale natura del corrispettivo del monopolio (tributaria o privatistica).

Per quanto interessa il presente studio, occorre a questo punto calare il succitato concetto classico di monopolio fiscale nella realtà che contraddistingue oggi il fenomeno ludico in generale. A questo punto, apparirà chiaro che il concetto classico di monopolio fiscale non si addice affatto alla gran parte della odierna disciplina positiva in

materia di giochi e scommesse. Infatti, se a prima vista sembra possibile parlare ancora di monopolio fiscale rispetto alla disciplina del lotto, del Superenalotto e delle lotterie nazionali, ciò deve essere fermamente respinto con riguardo al resto dei giochi e delle scommesse per i quali si dovrà cominciare a parlare di solo **monopolio amministrativo**.

Pertanto, si procede di seguito ad analizzare la disciplina afferente i singoli giochi onde scoprire se essa ricalca il paradigma del monopolio fiscale (inteso in senso classico) o se siamo invece davanti ad un monopolio amministrativo.

- **Lotto.** Richiamando quanto fino ad ora esposto sembrano deporre in favore di una sua ricostruzione in termini di monopolio legale i seguenti elementi:
  - . la riserva di attività a favore dello Stato, ex art. 1 della legge 2 agosto 1982, n. 528;
  - . la previsione di una disciplina sanzionatoria, ex artt, 17, 18, 19 e 20 della legge 2 agosto 1982, n. 528.

Circa l'esatta tipologia di monopolio (fiscale o non), si richiama in primis la stessa legge sull'ordinamento del gioco del lotto (L. n. 528/82) il cui art. 1 stabilisce che il servizio del lotto sia gestito dall'AAMS <<*nell'ambito dei monopoli fiscali*>>.

In secondo luogo, richiamando quanto già ampiamente descritto nei paragrafi precedenti, è la stessa la dottrina in senso unanime a qualificare il gioco del lotto come monopolio fiscale.

A tal proposito, sul piano strutturale, la dottrina non manca di sottolineare come l'assetto contrattuale stabilito dalla legge – consistente nella modifica delle condizioni di parità teorica del gioco a favore dello Stato - individua un meccanismo idoneo (almeno nel lungo termine) a garantire un flusso di entrate a favore dello Stato (che alcuni assimilano all'extraprofitto del monopolio).

Infine, per quanto concerne la posizione giurisprudenziale, è intervenuta la Cass. SS.UU., 16 marzo 2006, n. 7996, la quale, nel confermare la natura di monopolio fiscale del gioco del lotto, qualifica il relativo provento realizzato dallo Stato quale corrispettivo di natura privata.

Ordunque, sulla scorta del risultato cui sono pervenute le Sezioni unite della Cassazione, ed in aderenza alle conclusioni tratte da una parte della dottrina, nell'attuale momento storico il gioco del lotto deve essere inquadrato tra i monopoli fiscali – inteso non secondo l'accezione classica, ma semplicemente come monopolio il cui precipuo fine sia quello di consentire l'acquisizione di entrate a favore dell'ente pubblico -, mentre il relativo provento assume la natura privatistica e non tributaria, per cui <<*...si sfugge alla*

*censura, prospettata da alcuni, di lesione da parte del monopolio del lotto del principio di cui all'art. 53 della Costituzione, che prescrive un'imposizione tributaria fondata su criteri di capacità contributiva e di progressività>>.*

- **Lotterie nazionali.** Anche per questa categoria di gioco è innegabile che la relativa struttura giuridica integri un monopolio legale. Infatti, sussistono gli elementi minimi che connotano l'istituto:

- . la riserva di attività a favore dello Stato;
- . la previsione di una disciplina sanzionatoria.

Circa l'esatta tipologia di monopolio (fiscale o non), si richiama in primis quanto già ampiamente descritto nei paragrafi precedenti, dove è la stessa la dottrina in senso unanime a qualificare le lotterie nazionali come monopolio fiscale.

Anche in questo caso, similmente al gioco del lotto, sul piano strutturale l'assetto contrattuale rigidamente stabilito dalla normativa individua un meccanismo idoneo (almeno nel lungo termine) a garantire un flusso di entrate a favore dello Stato (che alcuni assimilano all'extraprofitto del monopolio). Tale meccanismo, a differenza di quanto accade per il gioco del lotto, a prima vista sembrerebbe congeniato in modo tale da far in modo che lo Stato non assuma il rischio dell'evento aleatorio. Infatti, all'art. 17 del D.P.R. n. 1677/48, viene stabilito a priori la ripartizione dell'importo del biglietto venduto. Tuttavia, nella realtà ciò non avviene in quanto, avvalendosi della facoltà concessa dall'art. 17, ultimo comma, del citato decreto, l'Amministrazione finanziaria si fa carico in qualche misura del rischio del gioco predeterminando l'importo del montepremi. Pertanto, potrebbe accadere che se non si raggiungesse un determinato importo di biglietti venduti, lo Stato potrebbe conseguire una perdita. L'applicazione costante della facoltà concessa dall'ultimo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 1677/48 consente di assimilare la struttura giuridica delle lotterie nazionali al gioco del lotto, per cui si ripropongono le stesse considerazioni esposte in precedenza in ordine al gioco del lotto.

Orbene, anche in questo caso si ripropongono, tra gli altri, i dubbi circa la natura del provento monopolistico soprattutto se si debba tener conto (in considerazione delle strette analogie con il gioco del lotto) della succitata pronuncia giurisprudenziale (Cass. SS.UU. n. 7996/06), che ha sancito la natura privata del provento del monopolio fiscale del lotto.

- **Superenalotto.** Anche per questa categoria di gioco è innegabile che la relativa struttura giuridica integri un monopolio legale. Infatti, sussistono gli elementi minimi che connotano l'istituto:

- . la riserva di attività a favore dello Stato ex art. 1 del D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496;
- . la previsione di una disciplina sanzionatoria.

Circa l'esatta tipologia di monopolio (fiscale o non), si richiamano in generale le considerazioni della dottrina sul fenomeno ludico e sull'inserimento di questo tra i monopoli fiscali.

Anche in questo caso, sul piano strutturale l'assetto contrattuale stabilito dalla normativa individua un meccanismo idoneo a garantire un flusso di entrate a favore dello Stato (che potremmo assimilare all'extraprofitto del monopolio). Tale meccanismo, tuttavia, a differenza di quanto accade per gioco del lotto e delle lotterie nazionali è congegnato in modo tale da far in modo che lo Stato non assuma il rischio dell'evento aleatorio. Infatti, sulla base delle regole che disciplinano la materia, viene prestabilito a monte l'esatta ripartizione dei proventi conseguiti attraverso la gestione del superenalotto. In particolare, sulla base del Decreto Direttoriale n. 2009/21731 dell'11 giugno 2009 le poste di gioco vengono ripartite tra montepremi, filiera distributiva, concessionario e Stato.

Dall'esame della normativa che regola il gioco è possibile affermare di essere di fronte a un monopolio fiscale puro secondo la concezione classica indicata all'inizio del paragrafo.

Nondimeno, anche in questo caso sorgono dubbi circa la natura del provento da monopolio. Tuttavia, nonostante vi sia una similitudine con la disciplina che regola le lotterie e il lotto, nel caso del Superenalotto lo Stato non si fa carico del rischio sotteso al gioco (come succede per il lotto e le lotterie), provvedendo a monte alla ripartizione dei relativi proventi. Pertanto, in questo caso pare sia possibile riscontrare un'entrata di natura tributaria dove il soggetto passivo è il concessionario del servizio, l'aliquota d'imposta è predeterminata a monte della fattispecie e la base imponibile è rappresentata dall'ammontare della raccolta. Chiaramente, andrà chiarita la tipologia di tributo (imposta sui consumi, imposta sull'organizzazione o monopolio fiscale) per le cui considerazioni si rimanda alle varie teorie sorte in ordine al lotto e alle lotterie.

Contro la natura tributaria dei proventi conseguiti in ordine all'esercizio del Superenalotto non sembra possa intervenire la più volte citata Cass. SS.UU. n. 7996/06, la quale pone a supporto delle proprie conclusioni i seguenti elementi non comuni al gioco in argomento:

- . utili eventuali: nel Superenalotto, come è stato precisato, lo Stato non si assume il rischio d'impresa;
- . assenza di un collegamento con l'ammontare degli incassi: nel nostro caso l'entrata è predeterminata con riferimento all'ammontare degli incassi.

Come si è avuto modo di vedere sia per il gioco del lotto che per le lotterie nazionali e il Superenalotto vige una disciplina la cui struttura giuridica ricalca grosso modo il monopolio fiscale classico così definito all'inizio del paragrafo. Tuttavia, se si esclude il Superenalotto, rimangono forti dubbi circa la natura del provento conseguito dal monopolio che, secondo la giurisprudenza di legittimità, assumerebbe i caratteri di un corrispettivo privato.

Proseguendo nella disamina dei restanti giochi si arriverà a diverse conclusioni come si avrà modo di vedere.

- **Lotterie locali.** In questo caso lo Stato si limita ad autorizzare la manifestazione di gioco, per cui le lotterie e tomboli locali non sono suscettibili in un monopolio<sup>122</sup>

In questo caso le vincite sono sottoposte alla ritenuta d'imposta del 10% prevista dall'art. 30 del D.P.R. n. 600/1973. E' chiaro che trattasi di un prelievo tributario ed in specie di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

- **Concorsi a pronostici e scommesse.** Anche per questa categoria di gioco è innegabile che la relativa struttura giuridica integri un monopolio legale. Infatti, sussistono gli elementi minimi che connotano l'istituto:

- . la riserva di attività a favore dello Stato ex art. 1 del D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496;
- . la previsione di una disciplina sanzionatoria.

Tale riserva, al contrario di quanto è previsto per il lotto e le lotterie nazionali, non è assoluta. Infatti, l'art. 6 dello stesso decreto stabilisce una seconda riserva a favore rispettivamente del CONI e dell'UNIRE.

---

<sup>122</sup> S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, cit., 828.

In tal caso lo Stato, pur rinunciando all'esercizio diretto della privativa, ha consentito che essa fosse attuata da enti pubblici o da terzi secondo il meccanismo tipico della concessione.

L'utilizzo dello strumento giuridico della concessione di fatto snaturalizza il monopolio legale che, nato sulla falsariga del monopolio fiscale, si è andato via via trasformandosi fino a giungere ai giorni nostri perdendo la fisionomia iniziale. Infatti, attualmente alcune tipologie di gioco (scommesse sportive) sono di fatto gestite da soggetti terzi privati in luogo di una concessione amministrativa. Di conseguenza, non è più possibile parlare di monopolio fiscale secondo il concetto classico, ma tutt'al più di monopolio amministrativo.

Nell'ottica di questa metamorfosi per queste tipologie di gioco viene applicata l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse della cui natura non sembra esservi dubbio. La natura d'imposta viene in primis evidenziata dal *nomen iuris*. Anche la giurisprudenza di legittimità, con la pronuncia emessa dalla Cassazione Sez. Un. Civili, 23 aprile 2009, n. 9672 - Pres. Carbone - Est. Botta, nell'ambito di una controversia relativa alle somme versate a titolo di imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici ai sensi della L. n. 1379 del 1951 (normativa che disciplinava precedentemente l'imposta unica, sostituita dall'attuale D.Lgs. n. 504/1998), ha statuito che <<L'imposta unica per la sua specialità (essere sostitutiva di ogni imposta diretta e indiretta) non può essere assimilata ad una imposta sul reddito...>>

A ciò si aggiunge la specifica disciplina concernente l'accertamento, la riscossione e le sanzioni che ne denota apertamente ed incontrovertibilmente la natura erariale.

In tal senso si inseriscono le novità introdotte dai commi da 1 a 18 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito nella legge 15 luglio 2011, n. 111, che prevedono disposizioni tributarie in materia di giochi pubblici con particolare riferimento alle modalità di esercizio della potestà di accertamento e riscossione da parte dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (A.A.M.S.) relativamente all'imposta unica sulle scommesse e sui concorsi pronostici nonché del prelievo erariale unico (PREU) gravante sugli apparecchi da intrattenimento che distribuiscono vincite in denaro di cui all'art. 110, comma 6° Tulp.

Inoltre, in tal senso si vedano le numerose circolari emanate in merito a tale prelievo dai vari organi titolari della funzione di constatazione ed accertamento dell'imposta (A.A.M.S. e Guardia di Finanza<sup>123</sup>).

- **Bingo.** Tale tipologia di gioco integra un monopolio legale. Infatti, sussistono gli elementi minimi che connotano l'istituto:

- . la riserva di attività a favore dello Stato ex art. 1 del D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496;
- . la previsione di una disciplina sanzionatoria.

A tal proposito l'art. 1 del D.M. 31 gennaio 2000, n.29 sancisce che <<1. *L'esercizio del gioco denominato «Bingo» è riservato al Ministero delle finanze.* 2. *La gestione del gioco, da svolgersi in sale non dedicate all'esercizio di altri giochi e comunque non collegate con locali nei quali siano installati apparecchi da divertimento e intrattenimento, nonché biliardi, biliardini e apparecchi similari, è attribuita a concessionari, con gare da espletare secondo la normativa comunitaria e secondo i criteri previsti dall'articolo 2.>>*

In questo caso è prevista l'applicazione del c.d. "PREU" – Prelievo erariale unico. In ordine alla natura tributaria del quale non ci sono dubbi vista anche la pronuncia della Corte Costituzionale che nella sentenza n. 334/2006 ha affermato che <<***Il prelievo erariale unico ha, dunque, natura tributaria, perché è sostitutivo dell'imposta sugli intrattenimenti, della quale, pur nella sua autonomia, ha mantenuto le caratteristiche essenziali***>>. Invece, relativamente all'esatta tipologia, sulla scorta della citata sentenza – che sottolinea la similitudine delle caratteristiche essenziali tra il PREU e l'imposta sugli intrattenimenti - si potrebbe azzardare l'ipotesi di una assimilazione del PREU alle imposte.

Tuttavia, per completezza, si richiama una recente dottrina<sup>124</sup> che nel confermare la natura tributaria del PREU non lo classifica né tra le imposte né tra le tasse ma semplicemente all'interno dei monopoli fiscali. In pratica l'autore considera i monopoli fiscali una tipologia di tributo diversa dalle imposte e dalle tasse.

- **Apparecchi da intrattenimento (con vincita in denaro).**

---

<sup>123</sup> Circolare della Guardia di Finanza n. 119708/11 del 25.03.2011 "NUOVO MANUALE OPERATIVO IN TEMA DI "ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA A TUTELA DEL MONOPOLIO STATALE DEL GIOCO E DELLE SCOMMESSE".

<sup>124</sup> P. BORJA, *La disciplina tributaria dei giochi ...*, op. cit., 50.

Anche questa innovativa tipologia di gioco introdotta in epoca recente ricade nella sfera di monopolio riservata allo Stato. Ed infatti la gestione di apparecchi per il gioco lecito è funzionale alla realizzazione di giochi non consentiti liberamente al pubblico, ma realizzabili esclusivamente nei termini e nei modi definiti con provvedimento autoritativo dello Stato. Nei fatti viene affidata a terzi l'organizzazione e la gestione materiale del rapporto di gioco utilizzando lo schema della concessione pubblica.

A tal proposito, l'art. 14/bis del D.P.R. n. 640/72 ha previsto, a partire dal 2004, l'espletamento di una procedura ad evidenza pubblica per la individuazione dei concessionari della rete o delle reti dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato per la gestione telematica degli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni e integrazioni. Tale rete o reti consentono la gestione telematica, anche mediante apparecchi videoterminali, del gioco lecito previsto per gli apparecchi di cui al richiamato comma 6.

Anche in questo caso è prevista l'applicazione del c.d. "PREU" per le cui considerazioni si rimanda al punto concernente il Bingo.

- **Gioco on-line.**

Con riferimento a questo argomento è utile distinguere il caso in cui *internet* viene utilizzato come canale di raccolta dei giochi tipici (concorsi pronostici, scommesse sportive, bingo ecc.), dal caso in cui vengano distribuiti nuovi prodotti unicamente via *web*.

Nel primo caso, l'esercizio del gioco è lecito previo rilascio di apposita concessione amministrativa ai sensi dell'art. 24 della Legge n. 88/09. Il prelievo tributario varia in base al tipo di gioco (concorso pronostico, bingo ecc), per cui ci si troverà di fronte all'imposta unica o al PREU a secondo del gioco distribuito.

Nel secondo caso l'esercizio del gioco, riservato allo Stato, viene di fatto affidato a terzi in concessione. Gli importi riscossi saranno soggetti all'imposta unica ex art. 38 D.L. 223/06.

E' chiaro che siamo sempre all'interno del monopolio legale in materia di giochi ex art. 1 del D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496. Tuttavia, anche in questo caso, lo strumento giuridico utilizzato per l'esercizio della corrispondente riserva legislativa si allontana dallo schema

tipico del monopolio fiscale classico, per assumere le sembianze del monopolio amministrativo caratterizzato dall'utilizzo dello strumento concessorio.

Alla luce di quanto sopra esposto è possibile trarre una serie di considerazioni:

- il fenomeno ludico è chiaramente disciplinato secondo il paradigma del monopolio legale;
- l'evoluzione della normativa concernente la materia dei giochi ha comportato, per alcune tipologie, una sostanziale metamorfosi. Infatti, è innegabile che a differenza dei giochi del lotto, superenalotto e lotterie nazionali, la disciplina delle restanti tipologie di gioco (scommesse, bingo ecc.) ha perso le connotazioni tipiche del monopolio fiscale per assumere quelle del monopolio amministrativo. A tal riguardo, non solo l'esercizio del gioco viene, in questi casi, affidato a più soggetti mediante lo strumento della concessione, ma anche il prelievo fiscale avviene con modalità diverse da quelle che contraddistinguono il monopolio fiscale. Nella specie, la tassazione avviene tramite l'applicazione di un'imposta specifica e non attraverso la predeterminazione di un extraprofitto sull'attività riservata;
- nell'attuale disciplina il monopolio dei giochi consente allo Stato un'imposizione tributaria di accertamento e riscossione particolarmente semplici e sicuri (data la presenza di un numero limitato di soggetti titolari dell'attività e quindi di unico soggetto passivo) specifica e peculiare all'attività monopolizzata: imposta unica sui giochi, PREU ecc.. In questi casi è possibile rilevare la presenza di una fattispecie tributaria che, in quanto specifica all'attività riservata, appare connessa al monopolio. La relazione tra situazione monopolistica ed imposizione tributaria risulta funzionale all'accertamento ed alla riscossione.

Le considerazioni sopracitate comportano una serie di conseguenze circa la legittimità costituzionale del monopolio dei giochi:

1. innanzitutto, e con particolare riferimento ai monopoli amministrativi (scommesse, bingo ecc.), vista la natura tributaria dei relativi proventi e tenuto conto del fatto che questi assumono per lo più le sembianze di un'imposta, sorgono problemi legati alla capacità contributiva e quindi alla compatibilità dei prelievi con l'art. 53 della Cost.;
2. relativamente ai monopoli fiscali in senso stretto (lotto, superenalotto e lotterie nazionali) si rende applicabile sicuramente l'art. 23 della Cost.. Per quanto riguarda il Superenalotto, qualora fossero corrette le osservazioni svolte dianzi (ossia fosse

considerata un'imposta il prelievo ad esso connesso), sorgerebbero altresì problemi di compatibilità con l'art 53. Cost.;

3. per tutte le tipologie di gioco è sicuramente applicabile l'art. 23 della Cost.. Pertanto, i prelievi non disposti tramite un atto avente forza di legge sono suscettibili di illegittimità sotto il profilo costituzionale.

*Dott.ssa Paola Batalocco*

*Dott. Stefano Riccardi*

*Avv. Alessio Persiani*

*Avv. Federico Rasi*

## CAPITOLO II

### LA DISCIPLINA TRIBUTARIA DEL FENOMENO LUDICO

SOMMARIO: II.1. Premessa – II.2. Il quadro normativo di riferimento: la legislazione tributaria ordinaria – II.3. (Segue). La legislazione tributaria speciale – II.3.1. L'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – II.3.2. Il PREU su Bingo e Apparecchi da intrattenimento – II.3.3. Il prelievo alla fonte sulle vincite (cd. *tassa sulla fortuna*) – II.3.4. La tassazione "a monte" delle *lotteries* – II.3.5. L'imposta sugli intrattenimenti – II.4. Tassazione delle vincite come redditi diversi (art. 67 T.U.I.R.) – II.4.1. Gioco *on-line* su piattaforme di bookmaker esteri sprovvisti di regolare autorizzazione A.A.M.S. – II.4.2. Gioco d'azzardo – II.5. Il contrasto ai fenomeni illeciti di natura fiscale in materia di giochi e scommesse e le novità normative intervenute nel settore – II.6. I giochi ed i provvedimenti del Governo Monti – II.7. (Segue) Quale futuro per la fiscalità dei giochi? – II.8. Riflessioni circa la destinazione del gettito derivante dai giochi. – II.9. Conclusioni.

#### II.1. Premessa

La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse presenta un notevole grado di eterogeneità ed asistematicità, probabilmente dovuto a una progressiva stratificazione storica di una pluralità di provvedimenti legislativi<sup>125</sup>.

Si rileva, in particolare, la mancanza di un coordinamento delle varie leggi speciali attraverso la previsione di principi generali della materia e/o di norme strumentali volte a regolare la fase di attuazione del prelievo fiscale secondo meccanismi comuni ed omogenei.

Tutto questo si riflette nella presenza di numerose forme di prelievo fiscale variabili a seconda delle tipologie di gioco e scommessa.

Il prelievo fiscale, inoltre, assume connotazioni peculiari e specifiche in ragione delle caratteristiche tecniche e delle modalità organizzative di esercizio del gioco.

Da un punto di vista generale, può rilevarsi la presenza nell'ordinamento tributario italiano di una particolare disciplina che, al fine di privilegiare la posizione dell'Erario, è tesa ad operare la riscossione "*a monte*" di quanto dovuto sulle somme in questione, o tramite la decurtazione *ab origine* del montepremi del profitto del monopolista (che determina un effetto di illusione finanziaria nella percezione della vincita) o mediante la tassazione in capo al concessionario-organizzatore del gioco, con la conseguenza che, nella maggior

---

<sup>125</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi...*, op. cit., 61

parte dei casi, detti importi giungono nelle mani dei vincitori al netto delle imposte dovute e senza imporre l'onere, in capo agli stessi soggetti, di far confluire le somme nell'ambito della dichiarazione dei redditi.

Tale constatazione generale trova però due eccezioni di rilievo che si sostanziano in due particolari tipologie di giochi: il gioco *on-line* su piattaforme estere e il gioco d'azzardo.

Come vedremo, in tali casi sussiste l'onere per il contribuente di dichiarare le somme ottenute a seguito dell'esercizio di tali tipologie di giochi.

## **II.2. Il quadro normativo di riferimento: la legislazione tributaria ordinaria**

La lett. d) dell'art. 67 del T.U.I.R. dispone che sono redditi diversi *le vincite delle lotterie, dei concorsi a premi, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi, derivanti da prove di abilità o dalla sorte*, nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali.

Il comma 1 dell'art. 69 del T.U.I.R. prevede, poi, che i suddetti premi e vincite costituiscono, senza alcuna deduzione, reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta.

In base al primo comma dell'art. 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, tuttavia, tali redditi devono essere assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte.

Il comma 4 del medesimo art. 30 del D.P.R. 600/1973 prosegue, poi, affermando che *“la ritenuta sulle vincite e sui premi del lotto, delle lotterie nazionali, dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato, è compresa nel prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di giuoco”*.

Il predetto comma prevede quindi, limitatamente ai giochi e ai concorsi gestiti dallo Stato, la possibilità di derogare all'art. 30 del DPR 600/1973 nel caso in cui esista una legislazione speciale che sancisca forme di tassazione sostitutiva diverse.

Pertanto, per esempio, la ritenuta alla fonte sulle vincite degli apparecchi e congegni di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S., nonché in materia di bingo, deve ritenersi rispettivamente ricompresa nel Prelievo Erariale Unico.

Parimenti con riferimento alle scommesse, il sesto comma del medesimo articolo afferma che: “L'imposta sulle vincite nelle scommesse al totalizzatore e al libro è compresa nell'importo dei diritti erariali dovuti a norma di legge”.

Inoltre, il Legislatore ha escluso l'applicazione della ritenuta nei casi in cui la normativa fiscale preveda, in capo agli organizzatori, l'obbligo di assoggettare gli introiti all'imposta unica di cui al D.Lgs. n. 504/1998.

In particolare, il comma 5 dell'art. 30 del DPR n. 600/1973 prevede che: “La ritenuta sulle vincite dei giochi di abilità e dei Concorsi pronostici esercitati dal Comitato olimpico nazionale italiano e dall'Unione nazionale incremento razze equine è compresa nell'imposta unica prevista dalle leggi vigenti”.

Dispongono in tal senso anche l'art. 22 del D.P.R. 8 aprile 1998, n. 169 (sulle scommesse ippiche) e l'art. 11, comma 1, del D.M. 1 marzo 2006, n. 111, i quali prevedono che nell'Imposta Unica di cui al D.Lgs. 23 dicembre 1998, n. 504, deve intendersi ricompresa anche l'“imposta sulle vincite” di cui all'art. 30 del D.P.R. 600/1973.

Il “prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di gioco” assume, pertanto, a seconda della tipologia di gioco, diverse connotazioni che possono essere ricondotte alle seguenti tipologie di imposizione:

- previsione di specifici tributi (imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, prelievo erariale unico, imposta sugli intrattenimenti) che gravano sul soggetto organizzatore del gioco;
- tassazione della vincita in capo al giocatore tramite una ritenuta alla fonte *ad hoc* (prevista per il gioco del lotto, per le lotterie nazionali ad estrazione istantanea, per i giochi numerici a totalizzatore nazionale e per le *Videolottery*), autonoma rispetto alla ritenuta ex art. 30, comma 1, del DPR n. 600/1973<sup>126</sup>;
- tassazione a monte tramite decurtazione *ab origine* del montepremi, applicata con riferimento alle cd. *lotteries* (Lotto, Lotterie nazionali e giochi numerici a totalizzatore nazionale).

Tanto premesso, risulta possibile affermare che nel contesto della disciplina tributaria del fenomeno ludico, l'art. 67, lett. d), del T.U.I.R. svolge un ruolo marginale

---

<sup>126</sup> Va tuttavia rilevato che, nel caso del gioco del lotto, la ritenuta si applica in ogni caso, negli altri casi soltanto per vincite eccedenti i 500 euro. In tale ultima circostanza, il prelievo interesserà soltanto la parte della vincita eccedente i 500 euro.

atteso che non opera nella maggior parte dei casi. Non sembra possibile, tuttavia, ipotizzare una sorta di “*abrogazione di fatto*”, atteso che tale disposizione trova applicazione con riferimento a due ipotesi di gioco particolarmente delicate: il gioco *online* su piattaforme estere e il gioco d’azzardo.

## II.3. (Segue) La legislazione tributaria speciale

### II.3.1. L’imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse

#### Genesi e natura del tributo

L’imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse può essere definita come un’*imposta tipica autonoma*<sup>127</sup> volta a colpire particolari tipologie di gioco d’azzardo (scommesse e concorsi pronostici) ovvero un’imposta che nasce dall’esigenza di assoggettare a medesimo trattamento tributario alcune categorie di giochi.

Tale imposta venne istituita con Legge 22 dicembre 1951, n. 1379 di “*Istituzione di una Imposta Unica sui giochi di abilità e sui Concorsi pronostici disciplinati dal D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496*”, nell’ottica di riformare l’assetto fiscale all’epoca vigente nel comparto dei concorsi pronostici e delle scommesse ippiche (all’epoca le uniche esistenti).

Anteriormente all’introduzione dell’imposta unica<sup>128</sup> l’imposizione fiscale sui concorsi pronostici e sulle scommesse ippiche era assicurata attraverso la c.d. *tassa di lotteria*, istituita ai sensi del comma 3 dell’art. 6 del D.Lgs. n. 496/1948.

Ai sensi del Decreto da ultimo citato, CONI e UNIRE, i quali all’epoca beneficiavano di una “*privativa delegata*<sup>129</sup>” con riferimento al comparto di gioco in questione<sup>130</sup>, avrebbero dovuto corrispondere allo Stato, per l’organizzazione e l’esercizio di

---

<sup>127</sup> F.A. RÉPACI, *L’imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici*, in Riv. dir. fin., 1952, 208.

<sup>128</sup> Peraltro, nell’ambito di un contesto normativo nel quale era consentita esclusivamente l’organizzazione del gioco del Lotto, delle Lotterie nazionali, soltanto di alcuni dei Concorsi pronostici che oggi conosciamo (fondamentalmente Totocalcio e Totip) e delle sole scommesse sulle corse dei cavalli.

<sup>129</sup> G. LICCARDO, *Imposta unica sui giochi di abilità e concorsi pronostici*, in Rass. fin. pubbl., 1960, 166

<sup>130</sup> Il Decreto n. 496/1948 stabilendo, *in primis*, che l’organizzazione e l’esercizio dei giochi di abilità e di concorsi pronostici, per i quali si corrisponda una ricompensa di qualsiasi natura e per la cui partecipazione sia richiesto il pagamento di una posta in denaro, costituiscono attività monopolistica dello Stato, prevedeva, tuttavia, una deroga a tale principio nei confronti del Coni e dell’Unire, nel caso l’attività in questione fossero connesse con manifestazioni sportive organizzate o svolte sotto il controllo di tali enti. L’articolo 6 recitava, infatti, che “È riservato rispettivamente al Comitato olimpico nazionale italiano e all’Unione nazionale incremento razze equine l’esercizio delle attività previste dall’art. 1, qualora siano connesse con manifestazioni sportive organizzate o svolte sotto il controllo degli enti predetti. La disposizione del comma precedente non si applica a quelle attività che il Comitato olimpico nazionale italiano e l’Unione nazionale incremento razze equine non intendano svolgere”. Il Decreto n. 496/1948, pertanto, rappresentava la base

giochi di abilità e di concorsi pronostici connessi alle manifestazioni svolte sotto il loro controllo, una specifica tassa<sup>131</sup> (la tassa di lotteria appunto) pari al 16 per cento di tutti gli introiti lordi delle somme raccolte per le giocate<sup>132</sup>, la quale si andava ad aggiungere agli altri tributi vigenti al momento dell'emanazione del provvedimento legislativo del 1948<sup>133</sup>.

Con l'imposta unica, differentemente della tassa di lotteria, il legislatore mirava a colpire con un unico tributo le attività di gioco derivanti dai concorsi pronostici e dalle scommesse ippiche, ponendosi sia nell'ottica del giocatore sia nell'ottica dell'ente organizzatore delle manifestazioni sportive.

Unico, infatti, era considerato il fatto economico costituito dalla attività derivante dai concorsi pronostici: si sarebbe trattato di un gioco d'azzardo e in quanto tale, quindi, avrebbe dovuto essere assoggettato ad un'imposta tipica autonoma<sup>134</sup>.

Con riferimento ai rapporti fiscali in essere tra Stato ed enti a cui era riservato l'esercizio dei giochi in questione (CONI e UNIRE), l'imposta unica riuniva i tre diversi tributi gravanti sulle tipologia di gioco in questione (tassa di lotteria, diritti erariali e imposta generale sull'entrata)<sup>135</sup> e stabiliva un'aliquota più elevata rispetto alla previgente tassa di lotteria.

Per quel che concerne i tributi indiretti, quindi, l'imposta unica, tranne per quanto esplicitamente previsto in tema di bollo, operava quale imposta sostitutiva in modo completo ed assoluto<sup>136</sup>. Analogo effetto impeditivo avrebbe dovuto considerarsi

---

normativa che giustificava sia la privativa a favore dello Stato per l'organizzazione e l'esercizio di giochi di abilità e concorsi pronostici sia, nel contempo, la deroga a questa stessa privativa, la quale si sostanziava in una "privativa delegata".

<sup>131</sup> S.L. RUJU, *Monopolio fiscale*, in Enc. dir., 1976, 849

<sup>132</sup> Ovvero l'ammontare versato dai giocatori per ciascuna giocata.

<sup>133</sup> L'articolo 6, u.c., dopo aver stabilito che "Il Comitato olimpico nazionale italiano e l'Unione nazionale incremento razze equine sono tenuti, per le attività da essi svolte a norma del primo comma, a corrispondere allo Stato una tassa di lotteria pari al 16 % di tutti gli introiti lordi" chiarisce poi che "Nulla è innovato circa l'applicazione degli altri tributi attualmente in vigore". Nello specifico, i tributi a cui il dato normativo si riferisce erano: i diritti erariali e l'imposta generale sull'entrata. La legislazione fiscale delineata dal D.lgs. 496/1998 assicurava allo Stato una forma di compartecipazione indiretta sugli utili dei concorsi. Di questo avviso, P. TORRE, *Ordinamento e attribuzioni dell'Ispettorato generale per il lotto e le lotterie*, Roma, 1961, 192 ss. Contra, Rèpaci.

<sup>134</sup> F.A. RÉPACI, op. cit., in Riv. dir. fin., 1952, 208

<sup>135</sup> Articolo 5, primo comma della L. 1379/1951: "L'imposta unica di cui all'art. 1 è sostitutiva, nei confronti degli enti indicati nell'art. 6 del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496 (del CONI e dell'UNIRE, n.d.a.), di ogni tassa sugli affari (esclusa quella di bollo sulle cambiali, sugli atti giudiziari e sugli avvisi al pubblico), compreso il diritto erariale di cui ai decreto-legge 10 marzo 1943, n. 86, e successive modificazioni, relativa alla organizzazione e all'esercizio dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici, di ogni imposta diretta sui redditi derivanti dalle attività di cui sopra (sui redditi derivanti dall'attività di organizzazione ed esercizio di giochi di abilità e concorsi pronostici), nonché di qualunque altro tributo diretto o indiretto, a favore dello Stato e degli enti minori, connessi con le attività medesime".

<sup>136</sup> E' opportuno peraltro evidenziare che a seguito della riforma dell'imposizione indiretta in generale e della introduzione dell'IVA in particolare le operazioni inerenti e collegate alla organizzazione e all'esercizio dei

sussistente altresì per le imposte dirette gravanti sugli enti in questione per l'attività delegata. Infatti, anche in questo caso il prelievo attuato attraverso l'imposta unica, commisurato all'intero complessivo ammontare delle poste di gioco e non al reddito derivante dalle attività delegate, si surrogava alle imposte dirette afferenti i redditi<sup>137</sup>.

Con riferimento ai rapporti fiscali tra Stato e giocatori vincenti, l'imposta unica era anche sostitutiva dell'imposta di ricchezza mobile e dell'imposta complementare (ora IRPEF) sui premi corrisposti ai vincitori<sup>138</sup>.

Negli anni a seguire l'imposta unica subì numerosi cambiamenti, i quali interessarono gran parte degli elementi strutturali del tributo<sup>139</sup>.

Alla fine degli anni Novanta nel contesto di un processo di profonda rivisitazione del trattamento fiscale delle scommesse e, più in generale, di riordino dell'intero settore giochi, venne emanato il D.Lgs. 23 dicembre 1998, n. 504, con il quale, in attuazione delle previsioni contenute nell'art. 1, comma 2, della Legge 3 agosto 1998, n. 288<sup>140</sup>, venne istituita l' *“Imposta Unica sui Concorsi pronostici e sulle scommesse”*<sup>141</sup>.

Ai sensi dell'art. 1 del citato decreto n. 504/1998, *“La tassa [di lotteria] di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, assume la denominazione di imposta unica ed è dovuta per i concorsi pronostici e le scommesse di qualunque tipo, relativi a qualunque evento, anche se svolto all'estero, nel rispetto delle disposizioni contenute nell'articolo 24, comma 27, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e nell'articolo 88 del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza approvato con regio decreto 18 giugno 1931, n. 773”*.

---

giochi e dei concorsi delegati al CONI ed all'UNIRE ed alla gestione ed alla raccolta delle giocate sono state incluse tra le operazioni esenti da IVA in quanto assoggettate ad imposta unica.

<sup>137</sup> F. PICCIAREDDA, *Imposta unica sui giochi di abilità e concorsi pronostici*, Enc. giur., 1989, 2

<sup>138</sup> Articolo 5, secondo comma, della L. 1379/1951: *“L'imposta unica è anche sostitutiva della imposta di ricchezza mobile e della imposta complementare afferenti i premi corrisposti ai vincitori”*.

<sup>139</sup> Tra i vari cambiamenti quello più rilevante fu l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'Imposta Unica delle scommesse. In particolare, con l'istituzione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, l' *“accettazione di scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione”* venne assoggettata all' *“imposta sugli spettacoli”* (ora, *“sugli intrattenimenti”*). Tale previsione, contenuta nell'art. 1 del D.P.R. n. 640/1972, è stata successivamente abrogata, come si vedrà, dall'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1998.

<sup>140</sup> Allo scopo di adattare al rinnovato quadro normativo le disposizioni dell'Imposta Unica di cui al citato provvedimento del 1951, con la Legge 3 agosto 1998, n. 288, sono stati dettati principi e criteri direttivi per:

- la revisione della disciplina del tributo (accertamento, controllo, liquidazione e riscossione);
- consentire l'applicazione del tributo *“anche alle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero”*;
- stabilire un'aliquota percentuale differenziata, commisurata all'entità del prelievo (quota di prelievo) fissato per le scommesse;
- l'emanazione di appositi regolamenti per disciplinare, semplificandoli, gli adempimenti dei contribuenti.

<sup>141</sup> L. SACCHETTI, *Fisco e contabilità per giochi pubblici e scommesse*, Il sole 24 ore, 2009, 81.

Alla luce del suesposto *excursus* normativo, sembra potersi individuare una imposta unica “originaria” (ex L. n. 1379/1951) e una imposta unica “rinnovata” (ex L. n. 504/1998), le quali presentano, tuttavia, tratti comuni.

Come rilevato dalla Cassazione<sup>142</sup>, “...emerge con chiarezza che oggetto (o presupposto) dell'imposta di cui si discute - la quale, nel corso del tempo, ha assunto varie denominazioni (“tassa di lotteria”, “imposta unica sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici”, “imposta sugli spettacoli”, di nuovo “imposta unica”) - è sempre stata l'attività consistente nella organizzazione ed esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici, per i quali si corrisponda una ricompensa di qualsiasi natura e per la cui partecipazione sia richiesto il pagamento di una posta in denaro (per utilizzare le parole impiegate dal legislatore nel D.Lgs. n. 496 del 1948): conseguenza evidente è che soggetto all'imposta è chiunque svolga tale attività”.

La Suprema Corte ha, inoltre, evidenziato come “L'imposta unica, essendo dichiarata dalla legge come sostitutiva...di ogni imposta diretta o indiretta connessa alla attività di organizzazione ed esercizio dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici, è una imposta di carattere speciale, ad altre non assimilabile...L'imposta unica per la sua specialità (essere sostitutiva di ogni imposta diretta e indiretta) non può essere assimilata ad una imposta sul reddito...”. In particolare, il Decreto n. 504/1998 ha lasciato immutato l'originario carattere surrogatorio dell'imposta. L'imposta unica, infatti, è stata sempre considerata un'imposta sostitutiva: così la caratterizzava l'art. 5 comma 2 della legge istitutiva<sup>143</sup>, lo ribadiscono l'art. 7 del D.lgs. 504/1998<sup>144</sup>, l'art. 17 del D.M. 2 giugno 1998, n. 174<sup>145</sup> ed l'art. 11 del D.M. 1 marzo 2006, n. 111, recante “Norme concernenti la disciplina delle scommesse a quota fissa su eventi sportivi diversi dalle corse dei cavalli e su eventi non sportivi da adottare ai sensi dell'art. 1, comma 286 della legge 30 dicembre 2004, n. 311”. Tale ultimo articolo stabilisce, infatti, che l'imposta sulle vincite relative alle scommesse, prevista

---

<sup>142</sup> Cfr. Cassazione Sez. Un. Civili, 23 aprile 2009, n. 9672 - Pres. Carbone - Est. Botta e Cassazione Sez. V Civile, 12 gennaio 2012, n. 281 - Pres. D'Alonzo - Pm. Fimiani,

<sup>143</sup> La l. 22 dicembre 1951, n. 1379 chiariva che l'imposta unica era sostitutiva, nei confronti del Coni e dell'Unire, di ogni imposta diretta sui redditi derivanti dall'attività di organizzazione ed esercizio dei giochi di abilità e pronostici, oltre che delle tasse sugli affari (compreso il diritto erariale ed il bollo sulle cambiali, atti giudiziari e avvisi al pubblico), nonché di ogni altro tributo, diretto o indiretto, a favore dello Stato e degli enti minori, connesso con le attività medesime.

<sup>144</sup> L'art. 7, del D.Lgs. 504/1998, rubricato “Rapporto tra imposta unica ed IVA”, così recita “L'imposta unica è sostitutiva, nei confronti del CONI e dell'Unire, di ogni imposta e tributo erariale e locale relativi all'esercizio dei concorsi pronostici ad esclusione dell'imposta di bollo sulle cambiali, sugli atti giudiziari e sugli avvisi al pubblico”.

<sup>145</sup> Art. 17 (*Rapporti con altri tributi*)- 1. L'imposta sulle vincite nelle scommesse a totalizzatore o a libro prevista dall'articolo 30, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è compresa nell'imposta unica di cui al D.Lgs. 23 dicembre 1998, n. 50415. 2. Le operazioni relative all'esercizio delle scommesse, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 7), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

dall'articolo 30, comma 6, del DPR 600/1973 è compresa nell'imposta unica di cui al D.lgs. 504/1998.

Sul punto va, tuttavia, rilevato che la Legge n. 1379/1951 contemplava tra i tributi “sostituiti” *“ogni imposta diretta sui redditi derivanti dall'attività di organizzazione ed esercizio dei giochi di abilità e pronostici, oltre che delle tasse sugli affari (compreso il diritto erariale ed il bollo sulle cambiali, atti giudiziari e avvisi al pubblico), nonché di ogni altro tributo, diretto o indiretto, a favore dello Stato e degli enti minori, connesso con le attività medesime”*.

A seguito della riforma dell'imposizione indiretta in generale e della introduzione dell'IVA in particolare, le operazioni inerenti e collegate alla organizzazione e all'esercizio dei giochi e dei concorsi delegati al CONI ed all'UNIRE ed alla gestione ed alla raccolta delle giocate sono state incluse tra le operazioni esenti da IVA in quanto assoggettate ad imposta unica. La disposizione citata, in seguito alle modifiche introdotte nel settore dall'art. 30 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, è stata definitivamente abrogata<sup>146</sup>.

Inoltre, come anche recentemente chiarito<sup>147</sup>, l'imposta unica può definirsi un'imposta indiretta non armonizzata a livello europeo.

L'imposta unica, infatti, non ha natura di tributo personale ma, più propriamente, di imposta “indiretta”, come dimostra la circostanza che il tributo non colpisce il reddito o il patrimonio ma una manifestazione mediata di ricchezza, cioè il “consumo” del prodotto “scommessa” e, come è tipico delle imposte indirette, il relativo onere può essere trasferito sopra il consumatore (giocatore).

Tale imposta non è armonizzata a livello europeo e ciò consente di affermare che i singoli legislatori nazionali conservano la piena potestà nello stabilire le relative regole, in ordine alla base imponibile, ai soggetti passivi, alle aliquote ed agli altri elementi del tributo, e la possono esercitare prescindendo dal trattamento fiscale che gli altri Paesi riservano al medesimo fatto generatore del tributo<sup>148</sup>.

#### Elementi strutturali del tributo

Come già chiarito nelle righe precedenti, l'Imposta Unica è *dovuta per i concorsi pronostici e le scommesse di qualunque tipo, relativi a qualunque evento, anche se svolto all'estero, nel*

<sup>146</sup> Tale abrogazione – come si vedrà più approfonditamente nel prosieguo del presente lavoro – è connessa alla sostituzione, sempre a norma dell'art. 30 della stessa legge finanziaria, del n. 6 dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 che, in virtù delle modifiche subite, ha ricompreso tra le operazioni esenti anche quelle relative all'esercizio dei giochi di abilità e dei Concorsi pronostici. L. SACCHETTI, op. cit., 87.

<sup>147</sup> A.A.M.S., *Imposta unica sui concorsi pronostici sportivi e sulle scommesse. Disposizioni interpretative di cui all'art. 1, comma 66, della legge 13 dicembre 2010, n. 220*, Comunicazione n. 2 del 7 giugno 2012.

<sup>148</sup> Sul punto, l'A.A.M.S. cita la Corte di Giustizia UE, Sez. I, 10 giugno 2010, C-58/09.

*rispetto delle disposizioni contenute nell'articolo 24, comma 27, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e nell'articolo 88 del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza approvato con regio decreto 18 giugno 1931, n. 773*<sup>149</sup>.

Il tributo *de quo* interessa, pertanto, tutti i concorsi pronostici e tutte le scommesse, che, in base all'attuale normativa, possiamo distinguere tra scommesse ippiche e scommesse su eventi sportivi diversi dalle corse dei cavalli e su eventi non sportivi.

Si rileva, inoltre, come la legge n. 220/2010 (*Legge di stabilità 2011*), abbia recato importanti disposizioni di carattere interpretativo riferite all'ampiezza della sfera applicativa del tributo in esame che, alla luce di tali innovative previsioni, involge anche la raccolta delle scommesse attuata in forma abusiva. In particolare, il comma 66, lett. a), dell'articolo unico, della Legge citata ha chiarito che, fermo restando l'illiceità della raccolta operata in assenza dei titoli autorizzatori e concessori previsti<sup>150</sup>, l'art. 1 del D.Lgs. n. 504/1998 deve essere interpretato “...nel senso che l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse è comunque dovuta ancorché la raccolta del gioco, compresa quella a distanza, avvenga in assenza ovvero in caso di inefficacia della concessione rilasciata...” dall'A.A.M.S.

Pertanto, dal combinato disposto dell'art. 1 del D.lgs. n. 504/1998 e della relativa norma interpretativa, l'ambito applicativo dell'imposta unica risulta avere ad oggetto i “*concorsi pronostici e le scommesse di qualunque tipo, relativi a qualunque evento, anche se svolto all'estero*”, “*ancorché la raccolta del gioco, compresa quella a distanza, avvenga in assenza ovvero in caso di inefficacia della concessione rilasciata dal Ministero dell'economia e delle finanze – Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato*”.

L'imposta è dovuta in Italia nell'ipotesi in cui la scommessa avvenga nel territorio dello Stato, a prescindere, come recita la norma, dalla localizzazione dell'evento sportivo o del relativo operatore economico.

Al riguardo, come chiarito<sup>151</sup> dalla stessa A.A.M.S. con riferimento alle scommesse su rete “fisica”, *non pare esservi dubbio che nell'ipotesi di operatori esteri che agiscono in Italia – in possesso o meno di regolare concessione amministrativa – tramite locali aperti al pubblico dove il giocatore effettua la “puntata” e riceve la ricevuta di gioco, le scommesse siano da considerare “accettate nel territorio*

---

<sup>149</sup> Così dispone l'articolo 1 del D.Lgs. n. 504/1998, il quale delinea l'ambito di applicazione dell'imposta. .

<sup>150</sup> L'obbligatorietà, ai sensi della legislazione vigente, di licenze, autorizzazioni e concessioni nazionali per l'esercizio dei concorsi pronostici e delle scommesse è stata espressamente confermata anche dalla Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 16 febbraio 2012, Cause riunite C-72/10 e C-77/10, c.d. Costa - Cifone, punto 12.

<sup>151</sup> A.A.M.S., *Imposta unica sui concorsi pronostici sportivi e sulle scommesse. Disposizioni interpretative di cui all'art. 1, comma 66, della legge 13 dicembre 2010, n. 220*, Comunicazione n. 2 del 7 giugno 2012.

*italiano”, a nulla rilevando, come afferma la legge, che la raccolta sia effettuata “per conto proprio o di terzi, anche ubicati all’estero.*

La circostanza che la proposta del giocatore sia trasmessa telematicamente all'estero, continua l'A.A.M.S., infatti, non costituisce elemento rilevante e risponde, semmai, a mere esigenze organizzative e/o di controllo, restando fermo che l'attività si concretizza nel territorio dello Stato per il tramite di operatori quivi stabiliti che, come detto, agiscono “per conto” del soggetto estero. Peraltro, l'Amministrazione precisa che l'eventuale collegamento telematico dell'operatore nazionale con soggetti ubicati all'estero non comporta che il gioco sia considerato “a distanza”, in quanto l'elemento indispensabile perché possa configurarsi la tipologia “on line” del gioco è l'interconnessione diretta – senza alcun intermediario – tra giocatore e concessionario (o operatore di gioco)

A norma dell'art. 3 dello stesso D.Lgs. n. 504/1998, rivestono la qualità di soggetti passivi del tributo “...coloro i quali gestiscono, anche in concessione, i concorsi pronostici e le scommesse”.

Al riguardo, il comma 66, lett. b), dell'articolo unico della “Legge di stabilità 2011” ha chiarito che l'art. 3 “*si interpreta nel senso che soggetto passivo d'imposta è chiunque, ancorché in assenza o in caso di inefficacia della concessione ..., gestisce con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere*”.

Inoltre, prosegue, se l'attività è esercitata per conto di terzi, “*il soggetto per conto del quale l'attività è esercitata è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni*”.

Pertanto, sono considerati soggetti passivi, in primo luogo, coloro che si sono dotati di regolare concessione rilasciata da A.A.M.S. per l'attività di scommessa. Tali soggetti, essendosi dichiarati all'Amministrazione quali operatori di gioco, hanno contrattualmente assunto, con la sottoscrizione della convenzione di concessione, l'obbligo del versamento del tributo determinato dal totalizzatore nazionale (che, come noto, registra telematicamente tutte le operazioni effettuate, sulla base delle quali si determina analiticamente la base imponibile e, quindi, il tributo dovuto) garantendo la tempestiva e corretta osservanza di tale obbligo mediante il rilascio delle prescritte fidejussioni. Quanto sopra non esclude, peraltro, la possibilità, a seconda delle concrete modalità con le quali l'attività viene esercitata, di configurare una responsabilità solidale anche nei confronti di altri soggetti che operino per conto del concessionario.

In secondo luogo, per quanto riguarda coloro che operano nel settore delle scommesse in mancanza di concessione – a prescindere dalla liceità o meno della relativa

condotta – e che, quindi, non sono collegati al totalizzatore nazionale, bisogna considerare che rientrano nel novero dei soggetti passivi coloro che esercitano, per conto proprio o di terzi, l'attività economica che integra il presupposto impositivo, vale a dire l'attività di scommessa. In base a questo punto di vista, risulta irrilevante il fatto che il rischio economico della scommessa sia posto, per contratto, in capo ad un soggetto terzo. Infatti, il tributo non ha natura di imposta personale ma colpisce l'attività esercitata intesa in senso oggettivo e la norma, perciò, pone la qualifica di soggetto passivo in capo all'operatore che realizza o concorre a realizzare il presupposto impositivo e, cioè, che, anche per conto terzi: (i) accetta la scommessa, (ii) riceve la somma di denaro costituente la "posta"; (iii) consegna al giocatore la relativa documentazione; (iv) effettua il pagamento delle vincite<sup>152</sup>.

In particolare, per quanto concerne i centri di trasmissione dati (cd. CTD), ovvero quei particolari esercizi dove un soggetto italiano si lega ad un *bookmaker* straniero tramite un contratto per il quale l'organizzazione delle scommesse (ivi compresa la loro accettazione) compete al *bookmaker*, essendo riservato al gestore del CTD esclusivamente il compito di mettere in contatto lo scommettitore con quest'ultimo, l'Amministrazione ha chiarito che questi *pongono in essere un'attività, per il tramite di una compiuta ed autonoma organizzazione imprenditoriale, essenziale per la realizzazione del presupposto impositivo, in quanto la scommessa fisica non potrebbe essere realizzata senza la presenza di un locale in cui il giocatore si reca ed effettua la scommessa, oltreché ricevere conferma dell'accettazione della scommessa medesima*<sup>153</sup>.

L'Amministrazione chiarisce, inoltre, che quanto precisato con riferimento ai soggetti che agiscono in mancanza di concessione, *non esclude la configurabilità di una responsabilità solidale, sia per l'imposta sia per le sanzioni a carico del soggetto che abbia concorso alla realizzazione del medesimo presupposto di fatto dell'imposta, come potrebbe essere il caso, da valutare in base alla situazione concretamente riscontrata, del bookmaker estero che assume il rischio della giocata e realizza la sua attività...nel territorio dello Stato per il tramite di soggetti che agiscono per suo conto, sulla base di rapporti contrattuali (secondo lo schema del presupposto unitario ma plurisoggettivo)*. Ciò,

---

<sup>152</sup> A.A.M.S., *Imposta unica sui concorsi pronostici sportivi e sulle scommesse*, cit.

<sup>153</sup> A.A.M.S., *Imposta unica sui concorsi pronostici sportivi e sulle scommesse*, cit. L'Amministrazione precisa, infatti, che: "E'...il CTD che provvede ad assicurare la disponibilità di locali adeguati all'interno dei quali viene svolta l'offerta al pubblico dei servizi di scommessa ("ancorché in assenza o in caso di inefficacia della concessione...con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero..."); è il CTD che si dota di apparecchiature informatiche (computer, terminali, stampanti ecc.) atte a consentire l'accettazione delle scommesse; è il CTD che riceve dal giocatore la proposta di scommessa e consegna al giocatore l'accettazione della stessa, unitamente al documento cartaceo che costituisce l'unico titolo legittimante per la riscossione della eventuale vincita; è il CTD che incassa le somme giocate e provvede al pagamento delle vincite".

peraltro, trova riscontro anche nel dettato dell'art. 1, comma 66, lettera b) della legge n. 220/2010.

L'Amministrazione, infine, si sofferma sugli aspetti pratici concernenti le modalità per il versamento dell'imposta da parte dei soggetti che agiscono in mancanza di concessione, stabilendo che tali operatori possono agevolmente autoliquidare l'imposta sulla base delle scommesse accettate ed effettuare il versamento analogamente ai soggetti concessionari, mediante il modello "F24 – accise", utilizzando i codici tributo risultanti dall'apposita tabella predisposta dall'Agenzia delle Entrate<sup>154</sup>.

La base imponibile per l'applicazione dell'imposta è determinata in modo differenziato per i concorsi pronostici e per le scommesse. Per quest'ultime, la determinazione della base imponibile subisce ulteriori differenziazioni a seconda della tipologia di scommessa. Anche l'aliquota varia a seconda si tratti di concorsi pronostici o scommesse. Inoltre, anche in questo caso sono presenti differenziazioni a seconda della tipologia di scommessa.

In particolare, per i concorsi pronostici, la base imponibile è costituita dall'intero ammontare della somma corrisposta dal concorrente per il gioco, al netto dei diritti fissi e dei compensi ai ricevitori<sup>155</sup>. Su detta somma si applica un'aliquota del 26,80 per cento.

Con riferimento alle scommesse, la base di commisurazione del tributo è rappresentata dall'importo complessivamente giocato per ciascuna scommessa<sup>156</sup>. Su tale importo l'applicazione delle aliquote viene differenziata in base al tipo di scommessa. In particolare<sup>157</sup>:

- per la scommessa Tris e per le scommesse ad essa assimilabili<sup>158</sup> è prevista un'aliquota del 22,50 per cento che deve essere applicata non sulla base imponibile come delineata dall'art. 2 del D.lgs. n. 504/1998, ma sulla *quota di prelievo*<sup>159</sup> stabilita per ciascuna scommessa;

---

<sup>154</sup> Cfr. Risoluzione n. 23/E del 24 febbraio 2011 e Risoluzione n. 125/E del 16 febbraio 2011.

<sup>155</sup> Art. 2, comma 1, D.Lgs. 504/1998.

<sup>156</sup> Art. 2, comma 2, D.Lgs. 504/1998.

<sup>157</sup> Art. 4, D.Lgs. 504/1998.

<sup>158</sup> Con D.M. 6 novembre 2002, attuativo delle previsioni contenute nell'art. 4, commi 5 e 6, del D.P.R. n. 169 dell'8 aprile 1998, sono state individuate le tipologie di scommessa assimilabili alla Tris.

<sup>159</sup> La quota di prelievo comprende al suo interno l'importo dell'imposta unica, il compenso per il concessionario, le altre spese e la quota destinata al Coni. La quota di prelievo rappresenta, pertanto, una parte del gettito totale derivante dalle scommesse.

- per ogni altro tipo di scommessa ippica a totalizzatore e a quota fissa, salvo quanto disposto dal comma 498 dell'art. 1 della legge n. 311/2004<sup>160</sup>, è prevista l'applicazione – anche in tal caso, sulla *quota di prelievo* stabilita per ciascuna scommessa – di un'aliquota del 15,70 per cento;

- per le scommesse a totalizzatore su eventi diversi dalle corse dei cavalli è stata disposta l'applicazione dell'aliquota del 20 per cento *sull'importo di ciascuna scommessa*;

- per le scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli è prevista una complessa e articolata disciplina in base alla quale vengono applicate *sull'ammontare delle singole scommesse* specifiche aliquote differenziate, rapportate al movimento netto dei dodici mesi precedenti registrato, e di volta in volta, ufficializzato mediante appositi comunicati stampa emanati da A.A.M.S.

La disciplina in esame è stata oggetto di una profonda revisione ad opera dell'art. 38, comma 3, del D.L. n. 223/2006 che, in sostanza, tenendo conto, in particolar modo, delle nuove tipologie di scommesse recentemente introdotte, nonché dell'apertura del mercato operata dallo stesso decreto, ha previsto l'introduzione, con effetto dal 1° gennaio 2007, di un rinnovato assetto impositivo articolato sulla base del seguente schema riepilogativo<sup>161</sup>:

Movimento netto dei dodici mesi precedenti in milioni di euro	Aliquota Imposta Unica applicabile	
	Per ciascuna scommessa composta fino a sette eventi <sup>162</sup>	Per ciascuna scommessa composta da più di sette eventi
superiore a 1.850	3%	8%
superiore a 2.150	3%	6,8%
superiore a 2.500	3%	6%
superiore a 3.000	2,5%	5,5%
superiore a 3.500	2%	5%

Fonte: L. SACCHETTI, 2009

<sup>160</sup> Il comma 498 della legge n. 311 del 2004 aveva previsto l'istituzione di una nuova scommessa ippica a totalizzatore, proposta dall'Unire, la quale doveva effettuarsi nelle reti dei punti vendita dei concorsi pronostici, delle agenzie ippiche e sportive nonché negli ippodromi, tenendo conto che la raccolta doveva essere ripartita assegnando il 72 per cento come montepremi e compenso per l'attività di gestione della scommessa, l'8 per cento come compenso dell'attività dei punti vendita, il 6 per cento come entrate erariali sottoforma di imposta unica e il 14 per cento come prelievo a favore dell'Unire. Con quattro distinti Decreti Direttoriali, in attuazione delle previsioni recate dalla citata Legge Finanziaria, sono state poi introdotte le nuove scommesse ippiche a totalizzatore denominate "Vincente Nazionale", "Accoppiata Nazionale", "Nuova Tris Nazionale", "Quartè Nazionale" e "Quintè Nazionale".

<sup>161</sup> L. SACCHETTI, *Fisco e contabilità per giochi pubblici e scommesse*, Il sole 24 ore, 2009, p. 85.

<sup>162</sup> Il numero degli "eventi" corrisponde agli esiti possibili cui ciascun avvenimento sportivo può dar luogo (ad esempio, negli incontri di calcio, 1X2).

A decorrere dal 7 novembre 2010, l'aliquota di imposta unica, così come determinata da A.A.M.S., risulta essere pari al 2 per cento e al 5 per cento, rispettivamente per le scommesse composte fino a sette eventi e per le scommesse composte da più di sette eventi<sup>163</sup>.

Va, inoltre, rilevato come, con riferimento a tale tipologia di scommesse, la Legge n. 220/2010 (*Legge di stabilità 2011*)<sup>164</sup>, a decorrere dall'anno 2011, ha introdotto, per i concessionari che abbiano conseguito percentuali di restituzione in vincite inferiori all'80 per cento, l'obbligo di versare il 20 per cento della differenza lorda così maturata, secondo modalità che saranno definite con provvedimento da emanare a cura di A.A.M.S.. Tale imposizione, ribattezzata dagli operatori del settore "tassa sul macinato", è stata tuttavia abrogata dal D.L. n. 16/2012.

- per le scommesse a distanza a quota fissa con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori (cd. scommesse *peer to peer*) e per le scommesse a quota fissa e a totalizzatore su simulazioni di eventi di cui all'art. 1, comma 88, della L. n. 296/2006 è stata disposta l'applicazione dell'aliquota del 20 per cento *sull'importo della raccolta al netto delle somme che, in base al regolamento di gioco, sono restituite in vincite al giocatore*<sup>165</sup>.

Infine, con particolare riferimento alla scommessa "Formula 101" è stata stabilita, ai sensi dell'art. 23 del D.M. n. 278/1999, una specifica modalità di applicazione dell'imposta calcolata sul prelievo relativo a tale scommessa che è pari alla differenza tra l'intero ammontare delle somme giocate e le quote destinate al montepremi e agli altri oneri fissati dal Capo II dello stesso decreto.

Risultano, pertanto, quattro modalità di determinazione dell'imposta unica:

- i) applicazione di un' aliquota fissa sull'ammontare lordo della raccolta;
- ii) applicazione di un' aliquota fissa sulle quote di prelievo;

---

<sup>163</sup> Comunicato A.A.M.S. del 5 novembre 2010 "*Modalità operative per l'applicazione dell'aliquota di imposta per le scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli*". In tale Comunicato, A.A.M.S. rende noto che il movimento netto relativo alle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli, nel periodo 1 novembre 2009 - 31 ottobre 2010, è stato superiore a euro 3.500.000.000,00. "Pertanto, l'aliquota di imposta unica di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, come modificato dall'articolo 38, comma 3, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni ed integrazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, a decorrere dal 7 novembre 2010, è pari:

- al 2,00 per cento, per ciascuna scommessa composta fino a sette eventi;  
- al 5,00 per cento per ciascuna scommessa composta da più di sette eventi".

In tale comunicato si chiarisce, inoltre, che "Si provvederà a fornire apposita nuova comunicazione solo in caso di variazioni di dette aliquote".

<sup>164</sup> Comma 71 dell'articolo unico.

<sup>165</sup> Cfr. art. 12, comma 1, lett. g) e h) del D.L. n. 39/2009.

iii) applicazione di un' aliquota fissa sul margine lordo del concessionario (importo della raccolta al netto delle somme restituite in vincite al giocatore);

iv) applicazione sull'ammontare di ogni singola scommessa di un'aliquota variabile a seconda dell'andamento della raccolta e della difficoltà della scommessa<sup>166</sup>.

#### L'Imposta Unica per i giochi on-line

Anche i giochi on-line sono assoggettati ad Imposta Unica, tuttavia a questi ultimi sono applicate aliquote differenziate rispetto al regime ordinario.

E' d'uopo precisare, in primo luogo, che l'elemento indispensabile perché possa configurarsi la tipologia "on line" del gioco è l'interconnessione diretta – senza alcun intermediario – tra giocatore e concessionario (o operatore di gioco); pertanto, l'eventuale collegamento telematico dell'operatore nazionale con soggetti ubicati all'estero non comporta che il gioco sia considerato "a distanza"<sup>167</sup>.

Inoltre, nel gioco "a distanza", come nel gioco su rete fisica, l'offerta *on line* si perfeziona nel territorio della Repubblica per il sol fatto dell'accettazione, da parte del cliente giocatore, della procedura informatica e dell'attivazione della stessa<sup>168</sup>.

In secondo luogo, nell'ambito dei giochi on-line va, innanzitutto, effettuata una distinzione tra *giochi di abilità*<sup>169</sup>, *giochi di sorte a quota fissa*<sup>170</sup> e *giochi di carte con vincita in denaro, organizzati in forma diversa dal torneo*<sup>171</sup>.

I giochi di abilità on-line costituiscono una fattispecie particolarmente complessa, in quanto per la prima volta si prevede la partecipazione simultanea alle stesse sessioni di gioco sia di giocatori italiani, che hanno un conto di gioco aperto presso un titolare di concessione italiana, che di giocatori stranieri, registrati presso un operatore estero autorizzato alla raccolta del gioco nel proprio Paese.

L'articolo 38, comma 1, lettera b) del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, ha previsto che ai giochi di abilità a distanza con vincita in denaro, nei quali il risultato

---

<sup>166</sup> Maggiore è il numero di eventi, maggiormente difficile è la scommessa.

<sup>167</sup> A.A.M.S., *Imposta unica sui concorsi pronostici sportivi e sulle scommesse*, cit.

<sup>168</sup> A.A.M.S., *Imposta unica sui concorsi pronostici sportivi e sulle scommesse*, cit.

<sup>169</sup> Per "gioco di abilità" si intende ciascun gioco a distanza tra giocatori nel quale il risultato che determina la vincita del giocatore dipende, in misura prevalente rispetto all'elemento aleatorio, dall'abilità dei giocatori; i giochi di carte organizzati nella modalità del torneo sono considerati giochi di abilità.

<sup>170</sup> Per "gioco di sorte a quota fissa", si intende ciascun gioco a distanza a solitario nel quale i possibili esiti oggetto di scommessa hanno probabilità di verificarsi predefinita ed invariabile ed il rapporto tra l'importo della vincita conseguibile ed il prezzo della partecipazione al colpo è conosciuto dal giocatore all'atto della puntata.

<sup>171</sup> Per "gioco di carte", si intende ciascun gioco a distanza che riproduce un gioco effettuato con le carte mediante la loro rappresentazione virtuale.

dipende, in misura prevalente rispetto all'elemento aleatorio, dall'abilità dei giocatori, venga applicata l'imposta unica, di cui al citato decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, con aliquota del 3 per cento della raccolta.

Tale regime tributario è stato ribadito dal Decreto Direttoriale 10 gennaio 2011, recante "*Disciplina dei giochi di abilità, nonché dei giochi di sorte a quota fissa e dei giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo con partecipazione a distanza*" il quale ha fissato precise regole per l'applicazione delle imposte dovute e per la ripartizione degli introiti derivanti dalla raccolta dei giochi a distanza.

Sul punto, l'Amministrazione dei Monopoli ha chiarito<sup>172</sup> che, con riferimento ai giochi di abilità a distanza l'imposta unica è applicata nella misura del 3 per cento della raccolta, al netto degli importi dei diritti di partecipazione restituiti ai giocatori, a seguito dell'eventuale annullamento di sessioni di gioco autorizzato da A.A.M.S.. La Stessa ha proseguito affermando che la base imponibile per il calcolo dell'imposta è costituita dai diritti di partecipazione convalidati dal sistema centrale nell'arco delle ventiquattrore di ciascun giorno del mese.

Con riferimento alle altre due tipologie di giochi a distanza, il Decreto Direttoriale citato ha stabilito che l'imposta unica sia pari al 20 per cento delle somme che, in base al regolamento di gioco, non risultano restituite al giocatore.

Sul punto, l'Amministrazione dei Monopoli ha ribadito<sup>173</sup> che per tali tipologie di giochi l'imposta unica è determinata nella misura del 20 per cento della base imponibile su base mensile. La Stessa ha proseguito affermando che tale modalità di determinazione dell'imposta unica si applica ai: a) giochi di sorte a quota fissa in modalità a solitario; b) giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo, offerti in modalità "a solitario"; c) giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo, offerti in modalità "tra giocatori".

La base imponibile per il calcolo dell'imposta, è costituita, per ciascun mese e per ciascuna delle tipologie di gioco sopra elencate, dalla somma algebrica dei valori risultanti, al termine di ogni sessione di gioco svoltasi nell'arco del mese stesso, dalla differenza tra gli importi puntati e gli importi restituiti in vincita. Tale differenza, limitatamente ai giochi di cui ai precedenti punti a) e b), può assumere, per ciascuna sessione di gioco, anche valore

---

<sup>172</sup> Decreto Direttoriale 11 aprile 2011 - Modalità di calcolo e di versamento dell'imposta unica sui giochi di cui al Decreto Direttoriale n. 2011/666/Giochi/GAD del 10 gennaio 2011, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 113 del 17 maggio 2011.

<sup>173</sup> Decreto Direttoriale 11 aprile 2011 - Modalità di calcolo e di versamento dell'imposta unica sui giochi di cui al Decreto Direttoriale n. 2011/666/Giochi/GAD del 10 gennaio 2011, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 113 del 17 maggio 2011.

negativo in caso di totale delle vincite superiore al totale degli importi puntati o nullo. In questa eventualità (base imponibile con valore negativo o nullo), l'imposta mensile dovuta per tale tipologia di gioco è pari a zero; se la base imponibile assume invece valore positivo, l'imposta dovuta è pari al 20 per cento di tale valore.

Il sistema centrale rende disponibile il primo giorno di ogni mese, a ciascun concessionario, l'imposta dovuta relativa alle sessioni di gioco chiuse nel mese precedente.

Per la tipologia di giochi di cui al punto c), la base imponibile è determinata, come negli altri casi, al termine della sessione di gioco del giocatore, sulla base del valore (costituito dalla contribuzione apportata dal giocatore al compenso del concessionario con il quale lo stesso è contrattualizzato, sulla base delle puntate da lui effettuate durante i diversi colpi della propria sessione di gioco) comunicato dal concessionario al sistema di controllo nell'arco delle 24 ore di ciascun giorno del mese.

Lo stesso decreto prevede una diversa ripartizione del montepremi a seconda della tipologia di gioco.

Per i giochi di abilità a distanza è destinato a montepremi, al netto dell'eventuale quota parte destinata al jackpot, almeno l'80 per cento della raccolta.

Per i giochi di sorte a quota fissa a distanza con vincita in denaro, con esclusione del gioco del lotto e dei suoi giochi complementari è destinato al montepremi su base statistica in relazione alla probabilità di ciascuno dei possibili esiti oggetto di estrazione, al netto della eventuale quota parte destinata a jackpot, almeno il 90 per cento della raccolta.

Per i giochi di carte con vincita in denaro, organizzati in forma diversa dal torneo nel caso dei giochi tra giocatori<sup>174</sup> è destinato al montepremi almeno il 90 per cento della raccolta, nel caso dei giochi a solitario e' destinato al montepremi su base statistica, in relazione alla probabilità di ciascuno dei possibili esiti oggetto di estrazione e nell'ipotesi che il giocatore persegua la strategia standard di gioco, al netto della eventuale quota parte destinata a jackpot, almeno il novanta per cento della raccolta.

Il compenso del concessionario, a copertura della totalità dei costi per l'esercizio del gioco, è costituito dalla quota residua della raccolta al netto del montepremi e dell'imposta unica.

---

<sup>174</sup> Per "giochi tra giocatori" si intende gioco tra giocatori, la modalità di gioco nella quale partecipano al gioco due o più giocatori e le vincite sono assegnate sulla base dei risultati ottenuti da ciascun giocatore rispetto a quelli ottenuti dagli altri.

### II.3.2. Il PREU su Bingo e Apparecchi da intrattenimento

#### Caratteristiche del tributo

Il Prelievo Erariale Unico (cd. PREU) rappresenta una autonoma tipologia di tributo<sup>175</sup> il quale trova applicazione nei confronti del Bingo e degli apparecchi da intrattenimento con vincita in denaro (*New Slot* e *Videolottery*), anche se in virtù di due diversi provvedimenti normativi<sup>176</sup>.

Il primo riferimento al c.d. prelievo erariale unico si è avuto con il D.M. 31 gennaio 2000, n. 29 “Regolamento recante norme per l’istituzione del gioco «Bingo» ai sensi dell’articolo 16 della L. 13 maggio 1999, n. 133”, contenente, *inter alia*, la disciplina tributaria del gioco del bingo.

L’art. 5 di tale Regolamento, prevede per il gioco del bingo uno specifico *prelievo erariale [unico, n.d.a]*, stabilito in misura pari al 20 per cento del prezzo di vendita delle cartelle.

Il prelievo erariale in questione viene versato dal concessionario all’affidatario del controllo centralizzato del gioco, insieme al compenso ad esso spettante<sup>177</sup>, anticipatamente all’atto del ritiro delle cartelle. Ogni dieci giorni l’affidatario del controllo centralizzato del gioco provvede al riversamento delle somme relative al prelievo erariale alla Tesoreria provinciale dello Stato e a presentare il relativo rendiconto al Ministero delle finanze.

La somma da distribuire in premi in ogni partita è pari al 58 per cento del prezzo di cessione della totalità delle cartelle vendute, mentre il compenso versato all’affidatario del controllo centralizzato è fissato in misura non superiore al 3,8 per cento del predetto prezzo pagato per le cartelle. Il gestore della sala bingo percepisce un compenso pari al 18,20 per cento delle cartelle vendute.

Ai sensi dell’art. 8 del regolamento il compenso al concessionario è pari alla parte di incasso lordo, dedotti il prelievo erariale sulle cartelle, i premi corrisposti e il compenso versato all’affidatario del controllo centralizzato.

---

<sup>175</sup> Come chiariremo nel proseguo, la natura tributaria del PREU è stata ribadita dalla Corte Costituzionale.

<sup>176</sup> Il PREU applicabile al Bingo è disciplinato dal D.M. 31 gennaio 2000, n. 29 mentre il PREU applicabile agli apparecchi è disciplinato dal D.L. 30 settembre 2003, n. 269.

<sup>177</sup> Ai sensi dell’articolo 7. L’art. 5 del regolamento di gioco prevede che tale prelievo erariale sia fissato nella misura del 20 per cento del prezzo di vendita delle cartelle e che esso sia versato, insieme al compenso spettante all’affidatario, a cura del concessionario nei confronti dell’affidatario del controllo centralizzato, che provvede al successivo riversamento delle somme alla Tesoreria provinciale dello Stato. Il versamento, comprendente imposta e compenso, deve essere effettuato anticipatamente all’atto del ritiro delle cartelle. Il compenso spettante all’affidatario del controllo centralizzato di gioco è stabilito, sulla base di un’apposita convenzione, ma comunque in misura non superiore al 3,80 per cento del prezzo di vendita delle cartelle. La somma da distribuire in premi in ogni partita è pari al 58 per cento del prezzo di cessione della totalità delle cartelle vendute.

Il Decreto Direttoriale 8 ottobre 2009, in attuazione del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, in via sperimentale fino al 31 dicembre 2010 (termine prorogato fino al 31 dicembre 2011), ha apportato delle modifiche ai predetti articoli 5 e 7 del regolamento di gioco. In particolare viene ridotto sia il prelievo erariale unico, il quale viene stabilito nella misura dell'11 per cento, sia il compenso per l'affidatario del controllo centralizzato di gioco, che viene individuato nella misura dell'1 per cento del prezzo di vendita delle cartelle. Viene, inoltre, previsto che il montepremi sia almeno il 70 per cento del prezzo di vendita della totalità delle cartelle vendute in ogni partita.

Tale regime agevolato è stato oggetto di diverse proroghe<sup>178</sup>, fino a raggiungere una stabilizzazione definitiva con il D.L. n. 16/2012<sup>179</sup>.

Pertanto, il regime fiscale “di favore” assurge, ora, a regime ordinario del gioco del bingo.

Il decreto n. 16/2012 ha, inoltre, previsto che tale regime fiscale si applica anche al cd. Bingo a distanza, uniformando così la disciplina tributaria per le due modalità di effettuazione del gioco (ovvero tramite rete fisica e a distanza)<sup>180</sup>.

L'Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 16 dell'11 febbraio 2002, ha fornito un dettagliato e definito quadro riepilogativo delle disposizioni fiscali applicabili al gioco del bingo, precisando in quale rapporto si ponga il prelievo erariale istituito dal Decreto n. 29/2000 con le altre imposte potenzialmente applicabili al gioco in questione (imposta sugli intrattenimenti, IVA, ritenuta di imposta ex art. 30 del DPR 29 settembre 1973, n.600, imposte sui redditi).

---

<sup>178</sup> In particolare, il Decreto direttoriale 30 dicembre 2010, in attuazione del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225, ha prorogato fino al 31 marzo 2011 mentre il Decreto direttoriale prot. n. 2011/11512/giochi/BNG del 31 marzo 2011, in attuazione del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 25 marzo 2011, fino al 31 dicembre 2011 le disposizioni di cui ai decreti direttoriali 8 ottobre 2009 e 16 novembre 2009 relativi al prelievo erariale, al compenso per il controllore centralizzato, al montepremi, al regolamento di gioco del Bingo e alla possibilità di pagamento differito. Sul punto va rilevato come la Circolare A.A.M.S. del 28 novembre 2011 ha precisato che laddove entro il 31 dicembre 2011 non dovesse essere emanato alcun provvedimento che stabilisca il rinnovo di tale regime di favore, il prelievo erariale, il compenso per il controllore centralizzato del gioco ed il montepremi dal 1° gennaio 2012 devono essere calcolati in base alle percentuali originariamente stabilite dal D.M. n. 29/2000 e cioè pari rispettivamente al 20 per cento, al 3,80 per cento e al 58 per cento. Cfr. A.A.M.S., Circolare Prot. n. 2011/47023/Giochi/BNG del 28 novembre 2011. Anche nell'attuale esecutivo era stata inizialmente prevista una proroga con il D.L. 29 dicembre 2011, n. 216. Sul punto, v. infra, par. II.6.

<sup>179</sup> D.L. 2 marzo 2012, n. 16. Sul punto, v. infra, par. II.6.

<sup>180</sup> Il bingo a distanza è stato istituito con in D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, il quale prevedeva, solo per questa modalità di effettuazione del gioco, un'aliquota del 10 per cento. In particolare, l'art. 24, comma 33, del citato decreto, così recitava: “E' istituito il gioco del Bingo a distanza, con un'aliquota di imposta stabilita in misura pari al 10% delle somme giocate. Ai sensi del comma 12, dell'articolo 24 della legge 7 luglio 2009, n. 88, sono definiti gli importi del diritto di partecipazione, del compenso del concessionario, le modalità di versamento dell'imposta, nonché l'individuazione della data da cui decorre l'applicazione delle nuove disposizioni”.

Con riferimento all'imposta sugli intrattenimenti, l'Amministrazione ha rappresentato come l'esercizio del gioco del bingo, riservato allo Stato e affidato al controllo centralizzato dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, sia soggetto ad un *autonomo prelievo erariale*, la cui base imponibile è costituita dal prezzo di vendita della cartella. Tale circostanza sarebbe sufficiente ad escludere l'assoggettabilità dei proventi del gioco del bingo all'imposta sugli intrattenimenti di cui al DPR 26 ottobre 1972, n. 640.

Da ciò sembrerebbe potersi argomentare che il prelievo erariale di cui all'art. 5 del D.M. 31 gennaio 2000, n. 29 è una fattispecie impositiva, sostitutiva, riconducibile all'imposta sugli intrattenimenti<sup>181</sup>.

Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, l'Amministrazione ricorda che l'art.10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 prevede, in conformità alla VI Direttiva CEE n. 77/388/CEE, l'esenzione dall'IVA per l'intero settore dei giochi, scommesse e concorsi pronostici. In particolare il n. 6) del primo comma dell'art. 10 include l'esercizio del lotto, delle lotterie, dei giochi di abilità, delle scommesse e dei concorsi pronostici riservati allo Stato o agli altri enti indicati nel decreto legislativo n. 496 del 1948 fra le operazioni esenti da IVA. Sul punto l'Amministrazione chiarisce che nell'ambito applicativo della menzionata disposizione deve ricondursi anche l'esercizio del gioco del bingo. L'esenzione, tuttavia, riguarda esclusivamente l'esercizio del gioco; pertanto, nell'ipotesi in cui nelle apposite sale dedicate al gioco vengano svolte, oltre al gioco del bingo, altre attività (es. somministrazione di alimenti e bevande), le stesse sono assoggettate ad IVA con l'aliquota prevista per le corrispondenti cessioni o prestazioni<sup>182</sup>.

Con riferimento alla ritenuta alla fonte prevista dal comma 4 dell'art. 30 del DPR 29 settembre 1973, n.600<sup>183</sup>, l'Agenzia precisa che *“la ritenuta alla fonte sulle vincite del gioco del Bingo deve ritenersi compresa nel prelievo erariale operato dallo Stato ai sensi dell'art.5 del D.M. n.29 del 2000”*.

Per quanto, infine, concerne le imposte sui redditi, la richiamata circolare ministeriale chiarisce che ai soggetti ai quali è affidato in concessione l'esercizio del gioco del bingo si applica ai fini delle imposte sui redditi la disciplina tributaria ordinaria, con particolare riguardo alle disposizioni in materia di reddito d'impresa.

---

<sup>181</sup> B. DI TUCCI, *Il prelievo erariale unico sui "videogiochi"*, in Corr. trib. n. 11/2004, p. 830

<sup>182</sup> In materia di IVA e prestazione di organizzazione del gioco del bingo, cfr. la sentenza della Corte di giustizia Ue del 19 luglio 2012, Causa C- 377/11.

<sup>183</sup> In particolare, il quarto comma sancisce che la ritenuta sulle vincite e sui premi del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato è compresa nel prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di gioco.

Va, inoltre, ricordato che sono a carico del concessionario tutti gli oneri fiscali derivanti dal rilascio e dall'esercizio della concessione per la raccolta di gioco.

Per quanto concerne gli apparecchi da intrattenimento, la norma istitutiva del PREU è rinvenibile nell'art. 39, comma 13, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, "*Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici*", convertito, con modificazioni, nella Legge 24 novembre 2003, n. 326 (Collegato alla Legge Finanziaria per il 2004).

Tale disposizione, modificando l'articolo 14-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 640<sup>184</sup>, ha stabilito che agli apparecchi e congegni di cui all'articolo 110, comma sesto del T.U.L.P.S., i quali precedentemente rientravano nell'ambito di applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti, si applica un *prelievo erariale unico*, sostitutivo dell'imposta sugli intrattenimenti<sup>185</sup>.

L'art. 39 del D.L. n. 269/2003 è intervenuto, pertanto, sull'impianto normativo precedentemente in vigore, differenziando il regime tributario applicabile agli apparecchi che consentono la possibilità di vincere premi in denaro (ex art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S.) da quello applicabile agli apparecchi ex settimo comma dell'art. 110 del T.U.L.P.S., che rimangono assoggettati all'imposta sugli intrattenimenti<sup>186</sup>.

In particolare, oltre al *nomen iuris*, il legislatore ha modificato il meccanismo impositivo atteso che il calcolo del PREU è basato sull'effettivo utilizzo degli apparecchi, mentre l'imposta sugli intrattenimenti fa riferimento ad una base imponibile forfetaria annua.

Come rilevato, nel prevedere un "*prelievo erariale unico*" anche per gli apparecchi da intrattenimento, sembra che il legislatore si sia ispirato a quanto precedentemente previsto per il gioco del bingo. Di conseguenza, l'art. 39 non avrebbe istituito un tributo *ex novo*, ma avrebbe introdotto, sotto il profilo tributario, una sostanziale differenza tecnica tra gli apparecchi che consentono la vincita di premi in denaro (ex sesto comma dell'art. 110 del T.U.L.P.S.) e gli apparecchi ex settimo comma dell'art. 110 del T.U.L.P.S.; pertanto, sembrerebbe che il legislatore abbia ritenuto che attraverso il prelievo erariale unico si potesse determinare un trattamento tributario degli apparecchi ex sesto comma, elevandone

---

<sup>184</sup> D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 come modificato dal D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 60 Istituzione dell'imposta sugli intrattenimenti, in attuazione della L. 3 agosto 1998, n. 288, nonché modifiche alla disciplina dell'imposta sugli spettacoli di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 e al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativamente al settore dello spettacolo, degli intrattenimenti e dei giochi.

<sup>185</sup> L. SACCHETTI, *Fisco e contabilità per giochi pubblici e scommesse*, Il sole 24 ore, 2009, 120 ss.

<sup>186</sup> B. DI TUCCI, *Il prelievo erariale unico sui "videogiochi"*, in Corr. trib. n. 11/2004, p. 830

l'aliquota, calcolata effettivamente sulle "somme giocate" e non più su una base imponibile determinata forfetariamente<sup>187</sup>.

E' stato, inoltre, rilevato come motivo di ispirazione per il legislatore nel comparto in questione possa essere stata anche l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse ex Legge n. 504/1998, ovvero un'imposta a carattere onnicomprensivo, tale da risultare un tributo assorbente di qualsiasi ulteriore forma impositiva sul medesimo fatto produttivo di reddito<sup>188</sup>.

Prima di analizzare gli elementi strutturali del tributo in questione, va *in primis* chiarito che alla base del PREU opera un meccanismo di ripartizione: il ricavato delle giocate viene, infatti, ripartito *ab origine* tra vincite, PREU e remunerazione degli attori della filiera distributiva.

E' la norma stessa che predetermina a priori la quota della ricchezza generata dalle somme giocate, al netto delle vincite attribuite al giocatore. La ricchezza residua normativamente individuata deve essere, da una parte prelevata dall'Erario e, dall'altra, destinata come remunerazione delle attività economiche svolte dal concessionario e dagli altri soggetti della filiera distributiva<sup>189</sup>.

Pertanto, lo Stato, nel momento in cui affida in concessione l'attività di gioco in questione, individua sia la remunerazione delle attività della filiera economica che esercita, organizza e gestisce il gioco sia il prelievo che è destinato all'Erario.

Il presupposto per l'applicazione del PREU in esame è l'utilizzazione dei congegni di specie – rispondenti alle caratteristiche contemplate nel comma 6 dell'art. 110 T.U.L.P.S. – all'interno degli esercizi dotati di una delle licenze di pubblica sicurezza di cui agli artt. 86 e 88 del T.U.L.P.S.<sup>190</sup>.

---

<sup>187</sup> B. DI TUCCI, *Il prelievo erariale unico sui "videogiochi"*, in Corr. trib. n. 11/2004, p. 830

<sup>188</sup> B. DI TUCCI, *Il prelievo erariale unico...*, cit., p. 830

<sup>189</sup> Cfr. D.M. 12 marzo 2004, n. 86 e D.L. 29 novembre 2008, n. 185. Con riferimento agli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, lett. a), del T.U.L.P.S., la ripartizione percentuale delle somme giocate per ciascun apparecchio è la seguente: - alle vincite è destinata una percentuale non inferiore al 75 per cento, relativamente a ciascun ciclo di partite, - al prelievo erariale unico è destinata una percentuale pari circa al 12 per cento del costo di ciascuna partita; - alla remunerazione delle attività connesse alla gestione degli apparecchi, comprese le spese di gestione direttamente sostenute da A.A.M.S., è destinata una percentuale non superiore al 13 per cento, relativamente a ciascun ciclo complessivo di partite. Il compenso del concessionario, desumibile dal contratto stipulato con il gestore degli apparecchi, non può essere superiore al 3 per cento delle somme giocate per ciascun apparecchio. Sul punto, P. PETRANGELI, *Il difficile inquadramento del PREU e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito*, in Corr. trib., 2011., p. 959.

<sup>190</sup> L. SACCHETTI, *Fisco e contabilità...*, cit., 121 ss.

Al riguardo, l'art. 39, comma 13, del D.L. n. 269/2003 ha previsto che il tributo è dovuto in relazione (a tutte) le “*somme giocate*” e registrate sugli appositi contatori di ciascun apparecchio.

Il comma 84, dell'articolo unico, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria per il 2007), ha poi inserito nel D.L. n. 269/2003, l'art. 39-*quater* che ha previsto l'applicazione del tributo anche alla raccolta illecita o illegale di giocate mediante apparecchi e congegni della specie<sup>191</sup>.

Con riferimento alla base imponibile, l'art. 39, comma 13 del DL 269/2003 stabilisce che il tributo è dovuto in relazione alle “*somme giocate*” e registrate sugli appositi contatori di ciascun apparecchio di cui all'art. 110, comma 6, T.U.L.P.S.. Più precisamente, come chiarito dalla stessa A.A.M.S., la base imponibile viene individuata come quel “*valore sul quale si applica l'aliquota per il calcolo dell'imposta, corrispondente, per ciascun apparecchio di gioco, al totale delle somme giocate in ciascun periodo contabile e nell'anno solare*”<sup>192</sup>.

Il PREU si applica sulla base di aliquote variabili<sup>193</sup> in relazione al volume della raccolta annuale, comprese tra l'8 e il 12,6 per cento. Il D.L. 29 novembre 2008, n. 185 ha, infatti, fissato l'aliquota del PREU sulla base di uno schema molto simile a quello vigente in tema di imposizione sui redditi, in misura variabile e secondo predefiniti “scaglioni” di raccolta delle giocate registrate nel corso del 2008.

In particolare, è stato stabilito, con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2009, che il PREU è determinato, in capo ai singoli soggetti passivi di imposta, applicando le seguenti aliquote per scaglioni di raccolta delle somme giocate nel 2008:

- a) 12,6 per cento, fino a concorrenza di una raccolta pari a quella dell'anno 2008;
- b) 11,6 per cento, sull'incremento della raccolta, rispetto a quella del 2008, pari ad un importo non superiore al 15 per cento della raccolta del 2008;

---

<sup>191</sup> L. SACCHETTI, *Fisco e contabilità...*, cit., 121 ss.

<sup>192</sup> Così D. Dirett. 12 aprile 2007, concernente le “*Modalità di assolvimento del prelievo erariale unico sugli apparecchi da divertimento e intrattenimento con vincita in denaro*”. Sul punto, L. SACCHETTI, *Fisco e contabilità...*, cit., 121 ss.

<sup>193</sup> Art. 30-bis del D.L. n. 185/2008. L'aliquota del PREU, originariamente fissata dal D.L. n. 269/2003 nella misura del 13,5%, è stata, per effetto di numerosi provvedimenti, dapprima elevata e successivamente abbassata, fino ad attestarsi su una percentuale stabilita tra l'8 ed il 12,6%, in relazione al volume della raccolta annuale. Chiarimenti in merito sono stati forniti nella Circolare A.A.M.S. 2 marzo 2009, n. 2 (prot. 2009/8167/Giochi/ADI), e nel D. Dirett. 11 marzo 2010, n. 8892/ADI, ai quali si rimanda. Si precisa, inoltre, che per l'anno 2011, l'aliquota media da applicare alla raccolta di ogni concessionario è stabilita pari al 12,1524 per cento. Cfr. A.A.M.S., Prot. N. 2012/11048/ADI, del 12 marzo 2012. A tal riguardo, è stato precisato che i decreti emessi da A.A.M.S. sull'individuazione delle aliquote PREU da applicare agli apparecchi da intrattenimento, soggiacciono al controllo preventivo di legittimità della Corte dei Conti da questa esercitato ai sensi dell'articolo 3, comma 1, della Legge n. 20/1994. Cfr. CORTE DEI CONTI, Deliberazione n. 13 del 10 maggio 2012.

c) 10,6 per cento, sull'incremento della raccolta, rispetto a quella del 2008, pari ad un importo compreso tra il 15 per cento e il 40 per cento della raccolta del 2008;

d) 9 per cento, sull'incremento della raccolta, rispetto a quella del 2008, pari ad un importo compreso tra il 40 per cento e il 65 per cento della raccolta del 2008;

e) 8 per cento, sull'incremento della raccolta, rispetto a quella del 2008, pari ad un importo superiore al 65 per cento della raccolta del 2008”.

<sup>194</sup>.

Con riferimento alle *Videolottery* (cd. VLT), la Legge Finanziaria per il 2006 ha definito le linee di fondo di un nuovo prelievo erariale unico, che potrebbe essere definito “*mini-PREU*<sup>195</sup>” in quanto prevede aliquote nettamente inferiori a quelle stabilite per il PREU istituito dall'articolo 39 comma 13, del DI 269/2003 e applicabile agli apparecchi di cui al comma 6 lettera a) del T.U.L.P.S. (cd. *New Slot*). Il Decreto Direttoriale 6 agosto 2009<sup>196</sup>, in ottemperanza a quanto stabilito dalla Legge Finanziaria ha, infatti, previsto l'applicazione, per gli apparecchi di cui al comma 6, lettera b) del T.U.L.P.S., di un prelievo erariale unico nella misura del: 2 per cento delle somme giocate per gli anni 2009, 2010 e 2011; 3 per cento delle somme giocate per l'anno 2012; 4 per cento delle somme giocate per l'anno 2013, dovuto dal soggetto titolare della concessione per il controllo remoto del gioco<sup>197</sup>.

Sul punto, va rilevato che il D.L. 13 agosto 2011 n. 138 ha previsto, in generale, l'obbligo di assicurare allo Stato, per il triennio 2012-2014 maggiori entrate per un importo complessivo di 1,5 miliardi di euro l'anno, tra il settore dei giochi e quello dei tabacchi e, in particolare, che il Ministero dell'Economia e delle finanze – Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, con propri decreti dirigenziali, emani, entro sessanta giorni dalla sua entrata in vigore, tutte le disposizioni in materia di giochi pubblici utili al fine di assicurare maggiori entrate, potendo tra l'altro introdurre nuovi giochi, variare l'assegnazione della

---

<sup>194</sup> A.A.M.S., Prot. N. 2012/11048/ADI, del 12 marzo 2012. A tal riguardo, è stato precisato che i decreti emessi da A.A.M.S. sull'individuazione delle aliquote PREU da applicare agli apparecchi da intrattenimento, soggiacciono al controllo preventivo di legittimità della Corte dei Conti da questa esercitato ai sensi dell'articolo 3, comma 1, della Legge n. 20/1994. Cfr. CORTE DEI CONTI, Deliberazione n. 13 del 10 maggio 2012.

<sup>195</sup> A. LEONARDI, *Dagli apparecchi al prelievo erariale unico: come cambia la disciplina sul gioco lecito*, in Guida Normativa, 2006

<sup>196</sup> D. Dirett. 6 agosto 2009 Prot. n. 30200/GIOCHI/ADI, concernente l'avvio dei sistemi di gioco di cui all'articolo 110, comma 6, del T.U.L.P.S., pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 186 del 12 agosto 2009.

<sup>197</sup> Per tale nuova tipologia di apparecchi non è ancora stato completato il quadro regolamentare e, pertanto, non è possibile fornire un dettagliato esame del relativo trattamento tributario. Sul punto, L. SACCHETTI, *Gli apparecchi VLT “Video Lottery Terminal” di cui all'art. 110, comma 6, lett. b), del T.U.L.P.S. Disciplina regolamentare e trattamento tributario*, in Lexgiochi, 2010.

percentuale della posta di gioco a montepremi ovvero a vincite in denaro, rivisitare la misura del prelievo erariale unico<sup>198</sup>.

In attuazione del citato decreto, A.A.M.S. ha emanato il Decreto Direttoriale 12 ottobre 2011<sup>199</sup>, il quale, *inter alia*, ha previsto una variazione della misura del PREU sia con riferimento alle *New Slot* che con riferimento alle VLT.

In particolare, con riferimento alle *New Slot* (ovvero gli apparecchi di cui all'art. 6, lett. a), del T.U.L.P.S.), l'art. 5 del citato decreto ha previsto che:

a) a decorrere dal 1 gennaio 2012 e fino al 31 dicembre 2012, al fine di consentire i necessari adeguamenti tecnologici dei suddetti apparecchi, necessari per dare attuazione alla variazione della quota destinata alle vincite di cui alla successiva lettera b), si applica un prelievo dell'11,80 per cento sull'ammontare delle somme giocate;

b) a decorrere dal 1 gennaio 2013, la percentuale destinata alle vincite (*pay-out*) è fissata in misura non inferiore al 74 per cento e, per gli anni 2013 e 2014, si applica un prelievo del 12,70 per cento sull'ammontare delle somme giocate;

c) a decorrere dal 1 gennaio 2015, il prelievo sulla raccolta di gioco è fissato nella misura del 13 per cento delle somme giocate.

Con riferimento alle VLT (ovvero gli apparecchi di cui all'art. 6, lett. b), del T.U.L.P.S.), l'art. 5 del citato decreto ha stabilito che:

a) a decorrere dal 1 gennaio 2012 si applica un prelievo del 4 per cento sull'ammontare delle somme giocate e una addizionale pari al 6 per cento sulla parte della vincita eccedente euro 500;

b) a decorrere dal 1 gennaio 2013, ferma l'addizionale sulle vincite eccedenti l'importo di 500 euro, il prelievo sull'ammontare delle somme giocate è del 4,5 per cento.

Con riferimento ai soggetti passivi, il prelievo erariale unico deve essere versato da tutti i titolari di nulla osta per la messa in esercizio da individuarsi nei cd. *concessionari di rete*, ai quali A.A.M.S. rilascia in via esclusiva i predetti titoli autorizzatori (per la messa in esercizio), riferiti agli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S.<sup>200</sup>.

Il D.M. 12 marzo 2004, n. 86 e il Decreto Direttoriale 23 luglio 2004, infatti, individuano nel concessionario di rete il soggetto in capo al quale sorge l'obbligo della

---

<sup>198</sup> Art. 2, comma 3, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 recante “*Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*”, convertito con Legge 14 settembre 2011, n. 148.

<sup>199</sup> D. Dirett. Prot. n. 2011/2876/Strategie/UD, relativo agli interventi programmati nel settore dei giochi pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2011.

<sup>200</sup> L. SACCHETTI, *Fisco e contabilità per giochi pubblici e scommesse*, Il sole 24 ore, 2009, 124 ss.

conduzione operativa della rete nonché delle attività e funzioni connesse tra cui, appunto, il versamento dell'imposta unica erariale.

In base alla normativa in vigore prima delle modifiche introdotte dalla Legge Finanziaria del 2004, nella categoria dei "titolari di nulla osta" dovevano ricomprendersi i soli gestori<sup>201</sup>, nei confronti dei quali era, all'epoca, prevista l'attribuzione del nulla osta in questione. Successivamente, il legislatore, in considerazione della rilevanza sociale ed economica assunta dai giochi proponibili attraverso tali apparecchi, ha ritenuto opportuno controllare l'entità degli incassi mediante il collegamento ad una rete nazionale<sup>202</sup>, gestita dai concessionari scelti dalla predetta Amministrazione in base ad una gara ad evidenza pubblica, equiparando quindi tali attività a quelle dei giochi gestiti direttamente dallo Stato.

La Legge n. 296/2007<sup>203</sup>, tuttavia, ha inserito nel citato D.L. n. 269/2003 l'art. 39-*sexies* il quale ha sancito il principio della "*Responsabilità solidale dei terzi incaricati della raccolta delle somme giocate*", stabilendo espressamente che "*i terzi incaricati della raccolta di cui all'art. 1, comma 533, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266*" sono solidalmente responsabili con i concessionari dirette per il versamento del PREU dovuto, con riferimento alle somme giocate che i suddetti terzi hanno raccolto, nonché per i relativi interessi e sanzioni. Come avremo modo di specificare nel prosieguo, i soggetti *terzi incaricati della raccolta* sono identificabili con il proprietario degli apparecchi (ovvero il gestore) e con il titolare dell'esercizio in cui sono installati gli apparecchi da gioco (c.d. esercente)<sup>204</sup>.

Per quanto riguarda l'imposizione indiretta, risulta ormai pacifico come il PREU non sia sostitutivo dell'IVA; la raccolta attuata con gli apparecchi di cui al comma 6 dell'art. 110 T.U.L.P.S. rientra, infatti, nell'ambito di applicazione di quest'ultimo tributo, ancorché si qualifichi come operazione esente.

---

<sup>201</sup> Ai sensi del Decreto 4 dicembre 2003 il gestore è "*colui che esercita un'attività organizzata diretta alla distribuzione, installazione e gestione economica, presso pubblici esercizi, circoli e associazioni autorizzate, di apparecchi e congegni automatici, semiautomatici o elettronici, da intrattenimento o da gioco di abilità, dallo stesso posseduti a qualunque titolo*".

<sup>202</sup> Il monitoraggio degli incassi degli apparecchi da intrattenimento, quindi, consente l'applicazione delle imposte sui risultati effettivi anziché su imponibili forfetariamente determinati. Così G. COMMITTERI e A. MANCINO, *Il regime IVA degli apparecchi da intrattenimento*, in Corr. trib., n. 9/2005, 693 ss.

<sup>203</sup> Articolo 1, comma 84.

<sup>204</sup> In ordine alla definizione dei soggetti responsabili in solido per il versamento del PREU, sebbene il D. Dirett. 17 maggio 2006, n. 311/CGV, abbia ritenuto che rientrino nell'ambito dei soggetti "*terzi incaricati della raccolta di cui all'art. 1, comma 533, della legge 23 dicembre 2005, n. 266*", sia i gestori che gli esercenti, a seguito delle disposizioni dettate dalla stessa Amministrazione dei Monopoli con i DD. Dirett. del 6 agosto e del 24 settembre 2007, l'ambito di applicazione delle disposizioni in tema di responsabilità solidale per il PREU è stato limitato a coloro che svolgono la raccolta e la messa a disposizione del Concessionario, a scadenze concordate, degli importi residui (di norma, i gestori). La responsabilità solidale è, peraltro, riferita esclusivamente all'importo del PREU non trasferito, o trasferito tardivamente, ai Concessionari, nonché all'importo dei relativi interessi e sanzioni, rispetto ai termini di versamento del PREU stabiliti con il D. Dirett. 12 aprile 2007, n. 452/CGV.

Ciò deriva dal combinato disposto dell'art. 10, comma 1, n. 6 del DPR n. 633/1972 e dell'art. 1, comma 497, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria per l'anno 2005). Come noto, l'art. 10, comma 1, n. 6 del DPR n. 633/1972 dispone l'esenzione ai fini IVA per le *“operazioni relative all'esercizio... dei giochi di abilità...riservati allo Stato...ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate”*.

L'art. 1, comma 497, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria per l'anno 2005), ha successivamente esteso tale regime di esenzione *“alla raccolta delle giocate con gli apparecchi da intrattenimento di cui all'articolo 110, comma 6, del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (...) anche relativamente ai rapporti tra i concessionari della rete per la gestione telematica e i terzi incaricati della raccolta”*, facendo così rientrare il gioco realizzato attraverso gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. nella categoria dei giochi riservati allo Stato.

Dalla formulazione della norma risulta, in sostanza, che l'applicabilità dell'art. 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633 trova fondamento nella natura stessa del gioco, quale gioco riservato allo Stato, da ritenersi, in quanto tale, destinatario della norma di esenzione fin dalla sua istituzione<sup>205</sup>.

Il citato art. 10, comma 1, n. 6 del D.P.R. n. 633/1972 individua le fasi principali in cui si realizza il gioco relativo agli apparecchi di intrattenimento di cui al comma 6 del T.U.L.P.S., ovvero:

i) *l'esercizio del gioco*, fase durante la quale l'apparecchio da intrattenimento, reso disponibile dal gestore (proprietario dell'apparecchio), presso l'esercente (barista, ecc.), viene materialmente attivato dall'utente (giocatore) con l'inserimento della moneta e l'esecuzione della giocata; e

ii) *la raccolta delle giocate*, fase durante la quale le monete inserite dal giocatore devono essere prelevate dall'apposito contenitore e consegnate al concessionario<sup>206</sup>.

L'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato con nota n. 2005/21092/COA/ADI del 18 aprile 2005 ha precisato, in proposito, che, nel particolare settore degli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S., *“il giocatore introduce la moneta metallica nell'apparecchio, effettuando in tal modo la sua giocata; l'apparecchio consente di fruire del gioco e provvede ad erogare le vincite. E' possibile, pertanto, affermare che, seppure l'esercizio e la gestione del gioco sono effettuati tramite la rete telematica, la raccolta delle giocate avviene necessariamente attraverso*

---

<sup>205</sup> Circolare 13 maggio 2005, n. 21/E, p. 12.

<sup>206</sup> Nella pratica, l'esecuzione non è così diretta tuttavia nulla cambia dal punto di vista sostanziale.

*gli apparecchi che costituiscono lo strumento mediante il quale il gioco viene offerto al pubblico e con il quale sono raccolte le giocate e pagate le vincite*”.

E' necessario considerare il fatto che le due fasi principali richiedono attività connesse senza le quali l'esercizio del gioco non sarebbe possibile<sup>207</sup>.

Tanto premesso, risulta chiaro quanto rappresentato dall'Agenzia delle Entrate<sup>208</sup>, secondo la quale “*l'esenzione I.V.A. riguarda le operazioni connesse all'esercizio del gioco, ivi comprese quelle relative alla raccolta delle giocate*”.

Con riferimento all'attività di raccolta delle giocate non restituite in vincite, va precisato che tale attività, formalmente affidata alla responsabilità dei concessionari, nella pratica è attuata grazie alla collaborazione di altri soggetti definiti “*terzi incaricati della raccolta*”.

I cd. *terzi incaricati della raccolta* vengono definiti dal D.Dirett. 17 maggio 2006<sup>209</sup> come quegli operatori che, titolari di un contratto con il concessionario della rete relativamente agli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S., “*...svolgono almeno una delle attività di raccolta delle giocate*”.

Il medesimo decreto qualifica come attività di raccolta delle giocate, le *attività strumentali all'offerta del gioco* e, in particolare:

*i) le attività omogenee consistenti nella messa a disposizione degli apparecchi e nelle azioni per il funzionamento degli stessi presso i punti di vendita con modalità conformi alle prescrizioni normative in materia;*

*ii) le attività omogenee consistenti nella raccolta e nella messa a disposizione del concessionario, a scadenze concordate, dell'importo residuo*<sup>210</sup>.

---

<sup>207</sup> Il semplice acquisto dell'apparecchio da parte del gestore non è idoneo a consentire l'esercizio del gioco. E' necessario che il gestore individui il locale adatto all'installazione dell'apparecchio, normalmente un esercizio pubblico (bar o altro). Stipuli un accordo con l'esercente per avere la disponibilità dello spazio, dell'energia elettrica, per la vigilanza sull'apparecchio e sulla sua funzionalità. L'accordo con l'esercente è sempre un contratto oneroso ed è determinante per consentire l'esercizio del gioco: senza l'accordo non ci sarebbe la disponibilità dell'apparecchio per il gioco.

Anche la fase di raccolta delle giocate presuppone la possibilità di attività connesse normalmente svolte dallo stesso esercente che potrebbe aver avuto l'incarico da parte del gestore di vigilare sull'apparecchio affinché in caso di riempimento dell'apposito contenitore che raccoglie le monete inserite dal Giocatore, provveda a prelevarle, contarle e tenerle a disposizione del gestore che periodicamente le ritira per consegnarle al concessionario. Anche in questo caso l'intervento dell'esercente è indispensabile e oneroso: Il contenitore pieno non consentirebbe l'introduzione di altre monete e, di fatto, l'esercizio del gioco sarebbe impedito.

<sup>208</sup> Circolare 13 maggio 2005, n. 21/E. Di seguito a questa affermazione, la restante parte della Circolare precisa il trattamento IVA con riferimento alla sola raccolta delle giocate che compete al concessionario e può avvalersi di terzi. Sembra si sia ritenuto necessario da parte dell'Agenzia delle Entrate e di A.A.M.S., analizzare in dettaglio la fase della raccolta delle giocate, ritenendo forse, sufficientemente chiara la fase relativa all'esercizio del gioco.

<sup>209</sup> Art. 1, comma 2, lett. j), del D. Dirett. 17 maggio 2006, n. 311/CGV.

<sup>210</sup> L'importo residuo rappresenta la differenza tra le somme giocate e le vincite erogate.

Le attività di cui al punto ii) vengono effettuate dal possessore degli apparecchi (c.d. *gestore*) mentre quelle di cui al punto i) sono svolte dal titolare dell'esercizio (c.d. *esercente*) in cui sono installati gli apparecchi da gioco<sup>211</sup>.

A quest'ultimo riguardo è necessario precisare che, sebbene anche l'esercente cooperi con il concessionario nell'attività di raccolta delle giocate, in quanto detentore degli apparecchi o titolare degli esercizi presso cui gli apparecchi vengono installati, questi non assume alcun ruolo indipendente nella gestione e nell'esercizio del gioco lecito. Pertanto, soltanto il gestore è il soggetto cui può essere giuridicamente delegata l'attività di prelevamento e di messa a disposizione a favore del concessionario degli importi dovuti, determinati dalla differenza tra le somme giocate e le vincite erogate (cd. importo residuo)<sup>212</sup>.

Nell'ambito del contesto così descritto, si sviluppano due rapporti rilevanti ai fini fiscali: il primo tra il concessionario di rete ed il gestore, il secondo tra il concessionario di rete e l'esercente presso il quale è installato l'apparecchio da intrattenimento, non

---

<sup>211</sup> Pertanto, con il termine "terzi incaricati della raccolta" ci si riferisce agli operatori che sono titolari di un contratto con il concessionario della rete relativamente agli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S., ovvero i gestori e gli esercenti. Per quanto riguarda l'individuazione dei terzi incaricati della raccolta, l'A.A.M.S. con nota n. 2005/21092/COA/ADI del 18 aprile 2005 ha ritenuto che "dall'esame della normativa e della concreta situazione del comparto è possibile individuare due figure di soggetti (operatori del concessionario) che effettuano per i concessionari stessi la raccolta delle giocate: l'esercente ed il possessore degli apparecchi (...)".

"In particolare, l'esercente è tenuto ad applicare immediatamente, su richiesta del concessionario, le procedure di blocco degli apparecchi per la parte di sua competenza, comunicare immediatamente al concessionario qualsiasi danno od anomalia rilevata sui punti di accesso o sugli apparecchi di gioco ad essi collegati, che ne impediscano il regolare funzionamento od il collegamento alla rete telematica, porre in essere attività di informazione agli utenti, relativamente sia alle regole di funzionamento e di gioco degli apparecchi da intrattenimento sia alle prescrizioni e disposizioni vigenti per la tutela del gioco lecito e per la promozione del gioco responsabile, anche in attuazione di specifiche campagne di comunicazione di AAMS. L'esercente, oltre a dover possedere le specifiche autorizzazioni di pubblica sicurezza, presupposto necessario per procedere all'installazione degli apparecchi, è dunque tenuto a svolgere alcune importanti funzioni relative alla raccolta delle giocate".

Il possessore degli apparecchi (gestore) "quale operatore del concessionario, si occupa della gestione dell'apparecchio nel senso che cura la collocazione negli esercizi nei quali si ritiene possa essere realizzata una soddisfacente raccolta delle giocate, il trasferimento presso altri esercizi quando non è più remunerativa la sua raccolta nell'esercizio di originaria installazione, il mantenimento in efficienza dell'apparecchio stesso onde possa provvedere ad una vantaggiosa raccolta delle giocate ed in generale, tutte le attività che sono necessarie per consentire all'apparecchio di raccogliere le giocate presso il pubblico. Nella prassi operativa, il corrispettivo per l'attività del gestore è in genere quantificato in una misura percentuale delle somme giocate tramite l'apparecchio e, dunque, si tratta - evidentemente - di un compenso riconosciuto dal concessionario per l'attività di raccolta delle giocate."

<sup>212</sup> Circolare della Guardia di Finanza n. 119708/11 del 25.03.2011 "NUOVO MANUALE OPERATIVO IN TEMA DI "ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA A TUTELA DEL MONOPOLIO STATALE DEL GIOCO E DELLE SCOMMESSE".

assumendo alcuna rilevanza, ai fini regolamentari, invece, il rapporto contrattuale tra il gestore e l'esercente, per l'utilizzo degli apparecchi in esame<sup>213</sup>.

In relazione al trattamento I.V.A. dei primi due rapporti commerciali, il descritto quadro normativo non ha sollevato dubbi circa il corretto trattamento ai fini IVA, che si sostanzia, come appena chiarito, nel regime di esenzione.

Alcune incertezze sono invece sorte con riferimento al corretto trattamento ai fini IVA dei rapporti intercorrenti tra l'esercente ed il gestore, concernenti l'esecuzione o lo svolgimento di mansioni assimilabili a quelle che la disciplina regolamentare ha, come visto, inteso codificare come possibili soltanto tra il concessionario e lo stesso esercente. Si fa riferimento a contratti nei quali l'esercente percepisce somme di denaro, a fronte di servizi prestati in favore del gestore ed alla corrispondente fatturazione commerciale nei confronti dello stesso, facendo uso del titolo di esenzione precedentemente menzionato<sup>214</sup>.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che quanto sostenuto da A.A.M.S. trova conferma nel dato normativo.

Dalla formulazione letterale della disposizione di cui all'art. 1, comma 497, della legge n. 311 del 2004, si evince, infatti, che sono riconducibili nell'ambito applicativo dell'esenzione a fini IVA soltanto i rapporti contrattuali in cui una delle parti è il concessionario ovvero i rapporti tra il concessionario e l'esercente e quelli tra il concessionario e il possessore degli apparecchi (gestore) in quanto sia esercente che gestore provvedono per incarico del concessionario alla raccolta delle giocate<sup>215</sup>.

Viceversa, i corrispettivi della eventuale attività posta in essere nell'ambito dei rapporti instaurati fra l'esercente e il gestore, in quanto tali rapporti, nel sistema delineato da A.A.M.S., possono riguardare solo ulteriori prestazioni di servizi diverse da quelle della raccolta delle giocate rese al concessionario sono assoggettati ad IVA, con l'aliquota ordinaria<sup>216</sup>.

Pertanto, qualsiasi rapporto commerciale in essere tra gestore ed esercente, connesso al noleggio, alla fornitura, all'assistenza o manutenzione degli apparecchi installati presso quest'ultimo, deve essere escluso dal regime di esenzione in parola ed assoggettato ad I.V.A. secondo i canoni ordinari. L'esenzione, infatti, non è riferibile, secondo la già

---

<sup>213</sup> A.A.M.S., nota n. 2005/21092/COA/ADI, cit.

<sup>214</sup> Circolare della Guardia di Finanza n. 119708/11, cit.

<sup>215</sup> La Circolare prosegue affermando che *"In tal modo viene sostanzialmente esentato ai fini IVA l'importo stabilito, nella misura massima dell'11,50 per cento delle giocate, che rappresenta la remunerazione per la prestazione dell'attività di gioco..., comprensivo del compenso del concessionario e dei corrispettivi dallo stesso concessionario pagati ai soggetti incaricati della raccolta"*.

<sup>216</sup> Circolare n. 51/E, cit.

citata C.M. n. 21/E/2005, alla locazione o ad altro contratto che trasferisca il possesso o la disponibilità degli apparecchi, ancorché il compenso per la concessione della disponibilità degli apparecchi sia commisurato percentualmente agli incassi<sup>217</sup>.

Sul punto va, inoltre, notato come la giurisprudenza di merito si sia attestata in larga parte su posizioni opposte.

Come è stato rilevato<sup>218</sup>, infatti, più di cinquanta sezioni di commissioni tributarie provinciali<sup>219</sup>, chiamate a giudicare sulla materia su tutto il territorio nazionale, hanno accolto i ricorsi presentati da gestori ed esercenti contro gli avvisi di accertamento emessi dagli uffici delle Entrate, i quali presumevano l'imponibilità Iva dei proventi percepiti dai titolari degli esercizi che ospitano gli apparecchi, e hanno condannato gli uffici, in diversi casi, al pagamento delle spese di giudizio.

Le commissioni tributarie in questione hanno accolto integralmente le ragioni dei contribuenti, rilevando che *“i proventi ripartiti tra gestore ed esercente non possono non costituire remunerazione dei rispettivi compiti nell'ambito dei ruoli da essi ricoperti nel sistema di gioco<sup>220</sup>”*, che *“i rapporti intercorrenti tra i soggetti compresi nel ricorso, vale a dire il gestore e l'esercente, sono collegati da un inscindibile nesso funzionale, che si completa con la partecipazione del Concessionario ad un sistema completo, cui il legislatore ha riservato un regime fiscale sottratto all'imposizione dell'Iva<sup>221</sup>”*e, ancora, che *“è del tutto evidente che l'attività di raccolta (posta in essere dall'esercente) non può non rappresentare una attività eventuale, costituendo al contrario l'attività fondamentale, né può essere assoggettata ad Iva... Al riguardo va precisato che l'attività di raccolta coinvolge unitariamente concessionario, gestore ed esercente e la somma ripartita tra gestore ed esercente avviene nel contesto del rapporto trilaterale...<sup>222</sup>”*.

In senso opposto soltanto una sentenza, nello specifico quella pronunciata Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna 18 settembre 2009, n. 104, secondo cui *“deve ritenersi soggetta ad I.V.A. la prestazione del servizio relativa alla messa a disposizione di locali, custodia di apparecchi elettronici e delle attività connesse alla gestione dell'intrattenimento e delle giocate”*. Ad avviso della Ctp di Ravenna le somme corrisposte all'esercente, che sulla base delle prestazioni elencate in appositi contratti non siano connesse alla raccolta delle giocate ma concernano esclusivamente le relazioni commerciali intrattenute tra i due soggetti incaricati

---

<sup>217</sup> Circolare della Guardia di Finanza n. 119708/2011, cit.

<sup>218</sup> G. GIULIANI, *Le commissioni propendono per l'imponibilità*, in *Il Sole 24 Ore* del 17 maggio 2010.

<sup>219</sup> *Ex multis*, Ctp di Ferrara, sezione 5, sentenza 126/2009, Ctp di Forlì, sezione 4, sentenza 187/2009, Ctp di Ravenna, sezione 1, sentenza 260/1/09.

<sup>220</sup> Ctp di Ferrara, sezione 5, sentenza 126/2009

<sup>221</sup> Ctp di Forlì, sezione 4, sentenza 187/2009

<sup>222</sup> Ctp di Ravenna, sezione 1, sentenza 260/1/09.

(quali ad esempio la custodia degli apparecchi e la cura per facilitarne l'utenza) non possono beneficiare dell'esenzione ai fini IVA in questione.

Come è stato sul punto sostenuto<sup>223</sup>, la formulazione di rilievi concernenti il recupero dell'I.V.A. ritenuta dovuta sulle prestazioni intercorrenti tra gestori ed esercenti non potrà prescindere dall'attenta analisi della tipologia dei rapporti fra le parti e dalla dettagliata e puntuale descrizione delle relazioni in essere fra i tre soggetti della filiera commerciale, ferma restando l'opportunità di una valutazione coordinata con il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

#### Considerazioni sulla natura del "prelievo erariale unico"

Sin dalla sua istituzione con l'art. 39, comma 13, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, il PREU ha sollevato molti interrogativi tra gli operatori.

La Relazione governativa al D.L. 30 settembre 2003 n. 269 affermava che l'introduzione di tale tributo rispondeva, tra l'altro, all'esigenza di definire "un quadro fiscale" che consentisse "...da un lato, di assicurare un livello di entrate erariali coerente con le potenzialità del settore e, dall'altro, coordinato con quello delle altre tipologie di gioco esistenti e, quindi, incrementativo rispetto alle entrate erariali già consolidate negli ultimi esercizi..."<sup>224</sup> evitando "...ogni indebita «concorrenza sleale» tra giochi con riflessi negativi sulle entrate erariali già consolidate...". La Relazione concludeva poi affermando come "La motivazione dell'intervento normativo...[fosse]... da ricondursi alla volontà di adeguare il regime impositivo per tali apparecchi [gli apparecchi ex art. 6 del TULPS, n.d.a.] a quello previsto per altri giochi con vincite in denaro, attuando, in tal modo, una semplificazione fiscale di fatto".

La dottrina raramente si è interrogata sulla natura giuridica del PREU, definito come un "tributo stravagante"<sup>225</sup>. Ciò probabilmente è da ricondurre all'esistenza di "...un'antica corrente dottrinarica che escludeva, in via generale, il carattere tributario dei proventi derivanti dall'esercizio, con diritto di privativa, da parte dello Stato, delle attività di gioco e di altre operazioni a premio"<sup>226</sup>.

---

<sup>223</sup> Circolare della Guardia di Finanza n. 119708/2011

<sup>224</sup> La Relazione continua affermando che: "...un prelievo fiscale oggettivamente contenuto, come quello previsto dalle norme attualmente vigenti, comporterebbe, viceversa, uno spostamento della preferenza dei consumatori di prodotti da gioco dai concorsi a più elevata imposizione verso gli apparecchi in questione, con ovvie conseguenze".

<sup>225</sup> G. TABET, "Il prelievo sui giochi cerca equità", in Il Sole 24 Ore, 17 agosto 2009.

<sup>226</sup> G. TABET, "Il prelievo sui giochi cerca equità", in Il Sole 24 Ore, 17 agosto 2009.

Sul punto, è intervenuta la Corte Costituzionale<sup>227</sup>, la quale ha sancito l'inquadramento del PREU tra le entrate tributarie.

In particolare, la Corte ha rappresentato come tale prelievo erariale unico debba essere annoverato tra le entrate fiscali dello Stato avendo *“natura tributaria, perché è sostitutivo dell'imposta sugli intrattenimenti, della quale, pur nella sua autonomia, ha mantenuto le caratteristiche essenziali”*.

La Corte ha, infatti, avuto modo di rilevare come *“Anche a prescindere dalla denominazione di “tributo” riservata al predetto prelievo erariale unico dai provvedimenti impugnati, la natura di “entrata tributaria erariale” del medesimo si desume, infatti, in modo univoco dalla sua disciplina positiva e dalla sua derivazione dall'imposta sugli intrattenimenti”*. In particolare, il legislatore da una parte avrebbe ridotto l'ambito di applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti, originariamente relativa sia agli apparecchi e congegni elencati dal comma 6 dell'art. 110 sia a quelli elencati dal comma 7, dall'altra, nel contempo, a decorrere dall'anno 2004, avrebbe *“assoggettato ad uno specifico prelievo erariale quegli apparecchi che hanno caratteristiche tecniche tali da consentirne la gestione telematica, nulla innovando, rispetto alla disciplina dell'imposta sugli intrattenimenti, in ordine alla struttura del prelievo stesso”*.

Il PREU, dunque, nascerebbe con la finalità di sostituire tutte le imposte sull'intero ammontare delle giocate con un unico prelievo ma, ad avviso della Corte, conserverebbe la struttura dell'imposta sugli intrattenimenti così che le due tipologie di prelievo sarebbero caratterizzate dallo stesso presupposto (l'utilizzazione di apparecchi e congegni per il gioco lecito negli esercizi autorizzati), dalla stessa base imponibile (i proventi del gioco) e dallo stesso soggetto passivo (titolare del nulla-osta per l'esercizio degli apparecchi, ai sensi dell'art. 1, comma 2, lettera d, del decreto ministeriale 12 marzo 2004, n. 86 e soggetto che corrisponde al gestore degli apparecchi tenuto al versamento della sostituita imposta sugli intrattenimenti ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 640 del 1972 e dell'art. 1, comma 2, del decreto dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato emesso il 22 marzo 2004).

Come rilevato<sup>228</sup>, l'assimilazione all'imposta sugli intrattenimenti potrebbe costituire un indizio per comprendere la natura del PREU, tuttavia tale indagine non pare condurre ad una soluzione della questione, in quanto anche per l'imposta sugli spettacoli (ora sugli

---

<sup>227</sup> Corte Cost., sent. n. 334 del 19 ottobre 2006, in *“il fisco”* n. 41/2006, fascicolo n. 1, pagg. 6414 e seguenti.

<sup>228</sup> P. PETRANGELI, *Il difficile inquadramento del PREU e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito*, in Corr. trib., 2011, p. 958 ss.

intrattenimenti) vi sono orientamenti contrastanti nella giurisprudenza di merito<sup>229</sup> e la stessa Corte di Cassazione<sup>230</sup> ha ritenuto sostanzialmente inutile tentare una classificazione del tributo, in considerazione delle molteplici basi imponibili su cui si applica.

In particolare, l'imposta sugli spettacoli (ora imposta sugli intrattenimenti) è stata di volta in volta definita come un'imposta di consumo "a carattere suntuario" ovvero un'imposta gravante sull'attività economica del concessionario<sup>231</sup>.

In considerazione di quanto affermato dalla Corte Costituzionale, sembra lecito ritenere che alcune delle argomentazioni esposte nel dibattito dottrinale e giurisprudenziale sviluppatosi in ordine alla natura dell'imposta sugli spettacoli possano essere estese anche al prelievo erariale unico, tenendo conto, ovviamente, delle caratteristiche peculiari del PREU.

La qualificazione dell'imposta sugli spettacoli come imposta sul consumo (*id est* il consumo del fruitore dello spettacolo) si fondava essenzialmente sul fatto che vi potesse essere una rivalsa del tributo nei confronti dello spettatore.

Un simile meccanismo di rivalsa è, tuttavia, assente nel PREU: ciò porterebbe ad escludere una sua possibile qualificazione come imposta di consumo e suggerirebbe l'identificazione del PREU come imposta gravante sul concessionario.

Secondo una parte della dottrina<sup>232</sup>, invece, l'assenza di un meccanismo di rivalsa non risulta essere un indice sufficiente ad affermare che il soggetto inciso dal PREU sia il concessionario mentre risulta maggiormente convincente la caratterizzazione come imposta sui consumi.

Ad avviso di tale dottrina va considerato che in un meccanismo di ripartizione quale quello previsto nel caso del PREU meccanismi di rivalsa tra concessionario e giocatore non potrebbero comunque operare. Lo Stato, infatti, nel momento in cui affida in concessione l'attività di gioco in questione, individua sia la remunerazione necessaria a garantire l'equilibrio economico finanziario degli operatori economici (concessionari) sia il prelievo che è destinato all'Erario. Il ricavato delle giocate è, pertanto, ripartito *ab origine* tra vincite, PREU e remunerazione dei concessionari.

Tale dottrina rileva, inoltre, come la struttura dell'imposta e le indicazioni fornite dal legislatore inducano a ritenere che il concessionario abbia una funzione prevalentemente strumentale alla riscossione del tributo (come contribuente di diritto più

---

<sup>229</sup> Trib. di Roma, Sez. I, 15 settembre 1987, n. 11482; Trib. di Venezia, Sez. I, 15 marzo 1994, n. 590.

<sup>230</sup> Cass., Sez. I civ., 19 gennaio 1996, n. 428.

<sup>231</sup> Per approfondimenti si rinvia al successivo paragrafo II.3.5.

<sup>232</sup> P. PETRANGELI, *Il difficile inquadramento del PREU...*, op. cit., p. 959 ss.

che di fatto). Il concessionario, peraltro, per gli apparecchi collegati alla rete telematica non è soggetto ad attività di accertamento (tranne alcune eccezioni), ma soltanto ad attività di liquidazione del tributo<sup>233</sup>.

A favore della qualificazione come imposta sui consumi deporrebbe anche la struttura stessa del tributo. In particolare, la commisurazione della base imponibile avviene sulle somme giocate e, quindi, su un parametro che appare un indicatore della capacità contributiva del giocatore piuttosto che del concessionario. Inoltre, l'imposta risulta, rispetto alle entrate nette dello stesso concessionario (ossia decurtate delle sole vincite pagate), di entità notevole (circa il 50%) e tale da sembrare non ragionevole, nonché in sovrapposizione con altri prelievi quali l'IRAP<sup>234</sup>.

In conclusione, sulla scorta della citata sentenza della Corte Costituzionale, sembra possibile definire il PREU come un'imposta e, nello specifico, come un'imposta sul concessionario. Ciò in considerazione del dato normativo (che individua quale soggetto passivo *de iure* il soggetto che gestisce il gioco) e del fatto che presupposto dell'imposizione non sembra rinvenibile nella giocata in sé ma nella prestazione di un servizio (il servizio di gioco).

Tuttavia, per completezza, si richiama una recente dottrina<sup>235</sup> che, nel confermare la natura tributaria del PREU, non lo classifica né tra le imposte né tra le tasse ma semplicemente all'interno dei monopoli fiscali.

Ad avviso di tale dottrina, il monopolio, qualora produca un effetto impositivo ed assuma, pertanto, rilevanza sul piano tributario, costituirebbe di per sé un meccanismo giuridico idoneo a consentire l'acquisizione di una entrata fiscale, indipendentemente dalla utilizzazione di una ulteriore figura tributaria (l'imposta o la tassa). La prestazione patrimoniale pagata dal contribuente per la fruizione del servizio o per l'acquisto di un bene da parte dell'ente monopolista presenterebbe, infatti, una sua tipicità strutturale che la distinguerebbe dalle altre figure di tributo e ne consentirebbe la classificazione come specifica ed autonoma figura di tributo. Tale sarebbe il caso del PREU il quale, ad avviso della citata dottrina, costituirebbe una prestazione patrimoniale specifica nella disciplina del monopolio dei giochi e delle scommesse.

---

<sup>233</sup> P. PETRANGELI, *Il difficile inquadramento del PREU...*, cit., , p. 959 ss.

<sup>234</sup> P. PETRANGELI, *Il difficile inquadramento del PREU...*, cit., , p. 959 ss.

<sup>235</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi...*, op. cit., p. 50.

### II.3.3. Il prelievo alla fonte sulle vincite (cd. *tassa sulla fortuna*)

Il prelievo alla fonte sulle vincite è previsto per tre tipologie di gioco: i) il gioco del lotto; ii) alcune *lotteries* (le lotterie ad estrazione istantanea, il SuperEnalotto ed affini) e iii) le *Videolottery*.

Tanto premesso, risulta opportuna una trattazione separata della tassazione sulle vincite per ognuna delle citate tipologie di gioco.

Con l'istituzione del monopolio del Lotto – risalente alla legge del 27 settembre 1863<sup>236</sup> – lo Stato ha inteso riservarsi la gestione del gioco, al fine (principale ancorché, certamente, non esclusivo) di far fronte ad esigenze di gettito.

Come già chiarito, ai sensi dell' art. 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i premi derivanti dalla sorte sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte.

Il comma 4 del medesimo articolo prosegue, infatti, affermando che *“la ritenuta sulle vincite e sui premi del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato, è compresa nel prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di giuoco”*.

Con riferimento al gioco del Lotto, la Legge 6 agosto 1967, n. 699 e la Legge 29 gennaio 1986, n. 25 avevano introdotto due distinte ritenute sulle vincite e ciò creò problemi interpretativi in quanto non era chiaro se per *“...prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di giuoco”*, sostitutivo della ritenuta ex comma 1 dell'art. 30, dovesse intendersi il prelievo operato in applicazione delle ritenute citate oppure delle regole del gioco (determinazione legislativa dei premi spettanti ai vincitori in base a criteri che modificano sostanzialmente le condizioni di parità teorica del gioco a vantaggio dello Stato).

A tal proposito appare condivisibile la soluzione da taluno<sup>237</sup> prospettata secondo la quale entrambe le tipologie di prelievo citate dovrebbero considerarsi come *“...prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di giuoco”*.

---

<sup>236</sup> L'istituzione del lotto risale alla l. 27 settembre 1863, n. 1483. La disciplina del lotto è stata poi innovata dalla normativa fondamentale che ha riformato l'intera materia, r.d.l. 19 ottobre 1938, n. 1933, contenente riforma delle leggi sul lotto pubblico, convertito in legge con modificazioni dalla l. 5 giugno 1939, n. 973 e successive modifiche nella l. 15 luglio 1950, n. 585. Oggi il gioco del Lotto è disciplinato dalla legge 2 agosto 1982, n. 528 (e successive modificazioni), attuata con DPR 7 agosto 1990, n. 303, modificato dal DPR 16 settembre 1996, n. 560.

<sup>237</sup> E. FONDERICO, *Lotto e lotterie (diritto tributario)*, in Enc. Giur., vol. XIV, 1990, 3

Le due ritenute sulle vincite sono state successivamente sostituite con una ritenuta unica. Ad oggi, la vincita derivante dall'esercizio del gioco del Lotto e dei giochi ad esso accessori (come il 10&Lotto) viene decurtata di una ritenuta erariale unica del 6 per cento<sup>238</sup>, che viene detratta automaticamente all'atto del pagamento.

A partire dal 1° gennaio 2012, il prelievo sulle vincite non rappresenta più una caratteristica tipica del gioco del Lotto.

Ad esito del Decreto Direttoriale 12 ottobre 2011, emanato da A.A.M.S. in attuazione del D.L. n. 138/2011, infatti, un simile prelievo viene previsto anche per alcune *lotteries* e per le *Videolottery*.

Con particolare riferimento alle *lotteries*, il citato decreto ha stabilito l'applicazione, a partire dal 1° gennaio 2012, di un prelievo alla fonte sulla parte delle vincite eccedenti i 500 euro derivanti da lotterie nazionali ad estrazione istantanea (Gratta e Vinci) e da SuperEnalotto e giochi accessori, comprensivi della modalità *online*, come il Win for life e il "SiVinceTutto SuperEnalotto".

L'art. 6 del citato decreto specifica, infatti, che "A decorrere dal 1 gennaio 2012 è dovuto un *diritto* pari al 6 per cento sulla parte della vincita eccedente euro 500, conseguita attraverso i seguenti giochi, anche se a distanza:

- a) Vinci per la vita-Win for life, Vinci per la vita - Win for Life Gold e "SiVinceTutto SuperEnalotto", lotterie nazionali ad estrazione istantanea;
- b) Enalotto, Superstar".

Il decreto precisa poi che "Il diritto sulla vincita di cui al comma 1, lettera a) è trattenuto all'atto del pagamento della vincita stessa e deve essere versato dal concessionario unitamente al primo versamento utile della quota della raccolta del gioco dovuta all'erario" mentre "Il diritto sulla vincita di cui al comma 1, lettera b), è trattenuto dal concessionario all'atto del pagamento della vincita e:

- a) nella misura del 90 per cento è versato all'erario, unitamente al primo versamento utile della quota della relativa raccolta;
- b) nella misura del 10 per cento è destinato ad un fondo utilizzato per integrare il montepremi relativo alle vincite di quarta e quinta categoria dell'enalotto. Con successivo decreto direttoriale sono stabilite le disposizioni attuative e i controlli previsti ai fini dell'applicazione del presente comma".

---

<sup>238</sup> Tale ritenuta unica, che prima ammontava al 3 per cento, è stata portata alla misura del 6 per cento dalla Finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004, n. 311) "Al fine di una tendenziale armonizzazione della misura del prelievo erariale sul Lotto a quella vigente per altri tipi di giochi..." (art. 1, co. 488).

Con successivi decreti direttoriali, A.A.M.S. ha poi precisato le modalità di applicazione del prelievo sulle vincite.

In particolare, è stato precisato che il diritto del 6 per cento sulla parte di vincita eccedente l'importo di 500 euro è applicato ai premi reclamati a decorrere dal 1° gennaio 2012. Tutti i premi eccedenti la soglia di 500 euro sono, pertanto, corrisposti al netto di tale ritenuta la quale viene applicata al momento del pagamento al vincitore.

Per le vincite che corrispondono a diverse soluzioni periodiche, il valore nominale della vincita, viene corrisposto dal concessionario alla compagnia assicurativa all'uopo incaricata al netto del diritto del 6 per cento. Quest'ultima provvederà poi a corrispondere al vincitore il premio.

Inoltre è stato specificato che le somme relative all'applicazione del diritto del 6 per cento sono versate dal concessionario secondo le modalità previste nella relativa convenzione di concessione per le somme dovute all'erario. L'importo che viene così trattenuto dal concessionario, come sostituto d'imposta, deve essere immediatamente versato all'erario sul capitolo di entrata del bilancio dello Stato indicato dall'A.A.M.S.<sup>239</sup>.

Per quanto concerne le *Videolottery*, l'art. 5 del citato decreto A.A.M.S., oltre a prevedere una rimodulazione del PREU, ha introdotto, in linea con quanto previsto per le lotterie istantanee e i giochi numerici a totalizzatore nazionale, una *addizionale* pari al 6 per cento sulla parte della vincita eccedente i 500 euro. E' stato, infatti, previsto che:

a) a decorrere dal 1 gennaio 2012 si applica un prelievo del 4 per cento sull'ammontare delle somme giocate e una addizionale pari al 6 per cento sulla parte della vincita eccedente euro 500;

b) a decorrere dal 1 gennaio 2013, ferma l'addizionale sulle vincite eccedenti l'importo di 500 euro, il prelievo sull'ammontare delle somme giocate è del 4,5 per cento.

Il decreto A.A.M.S. in questione ha, inoltre, stabilito che tali prelievi sono trattenuti all'atto del pagamento delle vincite e sono versati dal concessionario unitamente al primo versamento utile della quota della raccolta del gioco dovuta all'erario.

Anche in tale occasione, A.A.M.S., con successivo decreto direttoriale<sup>240</sup>, ha determinato le modalità applicative per l'applicazione del tributo.

---

<sup>239</sup> Nello specifico, cfr., con riferimento alle lotterie nazionali ad estrazione istantanea, A.A.M.S., Prot. 2011/49929/Giochi/LTT del 16 dicembre 2011, con riferimento a Enalotto, Superstar, SiVinceTuttoSuperEnalotto, Vinci per la Vita – Win for Life e Vinci per la Vita – Win for Life Gold, A.A.M.S., Prot. 2011/49938/Giochi/Ena del 16 dicembre 2011.

<sup>240</sup> A.A.M.S., Prot. 2011/50017/Giochi/UD del 16 dicembre 2011

In particolare, l'Amministrazione ha stabilito che, al fine di dare applicazione all'addizionale pari al 6 per cento delle vincite eccedenti l'importo di euro 500, i concessionari della rete telematica degli apparecchi da divertimento ed intrattenimento devono richiedere alla stessa A.A.M.S., entro il 20 gennaio 2012, l'avvio del processo di verifica di conformità necessario all'adeguamento dei sistemi di gioco e provvedono alla consegna di tutta la documentazione e delle componenti hardware e software necessarie. Fino alla conclusione dei necessari aggiornamenti tecnici dei sistemi di gioco, l'addizionale del 6 per cento è applicata dal concessionario al momento del pagamento del premio al giocatore. A tali fini, il concessionario, fermi restando gli adempimenti previsti da altre disposizioni di legge, deve annotare in un apposito registro di sala, per ciascuna vincita pagata ed in relazione a ciascun giorno, specifici elementi come l'ammontare della vincita, al lordo dell'addizionale, eccedente 500 euro; l'ammontare dell'addizionale; la vincita netta; il numero di riferimento del biglietto presentato all'incasso, nonché, ove previsto dalla disciplina vigente, gli estremi identificativi del soggetto richiedente il pagamento, ivi compresi quelli del documento di identità presentato.

L'addizionale deve essere versata dal concessionario entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento, con le modalità stabilite dall'articolo 19 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, con divieto di compensazione<sup>241</sup>.

L'Amministrazione ha previsto, infine, che al fine di consentire i necessari controlli, che ciascun concessionario deve comunicare alla stessa A.A.M.S., entro il mese successivo a quello di riferimento, l'ammontare complessivo delle vincite, al lordo dell'addizionale, eccedenti 500 euro, l'ammontare complessivo dell'addizionale e l'ammontare complessivo delle vincite nette. Spetta poi alla stessa AAMS, verificare la conformità dei dati contenuti nel registro con quelli contenuti nelle banche dati dei relativi concessionari.

L'applicazione della tassa sulla fortuna alle *Videolottery* è stata, tuttavia, sospesa per ben due volte dal Tar del Lazio.

In particolare, già con decreto cautelare del 13 gennaio 2012<sup>242</sup>, il Tar del Lazio aveva accolto le istanze di 10 concessionari di rete (Lottomatica Group S.p.a., Sisal Slot S.p.a., Snai S.p.a., B Plus Giocolegale Ltd, Gamenet S.p.a., Cirsa Italia S.p.a., Cogetech S.p.a., G Matica S.r.l., Codere Network S.p.a., Hbg Connex S.p.a.) rilevando che “...sussistono i presupposti per concedere l'invocata misura cautelare provvisoria limitatamente all'obbligo

---

<sup>241</sup> A tal riguardo l'Agenzia delle Entrate ha previsto specifici codici tributo. Cfr. Risoluzione n. 20/E del 29 febbraio 2012.

<sup>242</sup> Cfr. TAR Lazio, Sezione II, Decreti nn. 164-173, del 13 gennaio 2012.

*imposto al concessionario di effettuare un prelievo erariale del 6 per cento sulle vincite” e valutando “...le difficoltà attuative di natura tecnica prospettate...anche in relazione a direttive non univoche da parte dell’Amministrazione”.*

I concessionari ricorrenti avevano sostenuto l’impossibilità tecnica di applicare la tassa: gli apparecchi in questione, infatti, al termine della partita rilasciano una ricevuta in cui vengono sommate in un’unica voce sia l’importo della vincita, sia quello dell’eventuale residuo della puntata, senza distinguere tra quanto il giocatore ha introdotto nella macchina e quanto ha effettivamente vinto; ciò determina la tassazione non solo della vincita ma anche della giocata, determinando effetti paradossali. Così, per ipotesi, se un giocatore avesse inserito nella macchina 600 euro e avesse deciso poi di ritirarsi dal gioco dopo aver perso 10 euro, sarebbe risultato vincitore di 590 euro e avrebbe dovuto pagare la tassa del 6 per cento sui 90 euro eccedenti la soglia di 500 euro, nonostante sia incorso, di fatto, in una perdita. Oppure, nel caso in cui un giocatore avesse introdotto nella macchina 100 euro e, dopo aver vinto 450 euro, si fosse ritirato dal gioco, la macchina avrebbe stampato uno scontrino di 550 euro e il giocatore sarebbe stato assoggettato alla tassa nonostante la vincita fosse inferiore alla soglia dei 500 euro.

L’accoglimento dell’istanza era stato poi confermata da altrettante ordinanze sospensive<sup>243</sup> nelle quali il TAR del Lazio aveva specificato che «... *allo stato degli atti... emergono profili di fondatezza delle censure dedotte dalla parte ricorrente, in particolar modo in ordine alla contestata legittimità della previsione, contenuta nelle espressioni amministrative provvedimenti dell’Amministrazione resistente, piuttosto che in necessarie disposizioni di fonte primaria, circa l’obbligo “imposto al concessionario di effettuare un prelievo erariale del 6 per cento sulle vincite”... nonché con riferimento alle constatate difficoltà tecniche che rendono, allo stato, impossibile l’adempimento imposto ai concessionari dagli atti impugnati, con evidenti conseguenze pregiudizievoli in danno di essi...».*

Nel frattempo, il decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012<sup>244</sup> ha previsto lo slittamento dell’applicazione della tassa sulla fortuna per le *Videolottery* al 1° settembre 2012. Tale disposizione è stata seguita da una nota A.A.M.S., datata 8 maggio 2012, la quale ha previsto che, conformemente alle disposizioni del decreto n. 16/2012, a decorrere dal 1° settembre 2012, la tassa sulla fortuna sulle *Videolottery* sarà trattenuta all’atto del pagamento della vincita da erogarsi e versata dal concessionario unitamente al primo versamento utile e

---

<sup>243</sup> Cfr. TAR Lazio, Sezione II, Ordinanze nn. 299-308, del 26 gennaio 2012.

<sup>244</sup> Sul punto, *amplius* par. II.6.

che non sarà consentito il funzionamento dei sistemi di gioco che, a quella data, risulteranno non conformi alle disposizioni vigenti.

Rilevate notevoli difficoltà anche per la scadenza del 1° settembre 2012, otto dei dieci concessionari di rete (Lottomatica Group S.p.a., Sisal Slot S.p.a., Gamenet S.p.a., Cirsa Italia S.p.a., Cogetech S.p.a., G Matica S.r.l., Codere Network S.p.a., Hbg Connex S.p.a.) hanno presentato una nuova istanza, volta ad ottenere l'annullamento, previa sospensione dell'efficacia, della citata nota A.A.M.S..

Al riguardo, il TAR del Lazio<sup>245</sup> ha nuovamente sospeso l'introduzione della tassa sulla fortuna, rimandando la trattazione di merito alla prima udienza utile successiva alla pronuncia della Corte Costituzionale sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 9, del decreto n. 16/2012.

In particolare, con riferimento all'art. 10, comma 9, del D.L. n. 16/2012, introdotto *“...a fronte della necessità...di una copertura legislativa per le disposizioni introdotte con il decreto del direttore generale dell'A.A.M.S. del 12 ottobre 2011...”*, i giudici amministrativi hanno rappresentato che: *“...secondo la giurisprudenza (Consiglio di Stato, Sez. IV, 9 marzo 2012, n. 1349), a fronte di una legge-provvedimento i diritti di difesa del soggetto leso non vengono ablati, ma si trasferiscono dalla giurisdizione amministrativa alla giustizia costituzionale: e il corollario di tale ricostruzione dogmatica dell'assetto di tutela delle posizioni incise dalla legge - provvedimento è, dunque, la valorizzazione della pregnanza del sindacato costituzionale di ragionevolezza della legge, sino a renderlo anche più incisivo di quello giurisdizionale sull'eccesso di potere, e ciò in modo da riconoscere al privato, seppur nella forma indiretta della rimessione della questione alla Consulta da parte del giudice amministrativo, una forma di protezione ed un'occasione di difesa pari a quella offerta dal sindacato giurisdizionale degli atti amministrativi”*.

Un' ulteriore istanza è stata presentata anche da un altro concessionario - B Plus Giocolegale Ltd -, il quale ha deciso di proseguire autonomamente nel ricorso contro l'applicazione della tassa sulla fortuna alle vincite delle VLT.

In particolare, B Plus, oltre a contestare l'applicazione della tassa sulla fortuna alle VLT come le altre società concessionarie, ha sollevato censure anche contro l'innalzamento del PREU al 4,5 per cento, disposto con Decreto Direttoriale del 12 ottobre 2011 ( lo stesso che ha istituito la tassa sulla fortuna).

---

<sup>245</sup> Cfr. TAR Lazio, Sezione II, Ordinanze nn. 2704, 2706, 2707, 2708, 2709, 2710, 2711, 2712, del 26 luglio 2012.

Con ordinanza sospensiva del 4 ottobre 2012, il giudice amministrativo ha rappresentato che “*Allo stato degli atti ed all’esito di una valutazione sommaria della documentazione prodotta, si rende necessario, nell’equilibrio degli opposti interessi in gioco e tenuto conto che la Sezione ha rimesso alla cognizione della Corte Costituzionale una parte delle questioni qui sollevate*<sup>246</sup>, di fissare l’udienza per la discussione del merito del ricorso per la data del 22 maggio 2013”.

Sul punto, merita inoltre osservare che sulla stessa normativa dovrà pronunciarsi anche la Commissione Europea.

Come riportato dalla stampa specializzata<sup>247</sup>, la Commissione Europea ha, infatti, ricevuto una segnalazione formale relativa alla normativa italiana per il mancato rispetto della Direttiva n. 98/34/CE, la quale prevede una *procedura d’informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche e delle regole relative ai servizi della società dell’informazione*.

In base alla normativa europea, infatti, “*...gli Stati membri comunicano immediatamente alla Commissione ogni progetto di regola tecnica, salvo che si tratti del semplice recepimento integrale di una norma internazionale e europea, nel qual caso è sufficiente una semplice informazione sulla norma stessa. Essi le comunicano brevemente anche i motivi che rendono necessario adottare tale regola tecnica a meno che non risultino già dal progetto*<sup>248</sup>”.

Qualora la disposizione del decreto direttoriale A.A.M.S. del 12 ottobre 2011 relativa alla tassa sulle vincite per le VLT dovesse essere ritenuta una *regola tecnica*, sussisterebbe l’obbligo di notifica da parte del Ministero Italiano e poiché tale adempimento non è stato effettuato, diventerebbe automatica la disapplicazione della norma.

Per i possibili esiti della tassa sulla fortuna per le VLT, occorrerà pertanto attendere le prossime decisioni del Tar e della Commissione Europea.

---

<sup>246</sup> Il rinvio alla Corte Costituzionale è stato disposto a fine luglio, nei ricorsi analoghi, riguardanti la sola tassa sulla fortuna, intentati dalle altre compagnie concessionarie.

<sup>247</sup> “La tassa sulle vincite alle Vlt è una regola tecnica? Se sì va notificata a Bruxelles”, articolo tratto da jamma.it, 17 luglio 2012; “Vlt: per la tassa sulle vincite serve una proroga (e non solo)”, articolo tratto da jamma.it, 19 luglio 2012, “Vlt: tassa sulle vincite, la parola passa a Bruxelles col rischio di infrazione”, articolo tratto da gioconews.it, 31 agosto 2012.

<sup>248</sup> Art. 8, n. 1, della Direttiva n. 98/34/CE del 22 giugno 1998.

#### II.3.4. La tassazione “a monte” delle *lotteries*

La tassazione a monte caratterizza le cd. *lotteries*, ovvero il gioco del lotto, le lotterie nazionali e i giochi numerici a totalizzatore nazionale (SuperEnalotto, SuperStar, Win for life ecc.).

La disciplina tributaria del gioco del lotto, infatti, oltre alla predetta ritenuta alla fonte sulle vincite, prevede anche una tassazione a monte che nonostante, in ultimo, si concretizzi in una decurtazione *ab origine* dell'ammontare destinato alle vincite presenta modalità diverse rispetto alla tassazione a monte prevista per le lotterie nazionali e per i giochi numerici a totalizzatore nazionale.

Lo scopo fiscale del gioco del lotto è tecnicamente realizzato mediante la determinazione legislativa<sup>249</sup> dei premi spettanti ai vincitori, in base a criteri che modificano sostanzialmente le condizioni di parità teorica del gioco a vantaggio dello Stato.

I premi per ogni combinazione di gioco risultano, infatti, commisurati ad un multiplo della posta notevolmente inferiore a quello che deriverebbe dal calcolo statistico delle probabilità di vincita, sia pure considerando anche le spese sostenute per l'esercizio del gioco. Nello specifico, viene applicata la legge dei grandi numeri rispetto alla probabilità di vincita; da ciò consegue il pagamento di una somma abbondantemente inferiore a quella che spetterebbe in base al c.d. gioco equo<sup>250</sup>. La somma pagata in meno rappresenta l'imposta. Pertanto, per il fisco sussiste l'alea, ma è molto attenuata dalla legge delle probabilità applicata al gran numero di giocate effettuate durante gli anni<sup>251</sup>. La “non equità” dal punto di vista statistico di tale gioco cresce al diminuire della probabilità di vincita ed è ancora maggiore se si include nel calcolo la trattenuta del 6 per cento sulla vincita.

Come è stato osservato, può dunque ritenersi che il prelievo fiscale operato nell'ambito del lotto pubblico assuma la connotazione dell'extraprofitto (aggiuntivo rispetto al normale profitto di mercato) derivante dalla riserva monopolistica a favore dello Stato<sup>252</sup>.

L'esercizio dell'attività di raccolta del gioco del Lotto, dal punto di vista fiscale, non presenta particolari caratterizzazioni in quanto viene gestita direttamente dall' A.A.M.S. attraverso la concessionaria Lottomatica. Ciò consente di introitare direttamente la totalità

---

<sup>249</sup> Art. 8, L. n. 528/1982

<sup>250</sup> Per gioco equo si intende un gioco che paga al vincitore una vincita pari alla posta giocata moltiplicata per l'inverso della probabilità di vincita.

<sup>251</sup> Così G. STEFANI, *Fortuna e Tassazione (scommesse sportive, lotto, lotterie)*, in Boll. Trib., 1988, p. 245.

<sup>252</sup> In questo senso, P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi...*, op. cit., 39

delle somme giocate fatte salve le vincite pagate tramite il venditore al dettaglio delle giocate, al quale viene riconosciuto uno specifico aggio. Volendo tracciare un quadro globale, esemplificativo dei flussi finanziari derivanti dalla gestione del gioco del Lotto, occorre individuare i principali attori coinvolti ovvero: i giocatori, i ricevitori, il concessionario (Lottomatica S.p.A.) e l' A.A.M.S.. Le corrispondenti voci da prendere in considerazione sono:

- la raccolta, intesa come la sommatoria degli incassi ottenuti dalle ricevitorie derivanti dalle giocate;
- le vincite;
- l'aggio destinato ai ricevitori, pari all'8 per cento della raccolta complessiva delle giocate effettuate nella ricevitoria, che viene trattenuto direttamente dal ricevitore quale compenso per la sua attività<sup>253</sup>;
- il compenso destinato al concessionario, che si determina mediante l'applicazione di diverse aliquote con un andamento regressivo, riferite ai diversi scaglioni d'incasso complessivo, che si rivalutano annualmente secondo gli indici ISTAT<sup>254</sup>;
- l'utile erariale, dato dal saldo tra la raccolta, le vincite, gli aggi e i compensi.

Lo scopo fiscale delle lotterie, come nel caso del gioco del Lotto, è realizzato tramite il pagamento ai vincitori una somma inferiore a quella che si dovrebbe corrispondere qualora il gioco fosse esercitato in condizioni di perfetta parità. La somma pagata in meno rappresenta l'imposta<sup>255</sup>.

Nelle lotterie (come nei giochi numerici a totalizzatore nazionale), tuttavia, a differenza del Lotto, la somma versata in meno ai vincitori è individuata a priori, stabilendo una percentuale sull'ammontare complessivo delle giocate (monte-premi).

#### Natura dei proventi derivanti dal Lotto

---

<sup>253</sup> L'art. 2, co. 1, del DM 13 dicembre 1999, n. 474 stabilisce la misura dell'aggio per i raccoglitori: "A decorrere dal 1° gennaio 2000 l'aggio per i raccoglitori del gioco del lotto è stabilito nella misura dell'otto per cento delle riscossioni lorde".

<sup>254</sup> La misura del compenso per la concessione è stabilita dal DM 17 marzo 1993 (come integrato dal DM 15 novembre 2000) ovvero l'Atto di concessione alla Lottomatica S.c.p.a. di Roma per la gestione del servizio del gioco del lotto automatizzato.

<sup>255</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi...*, op. cit., 40.

Per meglio comprendere l'imposizione che grava sul gioco del lotto, risulta opportuno richiamare la posizione espresse da una recente pronuncia giurisprudenziale in merito alla qualificazione delle entrate derivanti da tale gioco<sup>256</sup>.

La Corte di Cassazione in una recente sentenza<sup>257</sup> ha negato la natura tributaria del gioco del lotto pubblico, escludendo la giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia.

In particolare, secondo la Corte, l'esistenza del monopolio legale in favore dello Stato collegato ad un particolare meccanismo di acquisizione di entrate ha fatto ritenere che il gioco del lotto costituisca una figura di monopolio fiscale e quindi di un tributo. Tuttavia, il provento realizzato dallo Stato attraverso il gioco del Lotto può essere soltanto eventuale e non è comunque ricollegabile né all'ammontare degli incassi derivanti dalle scommesse, né all'ammontare delle vincite. Gli utili che lo Stato ritrae, determinati semplicemente a saldo di fine esercizio, non possono rappresentare se non il profitto o il lucro derivante dalla gestione del gioco in regime di monopolio, configurata come attività imprenditoriale e non come manifestazione di poteri autoritativi ed impositivi. Da ciò deriva, come sostiene una parte della dottrina, la natura privatistica del rapporto tra Stato e giocatore per cui il corrispettivo della prestazione dello Stato ha indubbiamente natura privata. Ed inoltre "la finalità fiscale non è in alcun modo condivisa da parte del privato che acquisisce la prestazione non per pagare un tributo ma solo allo scopo di farne uso, in quanto idonea a soddisfare un proprio bisogno". Così l'acquisto di un bene a un prezzo più elevato per effetto di una privativa fiscale non viene a modificare la natura corrispettiva della prestazione e, come detto, il monopolio fiscale si caratterizzerebbe solo per il fatto che la controparte del privato è lo Stato<sup>258</sup>.

La dottrina prevalente qualifica il gioco del lotto come un monopolio fiscale avente carattere tributario<sup>259</sup>.

Va precisato tuttavia che le diverse teorie che si sono succedute in merito alla natura del gioco del lotto hanno risentito inevitabilmente del diverso modo di intendere il monopolio fiscale. Così per quegli Autori che attribuiscono a tutti i monopoli fiscali la natura di tassa, anche il tributo del Lotto va considerato tale. Altre teorie sostengono che il

---

<sup>256</sup> Per quanto riguarda le teorie dottrinali sulla natura giuridica del lotto succedutesi nel tempo si rimanda al relativo paragrafo del capitolo "IL MONOPOLIO IN MATERIA DI GIOCHI E SCOMMESSECOME MONOPOLIO FISCALE"

<sup>257</sup> Cass. Sent. n. 7996/2006.

<sup>258</sup> F. ODOARDI, *Osservazioni critiche in merito alla natura non fiscale del monopolio del lotto*, in Riv. dir. trib., 450

<sup>259</sup> Sul punto, si rimanda al relativo paragrafo del capitolo "IL MONOPOLIO IN MATERIA DI GIOCHI E SCOMMESSECOME MONOPOLIO FISCALE"

tributo sul Lotto è un'imposta diretta sulle vincite<sup>260</sup>, mentre per altri si tratta di un'imposta indiretta sui consumi<sup>261</sup>, ovvero di un'imposta raggugliata al volume lordo teorico o previsto di gioco, riferito al lungo periodo<sup>262</sup>.

Sembra potersi escludere la natura di imposta sul reddito e di imposta indiretta sul consumo<sup>263</sup>.

La ricostruzione basata sul volume lordo teorico o previsto di gioco, riferito al lungo periodo, non sembra discostarsi troppo dall'impostazione che vede nel Lotto un'imposta sul consumo, ma, a differenza di questa, precisa giustamente che l'entità del tributo deve essere calcolata nel lungo periodo, perché solo nel lungo periodo l'imposta finisce per corrispondere nella differenza tra quanto il banco avrebbe corrisposto ai vincitori in condizioni di parità e quanto invece ha corrisposto in condizioni non alla pari. Così nel lungo periodo l'imposta finisce per incidere in misura percentuale diversa a seconda della scommessa, su tutte le singole puntate, indipendentemente dall'esito del gioco, e, in tal senso, può considerarsi un'imposta sul consumo<sup>264</sup>.

Ad avviso di altri, non sembra potersi escludere anche la qualificazione come tassa: non si può negare infatti che l'offerta da parte dello Stato dello svago consistente nel gioco del lotto sostanzialmente a tutti gli effetti l'erogazione di un servizio, che tale servizio, in considerazione dei particolari interessi pubblici coinvolti, necessita di un costante monitoraggio pubblico, tale da dover essere riservato in via esclusiva allo Stato<sup>265</sup>.

---

<sup>260</sup> P. TORRE, *Lotto pubblico*, in NN.D.I., IX, Torino, 1963, p. 1090 ss.

<sup>261</sup> A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 290

<sup>262</sup> A. FANTOZZI, *Lotto e lotterie*, cit., 44.

<sup>263</sup> F. ODOARDI, *Osservazioni critiche in merito alla natura non fiscale del monopolio del lotto*, in Riv. dir. trib., 450

<sup>264</sup> F. ODOARDI, op. cit., 450

<sup>265</sup> E. DELLA VALLE e V. FICARI, *Il processo tributario*, Cedam, 2008

### II.3.5. L'imposta sugli intrattenimenti

#### Caratteristiche del tributo

L'imposta sugli intrattenimenti trova applicazione con riferimento agli apparecchi da intrattenimento di cui al comma 7 dell'art. 110 del T.U.L.P.S., ovvero quelli che non erogano vincite in denaro.

Gli apparecchi in questione sono apparecchi elettromeccanici privi di monitor, con i quali il giocatore esprime la sua abilità fisica, mentale o strategica. Sono attivabili unicamente con l'introduzione di monete metalliche, di valore complessivo non superiore per ciascuna partita a un euro e possono distribuire direttamente e immediatamente dopo la conclusione della partita premi consistenti in prodotti di piccola oggettistica, non convertibili in denaro o scambiabili con premi di diversa specie.

L'imposta sugli intrattenimenti è stata istituita in sostituzione della previgente imposta sugli spettacoli con il D.Lgs. 26 febbraio 1999 n. 60, emanato in attuazione della Legge 3 agosto 1998 n. 288, recante *“Delega al Governo per la revisione della disciplina concernente l'imposta sugli spettacoli e l'imposta unica di cui alla legge 22 dicembre 1951, n. 1379”*.

Al citato decreto n. 60/1999 sono allegate la *“Tariffa”*, che indica le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti con le relative aliquote e la *“Tabella”* che elenca le attività spettacolistiche e quelle assimilate<sup>266</sup>. Queste ultime rappresentano quelle attività che, non essendo più assoggettate all'imposta sugli spettacoli, sono attratte nel campo di applicazione dell'Iva secondo il regime ordinario

L'imposta sugli intrattenimenti trova applicazione per l'esecuzione di musica non dal vivo (con esclusione dei concerti musicali, vocali e strumentali che sono soggetti ad IVA), *l'utilizzazione degli apparecchi da divertimento o intrattenimento*, l'ingresso nelle case da gioco e nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse e l'esercizio del gioco nelle case da gioco e nei luoghi destinati a ciò.

Le attività considerate dal legislatore possono, pertanto, distinguersi in due grandi categorie: la prima riguarda gli *“intrattenimenti”* e cioè le attività che rivestono un prevalente aspetto ludico e di puro divertimento; l'altra riguarda gli *“spettacoli”* e cioè le attività che rivestono anche un aspetto culturale. Nell'ambito delle predette categorie, l'elemento caratterizzante è costituito per gli intrattenimenti, dal divertimento che implica anche una

---

<sup>266</sup> Questa voce, per motivi di opportunità, conserva la precedente denominazione di “imposta sugli spettacoli”, ma prende in esame tutta la vigente disciplina concernente sia gli intrattenimenti, che le attività spettacolistiche.

componente di partecipazione; invece, per gli spettacoli, la caratteristica è costituita dalla rappresentazione alla quale lo spettatore partecipa in forma passiva, mediante la sua mera presenza<sup>267</sup>.

La distinzione di queste forme di attività si riflette, pertanto, nel regime tributario, per cui quelle comprese nella prima categoria (*intrattenimento*) sono assoggettate solo all'imposta sugli intrattenimenti e al regime speciale IVA, mentre le altre (*spettacolo*) sono assoggettate all'applicazione dell'IVA secondo il regime ordinario, anche se sono previste disposizioni particolari relativamente al momento impositivo, alle modalità di certificazione, all'accertamento ed a talune agevolazioni<sup>268</sup>.

Il presupposto dell'imposta sugli intrattenimenti è costituito dallo svolgimento di intrattenimenti, giochi e altre attività specificate nella Tariffa allegata al D.lgs. n. 60/1999. Con specifico riferimento agli apparecchi da intrattenimento, presupposto dell'imposta è l'utilizzazione in luoghi pubblici o aperti al pubblico, in circoli o associazioni di qualunque tipo, di congegni idonei al gioco lecito<sup>269</sup>.

Dal presupposto di imposta così come delineato dal legislatore emerge lo spostamento dell'elemento essenziale ai fini impositivi dalla fruizione dello spettacolo all'organizzazione dell'attività assoggettata a tassazione; di conseguenza, il momento impositivo viene individuato nello svolgimento degli intrattenimenti, dei giochi e delle altre attività assoggettate alla nuova imposta<sup>270</sup>.

In base a quanto previsto dall'art. 14-bis del DPR n. 640 del 1972, l'Imposta sugli intrattenimenti, dovuta, come già precisato, per gli apparecchi "senza vincita in denaro", di cui al comma 7 dell'art. 110 T.U.L.P.S., viene ad essere determinata, per entrambe le tipologie di apparecchi comma 7, lett. a) e c)<sup>271</sup>, con l'aliquota dell'8 per cento, applicata all'imponibile medio forfettario annuo pari a 1.800 euro.

Sono soggetti passivi dell'imposta coloro che organizzano gli intrattenimenti o le altre attività indicate nella Tariffa.

Nel caso in cui l'esercizio dell'attività richieda la previa autorizzazione di pubblica sicurezza, l'organizzatore si considera comunque soggetto passivo dell'imposta anche se per dolo o colpa non ne sia munito; è quindi attribuita valenza positiva all'organizzazione

---

<sup>267</sup> D. LA MEDICA, *Spettacoli (imposta sugli)*, Enc. Giur., 1.

<sup>268</sup> D. LA MEDICA, *Spettacoli (imposta sugli)*, Enc. Giur., 1.

<sup>269</sup> Esclusi ovviamente degli apparecchi di cui al comma 6, art. 110, T.U.L.P.S.. V. Tariffa dell'imposta sugli intrattenimenti, allegata al DPR 640/1972.

<sup>270</sup> S. VIGANÒ, *L'imposta sugli intrattenimenti: novità vecchie e nuove*, in "il fisco", 2003, p. 10.

<sup>271</sup> V. commi 10 e 11 dell'art. 39 del D.L. n. 269/2003

dell'attività a prescindere dal nesso autorizzativo che intercorre tra la licenza come provvedimento autorizzativo e l'esercizio o l'organizzazione dell'attività fiscalmente rilevanti posti in essere<sup>272</sup>.

Riproducendo l'analoga disposizione dell'art. 2 del DPR 26 ottobre 1972 n. 640 si prevede, inoltre, che ove l'esercizio del gioco sia riservato per legge ad un ente pubblico, questo deve considerarsi soggetto passivo dell'imposta anche se ne abbia delegato la gestione a terzi<sup>273</sup>.

Nel caso specifico degli apparecchi da intrattenimento, soggetto passivo – che coincide di norma con il responsabile degli obblighi relativi all'Iva eventualmente connessa, e ai fini delle imposte dirette – è “*colui che esercita un'attività organizzata diretta alla distribuzione, installazione e gestione economica*” di apparecchi da divertimento e intrattenimento “*dallo stesso posseduti a qualunque titolo*”<sup>274</sup>, che nella maggior parte dei casi, coincide con il gestore degli apparecchi<sup>275</sup>. In tal caso, come affermato dal DM 12 aprile 1990, il pagamento dei tributi, dovuti in relazione all'utilizzazione di apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento, effettuato dal gestore libera dal rapporto tributario anche l'esercente il locale di installazione degli stessi. I suddetti obblighi ricadranno, invece, in capo allo stesso esercente il locale di installazione nel caso in cui le macchine da gioco siano di proprietà di quest'ultimo soggetto. L'obbligato dunque potrebbe essere persona diversa dal proprietario degli stessi apparecchi, ovvero non coincidere con il titolare del pubblico esercizio ove le medesime macchine sono installate.

Sul punto e con riferimento in generale all'imposta sugli intrattenimenti, è stato rilevato<sup>276</sup> come la dottrina maggioritaria abbia individuato due tipologie di soggetti passivi: i “*contribuenti di diritto*” e i “*contribuenti di fatto*” identificando un soggetto passivo giuridico a cui sono imputati gli effetti del rapporto obbligatorio di imposta e un soggetto passivo economico che pone in essere il fatto espressivo di capacità contributiva colpito dal tributo, ma che non può essere coinvolto dall'ente impositore in caso di mancato pagamento del *quantum debeatur* poiché non facente parte del rapporto tributario; cosicché secondo questa impostazione il trasferimento dell'onere economico deve essere sempre

---

<sup>272</sup> F. PICCIAREDDA, *Voce Spettacoli (imposta sugli)*, in "Nuovo Digesto Italiano", pagg. 440-454.

<sup>273</sup> Art. 2 del D.lgs. n. 60 del 1999

<sup>274</sup> Artt. 1, comma 1, lett. n) del decreto interdirettoriale 11 marzo 2003, recante le regole tecniche dei congegni riconducibili alla categoria del comma 7 dell'art. 110 T.U.L.P.S..

<sup>275</sup> Cioè colui che cede gli apparecchi da gioco con contratto di locazione-noleggio nei confronti dell'esercente il locale nel quale di fatto vengono utilizzati gli apparecchi.

<sup>276</sup> S. VIGANO', *L'imposta sugli intrattenimenti: novità vecchie e nuove*, op. cit., p. 10.

garantito in quanto la mancata traslazione comporterebbe una violazione della capacità contributiva.

L'art. 2 del D.P.R. n.640/1972 individuava tra i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sugli spettacoli "gli esercenti, gli impresari e coloro che comunque organizzano, anche senza licenza di pubblica sicurezza, gli spettacoli e le altre attività gravate dal tributo, nonché i soggetti che esercitano case da giuoco o accettano scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione".

L'art. 16 del medesimo decreto<sup>277</sup> prevedeva poi che i soggetti indicati dall'art. 2 dovessero rivalersi "nei confronti degli spettatori, dei partecipanti e degli scommettitori" realizzando così una traslazione di imposta caratterizzata dalla circostanza che l'onere economico in cui si sostanziava la prestazione impositiva veniva ad essere riversato sul cd. contribuente di fatto, il quale restava conseguentemente estraneo al rapporto obbligatorio tributario<sup>278</sup>.

La presenza di siffatta disposizione ha indotto parte della dottrina a ravvisare nel tributo in questione un' imposta di consumo "a carattere suntuario" ovvero "voluttuario", volta cioè a colpire la capacità contributiva palesata da coloro che fruiscono degli spettacoli o dei pubblici intrattenimenti o prendono parte ai giuochi o alle scommesse.

Come è stato osservato, il legislatore, con l'introduzione della rivalsa, sembrerebbe dare veste formale alla traslazione, e sembrerebbe ricondurre l'imposta tra quelle di consumo a carattere suntuario in cui l'onere tributario ricade sul "consumatore" (nel nostro caso specifico lo spettatore), che manifesta la capacità contributiva<sup>279</sup>.

Altra dottrina, invece, ha qualificato l'imposta sugli spettacoli alla stregua di un tributo che colpisce la manifestazione di ricchezza consistente nella produzione o nell'allestimento delle attività destinate al pubblico o nell'organizzazione dei giuochi o scommesse. Quest'ultima teoria sarebbe stata confermata, tra l'altro, dal fatto che non sempre il soggetto passivo è tenuto a rivalersi nei riguardi dei fruitori o partecipanti.

---

<sup>277</sup> Art. 16 – *Rivalsa*. "Eccezion fatta per i casi di liquidazione forfettaria dell'imposta, i soggetti indicati all'art. 2, esclusi gli esercenti le case da giuoco, devono rivalersi dell'imposta nei confronti degli spettatori, dei partecipanti o degli scommettitori. I prezzi degli spettacoli e delle altre attività devono essere indicati in avvisi esposti al pubblico separatamente dall'importo dell'imposta che sui prezzi stessi è dovuta". Quindi, in caso di liquidazione forfettaria dell'imposta (come accade per gli apparecchi da intrattenimento) la rivalsa non si applica, poiché l'esercente opta per un sistema di accertamento che esula da qualsiasi quantificazione effettiva dei ricavi. Così S. VIGANO', *L'imposta sugli intrattenimenti*, op. cit.

<sup>278</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1999, 819

<sup>279</sup> S. VIGANO', *L'imposta sugli intrattenimenti*, op. cit.

Come osservato, “se...si considera soggetto passivo non chi sopporta l'onere economico del tributo ma chi ne pone in essere il presupposto in senso giuridico, il rapporto di rivalsa assumerebbe rilevanza solamente nei rapporti fra i privati e non ci sarebbe alcuna violazione dell'art. 53; del resto il legislatore non ha stabilito alcuna sanzione alla mancata traslazione, inoltre lo spettatore non può in alcun modo entrare nel rapporto obbligatorio e non può essergli chiesto alcun versamento successivo al pagamento del prezzo, oltre a ciò la rivalsa come istituto potrebbe assolvere a diverse funzioni di politica fiscale per cui l'obbligatorietà da più parti sostenuta non implica che il soggetto passivo sia lo spettatore<sup>280</sup>”.

La stessa previsione legislativa da un lato individua i soggetti passivi negli organizzatori escludendo qualunque previsione di sostituzione tributaria, dall'altro stabilisce che l'elemento essenziale ai fini impositivi non è rappresentato dalla mera fruizione dello spettacolo bensì dall'organizzazione dell'attività assoggettata a tassazione; pertanto, si tratterebbe di un'imposta di produzione<sup>281</sup>.

Anche la giurisprudenza, sul punto, ha assunto orientamenti contrastanti, riconoscendo all'imposta sugli spettacoli a volte la natura di imposta sul consumo<sup>282</sup> a volte la natura di tributo gravante sull'attività economica del concessionario<sup>283</sup>.

In particolare, la Corte di Cassazione, chiamata a pronunciarsi in merito al controverso problema dell'inclusione nella base imponibile dell'imposta sugli spettacoli dei proventi derivanti all'organizzatore di manifestazioni spettacolistiche dai contratti di sponsorizzazione o dalla cessione dei diritti di ripresa e trasmissione radiotelevisiva a favore di terzi, ebbe modo di rilevare come soggetto passivo di imposta fosse l'organizzatore dello spettacolo<sup>284</sup>.

---

<sup>280</sup> S. VIGANO', *L'imposta sugli intrattenimenti*, op. cit.

<sup>281</sup> S. VIGANO', *L'imposta sugli intrattenimenti*, op. cit.

<sup>282</sup> Trib. di Roma, Sez. I, 15 settembre 1987, n. 11482; Trib. di Venezia, Sez. I, 15 marzo 1994, n. 590.

<sup>283</sup> La Corte di Cassazione con le sentenze 19 gennaio 1996, n. 428 e 429, di contenuto sostanzialmente identico, si era pronunciata in senso affermativo sul controverso problema dell'inclusione nella base imponibile dell'imposta sugli spettacoli dei proventi derivanti all'organizzatore di manifestazioni spettacolistiche) dai contratti di sponsorizzazione o dalla cessione dei diritti di ripresa e trasmissione radiotelevisiva a favore di terzi. Cfr. Cass., Sez. I civ., 19 gennaio 1996, n. 428 e 429.

<sup>284</sup> La Corte facendo riferimento all'art. 3, comma 2, lett. c), del D.P.R. n. 640/1972 – in base al quale concorre alla formazione della base imponibile dell'imposta sugli spettacoli “ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione ed alla organizzazione degli intrattenimenti e delle altre attività” – affermava che andava assoggettato ad imposta sugli spettacoli tutto ciò che al soggetto passivo perviene non solo dagli spettatori per la fruizione dello spettacolo, ma anche da terzi in connessione con l'allestimento di esso, inclusi quindi i corrispettivi derivanti dai “contratti di sponsorizzazione” e di “cessione dei diritti di riprese televisiva”. La disposizione citata, infatti, indicherebbe, ad avviso della Corte, la volontà di andare oltre il “consumo” o la “funzione” dello spettacolo da parte degli spettatori con i relativi proventi, per includere nella tassazione le erogazioni di denaro provenienti da una più ampia categoria di terzi e “connesse”

Nello stesso senso e più incisivamente si era precedentemente espressa anche una parte della giurisprudenza di merito<sup>285</sup>, ad avviso della quale *“la natura dell’imposta sugli spettacoli non può essere desunta o presunta sulla base della funzione economica che si ritiene perseguita dal tributo (tassazione del consumo voluttuario) ma va invece ricostruita in aderenza alla disciplina positiva. La rivalsa obbligatoria sui consumatori non qualifica di per sé l’imposta sul consumo né questa ne viene caratterizzata. Soggetti passivi dell’imposta sono gli esercenti, gli impresari, gli organizzatori. Lo spettatore rimane semplicemente il soggetto che talvolta ma non sempre viene economicamente inciso dall’imposta”*.

In senso opposto, si era espressa altra parte della giurisprudenza di merito<sup>286</sup>, la quale attribuiva espressamente all’imposta sugli spettacoli la natura di imposta sui consumi proprio in quanto diretta a colpire una manifestazione di capacità economica degli spettatori per volontà legislativa resa esplicita con la previsione dell’obbligo di rivalsa, in considerazione dello stretto legame esistente tra l’istituto della rivalsa obbligatoria ed il principio della capacità contributiva riconosciuto dalla stessa Corte di Cassazione. L’aver identificato nel soggetto passivo della rivalsa il soggetto cui è diretta la tutela costituzionale dell’art. 53 Cost., che nell’imposta sugli spettacoli è lo spettatore pagante, imporrebbe coerentemente di individuare nel consumo di ricchezza per assistere allo spettacolo il presupposto economico che l’imposta ha inteso colpire, essendo questo il solo indice in grado di manifestare la capacità contributiva di tale soggetto in relazione all’evento dell’organizzazione della manifestazione spettacolistica. Secondo tale orientamento,

---

all’organizzazione dello spettacolo, al suo “allestimento” quale veicolo di pubblicità dell’immagine e dei prodotti dello sponsor o quale oggetto di ripresa e divulgazione al pubblico radiotelevisivo. Conferma della portata espansiva della norma sarebbe data dalla stessa lettera c), nella parte che precede la formula finale, dove compaiono due elementi (“dotazioni e sussidi corrisposti da persone o da enti privati”), che sarebbero di per sé idonei a far ritenere che la logica del tributo non si esaurisce nella tassazione del consumo voluttuario di ricchezza da parte degli spettatori per assistere allo spettacolo. Il procedimento interpretativo-ricostruttivo della norma seguito dalla Corte muove, come la stessa dichiara, dalla accettazione, per la verità acritica, che il soggetto passivo di imposta sia l’organizzatore dello spettacolo, come si legge nell’art. 2 del citato decreto.

<sup>285</sup> Trib. Venezia, sez. I, civ., 2 dicembre 1993, n.590

<sup>286</sup> “L’imposta sugli spettacoli è destinata a gravare sul consumatore, anche se il soggetto passivo è un’altra persona. Avendo il DPR n. 640/1972 con l’art. 16 reso obbligatoria la rivalsa dell’imposta nei confronti degli spettatori, dei partecipanti o degli scommettitori, il tributo in esame viene ad inquadrarsi, più sicuramente di quanto non accadesse sotto il precedente regime, nella categoria delle imposte di consumo a carattere suntuario. La formula dell’art. 3 lett. c), deve ricomprendere tra i proventi soggetti al tributo solo quelli che siano in qualche modo riconducibili ad una spesa del pubblico; non rientrano nella detta categoria di proventi né i corrispettivi per la cessione dei diritti di riprese radiotelevisive, né i contributi di sponsorizzazione”. Così Trib. di Roma, Sez. I, 15 settembre 1987, n. 11482. “L’imposta sugli spettacoli nella sua struttura e nelle finalità deputatagli appare diretta essenzialmente a colpire una manifestazione di capacità reddituale del pubblico che usufruisca dello spettacolo. Tant’è vero che l’impresario od organizzatore è obbligatoriamente tenuto ad esercitare la rivalsa nei confronti degli spettatori, quali soggetti su cui deve venire a ricadere per volontà espressa del legislatore l’onere del tributo, quali soggetti cioè destinati a restare definitivamente colpiti od “incisi” dal pagamento dell’imposta”. Così Trib. di Venezia, Sez. I, 15 marzo 1994, n. 590.

l'imposta sugli spettacoli dovrebbe, dunque, configurarsi come imposta sul consumo a carattere suntuario.

Sul punto, è stato rilevato come in realtà la Corte di Cassazione<sup>287</sup>, nelle sue più recenti sentenze sul tema, si sia orientata verso un'imposta sul concessionario anziché verso un'imposta sul consumo. In tale ottica, le argomentazioni derivanti dalla definizione del tributo come imposta di consumo a carattere suntuario sono state sminuite del loro valore, non potendo, all'evidenza, la definizione stessa prevalere sulla disciplina normativa; ugualmente la prevista obbligatorietà della rivalsa del tributo nei confronti dello spettatore non è sembrata assumere significato determinante, in quanto è stato rilevato che l'equiparazione tra soggetto passivo della rivalsa e soggetto passivo del tributo non rappresenta una costante del sistema tributario<sup>288</sup>.

Con riferimento all'IVA, come già accennato, il regime tributario varia a seconda che l'imposizione abbia ad oggetto gli spettacoli ovvero gli intrattenimenti.

L'art. 17 del DPR del D.Lgs. n. 60/1999 ha sostituito il testo dell'art. 74, comma 6, del DPR n. 633/1972 ed ha previsto espressamente che l'IVA si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima.

In particolare, l'attuale testo dell'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 prevede, per l'utilizzazione degli apparecchi da intrattenimento in esame, un particolare regime di applicazione dell'IVA, in base al quale detto tributo si determina, laddove il contribuente non opti per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti (I.S.I.) ed è riscosso con le stesse modalità stabilite per quest'ultima; per converso la misura della detrazione IVA prevista dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 è forfetizzata in misura pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili<sup>289</sup>.

---

<sup>287</sup> Cass. Sez. I, 19 gennaio 1996, n. 428 e 429.

<sup>288</sup> D. LA MEDICA, *Spettacoli (imposta sugli)*, Enc. Giur., 1.

<sup>289</sup> Chiarimenti in ordine all'imposizione fiscale delle suddette attività, che sono interessate, come visto, sia dall'I.V.A. che dall'I.S.I., sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. 7 settembre 2000, n. 165/E.

## **II.4. Tassazione delle vincite come redditi diversi (art. 67 T.U.I.R.)**

Come già accennato, la disciplina prevista dal T.U.I.R. nella maggior parte dei casi non viene applicata in considerazione del rimando all'art. 30 del DPR 600/73 il quale a sua volta rimanda alla legislazione speciale, con la conseguenza che gli importi giungono nelle mani dei vincitori al netto delle imposte dovute e senza imporre l'onere, in capo agli stessi soggetti, di far confluire le somme nell'ambito della dichiarazione dei redditi.

Tuttavia, in due particolari circostanze, le quali richiedono una maggiore attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria perché facilmente si prestano ad essere mezzo di pratiche elusive ed evasive, è stata ravvisata la necessità di applicazione della normativa generale. Si tratta, in particolare, del gioco *on-line* effettuato all'estero e dei proventi da gioco d'azzardo.

### **II.4.1. Gioco *online* su piattaforme di bookmaker esteri sprovvisti di regolare autorizzazione A.A.M.S.**

Nel caso un soggetto italiano partecipi a giochi *online* su piattaforme di *bookmaker* esteri, atteso che non è possibile applicare la ritenuta di imposta sui premi e sulle vincite prevista dall'art. 30 del D.P.R. n. 600/1973, sembra ragionevole ritenere che le vincite siano assoggettate a tassazione secondo le regole dell'imposizione reddituale, ovvero costituiscano redditi diversi .

Tale orientamento è stato recentemente sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, la quale con la Risoluzione n. 141/E del 30 dicembre 2010 ha colto l'occasione per chiarire alcuni aspetti in merito alla tassazione delle vincite realizzate in giochi *online* gestiti da operatori esteri da parte di giocatori residenti in Italia <sup>290</sup>.

In particolare, il contribuente/interpellante ha rappresentato all'Agenzia di aver realizzato nell'anno 2009 delle vincite al gioco accedendo attraverso la rete *internet* al sito di un casinò *online*.

---

<sup>290</sup> Pur esprimendo indicazioni ai fini del monitoraggio fiscale di cui al quadro RW, la risoluzione n. 141/E del 2010 affronta prioritariamente il tema della tassazione ai fini IRPEF delle vincite conseguite per effetto della partecipazione a giochi online gestiti da operatori esteri. In realtà, come è stato affermato, la risoluzione in questione, come anche la successiva risoluzione n. 142/E del 2010 in tema di diritti reali su immobili, trae spunto dalla Circolare n. 45/E del 2010, con la quale l'Amministrazione finanziaria, in considerazione delle disposizioni sullo scudo fiscale, ha aggiornato le proprie indicazioni sugli obblighi che incombono sui contribuenti che detengono attività all'estero – quadro RW. Sul punto, cfr. R. PARISOTTO, *Obblighi di monitoraggio per diritti reali su immobili e vincite in giochi «on line»*, in Corr. trib. n. 8/2011, p. 642 ss.

Tale ultimo sito non era ubicato in Italia e per poter accedere al gioco era previsto un iniziale versamento in un conto corrente infruttifero da attivare presso un intermediario finanziario che aveva sede nell'isola di Man.

Su tale conto corrente venivano accreditate anche le eventuali vincite che, sulla base della legislazione estera, non subivano alcuna ritenuta/imposizione. Il saldo del conto poteva essere altresì utilizzato mediante carta di credito estera ovvero emettendo assegni o disponendo bonifici.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha preliminarmente ricordato come l'esercizio di scommesse sia sottoposto in Italia al rilascio di specifiche licenze e ciò anche nei casi in cui l'attività sia svolta tramite siti *web* registrati e/o con *server* ubicati all'estero e/o gestiti da operatori stranieri.

Al riguardo, va ricordato che l'articolo 24, commi da 11 a 26, della legge 7 luglio 2009, n. 88, detta disposizioni in materia di gioco a distanza, prevedendo, tra l'altro, i requisiti e le condizioni generali per il rilascio della concessione per l'esercizio del gioco a distanza. In attuazione del citato articolo, come disposto dal decreto direttoriale dell'8 febbraio 2011, l'A.A.M.S. ha adottato lo schema di convenzione che prevede che i titolari di concessione per l'esercizio dei giochi pubblici ai sensi dell'articolo 24, comma 13, lettera a), della legge 7 luglio 2009, n. 88 effettuano i versamenti delle somme dovute a titolo di canone di concessione, penale ed interessi per tardivo versamento del canone di concessione<sup>291</sup>. Tali disposizioni scaturiscono direttamente dalle disposizioni connesse al rispetto degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alla Comunità europea al fine di garantire condizioni più rigorose per ottenere il rilascio delle richiamate concessioni, allo scopo di contrastare la diffusione nel Paese del gioco irregolare e così tutelare il cittadino. Le concessioni in argomento riguardano l'esercizio e la raccolta dei giochi pubblici a distanza, tra i quali bingo, lotterie, scommesse a pronostici, giochi di sorte a quota fissa e giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo.

Coloro che, in possesso dei requisiti necessari, ottengono le concessioni suddette, devono versare il relativo canone (canone concessione giochi a distanza). Gli stessi "assegnatari" se pagano in ritardo quanto dovuto dovranno pagare una penale e gli interessi per tardivo versamento del canone di concessione dei giochi a distanza.

---

<sup>291</sup> Cfr. Risoluzione n. 73/E del 25 luglio 2011.

Detto altrimenti non fa venire meno l'obbligo in parola la circostanza che per lo svolgimento dell'attività ci si avvalga di «mezzi tecnici» collocati/registrati fuori dal territorio dello Stato.

Ciò detto dal punto di vista dell'ente che organizza le scommesse, per quanto invece concerne il trattamento fiscale del premio in capo al vincitore l'Agenzia rimanda al contenuto dell'art. 67 del T.U.I.R. (redditi diversi) e segnatamente al comma 1 lett. d), laddove è prevista la generale tassabilità delle vincite a lotterie, giochi, ecc.

Per la quantificazione della base imponibile soccorre il successivo art. 69, comma 1, del T.U.I.R. in base al quale le vincite in esame «costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta senza alcuna deduzione». Di conseguenza, questi importi sono tassati per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione e, quindi, non tenendo conto delle spese sostenute per la loro produzione, a partire dalla quota di partecipazione al gioco.

In particolare, come rappresentato dall'Amministrazione finanziaria, le somme guadagnate partecipando a giochi *online* gestiti da operatori esteri e sprovvisti di regolare licenza A.A.M.S. costituiscono redditi diversi da riportare nel modello Unico e sono soggetti agli obblighi di monitoraggio. Pertanto, poiché le somme incassate non sono erogate da un sostituto d'imposta che applica la ritenuta alla fonte, è compito del vincitore indicarle nella dichiarazione dei redditi. Ed infatti la stessa risoluzione n. 141/E del 2010 richiama l'art. 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 laddove viene prevista l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta con facoltà di rivalsa - aliquote 10/20/25 per cento - su premi e vincite ma ciò avviene laddove gli enti/soggetti erogatori siano soggetti fiscalmente residenti in Italia diversamente dal caso in esame.

Con riferimento agli obblighi di monitoraggio fiscale, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che, se il contribuente utilizza un conto corrente estero infruttifero per accedere al gioco *online*, questo, al verificarsi di determinate condizioni, costituisce un'attività finanziaria soggetta al monitoraggio da segnalare nel modulo RW, potendo generare redditi di fonte estera imponibili in Italia.

Più precisamente, ciò avverrà nel caso in cui il conto corrente estero abbia una consistenza di oltre dieci mila euro alla fine del periodo d'imposta e che i movimenti effettuati nello stesso arco di tempo superino questa stessa soglia. Viceversa, non soggiacciono agli obblighi di monitoraggio i pagamenti effettuati per acquistare beni o per affrontare spese correnti sfruttando le disponibilità finanziarie all'estero.

In merito, risulta opportuno segnalare che una recente sentenza della Commissione tributaria di Gorizia<sup>292</sup> ha accolto un ricorso proposto da un giocatore, non allineandosi al descritto orientamento dell’Agenzia delle Entrate.

In particolare, il contribuente aveva realizzato delle cospicue vincite nell’ambito di un torneo disputatosi in un casinò situato in Slovenia e non le aveva dichiarate.

Ad avviso dell’Agenzia, invece, tali redditi costituivano redditi diversi, ai sensi dell’art. 67, comma 1, lett. d), del T.U.I.R..

Nel caso in esame la Commissione ha rappresentato che l’applicazione data dall’Agenzia delle Entrate all’art. 67 comma 1, lett. d), del T.U.I.R. *concretizza...violazione concreta dei vari principi enunciati dalla parte ricorrente... e, in particolare, quello dell’eguaglianza e non discriminazione dei cittadini comunitari.*

La pronuncia della Commissione richiama espressamente una sentenza della Corte di Giustizia<sup>293</sup>, che tratta di un caso analogo verificatosi in Finlandia, nella quale si afferma che: *“...l’art. 49 del trattato CE si oppone alla normativa di uno Stato membro secondo cui le vincite provenienti dai giochi d’azzardo organizzati in altri Stati membri sono considerate come un reddito del vincitore assoggettabile ad imposta sul reddito, mentre le vincite provenienti da giochi d’azzardo organizzati nello Stato membro di cui trattasi non sono imponibili?”.*

#### **II.4.2. Gioco d’azzardo**

Il “gioco d’azzardo” rientra tra i cd. giochi vietati, i quali costituiscono quella parte del fenomeno ludico che, poiché considerata dall’ordinamento giuridico socialmente riprovevole, è repressa dalla legge penale<sup>294</sup>.

Sul punto, la Corte Costituzionale, con sentenza 21-24 giugno 2004, n. 185, ha evidenziato come *“...la ratio dell’incriminazione...”* di cui all’art. 718 c.p. *“...non risieda nel disvalore che il gioco d’azzardo esprimerebbe in sé, come pure talvolta si è sostenuto. Anche in esso si manifestano infatti propensioni individuali (impiego del tempo libero, svago, divertimento) che appartengono di norma ai differenti stili di vita dei consociati; stili di vita, i quali, in una società pluralistica, non possono formare oggetto di aprioristici giudizi di disvalore. Le fattispecie penali di cui agli artt. 718 e ss.,*

---

<sup>292</sup> Ctp Gorizia, sentenza n. 101/02/2011, pronunciata il 19 ottobre 2011.

<sup>293</sup> Causa C-42/02

<sup>294</sup> G. PIOLETTI, *Giochi Vietati*, in Enc. Dir., 1970, D. RANUCCI, *Gioco d’azzardo e giochi vietati*, in Enc. Giur., 1.

*rispondono invece all'interesse della collettività a veder tutelati la sicurezza e l'ordine pubblico in presenza di un fenomeno che si presta a fornire l'habitat ad attività criminali?*

La nozione di gioco d'azzardo è contenuta nell'art. 721 c.p. che stabilisce che “*sono giochi d'azzardo quelli nei quali ricorre il fine di lucro e la vincita o la perdita è interamente o quasi interamente aleatoria*”.

Concorrono, pertanto, ad integrare la fattispecie giuridica del reato due elementi, uno di carattere soggettivo, inerente all'atteggiamento psicologico dell'agente, il fine di lucro; l'altro di carattere oggettivo, in quanto attiene alle modalità del gioco stesso, ossia l'aleatorietà della vincita o della perdita<sup>295</sup>.

Secondo un orientamento giurisprudenziale costante, il “fine di lucro” viene inteso come “fine di trarre un guadagno economicamente apprezzabile”. Esso può essere escluso soltanto quando la vincita è “talmente tenue ed esigua da avere un valore del tutto irrilevante”<sup>296</sup>.

Nelle varie pronunce in argomento vi è stata anche occasione per precisare che la sussistenza del fine di lucro deve essere valutata in relazione al giocatore e non all'organizzatore o gestore del gioco: quest'ultimo trae in via sistematica un utile dallo svolgimento dei giochi da lui organizzati o gestiti, ma ciò a prescindere dal fatto che si tratti o meno di giochi d'azzardo<sup>297</sup>.

Per quanto concerne l'altro elemento costitutivo del gioco d'azzardo (la preponderanza dell'alea) tanto la dottrina che la giurisprudenza hanno precisato che il carattere aleatorio consiste nella prevalenza del fortuito, inteso come causa ignota e non dominabile, sulla iniziativa o abilità del giocatore; prevalenza da interpretarsi tanto nel senso di efficienza causale atta a determinare in modo assoluto ed esclusivo la sorte del gioco, così come accade nella *roulette* in cui tutto dipende dal caso, quanto nel senso di efficienza causale che, pur amalgamandosi in vario modo con la perizia individuale, risulti tuttavia concretamente dotata di forza superiore, e quindi tale da far apparire insignificante la partecipazione intellettuale dell'agente<sup>298</sup>.

Ordinariamente, nelle analisi di dottrina e giurisprudenza, questo carattere dei giochi d'azzardo viene espresso e definito come una sorta di elemento negativo della

---

<sup>295</sup> D. RANUCCI, *Gioco d'azzardo e giochi vietati*, in Enc. Giur., 1.

<sup>296</sup> V. Cass., Sez. III Penale, 14 novembre 2003.

<sup>297</sup> Cass., Sez. III Penale, 23 ottobre 2003.

<sup>298</sup> D. RANUCCI, op. cit., 1

fattispecie, vale a dire come mancanza di incidenza o come incidenza minima sulle sorti del gioco dell'abilità del giocatore.

Non tutti i giochi d'azzardo sono proibiti: i giochi d'azzardo sono proibiti nei luoghi pubblici o aperti al pubblico e nei circoli privati di qualunque specie, sono leciti quando avvengono in luogo privato o siano autorizzati.

L'ambito di applicazione delle norme repressive del gioco d'azzardo trova poi un limite estrinseco in altre norme che il gioco d'azzardo consentono. Ci si riferisce ai monopoli del gioco del lotto, delle lotterie nazionali, della gestione di case da gioco, ed a quello dei concorsi pronostici, sia esercitato dallo Stato che da soggetti diversi. Si tratta, infatti, di attività il cui esercizio è pacificamente considerato come esercizio del gioco d'azzardo<sup>299</sup>, e pare quindi si possa sostenere che rappresentino casi in cui l'attività riservata (se non la normativa che istituisce il monopolio) denuncia chiaramente le finalità fiscali della riserva stessa sul piano della rilevanza giuridica, nell'ambito dell'ordinamento positivo, giacché il fine di lucro è certamente connotazione essenziale alla stessa definizione di gioco d'azzardo<sup>300</sup>.

Sul punto, è stato osservato<sup>301</sup>, come in Italia, da una posizione proibizionista – secondo cui in base alla normativa allora vigente di cui al R.D. 18 giugno 1931, n. 773 (Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza), ripreso dal codice penale e dal codice civile, era vietato il gioco d'azzardo in quanto basato essenzialmente sull'alea e sul lucro e null'affatto sull'abilità – lo Stato passa negli anni '90 ad una posizione più permissiva, legalizzando con «deroghe legislative» ciò che in precedenza considerava illegale e vietato, sino ad arrivare ai recenti provvedimenti che hanno aumentato a dismisura l'immissione, nel circuito legale, di una quantità vastissima di giochi: nel 1997 nasce la doppia giocata del Lotto, il Superenalotto, le sale scommesse, nel 1999 viene autorizzato il Bingo, nel 2003 compare il via libera per le *slot machine* e via di seguito sino al “*Win for life*”, i giochi *online* e le *Videolottery* (VLT).

Le motivazioni sono sostanzialmente riconducibili a due: l'incentivo ai giochi legali toglierebbe spazio ai giochi illegali e l'aumento delle autorizzazioni incrementerebbe le entrate dello Stato.

---

<sup>299</sup> S.L. RUJU, *Monopoli fiscali*, op. cit.; G. PIOLETTI, *Giocchi vietati*, op. cit., 73 ss., ivi ampia bibliografia.

<sup>300</sup> S.L. RUJU, *Monopoli fiscali*, op. cit..

<sup>301</sup> CAMERA DEI DEPUTATI, *Indagine conoscitiva sugli aspetti sociali e sanitari della dipendenza dal gioco d'azzardo*, Documento conclusivo approvato dalla Commissione Affari Sociali il 2 agosto 2012.

Dal punto di vista fiscale, le vincite del gioco d'azzardo costituiscono sempre reddito imponibile, in base alla disposizione interpretativa di cui all'articolo 14, quarto comma, della Legge 537/1993 il quale stabilisce che: *“Nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi...devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria”*.

Tale principio risulta pacifico in giurisprudenza<sup>302</sup> ed è stato confermato anche in sede di normativa primaria.

In particolare, secondo un recente orientamento della Cassazione<sup>303</sup> i ricavi del gioco d'azzardo sono riconducibili alla categoria delle vincite dei giochi e delle scommesse prevista dall'art. 81 (ora 67), lettera d), del T.U.I.R. e devono, pertanto, ritenersi assoggettati a tassazione secondo le regole previste dal successivo art. 83 (ora 69). Il fondamento normativo di tale assunto riposerebbe nell'art. 14, comma 4, della Legge n. 537/1993 il quale, peraltro, consta di efficacia retroattiva atteso che costituisce interpretazione autentica della normativa contenuta nel T.U.I.R..

Il principio giuridico rappresentato dal giudice di legittimità è stato recepito anche dal legislatore il quale nella legge 4 agosto 2006, n. 248 – di conversione del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 – ha inserito, all'articolo 36, il comma 34-bis che così recita: *“In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi”*.

---

<sup>302</sup> Cfr. Cass. sent. n. 16504 del 19/07/2006, Cass. Sent. 13335 del 11/09/2003 e sent. n. 21746/2005.

<sup>303</sup> Cass. Sent. n. 16504 del 19/07/2006.

## II.5. Il contrasto ai fenomeni illeciti di natura fiscale in materia di giochi e scommesse e le novità normative intervenute nel settore.

L'azione di contrasto ai fenomeni illeciti nel settore dei giochi e delle scommesse ha fatto registrare, nell'ultimo biennio, una notevole espansione connessa, in particolar modo, alla messa a disposizione, da parte del Legislatore nazionale, di strumenti normativi specifici diretti ad amplificare l'effetto deterrente riferito a molte delle fattispecie illecite astrattamente configurabili nel peculiare comparto.

Ci si riferisce, in particolare alle disposizioni introdotte dall'articolato normativo "di stabilità economica" di cui alla legge n. 220 del 2010, nonché dal D.L. n. 98/2011, concernente "*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*".

Va rilevato, in primo luogo, come peraltro già osservato in dottrina<sup>304</sup>, che le disposizioni recate dalla legge n. 220/2010 si pongono in linea di continuità con i principi espressi dall'art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993, concernente la tassazione dei proventi illeciti e che, peraltro, tale linea conduttrice aveva già caratterizzato le modifiche introdotte nel 2007 in relazione all'applicazione del PREU sugli apparecchi e congegni da gioco non idonei al gioco lecito<sup>305</sup>.

In dettaglio, assume rilievo, in primo luogo, la disciplina sanzionatoria di natura amministrativa tributaria riferibile all'imposta Unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse contenuta nell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1998 oggetto, peraltro, di sostanziali modifiche ad opera del comma 65 dell'articolo unico della citata "*Legge di stabilità 2011*".

Nel dettaglio, la norma, così come sostituita dall'articolo unico, comma 65, della Legge n. 220/2010, contempla ora specifiche sanzioni di natura pecuniaria in caso di:

- **evasione del tributo.** Il primo comma dell'art. 5 in commento dispone, infatti, che la sottrazione, in qualsiasi modo, di "*base imponibile all'imposta unica dei concorsi pronostici o delle scommesse è punito con la sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento della maggiore imposta e, se la base imponibile sottratta è superiore a euro 50.000, anche con la chiusura dell'esercizio da uno a sei mesi*".

---

<sup>304</sup> Cfr., in proposito, L. SACCHETTI, "*L'imposizione fiscale delle attività di raccolta abusiva di giochi e scommesse: esame della tematica alla luce delle disposizioni contenute nella "Legge di stabilità 2011" n. 220/2010 e delle novità recate dal D.L. n. 98/2011, concernente "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria"*", su [www.LexGiochi.it](http://www.LexGiochi.it), 2011.

<sup>305</sup> Ci si riferisce alle disposizioni recate dal comma 84 della Legge (Finanziaria per il 2007) 27 dicembre 2006, n. 296, che ha inserito nel D.L. n. 269/2003, l'art. 39 *quater* concernente l'applicazione del PREU anche alla raccolta illecita o illegale di giocate mediante apparecchi e congegni della specie in esame.

- **omissione o ritardo nei versamenti del tributo.** Il secondo comma dell'art. 5, come riscritto dal recente intervento normativo di stabilità, dispone che *“Il soggetto passivo che, nell'ambito degli adempimenti previsti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 8 marzo 2002, n. 66, omette, in tutto o in parte, ovvero ritarda il pagamento dell'imposta dovuta è punito con una sanzione amministrativa pari al 30 per cento degli importi non pagati nel termine prescritto”*.

Il quadro sanzionatorio della materia in esame è stato, inoltre, completato con l'introduzione di ulteriori fattispecie illecite, punite con l'applicazione di misure a carattere pecuniario.

In particolare, nel corpo dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1998, così come riformulato dalla novella normativa menzionata, sono state inserite le seguenti, nuove condotte illecite:

- **fraudolenta presentazione della S.C.I.A.** (*cf.* comma 3 dell'art. 5) introdotta dall'art. 49, comma 4*bis*, del citato D.L. n. 78/2010.

Il terzo comma della disposizione di legge in commento ha disposto l'applicazione di una specifica sanzione amministrativa (da 516,00 a 2.000,00 euro) per la mancata presentazione della segnalazione certificata e per la presentazione della stessa con indicazioni inesatte.

- **effettuazione di “giocate simulate”** (*cf.* comma 4 dell'art. 5).

Questa nuova figura di illecito concerne un fenomeno, particolarmente “attenzionato” dalla competente A.A.M.S., che permette, a taluni attori della filiera (di solito i titolari di punti vendita), di “abbattere” il proprio utile di esercizio.

Come rilevato dallo stesso Legislatore, si è in presenza di “*giocate simulate*” quando *“il gestore delle scommesse, direttamente o tramite familiari, congiunti o prestanome, effettua una giocata fittizia al fine di far comparire una vincita che, per il gestore, costituisce un costo a sua volta fittizio”*.

In relazione a tali fattispecie, la novella ha disposto, *“fermo restando che l'imposta unica è comunque dovuta”*, l'applicazione di una sanzione amministrativa pari all'importo della vincita conseguente alla giocata simulata, nonché specifiche sanzioni accessorie consistenti nella chiusura temporanea dell'esercizio e, in caso di recidiva, la revoca della concessione.

Va poi rilevato come l'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1998, abbia espressamente ricondotto il comparto in via di disamina nell'ambito della disciplina generale contemplata, dal nostro ordinamento, in tema di sanzioni amministrative tributarie.

In particolare, allo stato:

- per il procedimento di irrogazione delle sanzioni (*cf.* comma 6, primo periodo, dell'art. 5), si rendono applicabili i principi generali, in tema di sanzioni amministrative tributarie, recati dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nonché le prescrizioni introdotte in ordine alla riferibilità esclusiva, alla persona giuridica, delle sanzioni amministrative tributarie che, sulla scorta di quanto dettato, dall'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, come noto, “*sono esclusivamente a carico della persona giuridica*”;
- si applicano (*cf.* comma 5 dell'art. 5), con riguardo a tutte le ipotesi illecite che rientrano nella competenza dell'A.A.M.S., le disposizioni contemplate dagli artt. 9 e 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, concernenti rispettivamente:

.. “*Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità*”;

.. “*Altre violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto*”.

Una importante disposizione, pure introdotta dal recente intervento normativo (*cf.* comma 6, secondo periodo, dell'art. 5 in esame), concerne la determinazione della misura della sanzione applicabile in relazione alle disposizioni concernenti il “*Concorso di violazioni e continuazione*” di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 citato.

I successivi commi 7 e 8 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1998, si occupano della procedura di “ravvedimento” espressamente introdotta in relazione alle specifiche violazioni contemplate dalla stessa norma, ammissibile “*sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di contestazione dei quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza*”.

Oltre alle norme che, come visto, hanno ridisegnato, sul piano oggettivo e soggettivo, lo spettro applicativo dell'Imposta unica di cui al D.Lgs. n. 504/1998, di cui si è parlato, bisogna rilevare l'importanza delle previsioni recate:

- dal comma 67, primo periodo, dell'articolo unico della disposizione di legge in commento, sulla cui scorta “*La base imponibile sottratta, accertata ai fini dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, è posta a base delle rettifiche e degli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sui valore aggiunto e dell'imposta sulle attività produttive eventualmente applicabili al soggetto*”;
- dal successivo comma 68, della Legge n. 220/2010 che è intervenuto sull'art. 39 *quater*, comma 3, del D.L. n. 269/2003, prevedendo che l’*“importo forfetario o se maggiore, l'ammontare effettivo accertato ai fini della*

*determinazione del prelievo erariale unico è posto a base delle rettifiche e degli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive eventualmente applicabili al soggetto”.*

Entrambe le disposizioni impongono in capo all'A.A.M.S. ed alla Guardia di Finanza, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate *“le violazioni rispettivamente accertate e constatate in sede di controllo”* in materia di prelievo erariale unico e di imposta unica, con la precisazione che per le violazioni constatate dalla Guardia di Finanza, *“la rilevanza della base imponibile, sottratta od occultata, ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive, è subordinata all'avvenuto accertamento”* del PREU o dell'Imposta unica da parte dell'A.A.M.S.<sup>306</sup>.

È stata, infine, rimessa ad appositi provvedimenti da emanare a cura della medesima A.A.M.S., di concerto con l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, la definizione delle modalità e dei termini di comunicazione delle predette risultanze.

La dottrina specialistica<sup>307</sup> ha, in ordine alle predette disposizioni di legge, già avuto modo di rilevare che le stesse, al pari delle norme recate in tema di indagini finanziarie dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973, introducono una presunzione di legge.

In particolare, secondo l'autorevole parere del citato autore, la norma introduce *“una presunzione legale relativa che consentirà all'Agenzia delle Entrate di considerare <<automaticamente>> quale base imponibile rilevante agli effetti dei tributi sopra indicati la base imponibile sottratta agli effetti dell'imposta unica sulle scommesse e del PREU, salvo prova contraria fornita dal contribuente. Il punto rilevante delle disposizioni in esame, quindi, è quello di consentire al Fisco di quantificare i componenti positivi sottratti ad imposizione in modo semplice, potendo prendere legittimamente a base per la rettifica della dichiarazione la determinazione effettuata ai fini dei citati tributi di gioco, creando così una efficace sinergia tra comportamenti impositivi ed amministrazioni finanziarie.”.*

Per altro verso, con l'intento di richiamare l'attenzione sulle differenze che caratterizzano le disposizioni di recente introduzione rispetto alle norme della legge n. 537 del 1993, va rilevato innanzitutto che la disposizione di più recente introduzione, a differenza delle norme recate dalla legge n. 537/1993 – che espressamente riconducono nell'alveo della materia tassabile esclusivamente *“i proventi”* derivanti da fatti, atti, attività

---

<sup>306</sup> Sul punto, cfr. A.A.M.S., Provvedimento prot. n.368/CGN del 19/03/2012 *“Violazioni accertate ai fini del prelievo erariale unico”*, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale - Serie Generale - n°107 del 9 maggio 2012 e Provvedimento prot. n.367/CGN del 19/03/2012 *“Violazioni accertate ai fini dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse”*, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale - Serie Generale - n°107 del 9 maggio 2012

<sup>307</sup> Cfr. R. FANELLI, *Imposte sui giochi: nuove armi per combattere l'evasione*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 1/2011, ed. IPSOA.

qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, concetto, come visto, riferibile soltanto a quella parte di somme frutto della contrattazione illecita qualificabili come lucro, e cioè come vantaggio economico ricavato per effetto della commissione di tali reati –, ritiene utilizzabile, ai fini delle rettifiche e degli accertamenti:

.. la base imponibile sottratta ad imposizione ed utilizzata per l'applicazione, in caso di scommesse e concorsi pronostici illegali, dell'imposta unica dovuta;

.. l'importo forfetario o se maggiore, l'ammontare effettivo accertato, nelle ipotesi di rilevamento di violazioni dalle quali scaturisca la debenza del PREU non versato o del maggior prelievo dovuto.

Ciò assume rilievo in quanto non soltanto la parte delle somme raccolte che costituisce lucro potrà risultare attaccabile sul piano fiscale, ma l'intero importo della raccolta medesima, dalla quale potranno essere dedotte, solamente le somme ricostruite a seguito dell'accertamento eseguito nei confronti del soggetto controllato ed allo stesso addebitate a titolo di imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse di cui al D.Lgs. n. 504/1992, ovvero a titolo di PREU.

Ciò in ragione del fatto che, come noto, sono indeducibili, *ex art. 14, comma 4bis*, della legge n. 537/1993, i costi riconducibili allo svolgimento di attività qualificabili come reato.

Per altro verso, appare utile richiamare l'attenzione sulla circostanza che, a differenza delle previsioni recate dalla legge n. 537 del 1993 – che, come visto, rendono possibile procedere alla tassazione dei proventi connessi allo svolgimento di attività illecite soltanto ove gli stessi non siano stati oggetto di sequestro o confisca – le più recenti disposizioni della legge n. 220/2010, non prevedono alcuna condizione ostativa alla procedura impositiva imponendo solamente una limitazione procedurale che subordina l'operatività fiscale della maggiore base imponibile rilevata, ove l'attività di controllo sia svolta dalla Guardia di Finanza, al preventivo accertamento del PREU o dell'Imposta Unica evasi, da parte di A.A.M.S..

Ciò trova valida giustificazione nella circostanza che, sebbene al Corpo della Guardia di Finanza, siano conferite peculiari e pregnanti poteri di controllo nella materia *de qua*, le funzioni inerenti all'accertamento degli specifici tributi (Imposta Unica, PREU, ISI) in tema di giochi e scommesse sono conferite esclusivamente in capo ai competenti Uffici periferici dell'A.A.M.S. (*Cfr.*, al riguardo, l'art. 8 del D.L. n. 282/2002 e l'art. 25, comma 2, del D.Lgs. n. 300/1999).

La tematica, peraltro, è destinata ad assumere centrale rilevanza anche a cagione delle norme contenute nel comma 8 *duodecies* dell'art. 15 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, integrato al comma 69 dell'articolo unico della legge n. 220/2010, in base al quale:

- tutti i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza e gli organi di polizia giudiziaria che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti o atti che possono configurare violazioni amministrative o tributarie in materia di giochi, scommesse e concorsi pronostici **li comunicano** all'ufficio dell'A.A.M.S. e al Comando provinciale del Corpo della guardia di finanza territorialmente competenti;

- gli organi di polizia giudiziaria, inoltre, previa autorizzazione dell'A.G., che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale, trasmettono all'ufficio dell'A.A.M.S. e al Comando provinciale del Corpo della Guardia di Finanza territorialmente competenti, documenti, dati e notizie acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, ai fini del loro utilizzo nell'attività di contestazione e accertamento amministrativo e fiscale.

Le novelle legislative richiamate, ripercorrendo la formulazione dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, impongono l'obbligo, in capo a tutti i soggetti che vengono ad occuparsi di questioni afferenti alla materia in esame, ivi compresi gli organi di polizia giudiziaria, di comunicare ai competenti uffici di A.A.M.S., nonché alla Guardia di Finanza i fatti, gli atti, i documenti, i dati e le notizie acquisite o raccolte nel corso dell'attività istituzionale espletata.

Le disposizioni in esame assumono particolare momento nella considerazione che, a differenza di quanto disposto nel richiamato art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, le medesime restringono il campo operativo delle valutazioni in ordine alla necessità di procedere con l'inoltro della comunicazione quando si tratti di violazioni di natura penale imponendo agli organi di polizia giudiziaria, previa autorizzazione dell'A.G., di trasmettere gli elementi acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, ai fini del loro utilizzo nell'attività di contestazione e accertamento amministrativo e fiscale.

Di notevole rilevanza in relazione al contesto in via di disamina, sono anche le disposizioni recate nel decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, recante "*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*", pubblicato in pari data sulla Gazzetta Ufficiale e convertito con modificazioni nella legge 15 luglio 2011, n. 111, ha introdotto importanti disposizioni nel settore dei giochi pubblici.

Tali disposizioni – inserite nel Capo V (“Disposizioni in materia di entrate”) – sono contenute all’interno dell’art. 24 (“Norme in materia di gioco”), il quale si compone di ben 42 (quarantadue) commi, che incidono significativamente sulla materia *de qua* recando numerose novità che concorrono a definire, tra l’altro, la portata applicativa delle previsioni impositive di settore, nonché ad inasprire, ancora una volta, l’azione di contrasto ai fenomeni illeciti connessi all’occultamento di basi imponibili in materia<sup>308</sup>.

Tra le diverse norme contenute nella menzionata disposizione di legge – per la gran parte dirette a disciplinare l’azione di controllo formale e sostanziale dei tributi dovuti da parte della competente A.A.M.S. e delle conseguenti procedure di liquidazione automatizzata, accertamento e riscossione – vale la pena di sottolineare l’importanza delle previsioni contenute nei commi 8 e 10 dell’art. 24 in commento.

In dettaglio, sulla scorta di quanto previsto dal comma 8 in rassegna è stato conferito agli Uffici territoriali dell’A.A.M.S. – al cui personale vengono peraltro demandate specifiche funzioni di polizia tributaria ad opera dei successivi commi 13 e 15 – il potere di rettifica e di accertamento delle basi imponibili e delle imposte rilevanti “ai fini dei singoli giochi” anche sulla base di quanto constatato dalla Guardia di finanza ovvero da altri organi di polizia.

Come è stato già osservato<sup>309</sup>, dal riferimento operato dal comma 8 alle basi imponibili ed alle imposte “rilevanti ai fini dei singoli giochi” emerge il carattere generale delle disposizioni in esame, come tali applicabili alla totalità delle fattispecie devolute alla cura degli uffici territoriali dell’A.A.M.S..

La disposizione in esame deve essere coordinata con le previsioni recate dall’art. 15, comma 8-duodecies decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni nella legge 3 agosto 2009, n. 102, quale da ultimo modificato con l’art. 1, comma 69 legge di stabilità (legge n. 220 del 2010), secondo cui, in particolare:

- “i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza e gli organi di polizia giudiziaria che, a causa o nell’esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti o atti che possono configurare violazioni amministrative o tributarie in materia di giochi, scommesse e concorsi pronostici li comunicano

---

<sup>308</sup> Cfr., per una approfondita disamina delle novità recate dalla predetta disposizione di legge, L. SACCHETTI *et alia*, “Analisi e commento all’articolo 24 (“Norme in materia di gioco”) decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito nella legge 15 luglio 2011, n. 111 (“Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria”), su [www.LexGiochi.it](http://www.LexGiochi.it), 2011.

<sup>309</sup> Cfr. approfondimento cit. nota precedente.

all'ufficio dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato e al comando provinciale del Corpo della guardia di finanza territorialmente competenti”;

- “gli organi di polizia giudiziaria, inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale, trasmettono all'ufficio dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato e al comando provinciale del Corpo della guardia di finanza territorialmente competenti documenti, dati e notizie acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, ai fini del loro utilizzo nell'attività di contestazione e accertamento amministrativo e fiscale”.

In virtù delle predette disposizioni, è stato quindi istituzionalizzato un costante “flusso informativo” diretto verso l'A.A.M.S., la quale potrà procedere alla contestazione degli addebiti ed all'emissione dei conseguenti avvisi di accertamento sulla scorta degli elementi e dei dati trasmessi dagli organi di polizia.

Non può peraltro sottacersi il ruolo peculiare rivestito dalla Guardia di finanza nel settore dei giochi e delle scommesse. Il citato comma 8-duodecies prevede, infatti, che *“il Corpo della guardia di finanza coopera con gli uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato competenti all'accertamento del tributo e all'irrogazione delle relative sanzioni per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni in materia di giochi, scommesse e concorsi pronostici, procedendo di propria iniziativa o su richiesta dei citati uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui ai citati articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, e successive modificazioni, trasmettendo agli uffici stessi i relativi verbali e rapporti.”*.

Il delineato impianto normativo ricalca, come detto, disposizioni recate, in tema di accertamento delle imposte dirette, dagli artt. 33, comma 3 e 36 D.P.R. n. 600 del 1973 che attribuiscono alla Guardia di finanza una vera e propria funzione di “filtro tributario”.

Sebbene al Corpo della Guardia di finanza siano riservati in *subiecta materia* speciali poteri di controllo, va comunque rilevato che tra le “fonti di innesco” delle attività di polizia tributaria (di contestazione ed accertamento) sulle quali l'A.A.M.S. è chiamata ad operare, siano da annoverare anche le comunicazioni di fatti, atti, documenti, dati e notizie provenienti da soggetti estranei all'ambito fiscale ed ai quali non sono conferiti poteri di polizia tributaria.

Cosicché, l'A.A.M.S. potrà acquisire ed utilizzare documentazione proveniente da altre Amministrazioni pubbliche e/o Corpi di polizia ai fini dell'esercizio delle potestà di accertamento e rettifica alla medesima attribuite dalla normativa vigente.

Ciò posto, giova evidenziare che, seppur con qualche peculiarità, anche nel settore dei giochi e delle scommesse – alla stessa stregua di quanto accade nel comparto tributario delle imposte dirette e dell'IVA –, l'accertamento e/o la rettifica della base imponibile potranno essere sviluppati su base analitica o in via presuntiva.

Invero, l'A.A.M.S. può fondare l'accertamento e ricostruire le basi imponibili in materia di giochi pubblici non soltanto su precisi e circostanziati elementi documentali (cd. "accertamento analitico") ma "anche utilizzando metodologie induttive di accertamento per presunzioni semplici" (cd. "accertamento induttivo") sulla scorta delle "presunzioni semplici" di cui all'art. 2727 del codice civile.

Come noto, la particolare delicatezza di una ricostruzione in via presuntiva impone, in linea di principio, che le presunzioni semplici debbano possedere le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza individuate dall'art. 2729, comma 1 del codice civile.

Nondimeno, parallelamente a quanto stabilito dall'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposte dirette, al verificarsi di talune circostanze connesse al comportamento scorretto del contribuente, tali da inficiare la lealtà che deve informare il rapporto con l'Amministrazione finanziaria – espressamente indicate nel successivo comma 10 –, è ammessa la possibilità per l'A.A.M.S. di procedere alla rettifica anche facendo uso di presunzioni (cd. "semplicissime") sprovviste dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, "anche utilizzando elementi documentali comunque reperiti, anche se forniti dal contribuente", con un notevole affievolimento dell'onere probatorio posto a carico dell'Ufficio.

Tali presunzioni – che rappresentano un *minus* rispetto a quelle di cui al richiamato art. 2729 del codice civile – possono trarre origine dalla conoscenza di un fatto sintomatico certo dal quale sia possibile inferire elementi che ragionevolmente conducano alla determinazione induttiva delle somme non assoggettate ad imposizione.

Nella stessa ottica, il successivo comma 10 della disposizione in rassegna sulla cui scorta è stato previsto che, nei casi di scommesse "comunque non affluite al totalizzatore nazionale" o nei casi di "sottrazione di base imponibile" all'imposta unica, l'Ufficio dell'A.A.M.S. determina l'imposta dovuta anche mediante metodologie induttive ("elementi

documentali comunque reperiti, anche se forniti dal contribuente”), da cui emerga l’ammontare delle giocate effettuate.

In mancanza di tali elementi ovvero in caso di mancata collaborazione del contribuente ai fini della determinazione dell’imposta unica (opposizione all’accesso, mancata risposta ad inviti e/o a questionari inoltrati dagli Uffici), l’A.A.M.S. determina induttivamente la base imponibile “utilizzando la raccolta media della provincia, ove è ubicato il punto di gioco, dei periodi oggetto di accertamento, desunta dai dati registrati nel totalizzatore nazionale”.

La disposizione in esame prevede, inoltre, che, in siffatte ipotesi, debba trovare applicazione l’aliquota massima prevista dall’art. 4 D.Lgs. n. 504 del 1998, e s.m.i., per ciascuna tipologia di scommessa.

Integrando la previsione contenuta nel precedente comma 8 (“anche utilizzando metodologie induttive di accertamento per presunzioni semplici”), il legislatore individua fattispecie peculiari di raccolta illecita e/o irregolare di giochi pubblici – costituite, segnatamente, dalle “scommesse comunque non affluite al totalizzatore nazionale” e dalla “sottrazione di base imponibile all’imposta unica”, quest’ultima, peraltro, già tipizzata dall’art. 1, comma 65 legge di stabilità 2011 (legge n. 220 del 2010) in tema di imposta unica di cui si detto in precedenza – che legittimano il ricorso da parte dell’A.A.M.S. alla determinazione induttiva della base imponibile.

Ad entrambe le ipotesi appaiono senz’altro riconducibili le fattispecie di raccolta illecita e/o irregolare di scommesse svolta per conto di allibratori non autorizzati ovvero provvisti di titolo abilitativo da ritenersi inefficace ai sensi dell’art. 2, comma 2-ter decreto legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito nella legge 22 maggio 2010, n. 73.

Resta da chiedersi se la fattispecie di “scommesse comunque non affluite al totalizzatore nazionale” sia in grado di coprire anche le ipotesi di violazione della normativa in tema di liquidazione dell’imposta unica contenuta nel richiamato D.P.R. n. 66 del 2002 e, in particolare, quella di gestione della raccolta delle scommesse attraverso sistemi informatici non collegati in “tempo reale” con il totalizzatore nazionale.

Elementi di criticità, proprio in relazione al loro possibile mancato afflusso al totalizzatore nazionale, potrebbero, peraltro, emergere anche dal mancato rispetto da parte degli operatori di settore degli obblighi di trasmissione al totalizzatore nazionale del “foglio riepilogativo delle scommesse”, previsto dal comma 2 dell’art. 3 del D.P.R. citato.

Ad ogni modo, in presenza di consimili ipotesi, il comma in esame consente all'A.A.M.S. di determinare l'imposta dovuta anche utilizzando elementi documentali comunque reperiti, ancorché forniti dal contribuente, da cui emerga l'ammontare delle giocate effettuate e, in mancanza di tali elementi documentali ovvero quando il contribuente si opponga all'accesso e/o non presti ossequio agli inviti e questionari inoltrati dal competente Ufficio, di inferire induttivamente la base imponibile utilizzando la raccolta media della provincia, ove è ubicato il punto di gioco, dei periodi oggetto di accertamento, desunta dai dati registrati nel totalizzatore nazionale.

In particolare, i presupposti che legittimano il ricorso all'accertamento induttivo in materia di imposta unica vengono tassativamente enunciati dalla disposizione in commento, dovendo consistere:

- nell'assenza di elementi documentali "comunque reperiti, anche se forniti dal contribuente" da cui emerga il volume delle giocate effettuate;
- nell'opposizione (tacita o espressa) agli accessi disposti a norma degli artt. 32 D.P.R. n. 600 del 1973 ovvero dell'art. 51 D.P.R. n. 633 del 1972, da parte della Guardia di finanza o dell'A.A.M.S.;
- nel mancato ossequio, da parte del contribuente, agli inviti di comparizione, esibizione e trasmissione di atti, nonché nell'omesso riscontro ai questionari inoltrati dall'Ufficio a norma degli artt. 51 e 52 D.P.R. n. 633 del 1972.

Al verificarsi anche di una sola delle descritte ipotesi – previste dal legislatore in via alternativa – l'A.A.M.S. potrà procedere ad effettuare un accertamento induttivo cd. "puro", fondato cioè sull'esclusivo utilizzo, ai fini della ricostruzione delle giocate evase, del valore individuato in base all'ammontare della "raccolta media della provincia, ove è ubicato il punto di gioco, dei periodi oggetto di accertamento, desunta dai dati registrati nel totalizzatore nazionale".

Al fine di superare le problematiche connesse alla determinazione della misura dell'aliquota applicabile – che, com'è noto, per alcune tipologie di scommessa, varia in funzione di taluni parametri di riferimento – l'ultimo periodo della norma in esame ha disposto, infine, che, al ricorrere delle suddette ipotesi, trovi applicazione l'aliquota massima prevista per ciascuna tipologia di scommessa dall'art. 4 D.Lgs. n. 504 del 1998.

## II.6. I giochi e i provvedimenti del Governo Monti

Anche nel periodo di carica del Governo presieduto dal prof. Mario Monti – periodo iniziato nel novembre 2011 e tuttora in corso - i giochi sono stati interessati da diversi interventi normativi.

Nel corso del 2011 si registrano due interventi che interessano, seppur limitatamente, il mondo dei giochi (*Decreto Salva Italia* e *Decreto Milleproroghe*); nel 2012, invece, sembra iniziare a delinearsi l'intenzione di voler intervenire più incisivamente nel settore.

Procediamo, pertanto, ad analizzare i singoli interventi normativi secondo l'ordine temporale.

Anche se non sono state previste norme espressamente dedicate ai giochi, già con il primo intervento normativo del Governo Monti si sono avute ripercussioni sul settore.

In particolare, con il Decreto Legge 6 dicembre 2011 n. 201, "*Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*" (cd. *Decreto Salva Italia*)<sup>310</sup>, convertito con modificazioni dalla Legge 22 dicembre 2011<sup>311</sup> il Governo ha previsto, *inter alia*, la "*riduzione del limite per la tracciabilità dei pagamenti a 1.000 euro*"<sup>312</sup>.

Questa misura rientra in un più ampio disegno di contrasto all'evasione fiscale<sup>313</sup> ed è volta a *rafforzare i meccanismi di prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio di proventi illeciti*<sup>314</sup>.

<sup>310</sup> Pubblicato in G.U. n. 284 del 6 dicembre 2011, S.O. n. 251

<sup>311</sup> In SO n. 276, relativo alla GU 27 dicembre 2011 n. 300

<sup>312</sup> Art. 12 del D.L. n. 201/2011. Tale limite è spesso variato nel corso del tempo. Nella seguente tabella riproponiamo le variazioni dei limiti relativi all'uso del contante, degli assegni liberi e dei libretti al portatore.

Fino al 29 aprile 2008	12.500 euro
Dal 30 aprile 2008 al 24 giugno 2008	5.000 euro
Dal 25 giugno 2008 al 30 maggio 2010	12.500 euro
Dal 31 maggio 2010 al 12 agosto 2011	5.000 euro
Dal 13 agosto 2011 al 5 dicembre 2011	2.500 euro
Dal 6 dicembre 2011	1.000 euro

<sup>313</sup> Il decreto n. 201/2011 utilizza uno strumento normativo nato nell'ambito della disciplina antiriciclaggio (soglia relativa all'utilizzo del denaro contante) ma che sempre più tende ad assolvere compiti di contrasto all'evasione fiscale. Sul rapporto tra giochi e normativa antiriciclaggio cfr. M. ARENA e M. PRESILLA, *Giochi, scommesse e normativa antiriciclaggio*, Filodiritto editore, 2012. Sul punto, cfr., inoltre, *Rapporto annuale UIF* relativo all'anno 2010 e all'anno 2011, disponibile sul sito *internet* della Banca d'Italia ([www.bancaditalia.it](http://www.bancaditalia.it)).

<sup>314</sup> PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, *GOVERNO MONTI: attività dei primi 100 giorni*, 2012, 5. La misura va di pari passo con un'altra misura prevista dal decreto citato ovvero l'obbligo di rendere

Il decreto Salva Italia ha, perciò, modificato l'art. 49 del decreto legislativo n. 231/2007, il quale, allo stato, prevede che *“E' vietato il trasferimento di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, quando il valore oggetto di trasferimento, è complessivamente pari o superiore a euro mille. Il trasferimento è vietato anche quando è effettuato con più pagamenti inferiori alla soglia che appaiono artificialmente frazionati. Il trasferimento può tuttavia essere eseguito per il tramite di banche, istituti di moneta elettronica e Poste Italiane S.p.A.”*.

A tal riguardo, l'A.A.M.S. ha inviato a tutti i concessionari di giochi pubblici una nota<sup>315</sup> nella quale richiama l'attenzione sulle misure introdotte dal decreto n. 201/2011 e chiarisce che le giocate e i pagamenti delle vincite superiori a mille euro devono essere effettuati esclusivamente attraverso gli strumenti di pagamento consentiti dalla normativa antiriciclaggio.

In particolare, dopo aver ricordato il disposto dell'art. 49 del D.lgs. n. 231/2007, così come novellato dal D.L. n. 201/2011, A.A.M.S. rileva che *i prelievi/versamenti di contante sopra soglia sul proprio conto corrente, o libretto postale nominativo, o effettuati anche con carta di credito, non costituiscono automaticamente violazione dell'art. 49 citato*<sup>316</sup>.

Proseguendo nell'analisi della normativa, ricordando che l'importo di mille euro è riferito alla somma complessiva del trasferimento, A.A.M.S. chiarisce che *è vietato anche suddividere “artificialmente” un unico importo di 1.000 euro, o superiore, in più pagamenti in contanti di importo singolarmente inferiore al limite previsto, ma relativi alla medesima transazione economica.*

L'Amministrazione precisa, poi, che il limite di mille euro costituisce soglia per infrazione sanzionabile a partire dal 1° febbraio 2012.

A.A.M.S., infine, invita i concessionari *a rendere edotta la clientela attraverso opportune forme di comunicazione delle suddette novità normative indicando preventivamente anche le forme di pagamento delle suddette novità normative indicando preventivamente anche le forme di pagamento delle vincite che saranno adottate sopra la soglia dei mille euro.*

La norma in questione ha determinato un impatto rilevante sulle aziende del settore gioco, le quali hanno riscontrato notevoli difficoltà pratiche nella fase di raccolta delle giocate, con particolare riferimento alle procedure di incasso e pagamento con gli

---

disponibile per il Fisco tutte le movimentazioni relative ai rapporti finanziari. Dal 1° gennaio 2012, infatti, le banche e tutti gli operatori finanziari devono inviare le movimentazioni effettuate su tutti i rapporti intrattenuti con la clientela al fisco, che utilizzerà le informazioni per selezionare i contribuenti da controllare. In questo modo verranno facilmente alla luce le disparità tra i redditi e i volumi d'affari dichiarati e le disponibilità finanziarie detenute dai singoli contribuenti.

<sup>315</sup> A.A.M.S., *Comunicato ai concessionari e agli uffici regionali. Disposizioni inerenti l'uso del contante*, 31 gennaio 2012.

<sup>316</sup> Sul punto, l'A.A.M.S. cita le circolari MEF del 16 gennaio 2012 e del 4 novembre 2011.

esercenti<sup>317</sup>. Ad avviso degli operatori del settore, le procedure attualmente in vigore, nel caso che l'importo da corrispondere sia superiore o uguale a mille euro, possono esporre il gestore alla violazione della suddetta normativa antiriciclaggio in caso di verifica e farlo incorrere nelle relative sanzioni<sup>318</sup>.

Altro intervento normativo che ha interessato il settore giochi è stato il Decreto Legge 29 dicembre 2011, n. 216 “*Proroga di termini previsti da disposizioni legislative*”, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 febbraio 2012, n. 14 (cd. *Decreto Milleproroghe*”).

L'art. 29 del citato decreto, rubricato “*Proroghe di termini in materia fiscale*”, prevede alcune disposizioni in materia di giochi, le quali sono contenute nei commi 12, 12-bis e 13.

Il comma 12<sup>319</sup> proroga fino al 31 dicembre 2012 il regime fiscale agevolato previsto per il Bingo, già prorogato, da ultimo, con D.P.C.M. del 25 marzo 2011.

Nella Tabella allegata al D.P.C.M. citato, si legge, quale motivazione della proroga, che: “*la sperimentazione ha reso possibile una notevole ripresa del mercato del Bingo con conseguenti positivi riflessi sul consolidamento delle società concessionarie e sull'incremento dell'occupazione nel settore.*”

---

<sup>317</sup> Alcune categorie del settore (in particolare le associazioni dell'intrattenimento) hanno fatto rilevare le difficoltà pratiche che conseguiranno all'entrata in vigore della norma. Le stesse, ad esempio, hanno rilevato che “*Frequente è...la fattispecie che al momento dell'apertura dell'apparecchio da gioco l'importo estratto superi i 1.000 euro ma nessun problema si pone per il gestore nel prelevare detto importo e versarlo poi sul proprio conto corrente. Problematica è invece la procedura del consegna da parte del gestore della quota di spettanza all'esercente. Fermo restando la correttezza fiscale delle varie procedure di contabilizzazione utilizzate, occorre comunque verificare il processo contabile anche alla luce di tale disposizione antiriciclaggio per verificarne la correttezza. A tal proposito è d'uopo far riferimento almeno alla procedura apparentemente più utilizzata dai gestori, che è quella di fare emettere e far sottoscrivere all'esercente fattura IVA esente e/o ricevuta e corrispondere in contanti l'importo dovuto. Tale procedura, nel caso che l'importo da corrispondere sia superiore o uguale a 1.000 euro, può esporre il gestore alla violazione della suddetta normativa antiriciclaggio in caso di verifica e farlo incorrere nelle relative sanzioni?*”. Anche il presidente dell'Associazione Europea dei Casinò (Eca) ha espresso perplessità in relazione all'abbassamento della soglia della tracciabilità dei pagamenti in contanti. Sul punto, S. SBORDONI, *Il decreto SALVA ITALIA: prime riflessioni*, in TS, 2011.

<sup>318</sup> La violazione della disposizione in esame implica, ex art. 58 co. 1 del D.Lgs. 231/2007, una sanzione amministrativa pecuniaria dall'1 per cento al 40 per cento dell'importo trasferito. Ai sensi dell'art. 58 co. 8 primo periodo del D.Lgs. 231/2007, tuttavia la sanzione amministrativa pecuniaria non può comunque essere inferiore nel minimo a 3.000 euro. In relazione alle violazioni di importo pari o di poco superiori alla soglia di 1.000 euro, quindi, si corre il rischio di una sanzione fino a 3 volte superiore all'importo trasferito. È tuttavia opportuno ricordare che la circolare 4 novembre 2011 del Dipartimento del Tesoro del Ministero dell'Economia e delle finanze, ha precisato nel caso di operazioni di prelievo e/o di versamento di contante superiore ai limiti, non concretizzano automaticamente una violazione. Ad ogni modo, l'art. 12 del D.L. n. 201/2011, così come modificato dalla legge di conversione, prevede al comma 1 che “*...Non costituisce infrazione la violazione delle disposizioni previste dall'art. 49, commi 1, 5, 8, 12 e 13 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, commessa nel periodo dal 6 dicembre 2011 al 31 gennaio 2012 e riferita alle limitazioni di importo introdotte dal presente comma*” e al comma 1-bis che “*All'articolo 58, comma 7-bis, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Per le violazioni di cui al comma 3 che riguardano libretti al portatore con saldo inferiore a 3.000 euro la sanzione è pari al saldo del libretto stesso*”.

<sup>319</sup> Art. 29 - *Proroghe di termini in materia fiscale*

...

12. Il termine del 31 dicembre 2011, previsto dalla Tabella 1 allegata al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 25 marzo 2011, recante ulteriore proroga di termini relativa al Ministero dell'economia e delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 74 del 31 marzo 2011, relativo alle attività di sperimentazione di cui all'articolo 12, comma 1, lettera p-bis), del decreto-legge 28 aprile 2009, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, è prorogato al 31 dicembre 2012.

*Si ritiene opportuno proseguire nella sperimentazione per verificare l'effettiva possibilità che i nuovi livelli di payout possano tradursi, su un più lungo periodo, in ulteriore ripresa dei livelli di gioco conseguibili negli anni avvenire, così da giungere ad un pieno recupero, non solo in termini di raccolta, ma anche di entrate erariali, rispetto a quelli fino ad oggi raggiunti”.*

Sul punto il Servizio Studi della Camera<sup>320</sup> ha sostenuto l'opportunità di stabilizzare il regime fiscale del Bingo, anziché procedere di proroga in proroga, dichiarando che *“Andrebbe valutata l'opportunità, ove possibile, di modificare direttamente le disposizioni di legge di cui si dispone la proroga (già prorogate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri)”.*

A tal riguardo, significativo l'intervento del sottosegretario di Stato per l'economia e le finanze, Gianfranco Polillo il quale ha avuto modo di sostenere che *“Per quanto concerne l'articolo 29, comma 12, recante proroga della sperimentazione del gioco Bingo, segnala che, come è noto, tale gioco è stato nel tempo caratterizzato da un crescente decremento in termini di raccolta, dovuto ad una serie di concause tra cui primeggia la poca competitività del gioco in termini di livelli di pay-out; ed infatti, a fronte di una raccolta conseguita nel 2006 di 1.755 milioni di euro è seguita nel tempo una progressiva e costante «disaffezione dei giocatori» che ha comportato una raccolta decrescente pari a 1.725 milioni di euro nel 2007, pari ad una flessione del -1,7 per cento rispetto al 2006, 1.636 milioni di euro nel 2008, in calo del 5,2 per cento, rispetto al 2007 e 1.512 milioni di euro nel 2009, con una riduzione del 7,6 per cento, rispetto al 2008. Tale consolidato trend negativo avrebbe quindi fatto prevedere una ulteriore riduzione nel corrente anno, stimabile nella misura di un ulteriore -10 per cento, con una raccolta erariale pari a circa 1.300 milioni di euro, nel 2010. Conseguentemente, al fine di contenere tale trend negativo, l'articolo 12, comma 1, lettera p-bis), del «decreto-legge Abruzzo», così come modificato dalla legge n. 102 del 2009, di conversione del decreto-legge n. 78 del 2009, ha stabilito, a decorrere da dicembre 2009, in via sperimentale e fino al 31 dicembre 2010, l'incremento del montepremi per il gioco del Bingo dal 58 per cento ad almeno il 70 per cento, con un incremento del 20 per cento, diminuendo conseguentemente le quote di prelievo erariale e del compenso dell'affidatario del controllo centralizzato del gioco rispettivamente dal 20 per cento all'11 per cento e dal 3,8 per cento all'1 per cento, lasciando quasi invariato il compenso al concessionario; ciò al fine di «rivitalizzare» una tipologia di gioco, portandola ai livelli di pay-out delle altre tipologie di giochi pubblici. Infatti, il predetto incremento, previsto ovviamente in via provvisoria e sperimentale serviva a valutare l'eventuale effetto positivo derivante da un maggiore pay-out, in misura tale da decidere anche l'eventuale tempo di recupero dei livelli di raccolta e connesse entrate erariali. Precisa che gli effetti della sperimentazione hanno portato ad un significativo incremento della raccolta tra gli anni 2009 e 2010,*

---

<sup>320</sup> CAMERA DEI DEPUTATI - XVI Legislatura - Dossier di documentazione n. 137, Servizio Studi - Osservatorio legislativo e parlamentare. Proroga di termini - D.L. 216/2011 - A.C. 4865 - Elementi di valutazione sulla qualità del testo e su specificità, omogeneità e limiti di contenuto del decreto-legge, 11 gennaio 2012.

*sostanzialmente stabilizzandosi nell'anno 2011. Per detti anni la raccolta complessiva è stata infatti rispettivamente di circa 1,5 milioni per il 2009 e di 1,9 milioni per gli anni 2010 e 2011. Medesima stabilizzazione hanno ottenuto le entrate erariali, rimanendo pressoché identiche rispetto al 2010. In relazione a questo, evidenzia che il sensibile aumento della raccolta derivante dalle misure descritte ha reso possibile una notevole ripresa del mercato del Bingo, con conseguenti positivi riflessi sul consolidamento delle società concessionarie e sull'incremento dell'occupazione nel settore. Inoltre, il nuovo pay-out ha reso anche i parametri del Bingo on line più adeguati ed in linea con quelli degli altri giochi virtuali, incentivandone così l'avvio e il raggiungimento già nei primi mesi di una importante e proficua quota di mercato. Aggiunge, infine, che la mancata prosecuzione della sperimentazione ed il ritorno alla disciplina ordinaria avrebbe, come effetto esiziale, quello di far perdere interesse ai giocatori, con conseguente crollo della raccolta e delle connesse entrate erariali<sup>321</sup>.*

Il comma 12-bis<sup>322</sup> prevede una disposizione agevolativa per i concessionari, differendo il termine di pagamento dell'imposta unica sulle scommesse ippiche e sulle scommesse su eventi diversi dalle corse dei cavalli. In particolare, a decorrere dal 1° marzo 2012, il termine di pagamento dell'imposta unica è stabilito al 20 dicembre dello stesso anno e al 31 gennaio dell'anno successivo, con riferimento all'imposta unica dovuta rispettivamente per il periodo da settembre a novembre e per il mese di dicembre, nonché al 31 agosto e al 30 novembre con riferimento all'imposta unica dovuta rispettivamente per i periodi da gennaio ad aprile e da maggio ad agosto dello stesso anno<sup>323</sup>.

Ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. n. 66 del 2002 (*Regolamento per la semplificazione degli adempimenti relativi all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse*) l'imposta unica dovuta in base alle liquidazioni periodiche è versata in unica soluzione entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento<sup>324</sup>.

---

<sup>321</sup> CAMERA DEI DEPUTATI, Resoconto delle Commissioni riunite I (Affari costituzionali, della Presidenza del Consiglio e Interni) e V (Bilancio, tesoro e programmazione) del 12 gennaio 2012.

<sup>322</sup> Art. 29 - *Proroghe di termini in materia fiscale*

...

12-bis. A decorrere dal 1° marzo 2012, il termine di pagamento dell'imposta unica sulle scommesse ippiche e sulle scommesse su eventi diversi dalle corse dei cavalli è stabilito al 20 dicembre dello stesso anno e al 31 gennaio dell'anno successivo, con riferimento all'imposta unica dovuta rispettivamente per il periodo da settembre a novembre e per il mese di dicembre, nonché al 31 agosto e al 30 novembre con riferimento all'imposta unica dovuta rispettivamente per i periodi da gennaio ad aprile e da maggio ad agosto dello stesso anno. All'onere derivante dal presente comma, pari a 4 milioni di euro per l'anno 2012, si provvede mediante corrispondente riduzione della autorizzazione di spesa di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307, relativo al Fondo per interventi strutturali di politica economica.

<sup>323</sup> Sul punto, cfr. A.A.M.S., *Modifica termini di pagamento imposta unica sulle scommesse*, Prot. N. 2012/20885/giochi/sco, 10 maggio 2012.

<sup>324</sup> Un differimento del termine di pagamento dell'imposta è stato previsto anche in passato per gli anni 2009 e 2010 dall'articolo 21, comma 13, del D.L. n. 78 del 2009.

Il secondo periodo del comma 12-*bis* pone la copertura dell'onere derivante dalla disposizione illustrata, stimato in 4 milioni di euro per il 2012, a carico del Fondo per interventi strutturali di politica economica (FISPE) previsto dall'articolo 10, comma 5, del D.L. n. 282 del 2004. Si ricorda che tale Fondo è stato istituito dall'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 282/2004<sup>325</sup>, al fine di agevolare il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, anche mediante interventi volti alla riduzione della pressione fiscale. Il Fondo viene utilizzato in modo flessibile ai fini del reperimento delle risorse occorrenti a copertura di interventi legislativi recanti oneri finanziari. Nella legge di bilancio 2012 il Fondo ISPE presenta una dotazione pari a 44,8 milioni per il 2012, 49,3 milioni per il 2013 e 43,8 milioni per il 2014 (cap. 3075/Economia)<sup>326</sup>.

Il comma 13 prevede un differimento delle procedure di gara relative al rilascio delle autorizzazioni per l'esercizio del poker sportivo<sup>327</sup>.

Sul punto, lo stesso sottosegretario Polillo ha sostenuto che: *“Relativamente all'articolo 29, comma 13, in materia di procedura selettiva per il poker sportivo e scommesse, per quanto riguarda il differimento delle procedure di gara relative al rilascio delle autorizzazioni per l'esercizio del poker sportivo, segnala che le previsioni di bilancio assestate per il 2011 hanno previsto dal settore dei giochi pubblici entrate per 13,5 milioni di euro, comprensivi della raccolta lorda del gioco del Lotto. Rileva che, da una proiezione della consuntivazione del conseguito 2011, le entrate erariali derivanti dai giochi pubblici si sono attestate a livelli dell'ordine dei 13,7-13,8 milioni di euro. Da quanto esposto emerge che entrambe le norme di differimento in parola non determinano riduzioni di entrata, rispetto a quelle attese per il 2011”*.

Come già evidenziato nelle righe precedenti, nel 2012 sembra palesarsi l'intenzione del Governo di intervenire in maniera più incisiva sul settore dei giochi.

Il Presidente del Consiglio Monti nel definire la strategia operativa degli interventi da attuare nella politica fiscale del prossimo triennio, ha indicato quattro aree prioritarie, tra cui *rafforzare ulteriormente la lotta all'evasione e all'elusione fiscale e al gioco illecito; migliorare il livello di trasparenza fiscale e lo scambio di informazioni tra Stati; potenziare l'attività di riscossione; mantenere una politica rigorosa delle concessioni di giochi*<sup>328</sup>.

---

<sup>325</sup> Decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282 *Disposizioni urgenti in materia fiscale e di finanza pubblica*.

<sup>326</sup> CAMERA DEI DEPUTATI, XVI LEGISLATURA, *Documentazione per l'esame di Progetti di legge, Proroga di termini previsti da disposizioni legislative D.L. 216/2011 – A.C. 4865-B*, Schede di lettura n. 573/2, 20 febbraio 2012.

<sup>327</sup> Il comma 13 prevede che “All'articolo 24 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 11: a) al comma 34, le parole: «entro il 30 novembre 2011» sono sostituite dalle seguenti: «entro il 30 giugno 2012»; b) al comma 37, le parole: «entro il 30 ottobre 2011» sono sostituite dalle seguenti: «entro il 30 giugno 2012»”.

<sup>328</sup> Comunicato Stampa n° 23 del 28 febbraio 2012 - *Il Presidente Monti riunisce task force per dare impulso alla lotta all'evasione fiscale*. In tale ambito, il Presidente del Consiglio Mario Monti insieme al Vice Ministro

A tali fini, è stata riconosciuta la rilevanza del ruolo dell'A.A.M.S., la quale *proseguirà la lotta al gioco illecito e al consolidamento delle entrate. Nel dettaglio, oltre a contrastare i fenomeni di esercizio illegale e non autorizzato del gioco, l'Amministrazione cercherà di assicurare un ambiente di gioco legale e responsabile. Per recuperare le imposte evase saranno rafforzate le attività di controllo e di accertamento in materia di giochi pubblici. In proposito saranno perseguiti gli operatori bancari, finanziari e postali che non rispettano l'obbligo di segnalare i trasferimenti di denaro a favore di soggetti che esercitano giochi con vincite in denaro senza autorizzazione.*

Sul punto va rilevato, che il Governo ha provveduto ad escludere la materia dei giochi dagli ambiti della semplificazione, in virtù di ragioni imperative di interesse generale legate alla pubblica sicurezza e al contrasto della criminalità<sup>329</sup>. A tal proposito, l'art. 12 del D.L. 9 febbraio 2012, n. 5, recante "*Disposizioni urgenti in materia di semplificazione e di sviluppo*", rubricato "Semplificazione procedimentale per l'esercizio di attività economiche...", al comma 6 prevede che "*Sono esclusi dall'ambito di applicazione del presente articolo i servizi finanziari... nonché i procedimenti tributari e in materia di giochi pubblici e di tabacchi lavorati, per i quali restano fermi le particolari norme che li disciplinano*".

Un importante intervento in materia di giochi si è avuto con il Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16<sup>330</sup>, convertito con modificazioni nella Legge 26 aprile 2012, n. 44<sup>331</sup>, recante "*Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento*" (cd. *decreto sulle semplificazioni fiscali*).

Il decreto in questione ha previsto delle rilevanti novità nel settore dei giochi, alcune delle quali seguono il percorso delle innovazioni introdotte nell'estate 2011 dal precedente esecutivo.

In particolare, in materia di *efficientamento dell'azione dell'Amministrazione tributaria* (titolo II, Capo I), l'articolo 7 del decreto sulle semplificazioni fiscali ha previsto, a migliore garanzia della legittimità dell'azione amministrativa, l'acquisizione del parere del Consiglio di Stato sugli schemi di atti di gara per il rilascio di concessioni in materia di giochi pubblici,

---

dell'Economia, Vittorio Grilli e ai sottosegretari Vieri Ceriani e Gianfranco Polillo, ha riunito presso il Ministero dell'Economia i vertici del Dicastero e dell'Agenzia delle Entrate, delle Dogane, del Territorio, della Guardia di Finanza e dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato. In particolare è stata verificata l'attuazione delle recenti norme volte a dare più incisività alle Agenzie Fiscali nel campo delle verifiche delle dichiarazioni dei redditi e delle fatturazioni, della documentazione doganale, della trasparenza e dei controlli nell'area dei giochi e scommesse. Alla luce del rinnovato impegno alla lotta contro l'evasione, è stato impresso un ulteriore impulso all'attività di semplificazione e supporto al cittadino in regola con il fisco per facilitare i suoi adempimenti.

<sup>329</sup> Cfr. Art. 7, comma 1, lett. d), D.lgs. 26 marzo 2010, n. 59 – Attuazione della direttiva 2006/123/CE relativa ai servizi nel mercato interno (direttiva Bolkestein).

<sup>330</sup> Pubblicato in G.U. – Serie generale – n. 52 del 2 marzo 2012.

<sup>331</sup> Pubblicata sul S.O. n. 85 alla Gazzetta Ufficiale n. 99 del 28 aprile 2012.

nonché sugli schemi di provvedimento di definizione dei criteri per la valutazione dei requisiti di solidità patrimoniale dei concessionari. Pertanto, A.A.M.S. acquisisce il parere obbligatorio del Consiglio di Stato sugli schemi di atti di gara per concessioni di giochi pubblici<sup>332</sup>.

In materia di potenziamento dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria (Titolo II, Capo II, Sezione I), l'art. 10 prevede diverse disposizioni volte al *potenziamento dell'accertamento in materia di giochi*.

In primo luogo, si autorizza AAMS a costituire, con risorse proprie, un *fondo*, di importo non superiore a cento mila euro annui, *per operazioni di gioco a fini di controllo*.

In particolare, a fini di controllo di particolari forme di gioco pubblico, i dipendenti di A.A.M.S. possono “spacciarsi” per giocatori e, utilizzando il denaro di questo fondo, effettuare operazioni di gioco presso locali in cui si effettuano scommesse o sono installati apparecchi da intrattenimento. Analoga possibilità viene prevista – previo concerto con le competenti strutture di A.A.M.S. – anche per il personale della Polizia di Stato, per i Carabinieri e per la Guardia di Finanza. Le eventuali vincite conseguite dai “giocatori infiltrati” saranno riversate al fondo in questione<sup>333</sup>.

---

<sup>332</sup> Art. 7 *Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato*

“1. Il Ministro dell'economia e delle finanze, su richiesta dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato acquisisce obbligatoriamente il parere del Consiglio di Stato per i profili di legittimità relativi:

a) agli schemi degli atti di gara per il rilascio di concessioni in materia di giochi pubblici;  
b) agli schemi di provvedimento di definizione dei criteri per la valutazione dei requisiti di solidità patrimoniale dei concessionari, con riferimento a specifiche tipologie di gioco e in relazione alle caratteristiche del concessionario”.

<sup>333</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi*.

1. L'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato è autorizzata a costituire, avvalendosi di risorse proprie, un fondo destinato alle operazioni di gioco a fini di controllo, di importo non superiore a 100.000 euro annui. Con decreto del Direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato è costituito il fondo e disciplinato il relativo utilizzo. Gli appartenenti all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato sono autorizzati ad effettuare operazioni di gioco presso locali in cui si effettuano scommesse o sono installati apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettera a) o b), del regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, al solo fine di acquisire elementi di prova in ordine alle eventuali violazioni in materia di gioco pubblico, ivi comprese quelle relative al divieto di gioco dei minori. Per effettuare le medesime operazioni di gioco, la disposizione del precedente periodo si applica altresì al personale della Polizia di Stato, dell'Arma dei carabinieri, del Corpo della Guardia di finanza, il quale, ai fini dell'utilizzo del fondo previsto dal presente comma, agisce previo concerto con le competenti strutture dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato. Con regolamento emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, e successive modificazioni, dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno, della giustizia e della difesa, sono disciplinate, nel rispetto di quanto disposto dagli articoli 51 del codice penale e 9 della legge 16 marzo 2006 n. 146, in quanto compatibili, le modalità dispositive sulla base delle quali il predetto personale impegnato nelle attività di cui al presente comma può effettuare le operazioni di gioco. Eventuali vincite conseguite dal predetto personale nell'esercizio delle attività di cui al presente comma sono riversate al fondo di cui al primo periodo”. Sul punto, cfr. M. ARENA, *Le operazioni sotto copertura dei funzionari dell'AAMS*, in Lexgiochi, luglio 2012.

Il comma 2 del citato articolo prevede diverse modificazioni ad alcune leggi attualmente in vigore, *in considerazione dei particolari interessi coinvolti nel settore dei giochi pubblici e per contrastare efficacemente il pericolo di infiltrazioni criminali nel medesimo settore.*

In particolare, viene esteso il controllo della documentazione antimafia anche nei confronti del coniuge non separato dei rappresentanti legali delle società concessionarie in materia di giochi (lett. a). La lettera b) del comma 2, prevede, da un lato, l'estensione dei reati che ostano alla partecipazione a gare ad evidenza pubblica o a concessione per giochi (inclusando i reati contro la pubblica amministrazione, le dichiarazioni fraudolente e l'usura); dall'altro lato, la preclusione alla partecipazione delle gare nel settore dei giochi pubblici (ma anche al mantenimento dei relativi titoli concessori) nel caso che i reati che vengono contestati siano stati commessi o contestati al coniuge non separato dei rappresentanti legali delle società partecipanti alla gara.

Inoltre, *al fine di assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari, finalizzata a prevenire infiltrazioni criminali e il riciclaggio di denaro di provenienza illecita*, viene previsto l'obbligo per tutti coloro che operano nella cd. "filiera" del sistema gioco di effettuare ogni tipo di versamento secondo modalità che assicurino la tracciabilità di ogni pagamento. In particolare, chiunque, anche se non in possesso di autorizzazione di polizia o di concessione rilasciata da A.A.M.S., gestisce con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere deve utilizzare uno o più *conti correnti bancari o postali dedicati in via esclusiva ai predetti concorsi pronostici o scommesse* (lett. a-ter)<sup>334</sup>.

---

<sup>334</sup> "Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi.*

...

2. In considerazione dei particolari interessi coinvolti nel settore dei giochi pubblici e per contrastare efficacemente il pericolo di infiltrazioni criminali nel medesimo settore, sono introdotte le seguenti modificazioni:

a) nel comma 3-bis dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 3 giugno 1998, n. 252, e successive modificazioni, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «La documentazione di cui al periodo precedente deve riferirsi anche al coniuge non separato»;

a-bis) all'articolo 24 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, dopo il comma 1 è inserito il seguente: «1-bis. Al fine di garantire obiettivi di massima trasparenza, e per una più efficace e tempestiva verifica degli adempimenti cui ciascun soggetto è tenuto, è fatto obbligo a tutte le figure a vario titolo operanti nella filiera del sistema gioco di effettuare ogni tipo di versamento senza utilizzo di moneta contante e con modalità che assicurino la tracciabilità di ogni pagamento»;

a-ter) all'articolo 24 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, dopo il comma 27 è inserito il seguente: «27-bis. Al fine di assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari, finalizzata a prevenire infiltrazioni criminali e il riciclaggio di denaro di provenienza illecita, chiunque, ancorché in caso di assenza o di inefficacia delle autorizzazioni di polizia o delle concessioni rilasciate dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, gestisce con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi

Nei commi seguenti (dal comma 3 al comma 7), vengono previsti interventi volti a razionalizzare e rilanciare il settore dell'ippica<sup>335</sup>.

In particolare, l'ASSI, ex UNIRE, dovrà finanziare il montepremi delle corse ippiche con le somme risparmiate fino al 31 dicembre 2011 sulla gestione del totalizzatore nazionale delle scommesse. Sarà rivista con un regolamento la disciplina dei giochi e delle scommesse relative alle corse dei cavalli, individuando le finalità alle quali attenersi nell'opera di riordino.

L'importo della posta unitaria minima di gioco per le scommesse sulle corse dei cavalli è stabilita tra 5 centesimi e un euro e l'importo minimo per ogni biglietto giocato non può essere inferiore a due euro<sup>336</sup>.

*Al fine di perseguire maggiore efficienza ed economicità dell'azione nei settori di competenza, il Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e l'Agenzia per lo sviluppo*

---

genere deve utilizzare uno o più conti correnti bancari o postali, accesi presso banche o presso la società Poste italiane Spa, dedicati in via esclusiva ai predetti concorsi pronostici o scommesse. Sui predetti conti devono transitare le spese, le erogazioni di oneri economici e i proventi finanziari di ogni natura relativi ai concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere»;

b) all'articolo 24, comma 25, primo periodo, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, dopo la parola: «rinnovo» sono inserite le seguenti: «o il mantenimento» ; le parole: «o indagato» sono soppresse e dopo le parole «dagli articoli» sono inserite le seguenti: «2 e 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e dagli articoli 314, 316, 317, 318, 319, 319-ter, 320, 321, 322, 323, » e dopo le parole: «416-bis, » è inserita la seguente : «644,»; al secondo periodo le parole: «o indagate» sono soppresse; nello stesso comma 25 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il divieto di partecipazione a gare o di rilascio o rinnovo o mantenimento delle concessioni di cui ai periodi precedenti opera anche nel caso in cui la condanna, ovvero l'imputazione o la condizione di indagato sia riferita al coniuge non separato».

<sup>335</sup> «Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi.*

...

3. Con regolamento da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, si provvede ad apportare le occorrenti modificazioni e integrazioni al decreto del Presidente della Repubblica 8 aprile 1998, n. 169, al fine di:

a) razionalizzare e rilanciare il settore dell'ippica;

b) assicurare la trasparenza e la regolarità dello svolgimento delle competizioni ippiche;

c) improntare l'organizzazione e la gestione dei giochi a criteri di efficienza ed economicità, nonché la scelta dei concessionari secondo criteri di trasparenza ed in conformità alle disposizioni, anche comunitarie;

d) assicurare il coordinamento tra il Ministero dell'economia e delle finanze ed il Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali;

e) operare una ripartizione dei proventi al netto delle imposte tale da garantire l'espletamento dei compiti istituzionali dell'ASSI;

f) realizzare un sistema organico di misure volte alla promozione della salute e del benessere del cavallo».

<sup>336</sup> «Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi.*

...

4. A decorrere dal 1° febbraio 2012, la posta unitaria minima di gioco per le scommesse sulle corse dei cavalli è stabilita tra 5 centesimi e un euro e l'importo minimo per ogni biglietto giocato non può essere inferiore a due euro. Il predetto importo può essere modificato, in funzione dell'andamento della raccolta delle formule di scommesse ippiche, con provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, di concerto con il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali».

del settore ippico - ASSI, procedono alla definizione, anche in via transattiva, di tutti i rapporti controversi nelle correlate materie. Saranno definiti appositi criteri relativi alle spese e alle quote di prelievo dovute dai concessionari<sup>337</sup>.

Per l'anno 2012 e nell'ambito delle disponibilità finanziarie del Ministero delle Politiche agricole, vengono stanziati 3 milioni di euro, destinati a un programma di comunicazione per il rilancio dell'ippica<sup>338</sup>. Nel rispetto delle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato, l'Istituto per lo sviluppo agroalimentare (ISA) S.p.A. può intervenire finanziariamente, nell'ambito del capitale disponibile, in programmi di sviluppo del settore ippico presentati da soggetti privati, secondo le modalità definite con decreto del Ministero

---

<sup>337</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi.*

...

5. Al fine di perseguire maggiore efficienza ed economicità dell'azione nei settori di competenza, il Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e l'Agenzia per lo sviluppo del settore ippico - ASSI, procedono alla definizione, anche in via transattiva, sentiti i competenti organi, con abbandono di ogni controversia pendente, di tutti i rapporti controversi nelle correlate materie e secondo i criteri di seguito indicati:

a) relativamente alle spese per il totalizzatore nazionale per la gestione delle scommesse ippiche annualmente documentate da Sogei S.p.a., a decorrere dal 1° gennaio 2012, la ripartizione al 50 per cento ad AAMS e al 50 per cento ad ASSI. Le medesime spese, sostenute fino al 31 dicembre 2011, restano in capo ad AAMS. Per l'effetto, l'ASSI è autorizzata a destinare le somme accantonate in bilancio al 31 dicembre 2011 per le finalità di finanziamento del monte premi delle corse, di cui all'articolo 1, comma 281, della legge 30 dicembre 2004, n. 311;

b) relativamente alle quote di prelievo di cui all'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 8 aprile 1998, n. 169 ed alle relative integrazioni, definizione, in via equitativa, di una riduzione non superiore al 5 per cento delle somme ancora dovute dai concessionari di cui al citato decreto del Presidente della Repubblica n. 169 del 1998 con individuazione delle modalità di versamento delle relative somme e adeguamento delle garanzie fideiussorie. Conseguentemente, all'articolo 38, comma 4, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, la lettera l) è soppressa”. Con riferimento a quest'ultima disposizione è stato osservato che *“Questo passaggio non è di pronta soluzione. Pur volendo sorvolare (in questa sede) sulla valutazione della natura giuridica di “quote di prelievo”, non si comprende infatti a quale tipo di contenzioso la norma faccia riferimento, considerato che negli ultimi anni sono stati introitati diversi arbitrati ippici, chiamati a verificare l'adempimento da parte della P.A al contratto di concessione per la commercializzazione delle scommesse ippiche, oltre ad un consistente contenzioso relativo alle somme richieste per il pagamento dell'integrazione dei minimi. La soluzione proposta dall'art.10 del DL fiscale non soddisfa e non convince. Non basta infatti abrogare (ex tunc) le misure di salvaguardia, dopo che la sentenza Costa Cifone del 16 febbraio 2012 ha riconosciuto l'esistenza di una rete parallela, che commercializza i giochi senza essere obbligata – speriamo ancora per poco – a rispettare regolamenti, corrispondere tasse, quote di prelievo, canoni di concessioni, ecc. Le misure di salvaguardia dovrebbero piuttosto essere rafforzate a favore di tutti gli operatori, sia titolari di concessioni con scadenza al 30 giugno 2012 che concessionari c.d. bersani, e non più a favore dei primi (benché mai disposte..) nei confronti della rete bersani, ma di entrambi nei confronti della rete dei CTD. Gli errori commessi con i bandi ed evidenziati dalla sentenza Costa Cifone hanno penalizzato soprattutto i concessionari, che hanno visto deprimere il mercato a favore dei CTD che invece – seppur riconosciuti “vittime” dalla CdG. – hanno prosperato, moltiplicandosi in questi anni”*. Così S. SBORDONI, *I giochi nella conversione in legge del Decreto cd. “fiscale”, in TS, 2012.*

<sup>338</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi.*

...

6. Nell'ambito delle disponibilità del Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali ai sensi dell'articolo 30, comma 8-quater, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, il predetto Ministero destina, per l'anno 2012, la somma di 3 milioni di euro per un programma di comunicazione per il rilancio dell'ippica”.

delle politiche agricole, alimentari e forestali, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze<sup>339</sup>.

Il comma 8 del citato articolo 10 prevede la soppressione di una norma prevista dal D.L. 28 aprile 2009, n. 39 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77 (*Decreto Abruzzo*), la quale prevedeva che A.A.M.S., con decreti direttoriali, potesse disporre l'attivazione di nuovi giochi di sorte legati al consumo. Si tratta di una tipologia di gioco (cd. *resto in gioco*) la cui raccolta non è mai stata avviata, pertanto è stato ritenuto opportuno rimuoverla dall'ordinamento<sup>340</sup>.

Sul punto, la Relazione tecnica ha chiarito che tale comma *si riferisce ad una tipologia di gioco che non è mai stata avviata, affermando che tale abrogazione non comporta oneri a carico del bilancio dello Stato, in quanto si è comunque verificato il raggiungimento e superamento del livello di entrata imputato al settore giochi dal provvedimento che aveva previsto la possibilità di attivare il gioco in questione...Al riguardo si rileva che alla tipologia di gioco che viene soppressa al comma 8 non erano a suo tempo associati specifici effetti di gettito, bensì essa costituiva una delle possibili modalità attraverso le quali raggiungere un determinato livello di entrate.*

Il comma 8-bis prevede un ulteriore rinvio<sup>341</sup> della gara per assegnare licenze, in numero non superiore a mille, per sale da *poker «live»*, prolungando il termine di scadenza dal 30 giugno 2012 al 1° gennaio 2013<sup>342</sup>. In merito, si ricorda che il D.L. n. 98/2011 ha fissato l'aliquota d'imposta unica, dovuta dal concessionario per l'esercizio del gioco, in misura pari al 3 per cento della raccolta.

Il comma 9, stabilisce che *“Le disposizioni in materia di giochi pubblici utili al fine di assicurare le maggiori entrate di cui all'articolo 2, comma 3, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, sono quelle di cui al decreto del direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato 12 ottobre 2011...”*

Si tratta di una norma *meramente ricognitiva*, in quanto il citato decreto A.A.M.S. è stato emanato proprio in attuazione dell'articolo 2, comma 3 del decreto-legge n. 138 del

---

<sup>339</sup>“Art. 10, comma 7.

<sup>340</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi.*

...

8. All'articolo 12, comma 1, del decreto-legge 28 aprile 2009, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, la lettera p) è soppressa”.

<sup>341</sup> Come chiarito nelle righe precedenti, un primo rinvio era già stato attuato con il D.L. n. 216/2011.

<sup>342</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi.*

...

8-bis. Al comma 34 dell'articolo 24 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, le parole: «entro il 30 giugno 2012» sono sostituite dalle seguenti: «entro il 1° gennaio 2013»”.

2011 al fine di individuare “*gli interventi in materia di giochi pubblici utili per assicurare le maggiori entrate previste dalla norma*”<sup>343</sup>”. La relazione tecnica al decreto n. 16/2012 ribadisce questo orientamento: il comma 9 è, infatti, definito dalla stessa come avente *carattere ricognitivo, con lo scopo di dare maggiore fondamento ai provvedimenti già adottati dal direttore generale di AAMS, ai sensi dell’articolo 2, comma 3, del decreto-legge n. 138 del 2011...* disposizione quest’ultima che *conteneva una generica enunciazione di un obiettivo in termini finanziari, senza definire in modo specifico gli interventi necessari per realizzarlo*.

Pertanto, il comma 9 conferma con norma di rango primario il decreto del direttore generale di A.A.M.S. del 12 ottobre 2011<sup>344</sup>, il quale, come chiarito nelle righe precedenti, è stato impugnato e sospeso, in sede giurisdizionale.

Ad ogni modo, sono state apportate una serie di modifiche al citato decreto direttoriale, tra cui il differimento (dal 1° gennaio 2012 al 1° settembre 2012) della trattenuta dei prelievi sulle vincite – i.e. della cd. *tassa sulla fortuna* - sugli apparecchi da gioco con vincite in denaro di cui all’art. 110, comma 6, lett. b), del T.U.L.P.S. (cd. *Videolottery*), da effettuarsi all’atto del pagamento delle stesse<sup>345</sup>.

Con riferimento a quest’ultima disposizione, si rileva che, al momento, il Tar del Lazio, ha disposto la sospensione dell’efficacia ed ha sollevato la questione di legittimità costituzionale; in merito, si attende, pertanto, il giudizio della Corte Costituzionale.

Il comma 9-bis novella l’art. 24, comma 40, del D.L. n. 98/2011, nella parte in cui si attribuisce all’A.A.M.S. l’introduzione di un nuovo concorso numerico da svolgersi in ambito europeo (cd. *Eurojackpot*), con giocata minima fissata a 2 euro. La norma prevede la destinazione del 38 per cento della raccolta nazionale ad imposta e la destinazione a

---

<sup>343</sup> CAMERA DEI DEPUTATI - XVI Legislatura, Servizio Studi - Osservatorio legislativo e parlamentare, Dossier di documentazione n. 150, Semplificazioni tributarie, efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento D.L. 16/2012 - A.C. n. 5109 - Elementi di valutazione sulla qualità del testo e su specificità, omogeneità e limiti di contenuto del decreto-legge, 12 aprile 2012.

<sup>344</sup> Il decreto direttoriale in questione, introducendo una serie di interventi incrementativi del prelievo in materia di giochi, nonché nuove formule di gioco, concorreva in modo preponderante ad assicurare, per il triennio 2012-2014, la previsione di maggiori entrate complessive per 1,5 miliardi di euro annui.

<sup>345</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell’accertamento in materia di giochi*.

...

9. Le disposizioni in materia di giochi pubblici utili al fine di assicurare le maggiori entrate di cui all’articolo 2, comma 3, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, sono quelle di cui al decreto del direttore generale dell’Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato 12 ottobre 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 265 del 14 novembre 2011. Conseguentemente, nel predetto decreto direttoriale:

a) all’articolo 2, commi 1, 2 e 3, le parole: «31 dicembre» sono sostituite dalle seguenti: «1° settembre»;  
b) all’articolo 3, commi 1 e 2, le parole: «31 dicembre» sono sostituite dalle seguenti: «1° luglio»;  
c) all’articolo 5, comma 3, dopo le parole: «I prelievi sulle vincite di cui al comma 1» sono inserite le seguenti: «, a decorrere dal 1° settembre 2012.»”.

montepremi del 50 per cento della raccolta nonché delle vincite, pari o superiori a 10 milioni di euro, non riscosse<sup>346</sup>.

Il comma 9-ter stabilisce che le controversie sui provvedimenti emessi da A.A.M.S. in materia di giochi pubblici sono tra le competenze inderogabili del Tar del Lazio<sup>347</sup>.

Il comma 9-quater reca una norma di interpretazione autentica dell'art. 2, comma 2, primo periodo, del D.L. n. 40/2010, in tema di canoni di concessioni pubbliche. Viene pertanto specificato che l'articolo 2 citato si applica alle concessioni pubbliche statali i cui bandi di gara siano stati pubblicati successivamente alla data di entrata in vigore della predetta disposizione. La norma sancisce l'eliminazione dei canoni che i concessionari impongono a ricevitori e agenzie in cambio dei servizi tecnologici e commerciali, a meno che non siano espressamente previsti nei documenti di gara<sup>348</sup>.

Il comma 9-quinquies modifica, integrandola, la lettera e) dell'art. 110, comma 9, del T.U.L.P.S.. Come noto, il comma 9 dell'art. 110 T.U.L.P.S. contiene le sanzioni per talune tipologie di violazioni amministrative, di natura non fiscale, in materia di apparecchi di intrattenimento e divertimento.

La lettera e) del suddetto comma 9 prevede una sanzione accessoria, nei casi di reiterazione delle violazioni di cui alle precedenti lettere da a) a d). In particolare, quest'ultima disposizione prevede ora anche che, nel caso di violazione commessa dal

---

<sup>346</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi*.

...

9-bis. Al fine di rendere la legislazione nazionale pienamente coerente con quella degli altri Paesi che concorrono in ambito europeo alla realizzazione della nuova formula di gioco, all'articolo 24, comma 40, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, la lettera a) è costituita dalla seguente: «a) un nuovo concorso numerico da svolgersi, tramite il relativo concessionario, in ambito europeo, con giocata minima fissata a 2 euro, con destinazione del 38 per cento della raccolta nazionale ad imposta e con destinazione a montepremi del 50 per cento della raccolta nonché delle vincite, pari o superiori a 10 milioni di euro, non riscosse nei termini di decadenza previsti dal regolamento di gioco».

<sup>347</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi*.

...

9-ter. Nell'articolo 135, comma 1, del codice di cui al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, è aggiunta la seguente lettera:

«q-quater) le controversie aventi ad oggetto i provvedimenti emessi dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato in materia di giochi pubblici con vincita in denaro e quelli emessi dall'Autorità di polizia relativi al rilascio di autorizzazioni in materia di giochi pubblici con vincita in denaro».

<sup>348</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi*.

...

9-quater. La disposizione di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73, si interpreta nel senso che la stessa trova applicazione nei riguardi delle concessioni pubbliche statali i cui bandi di gara siano stati pubblicati successivamente alla data di entrata in vigore della predetta legge n. 73 del 2010 e, per le concessioni in essere alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sempre che le pratiche o i rapporti negoziali citati con i soggetti terzi siano previsti in forma espressa nei relativi documenti di offerta”.

rappresentante o dal dipendente di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica, la sanzione si applica alla persona giuridica o all'ente<sup>349</sup>.

Pertanto, a seguito della novella del decreto n. 16/2012, la disposizione recata dal T.U.L.P.S. così recita:

“In materia di apparecchi e congegni da intrattenimento di cui ai commi 6 e 7, si applicano le seguenti sanzioni:

a) chiunque produce od importa, per destinarli all'uso sul territorio nazionale, apparecchi e congegni di cui ai commi 6 e 7 non rispondenti alle caratteristiche ed alle prescrizioni indicate nei commi 6 o 7 e nelle disposizioni di legge ed amministrative attuative di detti commi, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 6.000 euro per ciascun apparecchio;

b) chiunque produce od importa, per destinarli all'uso sul territorio nazionale, apparecchi e congegni di cui ai commi 6 e 7 sprovvisti dei titoli autorizzatori previsti dalle disposizioni vigenti, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 500 a 3.000 euro per ciascun apparecchio;

c) chiunque sul territorio nazionale distribuisce od installa o comunque consente l'uso in luoghi pubblici od aperti al pubblico od in circoli ed associazioni di qualunque specie di apparecchi o congegni non rispondenti alle caratteristiche ed alle prescrizioni indicate nei commi 6 o 7 e nelle disposizioni di legge ed amministrative attuative di detti commi, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria di 4.000 euro per ciascun apparecchio. La stessa sanzione si applica nei confronti di chiunque, consentendo l'uso in luoghi pubblici od aperti al pubblico o in circoli ed associazioni di qualunque specie di apparecchi e congegni conformi alle caratteristiche e prescrizioni indicate nei commi 6 o 7 e nelle disposizioni di legge ed amministrative attuative di detti commi, corrisponde a fronte delle vincite premi in danaro o di altra specie, diversi da quelli ammessi;

d) chiunque, sul territorio nazionale, distribuisce od installa o comunque consente l'uso in luoghi pubblici o aperti al pubblico o in circoli ed associazioni di qualunque specie di apparecchi e congegni per i quali non siano stati rilasciati i titoli autorizzatori previsti

---

<sup>349</sup> “Art. 10 *Potenziamiento dell'accertamento in materia di giochi.*

...

9-quinquies. All'articolo 110, comma 9, lettera e), del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «. Se la violazione è commessa dal rappresentante o dal dipendente di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica, la sanzione si applica alla persona giuridica o all'ente»”.

dalle disposizioni vigenti, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 500 a 3.000 euro per ciascun apparecchio;

e) nei casi di reiterazione di una delle violazioni di cui alle lettere a), b), c) e d), è preclusa all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato la possibilità di rilasciare all'autore delle violazioni titoli autorizzatori concernenti la distribuzione e l'installazione di apparecchi di cui al comma 6 ovvero la distribuzione e l'installazione di apparecchi di cui al comma 7, per un periodo di cinque anni. Se la violazione è commessa dal rappresentante o dal dipendente di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica, la sanzione si applica alla persona giuridica o all'ente;

f) nei casi in cui i titoli autorizzatori per gli apparecchi o i congegni non siano apposti su ogni apparecchio, si applica la sanzione amministrativa da 500 a 3.000 euro per ciascun apparecchio”.

Trattandosi di violazioni amministrative non fiscali, in materia trova applicazione, quanto ai principi generali, la legge n. 689 del 1981, ove non espressamente derogata.

Ne deriva che, come chiarito dalla stessa A.A.M.S., mentre per le violazioni pecuniarie è responsabile, *in primis*, l'autore della violazione e, se costui è un rappresentante o dipendente di una persona giuridica, anche la persona giuridica (secondo i canoni della responsabilità solidale) la sanzione accessoria di cui alla lettera e), per effetto della modifica di cui si discute, si applicherà direttamente alla persona giuridica, al fine di non disperdere il relativo potenziale affittivo<sup>350</sup>.

Il comma 9-sexies abroga la cosiddetta «tassa sul macinato», ovvero il prelievo del 20 per cento dovuto dai concessionari che avessero conseguito nelle scommesse a quota fissa percentuali di vincite inferiori all'80 per cento<sup>351</sup>.

Il comma 9-septies stabilizza il regime fiscale agevolato per il gioco del bingo<sup>352</sup>. In particolare, viene prorogata la tassazione agevolata anche dopo il 1° gennaio 2013: il

---

<sup>350</sup> A.A.M.S., Comunicazione n. 1/2012, Decreto – legge n. 16/2012, convertito dalla legge n. 44/2012. Modifiche all'art. 110, comma 9, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, 24 maggio 2012.

<sup>351</sup> “Art. 10 *Potenziamiento dell'accertamento in materia di giochi*.

...

9-sexies. Il comma 71 dell'articolo 1 della legge 13 dicembre 2010, n. 220, è abrogato”. Nello specifico, la norma abrogata prevedeva che “a decorrere dal 2011, i concessionari abilitati alla raccolta delle scommesse sportive a quota fissa che abbiano conseguito per tale gioco percentuali di restituzione in vincite inferiori all'80% sono tenuti a versare all'erario il 20% della differenza lorda così maturata, secondo modalità definite con provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato”.

<sup>352</sup> “Art. 10 *Potenziamiento dell'accertamento in materia di giochi*.

...

prelievo erariale sul gioco, il compenso centralizzato del gioco e il montepremi resteranno rispettivamente all'11 per cento, all'1 per cento e almeno al 70 per cento del prezzo di vendita delle cartelle. Tali aliquote si applicano sia al gioco raccolto su rete fisica sia su quello effettuato a distanza.

I commi 9-octies e 9-novies prevedono una nuova gara per le scommesse in linea con le sentenze dei giudici dell'Unione Europea<sup>353</sup>.

---

9-septies. A decorrere dal 1° gennaio 2013 il prelievo erariale sul gioco del bingo, il montepremi e il compenso per il controllore centralizzato del gioco di cui agli articoli 5, 6 e 7 del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 gennaio 2000, n. 29, e successive modificazioni, sono fissati nella misura, rispettivamente, dell'11 per cento, di almeno il 70 per cento e dell'1 per cento del prezzo di vendita delle cartelle. Tali aliquote si applicano sia al gioco raccolto su rete fisica sia a quello effettuato con partecipazione a distanza di cui al decreto del Direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato 24 maggio 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 139 del 17 giugno 2011. All'articolo 24, comma 33, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, le parole: «con un'aliquota di imposta stabilita in misura pari al 10% delle somme giocate» sono sostituite dalle seguenti: «con un'aliquota del prelievo erariale stabilita all'11 per cento e del compenso per il controllore centralizzato del gioco pari all'1 per cento delle somme giocate» e le parole: «le modalità di versamento dell'imposta» sono sostituite dalle seguenti: «le modalità di versamento del prelievo erariale e del compenso per il controllore centralizzato del gioco».

<sup>353</sup> “Art. 10 *Potenziamento dell'accertamento in materia di giochi.*

...

9-octies. Nelle more di un riordino delle norme in materia di gioco pubblico, incluse quelle in materia di scommesse su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi, le disposizioni del presente comma sono rivolte a favorire tale riordino, attraverso un primo allineamento temporale delle scadenze delle concessioni aventi ad oggetto la raccolta delle predette scommesse, con il contestuale rispetto dell'esigenza di adeguamento delle regole nazionali di selezione dei soggetti che, per conto dello Stato, raccolgono scommesse su eventi sportivi, inclusi quelli ippici, e non sportivi ai principi stabiliti dalla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 16 febbraio 2012 nelle cause riunite C-72/10 e C-77/10. A questo fine, in considerazione della prossima scadenza di un gruppo di concessioni per la raccolta delle predette scommesse, l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato bandisce con immediatezza, comunque non oltre il 31 luglio 2012, una gara per la selezione dei soggetti che raccolgono tali scommesse nel rispetto, almeno, dei seguenti criteri:

a) possibilità di partecipazione per i soggetti che già esercitano attività di raccolta di gioco in uno degli Stati dello Spazio economico europeo, avendovi la sede legale ove operativa, sulla base di valido ed efficace titolo abilitativo rilasciato secondo le disposizioni vigenti nell'ordinamento di tale Stato e che siano altresì in possesso dei requisiti di onorabilità, affidabilità ed economico-patrimoniale individuati dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato tenuto conto delle disposizioni in materia di cui alla legge 13 dicembre 2010, n. 220, nonché' al decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111;

b) attribuzione di concessioni, con scadenza al 30 giugno 2016, per la raccolta, esclusivamente in rete fisica, di scommesse su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi presso agenzie, fino a un numero massimo di 2.000, aventi come attività esclusiva la commercializzazione di prodotti di gioco pubblici, senza vincolo di distanze minime fra loro ovvero rispetto ad altri punti di raccolta, già attivi, di identiche scommesse;

c) previsione, quale componente del prezzo, di una base d'asta di 11.000 euro per ciascuna agenzia;

d) sottoscrizione di una convenzione di concessione di contenuto coerente con ogni altro principio stabilito dalla citata sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 16 febbraio 2012, nonché' con le compatibili disposizioni nazionali vigenti in materia di giochi pubblici;

e) possibilità di esercizio delle agenzie in un qualunque comune o provincia, senza limiti numerici su base territoriale ovvero condizioni di favore rispetto a concessionari già abilitati alla raccolta di identiche scommesse o che possono comunque risultare di favore per tali ultimi concessionari;

f) rilascio di garanzie fideiussorie coerenti con quanto previsto dall'articolo 24 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

9-novies. I concessionari per la raccolta delle scommesse di cui al comma 9-octies in scadenza alla data del 30 giugno 2012 proseguono le loro attività di raccolta fino alla data di sottoscrizione delle concessioni accessive

Ad esito dell'esame del decreto n. 16/2012 merita rilevare che, nel corso dei lavori preparatori, sono stati proposti numerosi emendamenti aventi ad oggetto la fiscalità dei giochi, i quali sembra che siano stati successivamente ritirati, in quanto, secondo fonti governative, saranno materia del disegno di legge di delega fiscale dove, con riferimento alla normativa dei giochi, saranno individuati specifici criteri direttivi. Quindi tali emendamenti non sono stati bocciati (a parte quelli dichiarati inammissibili) ma semplicemente rimandati ad altro testo normativo.

Questa decisione appare più che condivisibile, considerato che, come da alcuno rilevato<sup>354</sup>, i temi affrontati negli emendamenti in esame *meritano di essere approfonditi in un'apposita norma e non "infilati" di corsa nella prima legge di conversione disponibile*.

Altro intervento legislativo che ha interessato il settore giochi è il Decreto Legge 6 luglio 2012 n. 95, recante "*Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini?*", cd. *decreto spending review bis*.

Tale decreto rientra nell'ambito di azione del Governo per l'analisi, la revisione e la razionalizzazione della spesa pubblica e segue il precedente Decreto Legge 7 maggio 2012, n. 52 convertito, con modificazioni dalla Legge 6 luglio 2012, n. 94, recante "*Disposizioni urgenti per la razionalizzazione della spesa pubblica*", cd. *decreto spending review*.

Nel testo del D.L. n. 95/2012, recante una molteplicità di interventi di revisione e razionalizzazione della spesa pubblica, sono confluite, con talune modificazioni, le disposizioni contenute nel Decreto Legge 27 giugno 2012, n. 87, recante "*Misure urgenti in materia di efficientamento, valorizzazione e dismissione del patrimonio pubblico, di razionalizzazione dell'amministrazione economico-finanziaria, nonché misure di rafforzamento del patrimonio delle imprese del settore bancario*" (cd. *decreto dismissioni*).

In materia di giochi, il D.L. n. 95/2012, all'art. 23-quater, riprende quanto già previsto dal decreto dismissioni (art. 3) ovvero l'accorpamento dell'A.A.M.S.<sup>355</sup> all'Agenzia

---

alle concessioni aggiudicate ai sensi del predetto comma. Sono abrogati i commi 37 e 38 dell'articolo 24 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, la lettera e) del comma 287 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, nonché la lettera e) del comma 4 dell'articolo 38 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248".

<sup>354</sup> S. SBORDONI, *I giochi nella conversione in legge del Decreto cd. "fiscale"*, op. cit..

<sup>355</sup> Si ricorda che, in tema di riorganizzazione dell'AAMS, il 12 ottobre 2011 il Governo ha presentato al Parlamento l'Atto n. 411 recante Schema di decreto ministeriale concernente l'istituzione dell'Agenzia fiscale dei monopoli di Stato, in attuazione dell'articolo 40, commi da 2 a 6 del decreto-legge n. 159 del 2007, che ha previsto la trasformazione dell'AAMS in Agenzia fiscale. Lo schema di decreto, su cui le Commissioni VI della Camera e 6a del Senato si sono espresse favorevolmente (con condizioni e osservazioni), rispettivamente in data 10 novembre 2011 e 14 febbraio 2012, non è stato successivamente emanato. Nel provvedimento non

delle Dogane e la soppressione dell'ASSI<sup>356</sup>, con le competenze dell'ente ippico ripartite tra il Ministero delle Politiche Agricole e la nuova Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Con riferimento ai primi dei due interventi previsti dal decreto n. 95/2012, la Commissione Finanze della Camera ha ricordato<sup>357</sup> di aver già affrontato tale complessa tematica, approvando, nella seduta del 4 luglio 2012, la risoluzione n. 8-00185 Ventucci ed altri, con la quale si impegnava il Governo ad adottare, con la necessaria tempestività, misure finalizzate ad operare, nel quadro più ampio delle misure di razionalizzazione e riduzione della spesa pubblica, una complessiva riforma dell'organizzazione dell'Amministrazione finanziaria, anche attraverso una revisione del numero delle Agenzie fiscali ed una redistribuzione delle relative competenze, da realizzare nell'ambito della delega legislativa recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita, di cui al disegno di legge C. 5291, assegnato in sede referente alla stessa Commissione Finanze della Camera<sup>358</sup>.

La Commissione Finanze ha altresì evidenziato, nel suo parere sulla *spending review*, la *necessità che le strutture pubbliche cui è affidata la vigilanza sui giochi pubblici assicurino la tutela degli interessi erariali, nonché garantiscano il pieno rispetto della legalità e della trasparenza in un settore il quale*

---

veniva indicata la data di tale trasferimento (e della soppressione dell'AAMS), da individuarsi in relazione alla conclusione dei passaggi procedurali previsti.

<sup>356</sup> Si segnala che l'articolo 14, comma 28, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha disposto la trasformazione dell'UNIRE (Unione per l'incremento delle razze equine) in "Agenzia per lo sviluppo del settore ippico – ASSI", struttura a carattere tecnico-operativo di interesse nazionale, secondo quanto previsto dall'articolo 8 del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, sotto la vigilanza del Ministro delle politiche agricole. Secondo il D.L. n. 98/2011, l'ASSI subentra nella titolarità dei rapporti giuridici facenti capo all'UNIRE; la durata dell'incarico del direttore generale, dei componenti del comitato direttivo e del collegio dei revisori è fissata in tre anni.

<sup>357</sup> CAMERA DEI DEPUTATI, XVI Legislatura, Bollettino delle giunte e delle commissioni parlamentari, Commissione Finanze (VI), Allegato 1, Parere favorevole al DL 95/2012: Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini (C. 5389 Governo, approvato dal Senato), 1 agosto 2012.

<sup>358</sup> In particolare, la risoluzione in questione impegnava il Governo a coordinare ogni iniziativa relativa al riassetto dell'Agenzia del territorio con il contenuto del disegno di legge C. 5291, contenente delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Obiettivi di quest'ultimo sono, infatti: attribuire alla predetta Agenzia ulteriori funzioni nel quadro della revisione del catasto dei fabbricati, tenendo inoltre conto dell'esigenza di mantenere distinte le funzioni di attribuzione del valore e della rendita catastale dei fabbricati da quelle di accertamento e liquidazione dei tributi immobiliari basati su tali valori; ridurre le articolazioni territoriali a livello sub-provinciale, laddove ciò non confligga con le esigenze di adeguato presidio del territorio, a tutela degli interessi erariali, e conseguentemente ridefinire il livello degli incarichi dirigenziali sulla base delle effettive competenze a livello territoriale; rafforzare ed ampliare le sinergie tra le diverse branche dell'Amministrazione finanziaria, il Corpo della Guardia di finanza, le altre amministrazioni dello Stato, le Regioni e gli enti locali, segnatamente attraverso il rafforzamento dei meccanismi di collaborazione per quanto riguarda i controlli sul territorio; verificare lo stato del processo di trasformazione dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato in Agenzia fiscale dei monopoli di Stato, prevista dall'articolo 40, comma 2, del decreto-legge n. 159 del 2007. CAMERA DEI DEPUTATI - XVI Legislatura, Servizio Studi, Dossier di documentazione, Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini D.L. 95/2012 ' A.C. 5389 - Schede di lettura - Parte I, Tomo 2, 31 luglio 2012.

si caratterizza per le dimensioni relevantissime degli interessi economici e finanziari coinvolti e che presenta profili di speciale delicatezza per quanto riguarda i rischi di possibili infiltrazioni da parte delle organizzazioni criminali.

## II.7. (Segue). Quale futuro per la fiscalità dei giochi?

Nell'ambito dell'attuale legislatura, sembra concretizzarsi l'intenzione di intervenire in maniera definitiva sulla fiscalità dei giochi: tale materia, *inter alia*, è, infatti, oggetto del disegno di legge delega al Governo recante *disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*<sup>359</sup>.

Quest'ultimo si propone di correggere alcuni aspetti critici del sistema fiscale italiano per renderlo più equo, trasparente ed orientato alla crescita economica.

L'oggetto della delega viene specificato all'art. 1 del progetto di legge citato, il quale così recita: *"Il Governo è delegato ad adottare, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale, secondo i principi e criteri direttivi indicati nella presente legge"*.

L'adozione della riforma fiscale ha il fine di favorire lo sviluppo e la competitività delle attività economiche, di condurre a una maggiore razionalità ed equità il sistema fiscale, di contrastare i fenomeni dell'evasione, dell'elusione e dell'erosione fiscale, nonché di instaurare con i contribuenti un rapporto basato su fiducia reciproca e collaborazione .

Nella formulazione originaria, il disegno di legge delega si componeva di 17 articoli e si sviluppava secondo tre Capi:

- i) equità e alla razionalità del sistema fiscale (Capo II);
- ii) contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale e revisione del rapporto tra fisco e contribuente (Capo III);
- iii) revisione della tassazione in funzione della crescita, dell'internazionalizzazione delle imprese e della tutela ambientale (Capo IV).

---

<sup>359</sup> Il disegno di legge di delega per la revisione del sistema fiscale è stato presentato dal Consiglio dei ministri il 15 giugno 2012 (A.C. 5291). CAMERA DEI DEPUTATI, atto n. 5291, Disegno di legge presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze (Monti), *Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*, presentato il 15 giugno 2012. In sede di esame alla Camera, in particolare, nel corso dell'esame in sede referente, il disegno di legge è stato modificato in modo significativo ed accorpato in 4 articoli. Il 15 ottobre 2012 il testo emendato è stato trasmesso dalla Camera dei deputati al Senato della Repubblica.

Nel Capo IV, *inter alia*, veniva rivista la tassazione dei giochi e il loro regime, con la finalità prevalente di *prevenire la ludopatia, tutelare i minori e inibire forme di pubblicità*.

L'articolo 15 del disegno di legge, rubricato "*Giocchi pubblici*", introduceva, infatti, una specifica delega al Governo per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici (comma 1) e per il contrasto delle forme di «devianza» che il gioco può assumere in soggetti particolarmente predisposti (comma 2).

In particolare, il comma 1 dell'articolo citato delegava il Governo ad "*attuare il riordino delle vigenti disposizioni in materia di giochi pubblici*", in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi:

*a) raccolta sistematica e organica delle disposizioni vigenti in funzione della loro portata generale ovvero della loro disciplina settoriale, anche di singoli giochi;*

*b) adeguamento delle disposizioni di cui alla lettera a) ai più recenti principi, anche di fonte giurisprudenziale, stabiliti al livello dell'Unione europea;*

*c) coordinamento formale delle disposizioni raccolte ai sensi della lettera a) e abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali;*

*d) riordino delle disposizioni vigenti in materia di disciplina del prelievo erariale<sup>360</sup> sui singoli giochi, distinguendo espressamente quello di natura tributaria in funzione delle diverse tipologie di gioco pubblico, nonché in materia di disciplina relativa alle corse ippiche.*

Il comma 1, pertanto, era dedicato al riordino normativo dei giochi e prevedeva, tra i principi e criteri direttivi, la raccolta sistematica delle disposizioni che regolamentano il comparto – sia a livello generale, sia per specifica tipologia di gioco – al fine di consentire, da un lato, la riconduzione *ad unum* delle norme che, nel tempo, hanno disciplinato la materia e, dall'altro, di provvedere alla loro «attualizzazione» rispetto ai più recenti principi di fonte europea<sup>361</sup>.

Il comma 2 delegava il Governo a prevedere norme volte a:

*a) introdurre specifiche disposizioni intese a prevenire, curare e recuperare i fenomeni di ludopatia, sulla base di linee di indirizzo tecnico-scientifiche e con la realizzazione di progetti specifici, finanziati con il gettito di idonee sanzioni, nonché vincolando a tale scopo una specifica quota del Fondo sanitario nazionale, ... su proposta del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa*

---

<sup>360</sup> Come chiarito, la disposizione richiama la disciplina del prelievo erariale sui singoli giochi, volendo riferirsi a tutte le entrate affluenti al bilancio dello Stato dal comparto dei giochi. Infatti il prelievo erariale – così definito – è previsto per alcune tipologie di gioco, quali il gioco del bingo. CAMERA DEI DEPUTATI, Dossier di documentazione relativo al disegno di legge A.C. n. 5291/XVI, 10 settembre 2012.

<sup>361</sup> CAMERA DEI DEPUTATI, Atti parlamentari relativi al disegno di legge delega n. 5291, 15 giugno 2012.

con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano;

b) prevedere disposizioni per contrastare forme di pubblicità del gioco non conforme a quello considerato lecito ai sensi della legislazione vigente e, comunque, per vietare su ogni mezzo di comunicazione forme di pubblicità ingannevole ovvero che non indichino, anche sui documenti rappresentativi, l'alea della vincita;

c) prevedere disposizioni per tutelare i minori dalla pubblicità dei giochi e per garantire comunque, anche contrastando diverse forme di attrazione, il rispetto del divieto di partecipazione a giochi con vincite di denaro, disciplinando altresì l'ubicazione dei locali adibiti a giochi pubblici nel territorio.

Quest'ultimo comma dava, pertanto, conto della fenomenologia, di recente sviluppo, relativa all'intensificarsi di forme di patologie e dipendenze connesse al gioco. In particolare, i principi e criteri direttivi relativi alla delega contenuta nel comma in commento, da un lato riconoscevano l'esigenza di introdurre specifiche disposizioni volte alla prevenzione, alla cura e al recupero dei fenomeni di ludopatia – attività questa che non può che essere condivisa tra l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato del Ministero dell'economia e delle finanze e il Ministero della salute – e, dall'altro, si occupavano di specificare la previsione di attività direttamente volte alla regolamentazione della pubblicità sui prodotti di gioco, nonché al rispetto del divieto di gioco nei riguardi dei minori di diciotto anni<sup>362</sup>.

In sede di esame alla Camera il testo del disegno di legge è stato notevolmente modificato: i tre Capi sono rimasti pressoché identici<sup>363</sup> ma gli originari diciassette articoli sono stati accorpati in quattro articoli.

Nella rinnovata versione, viene, innanzitutto, maggiormente specificata e ridimensionata la portata della delega.

L'attuale articolo 1 prevede infatti che: *“Il Governo è delegato ad adottare, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale, nel rispetto dei principi dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento all'articolo 3, in materia di efficacia temporale delle norme tributarie, e in*

---

<sup>362</sup> CAMERA DEI DEPUTATI, Atti parlamentari relativi al disegno di legge delega n. 5291, 15 giugno 2012.

<sup>363</sup> Ad eccezione del riferimento alla tassazione ambientale, eliminato in sede referente. Il Capo IV non prevede più questo riferimento, atteso che l'articolo relativo alla tassazione ambientale (nella versione originaria del disegno di legge delega, l'articolo 14) è stato soppresso, in considerazione del fatto che la proposta di direttiva sulla tassazione dell'energia (COM(2011)169), in discussione a livello europeo, che mira ad adeguare i meccanismi del mercato interno alle nuove esigenze ambientali, non è ancora stata approvata in via definitiva. Così CAMERA DEI DEPUTATI, Dossier di documentazione relativo al disegno di legge A.C. n. 5291/XVI, 9 ottobre 2012.

*coerenza con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo fiscale, nonché con gli obiettivi di semplificazione e riduzione degli adempimenti e di adeguamento ai principi fondamentali dell'ordinamento dell'Unione europea, secondo i principi e criteri direttivi indicati nella presente legge”.*

Per quanto attiene al settore dei giochi, le relative disposizioni sono ora contenute nell'articolo 4.

Va, inoltre, rilevato che nel corso dell'esame in sede referente è stata inserita una delega al governo per la razionalizzazione dell'Amministrazione finanziaria la quale ha effetti anche sulla *governance* del settore giochi.

In particolare, l'art. 3, rubricato “*Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale, tutoraggio, semplificazione, revisione del sistema sanzionatorio e razionalizzazione organizzativa dell'Amministrazione finanziaria, revisione del contenzioso e della riscossione degli enti locali*”, dispone al comma 12 che *il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, una complessiva razionalizzazione e revisione dell'organizzazione dell'Amministrazione finanziaria, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi:...* c) *trasformazione dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato in Agenzia dei giochi, con l'attribuzione delle funzioni già spettanti all'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato, al fine di potenziare le attività concernenti la regolazione e il controllo del gioco pubblico, il contrasto dei fenomeni di gioco illegale e della dipendenza dal gioco; d) unificazione della gestione delle imposte di consumo in capo all'Agenzia delle dogane, prevedendo in particolare il trasferimento della competenza in materia di accisa sui tabacchi;...*

La norma in esame avrebbe comportato la sospensione, fino alla scadenza del termine per l'esercizio della delega, dell'applicazione della disposizione relativa all'incorporazione, a decorrere dal 1° dicembre 2012, dell'A.A.M.S nell'Agenzia delle dogane<sup>364</sup>.

Sul punto, tuttavia, la Commissione Bilancio, tesoro e programmazione della Camera ha rappresentato come “*la sospensione dell'applicazione delle disposizioni di cui ai commi da 1 a 8 e da 10 a 12 dell'articolo 23-quater del decreto-legge n. 95 del 2012, prevista dall'articolo 3, commi 12 e 13, rinviando l'incorporazione dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato e dell'Agenzia del territorio, rispettivamente, nell'Agenzia delle dogane e nell'Agenzia delle entrate, comprometterebbe il conseguimento dei risparmi di spesa individuati nella relazione tecnica relativa al predetto articolo 23-quater, dovuti principalmente alla riduzione dei costi di funzionamento degli organi soggetti a decadenza,*

---

<sup>364</sup> CAMERA DEI DEPUTATI, Dossier di documentazione relativo al disegno di legge A.C. n. 5291/XVI, Elementi di valutazione sulla qualità del testo, 9 ottobre 2012.

*nonché degli ulteriori risparmi di spesa potenzialmente ascrivibili all'unificazione delle direzioni generali che svolgono compiti similari e dell'accorpamento delle sedi territoriali?*

Dalla documentazione consegnata dal Governo alla Commissione, è emerso che i risparmi di spesa conseguibili dall'accorpamento dell'Agenzia delle Dogane e dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato nella costituenda Agenzia delle Dogane e dei monopoli, “...sono superiori a quanto inizialmente stimato in via prudenziale. La ristrutturazione del settore dei giochi e delle Dogane, comporterebbe oltre ai risparmi relativi alla potenziale unificazione delle direzioni generali che svolgono funzioni di supporto all'attività istituzionali, ulteriori risparmi collegati alla ristrutturazione ed unificazione delle strutture periferiche presenti su tutto il territorio nazionale che favorirebbero economie di scala nell'ambito delle spese di funzionamento degli uffici periferici<sup>365</sup>”.

Alla luce di quanto sopra, la Commissione Bilancio ha espresso parere favorevole sulla delega fiscale, a condizione di sopprimere i commi 12 e 13 dell'articolo 3 del provvedimento e, quindi, di procedere con l'accorpamento di A.A.M.S. all'Agenzia delle Dogane, così come previsto dal decreto dismissioni, poi confluito nel decreto *spending review*. Il testo trasmesso al Senato, pertanto, non prevede più questa disposizione.

L'art. 4, rubricato “Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e di imposte indirette, giochi pubblici”, prende in esame la disciplina dei giochi pubblici ai commi 6 e 7.

I citati commi riprendono e modificano le disposizioni dell'articolo 15 del disegno di legge originario, in alcuni casi integrando le precedenti disposizioni<sup>366</sup>, in altri riducendole in misura significativa<sup>367</sup>.

In particolare, il comma 6 stabilisce che *il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, il riordino delle disposizioni a legislazione vigente in materia di giochi*

---

<sup>365</sup> "Tali ulteriori risparmi di spesa, relativamente alla sola gestione dei giochi, sono stati quantificati in circa 237.08 per il 2013 (derivanti da un incremento delle stime dell'ammontare del conseguibile avanzo finanziario di circa 436.85 milioni rispetto ai 199,77 milioni stimati inizialmente), 128,82 milioni per il 2014 (348,53 milioni rispetto ai 219,73 milioni), ed euro 82,82 milioni per il 2015 (302,55 milioni rispetto ai 219,73 milioni). A tali importi, vanno aggiunti i risparmi conseguibili dalla riduzione delle spese di funzionamento delle strutture centrali e periferiche". Il rinvio dell'accorpamento di A.A.M.S. nell'Agenzia delle Dogane "potrebbe compromettere la realizzazione delle riduzioni delle spese, pari nel complesso a milioni 61,1 nel 2012 e milioni 60 a decorrere dal 2013". CAMERA DEI DEPUTATI, BOLLETTINO DELLE GIUNTE E DELLE COMMISSIONI PARLAMENTARI, Bilancio, tesoro e programmazione (V), 9 ottobre 2012

<sup>366</sup> E' il caso del comma 1 dell'articolo 15, dedicato al riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici.

<sup>367</sup> E' il caso del comma 2 dell'articolo 15, il quale prevedeva norme per il contrasto delle forme di «devianza» che il gioco può assumere in soggetti particolarmente predisposti

*pubblici, fermo restando il modello organizzativo fondato sul regime concessorio ed autorizzatorio, in quanto indispensabile per la tutela della fede, dell'ordine e della sicurezza pubblici, per la prevenzione del riciclaggio dei proventi di attività criminose, nonché per garantire il regolare afflusso del prelievo tributario gravante sui giochi.*

Rispetto alla versione originaria, viene sottolineata l'importanza del monopolio pubblico, e del relativo modello organizzativo fondato sul regime concessorio e autorizzatorio, la cui esistenza trova giustificazione nell'ottica di garantire valori fondamentali quali *la tutela della fede, dell'ordine e della sicurezza pubblici, la prevenzione del riciclaggio dei proventi di attività criminose, nonché il regolare afflusso del prelievo tributario gravante sui giochi.*

Il comma 7 prevede che *il riordino di cui al comma 6 è effettuato nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:*

*a) raccolta sistematica e organica delle disposizioni vigenti in funzione della loro portata generale ovvero della loro disciplina settoriale, anche di singoli giochi, e loro adeguamento ai più recenti principi, anche di fonte giurisprudenziale, stabiliti a livello dell'Unione europea, nonché all'esigenza di prevenire i fenomeni di ludopatia e di gioco minorile, con abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali<sup>368</sup>;*

*b) riserva alla legge ordinaria o agli atti aventi forza di legge ordinaria, nel rispetto dell'articolo 23 della Costituzione, delle materie riguardanti le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e la misura dell'imposta;*

*c) disciplina specifica dei singoli giochi, definizione delle condizioni generali di gioco e delle relative regole tecniche, anche d'infrastruttura, con provvedimenti direttoriali generali;*

*d) riordino delle disposizioni vigenti in materia di disciplina del prelievo erariale sui singoli giochi, distinguendo espressamente quello di natura tributaria in funzione delle diverse tipologie di gioco pubblico, nonché in materia di disciplina relativa alle corse ippiche;*

*e) rivisitazione degli aggi e compensi spettanti ai concessionari e agli altri operatori secondo un criterio di progressività legata ai volumi di raccolta delle giocate;*

*f) anche al fine di contrastare più efficacemente il gioco illegale e le infiltrazioni delle organizzazioni criminali nell'esercizio dei giochi pubblici, rafforzamento della disciplina in materia di trasparenza e di requisiti soggettivi e di onorabilità dei soggetti che, direttamente o indirettamente, controllino o partecipino al*

---

<sup>368</sup> Si segnala che misure in materia di contrasto alla ludopatia sono contenute nell'ambito dell'art. 7 del D.L. n. 158/2012, recante disposizioni urgenti per promuovere lo sviluppo del Paese mediante un più alto livello di tutela della salute. Sul punto, cfr. XII COMMISSIONE AFFARI SOCIALI – CAMERA DEI DEPUTATI, *Indagine conoscitiva sugli aspetti sociali e sanitari della dipendenza dal gioco d'azzardo*, 2012.

*capitale delle società concessionarie dei giochi pubblici, nonché degli esponenti aziendali, prevedendo altresì specifiche cause di decadenza dalle concessioni o cause di esclusione dalle gare per il rilascio delle concessioni;*

*g) riordino ed implementazione delle vigenti disposizioni relative ai controlli ed all'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, al fine di rafforzare l'efficacia preventiva e repressiva nei confronti dell'evasione e delle altre violazioni in materia, ivi comprese quelle concernenti il rapporto concessorio;*

*h) riordino e implementazione del vigente sistema sanzionatorio, penale ed amministrativo, al fine di aumentarne l'efficacia dissuasiva, prevedendo sanzioni aggravate per le violazioni concernenti il gioco on-line;*

*i) razionalizzazione territoriale della rete di raccolta del gioco, a partire da quello praticato mediante gli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni; revisione della disciplina delle licenze di pubblica sicurezza di cui al predetto Testo unico idonea a garantire, previa definizione delle situazioni controverse, controlli più efficaci ed efficienti in ordine all'effettiva titolarità di provvedimenti unitari che abilitano in via esclusiva alla funzione di raccolta lecita del gioco;*

*l) anche a fini di rilancio, in particolare, del settore ippico:*

*1) istituzione della Lega Ippica Italiana, associazione senza fine di lucro, soggetta alla vigilanza del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, cui si iscrivono gli allevatori, i proprietari di cavalli e le società di gestione degli ippodromi che soddisfano i requisiti minimi prestabiliti;*

*2) attribuzione al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali di funzioni di regolazione e controllo di secondo livello delle corse ippiche, nonché alla Lega Ippica Italiana, di funzioni, fra l'altro, di organizzazione degli eventi ippici, di controllo di primo livello sulla regolarità delle corse, di ripartizione e di rendicontazione del fondo annuale di dotazione per lo sviluppo e la promozione del settore ippico;*

*3) nell'ambito del riordino della disciplina sulle scommesse ippiche, previsione della percentuale della raccolta totale, compresa tra il settantaquattro ed il settantasei per cento, da destinare al pagamento delle vincite;*

*4) alimentazione del fondo di cui al numero 2) mediante quote versate dagli iscritti alla Lega Ippica Italiana, nonché mediante quote della raccolta delle scommesse ippiche, del gettito derivante da scommesse su eventi ippici virtuali e da giochi pubblici raccolti all'interno degli ippodromi, attraverso la cessione dei diritti televisivi sugli eventi ippici, nonché di eventuali contributi erariali straordinari decrescenti fino all'anno 2017.*

Il comma 7, pertanto, integra gli originari criteri direttivi per il riordino delle disposizioni in materia di giochi pubblici prevedendo - oltre ad una raccolta sistematica ed organica della disciplina vigente e ad un riordino del prelievo erariale sui singoli giochi -

specifiche disposizioni volte, tra l'altro: a prevenire i fenomeni di ludopatia e di gioco minorile<sup>369</sup>; a definire le fonti di regolazione dei diversi aspetti legati all'imposizione, nonché alla disciplina dei singoli giochi, per i quali si dispone una riserva di legge esplicita alla legge ordinaria o agli atti aventi forza di legge ordinaria; alla rivisitazione degli aggravi e compensi spettanti ai concessionari; ai controlli ed all'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, nonché al sistema sanzionatorio.

Si dispone, altresì, il rilancio del settore ippico, anche attraverso l'istituzione della Lega ippica italiana, cui sono attribuite funzioni, fra l'altro, di organizzazione degli eventi ippici, di controllo di primo livello sulla regolarità delle corse, di ripartizione e di rendicontazione del fondo annuale di dotazione per lo sviluppo e la promozione del settore ippico. Il Fondo è alimentato mediante quote versate dagli iscritti alla Lega Ippica Italiana, nonché mediante quote della raccolta delle scommesse ippiche, del gettito derivante da scommesse su eventi ippici virtuali e da giochi pubblici raccolti all'interno degli ippodromi, attraverso la cessione dei diritti televisivi sugli eventi ippici, nonché di eventuali contributi erariali straordinari decrescenti fino all'anno 2017<sup>370</sup>.

Meritano, inoltre, menzione anche altri recenti interventi parlamentari.

Le Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato, in data 13 giugno 2012, hanno adottato un testo unico<sup>371</sup>, denominato “*Disposizioni sul gioco d'azzardo*”, il quale riunisce diversi disegni di legge sul gioco d'azzardo<sup>372</sup>.

Il testo unico si articola in quattro capi: *Disposizioni per la tutela della ludopatia*, *Disposizioni recanti sanzioni amministrative e penali in materia di gioco*, *Disposizioni in materia di concessioni di giochi*, *Disposizioni in materia di riciclaggio*.

In particolare, nel Capo I si trova la definizione di *ludopatia* (articolo 2), alla quale viene riconosciuto il rango di malattia rilevante ai fini dei livelli essenziali di assistenza (articolo 3).

---

<sup>369</sup> L'originario comma 2 dell'articolo 15 viene confinato in questa frase. Tale ridimensionamento sembra dovuto al fatto che la tematica del “gioco patologico” sarà oggetto specifico di altra disposizione normativa.

<sup>370</sup> CAMERA DEI DEPUTATI, Dossier di documentazione relativo al disegno di legge A.C. n. 5291/XVI, Elementi per la valutazione degli aspetti di legittimità costituzionale, 9 ottobre 2012.

<sup>371</sup> SENATO DELLA REPUBBLICA, “TESTO UNIFICATO ADOTTATO DALLE COMMISSIONI RIUNITE PER I DISEGNI DI LEGGE N. 2484, 2714, 2909, 3104, 3192”.

<sup>372</sup> D.D.L. 2484 “*Modifica all'articolo 88 del Testo Unico di leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, concernente la disciplina delle concessioni e delle licenze in materia di giochi e scommesse*”, D.D.L. 2714 “*Misure urgenti sul gioco d'azzardo per la tutela dei minori, sul divieto di pubblicità ingannevole, sul riciclaggio e sulla trasparenza dei flussi finanziari in materia di scommesse*”, D.D.L. 2909 “*Divieto di propaganda pubblicitaria a tutela dei consumatori, in particolare dei minori e delle fasce deboli e sensibili, dai fenomeni ludopatici*”, D.D.L. 3104 “*Norme anti-mafia, anti-illecito, anti-evasione e per la tutela della trasparenza, anche societaria, nel gioco d'azzardo*”, D.D.L. 3192 “*Misure urgenti sul gioco d'azzardo per la tutela dei minori, per il contrasto del gioco compulsivo e sul divieto della pubblicità dei luoghi di gioco*”.

Il successivo articolo 4 concerne i profili finanziari e prevede un'apposita copertura per gli interventi in favore dei soggetti affetti da ludopatia. In particolare, si prevede che le entrate derivanti dalla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie comminate in caso di partecipazione a gioco offerto da operatori non abilitati e di effettuazione di pubblicità in favore di operatori di gioco non autorizzati e pubblicità ingannevole - introdotte dallo stesso testo unificato (artt. 8 e 9) - nonché quelle rivenienti da una riduzione - pari allo 0,1 per cento - delle quote delle somme giocate destinate alla remunerazione degli operatori e dei concessionari degli apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. sono destinate ad incrementare il Fondo nazionale sanitario e il Fondo per le politiche sociali, allo scopo di incrementare le risorse finalizzate alla cura della ludopatia.

Il Capo II, prevede disposizioni recanti sanzioni amministrative e penali in materia di gioco, a volte modificando la normativa già esistente a volte introducendo nuove fattispecie; in particolare, l'articolo 8 introduce e sanziona il divieto di gioco presso operatori non abilitati.

Il testo unificato interviene anche sulle sanzioni penali per omessa dichiarazione ed evasione tributaria, integrando il D.lgs. n. 74/2000 con disposizioni specifiche in materia di giochi<sup>373</sup>. Nello specifico, l'art. 11, rubricato "*Sanzioni penali per omessa dichiarazione ed evasione tributaria per gli operatori esercenti attività di gioco*", prevede:

- l'introduzione di un nuovo articolo (art. 4-bis), rubricato "*Sanzioni penali in materia di giochi pubblici*", il quale prevede che "*Ferme restando le sanzioni penali ed amministrative previste da altre disposizioni di legge in materia di gioco pubblico, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque sottrae o evade l'imposta unica sulle scommesse o il prelievo erariale unico per un ammontare superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 50.000 per anno*".
- l'inserimento nell'attuale articolo 5 (Omessa dichiarazione) di un nuova comma (comma 1-bis). Quest'ultimo dovrebbe prevedere che "*Le disposizioni di cui al comma 1...[reclusione da uno a tre anni, n.d.a.]...si applicano anche ai soggetti e alle società concessionarie, esercenti e gestori nel settore dei giochi con vincite in denaro, nei casi di violazione degli*

---

<sup>373</sup> Sul punto, il senatore D'Ubaldo, relatore per la 6a Commissione (Finanze) del Senato, in sede di illustrazione del testo unificato, ha evidenziato che "...è doveroso compiere una sottolineatura di merito in relazione alle disposizioni di carattere fiscale, contenute nel testo unificato proposto, rilevando la necessità di consentire alla 6a Commissione - attraverso le modalità ritenute più idonee - uno specifico e autonomo approfondimento su di esse...Il testo unificato adottato ...si prefigge come obiettivo principale quello di contrastare le attività illecite e la diffusione del gioco illegale e irregolare, dando di conseguenza un minore rilievo alle finalità di contrasto dell'evasione fiscale nel settore dei giochi pubblici, dal momento che tale tema richiede certamente un approfondimento specifico attraverso una proficua interlocuzione con il Governo.

*obblighi di legge concernenti il mancato collegamento degli apparecchi di gioco alle reti telematiche e alla rete Sogei, ai fini della trasmissione dati all'AAMS e dell'applicazione del prelievo erariale unico (PREU), di cui al decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, e successive modificazioni, e all'articolo 39, commi 12 e 13, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326*".

Il Capo III riguarda le concessioni di giochi, intervenendo sia sulle procedure di rilascio anche di rinnovo delle concessioni, sia ad una revisione delle concessioni di convenzioni già in essere.

Il Capo IV prevede una serie di disposizioni in materia di riciclaggio, volte a garantire una maggiore tracciabilità dei flussi finanziari. A tal proposito, si segnala l'istituzione di un *registro di scommesse e concorsi pronostici*; in particolare, ai sensi dell'articolo 20, chi gestisce attività di concorsi pronostici o scommesse deve *"annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale delle somme giocate, delle vincite pagate e della differenza tra le somme giocate e le vincite pagate"*.

Da ultimo, va segnalato il decreto-legge 13 settembre 2012, n. 158, recante *"Disposizioni urgenti per promuovere lo sviluppo del Paese mediante un più alto livello di tutela della salute"* (cd. *decreto Sanità* o *decreto Balduzzi*), il quale è stato approvato in via definitiva dal Senato in data 31 ottobre 2012.

Il decreto in oggetto prevede disposizioni specifiche con riferimento alle ludopatie<sup>374</sup>.

In particolare, il comma 2 dell'articolo 5, rubricato *"Aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza con particolare riferimento alle persone affette da malattie croniche, da malattie rare, nonché da ludopatia"* prevede l'aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza con riferimento alle prestazioni di prevenzione, cura e riabilitazione rivolte alle persone affette da ludopatia, intesa come patologia che caratterizza i soggetti affetti da sindrome da gioco con vincita in denaro, così come definita dall'Organizzazione mondiale della sanità (G.A.P.).

Tale articolo dispone, dunque il riconoscimento, nell'ambito del Servizio sanitario nazionale, della ludopatia, quale patologia che caratterizza i soggetti affetti da dipendenza comportamentale dal gioco d'azzardo patologico, al pari delle altre dipendenze, al fine di

---

<sup>374</sup> Tale disegno di legge, presentato il 13 settembre 2012, è stato approvato e trasmesso al Senato il 18 ottobre 2012.

garantire ai suddetti soggetti il bisogno di salute, l'equità nell'accesso all'assistenza, la qualità delle cure e la loro appropriatezza<sup>375</sup>.

Il successivo articolo 7, rubricato *Disposizioni in materia di vendita di prodotti del tabacco, misure di prevenzione per contrastare la ludopatia e per l'attività sportiva non agonistica*, norme specifiche, prevede, poi, disposizioni per il contrasto alla ludopatia<sup>376</sup>.

Queste ultime prevedono: il divieto di mettere a disposizione, presso qualsiasi pubblico esercizio, "...apparecchiature che, attraverso la connessione telematica, consentano ai clienti di giocare su piattaforme di gioco messe a disposizione dai concessionari on-line, da soggetti autorizzati all'esercizio dei giochi a distanza, ovvero da soggetti privi di qualsiasi titolo concessorio o autorizzatorio rilasciato dalle competenti autorità"; specifiche prescrizioni per la pubblicità di giochi con vincita in denaro; l'obbligo di segnalare il rischio di dipendenza dalla pratica dei predetti giochi e le probabilità di vincita (anche con il rinvio a specifiche note informative pubblicate sui siti istituzionali dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato); le relative sanzioni; il divieto di ingresso dei minori nelle aree destinate al gioco con vincita in denaro nelle sale bingo; la pianificazione di specifici controlli nei punti di raccolta gioco posti attualmente in prossimità di scuole, ospedali e luoghi di culto (con possibili segnalazioni da parte di agenti di polizia locale); la progressiva ricollocazione, tenuto conto degli interessi pubblici di settore, per le future concessioni, dei punti di rete fisica di raccolta del gioco praticato con apparecchi specifici, in funzione della dislocazione di scuole, ospedali e luoghi di culto, tenendosi conto, tra l'altro, di motivate proposte dei comuni ovvero di loro rappresentanze regionali o nazionali; l'istituzione di un Osservatorio per la valutazione delle misure più efficaci a contrastare la diffusione del gioco d'azzardo e il fenomeno della dipendenza grave.

---

<sup>375</sup> Va precisato che, sebbene in principio si fosse pensato di introdurre un fondo per la prevenzione, la cura e la riabilitazione delle persone affette da ludopatia, disponendo l'utilizzo dei proventi dei giochi già destinati a legislazione vigente a specifici interventi, allo stato attuale l'attuazione della disposizione non comporterà nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica in quanto l'operazione di aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza (LEA) dovrà essere effettuata nel rispetto degli equilibri programmati di finanza pubblica e quindi con un approccio di tipo compensativo. Ciò, sulla base di quanto già previsto dall'articolo 1, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, e compatibilmente con le disponibilità finanziarie complessive per il Servizio sanitario nazionale (SSN) derivanti dall'articolo 15 del decreto- legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, nel senso che l'inserimento di nuove patologie croniche o malattie rare e la più specifica e sistematica attenzione al tema del trattamento delle ludopatie, peraltro già praticato nelle strutture del SSN, sarà compensato da misure di razionalizzazione dei rimanenti LEA, compresa l'esclusione parziale o totale di patologie croniche o malattie rare per le quali la periodica revisione dei criteri epidemiologici, dei criteri di appropriatezza clinica ed organizzativa e della valutazione comparativa di costi-benefici, suggeriscono un diverso posizionamento rispetto all'esclusione dalla partecipazione al costo delle prestazioni sanitarie. CAMERA DEI DEPUTATI, Relazione tecnica al D.D.L. n. 5440, 13 settembre 2012.

<sup>376</sup> Art. 7, commi 4-10.

Sul punto, va rilevato come le disposizioni in materia di giochi contenute nel decreto sanità recepiscano alcune delle raccomandazioni fornite dalla Camera dei Deputati in una recente indagine conoscitiva concernente la materia di gioco d'azzardo. Come verrà chiarito più avanti, nelle conclusioni di tale documento, oltre all'esigenza di disporre di una maggiore conoscenza dei dati, era stata sottolineata l'opportunità di intervenire nel campo della pubblicità, di operare una limitazione dei giochi, di "sistematizzare" la cura della patologia del gioco d'azzardo mediante il riconoscimento e l'inserimento della patologia nei L.E.A., di avviare un'operazione di trasparenza nelle procedure di concessione e di definire una legge quadro per disciplinare e distinguere meglio le funzioni di governo e le competenze<sup>377</sup>.

Non può, inoltre, farsi a meno di notare la presenza di sovrapposizioni tra il testo unificato sul gioco d'azzardo e il decreto sanità.

A tal proposito, nel corso della discussione presso le Commissioni Giustizia e Finanze del Senato in sede referente<sup>378</sup>, è stata evidenziata l'opportunità di una valutazione di compatibilità delle disposizioni del decreto sanità con il contenuto dei provvedimenti facenti parte del testo unificato, attualmente all'esame delle Commissioni riunite, in vista della prosecuzione del loro iter d'esame.

Come anticipato, sulla materia del gioco d'azzardo è intervenuta anche la XII Commissione Affari Sociali della Camera dei deputati.

La Stessa ha rilevato come *“L'aumento esponenziale dei giocatori e soprattutto delle somme giocate fa emergere un quadro che deve preoccupare le Istituzioni per le ricadute sociali e sanitarie che riguardano i giocatori, le loro famiglie, i costi sanitari, i pericoli di inquinamenti mafiosi nell'industria del gioco d'azzardo, come peraltro stanno a testimoniare le decine di iniziative legislative presentate in questa legislatura per regolamentare l'attività del gioco d'azzardo con lo scopo di contenerne la diffusione, ma anche per affrontare le conseguenze sociali e sanitarie connesse alla dipendenza da gioco patologico”*.

La Commissione ha, pertanto, ritenuto opportuno svolgere una indagine conoscitiva sugli aspetti sociali e sanitari della dipendenza dal gioco d'azzardo – la cui relazione conclusiva è stata approvata il 2 agosto 2012 - al fine di individuare il perimetro

---

<sup>377</sup> SENATO DELLA REPUBBLICA, Disegno di legge A.S. n. 3534 - Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 13 settembre 2012, n. 158, recante disposizioni urgenti per promuovere lo sviluppo del Paese mediante un più alto livello di tutela della salute (Testo trasmesso dalla Camera), Dossier di documentazione, ottobre 2012.

<sup>378</sup> SENATO DELLA REPUBBLICA, COMMISSIONI 2<sup>a</sup> e 6<sup>a</sup> RIUNITE, 2<sup>a</sup> (Giustizia) - 6<sup>a</sup> (Finanze e tesoro), 13<sup>a</sup> Seduta, 12 settembre 2012.

della patologia, l'incidenza sulla platea dei giocatori e le iniziative da assumere per prevenire la condizione patologica e curare i giocatori.

Ad esito di tale indagine, la Commissione è pervenuta a diverse conclusioni, alcune delle quali auspicano interventi direttamente connessi con gli aspetti socio-sanitari<sup>379</sup>, altre individuano interventi più “pragmatici” tra cui:

- limitare i giochi. Ad avviso della Commissione, sarebbe opportuno *distinguere i giochi in relazione alla maggiore o minore potere di creare dipendenza ed in relazione a queste risultanze ridurre la capillarità della diffusione del gioco d'azzardo, soprattutto dei giochi rapidi che sarebbe preferibile collocare in sale dedicate: in tal modo sarebbe più agevole svolgere i controlli, far osservare le regole che vietano il gioco ai minori e si renderebbe più agevole la promozione di strategie per il “gioco responsabile”, anche con la collaborazione dei gestori*. In tal senso, la Commissione suggerisce l'introduzione di un criterio per regolare le nuove autorizzazioni e sospendere la proliferazione dei giochi mediante la modifica del decreto-legge n. 138/2011 con il quale il ministro dell'Economia ha dato mandato all'Azienda dei Monopoli di Stato di autorizzare nuovi impianti al fine di incrementare le entrate. Le nuove autorizzazioni potrebbero essere agganciate al tasso di crescita del paese;
- aumentare la trasparenza e la legalità. La Commissione ritiene imprescindibile *avviare una “operazione trasparenza” nelle procedure di concessione, attraverso più severi controlli per le società estere che approdano in Italia e più rigorose verifiche e accertamenti su tutti i soggetti della filiera dell'industria del gioco, eventualmente escludendo coloro che hanno avuto precedenti penali*; la Stessa ritiene, altresì, necessario *introdurre la tracciabilità dei flussi di gioco, prevedere l'applicazione rigorosa delle norme antiriciclaggio e requisiti più stringenti per i gestori di giochi, nonché inasprire le pene per la violazione delle norme che proibiscono il gioco ai minori*;
- riordinare le competenze. A tal riguardo, la Commissione premette di aver ricevuto da diverse parti la sollecitazione a definire una legge quadro per meglio definire le funzioni di governo e di programmazione politica sulle attività di gioco d'azzardo distinte dalle competenze di gestione e di controllo. In tal senso la Commissione *ritiene opportuno ridefinire le funzioni dall'Azienda dei Monopoli di Stato, di recente accorpata con*

---

<sup>379</sup> Tra queste: affrontare le ricadute sociali e sanitarie; effettuare un'opera di prevenzione e corretta informazione sul gioco d'azzardo; predisporre norme *ad hoc* per la cura della patologia del giocatore d'azzardo patologico.

*l'Agenzia delle Dogane*. Un capitolo importante è riservato ai nuovi poteri da affidare ai Comuni ai quali arrivano i giocatori in difficoltà economica<sup>380</sup>.

- razionalizzare le risorse finanziarie. Aldilà di valutazioni, pur importanti, di natura etica, la Commissione si pone il seguente interrogativo *“può lo Stato incentivare il gioco d'azzardo per esigenze di cassa e non farsi carico delle ricadute di tali scelte? E qualora intendesse farsene carico può non porre in relazione l'utilità economica con i costi sociali e sanitari che comporta la riparazione del danno provocata dal gioco d'azzardo?”*

La Commissione cita il caso della Svizzera, la cui normativa prevede che una quota delle entrate derivanti dal gioco lecito – a carico quindi dello Stato ma anche dei concessionari e gestori – venga destinata per far fronte alle spese sanitarie per la prevenzione e la cura del gioco patologico d'azzardo e riscontra come da molti soggetti intervenuti nelle audizioni sia venuta la richiesta di applicare anche in Italia analoga normativa. Sul punto, la Commissione rappresenta che: *“In una fase di emergenza finanziaria quale quella che stiamo attraversando questa modalità va seriamente esplorata pur evidenziando che appare contraddittorio finanziare i servizi di welfare destinati a riparare i danni provocati dal gioco d'azzardo con le risorse che derivano dalla incentivazione della diffusione del gioco stesso”*.

In sede di audizione è emersa anche la proposta di ricorrere ad una quota delle sanzioni comminate a concessionarie o gestori degli apparecchi da gioco per finanziare i servizi previsti dai livelli essenziali di assistenza (L.E.A.).

La Commissione conclude, infine, affermando che *occorre rimuovere la differente tassazione fra gioco e gioco attualmente esistente e evitare che l'imposizione fiscale sia modulata diversamente al solo fine di incentivare la diffusione di determinati giochi: si eviterebbero così comportamenti elusivi che determinano, a fronte di un aumento dell'ammontare delle somme giocate, una diminuzione percentuale del gettito per l'Erario*.

Sono, dunque, maturi i tempi per un testo unico sui giochi pubblici?

---

<sup>380</sup> Sul punto, la Commissione ricorda come in questi anni si siano moltiplicati i conflitti istituzionali in ordine alle richieste dei Comuni di determinare gli orari di funzionamento degli apparecchi di gioco differenziati rispetto agli esercizi pubblici ove sono collocati e/o la ubicazione delle sale giochi o degli apparecchi da gioco al fine di evitare la contiguità con scuole e luoghi di aggregazione giovanile. I Sindaci hanno fatto ricorso all'uso delle ordinanze, ma è esplosa un contenzioso che va risolto estendendo le funzioni ed i poteri dei Comuni negli ambiti citati.

## II.8. Riflessioni circa la destinazione del gettito derivante dai giochi

Le restrizioni a livello nazionale sui servizi di gioco d'azzardo sono state a volte giustificate, tra l'altro, da motivi quali il finanziamento di attività di beneficenza o d'interesse pubblico. Quest'ultimo ha, quindi, spesso rappresentato, insieme all'ordine e la sicurezza pubblica, una delle giustificazioni presentate dagli Stati al fine di legittimare i monopoli sui giochi.

Sul punto, come si è avuto modo di osservare nei precedenti paragrafi, la Corte di giustizia dell'UE ha avuto modo di esprimersi in diverse occasioni, rilevando che il finanziamento di attività sociali costituisce solo una conseguenza vantaggiosa accessoria e non la reale giustificazione della politica restrittiva attuata<sup>381</sup>. Certo, *<<non è privo d'interesse il rilievo, pur non potendo essere considerato di per sé una giustificazione oggettiva, che i giochi di sorte e d'azzardo possono essere un mezzo di finanziamento rilevante per attività di beneficenza o di interesse generale come le opere sociali, le opere caritatevoli, lo sport o la cultura>>*<sup>382</sup>.

In talune occasioni, è stato evidenziato l'aspetto negativo che può connotare la destinazione dei proventi dei giochi per finalità sociali. Infatti, quando gli introiti generati sono destinati a realizzare obiettivi che sono riconosciuti di interesse generale, l'operatore è incoraggiato ad accrescere i ricavi prodotti dai giochi di azzardo al fine di meglio realizzare tali obiettivi<sup>383</sup>. Di conseguenza, la destinazione dei ricavi a questi ultimi può condurre ad una situazione in cui è difficile rinunciare alle somme prodotte dai giochi di azzardo, dal momento che, naturalmente, si propende ad accrescere l'offerta di giochi e ad attirare nuovi giocatori.

Quindi, la destinazione per finalità sociali può generare un circolo vizioso ed arrivare finanche a contrapporre tali finalità (di beneficenza, culturali, sociali ecc.) ad altre della stessa indole (evitare fenomeni un'incitazione alla spesa che può avere conseguenze individuali e sociali dannose).

Sul punto e in una prospettiva nazionale, è stato osservato che, al fine di individuare la migliore allocazione delle risorse rivenienti dai giochi - nel presupposto che è solo lo Stato che può decidere verso quale settore e quali iniziative indirizzare le somme introitate da un gioco o da un concorso pronostici -, a volte si è ritenuto essenziale e necessario raccordare direttamente la sfera latamente pubblica dell'organizzazione dei giochi con la

---

<sup>381</sup> Cause C-67/98, C-316/07 e C-3/06.

<sup>382</sup> Causa C-42/07

<sup>383</sup> Causa C-212/08.

esigenza di convogliare le risorse verso scopi sociali ed etici determinati o finalità socialmente condivise<sup>384</sup>.

In questi casi le restrizioni mirano a facilitare il finanziamento di “attività di interesse pubblico”, di cui la società nel suo complesso beneficia quali l’arte, la cultura, lo sport, i programmi educativi o destinati ai giovani e le attività di beneficenza.

A tal riguardo, si può fare l’esempio dei concorsi pronostici italiani più popolari come il Totocalcio, il Totip e l’Enalotto, i quali hanno avuto origine proprio dalla esigenza di finanziare specifiche iniziative.

Altro esempio concreto, è rappresentato dal legame “gioco del lotto/arte”: le entrate del gioco del lotto permettono, infatti, allo Stato di costituire un fondo con il quale il Ministero dei beni e delle attività culturali finanzia a cadenza triennale importanti interventi di recupero e conservazione del patrimonio culturale. Ciò in virtù della Legge 23 dicembre 1996 n. 662 “*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*”, la quale destina al Ministero per i Beni e le Attività Culturali una quota degli utili derivanti dalle estrazioni del Lotto, finalizzate al recupero e alla conservazione dei beni architettonici, archeologici, artistici e storici, archivistici e librari<sup>385</sup>.

Peraltro, sembra che il legame con l’arte abbia accompagnato il gioco del lotto quasi fin dalle sue origini, attraverso la destinazione dei suoi proventi alla realizzazione di importanti opere pubbliche, come nel caso della costruzione della Fontana di Trevi a Roma.

Altro caso emblematico di destinazione del gettito dei giochi a finalità di interesse pubblico è rappresentato dalle lotterie nazionali<sup>386</sup>.

Queste ultime fin dalla loro introduzione sono sempre state connotate da finalità di assistenza, carità e beneficenza.

La Legge 4 agosto 1955, n. 722, e successive modificazioni, recante la normativa per l’autorizzazione delle lotterie nazionali, prevede innanzitutto che, nell’individuazione delle

---

<sup>384</sup> Senato della Repubblica – XIV legislatura – Doc. XVII n. 10 “DOCUMENTO APPROVATO DALLA 6ª COMMISSIONE PERMANENTE (Finanze e tesoro) nella seduta del 26 marzo 2003” Relatore Pedrizzi

<sup>385</sup> Grazie ai fondi raccolti attraverso la tassazione sui giochi è stato possibile finanziare il recupero e il restauro di monumenti quali la Torre di Pisa, la Basilica di Massenzio a Roma e gli Uffizi di Firenze. Il legislatore italiano sembra aver preso spunto da un’analoga iniziativa promossa in Inghilterra nello stesso periodo: la *National Lottery* britannica aveva infatti stanziato un’ingente somma di danaro, derivante dai proventi del gioco del lotto, per completare ambiziosi progetti architettonici, come per esempio il completamento della nuova sede della Tate Gallery, dedicata all’arte contemporanea, in una vecchia centrale elettrica sulle rive del Tamigi e del Millennium Dome, struttura polifunzionale per gli spettacoli, la cui inaugurazione era stata prevista per il Capodanno del 2000.

<sup>386</sup> A. FANTOZZI, *Lotto e lotterie*, op. cit.

lotterie nazionali, si debba tener conto della rilevanza nazionale o internazionale, del collegamento con fatti e rievocazioni storico-artistico-culturali e avvenimenti sportivi, oltre che della validità, della finalità e della continuità nel tempo dell'avvenimento abbinato. La norma continua affermando come nella determinazione delle lotterie nazionali si debba, inoltre, osservare una equilibrata ripartizione geografica, e garantire, nell'avvicendamento annuale, lotterie per ogni gruppo di manifestazioni culturali, storiche, sportive e folcloristiche di rilevanza nazionale<sup>387</sup>.

La legge provvede poi a specificare un vincolo di destinazione con riferimento al gettito erariale derivante dalle lotterie nazionali. In particolare, l'art. 3, comma 2, della L. n. 722/1955, dopo aver stabilito che gli utili di ciascuna lotteria sono versati in conto entrata del bilancio dello stato, prevede che, per le lotterie abbinate a manifestazioni organizzate dai comuni, un terzo degli utili è devoluto ai comuni stessi, con l'obbligo dell'utilizzo per il perseguimento di finalità educative, culturali, di conservazione e recupero del patrimonio artistico, culturale e ambientale, di potenziamento delle strutture turistiche e sportive e di valorizzazione della manifestazione collegata<sup>388</sup>.

Ad ogni modo, nonostante la destinazione dei proventi verso obiettivi di interesse sociale non rappresenti una causa di giustificazione oggettiva del monopolio sui giochi, è stato evidenziato come il forte legame tra il gioco, il concorso e la scommessa e la destinazione delle risorse – predeterminata e conoscibile da parte del fruitore e del giocatore – possa rappresentare un elemento significativo nella prospettiva di un eventuale incremento dell'offerta e di un contestuale abbinamento di un principio ed una finalità di solidarietà ad una attività ludica e di divertimento.

In linea generale, i giochi possono contribuire, indirettamente, alle esigenze della collettività, attraverso il prelievo fiscale, ed in modo diretto e palese al sostegno di iniziative di utilità sociale e solidaristica.

Solo per dare attuazione a tali obiettivi, i giochi acquistano valore e dignità e si motiva ulteriormente la logica del sistema di monopolio, ancorché non si possa giustificare in termini comunitari.

---

<sup>387</sup> Art. 1, comma 3, della L.722/1955.

<sup>388</sup> Tali entrate sono iscritte in apposito capitolo di bilancio del comune, ed il loro utilizzo, secondo le finalità indicate nello stesso secondo comma, è documentato in un allegato al bilancio. Lo stesso articolo continua affermando che "Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, è stabilita la destinazione degli utili, limitatamente ad un terzo, delle lotterie abbinate a manifestazioni organizzate da soggetti diversi dai comuni, secondo le finalità indicate nel secondo comma. Il Ministro per il tesoro è autorizzato ad apportare, con proprio decreto, le variazioni di bilancio eventualmente occorrenti".

Come sostenuto dalla Commissione Affari Sociali della Camera, nella già citata indagine conoscitiva relativa agli aspetti sociali e sanitari della dipendenza dal gioco d'azzardo, *“in una fase di emergenza finanziaria quale quella che stiamo attraversando...”* una normativa come quella della Svizzera, la quale prevede che una quota delle entrate derivanti dal gioco lecito venga destinata per far fronte alle spese sanitarie per la prevenzione e la cura del gioco patologico d'azzardo, rappresenta un'ipotesi che *“...va seriamente esplorata pur evidenziando che appare contraddittorio finanziare i servizi di welfare destinati a riparare i danni provocati dal gioco d'azzardo con le risorse che derivano dalla incentivazione della diffusione del gioco stesso”*.

In altri casi, l'intervento del legislatore italiano nel settore dei giochi ha seguito un approccio emergenziale, non rilevando l'opportunità di predisporre un assetto sistematico della materia.

Un primo esempio di tale “legislazione emergenziale” si è avuto con riferimento al PREU sugli apparecchi da intrattenimento, la cui aliquota è stata spesso modificata in ragione di esigenze estemporanee.

In particolare, da un'aliquota pari al 12 per cento<sup>389</sup>, si è previsto l'innalzamento al 12,7 per cento<sup>390</sup> allo scopo di sanare il *deficit* finanziario dell'U.N.I.R.E.<sup>391</sup> e poi, ancora, al 13,4 per cento, al fine di garantire analoghe entrate erariali anche a favore del C.O.N.I.<sup>392</sup>.

Tuttavia, a seguito degli scioperi e dei blocchi del funzionamento dei congegni messi in atto dai diversi operatori di settore, con l'art. 30 *bis*, comma 1, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, introdotto in sede di conversione, l'aliquota del PREU è stata fissata – sulla base di uno schema molto simile a quello vigente in tema di imposizione sui redditi –, in misura variabile e secondo predefiniti “scaglioni” di raccolta delle giocate registrate nel corso dell'appena trascorsa annualità. Da ultimo, il decreto direttoriale A.A.M.S. del 12 ottobre 2012, in attuazione della delega prevista dal D.L. n. 138/2011, che autorizzava la stessa Amministrazione ad emanare tutte le disposizioni in materia di giochi pubblici utili *“al fine di assicurare maggiori entrate”*, ha rimodulato le aliquote PREU.

---

<sup>389</sup> Secondo le previsioni recate dalla Legge 23 dicembre 2005, n. 266, come modificata dal D.L. n. 223 del 2006 (*c.d. “Bersani-Visco”*), dal 1° gennaio 2007, l'aliquota del prelievo erariale unico, applicabile alle “somme giocate” e registrate sugli appositi contatori di ciascuno degli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6 TULPS, è stata stabilita nella misura del 12%

<sup>390</sup> Decreto-legge del 25 settembre 2008 n. 149 - *Disposizioni urgenti per assicurare adempimenti comunitari in materia di giochi*. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 226 del 26 settembre 2008. Legge di conversione n. 184 del 19/11/2008.

<sup>391</sup> *Cfr.*, sul punto, *“Arrivano i fondi salva-ippica”*, in “Il sole 24 ore” del 7 novembre 2008, a cura di Marco Mobili.

<sup>392</sup> La Legge finanziaria 22 dicembre 2008, n. 203, (Finanziaria per il 2009) ha rivisto l'aliquota PREU apportando – sempre a decorrere dal 1° gennaio 2009 – un ulteriore innalzamento della stessa al 13,4%.

Altro caso emblematico, purtroppo relativo ad un evento ben più tragico, è rappresentato dal Decreto Abruzzo<sup>393</sup> tramite il quale si è intervenuto sul settore dei giochi al fine di incrementare il gettito derivante da esso (valutato in circa 500 milioni annui) e destinare tale incremento alla ricostruzione delle zone terremotate<sup>394</sup>.

L'aumento di gettito è stato ricercato, *inter alia*, attraverso l'istituzione di nuovi giochi (es. *Win for life*, *Videolottery* e giochi *online*) o di nuove modalità per l'esercizio di giochi già esistenti con le quali il legislatore si proponeva di aumentare la raccolta<sup>395</sup>.

Con il presente decreto il legislatore ha, inoltre, introdotto nell'ordinamento tributario italiano il modello impositivo del *marginale lordo del concessionario*, il quale agevola economicamente i concessionari del gioco a distanza ed i concessionari di scommesse

---

<sup>393</sup> D.L. 28 aprile 2009, n. 39, recante “*Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici nella regione Abruzzo nel mese di aprile 2009 e ulteriori interventi urgenti di protezione civile*”, pubblicato in GU n. 97 del 28-4-2009.

<sup>394</sup> Già nel 1997, l'allora Ministro delle Finanze, Vincenzo Visco, dispose l'utilizzo di una parte dei fondi ricavati dalla vendita dei biglietti della Lotteria Europa per finanziare la ricostruzione dopo il sisma che colpì Marche e Umbria nel 1997.

<sup>395</sup> L'art. 12 del D.L. n. 39/2009, rubricato “*Norme di carattere fiscale in materia di giochi*”, recita infatti che: “1. *Al fine di assicurare maggiori entrate non inferiori a 500 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2009, il Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, con propri decreti dirigenziali adottati entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto può:*

*a) indire nuove lotterie ad estrazione istantanea;*

*b) adottare ulteriori modalità di gioco del Lotto, nonché dei giochi numerici a totalizzazione nazionale, inclusa la possibilità di più estrazioni giornaliere; [...]*

*l) attuare la concreta sperimentazione e l'avvio a regime di sistemi di gioco costituiti dal controllo remoto del gioco attraverso videoterminali in ambienti dedicati, dalla generazione remota e casuale di combinazioni vincenti, anche numeriche, nonché dalla restituzione di vincite ciclicamente non inferiori all'ottantacinque per cento delle somme giocate; [...]*

*p) disporre l'attivazione di nuovi giochi di sorte legati al consumo.”*

Prima in ordine di tempo, è stata l'istituzione del "Gratta Quiz", lotteria istantanea da 3 euro con parte dell'incasso destinato alle zone terremotate. Tale lotteria però ha avuto una partenza deludente, in parte per la riluttanza dei rivenditori ad accettare un aggio decurtato come contributo per l'Abruzzo. In seguito, l'aggio è tornato quello consueto (dal 6 per cento dell'importo di vendita al normale 8 per cento) e il solo contributo rimasto è quello a carico del concessionario, pari a circa un quarto del suo corrispettivo.

Un significativo contributo è poi arrivato dal “*Win for Life*”, un gioco numerico a totalizzatore nazionale varato nel settembre 2009 da Sisal e accolto con enorme interesse del pubblico, soprattutto per via della possibile vincita di un vitalizio ventennale.

Il maggior sostegno alla ricostruzione dell'Abruzzo, tuttavia, è derivato dall'introduzione delle *Videolottery* (lett. l)), per le quali a fronte di un PREU ridotto è stato previsto il pagamento di una *upfront fee (una-tantum)* di 15.000 euro.

Il Decreto Abruzzo ha anche previsto la possibilità di effettuare la raccolta a distanza di giochi di sorte a quota fissa (ovvero i giochi da casino come la *Roulette* e il *Blackjack*) e di giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo (come ad esempio il *poker sportivo on line* in modalità *cash*).

Con riferimento alle nuove modalità del gioco del lotto, tale disposizione ha consentito a Lottomatica di varare il 10eLotto, partito nel giugno 2009 come gioco complementare al Lotto e poi ulteriormente implementato con estrazioni autonome.

Peculiare è stata, inoltre, l'introduzione di “*giochi di sorte legati al consumo*”. In base a tali giochi, l'acquisto di generi di consumo offre la possibilità di scegliere di giocare il resto (entro un massimo di 5 euro) che l'acquirente dovrebbe ricevere dal negoziante.

*online*<sup>396</sup>, al fine di scongiurare la possibilità di registrare decrementi della raccolta per perdita di competitività degli operatori nazionali.

Sempre nell'ambito del decreto Abruzzo, il legislatore è, infine, intervenuto sul trattamento fiscale del gioco del bingo, prevedendo un regime più favorevole, al fine di risollevarlo il comparto in questione.

L'opportunità di ricavare entrate dal gettito<sup>397</sup> riveniente dai giochi per finalità meritevoli di copertura finanziaria (sociali o emergenziali) sembra essere ricercata a livello internazionale.

Come rilevato, questo tipo di entrate finanziarie nel corso del tempo ha assunto sempre più il ruolo di componente strutturale della raccolta tributaria, alla quale i governi fanno riferimento non solo per la copertura di spese improvvise e impreviste come quelle legate alle calamità naturali, ma per assicurare in modo permanente e stabile entrate erariali per la copertura di una parte consistente delle esigenze di finanziamento delle strutture pubbliche: dalla sanità ai servizi, dalla scuola ai beni culturali<sup>398</sup>.

---

<sup>396</sup> Più precisamente, l'art. 12 del Decreto Abruzzo stabilisce che: "1. Al fine di assicurare maggiori entrate non inferiori a 500 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2009, il Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, con propri decreti dirigenziali adottati entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto può:...

g) relativamente alle scommesse a distanza a quota fissa con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori[cd. scommesse *peer to peer*, n.d.a.], stabilire l'aliquota di imposta unica nel 20 per cento della raccolta, al netto delle somme che, in base al regolamento di gioco, sono restituite in vincite e rimborsi al consumatore, disponendo altresì in cinquanta centesimi di euro la posta unitaria di gioco. Conseguentemente, a decorrere dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del relativo decreto dirigenziale all'articolo 4, comma 1, lettera b), numero 3), del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, e successive modificazioni, le parole: "e per le scommesse con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori", ovunque ricorrano, e le parole: "e per quelle con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori" sono soppresse;

h) per le scommesse a quota fissa di cui all'articolo 1, comma 88, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 [scommesse a quota fissa e a totalizzatore su simulazioni di eventi, n.d.a.], disporre che l'aliquota d'imposta unica sulle giocate, di cui alla lettera d) del predetto comma, sia pari al 20 per cento della raccolta al netto delle somme che, in base al regolamento di gioco, sono restituite in vincite al consumatore, nonché la fissazione della posta unitaria di gioco in 1 euro. Conseguentemente, all'articolo 1, comma 88, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, nell'alinea, le parole: "introduce con uno o più provvedimenti" sono sostituite dalle seguenti: "disciplina con uno o più provvedimenti" e la lettera b) è sostituita dalla seguente: "b) proposizione delle scommesse da parte dei concessionari di cui alla lettera a) all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato che valuta l'aderenza della scommessa proposta ai principi definiti dai provvedimenti che disciplinano la materia";".

<sup>397</sup> La tassazione dei giochi, come noto, assume per i governi una particolare rilevanza in relazione all'entità del gettito che ne deriva. Ad esempio, tra il 2003 e il 2009, le somme incassate dall'erario italiano sono aumentate del 111,7%.

<sup>398</sup> A. GANDOLFO e V. DE BONIS, *Il gioco pubblico in Italia fra tradizione e innovazione: aspetti economici e di marketing*, Discussion Paper n. 115, Collana di E-papers del Dipartimento di Scienze Economiche – Università di Pisa, 2011

In tale direzione si orientano una molteplicità di iniziative legislative<sup>399</sup> le quali, nell'intento di reperire risorse finanziarie da destinare verso settori sensibili della società civile, dispongono la creazione di appositi fondi ove far confluire parte degli introiti derivanti dal monopolio legale dei giochi.

Ad ogni buon conto, non può non rilevarsi come dietro iniziative quali l'aumento del prelievo fiscale e l'istituzione di nuovi giochi, sebbene giustificate dal fatto che i relativi proventi saranno destinati a specifiche finalità oggettivamente meritevoli, possa nascondersi l'esclusivo obiettivo di aumentare il gettito erariale, senza garanzia dell'effettivo raggiungimento degli obiettivi sociali dichiarati.

Gli stessi dubbi sono sorti con riferimento al D.L. n. 138/2011<sup>400</sup> il quale, per finalità di stabilizzazione finanziaria, sembra aver predisposto una vera e propria "*delega in bianco*" nei confronti del Governo, sollevando da più parti riserve in merito alla sua legittimità costituzionale<sup>401</sup>.

In materia, l'attuale esecutivo ha scelto di muoversi con molta cautela, da una parte riconoscendo l'inadeguatezza di un approccio emergenziale, troppe volte adottato nel passato, dall'altra tenendo conto delle particolarità del settore giochi nonché del periodo di crisi che lo stesso sta riscontrando<sup>402</sup>.

Come già evidenziato, in materia, il Presidente del Consiglio Mario Monti ha recentemente riconosciuto la necessità di *consolidare* (e non aumentare) le entrate provenienti

---

<sup>399</sup> Si cita, ad esempio, la proposta di legge n. 4036, d'iniziativa del deputato Di Virgilio, "*Istituzione di un Fondo di solidarietà dei giochi e delle scommesse, destinato al finanziamento e al sostegno di iniziative in favore dei disabili e dei malati cronici non autosufficienti nonché della ricerca scientifica in ambito sanitario*", presentata il 26 gennaio 2011; la proposta di legge n. 2024, d'iniziativa del deputato Turco et alia, "*Disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone affette da disabilità grave prive del sostegno familiare*", presentata il 17 dicembre 2008, volta ad ottenere un fondo pubblico di sostegno per le persone non autosufficienti con il contributo dello Stato. In particolare, tale proposta dispone l'istituzione, presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di un Fondo per l'assistenza alle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare, al quale assegnare la somma di 150 milioni di euro annui a decorrere dal 2012. La proposta prevede di reperire le risorse necessarie dall'accesso ai fondi relativi alla devoluzione della quota del 5 per mille dell'IRPEF e dall'aumento dello 0,5% del PREU (prelievo erariale unico) sugli apparecchi da intrattenimento; il disegno di legge 2699 "*Istituzione di un fondo per il sostegno di persone affette da disabilità grave*" presentato dal senatore Biondelli il 20 aprile 2011; il testo unificato adottato dalle commissioni 2° (Giustizia) e 6° (Finanza e tesoro) del Senato riunite per i disegni di legge n. 2484, 2714, 2909, 3104, 3192, in data 13 giugno 2012.

<sup>400</sup> D.L., 13 agosto 2011, n. 138 "*Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*", il quale all'articolo 2, comma 3, conferisce all'A.A.M.S. la potestà di emanare "tutte le disposizioni in materia di giochi pubblici utili al fine di assicurare maggiori entrate".

<sup>401</sup> Cfr. C. BENELLI, *I giochi nella manovra aggiuntiva tra "deleghe in bianco" e liberalizzazioni "ultra Bolkestein"*, in Lexgiochi, agosto 2011, C. GHIA, A. VERGERIO DI CESANA e F. MAZZELLA, *Commento agli articoli 2 e 3 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, a seguito delle modifiche apportate dalla legge di conversione 14 settembre 2011, n. 148*, in Lexgiochi, dicembre 2011.

<sup>402</sup> Cfr. N. TANI, *La crisi contagia anche i giochi*, in ItaliaOggi del 6 agosto 2012.

dai giochi<sup>403</sup>, confermando i tributi attualmente esistenti (tra cui anche la tassa sulla fortuna, di recente istituzione).

Emblematici dell'attuale posizione del Governo al riguardo sono anche gli interventi dei sottosegretari all'Economia, Vieri Ceriani e Gianfranco Polillo, espressi in diverse sedi.

In particolare, il sottosegretario Polillo, in sede di esame di un progetto di legge<sup>404</sup>, ha espresso parere negativo con riferimento ad un possibile aumento del prelievo erariale unico sui giochi, seppur per finalità meritevoli di copertura finanziaria, argomentando come un aumento della tassazione nel settore in questione favorirebbe indirettamente il gioco illegale (nei quali ovviamente non esiste alcun tipo di tassazione) rendendo meno attrattivo quello legale.

In altra sede<sup>405</sup>, lo stesso ha chiarito come: *“Il Governo dovrebbe essere favorevole a fronte di un ampliamento dei propri poteri in materia di giochi, tuttavia è eticamente preferibile che tale settore resti sotto il controllo parlamentare...riteniamo che sul terreno dei giochi il controllo del Parlamento debba essere continuo e costante. E ` questo un motivo di fondo, di natura etica, in base al quale cerchiamo di evitare di attribuire al Governo una delega in bianco che possa modificare le regole che presiedono alla dinamica dei giochi, sottraendo al Parlamento questa importante funzione di controllo...”*.

Inoltre, lo stesso ha precisato come *“Bisogna tener conto inoltre che gli introiti derivanti dalla tassazione sui giochi sono variabili, al contrario di quelli provenienti dalle accise sui carburanti, e che su una materia tanto complessa, su cui incide anche il tema del contrasto alla criminalità organizzata, sono sconsigliabili interventi occasionali...Mentre, per quanto riguarda l'eventualità di un aumento delle accise, noi ci troviamo di fronte ad una domanda che è inelastica, e che quindi consente di intervenire con aumenti..., nel campo dei giochi abbiamo di fronte, a maggior ragione, una domanda molto elastica, per cui basta una piccola variazione del prelievo erariale unico (PREU) oppure delle condizioni che presiedono al rapporto tra la giocata e la vincita per determinare un'improvvisa caduta delle entrate. Quindi, è una domanda difficilmente gestibile al di fuori di una visione sistemica di tutti gli andamenti dei giochi. Per*

---

<sup>403</sup> Comunicato Stampa n° 23 del 28 febbraio 2012 - *Il Presidente Monti riunisce task force per dare impulso alla lotta all'evasione fiscale.*

<sup>404</sup> Esame della Proposta di Legge C-2024, Disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone affette da disabilità grave prive del sostegno familiare, tenutosi il 27 giugno 2012 presso la V Commissione permanente (bilancio, tesoro e programmazione). V. nota 307.

<sup>405</sup> SENATO DELLA REPUBBLICA, XVI LEGISLATURA 767ª Seduta, Assemblea del 17 luglio 2012. In tale occasione, la Commissione Bilancio del Senato ha espresso parere negativo sull'emendamento della senatrice Emanuela Baio al D.L. Vigili del fuoco (D.L. 20 giugno 2012, n. 79 recante *“Misure urgenti per garantire la sicurezza dei cittadini, per assicurare la funzionalità del Corpo nazionale dei vigili del fuoco e di altre strutture dell'Amministrazione dell'interno, nonché in materia di Fondo nazionale per il Servizio civile”*) il quale proponeva di modificare il meccanismo di reintegrazione del fondo per la protezione civile, sostituendo l'aumento dell'accisa sul carburante con l'accresciuto prelievo sul gioco d'azzardo.

questo riteniamo impropria una copertura di tale natura su provvedimenti che possono capitare all'improvviso e possono avere una determinazione dell'ammontare incerta nella previsione. In più devo aggiungere che se accettassimo il principio di introdurre una serie di coperture a valere sull'aumento del prelievo sui giochi, lo stesso gioco diventerebbe una sorta di bancomat che potrebbe dar luogo a tutta una serie di coperture future per quanto riguarda ulteriori provvedimenti di spesa. Per questo la Ragioneria e il Governo ci tengono molto a presidiare questa posta, non perché non si possa variare l'eventuale tassazione, ma perché ciò deve avvenire nell'ambito di un ragionamento complessivo che riguarda tutto il sistema dei giochi. Quando discutiamo di questi argomenti abbiamo un invitato di pietra, rappresentato da quella parte di giochi gestiti dalla criminalità organizzata e con i quali dobbiamo fare i conti, non soltanto con un'azione di contrasto, come stiamo facendo, ma anche prevedendo un sistema di premiazioni che sia in qualche modo competitivo rispetto alla concorrenza posta in essere dai giochi illegali. Pertanto,... sarebbe improprio un intervento spot, come in questo caso, che prescindendo completamente da una dinamica più articolata”.

Sulla stessa linea il sottosegretario Vieri Ceriani, il quale nel dibattito sul cd. Decreto Sviluppo<sup>406</sup> ha sostenuto che “i margini di manovra su giochi e monopoli sono molto limitati per evitare il rischio che un ulteriore inasprimento dell'imposizione o una riduzione delle probabilità di vincita possano contrarre il gettito complessivo con una riduzione più che proporzionale della domanda”.

Peraltro, confermando l'intenzione di voler evitare un approccio “emergenziale”, il Governo ha lasciato intendere che la materia della fiscalità dei giochi sarà oggetto del disegno di legge di delega fiscale; per tale motivo, in attesa di una norma *ad hoc*, in via cautelativa, sembra siano stati ritirati i numerosi emendamenti presentati al decreto legge n. 16/2012.

Inoltre, con riferimento al sisma che ha colpito l'Emilia, nel decreto n. 6/2012<sup>407</sup> non sono stati previsti interventi nel settore dei giochi, nonostante ci siano state proposte da diverse parti politiche in tal senso. Sul punto, in risposta ad alcuni *rumors*<sup>408</sup> in merito alla

---

<sup>406</sup> D.L. 22 giugno 2012, n. 83 recante “*Misure urgenti per la crescita del Paese*”. Cfr. CAMERA DEI DEPUTATI, XVI legislatura, Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari Bilancio, tesoro e programmazione (V), Comunicato, Sede consultiva, 23 luglio 2012, p. 2.

<sup>407</sup> D.L. 6 giugno 2012 n. 74, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1 agosto 2012 n. 122, recante “*Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici che hanno interessato il territorio delle province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo il 20 e il 29 maggio 2012*”.

<sup>408</sup> Il Governo aveva considerato la possibilità di intervenire sui giochi; in tal caso, tuttavia, a differenza del decreto Abruzzo, non si sarebbe trattato di istituire nuovi giochi, ma di tassare maggiormente le vincite. In particolare, il Governo aveva considerato sia l'idea di aumentare l'aliquota del 6 per cento della tassa sulla fortuna, misura decisa dal governo Berlusconi con il decreto di agosto, alla quale il governo Monti ha dato piena applicazione, sia di ridurre la soglia di franchigia di 500 euro, sia di estendere l'ambito di applicazione della tassa sulla fortuna alle vincite di altri giochi. Lotteria Italia, bingo, casinò *online*, *poker online* e *slot machine*, per vari motivi non sono di fatto colpiti da tale prelievo (per le *slot* che in teoria possono dare vincite fino a

possibile intenzione del Governo di intervenire sul settore giochi per finanziare la ricostruzione delle zone colpite dal terremoto, il sottosegretario del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Vieri Ceriani<sup>409</sup>, aveva chiarito che “...*almeno per ora, non è previsto un aumento della tassazione sulle vincite dei giochi per finanziare la ricostruzione in Emilia Romagna e Veneto...siamo ad un livello per cui è molto delicato alzare il prelievo: ci sarebbe un rischio di calo delle giocate*”.

Alla luce di quanto sopra, quindi, il Governo sembrerebbe aver considerato l'ipotesi che, anche in tale settore<sup>410</sup>, l'aumento del livello di tassazione potrebbe non corrispondere ad un aumento delle entrate erariali.

Sul punto, era intervenuto anche l'allora direttore generale di A.A.M.S., Raffaele Ferrara, il quale, a margine della presentazione del Rapporto 2012 della Corte dei Conti sul coordinamento della finanza pubblica, commentando l'ipotesi – riportata da alcuni organi di stampa - di tassare ulteriormente il gioco d'azzardo per finanziare la ricostruzione delle zone dell'Emilia Romagna e del Veneto colpite dal sisma del maggio 2012, aveva esortato il Governo a valutare con la massima perizia nuove tasse sui giochi atteso che “*giochi e vincite sono già tassati?*” e che “*il settore si regge su equilibri molto particolari?*”.

In particolare, ad avviso di Ferrara, con un ulteriore aumento della tassazione nel settore giochi si correrebbe il rischio di subire, soprattutto nel comparto del gioco *online*, la “concorrenza” di mercati esteri che beneficiano di un sistema fiscale già fin troppo agevolato rispetto a quello italiano, determinando un crollo dei volumi di gioco e, di conseguenza, un minor gettito, con danni per l'Erario. Ad esempio, giochi come il *poker cash game*, i *casinò online* e i *betting exchange*, all'epoca introdotti proprio per rifinanziare l'Abruzzo, già presenterebbero un livello di tassazione limite rispetto alle piattaforme estere. Peraltro, ha continuato Ferrara, “*la tassa sulle vincite del 6% riguarda un po' tutto il mondo del gioco, e se la si estendesse alle scommesse sportive si colpirebbe un settore già in crisi?*”.

---

100 euro è di fatto impossibile). Restano esenti dalla nuova tassa anche le scommesse sportive, sulle quali l'imposizione si applica con un meccanismo legato al *payout* delle giocate, cioè alle vincite riconosciute ai giocatori che indovinano i pronostici. Così, M. SENSINI, *L'ipotesi di tasse più alte sui Giochi dello Stato*, in Corriere della Sera del 5 giugno 2012.

<sup>409</sup> COMMISSIONE PARLAMENTARE di vigilanza sull'anagrafe tributaria, *Indagine conoscitiva sull'anagrafe tributaria nella prospettiva del federalismo fiscale*. Audizione del Sottosegretario di Stato al Ministero dell'Economia e delle Finanze, dott. Vieri Ceriani, 6 giugno 2012.

<sup>410</sup> Nello stesso periodo, la Corte dei Conti, nel Rapporto 2012 sul coordinamento della finanza pubblica, presentato il 5 giugno 2012, aveva chiarito che l'aumento della pressione fiscale provoca “impulsi recessivi” sull'economia reale allontanando gli obiettivi di gettito e provocando un “rischio di avvistamento”. Cfr. CORTE DEI CONTI, *Rapporto 2012 sul coordinamento della finanza pubblica*, maggio 2012.

In definitiva, sembra ragionevole affermare come la destinazione del gettito riveniente dai giochi per finalità meritevoli possa rappresentare un ottimo modo di coniugare finalità di solidarietà ed un'attività ludica, in linea con i principi costituzionalmente protetti, ma che, tuttavia, la stessa non possa rappresentare, di per sé, un motivo sufficiente per aumentare *tout court* la tassazione sui giochi; in tal caso sarebbe opportuno procedere con la massima cautela effettuando tutti gli approfondimenti del caso e cercando di evitare, nei limiti del possibile, approcci emergenziali.

Infine, con riferimento alle restrizioni che l'ordinamento italiano pone in materia di giochi, si ritiene, in linea con quanto sostenuto dalla Corte di Giustizia Europea, che la destinazione dei proventi dei giochi per fini sociali, culturali ecc. non possa di per sé sola giustificare il monopolio legale.

## II.9. Conclusioni

L'analisi fin qui condotta rivela il notevole grado di asistematicità e disomogeneità che caratterizza la disciplina tributaria del settore giochi pubblici, probabilmente dovuta a una progressiva stratificazione storica di una pluralità di provvedimenti legislativi<sup>411</sup>.

Pur ravvisando la mancanza di un coordinamento delle varie leggi speciali attraverso la previsione di principi generali della materia e/o di norme strumentali volte a regolare la fase di attuazione del prelievo fiscale secondo meccanismi comuni ed omogenei, sembra possibile ricondurre le diverse tipologie di tributi, individuati nei paragrafi precedenti, ai seguenti tre meccanismi di prelievo:

- i) il sistema del margine erariale residuo, utilizzato per le *lotteries* ovvero per il gioco del lotto, le lotterie ed i giochi numerici a totalizzatore nazionale (come SuperEnalotto, SuperStar e Win for life);
- ii) il sistema della raccolta, utilizzato per il gioco del bingo, gli apparecchi da intrattenimento che consentono una vincita in denaro, le scommesse raccolte tramite rete fisica ed i concorsi pronostici (quali ad esempio il Totocalcio);
- iii) il sistema del margine lordo del concessionario, utilizzato per alcune tipologie di gioco a distanza.

---

<sup>411</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi...*, op. cit., 61

Il sistema del *marginale erariale residuo* rappresenta un meccanismo impositivo nel quale l'utile erariale deriva dal saldo tra la raccolta lorda (ammontare corrispondente al valore complessivo delle giocate effettuate), le vincite, gli aggi per i ricevitori ed i compensi per i concessionari (entrambi questi ultimi determinati come percentuale fissa della raccolta lorda).

In particolare, in tale sistema viene predeterminata legislativamente la percentuale degli introiti del gioco che sarà destinata alle vincite e alla remunerazione degli attori della filiera, individuando la percentuale destinata all'erario in via residuale.

Il meccanismo impositivo in questione rappresenta, quindi, un sistema di tassazione a monte e rispecchia la concezione del gioco pubblico come monopolio fiscale.

In considerazione del fatto che la gestione del gioco viene affidata in esclusiva allo Stato, infatti, il premio offerto ai vincitori viene ridotto rispetto a quello che sarebbe stato offerto ordinariamente in un assetto di libera concorrenza, con conseguente incameramento di un *extra-profitto* (in aggiunta a quello di mercato) da parte dello Stato-monopolista.

L'effetto economico di illusione finanziaria consistente nella percezione da parte del giocatore di una vincita esentasse, che in realtà è già decurtata a monte, viene ottenuto in tutte le categorie di gioco denominate "*lotteries*" ma con modalità diverse.

In particolare, nel gioco del lotto, lo Stato organizza e gestisce il gioco sotto il profilo del rischio, stabilendo le condizioni del contratto di scommessa in termini differenti rispetto alla parità di rischio quale si avrebbe in un assetto determinato esclusivamente su base statistica. Ne consegue che i premi messi a disposizione dei giocatori vengono ridotti *ab origine* dalla quota di remunerazione spettante all'ente statale in funzione di monopolista.

Nelle lotterie e nei giochi a totalizzatore, lo Stato non partecipa al gioco come controparte negoziale del giocatore in quanto, di regola, non assume il rischio dell'evento aleatorio, ma si limita ad organizzare il rapporto di gioco tra i vari giocatori. Il prelievo fiscale viene effettuato attraverso una decurtazione preventiva del montepremi destinato ai vincitori e, dunque, è in sostanza carente del requisito della aleatorietà che invece contraddistingue il gioco del lotto<sup>412</sup>.

Nel gioco del lotto, inoltre, è presente anche un'imposta sulle vincite che si va ad aggiungere al meccanismo impositivo sopra delineato. Dal 1° gennaio 2012, tale imposta è presente anche per le lotterie nazionali ad estrazione istantanea e per i giochi numerici a

---

<sup>412</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi...*, op. cit., 50.

totalizzatore nazionale. In quest'ultimo caso, tuttavia, l'imposta viene applicata soltanto alla parte della vincita che eccede i 500 euro; pertanto, sarà presente soltanto in caso di vincite superiori a 500 euro.

Tale sistema di tassazione, come accennato, rappresenta una modalità di tassazione tipica dei monopoli fiscali, la quale se da una parte è, per definizione, in grado di assicurare la certezza del gettito erariale e una certa facilità nello svolgimento dell'attività di accertamento, dall'altra, presenta criticità con riferimento ad altri aspetti quali la coerenza della base imponibile con la ricchezza tassata ed il principio di capacità contributiva<sup>413</sup>.

In particolare, come è stato osservato, la presenza di un monopolio fiscale fa sì che finalità erariali prevalgano sul principio di capacità contributiva<sup>414</sup>.

Del resto, la regolazione tributaria del fenomeno ludico, attraverso meccanismi giuridici idonei ad assicurare la riscossione di entrate patrimoniali a favore del pubblico erario, costituisce una tipica espressione di interesse fiscale dello Stato comunità<sup>415</sup>.

In tal caso, il prelievo fiscale viene stabilito a priori a prescindere da considerazioni relative alla capacità contributiva del giocatore o del concessionario del gioco.

Ad avviso di alcuni, in realtà, una manifestazione di capacità contributiva si sostanzierebbe nel fatto che i giocatori attraverso l'atto di gioco dimostrano la capacità patrimoniale dagli stessi detenuta<sup>416</sup>. Corollario di tale impostazione sarebbe la qualificazione di tale meccanismo impositivo come un'imposta sui consumi.

Sul punto, tuttavia, la Corte di Cassazione<sup>417</sup> ha rappresentato come i proventi derivanti dal gioco del lotto - considerazione che sembrerebbe estensibile a tutte le *lotteries* - non avrebbero natura tributaria in quanto meramente eventuali e totalmente autonomi rispetto all'ammontare degli incassi e delle vincite, dipendendo essi unicamente dalla differenza a saldo a fine esercizio fra introiti e costi del servizio. Inoltre, sempre ad avviso della Corte, *solo inquadrando il pagamento del privato nell'ambito del corrispettivo pecuniario della*

---

<sup>413</sup> S.L. RUJU, *Spunti critici in tema di costituzionalità dei c.d. monopoli fiscali*, op. cit., 250.

<sup>414</sup> Secondo il Lorenzon, il predetto principio costituzionale non potrebbe applicarsi alla prestazione del consumatore del bene o dell'utente del servizio forniti in regime di monopolio. Anche ammettendo la natura tributaria della prestazione, infatti, l'aspetto essenzialmente commutativo della stessa prevarrebbe, indubbiamente, sul carattere «solidaristico» tipico delle imposte. Tale tesi muove da un orientamento costante assunto dalla giurisprudenza della Corte costituzionale in merito all'individuazione delle prestazioni imposte, cui si applica la regola della ripartizione espressa dalla capacità contributiva. La Corte infatti esclude dalla disciplina dell'art. 53 quelle «contribuzioni relative a prestazioni di servizi il cui costo si può determinare visibilmente» (C. Cost., 2-4-1964, n. 30, GiC, 1964, 250; C. Cost., 17-4-1968, n. 23, ivi, 1968, 425); mentre vi ricomprende quelle «prestazioni contributive caratterizzate dal conseguimento di finalità generali» (C. Cost., 20-4-1977, n. 62, GiC, 1977, I, 606). G. LORENZON, *Monopoli...*, cit., 6.

<sup>415</sup> P. BORJA, *La disciplina tributaria dei giochi...*, op. cit., 53.

<sup>416</sup> P. BORJA, *La disciplina tributaria dei giochi...*, op. cit., 53.

<sup>417</sup> Cass. sent. n. 7996/2006

*prestazione ottenuta (prezzo, sia pure fissato dal monopolista) e non nell'ambito delle imposte, si sfugge alla censura, prospettata da alcuni, di lesione da parte del monopolio del Lotto del principio di cui all'art. 53 Cost., che prescrive un'imposizione tributaria fondata su criteri di capacità contributiva e progressività<sup>418</sup>.*

Il fatto che la presenza di monopolio fiscale adombri qualsiasi considerazione relativa al principio di capacità contributiva ha delle conseguenze anche in termini di coerenza della base imponibile con la ricchezza tassata. Nel meccanismo impositivo del margine residuo, infatti, essendo effettuata una tassazione alla fonte secondo regole predeterminate legislativamente, non risulta esservi coerenza tra base imponibile e ricchezza tassata.

Nel sistema della *raccolta*, il prelievo fiscale viene realizzato attraverso il pagamento di una prestazione patrimoniale commisurata alla raccolta lorda e determinata in base ad una percentuale prefissata.

Tale sistema può essere definito un meccanismo di imposizione “ibrido”, atteso che mantiene al suo interno sia elementi tipici del monopolio fiscale sia elementi tipici di un'imposta sul concessionario.

I caratteri tipici del monopolio fiscale possono rinvenirsi nel meccanismo di ripartizione, in base al quale il ricavato delle giocate viene ripartito *ab origine* tra vincite, quota fiscale (rappresentata dall'Imposta unica o dal PREU) e remunerazione dei concessionari. Pertanto, la giocata viene direttamente suddivisa, secondo le percentuali previste per legge, tra i soggetti coinvolti nel gioco.

Lo Stato, quindi, tramite l'aliquota del prelievo decide quale quota parte del ricavato del gioco compete ad esso e quale parte sia, invece, di pertinenza dei concessionari. L'attività del gioco, d'altra parte, è riservata allo Stato che, nel momento in cui la affida in concessione, individua evidentemente sia la remunerazione necessaria a garantire l'equilibrio economico finanziario degli operatori economici (concessionari) sia il prelievo che è destinato all'Erario<sup>419</sup>.

Il sistema della *raccolta* presenta, tuttavia, anche caratteri propri di un'imposta sul concessionario. Ciò si deduce dallo stesso dato normativo.

Infatti, a differenza del sistema del margine erariale residuo, nel quale non vi sono soggetti passivi individuati legislativamente e la tassazione ricade – *de facto* – sui giocatori-

---

<sup>418</sup> Sul punto, si rimanda al relativo paragrafo del capitolo I “IL MONOPOLIO IN MATERIA DI GIOCHI E SCOMMESSE COME MONOPOLIO FISCALE”.

<sup>419</sup> P. PETRANGELI, *Il difficile inquadramento del PREU...*, op. cit., p. 959.

vincitori, nel sistema della raccolta, il soggetto passivo *de iure* è rappresentato da colui che gestisce il gioco ovvero il concessionario.

Sul fronte dell'efficienza, anche tale sistema non presenta aspetti critici con riferimento all'attività di accertamento, atteso che un ammontare quale la raccolta lorda è facilmente verificabile dall'Amministrazione finanziaria; d'altra parte, possono essere rilevate censure con riferimento al principio di capacità contributiva e alla coerenza della base imponibile con la ricchezza tassata.

La base imponibile viene, infatti, commisurata alle somme giocate e quindi ad un parametro che appare un indicatore della capacità contributiva del giocatore piuttosto che del concessionario, ponendosi in contraddizione con il dato normativo.

Inoltre l'imposta risulta, rispetto alle entrate nette dello stesso concessionario (ossia decurtate delle sole vincite pagate), di entità notevole (circa il 50 per cento) e tale da sembrare non ragionevole, nonché in sovrapposizione con altri prelievi quali l'IRAP<sup>420</sup>.

Nel sistema del margine lordo del concessionario, il prelievo viene effettuato, appunto, sul cosiddetto margine lordo del concessionario, corrispondente all'importo della raccolta decurtato dell'ammontare delle vincite.

Tale sistema rappresenta una tipica imposta sul concessionario, rispettosa del principio di capacità contributiva (del concessionario) e in grado di assicurare la coerenza della base imponibile con la ricchezza tassata.

Il sistema in questione, inoltre, risulta in grado di favorire la competitività degli operatori nazionali nel mercato internazionale dei giochi. Sono state, infatti, proprio ragioni di competitività a spingere il legislatore nazionale ad introdurre questo sistema anche nel nostro ordinamento<sup>421</sup>.

Per contro, tassare il margine lordo del concessionario può presentare problemi dal punto di vista dell'accertamento, atteso che renderebbe più difficoltosa l'attività di verifica posta in essere dall'Amministrazione finanziaria.

Infatti, basandosi questo sistema su un ammontare differenziale (raccolta al netto delle vincite), le grandezze oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione diventerebbero due (non solo la raccolta, ma anche le vincite), richiedendo un diverso e maggiore livello di controllo.

---

<sup>420</sup> P. PETRANGELI, *Il difficile inquadramento del PREU...*, op. cit., p. 959.

<sup>421</sup> Cfr. D.L. n. 39/2009, c.d. Decreto Abruzzo.

L'introduzione di un sistema basato sul margine lordo dovrebbe necessariamente tener conto delle problematiche connesse alla possibile falsa rappresentazione della specifica realtà economica degli operatori di settore; problematica questa che, come noto, ha indotto il Legislatore nazionale ad introdurre con il comma 65 della Legge n. 220/2010, nel comma 4 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1998, la disposizione sanzionatoria relativa alle cc.dd. “*giocate simulate*”. Tale violazione è diretta, infatti, proprio ad evitare che un attore della filiera (di solito i titolari di punti vendita) possa modificare le “*quote*” a suo favore eseguendo egli stesso scommesse che gli consentano di “*abbattere*” il proprio utile di esercizio.

Prima di porre in essere tale sistema impositivo è dunque necessario sviluppare sistemi di controllo (composti da risorse informatiche e umane) sulla regolarità del comportamento dei soggetti coinvolti, per evitare il rischio di un “margine zero”.

Va, inoltre, rilevato come i sistemi di tassazione sul concessionario (“sistema della raccolta” e “sistema del margine lordo del concessionario”) presentano un maggior grado di flessibilità rispetto al sistema a monte, ad esempio premettono di modulare l'aliquota in base a scaglioni di raccolta e si prestano ad essere combinati con altri sistemi (ad esempio con uno a quota fissa), come accade in alcuni Paesi Europei.

In conclusione, la politica fiscale attinente ai giochi dipende da come il legislatore nazionale/*policy maker* decida di bilanciare i molteplici e irrinunciabili interessi sui quali la disciplina tributaria dei giochi va a impattare (contrasto dell'evasione fiscale, contrasto del gioco illegale, interessi erariali, competitività con i *bookmaker* esteri, ...).

Sul punto, non sembra possa identificarsi *ex ante* un modello “ideale” di tassazione dei giochi, esso sarà piuttosto un punto d'arrivo dopo che il legislatore nazionale avrà stabilito quale obiettivo meriti la priorità (privilegiare interessi erariali interni piuttosto che la competitività nei confronti dei *bookmaker* esteri).

Allo stato attuale, margini di manovra possibili risiedono nella opportunità di sostituire il sistema della *raccolta* con il sistema del *margine lordo del concessionario*.

Sembra possibile ritenere che sistema basato sulla raccolta costituisca un sistema maggiormente prudentiale in quanto in grado di offrire maggiori garanzie di stabilità sul versante del gettito.

Il sistema basato su margine privilegia invece le esigenze legate alla competitività dei concessionari nazionali.

Il sistema del margine lordo del concessionario sembra estensibile alle *lotteries* (ad esclusione del Lotto il cui meccanismo strutturale non lo permette) e alle scommesse.

Maggiori riserve si rilevano con riferimento agli apparecchi per quanto riguarda esigenze di contrasto all'evasione fiscale, esigenze che, ad ogni modo, vanno tenute presenti ogniqualvolta si decida di applicare il sistema del margine lordo del concessionario.

*Dott.ssa Paola Batalocco*

*Dott. Lorenzo Sacchetti*

*Avv. Alessio Persiani*

*Avv. Federico Rasi*

## CAPITOLO III

### LA DISCIPLINA COMUNITARIA DEL FENOMENO LUDICO

E perché il gioco sarebbe peggiore di un qualsiasi altro mezzo di far denaro, per esempio, magari del commercio?  
Fëdor Dostoevskij, *Il giocatore*, 1866<sup>422</sup>

#### **III.1. Profili comunitari in materia di giochi e scommesse nel campo delle imposte dirette e indirette**

Una volta precisati i lineamenti del monopolio fiscale nell'ambito della legislazione comunitaria nel paragrafo I.4., gli aspetti giuridici comunitari maggiormente problematici della gestione dei giochi e delle scommesse riguardano l'interazione tra normativa nazionale e libertà fondamentali, con particolare riguardo alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione delle prestazioni di servizio, sancite nel diritto dell'Unione europea.

Si tratta di tematiche sempre più dibattute, considerato l'elevato grado di internazionalizzazione dei gestori di giochi e scommesse, soprattutto grazie all'utilizzo di internet. Si assiste spesso alla creazione di gruppi di società, con numerose controllate e stabili organizzazioni che offrono servizi, multimediali e non, di gioco e di scommesse.

L'interprete dovrà di volta in volta sottoporre la disciplina fiscale nazionale al *test* di compatibilità con la normativa comunitaria, alla luce dei principi ormai consolidati nella giurisprudenza della Corte di Giustizia di non discriminazione e di non restrizione. Anche con riferimento al settore delle imposte dirette, sebbene sottratto alle competenze comunitarie e oggetto di competenza degli Stati membri, infatti, le disposizioni interne non devono impedire o ostacolare l'esercizio delle libertà fondamentali sancite nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

---

<sup>422</sup> Scritto per necessità (lo scrittore doveva pagare dei debiti di gioco!), pressato dagli editori ai quali aveva promesso questo romanzo, contemporaneo di "Delitto e castigo".

Com'è noto, il settore delle imposte indirette risulta, invece, assoggettato ad un grado soddisfacente di armonizzazione, sì da rendere più "visibili" le eventuali violazioni del diritto comune da parte delle singole legislazioni nazionali.

Tali principi generali risultano, altresì, applicabili anche ad altri profili pubblicistici della regolamentazione giuridica del fenomeno del gioco, quali quelli amministrativi (procedure di controllo, di autorizzazione o di concessione), nonché penalistici<sup>423</sup>, connessi, come è già stato messo in rilievo nei capitoli precedenti, all'obiettivo delle autorità di incanalare le attività di gioco d'azzardo entro circuiti assoggettabili a controllo e di reprimere le condotte illegali, sussistendo il rischio costante di infiltrazioni criminali.

Una volta individuato un possibile profilo di incompatibilità tra normativa interna e normativa comunitaria, occorrerà, secondo l'approccio sistematico seguito dalla Corte del Lussemburgo, valutare se sussistano cause di giustificazione, nel nostro caso motivi di interesse generale inerenti alla limitazione delle attività di gioco e di scommessa, anche nell'ipotesi in cui l'attività venga esercitata attraverso una struttura monopolistica. Individuata la causa di giustificazione, sarà, infine, necessario sottoporre al *test* di proporzionalità la vigenza nello Stato di stabilimento e nello Stato di residenza degli obblighi e controlli correlati all'ottenimento della concessione e al suo mantenimento.

Trattandosi di ambiti di intervento pubblicistico, diretta espressione della sovranità degli Stati membri, questi ultimi sono piuttosto restii a rinviare, sulla base del principio del reciproco affidamento, ai controlli effettuati e alle garanzie prestate negli altri Stati membri<sup>424</sup>. Lo stato attuale di integrazione del diritto comunitario non prevede, d'altra parte, alcun obbligo di mutuo riconoscimento delle autorizzazioni rilasciate dai vari Stati membri. A monte, occorrerebbe un ravvicinamento delle legislazioni nazionali sul rilascio

---

<sup>423</sup> Costante giurisprudenza della Corte di Giustizia afferma che il rispetto delle libertà fondamentali dell'Unione impone dei limiti alla competenza degli Stati membri anche in materia penale, (*Cfr.* sentenze 2 febbraio 1989, causa 186/87, *Cowan*, punto 19, e 19 gennaio 1999, causa C-348/96, *Calja*, punto 17).

Da ultimo v. sent. 15 settembre 2011, causa C-347/09, *Dickinger*, in occasione della quale la Corte di Giustizia ha stabilito che il diritto dell'Unione, e segnatamente l'art. 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (ex 49 CE), osta alla comminatoria di sanzioni penali per la violazione di un monopolio di gestione di giochi d'azzardo, quale il monopolio di gestione dei giochi di casinò commercializzati tramite internet, previsto dalla normativa nazionale, nel caso in cui tale normativa non sia conforme alle disposizioni del citato diritto dell'Unione.

<sup>424</sup> Secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia non è conforme al principio della libera prestazione dei servizi assoggettare un prestatore a restrizioni, al fine di salvaguardare interessi generali, qualora tali interessi siano già tutelati dalle norme alle quali il prestatore sottostà nello Stato membro in cui è stabilito. *Cfr.* sentenze 17 dicembre 1981, causa 279/80, *Webb*, punto 17; 23 novembre 1999, cause riunite C-369/96 e C-376/96, *Arblade e a.*, punti 34 e 35, e 22 gennaio 2002, causa C-390/99, *Canal Satélite Digital*, punto 38.

delle licenze, nonché dei correlati requisiti e controlli, per rendere più agevole l'attività transfrontaliera di servizi di gioco.

Le questioni divengono più complesse qualora l'attività transfrontaliera riguardi anche Paesi terzi. Dal punto di vista fiscale, in questi casi, sarà possibile soltanto azionare le disposizioni contenute in eventuali convenzioni contro le doppie imposizioni e la lotta contro l'evasione fiscale, stipulate con detti Paesi terzi. Garanzie, tuttavia, ancor meno incisive di quelle apprestate dalla disciplina comunitaria, al fine di assicurare trasparenza ed effettività nell'accertamento e nella riscossione della materia imponibile prodotta.

Altra questione di grande rilevanza riguarda l'individuazione o meno nello Stato membro ospitante di una presenza giuridicamente qualificata dell'offerente i servizi di gioco, sufficiente ad integrare gli estremi del concetto di stabile organizzazione (materiale o personale), al fine del correlato esercizio del potere impositivo nello Stato membro dove si svolge l'attività.

Qualora l'attività transfrontaliera di offerta dei giochi e scommesse si realizzi attraverso piattaforme informatiche, *smart softwares* in internet, deve tenersi conto delle complesse questioni relative alla tassazione (diretta e indiretta) delle operazioni di commercio elettronico (diretto e indiretto), la cui trattazione, sia pur in maniera sintetica, esula dal presente lavoro.

“A monte”, occorre individuare di quale tipologia di libertà fondamentale può avvalersi il soggetto che offre servizi transfrontalieri di gioco e di scommessa.

A meno che l'operatore non si avvalga di una struttura nel Paese ospitante tale da farlo partecipare, in modo stabile e continuo alla vita economica di quello Stato membro, la Corte di Giustizia<sup>425</sup> è orientata verso la libera circolazione delle prestazioni di servizio (art. 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea) e non verso il diritto di stabilimento.

L'art. 56 TFUE si applica agli operatori di giochi d'azzardo stabiliti in uno Stato membro, il quale proponga i propri servizi in un altro Stato membro, anche nel caso in cui quest'ultimo utilizzi, a tal fine, intermediari stabiliti nel medesimo Stato membro in cui si

---

<sup>425</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenze 8 settembre 2010, cause riunite C-316/07, da C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07, *Stoß e a.*, punti 59 e 60 e 15 settembre 2011, causa C-347/09, *Dickinger*, laddove, l'applicabilità dell'art. 56 TFU è stata affermata nel caso di servizi di giochi d'azzardo commercializzati tramite internet nel territorio di uno Stato membro ospitante da un operatore stabilito in un altro Stato membro, nonostante che tale operatore avesse, da una parte, creato nello Stato membro ospitante una determinata infrastruttura di supporto informatico, (un *server*), e, dall'altra, si fosse avvalso di servizi di assistenza informatica, offerti da un prestatore stabilito nello Stato membro ospitante, al fine di fornire i propri servizi a consumatori stabiliti anch'essi in questo Stato membro.

trovano i destinatari di tali servizi<sup>426</sup>. *A fortiori*, l'art. 56 risulta applicabile qualora l'operatore di giochi d'azzardo si serva non già di intermediari, bensì di semplici prestatori di servizi di supporto informatico nello Stato membro ospitante.

Altra rilevante questione riguarda la compatibilità con l'art. 56 TFUE dell'istituzione di monopoli, per l'organizzazione dei giochi, recanti specifiche restrizioni imposte dalla normativa nazionale al titolare del monopolio.

E' indubbio che la costituzione *in sé* di un monopolio, alla cui definizione si rimanda a quanto esposto nei precedenti capitoli, con conseguente attribuzione in esclusiva a favore di un unico operatore e che vieti a tutti gli altri operatori, compresi quelli stabiliti in altri Stati membri, di offrire servizi nel territorio del suddetto Stato membro, costituisce una manifesta restrizione della libera prestazione dei servizi garantita dall'art. 56 TFUE<sup>427</sup>.

Occorre allora verificare se tale restrizione possa essere giustificata da motivi imperativi di carattere generale. La Corte di Giustizia<sup>428</sup>, al riguardo, ha ammesso che gli obiettivi generalmente perseguiti dalle normative nazionali, connesse alla tutela dei destinatari dei servizi di gioco (lotta alla dipendenza al gioco, contrasto alle frodi) e, più in generale, dei consumatori, nonché alla tutela dell'ordine sociale<sup>429</sup> (ad es., vincoli di limiti di puntata *ad personam*) e dell'ordine pubblico (lotta contro la criminalità), sono sussumibili in suddetta categoria. Il gioco d'azzardo, come dimostrato ormai da numerose inchieste di polizia, diventa spesso uno strumento utilizzato dalla criminalità organizzata per realizzare riciclaggio del denaro sporco.

Per espresso richiamo dell'art. 62 TFUE, sono applicabili le deroghe sancite negli artt. 51 e 52 alla libertà di stabilimento<sup>430</sup>.

---

<sup>426</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 6 novembre 2003, causa C-243/01, *Gambelli e a.*, punto 58.

<sup>427</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenze 3 giugno 2010, causa C-203/08, *Sporting Exchange*, punti 22 e 24 e la giurisprudenza ivi citata.

<sup>428</sup> La Corte ha ripetutamente evidenziato che le particolarità di ordine morale, religioso o culturale, nonché le conseguenze moralmente e finanziariamente dannose per l'individuo e la società che accompagnano i giochi d'azzardo e le scommesse, possono essere tali da giustificare l'esistenza, in capo alle autorità nazionali, di un potere discrezionale sufficiente per determinare, in base alla loro propria scala di valori, le prescrizioni necessarie ai fini della tutela del consumatore e dell'ordine sociale (sentenza *Stoß e a.*, cit., punti 74 e 76).

<sup>429</sup> La celebre "teoria dei giochi", partendo da presupposti matematici, è stata applicata anche nelle scienze sociali per lo studio delle interazioni delle scelte individuali tra individui in competizione o in cooperazione.

<sup>430</sup> L'art. 51, co. 1°, esclude dall'applicazione delle disposizioni sulla libertà di stabilimento le attività che partecipino in uno Stato membro, sia pure occasionalmente, all'esercizio di pubblici poteri. In virtù dell'art. 52, co. 1°, "resta impregiudicata l'applicabilità delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che prevedano un regime particolare per i cittadini stranieri e che siano giustificate da motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica".

Gli Stati membri sono conseguentemente liberi di individuare il livello di sicurezza ritenuto più appropriato e di predisporre il sistema general-preventivo reputato più idoneo a perseguire detto obiettivo.

La costituzione del monopolio costituisce uno degli strumenti di protezione più elevato nei confronti dei consumatori (con il fine di prevenire le frodi, l'induzione a spese eccessive collegate al gioco e di lotta alla dipendenza al gioco), ma al contempo, anche una misura estremamente restrittiva. La concessione di diritti esclusivi ad un unico ente assoggettato ad un serrato controllo da parte delle autorità pubbliche, per la maggior parte degli Stati membri rappresenta il mezzo più efficace per garantire la prevenzione di tutti gli effetti nocivi, morali e finanziari, del gioco e della sua dipendenza.

Il monopolio, in quest'ottica, assolve prima che a funzioni di tipo tributario, a strumento di governo del gioco.

L'instaurazione di una misura tanto restrittiva può essere giustificata esclusivamente allo scopo di assicurare un livello di tutela particolarmente elevato rispetto agli obiettivi di ordine generale suesposti. Rimane, invece, del tutto irrilevante il (solo) fatto che l'autorizzazione e il controllo di un determinato numero di operatori privati possano rivelarsi più onerosi, per le autorità nazionali, rispetto ad una tutela esercitata su un operatore unico<sup>431</sup>.

Anche se non espressamente riconosciuto, è evidente che la costituzione dei monopoli fiscali da parte degli Stati membri miri anche a finalità squisitamente di tipo tributario di incremento delle entrate. Tale finalità non rientra, tuttavia, per la Corte nel novero delle cause di giustificazione invocabili per la restrizione della libera circolazione delle prestazioni di servizio<sup>432</sup>.

Seguendo l'*iter* logico della giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia, è necessario a questo punto sottoporre le misure nazionali al *test* di proporzionalità.

Anche se formalmente rispondenti a interessi meritevoli di tutela anche da parte dell'Unione europea, il *test* consente di vagliare se anche nella sostanza queste siano le più idonee al raggiungimento degli obiettivi preposti, senza conculcare oltremodo le libertà

---

<sup>431</sup> Si v. in tale direzione, Corte di Giustizia, sentenze 14 settembre 2006, causa C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, punto 48, e 27 gennaio 2009, causa C-318/07, *Persche*, punto 55.

<sup>432</sup> Si v. caso *Dickinger*, cit., punto 55, laddove la Corte asserisce *de plano* che “il solo obiettivo della massimizzazione delle entrate dell'Erario non può consentire” la restrizione della libera circolazione dei servizi derivante dall'istituzione di un monopolio per la gestione del gioco d'azzardo e delle scommesse.

fondamentali sancite nel Trattato. Spetterà al giudice di rinvio applicare concretamente il *test* di proporzionalità, verificando tutti gli elementi di fatto e di diritto.

In particolare, il contesto normativo in cui si inquadra l'istituzione del monopolio deve consentire al titolare dello stesso di agire in modo coerente e sistematico, attraverso la strutturazione di un'offerta quantitativamente circoscritta e qualitativamente modulata in funzione degli obiettivi prefissati.

Il *test* di proporzionalità avrà, *in primis*, ad oggetto le restrizioni previste dalla normativa nazionale a carico del titolare del monopolio. Tali restrizioni<sup>433</sup> possono riguardare la veste giuridica (imponendo l'adozione di un determinato modello societario), l'ammontare del capitale sociale, la sede o l'eventuale divieto di creare filiali in altri Stati membri.

La Corte<sup>434</sup>, nel delineare le direttive da impartire al giudice di rinvio, ha affermato che l'attuazione di una politica commerciale dinamica e espansionistica da parte del titolare di un monopolio in materia di giochi d'azzardo, con nuovi servizi di gioco apprestati e spese di pubblicità crescenti, si ponga in contrapposizione con l'asserito obiettivo di limitare le spese eccessive legate al gioco e di contrasto alla dipendenza dal gioco<sup>435</sup>. Conseguentemente, la costituzione del monopolio realizzerebbe una restrizione della libertà fondamentale di prestazione dei servizi, non supportata da idonea giustificazione.

L'insegnamento della Corte di Giustizia applicato in Italia è foriero di importanti conseguenze. Basti pensare al costante incremento dell'offerta di giochi, anche tramite

---

<sup>433</sup> Dal Consiglio di Giustizia amministrativa della Regione Siciliana è stata avanzata domanda di pronuncia pregiudiziale, il 3 marzo 2011, in merito alla compatibilità tra la normativa nazionale, introdotta a partire dal decreto Bersani, cioè il D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito in L. n. 248 del 4 agosto 2006, e gli artt. 43 e 49 del Trattato CE (oggi artt. 49 e 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea), con riferimento a una disciplina interna che prevede, fra l'altro:

a) l'esistenza di un indirizzo generale di tutela dei titolari di concessioni rilasciate in epoca anteriore e al termine di una gara che aveva illegittimamente escluso una parte degli operatori;

b) la presenza di disposizioni che garantiscono, di fatto, il mantenimento delle posizioni commerciali acquisite (come ad esempio il divieto per i nuovi concessionari di collocare i loro sportelli al di sotto di una determinata distanza da quelli già esistenti);

c) la previsione di ipotesi di decadenza della concessione nel caso che il concessionario gestisca direttamente o indirettamente attività transfrontaliere di gioco assimilabili a quelle oggetto di concessione.

La causa *Rizzo*, C-107/11 è attualmente in discussione e si attende il deposito delle conclusioni dell'Avvocato generale.

<sup>434</sup> Si v. ancora caso *Dickinger*, cit., punti 59 e 60.

<sup>435</sup> Ove le autorità di uno Stato membro inducano ed incoraggino i consumatori a partecipare ai giochi d'azzardo affinché il pubblico erario ne benefici sul piano finanziario, le autorità di tale Stato non possono invocare l'ordine pubblico sociale, con riguardo alla necessità di ridurre le occasioni di gioco per giustificare ostacoli alla libera prestazione di servizi (v. sentenza *Gambelli e a.*, cit., punto 69).

internet, con massicce e imponenti campagne pubblicitarie sui *mass-media*, con la sola avvertenza di stampo *farmacologico* del “giocare senza esagerare”.

Gli Stati membri non possono, da una parte, invocare le ragioni dell’ordine pubblico per legittimare l’istituzione dei monopoli fiscali sui giochi e, dall’altra, incoraggiare e fomentare la partecipazione dei propri consociati alla partecipazione ai giochi stessi, al fine di incrementare il relativo gettito.

Il potenziamento delle attività commerciali di un operatore al quale siano stati riconosciuti in monopolio i diritti esclusivi nel settore dei giochi e delle scommesse, accompagnato magari da un significativo incremento dei proventi, implica per la Corte un’attenzione particolare volta a controllare l’idoneità del mezzo prescelto dallo Stato membro per il soddisfacimento degli interessi generali perseguiti. La stessa giurisprudenza della Corte<sup>436</sup> ammette che i motivi economici<sup>437</sup>, comprese le finalità tributarie di finanziamento delle attività di pubblica utilità, possano essere presenti nella costituzione dei monopoli sui giochi, ma a condizione che abbiano carattere del tutto sussidiario e che non rappresentino, al contrario, obiettivo esclusivo o principale. Tali interessi non rientrano, infatti, nel novero delle deroghe sancite negli artt. 51 e 52 TFUE quali motivi di rilevanza generale, capaci di giustificare una restrizione alla libertà di stabilimento o alla libera prestazione dei servizi.

L’espansione commerciale del monopolista è giustificata soltanto nei limiti in cui è necessaria per attrarre ai canali legali giocatori ancorati alle attività illecite di gioco e di scommessa, spesso assoggettati al controllo di potenti organizzazioni malavitose<sup>438</sup>.

---

<sup>436</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenze 24 marzo 1994, causa C-275/92, *Schindler*, punti 57 e 60; 21 settembre 1999, causa C-124/97, *Lääriä e a.*, punti 32 e 37; 21 ottobre 1999, causa C-67/98, *Zenatti*, punti 35 e 36, nonché *Gambelli e a.*, *cit.*, punti 61 e 62); 6 ottobre 2009, causa C-153/08, *Commissione/Spagna*, punto 43; 30 giugno 2011, causa C-212/08, *Zeturf Ltd*, punto 52.

<sup>437</sup> Ininfluenti anche eventuali ragioni di sviluppo economico di determinate aree territoriali, considerando gli effetti favorevoli generalmente derivanti dal gioco, tanto da aver fatto giungere alla costruzione di vere e proprie “*sin cities*” come Las Vegas e Atlantic city.

Sull’irrelevanza delle ragioni di sviluppo rurale di una regione francese connessa alle scommesse ippiche, si v. Corte di Giustizia, sentenza 30 giugno 2011, C-212/08, *Zeturf Ltd*, punto 53.

<sup>438</sup> La Corte ha, però, dichiarato che una politica di espansione controllata delle attività del gioco può dimostrarsi coerente con l’obiettivo di canalizzare queste ultime in circuiti controllabili, attirando giocatori che esercitano attività di giochi e di scommesse clandestini vietate verso attività autorizzate e regolamentate.

Basti pensare, *a contrario*, al proibizionismo (per il consumo di bevande alcoliche e del gioco d’azzardo) introdotto negli anni ’30 e ’40 negli USA e ai suoi effetti deleteri, in termini di proliferazione della criminalità organizzata, con l’emersione di personaggi quali Al Capone, condannato e incarcerato ad Alcatraz, com’è noto, soltanto per evasione fiscale.

Una simile politica può in effetti essere al contempo coerente sia con l’obiettivo di evitare lo sfruttamento delle attività del gioco d’azzardo a fini criminali o fraudolenti, che con quello della prevenzione dell’incitamento a spese eccessive collegate al gioco e di lotta alla dipendenza dallo stesso, indirizzando i

Per conseguire tale obiettivo di incanalamento verso circuiti controllati, gli operatori autorizzati debbono offrire opzioni alternative affidabili, ma al tempo stesso attraenti, rispetto alle attività non regolamentate, il che può di per sé comportare l'offerta di una vasta gamma di giochi, una pubblicità di una certa risonanza e il ricorso a nuove tecniche di commercio e di distribuzione<sup>439</sup>.

La Corte di Giustizia ha, comunque, ribadito che l'attività di *marketing* effettuata dal titolare di un monopolio pubblico deve restare contenuta e strettamente limitata a quanto necessario al fine di incanalare i consumatori verso le reti di gioco legali. Per contro, la pubblicità non può essere diretta ad incoraggiare la naturale propensione<sup>440</sup> al gioco dei consumatori, stimolando la loro partecipazione attiva al medesimo, in particolare proponendo un'immagine positiva e spensierata del gioco, aumentandone il potere di attrazione, attraverso messaggi accattivanti<sup>441</sup> che accendano la *spes* di cambi di vita radicali grazie a vincite considerevoli<sup>442</sup>.

Il principio fondamentale che la Corte di Giustizia ha ormai stabilito è che, in nessun caso, le restrizioni derivanti dalla costituzione di un monopolio sui giochi e sulle scommesse possono essere giustificate dalla volontà di aumentare il gettito tributario.

La necessità che la sede del titolare del monopolio sia ubicata nel territorio dello Stato membro di provenienza deve, in particolare, essere motivata sulla base dell'attività di sorveglianza che devono svolgere le autorità preposte (con riferimento all'organizzazione

---

consumatori verso l'offerta proveniente dal titolare del monopolio pubblico, offerta che si presume sia allo stesso tempo al riparo da fattori criminali e concepita per meglio salvaguardare i consumatori contro le spese eccessive e la dipendenza dal gioco (sentenza *Stoß e a., cit.*, punti 101 e 102).

<sup>439</sup> Si v. sentenze *cit. Placanica e a.*, punto 55; *Stoß e a.*, punto 101; *Ladbrokes Betting & Gaming e Ladbrokes International*, punti 30 e 37, e *Zeturf*, punto 69. La Corte ha sostenuto che, considerato il fatto che l'obiettivo della tutela dei consumatori contro la dipendenza dal gioco è, in linea di principio, difficilmente compatibile con una politica di espansione dei giochi d'azzardo, caratterizzata in particolare dalla creazione di nuovi giochi e dalla pubblicità fatta a questi ultimi, una siffatta politica può essere considerata coerente solo se le attività illegali presentino una dimensione considerevole e se i provvedimenti adottati siano diretti ad incanalare il desiderio di gioco dei consumatori entro circuiti legali.

<sup>440</sup> Il gioco, nelle sue declinazioni virtuose e viziose, sembra appartenere da sempre alle inclinazioni dell'uomo di qualunque tempo e spazio. Sul punto particolarmente significativi i due aforismi che seguono. "Nell'uomo autentico si nasconde un bambino che vuole giocare" di **Friedrich Nietzsche**, *Così parlò Zarathustra*, 1885 e "L'uomo è veramente uomo soltanto quando gioca" di Friedrich Schiller, *Sull'educazione estetica dell'uomo*, 1795.

<sup>441</sup> I consumatori dovrebbero almeno essere informati delle probabilità statistiche – matematiche di vincita. Diritto di informazione che non ridurrebbe in modo significativo la propensione al gioco e alle scommesse, *mutatis mutandis*, come si verifica per le avvertenze sulle scatole di sigarette volte a razionalizzarne il consumo, ma renderebbe la partecipazione allo stesso più consapevole.

Le statistiche indicano, inoltre, che la propensione al gioco aumenta, soprattutto in alcuni strati della società, in concomitanza di crisi economiche e aumento del tasso di disoccupazione. *Panem et circenses!*

<sup>442</sup> *Cfr.* sentenza *Stoß e a., cit.*, punto 103.

Sulla dimensione onirica del gioco ci piace citare di Sigmund Freud, *Il poeta e la fantasia*, 1907, "Il contrario del gioco non è ciò che è serio, bensì ciò che è reale".

delle scommesse, ai loro canali di distribuzione, compresa la proporzione delle vincite rispetto alle puntate), ma non può essere fondata sulla scelta più conveniente dal punto di vista fiscale dei criteri di collegamento formale.

Spetterà, comunque, al giudice di rinvio verificare se le preoccupazioni connesse al contrasto alle attività illecite nel campo dei giochi e delle scommesse siano fondate e se nel caso concreto esistano altri mezzi e diverse modalità meno restrittive, per garantire un livello equivalente di vigilanza, eventualmente prendendo in considerazione anche i controlli effettuati negli altri Stati membri.

Con riferimento all'utilizzo di internet, la Corte di Giustizia<sup>443</sup> ha dichiarato che esso costituisce semplicemente uno dei canali di distribuzione dell'offerta dei giochi. Risulterebbe, pertanto, ingiustificatamente discriminatorio un eventuale regime nazionale volto a differenziare il relativo trattamento giuridico rispetto al settore dei giochi e delle scommesse nel loro complesso. La Corte ha rilevato che le restrizioni relative all'offerta di giochi di azzardo tramite internet conducono ad una situazione di svantaggio maggiore gli operatori ubicati al di fuori dello Stato membro interessato, nel territorio del quale i destinatari fruiscono dei servizi, in quanto detti operatori sarebbero privati di uno strumento di commercializzazione particolarmente efficace per accedere direttamente a tale mercato rispetto agli operatori stabiliti nel medesimo Stato membro<sup>444</sup>.

La Corte<sup>445</sup>, ha, tuttavia, già avuto modo di evidenziare che le peculiarità connesse all'offerta di giochi d'azzardo via internet (assenza di un contatto diretto tra il consumatore e l'operatore, facilità di accesso in ambiente isolato in assenza di controllo sociale, potenziale frequenza illimitata del ricorso al canale), possano implicare rischi maggiori, specie con riferimento a particolari categorie vulnerabili quali i giovani e, in genere, i soggetti con più alta propensione al gioco, rispetto ai tradizionali canali di distribuzione.

Con riferimento all'imposta sul valore aggiunto<sup>446</sup>, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro scommesse sono esentate<sup>447</sup>, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro (art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva).

---

<sup>443</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 8 settembre 2010, causa C-46/08, *Carmen Media Group*, punto 100.

<sup>444</sup> Si v. Corte di Giustizia, sentenze 11 dicembre 2003, causa C-322/01, *Deutscher Apothekerverband*, punto 74, e 2 dicembre 2010, causa C-108/09, *Ker-Optika*, punto 54.

<sup>445</sup> Cfr. sentenze *cit. Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International*, punti 70 e 72, *Carmen Media Group*, punti 101 e 102 e *Zeturf Ltd*, punti 78 e 80.

<sup>446</sup> Da ultimo, con riferimento all'IVA, si segnala la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spagna) il 18 luglio 2011, causa C-377/11, *International Bingo Technology, S.A.*, con riferimento alla questione se il pagamento da parte dei giocatori della parte del prezzo delle cartelle

Detta esenzione, secondo consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>448</sup>, è motivata da considerazioni di ordine pratico, in quanto le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, e non, come nel caso relativo a determinate prestazioni di servizi d'interesse generale in ambito sociale, dalla volontà di garantire a tali attività un trattamento più favorevole.

Le norme sull'esenzione devono, comunque, essere interpretate in senso restrittivo e limitate esclusivamente alle operazioni di scommessa, caratterizzate dall'attribuzione di una possibilità di guadagno agli scommettitori a fronte dell'assunzione del rischio di dover corrispondere le relative vincite. Ne deriva la loro non applicabilità a tutti i servizi accessori<sup>449</sup> (quali ad esempio, di *call centre*), non rientrando questi ultimi nel novero delle operazioni di scommessa ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva.

Anche le norme che prevedono le esenzioni di cui all'art. 135, n. 1, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, in quanto costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo<sup>450</sup>. Gli Stati membri possono di conseguenza validamente restringere l'ambito di applicazione dell'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 135, n. 1, lett. i)<sup>451</sup>, della Direttiva 2006/112, selezionando le tipologie di gioco e di

---

corrispondente ai premi impliciti un autentico consumo di beni o servizi, ai fini della costituzione del fatto generatore dell'IVA.

<sup>447</sup> La Corte ha costantemente dichiarato che l'organizzazione e la gestione dei giochi e degli apparecchi per giochi d'azzardo debba essere, in linea di principio, esente dall'IVA (v., *ex plurimis*, sentenze 11 giugno 1998, causa C-283/95, *Fischer*, punto 25, nonché sentenza 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, *Linneveber e Akritidis*, punto 23).

<sup>448</sup> Si v. sentenze 13 luglio 2006, causa C-89/05, *United Utilities*, punto 23, e 10 giugno 2010, causa C-58/09, *Leo-Libera*, punto 24.

<sup>449</sup> *Cfr.* sentenza *United Utilities*, *cit.*, punto 29. *Contra*, tuttavia, sentenza 14 luglio 2011, causa C-464/10, *Pierre Henfling*, con riferimento all'attività di raccolta delle scommesse (ippiche) svolta da un operatore economico in nome proprio, ma per conto dell'impresa che organizza e gestisce la raccolta generale delle scommesse stesse all'interno dello Stato membro.

<sup>450</sup> Si v., per analogia, per quanto riguarda la sesta direttiva, sentenza 13 luglio 2006, causa C-89/05, *United Utilities*, , punto 21).

<sup>451</sup> *Cfr.* Corte di Giustizia, 10 giugno 2010, causa C-58/09 sull'organizzazione di giochi d'azzardo mediante *slot machines*. La stessa formulazione dell'art. 135, n. 1, lett. i), della direttiva 2006/112 riconosce ampio margine di valutazione discrezionale agli Stati membri circa l'esenzione o la tassazione delle operazioni di cui trattasi dal momento che consente ai detti Stati di fissare le condizioni e i limiti ai quali il beneficio di tale esenzione può essere subordinato. Gli Stati membri sono titolari, inoltre, del potere discrezionale di impedire o limitare in tutto o in parte le attività in esame, oppure, di prevedere, a tal fine, modalità di controllo più o meno rigorose. *Cfr.* sentenze 24 marzo 1994, causa C-275/92, *Schindler*, punto 61, e 21 settembre 1999, causa C-124/97, *L\_r\_ e a.*, punto 35.

scommessa beneficiarie, oppure in funzione o del numero dei giochi autorizzati o del fatturato che tali giochi producono.

L'unico limite imposto dai principi di non discriminazione e di neutralità fiscale al legislatore nazionale è quello di non riconoscere l'esenzione a talune forme di gioco e di scommessa e non ad altre, qualora siano tra di loro in concorrenza.

Trattamenti fiscali discriminatori non sono tollerati neppure se giustificati da attività di rilevanza sociale. Emblematici, a tal proposito, il caso *Lottery winnings* relativo al Portogallo e un analogo caso riguardante la Spagna. Nel primo<sup>452</sup>, la Commissione dell'Unione europea ha promosso una procedura di infrazione contro il Portogallo, deferendolo alla Corte di Giustizia, in quanto riteneva ingiustificatamente discriminatoria e restrittiva della libera circolazione dei servizi intra-comunitari, la legislazione di detto Stato membro che, mentre imponeva la tassazione sulle vincite dei giochi e scommesse straniere, esentava quelle interne che facevano parte di un determinato network di imprese, svolgenti anche attività di rilevanza sociale.

In occasione della pronuncia 6 ottobre 2009, causa C-153/08, riguardante, invece, il Regno di Spagna, la Corte di Giustizia ha reputato incompatibile con la libera circolazione dei servizi all'interno dell'Unione europea, nonché dei confini dello Spazio economico europeo (v. art. 36 del relativo accordo), la disciplina tributaria che esentava le vincite provenienti dalla partecipazione a lotterie, giochi e scommesse organizzati in Spagna da taluni organismi pubblici ed enti stabiliti in tale Stato membro e che esercitano attività a carattere sociale d'assistenza senza scopo di lucro, senza che questa stessa esenzione fosse altresì concessa alle vincite provenienti da lotterie, giochi e scommesse organizzati dagli organismi e dagli enti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione o dello Spazio economico europeo e che esercitano attività dello stesso tipo.

La forte eterogeneità dei meccanismi di tassazione oggi vigente in materia di giochi e scommesse, come già analizzato nei capitoli precedenti, qualora qualificabili quali tributi "sui consumi", è foriera di dubbi di compatibilità con le disposizioni comunitarie che sanciscono il divieto di mantenimento di altri prelievi fiscali, avente caratteristiche analoghe a quelle dell'imposta sul valore aggiunto<sup>453</sup>.

---

<sup>452</sup> Procedura di infrazione IP/09/567 del 14 aprile 2009, Commissione UE v. Portogallo. La procedura si è poi interrotta a seguito del fatto che lo Stato membro in questione si è conformato, sebbene non in toto, alle indicazioni sancite dalla Commissione europea.

<sup>453</sup> Su tale problematica, emblematica la pronuncia della Corte di Giustizia, 3 ottobre 2006 causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona Soc. coop. a r.l.*, sul rapporto IVA ed IRAP in Italia.

Concludendo, è possibile rilevare che l'utilizzo dell'istituto del monopolio nell'imposizione tributaria dei giochi e delle scommesse, integra una manifesta e riconoscibile restrizione al principio di libera circolazione dei servizi sancito nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Sebbene tale restrizione sia giustificata sulla base di motivi di carattere generale, i profili meramente tributari non vi sono ricompresi.

Potendosi attuare gli obiettivi del contrasto alla dipendenza al gioco e alle infiltrazioni della criminalità organizzata attraverso l'introduzione di istituti e modalità diversi, l'utilizzo del monopolio rischia di passare indenne il test di proporzionalità costantemente riproposto in sede comunitaria.

La tassazione non monopolistica dei giochi consentirebbe, inoltre, allo Stato italiano di rendere esplicito, procurando le adeguate tutele e modalità tecniche di accertamento e di riscossione, l'interesse erariale in un settore in continua ascesa, senza dover a tutti i costi mascherarne la curatela in nome di obiettivi pubblicistici diversi.

Tra le suggestioni, *de iure condendo*, quella di inserire il gettito derivante dalla tassazione delle attività ludiche in esame, in tutto o in parte, tra le c.d. risorse proprie del bilancio comunitario.

Trattasi, infatti, di un prelievo caratterizzato dai principali requisiti che la Commissione dell'Unione europea<sup>454</sup> reputa necessari a tal fine: - a) *sufficiency* e *stability*, considerando il *trend* esponenziale del settore; per quanto riguarda l'efficienza: a) *visibilità*, b) *low operating costs* e c) *efficient allocation of resources*. Sotto il profilo, tuttavia, dell'*equity*, occorre tenere conto dei livelli bassi sia in termini di *horizontal equity* e *fair contributions* in ragione della mancata armonizzazione della relativa disciplina fiscale nel settore tra gli Stati membri, che in quella di *vertical equity*, in quanto al carattere non redistributivo del prelievo.

*Prof. Agostino Ennio La Scala*

---

<sup>454</sup> Cfr. European Commission, Directorate-General, Taxation and Customs Union, Taxation papers, "Tax-based EU own resources: an assessment", n. 1/2004, Bruxelles.

## CAPITOLO IV

### CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

#### IV.1. Valutazioni dell'esistente modello di *gaming taxation*

<i>Proprietà</i> La normativa è stata introdotta con lo strumento legislativo più appropriato (legge, decreto legge, regolamento, ecc.)?					
Margine erariale residuo <sup>455</sup>	Sistema della raccolta <sup>456</sup>	Margine lordo del concessionario <sup>457</sup>			
●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>			
●●○○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○○ no <input checked="" type="checkbox"/>	●●○○○ no <input checked="" type="checkbox"/>			
●●●○○ in parte <input checked="" type="checkbox"/>	●●●○○ in parte <input type="checkbox"/>	●●●○○ in parte <input type="checkbox"/>			
●●●●○ sì <input type="checkbox"/>	●●●●○ sì <input type="checkbox"/>	●●●●○ sì <input type="checkbox"/>			
●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>			

Oggi giorno, coloro che volessero tentare un primo approccio scientifico nello studio del fenomeno ludico, si troverebbero dinanzi ad un “mostro giuridico”, costituito da un’infinità di regole estremamente eterogenee che vanno: dalla legge in senso formale ai decreti direttoriali, passando tra decreti legge regolamenti ministeriali e governativi e sfiorando principi costituzionali e comunitari.

Scorrendo le diverse norme che tendono a regolare la materia si ha un’unica certezza: la disciplina intera è sorta nella completa assenza di un disegno omogeneo.

Ne è prova la continua normazione che, soprattutto nel suo periodo di sviluppo, ha avuto un unico scopo: fare cassa.

Tralasciando le norme che governano il gioco del lotto e delle lotterie nazionali, oramai non più recenti, il resto dei giochi ha visto una serie infinita di interventi legislativi e non, volti per lo più alla istituzione e regolamentazione di un sempre maggior numero di giochi.

<sup>455</sup> Il sistema del margine erariale residuo viene applicato ai seguenti giochi: Lotto, Lotterie nazionali e giochi numerici a totalizzatore (Superenalotto, Superstar e Win for life).

<sup>456</sup> Il sistema della raccolta si applica con riferimento ai seguenti giochi: Bingo, Apparecchi da intrattenimento (*New Slot* e *Videolottery*), Scommesse e Concorsi pronostici (Totocalcio, Totip ecc.).

<sup>457</sup> Il sistema del margine lordo del concessionario si applica con riferimento ad alcuni giochi a distanza (giochi di sorte a quota fissa e giochi di carte con vincita in denaro, organizzati in forma diversa dal torneo).

A tal riguardo, come si è avuto modo di vedere nell'ambito dello studio del fenomeno ludico, la confusione che regna all'interno della materia ha creato numerosi dubbi circa:

- la corretta individuazione del tipo di monopolio che regola i giochi e le scommesse (fiscale o semplicemente amministrativo);
- l'esatta natura dei proventi monopolistici (tributaria o meno);
- la costituzionalità dei prelievi fiscali (sia con riferimento all'art. 23 che all'art. 53 Cost.);
- la rispondenza ai principi comunitari della libertà di stabilimento e di prestazioni di servizi.

Volendo fare un breve *excursus* degli strumenti giuridici utilizzati per disciplinare nel suo complesso la materia de quo si hanno i seguenti risultati:

- intanto, non esiste una disciplina omogenea e coerente dei prelievi fiscali. Infatti, a seconda del gioco, si possono avere le seguenti tipologie di imposizione:
  - . previsione di specifici tributi (imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, prelievo erariale unico, imposta sugli intrattenimenti) che gravano sul soggetto organizzatore del gioco;
  - . tassazione della vincita in capo al giocatore tramite una ritenuta alla fonte *ad hoc* (prevista per il gioco del lotto, per le lotterie nazionali ad estrazione istantanea, per i giochi numerici a totalizzatore nazionale e per le *Videolottery*), autonoma rispetto alla ritenuta ex art. 30, comma 1, del DPR n. 600/1973<sup>458</sup>;
  - . tassazione a monte tramite decurtazione *ab origine* del montepremi, applicata con riferimento alle cd. *lotteries* (Lotto, Lotterie nazionali e giochi numerici a totalizzatore nazionale).
- alcuni prelievi nascono per così dire quasi casualmente. Prova ne è il PREU che visto il gettito che garantisce avrebbe, quantomeno, richiesto l'adozione di una legge formale che ne avesse disciplinato interamente la materia: presupposto, soggetti passivi, aliquote, accertamento, liquidazione e riscossione. Invece, il tributo vede la luce attraverso un scarno regolamento ministeriale: il D.M. 31 gennaio 2000, n. 29. Successivamente, si inseriscono nuove norme attraverso l'improprio utilizzo di regolamenti o decreti legge (*ex multis* D.L. 30 settembre 2003, n. 269);

---

<sup>458</sup> Va, tuttavia, rilevato che, nel caso del gioco del lotto, la ritenuta si applica sull'intero ammontare della vincita, negli altri casi, soltanto sulla parte della vincita eccedente i 500 euro.

- molto spesso vengono utilizzati i decreti legge delle varie manovre economiche al fine di inserire vari aggiustamenti che si ritengono rilevanti;
- l'esatto ammontare di alcuni prelievi avviene spesso tramite strumenti di dubbia legittimità costituzionale. Si veda per esempio, con riferimento al Superenalotto, il Decreto Direttoriale n. 2009/21731 dell'11 giugno 2009 con il quale le poste di gioco vengono ripartite tra montepremi, filiera distributiva, concessionario e Stato. Non ultimo l'art. 2, comma 3, del D.L. n. 138/11 che, con forti dubbi di legittimità costituzionale, ha rilasciato al Direttore dell'AAMS un amplissima delega pressoché illimitata;
- l'esatto ammontare dei diversi prelievi non risponde a nessuna logica legislativa. Infatti, si va dall'aliquota del 3 per cento applicata ai giochi on-line fino ad arrivare ad oltre il 50 per cento della raccolta che caratterizza le lotterie nazionali e il Superenalotto;
- solo con il D.L. n. 98/11 si è tentato di disciplinare coerentemente l'accertamento e la riscossione dell'imposta unica sui giochi e del PREU. E' evidente che la materia che si è tentato di disciplinare (accertamento e riscossione) non si addice certo ad un decreto legge del quale certo non ha né il requisito dell'urgenza né quello della necessità.

Il quadro sopra prospettato evidenzia la necessità, peraltro sentita dallo stesso legislatore<sup>459</sup>, di approvare un testo unico dei giochi che disciplini una volta per tutte e in modo coerente l'intera disciplina.

In conclusione, a differenza dei giochi meno recenti in quelli più datati (lotto e lotterie nazionali), istituiti secondo uno schema che ricalca il monopolio fiscale, la disciplina di riferimento, pur soggetta ad aggiustamenti, è stata, almeno inizialmente, istituita mediante l'utilizzo di strumenti legislativi appropriati.

---

<sup>459</sup> Senato della Repubblica – XIV legislatura – Doc. XVII n. 10 “DOCUMENTO APPROVATO DALLA 6ª COMMISSIONE PERMANENTE (Finanze e tesoro) nella seduta del 26 marzo 2003” Relatore Pedrizzi

<i>Chiarezza</i> Il linguaggio adottato nel provvedimento risponde a parametri di chiarezza, semplicità ed accessibilità del testo normativo?		
Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○ assolutamente no <input checked="" type="checkbox"/>	●○○○ assolutamente no <input checked="" type="checkbox"/>
●●○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○ no <input type="checkbox"/>
●●●○ in parte <input checked="" type="checkbox"/>	●●●○ in parte <input type="checkbox"/>	●●●○ in parte <input type="checkbox"/>
●●●● sì <input type="checkbox"/>	●●●● sì <input type="checkbox"/>	●●●● sì <input type="checkbox"/>
●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>

Sulla scorta delle considerazioni esposte nel precedente punto e visto l'esame svolto nei diversi capitoli della presente trattazione, sembra possibile affermare, con ragione, che il linguaggio adottato nei singoli provvedimenti non sempre risponde a parametri di chiarezza, semplicità ed accessibilità del testo normativo.

Anche in questo caso è opportuno distinguere la normativa afferente i giochi meno recenti (lotto e lotterie nazionali) da quella relativa ai giochi più recenti. Infatti, complice probabilmente la longevità dei primi, la relativa disciplina risulta in parte più chiara e semplice rispetto a quella concernente gli altri giochi.

La particolarità della materia ha spesso dato luogo alla tecnica del rinvio ad altri provvedimenti di varia tipologia.

Tale tecnica legislativa ha generato, tra l'altro, una notevole quantità di decreti direttoriale dell'A.A.M.S.

Spesso si procede all'inserimento di norme concernenti la materia all'interno di provvedimenti legislativi omnicomprensivi. Non ultimo gli interventi legislativi in materia effettuati all'interno di generiche manovre economiche.

Riassumendo le conclusioni attinte anche dal dibattito dottrinale, comuni, peraltro, a tutta la materia tributaria, può affermarsi che le cause fondamentali dell'insoddisfaccente confezione del messaggio legislativo in materia dei giochi sono le seguenti:

- iperproduzione di provvedimenti. In buona sostanza siamo di fronte ad un eccesso di produzione normativa da parte dei diversi organi. Basta a riguardo guardare l'enorme numero di provvedimenti legislativi e non emanati sull'argomento;
- ipertrofia dei provvedimenti normativi. Il brevissimo *excursus* succitato della normativa in materia evidenzia, tra l'altro, la redazione di enunciati normativi effettuata in modo frettoloso e spesso pressapochista a danno dell'intero sistema. Prova ne sono le varie manovre economiche al cui interno è a volte persino difficile individuare le specifiche regole buttate lì senza alcun criterio (Es. art. 2, comma 3, del D.L. n. 138/11);

- omeomorfismo legislativo. Ripercorrendo le varie norme giuridiche è possibile riscontrare un metodo di confezionamento del messaggio legislativo consistente nel rinvio normativo di una legge ad altre leggi che vengono individuate non mediante il richiamo al testo ma attraverso le cifre indicative della data, numero e articolo (Es. art. 38 della L. n. 388/00, art. 39-*quater* del D.L. n. 269/03, art. 12 della L. n. 383/01 ecc.);
- formula letteraria dei messaggi legislativi oscura o ambigua o contraddittoria.

Per quanto sopra esposto viene sentito fortemente dagli operatori del settore la necessità di un testo unico dei giochi che disciplini una volta per tutte e in modo chiaro, sistematico, logico e coerente l'intera disciplina.

<i>Compatibilità 1</i>		
Il provvedimento si colloca in una linea di azione coerente (con particolare riferimento ai principi consolidati dell'ordinamento interno)?		
Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>
●●○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○ no <input type="checkbox"/>
●●●○ in parte <input checked="" type="checkbox"/>	●●●○ in parte <input checked="" type="checkbox"/>	●●●○ in parte <input checked="" type="checkbox"/>
●●●● sì <input type="checkbox"/>	●●●● sì <input type="checkbox"/>	●●●● sì <input type="checkbox"/>
●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>

L'art. 1 del D.Lgs. n. 496/48 prevede che <<*l'organizzazione e l'esercizio di giochi di abilità e di concorsi pronostici, per i quali si corrisponda una ricompensa di qualsiasi natura e per la cui partecipazione sia richiesto il pagamento di una posta in denaro, sono riservati allo Stato*>>. Pertanto, in materia di giochi vige un monopolio legale.

Circa i dubbi sulla costituzionalità del monopolio legale si è già avuto modo di vedere che con argomentazioni diverse è stata affermata la legittimità costituzionale dei giochi per cui <<*... il dubbio relativo alla costituzionalità del monopolio fiscale sui giochi, sembra perdere di consistenza ove si considerino i presupposti e le finalità ad esso sottese.*>><sup>460</sup>

A tal riguardo, anche per la giurisprudenza interna la riserva in favore dello Stato nel settore del gioco pubblico trova la sua ratio non tanto - o, comunque, non solo - nello scopo di assicurare delle entrate all'erario bensì in quello di controllare un fenomeno che è suscettibile di coinvolgere flussi cospicui di denaro, anche di provenienza illecita, fenomeno rispetto al quale si pongono, quindi, esigenze di tutela dell'ordine pubblico ed in particolare di contrasto alla criminalità, nonché di tutela della fede pubblica e dei giocatori. (v. Cons. Stato, Sez. IV, 1° marzo 2006, n. 962; Cass. civ., Sez. un., 1° aprile 2003, n. 4994; T.A.R. Lazio n. 4296/05).

In definitiva, anche la politica espansiva nel settore del gioco, pur contraddicendo lo scopo sociale di limitare la propensione al gioco è, tuttavia, coerente con quello di evitarvi, per quanto possibile, le infiltrazioni criminali e di canalizzare le attività del gioco in circuiti controllabili (Cons. Stato n.5644/2006; idem, 4321/2008). In quest'ultimo caso è d'obbligo rilevare che, come si avrà modo di vedere nel paragrafo successivo, la Corte di Giustizia è di tutt'altro parere. Infatti, secondo i giudici comunitari le politiche espansive in materia di giochi si scontrano con gli asseriti obiettivi di natura sociali.

<sup>460</sup> T. DI NITTO, *I giochi e le scommesse*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2003, Parte speciale, III, p. 3146.

Chiaramente, fino ad ora si è posto unicamente il problema della compatibilità del monopolio dei giochi rispetto ai principi costituzionali della libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.) e dell'uguaglianza (art. 3 Cost.); problema che pare oramai risolto sia con riferimento ai giochi strutturati secondo il classico monopolio fiscale che per quelli più recenti e ricalcanti un monopolio amministrativo.

Invece, per quanto riguarda l'imposizione sui giochi non sembra che la specifica disciplina sia conforme ai principi dell'ordinamento interno. Infatti, come si è avuto modo di vedere nell'ambito del lavoro svolto, si hanno casi in cui l'istituzione del singolo prelievo fiscale non è avvenuto tramite un provvedimento legislativo ma bensì tramite una norma regolamentare. Ciò pone dubbi di legittimità costituzionale con riferimento all'art. 23 Cost.. E' il caso, tra gli altri, del Superenalotto (strutturato sulla falsariga del monopolio fiscale) e degli apparecchi da intrattenimento (strutturato sulla falsariga del monopolio amministrativo). A ciò si aggiungano i dubbi che sorgono allorché vengano considerate di carattere tributario talune entrate monopolistiche. In questo caso si affacciano anche problemi di legittimità costituzionale legati all'art. 53 Cost.. Relativamente a quest'ultima problematica si rimanda a quanto si dirà nel prosieguo.

Compatibilità 2		
Il provvedimento si colloca in una linea di azione coerente (con particolare riferimento ai principi consolidati dell'ordinamento comunitario)?		
Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○○ assolutamente no      ■	●○○○○ assolutamente no      □	●○○○○ assolutamente no      □
●●○○○ no      □	●●○○○ no      □	●●○○○ no      □
●●●○○ in parte      □	●●●○○ in parte      ■	●●●○○ in parte      ■
●●●●○ sì      □	●●●●○ sì      □	●●●●○ sì      □
●●●●● assolutamente sì      □	●●●●● assolutamente sì      □	●●●●● assolutamente sì      □

La riserva statale in materia di giochi e scommesse si scontra con i principi comunitari di concorrenzialità, libertà di stabilimento e libera prestazione di servizi, pertanto, per una sua compatibilità occorre allora verificare se tale restrizione possa essere giustificata da motivi imperativi di carattere generale.

Sicuramente, la finalità fiscale del monopolio dei giochi non rientra per la Corte nel novero delle cause di giustificazione invocabili per la restrizione della libera circolazione delle prestazioni di servizio. Ciò, in parte giova alla nuova sistemazione che sta assumendo il monopolio dei giochi. Infatti, come si è avuto modo di dire all'interno del paragrafo relativo ai monopoli la normativa afferente i giochi viene sempre di più assumendo i caratteri di un monopolio amministrativo più che fiscale. Per una compiuta disamina del tema si rinvia alle conclusioni sui monopoli.

Come si è avuto modo di vedere la Corte di Giustizia, al riguardo, ha ammesso che gli obiettivi generalmente perseguiti dalle normative nazionali, connesse alla tutela dei destinatari dei servizi di gioco (lotta alla dipendenza al gioco, contrasto alle frodi) e, più in generale, dei consumatori, nonché alla tutela dell'ordine sociale (ad es., vincoli di limiti di puntata *ad personam*) e dell'ordine pubblico (lotta contro la criminalità), sono sussumibili tra i motivi giustificativi. Il gioco d'azzardo diventa spesso uno strumento utilizzato dalla criminalità organizzata per realizzare riciclaggio del denaro sporco

Nello specifico, la Corte di giustizia ha ritenuto che l'obiettivo della prevenzione dell'esercizio delle attività di gioco d'azzardo per fini criminali o fraudolenti, canalizzandole in circuiti controllabili, può giustificare le limitazioni alle libertà comunitarie poste dalla normativa italiana. Tuttavia, il Giudice comunitario ha lasciato al giudice nazionale la verifica del rispetto del criterio della proporzionalità con cui queste misure sono state adottate.

E' da tenere presente che se da un lato viene accettata la presenza del monopolio per caratteri di ordine pubblico, dall'altro la Corte ha affermato che l'attuazione di un

politica commerciale dinamica e espansionistica da parte del titolare di un monopolio in materia di giochi d'azzardo si pone in contrapposizione con l'asserito obiettivo di limitare le spese eccessive legate al gioco e di contrasto alla dipendenza dal gioco. Conseguentemente, la costituzione del monopolio realizzerebbe una restrizione della libertà fondamentale di prestazione dei servizi, non supportata da idonea giustificazione.

Pertanto, gli Stati membri non possono, da una parte, invocare le ragioni dell'ordine pubblico per legittimare l'istituzione dei monopoli fiscali sui giochi e, dall'altra, incoraggiare e fomentare la partecipazione dei propri consociati alla partecipazione ai giochi stessi, al fine di incrementare il relativo gettito.

<i>Efficacia 1</i>		
Il meccanismo impositivo è capace di garantire una tassazione sul “giocatore” rispettosa del principio di capacità contributiva?		
Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○○ assolutamente no <input checked="" type="checkbox"/>	●○○○○ assolutamente no <input checked="" type="checkbox"/>
●●○○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○○ no <input type="checkbox"/>
●●●○○ in parte <input checked="" type="checkbox"/>	●●●○○ in parte <input type="checkbox"/>	●●●○○ in parte <input type="checkbox"/>
●●●●○ sì <input type="checkbox"/>	●●●●○ sì <input type="checkbox"/>	●●●●○ sì <input type="checkbox"/>
●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>

Con riferimento al **sistema del “*margine erariale residuo*”**, va preliminarmente osservato come lo stesso rappresenti un sistema di tassazione a monte il quale rispecchia la concezione del gioco pubblico come *monopolio fiscale*.

In considerazione del fatto che la gestione del gioco viene affidata in esclusiva allo Stato, infatti, il premio offerto ai vincitori viene ridotto rispetto a quello che sarebbe stato offerto ordinariamente in un assetto di libera concorrenza, con conseguente incameramento di un *extra-profitto* (in aggiunta a quello di mercato) da parte dello Stato-monopolista.

Tale meccanismo impositivo produce un effetto di *illusione finanziaria* consistente nell’erronea percezione da parte del giocatore di ottenere una vincita esentasse quando in realtà la stessa è già decurtata a monte. Tale effetto viene ottenuto in tutte le categorie di gioco che soggiacciono a tale modello impositivo (“*lotteries*”) anche se con modalità diverse<sup>461</sup>.

Il sistema del margine erariale residuo, infatti, non indica soggetti passivi *de iure*, ottenendo l’effetto di far ricadere - *de facto* - la tassazione sui giocatori-vincitori, i quali

---

<sup>461</sup> In particolare, nel gioco del lotto, lo Stato organizza e gestisce il gioco sotto il profilo del rischio, stabilendo le condizioni del contratto di scommessa in termini differenti rispetto alla parità di rischio quale si avrebbe in un assetto determinato esclusivamente su base statistica. Ne consegue che i premi messi a disposizione dei giocatori vengono ridotti *ab origine* dalla quota di remunerazione spettante all’ente statale in funzione di monopolista.

Nelle lotterie e nei giochi a totalizzatore, lo Stato non partecipa al gioco come controparte negoziale del giocatore in quanto non assume il rischio dell’evento aleatorio, ma si limita ad organizzare il rapporto di gioco tra i vari giocatori. Il prelievo fiscale viene effettuato attraverso una decurtazione preventiva del montepremi destinato ai vincitori e, dunque, è in sostanza carente del requisito della aleatorietà che invece contraddistingue il gioco del lotto. Ciò avviene tramite un sistema di ripartizione dei proventi derivanti dal gioco nel quale viene predeterminata legislativamente la percentuale degli introiti che saranno destinate alle vincite e alla remunerazione degli attori della filiera individuando la percentuale destinata all’erario in via residuale.

subiscono una sorta di “imposta generalizzata sulle vincite teoriche”<sup>462</sup> consistente nella decurtazione *ab origine* del montepremi.

Alla luce di quanto su esposto, e, a prescindere dalle considerazioni circa la rilevanza dal punto di vista giuridico di una traslazione economica del tributo, sembra, potersi affermare che il sistema del margine erariale residuo non tenga conto della capacità contributiva del giocatore.

Un collegamento tra manifestazione di ricchezza del giocatore e prelievo secondo il meccanismo del margine erariale residuo potrebbe essere individuato laddove si accolga la teoria che definisce il prelievo in questione come “imposta sul consumo”, individuando quest’ultimo nel fatto che il giocatore, al momento della giocata, distoglie una parte della propria ricchezza che, specie in caso di perdita, deve sicuramente ritenersi consumata. In tal caso, si ravviserebbe una manifestazione di capacità contributiva, atteso che i giocatori attraverso l’atto di gioco dimostrano la capacità patrimoniale dagli stessi detenuta. Una parte della dottrina tributaristica ha, infatti, affermato (con riferimento al gioco del lotto) che la gestione del gioco in regime di monopolio integri una imposta indiretta volta a colpire il gioco in quanto manifestazione di consumo di ricchezza, ove l’imponibile dovrebbe essere costituito proprio dall’ammontare degli incassi.

Di avviso contrario, risulta essere la Cassazione<sup>463</sup>, la quale ribadisce con fermezza l’assenza di qualsiasi riferimento alla capacità contributiva del giocatore/vincitore nel meccanismo impositivo del margine erariale residuo.

Secondo la Suprema Corte, infatti, i proventi derivanti dal gioco del lotto (considerazione che sembrerebbe estensibile a tutte le *lotteries*) non avrebbero natura tributaria in quanto meramente eventuali e totalmente autonomi rispetto all’ammontare degli incassi e delle vincite, dipendendo essi unicamente dalla differenza a saldo a fine esercizio fra introiti e costi del servizio. Inoltre, sempre ad avviso della Corte, *solo inquadrando il pagamento del privato nell’ambito del corrispettivo pecuniario della prestazione ottenuta (prezzo, sia pure fissato dal*

---

<sup>462</sup> Tale denominazione per distinguere l’imposta di cui trattasi da un’imposta sulle vincite “in senso stretto” che colpisce la capacità contributiva di ogni singolo vincitore (e, pertanto, non è né generalizzata né basata su un ammontare teorico). La teoria che nel settore dei giochi possa rilevarsi un’imposta sulle vincite in senso stretto è stata rilevata da alcuni Autori ad avviso dei quali (soprattutto con riferimento al gioco del lotto) si sarebbe di fronte a una imposta diretta che, colpendo la vincita, si configura come imposta diretta sul capitale. Una simile impostazione (imposta sulle vincite in senso stretto) potrebbe essere accolta per il gioco del lotto e per le *lotteries* di recente assoggettate alla cd. *tassa sulla fortuna*, laddove, oltre al meccanismo impositivo basato sul margine erariale residuo, si prevede una ritenuta sulle vincite pari al 6%. In questo caso, l’accento dell’imposizione viene spostato al momento della vincita sottolineando il fatto dell’arricchimento quale presupposto del tributo.

<sup>463</sup> Cass. sent. n. 7996/2006

*monopolista) e non nell'ambito delle imposte, si sfugge alla censura, prospettata da alcuni, di lesione da parte del monopolio del Lotto del principio di cui all'art. 53 Cost., che prescrive un'imposizione tributaria fondata su criteri di capacità contributiva e progressività.*

Sul punto, è stato rilevato come in realtà la presenza di un monopolio fiscale implichi di per sé la mancata applicazione del principio di capacità contributiva.

In particolare, è stato osservato come un meccanismo impositivo basato sul concetto di monopolio fiscale, che si pone il precipuo scopo di ottenere entrate erariali, sembri in grado di attenuare fortemente la possibilità di concepirne la natura secondo lo schema fondamentale delle imposte dirette, che colpiscono le manifestazioni di ricchezza, nella misura da esse rilevata<sup>464</sup>.

E' stato, inoltre, sostenuto<sup>465</sup>, come il principio costituzionale della capacità contributiva non possa applicarsi alla prestazione del consumatore del bene o dell'utente del servizio forniti in regime di monopolio. Anche ammettendo la natura tributaria della prestazione, l'aspetto essenzialmente commutativo della stessa prevarrebbe, indubbiamente, sul carattere «solidaristico» tipico delle imposte.

Quest'ultima tesi muove da un orientamento costante assunto dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale in merito all'individuazione delle prestazioni imposte, cui si applica la regola della ripartizione espressa dalla capacità contributiva. La Corte infatti esclude dalla disciplina dell'art. 53 quelle «contribuzioni relative a prestazioni di servizi il cui costo si può determinare visibilmente»<sup>466</sup>; mentre vi ricomprende quelle «prestazioni contributive caratterizzate dal consegnimento di finalità generali»<sup>467</sup>.

Secondo alcuni<sup>468</sup>, nel settore dei giochi, il principio di capacità contributiva viene “accantonato” al fine di rispondere ad esigenze che assumono una rilevanza maggiore.

Più precisamente, tale dottrina, muovendo dal fatto che la prestazione patrimoniale imposta al giocatore si caratterizza per essere apprezzabilmente inferiore a quella ordinaria, rileva il fatto che l'ordinamento tributario ritenga prevalente il principio dell'interesse fiscale rispetto al principio della capacità contributiva.

La stessa dottrina pone l'attenzione sulla misura della prestazione patrimoniale imposta al giocatore (ed in cui si sostanzierebbe il carattere tributario del monopolio) la

---

<sup>464</sup> L. MARZANO, *L'imposta unica delle scommesse transita indenne al vaglio della Corte Costituzionale*, in Dir. prat. trib., 2008, 1, pagg. 83 e ss

<sup>465</sup> G. LORENZON, *Monopoli fiscali*, cit., 6.

<sup>466</sup> C. Cost., 2-4-1964, n. 30; C. Cost., 17-4-1968, n. 23.

<sup>467</sup> C. Cost., 20-4-1977, n. 62.

<sup>468</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse...*, op. cit., 53

quale si caratterizza per essere apprezzabilmente inferiore a quella ordinaria. La valutazione di interesse fiscale sarebbe correlata alla consapevolezza che “*rilevanti quantità delle somme destinate dalla comunità dei giocatori possano essere intercettate (e sottratte al gioco abusivo ovvero al gioco a distanza verso imprese non residenti) solo attraverso un’aliquota fiscale modesta*”<sup>469</sup>”.

Con riferimento ai **sistemi della raccolta e del margine lordo**, va preliminarmente osservato come essi, rappresentino dei sistemi che, a differenza del citato sistema del margine erariale residuo, individuano come soggetto passivo *de iure* il concessionario, ovvero colui che gestisce il gioco. L’individuazione del soggetto passivo va ricondotta al fatto che in questo caso presupposto dell’imposizione non sembra rinvenibile nella giocata o vincita in sé ma nella prestazione di un servizio - il servizio di gioco - offerto, tramite l’organizzazione posta in essere dal concessionario.

In tale contesto, tuttavia, il sistema della raccolta può essere definito come un sistema “ibrido”, atteso che mantiene al suo interno anche elementi caratteristici del monopolio fiscale, i quali si sostanziano in un meccanismo di ripartizione che predetermina l’ammontare delle vincite.

Il sistema del margine lordo, invece, presenta più spiccatamente i caratteri di un’imposta sul concessionario, atteso che esso porta i concessionari a stabilire da soli il migliore compromesso tra raccolta e vincite.

Anche in tale sistemi, può rilevarsi una imposizione “economica” sul giocatore.

Il prelievo, infatti, pur se formalmente colpisce il soggetto gestore, nella sostanza e sul piano economico, finisce per penalizzare anche il vincitore, che, di fatto, non percepisce l’importo che discenderebbe dal calcolo delle probabilità.

In tal caso, possono dunque individuarsi due tipologie di soggetti passivi: i “*contribuenti di diritto*” e i “*contribuenti di fatto*” identificando un soggetto passivo giuridico cui sono imputati gli effetti del rapporto obbligatorio di imposta e un soggetto passivo economico che pone in essere il fatto espressivo di capacità contributiva colpito dal tributo, ma che non può essere coinvolto dall’ente impositore in caso di mancato pagamento del *quantum debeat*ur poiché non facente parte del rapporto tributario.

Alcuni Autori<sup>470</sup>, tuttavia, rilevano come, anche ammettendo che i vincitori sono incisi dall’imposta in senso economico, essi non lo sono in senso giuridico, atteso che, essendo presupposto di essa l’organizzazione del gioco, i vincitori vi partecipano nella

---

<sup>469</sup> P. BORIA, *La disciplina tributaria dei giochi...*, op. cit., 53

<sup>470</sup> E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, cit., 90

stessa misura di tutti gli altri concorrenti i quali non possono essere incisi, neppure in senso economico, poiché si limitano ad effettuare una giocata, la cui entità non è in alcun modo modificata dall'esistenza dell'imposta.

Alla luce di quanto osservato e accogliendo l'interpretazione "giuridica" dei meccanismi impositivi in questione (sistema della raccolta e del margine lordo del concessionario), sembra potersi affermare che essi non tengono conto della capacità contributiva del giocatore.

Efficacia 2		
Il meccanismo impositivo è capace di garantire una tassazione sull' "organizzatore del gioco" rispettosa del principio di capacità contributiva?		
Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○○ assolutamente no      ■	●○○○○ assolutamente no      □	●○○○○ assolutamente no      □
●●○○○ no      □	●●○○○ no      □	●●○○○ no      □
●●●○○ in parte      □	●●●○○ in parte      ■	●●●○○ in parte      □
●●●●○ sì      □	●●●●○ sì      □	●●●●○ sì      □
●●●●● assolutamente sì      □	●●●●● assolutamente sì      □	●●●●● assolutamente sì      ■

Come osservato, sia il sistema del margine erariale residuo che sia sistema della raccolta, anche se in misura diversa, mantengono al proprio interno caratteri propri del monopolio fiscale<sup>471</sup>.

Tali caratteri si estrinsecano nel meccanismo di ripartizione: nel primo caso l'utile erariale viene determinato in maniera residuale dopo aver individuato il *payout* e la remunerazione degli attori della filiera; nel secondo caso lo Stato, nel momento in cui affida in concessione l'attività di gioco, individua sia la remunerazione necessaria a garantire l'equilibrio economico finanziario degli operatori economici (concessionari) sia il prelievo che è destinato all'Erario. In questo caso, il ricavato delle giocate è ripartito *ab origine* tra vincite, imposta e remunerazione dei concessionari.

Nel meccanismo impositivo del **margine erariale residuo**, strutturato come un monopolio fiscale "puro", i proventi dell'attività di gioco, dipendendo dalla differenza a saldo a fine esercizio fra introiti e costi del servizio e non dall'ammontare degli incassi o delle vincite, non rappresentano una manifestazione di ricchezza del concessionario semmai dello Stato. Sembra, pertanto, possibile affermare che nel sistema in questione non esiste un collegamento con la capacità contributiva del concessionario del gioco.

Anche con riferimento al **sistema della raccolta**, sebbene lo stesso sia strutturato come un monopolio fiscale "ibrido", il collegamento con la capacità contributiva del concessionario appare molto debole se non inesistente. Tale meccanismo impositivo, infatti, assume come base imponibile l'ammontare dei ricavi lordi del gioco, la quale non sempre coincide con una manifestazione di ricchezza del concessionario.

Un simile meccanismo di determinazione della base imponibile potrebbe essere riconducibile alla presenza, pur se parziale, nel sistema impositivo in questione, di caratteri

<sup>471</sup> Abbiamo chiarito infatti che il primo ricalca nella sua interezza i caratteri dell'imposizione da monopolio fiscale mentre il secondo rappresenta un sistema ibrido, che racchiude al suo interno sia elementi del monopolio fiscale sia dell'imposta sul concessionario.

propri del monopolio fiscale che fanno sì che finalità erariali adombrino considerazioni relative alla capacità contributiva.

Considerazioni al riguardo sono state svolte con particolare riferimento al settore delle scommesse, tassato in base al sistema della raccolta.

Come è stato osservato, nelle scommesse a quota fissa, ad esempio, il gestore deve riconoscere allo scommettitore vincente quanto versato dallo stesso, aumentato della quota concordata: ciò può determinare un saldo negativo, in quanto l'importo delle entrate per le scommesse può essere inferiore all'importo delle vincite riconosciute, e l'imposta continua ad essere calcolata sull'importo della scommessa, anche quella risoltasi in perdita, ovvero anche in assenza di capacità contributiva. Non è un caso che, nel settore delle case da gioco, si stabilisce che l'imposta (art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640) è applicata ad una base imponibile costituita giornalmente dalla differenza attiva tra le somme introitate per i giochi e quelle pagate ai giocatori, quindi con esclusivo riferimento ad una effettiva manifestazione di ricchezza del soggetto passivo<sup>472</sup>.

Per contro, è stato rilevato<sup>473</sup> come, prevedendo il sistema l'applicazione di aliquote di imposta commisurate alla difficoltà della scommessa ed essendo presumibile che con il crescere della difficoltà della scommessa e la conseguente diminuzione delle probabilità di vincita il margine di guadagno dei concessionari, a parità di somme scommesse, sia maggiore, vi sia in realtà una relazione tra l'imposta e la manifestazione di ricchezza.

Nelle scommesse a totalizzatore, il compenso per il concessionario è calcolato mediante una percentuale della quota lorda di prelievo e incide su di esso con importo variabile a seconda dell'ammontare dell'incasso lordo delle scommesse: non manca dunque l'aggancio alla manifestazione di ricchezza riguardo alla base di calcolo costituita dalla quota di prelievo che aumenta in proporzione alla difficoltà della scommessa, parallelamente all'imposta che è pure calcolata mediante un'aliquota sulla stessa quota di prelievo<sup>474</sup>.

Nelle scommesse a quota fissa non va perso di vista il carattere aleatorio dell'attività cui si riferisce l'imposizione fiscale: rientra nel rischio della particolare impresa la possibilità di vincita da parte dello scommettitore e la conseguente probabilità che l'imposta debba essere corrisposta pur in assenza di guadagno<sup>475</sup>.

---

<sup>472</sup> Tesi sostenuta dalla parte rimettente nella sentenza Cass. 350/2007

<sup>473</sup> L. MARZANO, op. cit., 85

<sup>474</sup> L. MARZANO, op. cit., 85

<sup>475</sup> L. MARZANO, op. cit., 85

Altro elemento a favore del fatto che il sistema della raccolta sia conforme al principio di capacità contributiva potrebbe rilevarsi nel meccanismo a scaglioni del PREU. Il D.L. 29 novembre 2008, n. 185<sup>476</sup> ha fissato l'aliquota del PREU sulla base di uno schema molto simile a quello vigente in tema di imposizione sui redditi, in misura variabile e secondo predefiniti “scaglioni” di raccolta delle giocate registrate nel corso del 2008.

Tanto considerato, nel sistema della raccolta, sembra estremamente debole il collegamento con la capacità contributiva del concessionario.

Viceversa, il sistema del **marginale lordo del concessionario** sembra maggiormente rispettoso del principio di capacità contributiva del concessionario.

Tale sistema, infatti, non prende in considerazione l'intero ammontare della raccolta ma depura la base imponibile dall'ammontare delle vincite, che rappresentano un costo per il concessionario. Peraltro, una tale modalità di prelievo si presterebbe ad essere accompagnata ad una qualche forma di progressività dell'imposta.

---

<sup>476</sup> Art. 30-bis, comma 1

Efficacia 3		
Il meccanismo impositivo è capace di garantire una competitività internazionale degli operatori del settore?		
Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○○ assolutamente no    ■	●○○○○ assolutamente no    ■	●○○○○ assolutamente no    □
●●○○○ no    □	●●○○○ no    □	●●○○○ no    □
●●●○○ in parte    □	●●●○○ in parte    □	●●●○○ in parte    □
●●●●○ sì    □	●●●●○ sì    □	●●●●○ sì    □
●●●●● assolutamente sì    □	●●●●● assolutamente sì    □	●●●●● assolutamente sì    ■

I sistemi che presentano al loro interno elementi propri del monopolio fiscale (**sistema del margine erariale residuo e sistema della raccolta**), come osservato nelle righe precedenti, comportano una predeterminazione del *payout* che limita fortemente i margini di manovra e quindi la capacità competitiva del concessionario.

Tali sistemi, pertanto, non sono in grado di garantire una competitività internazionale degli operatori del settore.

Viceversa, una tassazione sul **margine lordo del concessionario** permetterebbe di generare condizioni fiscali più vantaggiose per gli operatori, ottenendo nello stesso tempo potenziali benefici anche per i giocatori. I concessionari, infatti, potrebbero investire parte del minor carico fiscale trasferendolo ai giocatori sotto forma di maggiore valore del *payout*, nella speranza di incrementare la raccolta.

Il sistema basato sul margine lordo del concessionario privilegia, pertanto, le esigenze legate alla competitività dei concessionari nazionali.

Come rilevato con riferimento al settore delle scommesse<sup>477</sup>, l'imposta unica (sistema della raccolta) rappresenta un'imposta di tipo specifico, in quanto commisurata al volume delle giocate. Una tassazione basata sul margine lordo del concessionario costituirebbe, invece, un'imposta di tipo proporzionale, atteso che avrebbe come base imponibile "il prezzo della scommessa".

Un'imposizione di tipo proporzionale sul prezzo delle scommesse offre alle imprese del settore una migliore capacità di riposta alle sollecitazioni che provengono dalla competizione internazionale in quanto il gettito fiscale andrebbe a dipendere dai prezzi di vendita<sup>478</sup>. In presenza di un'imposta di tipo specifico, viceversa, una riduzione del prezzo

<sup>477</sup> G. BARBERA e D. BERARDI, *La tassazione delle scommesse: verso un'imposta sul margine lordo*, Quaderni di ricerca ref, n. 45, Settembre 2007.

<sup>478</sup> In presenza di un'imposta di tipo proporzionale, infatti, una diminuzione del prezzo della giocata favorita dalla competizione tra gli operatori comporta una contestuale riduzione della componente fiscale, perché viene ad essere decurtata la base imponibile dell'imposta, per l'appunto il prezzo: l'incidenza fiscale, definita

della scommessa comporta una riduzione più che proporzionale dei margini degli operatori, per via del fatto che la componente fiscale è fissata in ammontare: in questo caso l'incidenza della componente fiscale sul prezzo aumenta<sup>479</sup>.

---

dalla quota del prezzo assorbita dalla fiscalità rimane costante, ma a parità di volume delle giocate, il gettito fiscale si riduce.

<sup>479</sup> In presenza di un'imposizione di tipo specifico, ogni riduzione del prezzo comporta una contrazione più che proporzionale dei margini degli operatori; a parità di volume delle giocate, invece, il gettito fiscale rimane costante.

<i>Efficacia 4</i>		
Il meccanismo impositivo è capace di garantire il perseguimento di obiettivi sociali quali il contrasto ai fenomeni di gioco illecito e la prevenzione delle ludopatie?		
Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>
●●○○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○○ no <input checked="" type="checkbox"/>	●●○○○ no <input checked="" type="checkbox"/>
●●●○○ in parte <input checked="" type="checkbox"/>	●●●○○ in parte <input type="checkbox"/>	●●●○○ in parte <input type="checkbox"/>
●●●●○ sì <input type="checkbox"/>	●●●●○ sì <input type="checkbox"/>	●●●●○ sì <input type="checkbox"/>
●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>

Caratteristica peculiare dei meccanismi di prelievo in esame è rappresentato dalla deviazione rispetto al normale processo psicologico dello scommettitore-contribuente al momento in cui si appresta a pagare il prezzo della giocata.

Quale che sia il meccanismo di imposizione adottato, può, infatti, derivare un effetto di illusione finanziaria sul vincitore, consistente nell'erronea convinzione di ottenere una vincita esentasse. Il vincitore, infatti, da un punto di vista economico, non percepisce l'importo che discenderebbe dal calcolo delle probabilità.

Le ricadute di tale illusoria convinzione sulla psicologia dello scommettitore sono l'incentivazione a partecipare a tale attività di gioco e ciò in direzione nettamente contraria a quella sortita dalle imposte di consumo che producono l'effetto dissuasivo sul pubblico da certi consumi.

Un meccanismo maggiormente "trasparente" quale l'imposta sulle vincite potrebbe mettere lo scommettitore-contribuente nella condizione di avere consapevolezza del tributo, sembra poter scoraggiare maggiormente l'intenzione di giocare e porsi maggiormente in linea con la prevenzione delle ludopatie.

<i>Efficacia 5</i> La base imponibile del meccanismo impositivo è coerente con la ricchezza tassata?		
Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○○ assolutamente no    ■	●○○○○ assolutamente no    □	●○○○○ assolutamente no    □
●●○○○ no    □	●●○○○ no    □	●●○○○ no    □
●●●○○ in parte    □	●●●○○ in parte    ■	●●●○○ in parte    □
●●●●○ sì    □	●●●●○ sì    □	●●●●○ sì    □
●●●●● assolutamente sì    □	●●●●● assolutamente sì    □	●●●●● assolutamente sì    ■

Come si è già avuto modo di evidenziare, la presenza di caratteri propri del monopolio fiscale fa sì che finalità erariali adombrino considerazioni relative ad altri principi dell'ordinamento tributario come ad esempio il principio di capacità contributiva.

Ciò si riflette anche in termini di coerenza della base imponibile adottata dal singolo meccanismo impositivo con la ricchezza tassata.

Nel meccanismo impositivo del **margine erariale residuo** (monopolio fiscale “puro”), viene effettuata una tassazione alla fonte secondo regole predeterminate a prescindere da qualsiasi considerazione di coerenza della base imponibile con la ricchezza tassata.

Anche nel sistema della raccolta (monopolio fiscale “ibrido”), connotato anch'esso da un meccanismo di ripartizione predeterminato dallo Stato, sembra potersi rilevare la stessa criticità.

In quest'ultimo sistema, infatti, la base imponibile dei tributi sul soggetto che organizza il gioco è rappresentata della somma dei ricavi globalmente considerata che, nel caso di specie, appare poco coerente con la ricchezza tassata.

Il tributo, infatti, colpisce un'attività e in nessun caso un reddito, un volume d'affari o una somma di ricavi né tantomeno il valore aggiunto. Il ricavo dell'attività costituisce il parametro di applicazione del tributo ma l'oggetto del tributo, che è l'attività, sembrerebbe essere completamente estraneo alla produzione del reddito da parte del soggetto che la svolge.

Per contro, nel sistema del margine lordo del concessionario (sistema nel quale i caratteri del monopolio fiscale tendono a scomparire) è possibile rilevare una maggiore coerenza tra base imponibile e ricchezza tassata.

Sul punto, sembrerebbe possibile un parallelismo con l'IRAP, potendosi trattare di un'imposta che colpisce la remunerazione di tutti i fattori produttivi (che, nel caso del

gioco, sarebbero: compensi, aggi ed imposta unica) e individua una manifestazione di capacità contributiva nel risultato derivante dalla abilità di saper coordinare i fattori produttivi di per sé soltanto, non tenendo conto della capacità contributiva personale propria del suo titolare.

Nell'IRAP, l'attività "produttiva" si differenzia dai meri contributi dei fattori della produzione, ivi inclusa l'opera del titolare, in quanto contrassegnata dalla produzione, lo scambio e così via, essa ne rappresenta la sintesi, alla quale soltanto è raccordabile il valore aggiunto nella sua organicità. Il requisito dell'autonoma organizzazione, da questo punto di vista, incarna la "ratio" su cui trova fondamento l'imputazione unitaria del valore della produzione<sup>480</sup>.

Il sistema del margine lordo del concessionario, riconoscendo le vincite come un costo, permetterebbe di tassare il concessionario sulla base della sua abilità di saper coordinare i fattori produttivi.

Le stesse conclusioni non possono essere estese al sistema della raccolta: anch'esso assume come presupposto l'organizzazione del gioco ma ciò non viene poi coordinato con la base imponibile atteso che quest'ultima non riconosce l'ammontare delle vincite come un costo del concessionario.

---

<sup>480</sup> In questo senso può essere intesa la Relazione governativa al D.Lgs. n. 137/1998, laddove precisa che scopo dell'introduzione di tale requisito fosse di rendere più chiaro il motivo della concentrazione del prelievo sui soggetti passivi già individuati dall'art 3 e dell'inapplicabilità dell'IRAP alle attività dei loro dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi. *Relazione governativa* e pareri della Commissione sono tratte dal sito internet di quest'ultima, [www.camera.it/\\_bicamerali/fiscale/home.htm](http://www.camera.it/_bicamerali/fiscale/home.htm).

Efficacia 6		
Il meccanismo impositivo consente un'efficace ed efficiente attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria?		
Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>	●○○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/>
●●○○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○○ no <input type="checkbox"/>	●●○○○ no <input checked="" type="checkbox"/>
●●●○○ in parte <input type="checkbox"/>	●●●○○ in parte <input type="checkbox"/>	●●●○○ in parte <input type="checkbox"/>
●●●●○ sì <input type="checkbox"/>	●●●●○ sì <input checked="" type="checkbox"/>	●●●●○ sì <input type="checkbox"/>
●●●●● assolutamente sì <input checked="" type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>	●●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>

I sistemi che al loro interno mantengono elementi propri del monopolio fiscale (**sistema del margine erariale e sistema della raccolta**) non destano preoccupazioni con riferimento all'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il sistema del margine erariale residuo che rappresenta un sistema di monopolio fiscale "puro" per definizione garantisce la certezza del gettito. Sul punto si è soliti affermare, infatti, come il ricorso allo strumento del monopolio fiscale permetta al legislatore di risparmiare sulle spese di accertamento e riscossione atteso che mediante la creazione di un monopolio fiscale lo stesso, elevando il prezzo del prodotto o del servizio monopolizzato, incassa non solo una quota realmente corrispondente a spese e costi di produzione, ma anche una quota tributaria<sup>481</sup>.

Anche il sistema della raccolta, non sembra destare particolari preoccupazioni dal punto di vista dell'accertamento, atteso che si basa su un ammontare (la raccolta) facilmente verificabile dall'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, il fatto di essere un sistema "ibrido" non consente di eliminare del tutto le preoccupazioni di natura accertativa.

Una di queste attiene alle problematiche di falsa rappresentazione della propria realtà economica da parte di taluni attori della filiera (di solito i titolari di punti vendita). Come noto, tale preoccupazione ha indotto il Legislatore nazionale ad introdurre, in tema di imposta unica, la disposizione sanzionatoria<sup>482</sup> relativa alle cc.dd. "giocate simulate".

Come rilevato dallo stesso Legislatore<sup>483</sup>, si è in presenza di "giocate simulate" quando "il gestore delle scommesse, direttamente o tramite familiari, congiunti o prestanome, effettua una giocata fittizia al fine di far comparire una vincita che, per il gestore, costituisce un costo a sua volta fittizio".

Le preoccupazioni di natura accertativa si accentuano nel **sistema del margine lordo del concessionario**: basandosi su un ammontare differenziale (raccolta al netto delle

<sup>481</sup> F. PEDDIS, *Luci e ombre sulla natura extratributaria del monopolio del gioco del lotto*, in Rass. trib., 2006.

<sup>482</sup> Introdotta con il comma 65 della Legge n. 220/2010, la quale è andata a modificare il comma 4 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1998,

<sup>483</sup> Relazione tecnica alla Legge n. 220/2010.

vincite) le grandezze oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione diventerebbero due (non solo la raccolta ma anche le vincite), richiedendo un diverso e maggiore livello di controllo.

Oltre alle difficoltà che sorgerebbero per la corretta definizione della base imponibile, l'introduzione di un sistema basato sul margine lordo dovrebbe tener conto in misura maggiore rispetto al sistema della raccolta delle già citate problematiche connesse alla possibile falsa rappresentazione della specifica realtà economica di taluni attori della filiera (di solito i titolari di punti vendita). Peraltro, in presenza di un sistema sul margine lordo, nello svolgimento dell'attività di accertamento, l'Amministrazione fiscale verrebbe coinvolta nella strategia commerciale del concessionario, senza che l'A.A.M.S. abbia capacità decisionale in ordine ai processi commerciali degli stessi. Se i concessionari decidessero di ridurre a zero il margine fra volume e vincite, lo Stato non incasserebbe niente. Se, invece, i concessionari facessero cartello sulle quote, lo Stato guadagnerebbe molto e si troverebbe in una latente situazione di oggettivo conflitto di interesse rispetto alle norme di tutela della concorrenza. Va, infine, considerato che l'implementazione di un simile sistema impositivo sarebbe possibile valorizzando meglio le forme di controllo da parte di A.A.M.S. e le banche dati di cui già dispone SOGEI. Infatti, un sistema impositivo basato sulla raccolta deve fare affidamento sul patrimonio di informazioni a disposizione dei predetti soggetti che già provvedono a "tracciare" le attività svolte dai vari totalizzatori nazionali. Tali informazioni sarebbero la base di partenza per mettere al riparo l'imposizione dai comportamenti fraudolenti di taluni attori della filiera (di solito, come detto, i titolari di punti vendita).

Prima di porre in essere tale sistema impositivo è dunque necessario sviluppare sistemi di controllo (composti da risorse informatiche e umane) sulla regolarità del comportamento dei concessionari, per evitare il rischio di un "margine zero".

<i>Efficacia 7</i>		
Il meccanismo impositivo si presta agevolmente a garantire la possibilità di destinare una quota del gettito per finanziamenti interni (ad es. cultura) od eventualmente anche esterni (ad es. UE) ?		
Margine erariale residuo ●○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/> ●●○○ no <input type="checkbox"/> ●●●○ in parte <input type="checkbox"/> ●●●○ sì <input type="checkbox"/> ●●●● assolutamente sì <input checked="" type="checkbox"/>	Sistema della raccolta ●○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/> ●●○○ no <input type="checkbox"/> ●●●○ in parte <input type="checkbox"/> ●●●○ sì <input type="checkbox"/> ●●●● assolutamente sì <input checked="" type="checkbox"/>	Margine lordo del concessionario ●○○○ assolutamente no <input type="checkbox"/> ●●○○ no <input checked="" type="checkbox"/> ●●●○ in parte <input type="checkbox"/> ●●●○ sì <input type="checkbox"/> ●●●● assolutamente sì <input type="checkbox"/>

I sistemi che al loro interno mantengono elementi propri del monopolio fiscale (**sistema del margine erariale e sistema della raccolta**) essendo, come detto basati su un meccanismo di ripartizione predeterminato dallo Stato, possono facilmente essere connotati da vincoli di destinazione del gettito. Ciò ad esempio avviene già nel gioco del lotto, con riferimento al quale è prevista la devoluzione di parte delle entrate statali al Ministero per i Beni e le Attività Culturali.

Il **sistema del margine lordo del concessionario**, dando una maggiore autonomia al concessionario nella gestione del rapporto *payout/raccolta*, potrebbe presentare maggiori difficoltà per una eventuale destinazione del gettito.

*Efficacia 8*

Il meccanismo impositivo garantisce un equo bilanciamento degli interessi delle parti coinvolte (gettito erariale, vincite ai partecipanti, possibilità agli organizzatori di effettuare politiche differenziata, remunerazione dei componenti della filiera)?

Margine erariale residuo	Sistema della raccolta	Margine lordo del concessionario
●○○○○ assolutamente no      ■	●○○○○ assolutamente no      □	●○○○○ assolutamente no      □
●●○○○ no      □	●●○○○ no      ■	●●○○○ no      □
●●●○○ in parte      □	●●●○○ in parte      □	●●●○○ in parte      ■
●●●●○ sì      □	●●●●○ sì      □	●●●●○ sì      □
●●●●● assolutamente sì      □	●●●●● assolutamente sì      □	●●●●● assolutamente sì      □

Anche alla luce delle considerazioni svolte, nessuno dei tre sistemi sembra garantire un equo bilanciamento degli interessi delle parti coinvolte.

I sistemi del margine erariale residuo e della raccolta, garantiscono la certezza del gettito erariale, tuttavia, nella maggior parte dei casi, determinano un *payout* basso e non consentono margini di manovra ai concessionari.

Viceversa il sistema del margine lordo, non consente la certezza del gettito ma determina alti *payout* e consente maggiori margini di manovra ai concessionari.

Spetterà, pertanto, al legislatore nazionale la scelta del miglior bilanciamento degli interessi coinvolti (contrasto dell'evasione fiscale, contrasto del gioco illegale, interessi erariali, competitività con i *bookmaker* esteri, ...), dopo aver individuato opportuni criteri di priorità.

## TABELLA RIEPILOGATIVA

Sistema impositivo Criterio di valutazione	Margine erariale residuo	Sistema della Raccolta	Margine lordo del concessionario
Proprietà	●●●○○	●●○○○	●●○○○
Chiarezza	●●●○○	●○○○○	●○○○○
Compatibilità 1	●●●○○	●●●○○	●●●○○
Compatibilità 2	●○○○○	●●●○○	●●●○○
Efficacia 1	●●●○○	●○○○○	●○○○○
Efficacia 2	●○○○○	●●●○○	●●●●●
Efficacia 3	●○○○○	●○○○○	●●●●●
Efficacia 4	●●●○○	●●○○○	●●○○○
Efficacia 5	●○○○○	●●●○○	●●●●●
Efficacia 6	●●●●●	●●●○○	●●○○○
Efficacia 7	●●●●●	●●●●●	●●○○○
Efficacia 8	●○○○○	●●○○○	●●●○○
Valutazione finale (media dei punteggi)	●●●○○	●●●○○	●●●○○

Come si può evincere dalla tabella riepilogativa, la valutazione finale non differisce molto nei tre sistemi.

In particolare, da un'analisi più approfondita dei punteggi può notarsi come i criteri nei quali si registrano i maggiori scostamenti sono i seguenti: efficacia 2, efficacia 3, efficacia 5, efficacia 6 ed efficacia 7.

I sistemi che mantengono al loro interno elementi del monopolio fiscale (sistema del margine erariale residuo e sistema della raccolta), infatti, consentono un'efficace ed efficiente attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (efficacia 6) e possono agevolmente essere connotati da vincoli di destinazione del gettito (efficacia 7).

Per contro, questi sistemi presentano i maggiori punti di debolezza con riferimento al rispetto del principio di capacità contributiva del concessionario (efficacia 2) e della coerenza della base imponibile con la ricchezza tassata (efficacia 5) nonché con riferimento alla competitività dei concessionari nazionali (efficacia 3).

Specularmente, il sistema del margine lordo del concessionario annovera tra i suoi maggiori punti di forza la competitività dei concessionari nazionali e il rispetto di principi interni all'ordinamento tributario (principio di capacità contributiva del concessionario e coerenza della base imponibile con la ricchezza tassata: efficacia 2 e 5) ma presenta forti

criticità con riferimento all'attività di accertamento e la possibilità di vincoli di destinazione del gettito (efficacia 6 e 7).

*Dott.ssa Paola Batalocco*

*Dott. Stefano Riccardi*

*Dott. Lorenzo Sacchetti*

*Avv. Alessio Persiani*

*Avv. Federico Rasi*

## APPENDICE

*Prospetti sinottici*

**TABELLA I - Prospetto sinottico dei tributi sui giochi**

<i>ELEMENTI STRUTTURALI</i> <i>TRIBUTO</i>	<i>PRESUPPOSTO</i>	<i>SOGGETTI PASSIVI</i>	<i>BASE IMPONIBILE</i>	<i>ALIQUTA</i>
<b>IMPOSTA UNICA “ORDINARIA” PER SCOMMESSE E CONCORSI PRONOSTICI (D.LGS. 504/1998)</b>	L'Imposta Unica è dovuta per i concorsi pronostici e le scommesse di qualunque tipo, relativi a qualunque evento, anche se svolto all'estero, nel rispetto delle disposizioni legislative vigenti.	Coloro che gestiscono, anche in concessione, le scommesse ed i concorsi pronostici	Per i concorsi pronostici: intero ammontare della somma corrisposta dal concorrente per il gioco, al netto dei diritti fissi e dei compensi ai ricevitori. Per le scommesse ippiche: quota di prelievo stabilita per ciascuna scommessa. Per le scommesse su eventi diversi dalle corse dei cavalli: importo complessivamente giocato per ciascuna scommessa	Per i concorsi pronostici: 26,80%. Per le scommesse ippiche: 22,50% (Tris e assimilate) oppure 15,70% (ogni altro tipo di scommessa ippica salvo quanto disposto dalla L. n. 311/2004). Per le scommesse a totalizzatore su eventi diversi dalle corse dei cavalli: 20%. Per le scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli: aliquota variabile (3-2% fino a 7 eventi; 5-8% oltre 7 eventi) in relazione al movimento netto dei dodici mesi precedenti.
<b>IMPOSTA UNICA “SPECIALE” PER GIOCHI A DISTANZA (D. DIR. 10 GENNAIO 2011)</b>	I giochi di abilità, giochi di sorte a quota fissa e giochi di carte con vincita in denaro, organizzati in forma diversa dal torneo sono assoggettati ad Imposta Unica	Coloro che gestiscono, anche in concessione, le scommesse ed i concorsi pronostici	Per i giochi di abilità: ammontare della raccolta, al netto degli importi dei diritti di partecipazione restituiti ai giocatori, a seguito dell'eventuale annullamento di sessioni di gioco autorizzato da A.A.M.S. Per le altre tipologie di giochi a distanza: ammontare delle somme che, in base al regolamento di gioco, non risultano restituite al giocatore	Per i giochi di abilità: 3%  Per le altre tipologie di giochi a distanza: 20%

<i>ELEMENTI STRUTTURALI</i> <i>TRIBUTO</i>	<i>PRESUPPOSTO</i>	<i>SOGGETTI PASSIVI</i>	<i>BASE IMPONIBILE</i>	<i>ALIQUOTA</i>
<b>PRELIEVO ERARIALE UNICO (PREU)</b> <b>(D.L. 30 SETTEMBRE 2003, N. 269; D.M. 31 GENNAIO 2000, N. 29)</b>	Utilizzazione dei congegni di specie – rispondenti alle caratteristiche contemplate nel comma 6 dell’art. 110 del T.U.L.P.S. – all’interno degli esercizi dotati di una delle licenze di pubblica sicurezza di cui agli artt. 86 e 88 del T.U.L.P.S.  Esercizio autorizzato del gioco del bingo	I titolari di nulla osta per la messa in esercizio, da individuarsi, a decorrere dal 26 luglio 2004, nei concessionari di rete.  Con riferimento al Bingo, il PREU viene versato dal concessionario all’affidatario del controllo centralizzato del gioco, insieme al compenso ad esso spettante, anticipatamente all’atto del ritiro delle cartelle. L’affidatario del controllo centralizzato del gioco provvede al riversamento delle somme relative al prelievo erariale alla Tesoreria provinciale dello Stato e a presentare il relativo rendiconto al Ministero delle finanze.	Il tributo è dovuto in relazione alle “ <i>somme giocate</i> ” e registrate sugli appositi contatori di ciascun apparecchio di cui all’art. 110, comma 6, Tulps.  Per il Bingo, l’aliquota si applica sul prezzo di vendita delle cartelle	Per le <i>Newslot</i> : - 11,8%, (per il 2012); - 12,70% (per il 2013 e il 2014); - 13% (dal 1 gennaio 2015) Per le <i>Videolottery</i> : - 4% (per il 2012); - 4,5% (dal 2013).  Per il Bingo: 11%
<b>IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI (ISI)</b> <b>(D.LGS. 26 FEBBRAIO 1999 N. 60)</b>	Utilizzazione in luoghi pubblici o aperti al pubblico, in circoli o associazioni di qualunque tipo, di congegni idonei al gioco lecito.	Soggetto passivo – che coincide di norma con il responsabile degli obblighi relativi all’Iva eventualmente connessa, e ai fini delle imposte dirette – è “colui che esercita un’attività organizzata diretta alla distribuzione, installazione e gestione economica” di apparecchi da divertimento e intrattenimento senza vincita in denaro “dallo stesso posseduti a qualunque titolo”. Nella maggior parte dei casi, coincide con il gestore degli apparecchi.	La base imponibile annua è fissata in via forfetaria ed è pari a 1.800 euro.	8%

<i>ELEMENTI STRUTTURALI</i> <i>TRIBUTO</i>	<i>PRESUPPOSTO</i>	<i>SOGGETTI PASSIVI</i>	<i>BASE IMPONIBILE</i>	<i>ALIQUTA</i>
<b>PRELIEVO ALLA FONTE</b> <b>(CD. TASSA SULLA FORTUNA)</b>	Vincita	Vincitori	<p>Nel caso del Lotto, il tributo viene applicato sull'intero ammontare della vincita.</p> <p>Nel caso delle lotterie istantanee, giochi numerici a totalizzatore nazionale (SuperEnalotto e affini, anche a distanza) e Videolottery<sup>484</sup>, il tributo viene applicato sull'importo della vincita che eccede i 500 euro.</p>	6%
<b>TASSAZIONE A MONTE DELLE LOTTERIES</b>	Giocata	Tale sistema di tassazione non individua soggetti passivi di diritto ma si limita a far ricadere di fatto l'onere tributario sui giocatori-vincitori, che subiscono una sorta di "imposta generalizzata sulle vincite teoriche", <i>sub specie</i> di decurtazione a monte del montepremi.	Tale sistema di tassazione si basa su una decurtazione <i>ab origine</i> dell'ammontare destinato alle vincite <sup>485</sup> .	<p>In tale sistema, può soltanto individuarsi la quota destinata all'erario.</p> <p>Nel Lotto e nelle lotterie, essa è rappresentata rispettivamente dal "differenziale per il banco" e dal "valore residuale".</p> <p>Nel SuperEnalotto, Superstar e Win for Life, la quota destinata all'erario è stata stimata pari rispettivamente al 53,62%, 38,27% e 23,27%</p>

<sup>484</sup> Per le *Videolottery*, l'applicazione della tassa sulla fortuna è, allo stato, sospesa.

<sup>485</sup> Lo scopo fiscale del gioco del lotto è tecnicamente realizzato mediante la determinazione legislativa dei premi spettanti ai vincitori, in base a criteri che modificano sostanzialmente le condizioni di parità teorica del gioco a vantaggio dello Stato. I premi per ogni combinazione di gioco risultano, infatti, commisurati ad un multiplo della posta notevolmente inferiore a quello che deriverebbe dal calcolo statistico delle probabilità di vincita, sia pure considerando anche le spese sostenute per l'esercizio del gioco. Nello specifico, viene applicata la legge dei grandi numeri rispetto alla probabilità di vincita; da ciò consegue il pagamento di una somma abbondantemente inferiore a quella che spetterebbe in base al c.d. gioco equo. La somma pagata in meno rappresenta l'imposta. Lo scopo fiscale delle lotterie, come nel caso del gioco del lotto, è realizzato tramite il pagamento ai vincitori di una somma inferiore a quella che si dovrebbe corrispondere qualora il gioco fosse esercitato in condizioni di perfetta parità. La somma pagata in meno rappresenta l'imposta. Nelle lotterie (come nei giochi numerici a totalizzatore nazionale), tuttavia, a differenza del lotto, la somma versata in meno ai vincitori è individuata a priori, stabilendo una percentuale sull'ammontare complessivo delle giocate (monte-premi).

TABELLA II - Prospetto sinottico dei singoli giochi e delle relative modalità di tassazione

<b>GIOCHI</b>	<b>BASE IMPONIBILE</b>	<b>ALIQUOTA</b>
<b>LOTTO</b> Lotto tradizionale 10 e Lotto		"differenziale per il banco" "differenziale per il banco"
<b>GIOCHI NUMERICI A TOT. NAZ</b> Superenalotto Superstar Vinci per la vita – Win for Life	raccolta raccolta raccolta	53,62% <sup>486</sup> 38,27% 23,27%
<b>LOTTERIE</b> Lotterie differite Lotterie istantanee		valore residuale valore residuale
<b>GIOCHI A BASE SPORTIVA</b>  Concorsi pronostici  Scommesse a quota fissa  Scommesse a totalizzatore	ammontare della somma giocata al netto di diritti fissi e compensi ai ricevitori ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa	33,84% <sup>487</sup>  da 3% a 2% fino a 7 eventi; da 8% a 5,50% oltre 7 eventi  20,00%
<b>GIOCHI A BASE IPPICA</b>  Ippica Nazionale  Scommesse ippiche V7	ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa quota di prelievo stabilita per ciascuna scommessa posta di gioco	6,00%  15,70% 15,00%
<b>BINGO</b> Bingo	prezzo di vendita delle cartelle	11,00%
<b>APPARECCHI</b>  Apparecchi comma 6a (AWP)  Apparecchi comma 6b (VLT)  Apparecchi comma 7	somme giocate  importo totale della raccolta di gioco costituita dalle somme puntate per attivare ogni singola partita imponibile medio annuo forfetario	2012: 11,80% 2013 – 2014: 12,70% dal 2015: 13,00%  2012: 4,00% dal 2013: 4,50%  8,00%
<b>GIOCHI DI ABILITA' A DISTANZA (SKILL GAMES)</b> Giochi di abilità a distanza	somma giocata	3,00%
<b>GIOCHI DI CARTE E GIOCHI DI SORTE A QUOTA FISSA</b>  Poker cash Giochi da casinò	quota raccolta non restituita al giocatore (margine lordo del concessionario)	20,00%

FONTE: CAMERA DEI DEPUTATI, 2012

<sup>486</sup> Le tre percentuali indicate per i giochi a totalizzatore nazionale rappresentano la quota trattenuta dall'erario sul totale delle giocate.

<sup>487</sup> L' aliquota del 33,84% è stata determinata dalla Legge n. 311/2004. L'art. 4 del D.Lgs. n. 504/98 prevede che l'aliquota dell'imposta unica per i concorsi pronostici è pari al 26,80 per cento della base imponibile precisando che "...resta salva la rideterminazione della predetta aliquota, in occasione dell'esercizio della delega di cui alla lettera o) del comma 1 dell'articolo 1 della legge 3 agosto 1998, n. 288, ove necessario per garantire l'assenza di oneri per il bilancio dello Stato".

**TABELLA III - Prospetto sinottico dei sistemi di tassazione utilizzati per i giochi**

SISTEMA DI TASSAZIONE	MECCANISMO IMPOSITIVO	TRIBUTO	GIOCO
MARGINE ERARIALE RESIDUO	Monopolio fiscale puro	Il tributo è rappresentato dalla differenza tra la vincita “equa” e la vincita “effettiva”.	Lotterie nazionali ad estrazione differita (Lotteria Italia) Per vincite inferiori ai 500 euro: Lotterie nazionali ad estrazione istantanea (Gratta e Vinci). Giochi numerici a totalizzatore nazionale (Superenalotto, Superstar, Win for life e giochi accessori)
	Monopolio fiscale + Imposta sulle vincite	Il tributo è rappresentato dalla differenza tra la vincita “equa” e la vincita “effettiva”. Viene, inoltre, applicata una ritenuta sulle vincite.	Lotto Per vincite superiori a 500 euro: Lotterie nazionali ad estrazione istantanea (Gratta e Vinci). Giochi numerici a totalizzatore nazionale (Superenalotto, Superstar, Win for life e giochi accessori, anche a distanza) <sup>488</sup>
SISTEMA DELLA RACCOLTA	Monopolio fiscale + Imposta sul concessionario (Base imponibile = Raccolta)	Imposta Unica “ordinaria” (D.Lgs. 504/1998)  Prelievo Erariale Unico (PREU)	Concorsi pronostici (Totocalcio, Totip ecc.) e Scommesse  Apparecchi da intrattenimento con vincita in denaro (AWP e VLT) Bingo
MARGINE LORDO DEL CONCESSIONARIO	Imposta sul concessionario (Base imponibile = Raccolta - Vincite)	Imposta Unica “speciale” (D. Dir. 10 gennaio 2011)	Alcuni giochi a distanza (giochi di sorte a quota fissa e giochi di carte)

*Dott.ssa Paola Batalocco*

<sup>488</sup> Dal 1° gennaio 2012 viene applicato un prelievo sulle vincite derivanti dai giochi numerici a totalizzatore nazionale, dalle lotterie nazionali ad estrazione istantanea (Gratta e Vinci). In tal caso, tuttavia, a differenza del gioco del lotto, il prelievo interessa soltanto la parte della vincita eccedente i 500 euro.

## BIBLIOGRAFIA

- ALESSI R., *I monopoli fiscali – Le imposte di fabbricazione – I dazi doganali*, in Trattato di diritto tributario italiano diretto da A.D. Giannini, XI, Torino, 1956
- ARENA M. e PRESILLA M., *Giochi, scommesse e normativa antiriciclaggio*, Filodiritto editore, 2012
- ARENA M., *Le operazioni sotto copertura dei funzionari dell'AAMS*, in Lexgiochi, 2012
- BARBERA G. e BERARDI D., *La tassazione delle scommesse: verso un'importa sul margine lordo*, Quaderni di ricerca ref n. 45, Settembre 2007
- BENELLI C. e VEDOVA E., *Giochi e scommesse tra diritto comunitario e diritto amministrativo nazionale*, Milano, 2008
- BENELLI C., *I giochi nella manovra aggiuntiva tra “deleghe in bianco” e liberalizzazioni “ultra Bolkestein”*, in Lexgiochi, 2011
- BENELLI C., *La raccolta non autorizzata di scommesse dopo la sentenza “Costa Cifone” della Corte di Giustizia*, in Lexgiochi, 2012
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002
- BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse. Contributo allo studio dei monopoli fiscali*, in Riv. dir. trib., I, 2007, 33 ss.
- BRUNIALTI A., *Monopoli (in generale)*, in Enc. giu. it., 1901, vol X, 22 ss.
- BUSCEMA S., *I monopoli fiscali*, in Dir. prat. trib., I, 1956, 294 ss.
- CAMMEO F., *Le tasse e la loro costituzionalità*, in Giur. it., IV, 1989, 193 ss.
- CATALANO N., *L'aggio ai rivenditori, strumento per il corretto funzionamento al monopolio fiscale di distribuzione dei tabacchi lavorati*, Giustizia Civile, 1983, I, 2218 ss.
- COCIVERA B., *Corso di diritto tributario*, Bari, 1965
- COMMISSIONE AFFARI SOCIALI DELLA CAMERA DEI DEPUTATI, *Indagine conoscitiva relativa agli aspetti sociali e sanitari della dipendenza dal gioco d'azzardo*, 2012.
- COMMISSIONE PARLAMENTARE DI VIGILANZA SULL'ANAGRAFE TRIBUTARIA, *Indagine conoscitiva sull'anagrafe tributaria nella prospettiva del federalismo fiscale*, 2012

- COMMITTERI G. e MANCINO A., *Il regime IVA degli apparecchi da intrattenimento*, in Corr. trib., n. 9/2005, 693 ss.
- CORTE DEI CONTI, *Rapporto 2012 sul coordinamento della finanza pubblica*, 2012
- D'ALBERGO S., *Sulla natura giuridica dei proventi derivanti all'ente pubblico dall'esercizio di un monopolio fiscale*, in Rivista bancaria, 1955, 212 ss.
- D'AMATI N., *Lo sfondo imperativistico della teoria giuridica tributaria del reddito*, in Dir. prat. trib., 1973, I, 746 ss.
- DE FRANCISCI GERBINO G., *La classificazione giuridica e la classificazione finanziaria delle entrate ordinarie dello Stato*, in Riv. dir. pubbl., 1917, I, 125 ss.
- DE SENA E., *Monopoli fiscali*, in Dig. disc. priv. sez. comm., 1994, 64 ss.
- DE VALLES A., *Limiti costituzionali alle leggi tributarie*, in Rivista di dir. fin. e sc. delle fin., XXX, Milano, 1958, I, 3 ss.
- DELLA VALLE E. e FICARI V., *Il processo tributario*, Padova, 2008
- DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in S. Cassese (a cura di), Trattato di diritto amministrativo, III, Milano, 2003
- DI TUCCI B., *Il prelievo erariale unico sui "videogiochi"*, in Corr. trib. n. 11/2004, 830 ss.
- DOSTOEVSKIJ F., *Il giocatore*, 1866
- EUROPEAN COMMISSION, *Tax-based EU own resources: an assessment*, Taxation papers, n. 1/2004
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008
- FANELLI R., *Imposte sui giochi: nuove armi per combattere l'evasione*, in Prat. fisc. e prof., n. 1/2011, 62 ss.
- FANNO M., *Elementi di scienza delle finanze*, Torino, 1931
- FANTOZZI A., *Lotto e lotterie*, in Enc. Dir., vol. XXV, Milano, 1975, 41 ss.
- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005
- FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*, in *Commentario della Costituzione*, AA.VV. (a cura di G. Branca), Bologna-Roma, 1978, 21 ss.
- FONDERICO E., *Lotto e lotterie (diritto tributario)*, in Enc. Giur., vol. XIX, Roma, 1990, 1 ss.
- FREUD S., *Il poeta e la fantasia*, 1907

GANDOLFO A. e DE BONIS V., *Il gioco pubblico in Italia fra tradizione e innovazione: aspetti economici e di marketing*, Discussion Paper n. 115/2011, Dipartimento di Scienze Economiche – Università di Pisa.

GHIA C., VERGERIO DI CESANA A. e MAZZELLA F., *Commento agli articoli 2 e 3 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, a seguito delle modifiche apportate dalla legge di conversione 14 settembre 2011, n. 148*, in Lexgiochi, 2011

GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956

GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960

GIANNINI A.D., *La Cassazione... e la roulette*, in Dir. prat. trib., II, 1954, 322 ss.

GIANNINI M.S., *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1977

GIANNINI M.S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, Riv. dir. fin., 1957, I, 3 ss.

GIULIANI G., *Le commissioni propendono per l'imponibilità*, in Il Sole 24 Ore del 17 maggio 2010

GUGLIELMETTI Gia. e GUGLIELMETTI Gio., *Monopolio (dir. comm.)*, in Enc. dir., XX, 1990, 3 ss.

HUIZINGA J., *Homo ludens*, Torino, 1949

INGROSSO G., *Diritto finanziario*, Napoli, 1956

LA MEDICA D., *Spettacoli (imposta sugli)*, Enc. Giur., Roma, 2000

LEONARDI A., *Dagli apparecchi al prelievo erariale unico: come cambia la disciplina sul gioco lecito*, in Guida Normativa, Il Sole 24 Ore, 2006

LICCARDO G., *Imposta unica sui giochi di abilità e concorsi pronostici*, in Rassegna di finanza pubblica, 1960, 1-2, 165 ss.

LOPEZ C., *La riserva statale in materia di gioco pubblico: le implicazioni nel settore degli apparecchi da divertimento*, in Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze, n. 2/2010

LORENZON G., *Monopoli fiscali*, in Enc. giur., XX, Roma, 1990, 7 ss.

MANGIONE G., *Appunti sulla nozione di tributo: dal sistema tributario italiano al sistema tributario «italo-comunitario»*, Giustizia Civile, II, 1976, 197 ss.

MANGIONE G., *Fattispecie imponibile collegata al reato e compravendita di generi di monopolio*, 1966

- MANGIONE G., *Natura «tributaria» del monopolio dei tabacchi e diritto costituzionale alla libertà di iniziativa economica privata*, in Giur. it., 1973, II, 46 ss.
- MARELLO E., *La definizione di tributo e la giurisprudenza del giudice speciale tributario*, in Gius. Cost., 2009, 3921 ss.
- MARZANO L., *L'imposta unica sulle scommesse transita indenne al vaglio della Corte costituzionale*, in Dir. prat. trib., 1, 2008, 2 ss.
- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984
- MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in Riv. dir. fin., 1967, I, p. 262 ss.
- MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in Riv. dir. fin., 1964, 3 ss
- MINELLI B., *Il gioco d'azzardo*, in diritto.it, 2004
- MORTATI C., *Natura giuridica dei proventi attribuiti agli enti pubblici nelle concessioni autorizzate di giuoco*, in Dir. prat. trib., n. 1, 1954, 215 ss.
- NIETZSCHE F., *Così parlò Zarathustra*, 1885
- ODOARDI F., *Osservazioni critiche in merito alla natura non fiscale del monopolio del Lotto*, in Riv. dir. trib., 2006, 446 ss.
- PARISOTTO R., *Obblighi di monitoraggio per diritti reali su immobili e vincite in giochi «on line»*, in Corr. trib. n. 8/2011, 642 ss.
- PEDDIS F., *Luci e ombre sulla natura extratributaria del monopolio del gioco del lotto*, in Rass. trib., 2006, 1727 ss.
- PETRANGELI P., *Il difficile inquadramento del PREU e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito*, in Corr. trib., n. 12/2011, 957 ss.
- PIASCO S., *Lotto e giochi organizzati*, in Dig. disc. pubbl., vol. IX, Torino, 1994, 278 ss.
- PICCIAREDDA F., *Giuoco – V) Imposta unica sui giochi d'abilità e concorsi pronostici*, in Enc. Giur., vol. XVI, Roma, 1989
- PICCIAREDDA F., *Spettacoli (imposta sugli)*, in Enc. dir., vol. XLII, Milano, 1990
- PIOLETTI G., *Giuochi vietati*, in Enc. dir., vol. XIX, Milano, 1970, 68 ss.
- PUVIANI A., *Teoria dell'illusione finanziaria*, Sandron, Palermo, 1903
- QUADRI R., MONOCO R. e TRABUCCHI A., *Commentario al Trattato istitutivo della CEE*, Milano, II, 1965
- RANELLETTI O., *Natura giuridica dell'imposta*, in Dir. prat. trib., 1974, I, 819 ss.

- RANUCCI D., *Gioco – III) Gioco d'azzardo e giochi vietati – Dir. pen.*, in Enc. Giur., vol. XV, Roma, 1989, 3 ss.
- REGAZZONI D., *Monopoli di Stato*, in NN.D.I., App., vol. V, Torino, 1984, 119 ss.
- RÉPACI F.A., *L'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici*, in Riv. dir. fin., 1952
- RÉPACI F.A., *Teoria e pratica del gioco del lotto in Italia negli ultimi quarti di secolo dalla sua istituzione*, Torino, 1941
- RUJU S.L., *Monopolio fiscale*, in Enc. dir., XXVI, Milano, 1976
- RUJU S.L., *Spunti critici in tema di costituzionalità dei c.d. monopoli fiscali*, in Riv. dir. fin e sc. fin., 1971, I, 246 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999
- SACCHETTI L. et alia, *Analisi e commento all'articolo 24 ("Norme in materia di gioco") decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito nella legge 15 luglio 2011, n. 111 ("Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria")*, in Lexgiochi, 2011
- SACCHETTI L., *Fisco e contabilità per giochi pubblici e scommesse*, Il sole 24 ore, Milano, 2009
- SACCHETTI L., *Gli apparecchi VLT "Video Lottery Terminal" di cui all'art. 110, comma 6, lett. b), del T.U.L.P.S. Disciplina regolamentare e trattamento tributario*, in Lexgiochi, 2010
- SACCHETTI L., *L'imposizione fiscale dei giochi e delle scommesse abusive. Disciplina di riferimento e criticità de iure condito*, in Rivista della Scuola Superiore di economia e finanza, 2010
- SACCHETTI L., *L'imposizione fiscale delle attività di raccolta abusiva di giochi e scommesse: esame della tematica alla luce delle disposizioni contenute nella "Legge di stabilità 2011" n. 220/2010 e delle novità recate dal D.L. n. 98/2011, concernente "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria"*, in Lexgiochi, 2011
- SAMBUCCI L., *Monopoli di Stato*, in Dig. disc. pubbl., Agg. 2005, 474 ss.
- SANCHEZ GALIANA J.A., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, in Dir. prat. trib., I, 1983
- SBORDONI S., *Giochi concessi e gioco on line*, Roma, 2010
- SBORDONI S., *I giochi nella conversione in legge del Decreto cd. "fiscale"*, in TS, 2012
- SBORDONI S., *Il decreto SALVA ITALIA: prime riflessioni*, in TS, 2011
- SENATO DELLA REPUBBLICA, XIV legislatura, Doc. XVII n. 10, Documento approvato dalla 6a Commissione permanente (Finanze e Tesoro) nella seduta del 26 marzo 2003, "*A conclusione dell'indagine conoscitiva sul settore dei giochi e delle scommesse*"

- SENSINI M., *L'ipotesi di tasse più alte sui Giochi dello Stato*, in Corriere della Sera del 5 giugno 2012
- STEFANI G., *Fortuna e Tassazione (scommesse sportive, lotto, lotterie)*, in Boll. Trib., 1988
- TABET G., *Il prelievo sui giochi cerca equità*, in Il Sole 24 Ore, 17 agosto 2009
- TANI N., *La crisi contagia anche i giochi*, in ItaliaOggi del 6 agosto 2012
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2006
- TORRE P., *Teoria dell'imposta sul giuoco*, Roma, 1950
- TORRE P., *Ordinamento e attribuzioni dell'Ispettorato generale per il lotto e le lotterie*, Roma, 1961
- TORRE P., *Lotto pubblico*, in NN.D.I., IX, Torino, 1963, 1090 ss.
- VIGANO' S., *L'imposta sugli intrattenimenti: novità vecchie e nuove*, in Il fisco, n. 5/2003, 733 ss.
- ZINGALI G., *Tributo*, in NN.D.I., vol. XIX, Torino, 1973, 848 ss.





Fondazione Bruno Visentini

 **LUISS** Guido  
Carli

LIBERA UNIVERSITÀ INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI  
Centro Arcelli per gli Studi  
Monetari e Finanziari

## *LA FISCALITÀ DEI GIOCHI*

### *Parte II - Analisi economica*

**Direzione scientifica:** *Prof. Alessandro Pandimiglio, Prof. Marco Spallone*

## INTRODUZIONE

Nel 2011 gli Italiani, al netto degli importi restituiti in vincite, hanno speso circa 18,5 miliardi di euro per partecipare a giochi e scommesse, corrispondenti ad un volume di giocate pari a circa 80 miliardi di euro che hanno generato entrate per l'erario pari a circa 9 miliardi di euro. Tuttavia, il trend di crescita del mercato dei giochi degli ultimi dieci anni sembra essersi arrestato a causa della grave crisi economica, con conseguenze evidenti sulle entrate erariali. Negli anni più recenti il trend del gettito è stato mantenuto su livelli pressoché costanti dall'aumento dell'offerta di giochi e scommesse: in particolare, la recente offerta è stata in grado di sostenere i numeri del mercato grazie all'introduzione di elevati *payout* per gli scommettitori.

L'evidenza empirica sul 2012 conferma che il trend delle entrate erariali è decrescente. Si aprono due strade per il regolatore del mercato oltre a quella scontata, ma di difficile realizzazione, di efficientamento della rete:

- 1) Tentare di riequilibrare i *payout* tra le varie tipologie di giochi esistenti per spostare una parte della domanda verso quelle a più alta rendita fiscale.
- 2) Essere ambiziosi e provare a modificare le basi imponibili, passando dalla raccolta al margine.

Entrambe le soluzioni presentano dei rischi per l'erario in termini di stabilità delle entrate. Questo documento si preoccupa di suggerire al regolatore una metodologia che possa rendere questi rischi "calcolabili" in modo da prendere la migliore delle decisioni possibili.

Per ciò che riguarda il primo punto, il ragionamento passa necessariamente per il calcolo dell'elasticità della domanda dei giochi: se essa è superiore all'unità, c'è spazio per un innalzamento dei *payout* senza che questo comporti una riduzione delle entrate erariali. Alcune stime preliminari sul segmento *lottery* sembrano suggerire che questa possibilità sia effettivamente concreta.

Con riferimento al secondo punto, le argomentazioni a favore sono quelle tipiche della "scienza delle finanze", essendo la tassazione sul margine superiore a quella sulla raccolta per i suoi effetti sulla competitività aziendale e sui prezzi. Problemi di instabilità delle entrate e di incentivi all'elusione fiscale rappresentano controindicazioni che, con

opportuni accorgimenti, alcuni dei quali discussi nelle conclusioni, potrebbero essere limitate. Tuttavia, gli incrementi delle quantità domandate a fronte di una diminuzione dei prezzi (e dei margini) possono costituire motivo di preoccupazione per un regolatore che deve tenere in considerazione le conseguenze sociali del gioco: su questo punto vale la pena ribadire ancora una volta la necessità di garantire un ambiente di gioco controllato e trasparente.

Nel **primo capitolo** sarà tracciato un quadro generale del settore a livello nazionale ed europeo, mentre nel **secondo capitolo** sarà delineata una tassonomia dei giochi e delle scommesse per mettere in evidenza le differenze rilevanti.

Nel **terzo capitolo** il mercato dei giochi sarà invece analizzato da un punto di vista più strettamente economico. In particolare, definendo in modo rigoroso il concetto di prezzo e quantità, si ricondurrà il mercato dei giochi a un più semplice modello teorico a cui diventano applicabili alcuni risultati di base di economia e scienza delle finanze. Come anticipato, particolare attenzione sarà dedicata al tema dell'elasticità della domanda di cui si anticiperanno alcune stime.

Infine, il **quarto** capitolo descrive le diverse tipologie di imposizione fiscale, mettendo in evidenza le conseguenze economiche di ciascuna, soprattutto in termini di incentivi per i concessionari e di entrate per l'erario. Nel quinto capitolo si focalizza l'attenzione sulla tassazione del margine lordo, essendo questa una tipologia di imposizione largamente applicata al settore dei giochi in molti paesi Europei.

Seguono le conclusioni che contengono una serie di indicazioni per una crescita sostenibile del mercato.

# CAPITOLO I

## IL GIOCO IN ITALIA

SOMMARIO: I.1. Quadro storico – I.2. La riserva legale – I.3. Il settore dei giochi – I.3.1. Alcune grandezze economiche – I.4. Possibili sviluppi.

### I.1. Quadro storico

In Italia il gioco vanta una lunga tradizione risalente a ben prima degli interventi regolatori statali iniziati più di un secolo fa. Il primo gioco a essere riconosciuto a livello nazionale fu il Lotto nel 1863. Questo gioco era tuttavia già ampiamente diffuso in tutto il paese e l'intervento dello Stato, avvenuto subito dopo l'unificazione del Regno, ebbe solamente la funzione di regolarlo da un punto di vista legale a livello nazionale. Se già subito dopo l'unità d'Italia, il Governo aveva assunto il monopolio del Lotto, bisognò attendere quasi settant'anni prima di assistere, nel 1932, alla nascita della prima lotteria nazionale abbinata a una gara automobilistica: "La lotteria di Tripoli".

Un primo ampliamento significativo dell'offerta avvenne verso la metà del secolo, attraverso l'istituzione di giochi legati a eventi sportivi del mondo del calcio e dell'ippica. Nacquero così il Totocalcio nel 1946, il Totip nel 1948 e la Tris nel 1958.

A distanza di circa quarant'anni si assistette alla seconda grande fase di rinnovo, avvenuta a partire dalla seconda metà degli anni novanta. In questo periodo l'offerta di gioco fu ampliata seguendo più direttrici tra loro eterogenee. Per quanto riguarda le lotterie, nel 1994 furono lanciate le prime lotterie istantanee, comunemente note come "Gratta e Vinci", e si procedette al rinnovo radicale del gioco differito dell'Enalotto, trasformato in Superenalotto nel 1997. All'interno del comparto delle scommesse sportive, nel 1994 fece la sua comparsa il Totogol cui si affiancò, per soli cinque anni dal 1998 al 2003, il Totosei. L'innovazione più rilevante è stata però sicuramente quella avvenuta nel 1998 attraverso l'introduzione delle scommesse sportive a quota fissa con la possibilità di scommettere su più eventi sportivi non connessi fra loro. Negli anni duemila, infine, oltre all'introduzione del Bingo e all'ampliamento dell'offerta di scommesse, abbiamo assistito a un'ultima

importante innovazione con il riconoscimento legale, nel 2004, dell'universo delle Slot Machine, che in tal modo è emerso dalla clandestinità in cui versava fino a quel momento. Il grande successo riscontrato da questi apparecchi ha fatto sì che a oggi questi rappresentino metà delle fonti di raccolta dell'intero settore. Quest'ultimo comparto è stato affiancato nel 2010 da un altro tipo di macchine da gioco, le cosiddette Videolotterie (VLT).

Occorre sottolineare come, sebbene a oggi l'offerta complessiva risulti piuttosto eterogenea, tutti questi differenti prodotti rappresentino, insieme, un unico mercato integrato. Come riconosciuto ampiamente dalla letteratura e sostenuto a più riprese dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato<sup>489</sup>, i diversi giochi rappresentano per i consumatori variazioni dello stesso servizio essendo ritenuti largamente sostituibili tra loro. Come vedremo, infatti, accade spesso che in seguito all'introduzione di un nuovo gioco e al successivo aumento della raccolta frutto dell'ampliamento dell'offerta, si assiste alla contemporanea diminuzione delle entrate fatte registrare da altri giochi.

## **I.2. La riserva legale**

Come in molti altri stati europei, anche nel nostro paese, per tutti gli aspetti che riguardano l'organizzazione e la gestione dell'attività di gioco vige un'espressa riserva legale accordata allo Stato, all'Amministrazione Autonoma dei Monopoli e a enti come il Coni e l'Unire. Aldilà della ricerca di una migliore allocazione delle risorse provenienti dal settore, questa impostazione trova la sua ragione d'essere nella tutela dell'ordine pubblico e della sicurezza dei cittadini di fronte al gioco e ai suoi potenziali effetti nocivi come la dipendenza.

Se da un lato lo Stato è interessato alla tutela del consumatore, è però innegabile l'obiettivo, sempre più presente negli ultimi anni, di raccogliere risorse finanziarie aggiuntive rispetto alle normali entrate tributarie.

In generale, per quanto riguarda l'esercizio dell'attività di gioco, i riservatari possono decidere se gestire in proprio o affidare in concessione a terzi l'organizzazione e la gestione dei giochi. La legge stabilisce il numero dei concessionari ai quali può essere affidata l'organizzazione dell'attività. La durata delle concessioni è invece stabilita di volta in

---

<sup>489</sup> Autorità Garante Per la Concorrenza e il Mercato – AGCM (2002), Provvedimento n.12.209.

volta nel contratto stipulato tra riservatario e concessionario, fatto salvo il rispetto delle norme antitrust<sup>490</sup>.

È possibile distinguere tra giochi la cui organizzazione è autorizzata esclusivamente a un operatore e giochi che invece possono essere offerti da diversi concessionari autorizzati. Avviene così che, ad esempio, l'organizzazione del Lotto e delle lotterie sia nazionali sia istantanee venga riservata a Lottomatica, mentre quella del Superenalotto a Sisal. Altri giochi, come il Totocalcio, il Totogol, Il Bingo, gli Skill Games e le scommesse sportive in generale possono essere offerti da più operatori, previo ottenimento della concessione<sup>491</sup>.

Oltre allo Stato e ai concessionari, il sistema prevede un altro attore della filiera, ossia la rete di distributori sparsi lungo tutto il territorio nazionale in maniera strategica al fine di ottimizzare la raccolta di giocate.

È innegabile come questo sistema risulti piuttosto complesso e, data la sua rigidità, non facilmente accessibile da nuovi potenziali operatori se non attraverso la partecipazione a procedure di assegnazione di concessioni. Aldilà delle recenti modifiche che avremo modo di approfondire nel capitolo sulla tassazione, nel prossimo capitolo vedremo meglio come questa situazione, mantenutasi sostanzialmente inalterata nel corso degli anni, si scontri oggi con le nuove esigenze imposte dall'evoluzione del mercato.

### **I.3. Il settore dei giochi**

Il settore del gioco ha vissuto negli ultimi anni una crescita impressionante che l'ha portato a raggiungere delle cifre inimmaginabili anche solo pochi anni fa. Complessivamente, se da una parte si è assistito al lento ma inesorabile declino di alcuni giochi tradizionali come il Totocalcio, il Totogol e il Totip, è però vero che, soprattutto nel corso degli ultimi cinque anni, attraverso un costante rinnovamento e ampliamento dell'offerta e attraverso un'importante opera di legalizzazione si è riusciti a far crescere la raccolta totale in maniera vertiginosa. All'interno della nostra analisi ci concentreremo in particolare sul settore delle scommesse sportive che rappresenta un'importante fetta del mercato complessivo. Come vedremo nel terzo capitolo questo settore comprende le

---

<sup>490</sup> D.L. 04/07/2006 n.223

<sup>491</sup> I siti web dei principali operatori forniscono una panoramica piuttosto completa sui giochi disponibili per quanto riguarda la storia e le caratteristiche dell'offerta. Per ulteriori approfondimenti vedi: [www.lottomatica.it](http://www.lottomatica.it) e [www.sisal.it](http://www.sisal.it).

scommesse ippiche e le altre scommesse sportive nelle due forme di scommesse a totalizzatore e a quota fissa.

Come avremo modo di approfondire più avanti, una delle ragioni alla base dell'ampia crescita fatta registrare negli ultimi anni dal settore dei giochi è senza dubbio il ruolo centrale assunto dai Monopoli di Stato per quanto riguarda l'attività di organizzazione, coordinamento e controllo dei singoli giochi. Si è passati, infatti, da un sistema molto eterogeneo i cui attori principali erano Coni e Unire, a una situazione nettamente più coordinata a livello centrale dall'AAMS.

### **I.3.1. Alcune grandezze economiche**

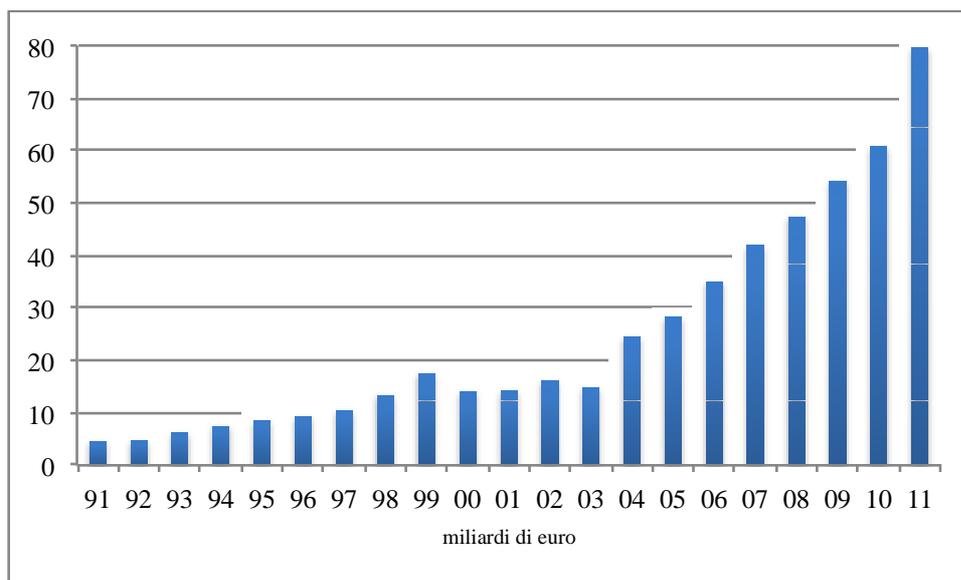
Da un'analisi immediata dei numeri relativi al settore dei giochi nel 2011 in Italia si evince subito come il trend positivo impostosi negli ultimi anni sia stato ancora una volta rispettato. Nel 2011 la spesa effettiva dei giocatori ha raggiunto il valore di 18,5 miliardi di euro facendo registrare un incremento di circa il 4% rispetto all'anno precedente. A questi dati ha corrisposto una raccolta, al lordo delle vincite restituite ai giocatori, pari a 79,8 miliardi di euro, che confrontata con i 61 miliardi di euro del 2010 evidenzia una crescita del 30% del volume delle giocate<sup>492</sup>.

La figura 1 illustra l'andamento della raccolta complessiva nel settore dei giochi nell'ultimo ventennio. Va precisato che il dato della raccolta, seppur significativo in quanto essa costituisce la base imponibile del prelievo fiscale sul comparto, non misura il volume di affari del settore costituito invece dalla spesa effettiva, che si ottiene sottraendo dalla raccolta lorda i premi restituiti ai giocatori. I dati mostrano come l'evoluzione del comparto giochi sia un fenomeno che riguarda l'ultimo decennio, negli anni novanta infatti la raccolta è rimasta mediamente intorno ai 10 miliardi di euro per poi subire una vera e propria escalation nell'ultimo decennio.

---

<sup>492</sup> All'interno della trattazione, qualora non venga precisata la fonte dei dati citati riguardo la raccolta, le vincite e le entrate fiscali, questi sono sempre da intendersi come mutuati dai dati ufficiali di AAMS periodicamente pubblicati e disponibili per la consultazione sul sito: "<http://www.aams.gov.it>" all'interno della sezione "AAMS Comunica" e dai documenti ufficiali di finanza pubblica pubblicati dal Ministero dell'Economia.

Figura 1 Andamento della raccolta nel settore dei Giochi



Fonte: AAMS

Ovviamente un cambiamento di questo genere non è stato casuale, ma si è ottenuto grazie all'utilizzo di logiche e metodologie gestionali di tipo industriale da parte del Governo aventi il duplice obiettivo di legalizzare e far emergere dal sommerso alcune tipologie di gioco da un lato e di introdurre innovazioni volte ad ottenere un ampliamento significativo dell'offerta e della successiva raccolta dall'altro.

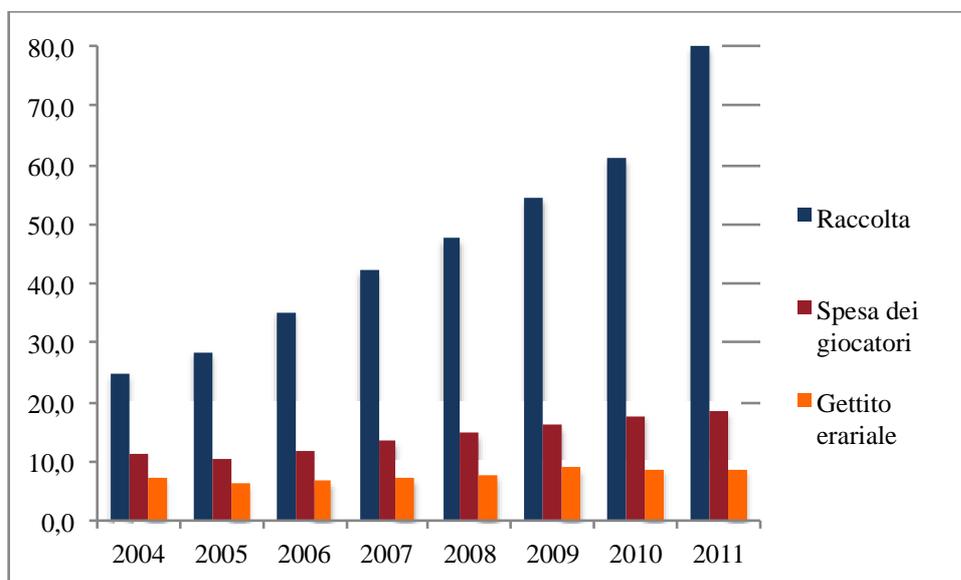
Osservando il decennio appena trascorso è possibile riconoscere nel 2004 il vero anno di svolta per l'intero sistema. Esaminando con maggior precisione quell'anno si nota che i fattori che hanno contribuito a segnare questa svolta sono numerosi e non tutti spiegabili con le stesse logiche legate alla volontà di un'espansione dell'offerta. Rispetto all'anno precedente, nel 2004 si è assistito al raddoppiarsi delle entrate erariali che sono passate da 3,5 a 7,3 miliardi in corrispondenza di una forte crescita della raccolta lorda cresciuta da 15,1 a 24,8 miliardi. Un contributo importante alla raccolta complessiva è stato dato in particolare dal gioco del Lotto. In quell'anno, infatti, a seguito del record di ritardo del numero 53 sulla ruota di Venezia, il gioco registrò ricavi totali per un ammontare superiore agli 11 miliardi<sup>493</sup>. Il gioco del Lotto ha vissuto, da allora, prima un assestamento dei proventi netti su un livello più contenuto e poi un'ininterrotta, seppur lieve, decrescita fino ad arrivare ai 4,4 miliardi raccolti nel 2011.

<sup>493</sup> Il dato risulta eccezionale se paragonato al trend del gioco del Lotto negli ultimi anni, che mostra una raccolta media di 5,8 miliardi.

Per quanto riguarda l'attività di gioco, la crescita dei proventi da questa derivanti ha avuto come risultato un consolidamento dal punto di vista della raccolta fiscale. Più precisamente, da una situazione d'incertezza e aleatorietà riguardo ai proventi generati dal settore, si è passati a una situazione di definitiva “continuità e strutturalità” del gettito fiscale<sup>494</sup>.

Esaminando l'andamento del gettito erariale ordinario<sup>495</sup> (Fig. 2) si nota che la forte impennata della domanda, conseguente all'introduzione di nuove tipologie di giochi, non ha prodotto sostanziali incrementi delle entrate erariali, che, al contrario, dopo aver raggiunto un massimo di circa 9 miliardi di euro nel 2009, hanno invertito la tendenza fino a scendere a 8.6 miliardi di euro nel 2011. Come sarà chiarito nelle prossime sezioni, i motivi della frenata del gettito sono da attribuire alla recente evoluzione del mercato, provocata da spostamenti della domanda verso quei giochi con vincite attese più elevate.

**Figura 2 Andamento della raccolta, della spesa dei giocatori e del gettito erariale nel settore dei Giochi – 2004-11**



Fonte: AAMS

<sup>494</sup> Corte dei Conti (2011), *Rapporto sul ordinamento della finanza pubblica*.

<sup>495</sup> Oltre alle entrate erariali ordinarie l'Amministrazione può ricevere dai concessionari somme una tantum a seguito ad esempio dell'introduzione di nuovi giochi. Nel 2010 le entrate complessive sono risultate pari 9,9 miliardi di cui circa 8,7 derivanti dall'ordinaria tassazione sui giochi cui bisogna aggiungere 1,2 miliardi versati dai concessionari a titolo di una tantum come commissione iniziale per l'introduzione di nuovi giochi così divisi: 400 milioni di euro per gli apparecchi di gioco di tipo Videolotteria e 800 milioni per la definizione delle procedure di aggiudicazione delle lotterie a estrazione istantanea (Gratta e Vinci).

Occorre sottolineare come gli ottimi risultati ottenuti in termini di entrate erariali siano stati resi possibili da un'ancora più sostenuta crescita della spesa dei giocatori, che è passata da 11,3 miliardi di euro del 2004 ai 18,5 del 2011.

Dal lato della raccolta, invece, i 61,5 miliardi registrati nel 2010, hanno portato totale delle giocate nell'ultimo decennio a oltre 339 miliardi con un valore medio annuo di circa 34 miliardi, di gran lunga superiore rispetto a quello registrato nel periodo 1996-2000 dove la raccolta annua era fluttuata tra i 9 e i 17 miliardi di euro. Accanto a una così forte crescita della spesa dei giocatori e della raccolta complessiva le entrate di competenza dell'erario sono cresciute però a un ritmo sostanzialmente dimezzato: 152,6% a fronte del 306% della raccolta nel periodo 2003-2010. Tra raccolta e utile erariale assistiamo dunque a una forbice che si è progressivamente andata ad allargare. Nell'ultimo decennio l'incidenza del gettito fiscale sui ricavi totali è passata, infatti, dal 30,3% al 14,2%, meno della metà.

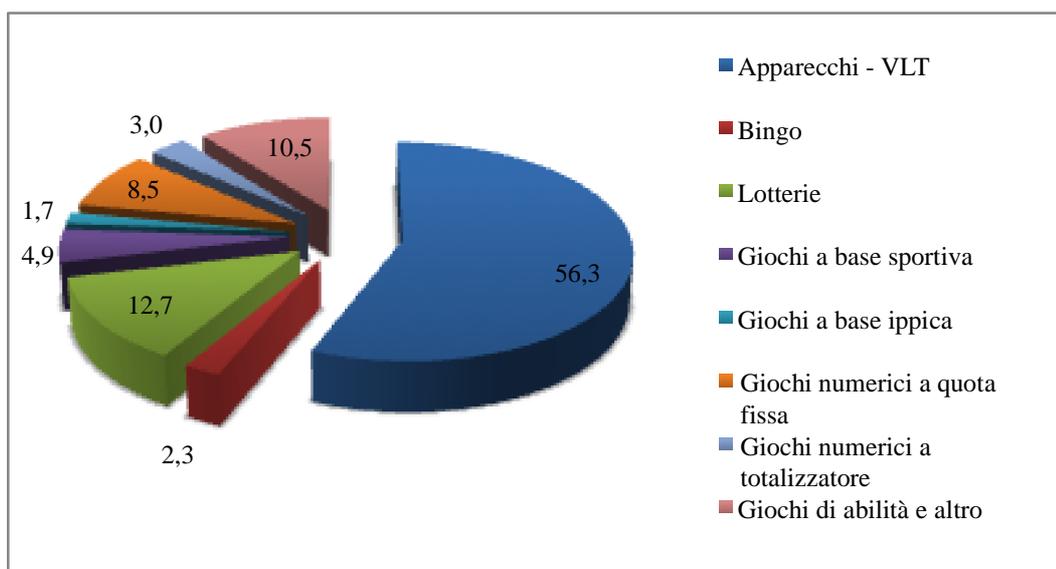
Guardando agli ultimi tre anni la situazione non sembra essere in procinto di risolversi. Se nel 2009, una crescita della raccolta di 7 miliardi aveva prodotto un aumento del gettito per poco più di un miliardo, non sono bastati ulteriori 7 miliardi di raccolta nel 2010 e 19 miliardi nel 2011 ad impedire una progressiva, sia pure lieve, flessione delle entrate erariali.

Questo dato risulta confermato anche osservando l'incidenza media delle entrate erariali sulla spesa dei giocatori che si è progressivamente ridotta negli ultimi anni passando dal 64,6% del 2004 al 46,5% del 2011.

Come avremo modo di approfondire, risulta, quindi, confermata la tendenza a una progressiva diminuzione della resa media dei giochi in termini di utili netti per l'erario. Questo fenomeno è dovuto all'aumento del peso sulla raccolta totale dei giochi con *payout* più alto che offrono un maggiore ritorno in termini di vincite medie rispetto a quello dei giochi tradizionali. A una sempre minore raccolta delle lotterie tradizionali, del Lotto, delle scommesse a totalizzatore, a base ippica e sportiva, si contrappone, infatti, la rapida crescita delle scommesse a quota fissa, delle lotterie istantanee e, soprattutto, delle Slot Machine. Queste ultime, infatti, essendo tenute a restituire il 75% e anche oltre delle giocate sotto forma di vincite, rappresentano la tipologia di gioco che più di tutte ha contribuito ad aumentare il valore medio. Questa tipologia di gioco, pur non godendo del *payout* più alto in assoluto (alcuni giochi come il poker online arrivano al 90%), è però ampiamente diffusa, assumendo così un notevole peso specifico nel panorama complessivo. Il peso dei ricavi

derivanti dagli apparecchi è passato, infatti, dal 7% della raccolta complessiva nel 2004 a oltre il 56% nel 2011 (Figura 3).

Figura 3 Percentuale della raccolta per singola tipologia di gioco – 2011

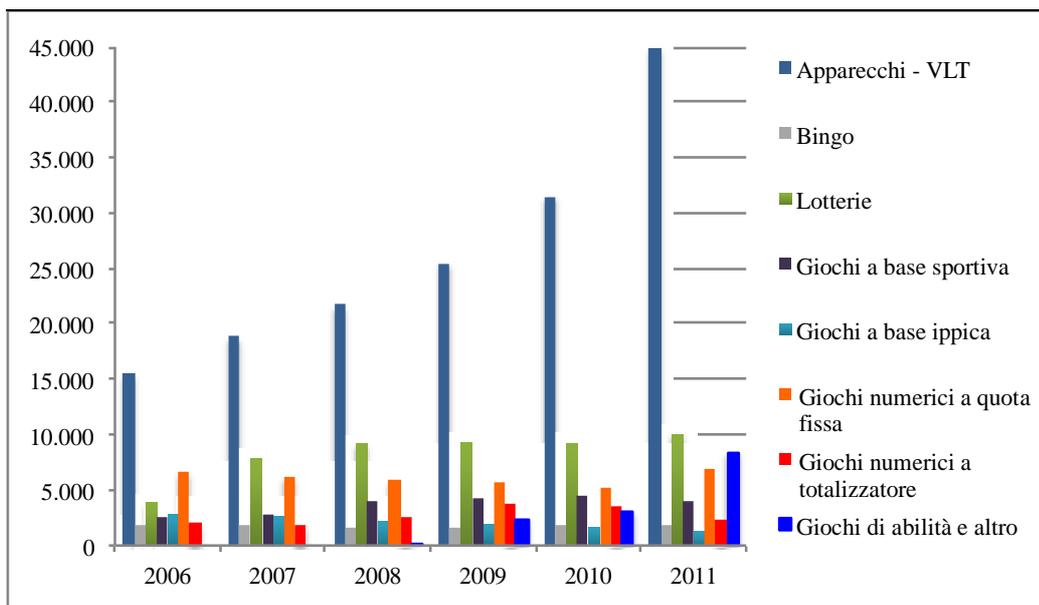


Fonte: AAMS

Le Figure 4 e 5 evidenziano quanto appena detto, se da un lato si è assistito ad una crescita esponenziale delle VLT e dei giochi di abilità, dall'altro si registrano delle rallentamenti in alcuni giochi più tradizionali quali quelli a base ippica e i giochi numerici a totalizzatore.

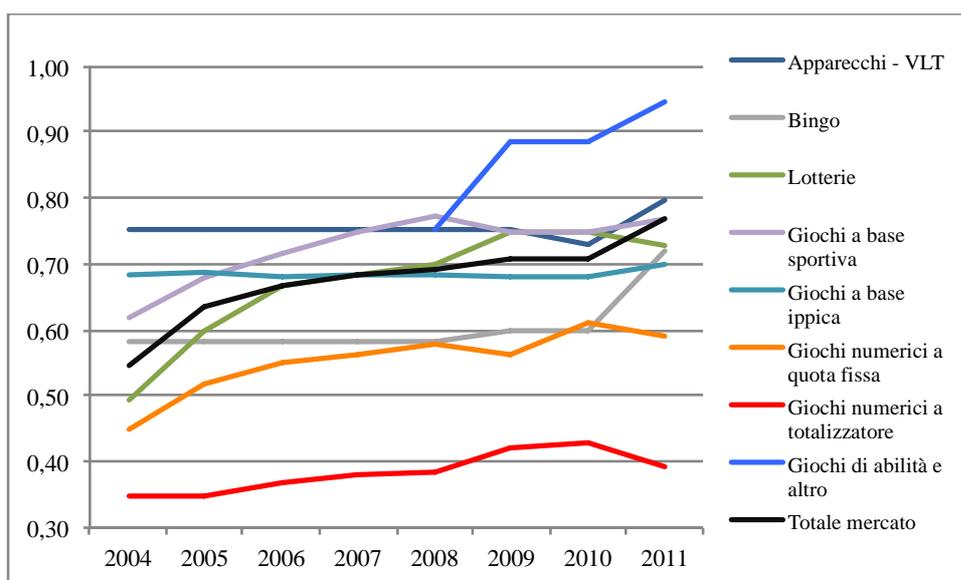
Anche se non ci sono evidenze statistiche certe, appare evidente che il vertiginoso aumento della raccolta sia stato guidato dall'aumento del *payout* medio, che è passato dal 54,4% del 2004 al 76,8% del 2011. Inoltre, l'elevata variabilità fra i *payout* dei diversi giochi sembra abbia prodotto un maggior grado di sostituibilità nel comparto, i consumatori, infatti, sembrano molto più selettivi nello scegliere i giochi ai quali sono associati livelli di *payout* più alti.

Figura 4 Andamento della raccolta per tipologia di gioco 2004-11



Fonte: AAMS

Figura 5 Premi al giocatore in percentuale della raccolta per tipologia di gioco 2004-11



Fonte: AAMS

Da questa prima lettura dei dati appare evidente il manifestarsi dei primi limiti a un'espansione dell'offerta, che sembrava inarrestabile negli ultimi anni e che trovava una fondamentale giustificazione nell'aumento di gettito erariale per lo Stato.

Introdotte nel 1998, ma diffuse ampiamente solo a partire dal 2002, le scommesse sportive a quota fissa, rappresentano sicuramente una delle tipologie di gioco che più di tutte è riuscita a rinnovarsi e a plasmarsi sulle nuove esigenze dello scommettitore e che a oggi, come vedremo, può contare sulla più ampia gamma di possibilità di gioco. Per quanto riguarda le scommesse sportive, il calcio è naturalmente lo sport più giocato con una quota che, nel 2010 varia attorno al 90%. Tra gli altri sport gli unici che si attestano su una quota superiore al singolo punto percentuale sono il basket con il 5% e il tennis con il 2%. Le regioni dove le scommesse sportive raccolgono il maggior numero di giocate sono in ordine la Campania, la Lombardia e il Lazio. La popolarità conosciuta da questo tipo di gioco è riconducibile alla completezza dell'offerta, alla semplicità del gioco, alla possibilità di scommettere su una pluralità di eventi connessi a un determinato avvenimento sportivo e, soprattutto, al fatto che lo scommettitore è posto in condizione di conoscere l'ammontare dell'eventuale vincita fin dal momento della giocata. Va infine ricordato che un ulteriore motivo della crescita del settore è stato sicuramente la possibilità di effettuare la raccolta attraverso Internet. Rispetto al passato, infatti, oggi quasi un terzo delle scommesse viene effettuato tramite la rete e questo dato è sicuramente destinato a crescere nei prossimi anni.

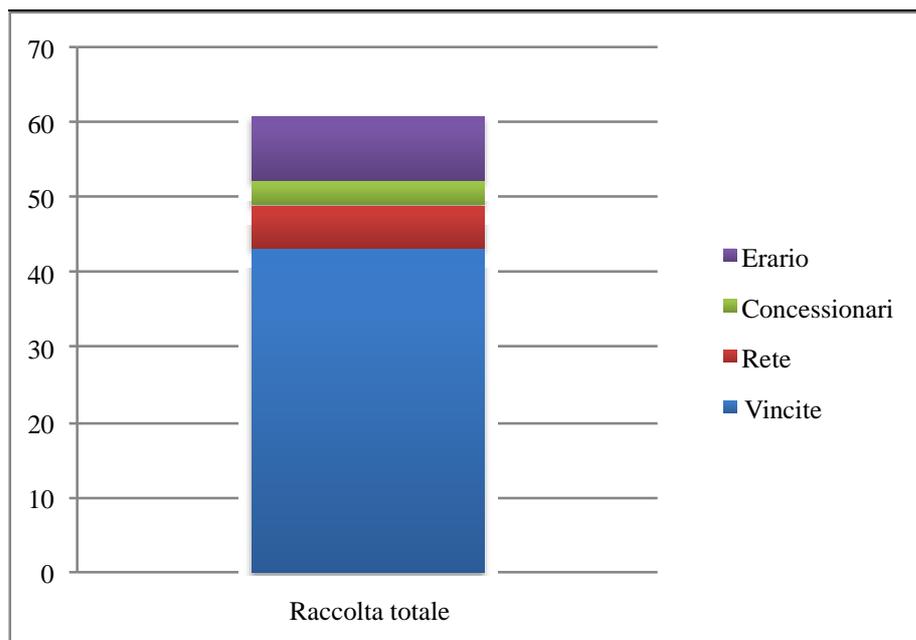
#### **I.4. Possibili sviluppi**

Finora ci siamo soffermati sui dati legati alla raccolta e alla spesa effettiva dei giocatori e sulla loro evoluzione negli ultimi anni. È opportuno sottolineare come il dato sulla raccolta possa risultare fuorviante se preso da solo. Abbiamo infatti già visto come a fronte di un aumento della raccolta negli ultimi anni si è registrato anche un innalzamento del livello medio di *payout*, ossia della percentuale del giocato che viene restituita in vincite agli scommettitori, che ha prodotto sì un aumento della spesa effettiva dei giocatori, ma molto meno che proporzionale rispetto all'andamento della raccolta.

La figura 6 illustra la scomposizione del totale delle giocate nel 2010. Partendo dai 61 miliardi di raccolta, circa il 71% (43,2 miliardi) è stato restituito sotto forma di vincite.

Dei rimanenti 17,8 miliardi, circa 9 sono andati ai concessionari e alla rete<sup>496</sup> e solo 8,7 all'erario<sup>497</sup> (Figura 6).

Figura 6 Scomposizione della raccolta nel mercato dei giochi – 2010



Fonte: AAMS

La prima considerazione da fare è che l'aumento del peso relativo dei giochi con *payout* più alto ha prodotto, com'è accaduto nel 2010 e nel 2011, una diminuzione delle entrate erariali pur in presenza di un aumento della raccolta.

Per risolvere questo problema sono state proposte diverse soluzioni, alcune delle quali attuabili anche in maniera congiunta tra loro. Presentiamo adesso una breve panoramica su questi ipotetici interventi.

<sup>496</sup> Il dato relativo alla raccolta che va ai concessionari e alla rete può risultare sovrastimato in quanto in quanto, ad esempio, nei giochi numerici a totalizzatore la parte del montepremi non vinta va ad alimentare il montepremi dei concorsi successivi oppure può alimentare specifici fondi di riserva.

<sup>497</sup> Frosini, G. (2011), *Mantenimento degli Utili Erariali dello Stato al modificarsi dei prodotti di gioco*, Educazione Lavoro Istruzione Sport – ELIS.

Una prima soluzione riguarderebbe la parte di introiti riservati alla remunerazione dei concessionari e della rete distributiva. Bloccando il valore assoluto del compenso percepito da questi due attori della catena del valore, l'aumento della raccolta comporterebbe un cospicuo incremento delle entrate erariali. Simulando questo scenario per il 2011, a fronte di una raccolta che si è posizionata intorno agli 80 miliardi di euro, con premi distribuiti ai giocatori per 61,3 miliardi di euro, il blocco del compenso ai concessionari e alla rete al valore del 2010 (9 miliardi), avrebbe comportato delle entrate erariali per 9,7 miliardi di euro, contro gli 8,6 effettivamente realizzati. In questo caso abbiamo assunto di mantenere costanti i compensi dei concessionari e della rete distributiva. Misure di questo tipo potrebbero ovviamente essere attivate anche in maniera meno drastica, attraverso un aumento meno che proporzionale degli introiti dei due attori rispetto all'aumento della raccolta.

Un'altra opzione, sicuramente più complessa sotto il profilo normativo, potrebbe essere quella di ipotizzare la creazione di un sistema basato su quell'insieme di regole fiscali noto come concordato preventivo alla francese. In sintesi, sulla base del trend osservato negli anni precedenti, si stabilisce preventivamente l'ammontare che i concessionari devono corrispondere allo Stato per un determinato periodo successivo. A fronte di questo vincolo gli operatori ottengono però la possibilità di gestire i livelli di *payout* e il complessivo palinsesto dell'offerta, allo scopo di aumentare la raccolta. Si preserva quindi il gettito stabilizzando l'utile erariale per un periodo determinato e si lascia agli altri attori della filiera la possibilità di sviluppare il mercato come meglio credono, sempre nel rispetto delle concessioni. Occorre evidenziare come un approccio del genere, seppur più facilmente attuabile rispetto ad altre soluzioni, comporterebbe, dal punto di vista dell'impatto sociale legato al gioco, rischi maggiori dovuti al maggior grado di libertà di cui godrebbero gli operatori in relazione all'ampliamento del mercato.

Infine, un'altra possibilità riguarda la modifica della base imponibile. In particolare, il passaggio dalla tassazione della raccolta alla tassazione del margine lordo dell'operatore renderebbe più flessibile il sistema e consentirebbe di realizzare un maggiore livello di efficienza. La tassazione del margine, sistema adottato nel Regno Unito, pur dipendendo dal *payout*, porta gli operatori a stabilire da soli il migliore compromesso tra raccolta e vincite. Di quelle appena citate, questa terza ipotesi rappresenta sicuramente la soluzione più interessante, oltre che la più innovativa per il sistema italiano.

Oltre ad interventi drastici come quelli appena accennati, sono in fase di studio anche ulteriori opportunità di aumento del gettito fiscale come quelle che riguardano la tassazione della raccolta irregolare. In questo caso le aziende di gioco che realizzano raccolta irregolare in maniera non autorizzata sarebbero obbligate a versare le imposte sui redditi dell'attività di raccolta nell'attesa che venga regolarizzata la situazione. In questo modo si andrebbe ad aumentare l'utile erariale tramite l'avvicinamento di quella porzione di raccolta al mercato regolare.

## CAPITOLO II

### CLASSIFICAZIONE DEI GIOCHI

SOMMARIO: II.1. Giochi a totalizzatore e giochi a quota fissa – II.2. Scommesse ippiche e scommesse sportive in Italia – II.3. Scommesse *peer to peer*.

#### II.1. Giochi a totalizzatore e giochi a quota fissa

In questo capitolo ci soffermeremo in maniera più accurata sul comparto dei giochi numerici e delle scommesse che costituirà il centro dell'analisi nei capitoli successivi. Una prima classificazione fondamentale è senza alcun dubbio quella che divide i giochi numerici e le scommesse sportive in due grandi categorie: a totalizzatore e a quota fissa.

La prima tipologia rappresenta sicuramente quella più diffusa per quanto riguarda le scommesse ippiche e i giochi quali il superenalotto e il win for life. In breve, le scommesse a totalizzatore si basano sul principio che l'ammontare complessivo delle giocate raccolte venga ripartito tra i vincitori una volta sottratto l'importo del prelievo. Tutte le scommesse raccolte vanno a confluire nel totalizzatore il cui importo totale costituisce il montante delle scommesse, detto anche *movimento*. A questa cifra viene sottratto il prelievo lordo, costituito dalle parti spettanti all'erario e alla remunerazione degli altri attori della filiera, ottenendo così il disponibile per vincite. Per ottenere la quota al totalizzatore basta dividere il disponibile per le vincite per il numero di unità vincenti. Allo scommettitore vincente viene quindi pagata una somma pari alla puntata effettuata moltiplicata per l'ultima quota disponibile prima della chiusura delle scommesse. È possibile quindi che, nonostante al momento della puntata la quota avesse un certo valore, si riceva poi una vincita di ammontare differente. Questo si verifica qualora, in seguito alla giocata in questione, si manifesti un flusso di scommesse squilibrato su uno dei possibili esiti. In uno scenario semplificato con due soli esiti possibili, qualora questo flusso segua la giocata, l'allibratore tenderà ad abbassarne la quota, viceversa qualora la maggior parte delle scommesse puntino su l'esito opposto, la quota tenderà ad aumentare. A seconda del comportamento degli altri

scommettitori, quest'ulteriore componente tipica di rischio può comportare quindi conseguenze positive o negative sulla quota di riferimento iniziale<sup>498</sup>.

La caratteristica principale delle scommesse a quota fissa è invece, come facilmente intuibile dal nome, quella di poter conoscere anticipatamente e con precisione la somma da riscuotere in caso di vincita, rientrano in questa tipologia i giochi quali il Lotto, le lotterie e le scommesse sportive. La somma pagata sarà quindi pari all'importo della giocata moltiplicato per la quota stabilita al momento esatto della puntata dello scommettitore. Questo non significa ovviamente che la quota resti costante e non possa subire modificazioni da parte del *bookmaker*. L'elemento di staticità della quota riguarda solamente la certezza del pagamento in caso di vincita anche qualora, successivamente alla puntata, gli allibratori decidessero di abbassare o alzare le quote in risposta a flussi di scommesse squilibrati rispetto alle quote iniziali<sup>499</sup>.

Il crescente successo delle scommesse a quota fissa rispetto a quelle a totalizzatore si basa su due semplici elementi.

Il primo riguarda la possibilità di valutare meglio un'eventuale convenienza della scommessa essendo in grado di conoscere esattamente quanto potrà fruttare già al momento della puntata. Il rischio di vedere la propria quota diminuire in seguito alla puntata viene eliminato e la scommessa risulta quindi "meno incerta" rispetto a quella a totalizzatore.

Il secondo fattore consiste nel fatto che, basandosi sul presupposto che il giocatore difficilmente può conoscere effettivamente l'importo totale delle scommesse raccolte, i prelievi dei gestori per quanto riguarda le scommesse a totalizzatore sono generalmente superiori rispetto a quelli trattenuti sulle singole scommesse a quota fissa, dove invece lo scommettitore può, confrontando le quote, calcolare autonomamente quanto trattenuto dall'operatore.

Un elemento a favore delle scommesse a totalizzatore è invece la possibilità di vincere somme di gran lunga superiori a quelle che deriverebbero dalla normale quota qualora si sia in pochi a indovinare l'esito finale dell'evento oggetto di scommessa. Si può addirittura configurare la possibilità in cui, essendo i soli ad aver indovinato l'esito, si vinca l'intero montepremi.

---

<sup>498</sup> Link, R. (2006) *Scommesse istruzioni per l'uso*, Libri di Sport.

<sup>499</sup> Barbera, G. e Beradi, D. (2007), *La tassazione delle scommesse: verso un'imposta sul margine lordo*, Ricerche e consulenze per l'Economia e la Finanza - REF

## II.2 Scommesse ippiche e scommesse sportive in Italia

Addentrando nel dettaglio della situazione italiana il tipo di scommesse che può vantare la tradizione più lunga è sicuramente quello delle scommesse ippiche a totalizzatore. Tra di queste la più importante è sicuramente la Tris. Nata sul finire degli anni cinquanta questa scommessa ha recentemente subito una rivisitazione allo scopo di renderla più attrattiva per gli scommettitori. Dal 2006 è nata quindi la Nuova Ippica Nazionale, anche detta Nuova Tris. Questa scommessa, gestita direttamente da AAMS ha assorbito la vecchia Tris introducendo anche altre due nuove tipologie di scommesse la *Quintè* e la *Quartè*<sup>500</sup>. Anche le scommesse ippiche a quota fissa sono state recentemente rinnovate con lo stesso scopo della Tris. Il programma ufficiale delle corse che possono essere oggetto di scommessa viene redatto periodicamente dall'Unire. Per quanto riguarda le scommesse ippiche, indipendentemente che si tratti di scommesse a quota fissa o a totalizzatore, la legge italiana stabilisce espressamente che queste possono essere: singole: scommesse avente per oggetto la vittoria o il piazzamento di uno dei cavalli partenti; plurime: con oggetto i cavalli piazzatisi ai primi N posti di una corsa; multiple: con oggetto i cavalli arrivati ai primi N posti di varie corse prestabilite; multiple libere con riferimento alle quote del totalizzatore: una scommessa avente per oggetto i cavalli classificatisi ai primi N posti di una serie di corse definite da uno specifico calendario nazionale.

Le altre scommesse sportive non ippiche sono classificate in via residuale in un'unica grande categoria. Queste sono nate successivamente alle scommesse ippiche e all'inizio potevano avere come oggetto solamente eventi sportivi organizzati dal Coni. Fino al 1998 inoltre, le uniche scommesse sportive possibili erano quelle a totalizzatore come il Totocalcio, il Totogol e il Totosei. Successivamente, oltre alle scommesse a quota fissa, non solo è stata prevista la possibilità di scommettere su eventi sportivi non organizzati dal Coni ma è anche stata introdotta, seguendo l'esempio di alcuni paesi europei, la possibilità di scommettere su eventi non sportivi. Per quanto riguarda le scommesse di quest'ultimo tipo, la più comune è la Big Show avente per oggetto il vincitore del Festival di Sanremo, e istituita da Sisal nel 2005.

Un'attenzione particolare merita il discorso riguardo alle modalità di raccolta delle scommesse appena citate. Per quanto riguarda le scommesse ippiche, sia al totalizzatore sia a quota fissa, possono effettuare la raccolta i concessionari autorizzati da AAMS attraverso

---

<sup>500</sup> <http://giochiippici.sisal.net/tris>

le agenzie aderenti alle rispettive reti distributive. La raccolta è però anche permessa all'interno degli ippodromi presso gli appositi sportelli e i picchetti degli allibratori. Le altre scommesse sportive possono invece essere raccolte esclusivamente dai concessionari presso le ricevitorie facenti parte della loro rete distributiva.<sup>501</sup> I tre principali concessionari autorizzati alla raccolta di scommesse sportive in Italia sono Lottomatica, Sisal e Snai. Queste tre società possono contare su una rete di più di 20.000 punti di raccolta distribuiti su tutto il territorio nazionale. A partire dal 2002 è stato reso possibile ai concessionari effettuare la raccolta a distanza tramite Internet, rete telefonica o televisione interattiva che oggi rappresenta un terzo del totale.

### **II.3 Scommesse *peer to peer***

Per completare questa panoramica sulla situazione delle scommesse occorre infine citare la categoria più recente per introduzione, ossia quella delle scommesse *peer to peer*. Questa tipologia di scommesse, che al momento non risulta ancora effettuabile tramite concessionari italiani, si basa su un'importante innovazione che consiste nel sostituire alla tradizionale raccolta basata sulle ricevitorie, l'interazione diretta tra i giocatori. Lo scommettitore può di volta in volta scegliere se assumere il ruolo di giocatore o di banco e, attraverso l'aiuto del concessionario, che svolge una funzione di brokeraggio, viene messo in contatto con un altro soggetto intenzionato ad assumere una posizione a lui speculare. Il concessionario modifica così il proprio profilo di rischio dal momento che si libera del cosiddetto rischio di banco, assunto da uno dei due giocatori, rimanendo semplicemente incaricato di creare le condizioni adatte e favorire l'incontro tra giocatori con posizioni speculari. Nel prossimo capitolo approfondiremo meglio, dal punto di vista fiscale, questa tipologia di scommesse, già esistente e diffusa in altri paesi europei, introdotta in Italia dal decreto Bersani nel 2006.

---

<sup>501</sup> D.L. 04/07/2006 n.223.

## CAPITOLO III

### TEORIA ECONOMICA E MERCATO DEI GIOCHI

SOMMARIO: III.1. Definizione del prezzo e delle quantità – III.2. Imposte specifiche e imposte proporzionali.

#### III.1 Definizione del prezzo e della quantità

Contrariamente ai mercati convenzionali, il mercato dei giochi presenta alcune difficoltà nel definire le due dimensioni fondamentali che sono il prezzo e la quantità. Sebbene i concetti siano di facile comprensione, in questo caso hanno bisogno di essere specificatamente coniugati in relazione a questo particolare mercato.

Per quanto riguarda la quantità, si utilizza convenzionalmente come indicatore l'*unità di scommessa standard*, che coincide con l'unità di conto dell'attuale sistema monetario, cioè un euro. In base alla definizione di unità standard di scommessa giocabile, si ottiene di conseguenza che la quantità totale di giocate è uguale all'ammontare totale della raccolta, che coincide con il totale degli euro spesi da tutti i giocatori. L'indicatore di quantità utilizzato ci consente di ottenere pertanto l'equivalenza tra i concetti di quantità di scommesse, volume delle giocate e ammontare della raccolta.

Più complessa risulta invece la definizione del prezzo della scommessa.

In linea di principio il *payout* effettivo, definito come ammontare dei premi distribuiti ai giocatori in percentuale della raccolta, incide sul prezzo della giocata. Tuttavia, nonostante esso rappresenti un importante indicatore per valutare la redditività di ogni gioco, non è da solo sufficiente per poter effettuare un confronto completo e omogeneo sulla convenienza per il giocatore. Il *payout* effettivo, ad esempio, assume significati diversi a seconda che si riferisca ai giochi a quota fissa o a quelli a totalizzatore. Ai fini di una corretta definizione di prezzo della scommessa, che ci consenta di eseguire validi confronti fra i vari giochi, è necessario definire anche il *payout ex ante* e il valore atteso della scommessa.

Per i giochi a totalizzatore, ad esempio, l'Aams stabilisce ex ante il livello del *payout*: in altre parole, il montepremi viene calcolato come percentuale fissa della raccolta. In

questo caso, il *payout* ex ante coincide nel lungo periodo con quello effettivo, mentre nel breve periodo i due valori possono divergere anche notevolmente a causa della presenza di premi (ad esempio il *jackpot*) che vengono rinviati ai concorsi successivi qualora non risulti nessun giocatore vincente<sup>502</sup>. Viceversa, i giochi a quota fissa, come il lotto e i giochi a base sportiva e ippica, non rientrano in questa categoria: il loro *payout* non è stabilito ex ante e dipende dal numero di giocate vincenti, che possono essere accertate solo ex post; per tali ragioni, si può verificare, almeno in linea teorica, che in alcuni concorsi il *payout* effettivo possa essere superiore alla raccolta.

Ponendosi nell'ottica di un consumatore razionale, il prezzo dovrebbe essere misurato come differenza tra il costo della giocata e il valore atteso della vincita.

Per valore atteso della scommessa si intende quanto ogni singolo giocatore si aspetta di ricevere sotto forma di vincita per ogni euro giocato. Conoscendo questo valore è poi possibile calcolare facilmente il prezzo della scommessa come differenza fra l'euro giocato e il valore atteso. Il calcolo del valore atteso dipende fondamentalmente da tre fattori: dalla probabilità associata agli eventi favorevoli del gioco, dall'ammontare del premio e in alcuni casi, come nei giochi a totalizzatore, dal numero delle giocate degli altri concorrenti che influenza il montepremi e la probabilità che il premio venga diviso tra più vincitori.

Nei giochi numerici a quota fissa quali il Lotto e nelle lotterie istantanee il valore atteso della scommessa e di conseguenza il suo prezzo, rimangono costanti nel tempo in quanto sono costanti sia le probabilità di vincere sia l'ammontare del premio. Appare evidente come per tutti i giochi con queste caratteristiche, comprese le lotterie dove si conoscono a priori il numero e l'ammontare dei premi e il numero di biglietti in circolazione, il valore atteso della scommessa e il suo prezzo rimangano costanti, il *payout* ex ante non sia calcolabile, mentre il *payout* effettivo vari in funzione del numero delle giocate vincenti.

Per i giochi numerici a totalizzatore il calcolo del valore atteso risulta più complesso poiché, nonostante le probabilità dell'evento positivo siano calcolabili a priori, l'ammontare dei premi dipende dall'ammontare delle giocate effettuate in ogni concorso e dal regolamento, che stabilisce il modo in cui si forma il montepremi. Inoltre, per questo tipo di giochi ogni singola giocata consente di partecipare anche ai premi di categoria inferiore, che vanno a contribuire alla formazione del valore atteso complessivo. Tutto ciò fa sì che il

---

<sup>502</sup> Fanno parte di questo gruppo anche gli apparecchi per l'intrattenimento e le lotterie.

*payout* ex ante del gioco sia noto, mentre risultano variabili il valore atteso e quindi il prezzo della scommessa, così come il *payout* effettivo (almeno nel breve periodo).

Poiché i calcoli dei valori attesi e dei prezzi per ogni tipologia di gioco richiederebbero specifici studi approfonditi, nella pratica comune e anche in questa trattazione, il valore atteso per ogni gioco viene fatto coincidere con il *payout* effettivo ed il prezzo sarà pari al complemento ad uno della percentuale di *payout* effettivo.

Con tale approssimazione si arriva così a una seconda identità tra il prezzo della scommessa e quella frazione del totale pagato non destinata a essere ridistribuito sotto forma di vincita. Nella realtà questa parte è ulteriormente suddivisibile in tributi e remunerazione dei concessionari e della rete di raccolta. È evidente come in un mercato equo, il prezzo della scommessa dovrebbe essere pari a zero, nel caso di assenza di costi di gestione del gioco, in quanto l'intero ammontare raccolto dovrebbe essere ridistribuito sotto forma di vincite.

Nella realtà invece, al crescere del prelievo fiscale e della retribuzione degli attori della filiera, il prezzo pagato dallo scommettitore aumenta.

Analizziamo questa situazione dalla prospettiva del giocatore, supponendo una scommessa a quota fissa su un evento con due soli possibili risultati come la possibilità di pescare una carta di cuori da un mazzo di tipo francese da 52 carte. La probabilità di vincere è pari al 25% (13/52) e quella di perdere del 75% (39/52). Se il gioco fosse equo, e in assenza di margine da parte dell'allibratore, le quote sarebbero 1 a 4 ( $=1/0,25$ ) per scommettere sulla carta di cuori e 1 a 1,33 ( $=1/0,75$ ) per scommettere su una carta di altro seme. In questo caso, continuando a scommettere sull'estrazione della carta di cuori, nel lungo periodo si raggiungerebbe un pareggio tra quanto giocato e le vincite ottenute. Il prezzo della scommessa sarebbe zero in quanto il valore atteso della vincita compensa totalmente il costo della giocata.

Nella realtà l'allibratore, complice del fatto che le probabilità di alcuni eventi, come quelli sportivi, ippici o nei giochi di abilità, non sono facili da stimare, tende a sovrastimare le probabilità con il fine di abbassare le quote. Se ad esempio volesse garantirsi un margine di circa il 20%, su un gioco del tipo a quello appena descritto, ridurrà rispettivamente del 20% le quote eque portandole rispettivamente a 3,2 per l'estrazione della carta di cuori e a 1,06 per l'estrazione di una carta di un altro seme<sup>503</sup> Un giocatore attento potrebbe calcolare

---

<sup>503</sup> Ciò equivale a sovrastimare entrambe le probabilità in questo modo: all'estrazione della carta di cuori attribuirà una probabilità del 31,25%, mentre all'estrazione di un'altra carta una probabilità dell'93,99%.

il valore atteso della scommessa sommando moltiplicando le quote offerte per le rispettive probabilità effettive ( $3,2*0,25=0,8$ ;  $1,06*0,75=0,8$ ) constatando che il valore atteso in entrambe i casi è pari a 0,8 e il prezzo della scommessa è passato da 0 a 0,2, che corrisponde esattamente al margine che l'allibratore intende guadagnare.

In tutti i casi in cui il premio in caso di successo è inferiore al reciproco della probabilità di vincita si dice che il gioco non è attuarialmente equo: il prezzo è in questo senso una misura del grado di iniquità del gioco<sup>504</sup>.

In generale, per quanto riguarda i giochi dei quali si conoscono le probabilità di vincita, non risulta difficile determinare anche il prezzo.

### **III.2 Imposte specifiche e imposte proporzionali**

Per quanto riguarda l'imposizione fiscale, un'importante distinzione che risulta fondamentale ai fini della comprensione delle parti che verranno è quella tra imposte specifiche e imposte proporzionali.

Le imposte specifiche sono tipicamente quelle il cui ammontare è determinato in relazione alla quantità dell'output tassato. Il caso più famoso è rappresentato dalle accise sugli olii minerali e sulle bevande alcoliche. Questo tipo di imposta ha come base imponibile la quantità espressa in unità di misura, euro per litro per quanto riguarda la benzina.

Il secondo tipo di imposte è rappresentato dalle cosiddette imposte proporzionali. In questo caso la base imponibile non è la quantità dell'output bensì il suo prezzo espresso in unità di conto. Un tipico esempio di queste imposte è rappresentato dall'Iva.

Nel caso del mercato delle scommesse da noi ipotizzato, un'imposta in percentuale fissa avente come base imponibile la raccolta rappresenta un esempio di imposta specifica in quanto assorbe un ammontare fisso di denaro in relazione alla quantità di unità di scommessa consumate. Per ogni unità di scommessa acquistata l'imposta sarà costituita quindi da una somma fissa.

Diversamente, qualora a essere tassata non fosse la raccolta quanto la differenza tra questa e le vincite distribuite, la base imponibile verrebbe a essere costituita dal prezzo della scommessa, detto anche margine lordo. In tal caso un'imposta di questo genere sarebbe assimilabile un'imposta di tipo proporzionale. In altre parole, il passaggio da un'imposta

---

<sup>504</sup> Moore, D.S. (2005), *Statistica di base*, Apogeo.

sulla raccolta (come l'attuale Imposta Unica sulle Scommesse) a un'imposta sul margine, e quindi sul prezzo, è paragonabile al passaggio dall'utilizzo di un'imposta specifica a quello di una proporzionale.

La differenza tra imposizione specifica e proporzionale non ha rilevanza nel momento in cui ci si trova in presenza di un mercato con concorrenza perfetta. In condizioni di concorrenza perfetta, infatti, l'equilibrio di mercato che si determina è caratterizzato da stessi prezzi e medesime quantità. In questo caso, poiché tassare un'unità di output di un euro con un'aliquota del 10% equivale a farlo con un'accisa di 10 centesimi, una tassazione proporzionale risulterebbe equivalente a una di tipo specifico. Il gettito fiscale non subirebbe perciò alcuna variazione nel passaggio da un'imposta all'altra.

La situazione cambia invece nel caso di un mercato non perfettamente concorrenziale. Evidentemente il mercato delle scommesse si avvicina di più a un mercato di questo tipo dal momento che non solo i prodotti offerti non sono perfettamente sostituibili tra di loro, ma soprattutto esistono imponenti barriere all'entrata. In particolare queste barriere sono sia di natura economica, dal momento che per operare sul mercato è necessaria una grande quantità di investimenti, sia di tipo amministrativo essendo richieste particolari autorizzazioni e licenze talvolta concesse in via esclusiva per un tempo determinato a un solo concessionario per un tipo di gioco (es. Superenalotto per Sisal).

Un altro dei motivi per cui il mercato non risulta perfettamente concorrenziale è dato dal fatto che allo stato attuale sussistono asimmetrie informative tra operatori e giocatori in quanto molto spesso i giocatori per calcolare il vero valore atteso delle loro vincite dovrebbero avere delle conoscenze molto approfondite del calcolo delle probabilità.

Per i suddetti motivi il mercato delle scommesse si configura più propriamente come una situazione paragonabile a quella del monopolio legale, dove la legge riserva a un operatore l'esercizio di una data attività economica. In mercati di questo tipo un'imposizione proporzionale sul prezzo, e quindi sul margine, è preferibile poiché conduce a una più efficiente allocazione delle risorse. Per ogni livello dell'imposizione specifica sul prodotto del monopolista è sempre immaginabile, infatti, un'imposta proporzionale che garantisca maggiori profitti per l'operatore, un gettito fiscale più elevato e un maggior benessere per i consumatori<sup>505</sup>.

Questo avviene in quanto un'imposizione di tipo proporzionale sul prezzo incentiva le imprese che operano in ambienti non perfettamente concorrenziali a perseguire

---

<sup>505</sup> Rosen, H.S. (2010).

obiettivi di massimizzazione del profitto attraverso margini unitari inferiori compensati da maggiori quantità. Un'imposta di tipo specifico spinge invece in direzione di una più ridotta quantità raccolta a fronte di margini unitari più alti. In aggiunta a questo fatto i guadagni attesi nel passaggio da un tipo d'imposta all'altro risultano essere crescenti in relazione al grado di chiusura del mercato. Occorre inoltre sottolineare come la tipologia dell'imposizione e la situazione del mercato siano tra loro ambiti strettamente connessi. L'imposizione fiscale ha infatti un ruolo importante anche per quanto riguarda la capacità di reazione degli operatori a eventuali modificazioni della situazione esterna. Una fiscalità imperniata su un'imposizione di tipo proporzionale sul prezzo permette alle imprese del settore una ben maggior capacità di adattamento ad aumenti della concorrenza come quelli provenienti da operatori internazionali. All'aumentare della competitività del mercato una riduzione del prezzo della scommessa viene, infatti, immediatamente accompagnata da una riduzione dell'imposizione fiscale, in quanto a diminuire è proprio la base imponibile costituita dal margine. A parità di incidenza fiscale e di volume delle giocate, se diminuisce il prezzo, diminuisce automaticamente anche la tassazione unitaria, ma non necessariamente diminuisce anche il gettito complessivo. Per calcolare gli effetti sul gettito erariale diventa di fondamentale importanza conoscere come si modifica il volume delle giocate in seguito a variazione nel prezzo della scommessa, ovvero conoscere l'elasticità della domanda al prezzo (vedi riquadro).

Chiaramente, dal punto di vista dell'erario l'imposta sul margine lordo, almeno in prima approssimazione, potrebbe introdurre elementi di aleatorietà del gettito dovuti alla possibilità che di fronte ad una diminuzione dei prezzi delle giocate il gettito i volumi della raccolta rimangano pressoché costanti. Tuttavia, la letteratura internazionale prevalente dimostra che in alcuni paesi, quali il Regno Unito e gli Stati Uniti (vedi riquadro), l'elasticità della domanda nel comparto giochi è sempre superiore all'unità, inoltre, alcuni studi effettuati dal CSMEF in Italia per il comparto lottery (Lotto, Superenalotto e Superstar) dimostrano che l'elasticità della domanda per queste tipologie di gioco risulta ampiamente superiore all'unità. Ne consegue che di fronte ad una diminuzione del prezzo della scommessa dell'1%, la domanda di giocate aumenta più che proporzionalmente, ciò implica che se la tassazione fosse spostata sul margine lordo, la perdita di gettito per l'erario derivante da una diminuzione del prezzo sarebbe più che compensata dall'aumento della raccolta. In questa ottica l'erario potrebbero così ottenere consistenti incrementi nel gettito rispetto, che non verrebbero garantiti invece dall'attuale sistema di tassazione.

Per stimare gli effetti sul volume della raccolta e sugli introiti per l'erario e per gli altri attori della filiera diventa di cruciale importanza effettuare uno studio sull'elasticità della domanda per tutte le tipologie di gioco. Solo in questo modo è possibile quantificare con i minori margini di errore possibile gli effetti economici del passaggio alla tassazione del margine lordo; tuttavia a causa delle difficoltà associate al calcolo del valore atteso della scommessa evidenziate nel paragrafo 3.1, una simile analisi richiederebbe la conoscenza delle serie storiche di tutti i dati rilevanti ai fini del calcolo del prezzo per ogni tipologia di gioco, dati che al momento non risultano disponibili per tutto il comparto.

## Riquadro: L'elasticità della domanda nel mercato dei giochi

### Concetti generali

In questo riquadro cercheremo di capire meglio come la domanda di scommesse reagisce alle variazioni del prezzo. Per fare questo è opportuno cominciare con il definire sinteticamente il concetto generale di elasticità della domanda.

La teoria economica stabilisce che l'allocazione delle risorse di un individuo deriva dal reddito a sua disposizione e dai prezzi dei beni acquistabili.

Definito per la prima volta dall'economista Léon Walras, il concetto di elasticità della domanda misura gli effetti che una variazione del prezzo di un prodotto (o di altri prodotti nel caso di elasticità incrociata) comporta rispetto alla variazione della domanda dello stesso prodotto, a parità di reddito<sup>506</sup>. Da un punto di vista economico l'elasticità della domanda rispetto al prezzo consiste nel rapporto tra la variazione percentuale della quantità domandata e la variazione percentuale del prezzo.

$$\varepsilon = \frac{\text{Var.}\% Q}{\text{Var.}\% P}$$

Ovviamente il valore dell'elasticità può essere diverso da bene a bene, in linea di massima seguendo la sensibilità del consumatore rispetto al prezzo si possono definire tre categorie di beni<sup>507</sup>.

Beni per i quali una variazione del prezzo genera una variazione della quantità domandata più che proporzionale. In questo caso si tratta di beni la cui domanda è elastica rispetto al prezzo.

Beni per i quali una variazione del prezzo comporta una variazione della quantità domandata meno che proporzionale. Sono i beni la cui domanda è anelastica o rigida rispetto al prezzo.

Infine vi sono beni per i quali a ogni variazione della domanda corrisponde un'identica variazione della quantità domandata. Questi ultimi sono beni con domanda a elasticità unitaria.

Tipicamente all'aumentare del prezzo la quantità domandata diminuisce, perciò la curva di domanda è solitamente inclinata negativamente. Il segno dell'elasticità è quindi generalmente negativo anche se spesso il dato riportato corrisponde al valore assoluto<sup>508</sup>. Qualora il valore dell'elasticità della domanda di un bene risulti pari a zero, la quantità domandata non varia al variare del prezzo e la domanda è rappresentabile attraverso una retta verticale. Viceversa, qualora invece bastasse una leggera variazione del prezzo per causare una variazione infinita della domanda, la curva di domanda sarebbe rappresentabile attraverso una retta orizzontale. Un valore dell'elasticità unitario rappresenta una variazione perfettamente proporzionale della domanda al variare del prezzo. La domanda di un bene si definisce elastica se il valore assoluto è maggiore di uno e la variazione più che proporzionale. Si definisce invece anelastica se il valore assoluto è minore di uno e quindi la variazione è meno che proporzionale.

Attraverso il concetto di elasticità si può quindi riuscire a capire in che modo una variazione di prezzo influisce sul ricavo totale frutto del prodotto del prezzo e delle quantità vendute del bene. Intuitivamente, se aumentiamo il prezzo di un bene la cui domanda risulta anelastica aumenterà anche il ricavo totale, viceversa qualora la domanda fosse elastica, ossia con un valore superiore all'unità, il ricavo totale diminuirebbe perché l'aumento della quantità non riuscirebbe a compensare la diminuzione del prezzo unitario.

I fattori che concorrono nella definizione dell'elasticità di un bene sono numerosi e di varia natura. Possono riguardare le particolari preferenze dei consumatori o la possibilità per questi di ricorrere a prodotti alternativi o sostitutivi.

Una volta definiti i concetti di prezzo e quantità come abbiamo fatto nel precedente capitolo, quello dei giochi può essere facilmente immaginabile come un qualsiasi altro mercato di beni o servizi e come tale anche la flessibilità della domanda può essere analizzata attraverso il concetto di elasticità. Avendo definito il prezzo come la differenza tra il costo totale della scommessa, che abbiamo stabilito essere un euro, e la parte mediamente devoluta sotto forma di vincite, la domanda dei giochi risulterà anelastica qualora all'aumentare del prezzo aumenti anche la differenza totale tra raccolta e vincite. Al contrario la domanda sarà elastica qualora l'aumento del prezzo unitario si ripercuota in maniera negativa sulla

<sup>506</sup> Rosen, H.S. (2010).

<sup>507</sup> Varian, H.R. (2007).

<sup>508</sup> Hey, J.D. e Petraglia, C. (2007).

differenza totale.

### **Le conclusioni della letteratura sull'elasticità della domanda di giochi**

In questa sezione approfondiremo la questione legata all'elasticità della domanda di giochi attraverso un'analisi dei risultati dei principali studi condotti sul tema. I lavori disponibili hanno prevalentemente per oggetto scommesse sulle corse dei cavalli e lotterie. Per quanto riguarda le scommesse ippiche, come abbiamo avuto modo di descrivere in precedenza, queste sono tradizionalmente strutturate come scommesse a totalizzatore piuttosto che seguendo un sistema di quote fisse. Per quanto riguarda la geografia dell'analisi, il mercato reale sul quale sono stati compiuti la maggior parte degli studi è sicuramente quello statunitense.

Il rapporto fatto realizzare dalla Commissione Europea nel 2006<sup>509</sup>, di cui abbiamo già parlato a proposito della situazione del mercato dei giochi negli altri paesi europei, ha provveduto a raccogliere una serie interessante di lavori a tal riguardo. Tra i lavori citati nell'inchiesta, 15 hanno come oggetto differenti scommesse a totalizzatore, soltanto 3 invece scommesse a quota fissa. Il dato rilevante è che l'insieme dei risultati emersi indica nettamente un'elevata elasticità della domanda sia per quanto riguarda le scommesse a totalizzatore, con un valore mediano pari a 1,76, che per quanto attiene alle scommesse a quota fissa, i cui valori risultano compresi tra 1,6 e 2,2. In generale quindi, sebbene non la quantità di lavori scientifici non risulti molto numerosa, la stragrande maggioranza dei lavori giunge all'incirca alle stesse conclusioni, sottolineando come la domanda di questo mercato sia effettivamente piuttosto elastica. All'interno della produzione scientifica sull'elasticità del mercato dei giochi si possono rintracciare due periodi di particolare vitalità: un primo periodo verso la fine degli anni settanta e un secondo tra la fine degli anni novanta e l'inizio del nuovo millennio.

I due studi più importanti del primo filone sono stati effettuati da Gruen nel 1976 e da Suits nel 1979. Il primo lavoro si basa sullo studio del mercato delle scommesse ippiche a totalizzatore negli Stati Uniti e rileva un valore dell'elasticità pari a 1,57<sup>510</sup>. L'opera di Suits, sempre basata sul mercato americano, oltre alle scommesse ippiche a totalizzatore, analizza anche le scommesse ippiche a quota fissa e le scommesse sportive<sup>511</sup>. Rispetto a Gruen, l'elasticità determinata da Suits risulta di poco superiore con un valore pari a 1,59. Per quanto riguarda invece le scommesse ippiche a quota fissa viene stimato un valore pari a circa 1,64. L'elasticità delle altre scommesse sportive risulta invece pari a 2,17. Queste due prime analisi, sebbene abbastanza datate, mostrano come la domanda di giochi possa considerarsi moderatamente elastica.

Il secondo filone, si basa invece principalmente su tre studi condotti, negli Stati Uniti, da Thalheimer e Ali dal 1995 al 2002 e, in Inghilterra, da Paton, Siegel e Vaughan Williams del 2002 del 2004. Per quanto riguarda la prima serie di ricerche, Thalheimer e Ali si sono concentrati sulle scommesse a totalizzatore aventi per oggetto le corse di cavalli in alcuni stati americani. Le conclusioni a cui i due studiosi sono arrivati variano, in relazione alle corse studiate e ai metodi utilizzati per stimare l'elasticità, da un valore minimo di 1,63 a un valore massimo di 3,09<sup>512</sup>.

I due studi portati avanti da Paton, Siegel e Vaughan Williams nel 2000<sup>513</sup> e nel 2004<sup>514</sup> analizzano invece il comparto delle scommesse sportive a quota fissa e quindi rappresentano forse i lavori più utili ai fini di una ragionevole stima dell'elasticità della domanda di questo tipo di scommesse. Basandosi sull'osservazione del mercato Inglese negli anni novanta e nei primi anni duemila, i ricercatori dell'Università di Nottingham arrivano a stimare una serie di valori compresi tra 1,4 e 1,62. Ancora una volta, i risultati ottenuti dagli studi più recenti presentano una domanda moderatamente elastica.

Tra i lavori più importanti, una delle eccezioni più rilevanti è rappresentata dallo studio di Europe Economics del 1998 che, basandosi sul mercato britannico delle scommesse, evidenzia un'elasticità addirittura inferiore all'unità, tra lo 0,63 e lo 0,69, configurando così una domanda piuttosto rigida.

In generale, se si mettono in relazione tra loro tutti questi lavori al fine di procurarsi un'idea di quale possa effettivamente essere la reale elasticità della domanda nel mercato dei giochi si osservano valori abbastanza diversi, compresi in un intervallo piuttosto ampio, ma quasi tutti attestanti le medesime conclusioni. Secondo la letteratura dominante, la domanda di giochi risulterebbe abbastanza elastica con

<sup>509</sup> Commissione Europea (2006).

<sup>510</sup> Gruen, A. (1976).

<sup>511</sup> Suits, D.B. (1979).

<sup>512</sup> Vedi ad esempio Thalheimer e Ali (1995), Thalheimer e Ali (1995), Ali e Thalheimer (1997), Thalheimer e Ali (1998), Ali e Thalheimer (2002).

<sup>513</sup> Paton et al. (2000).

<sup>514</sup> Paton et al. (2004).

valori dell'elasticità al prezzo che grosso modo oscillano tra uno e due. Degli studi presi in considerazione dal rapporto della Commissione Europea, la maggior parte attesta un valore compreso tra 1 e 1,6, mentre circa un quarto dei lavori attesta valori addirittura superiori a 2,15. Ne viene fuori un mercato piuttosto elastico e abbastanza sensibile alle variazioni del prezzo.

Oltre all'elasticità fino ad ora analizzata, che possiamo definire elasticità diretta, sarebbe interessante anche analizzare un altro tipo di elasticità, quella cosiddetta di sostituzione. Questa sintetizza l'impatto che la variazione del prezzo di un prodotto comporta sulla domanda di altri prodotti. Come abbiamo già accennato nel primo capitolo, nel mercato dei giochi questo tipo di elasticità risulta fondamentale per capire come cambia la domanda di un determinato gioco al variare del prezzo di un altro gioco. Tale forma di elasticità risulta però di assai più difficile determinazione in quanto frutto di ben più numerose variabili.

Aldilà dei risultati raggiunti dalla letteratura negli anni passati, è utile ricordare che il mercato dei giochi sta vivendo oggi un periodo di grande evoluzione in cui un numero sempre più elevato di variabili è destinato a diventare rilevante ai fini della scelta dello scommettitore. La possibilità di raccogliere scommesse attraverso Internet è sicuramente uno degli elementi di maggior rottura rispetto al passato. I flussi di scommesse, infatti, oltre alle più tradizionali alternative completamente illegali rappresentate dal mercato clandestino dei giochi, trovano oggi, attraverso la rete, la possibilità di sfociare nei cosiddetti mercati grigi, quelli cioè non illegali in quanto tali, ma non disciplinati dalla legge nazionale in quanto situati in paesi stranieri. In seguito ad un aumento dei prezzi i consumatori possono quindi scegliere di dirottare le proprie giocate su canali illegali o stranieri, facendo registrare una flessione della raccolta superiore a quella ascrivibile direttamente all'elasticità, in quanto oltre all'alternativa tra giocare o non giocare, gli scommettitori possono decidere di continuare a giocare in maniera illegale a prezzi più bassi. Allo stesso modo però risultati speculari si potrebbero però ottenere in corrispondenza di una diminuzione dei prezzi. In questo caso, infatti, si beneficerebbe di un aumento della raccolta derivante dagli stessi flussi attualmente destinati a mercati neri e grigi. In una situazione tanto complessa i valori empirici dell'elasticità del mercato tendono ad amplificare quelli stimati dalla letteratura. Come avremo modo di vedere un fenomeno del genere si è verificato in Gran Bretagna, dove una riduzione del prezzo di circa il 70% ha causato un aumento della raccolta del 600%, un dato, questo, inimmaginabile partendo dai presupposti teorici fin qui analizzati.

## CAPITOLO IV

### LA TASSAZIONE DELLE SCOMMESSE

SOMMARIO: IV.1. Quadro generale delle imposte - IV.1.1. Le imposte sul gioco e l'equità - IV.1.2. La molteplicità dei prelievi - IV.2. L'imposizione fiscale, dagli inizi all'imposta unica sulle scommesse - IV.2.1. Alcuni cenni storici - IV.3. Gli interventi normativi a cavallo dei due secoli - IV.3.1. L'uniformazione dell'imposizione fiscale - IV.3.2. Le prime risposte all'evoluzione del settore - IV.3.3. La redistribuzione dei proventi - IV.3.4. Le nuove esigenze del mercato - IV.4. Il decreto Bersani

#### IV.1. Quadro generale delle imposte

In questo capitolo cercheremo di contestualizzare il gettito fiscale proveniente dal settore dei giochi e vedere come si è evoluta la tassazione dell'attività di gioco nel corso degli anni.

Le imposte che concorrono a formare questo aggregato sono tradizionalmente divisibili in due grandi categorie: imposte dirette e indirette.

Innanzitutto per riuscire a quantificare l'effettivo peso di questo settore sul totale delle entrate è utile riassumere brevemente il quadro delle entrate tributarie nel suo complesso. Nel 2010 il totale delle entrate tributarie in senso stretto è stato pari a un ammontare di 442 miliardi di euro, per una pressione tributaria pari al 28,6% del Prodotto interno lordo<sup>515</sup>.

Le imposte dirette sono imposte che colpiscono una manifestazione immediata di capacità produttiva come il reddito e il patrimonio, sono le imposte alle quali è solitamente affidato il compito di redistribuire la ricchezza e attraverso le quali lo Stato cerca di raggiungere una maggiore equità. Queste imposte nel 2010 hanno rappresentato oltre la metà del gettito tributario per un totale di 225 miliardi di euro, pari al 14,6% del Pil.

Dall'altra parte troviamo invece le imposte indirette, che colpiscono le manifestazioni mediate di capacità contributiva rilevata al momento del consumo o dello scambio di beni. In questa categoria rientrano le imposte che gravano sul settore dei giochi, che rappresentano la sesta imposta per gettito complessivo realizzato, pari al 2,6% del Pil.

Il gettito delle imposte indirette nel 2010 è risultato pari al 14% del Pil (216 miliardi di euro).

---

<sup>515</sup> Bosi, P. e Guerra, M.C. (2009), *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino.

Alle entrate tributarie in senso stretto si possono poi aggiungere i contributi sociali, prelievi fiscali commisurati ai redditi di lavoro destinati al finanziamento delle principali prestazioni del welfare. Il loro gettito, pari a 210 miliardi di euro nel 2010, concorre a formare l'aggregato delle entrate tributarie che ammonta a un totale di circa 668 miliardi di euro. Il rapporto tra la totalità di questi tributi e il Pil misura la pressione fiscale, che in Italia nel 2010 è stata pari al 42,3%.

#### **IV.1.1. Le imposte sul gioco e l'equità**

Tra le funzioni principali del sistema impositivo appena accennato, vi è sicuramente quella di contribuire al raggiungimento di una maggiore equità dal punto di vista della ricchezza del paese. Le imposte dirette sono di solito progressive rispetto al reddito, mentre quelle indirette, per definizione, colpiscono sicuramente di più chi consuma di più in ragione di una maggiore ricchezza. Le imposte sul gioco invece, come ritenuto dalla maggior parte della letteratura, non solo tassano un'attività maggiormente diffusa tra le fasce della popolazione più deboli da un punto di vista economico, ma si basano anche su un sistema, quello del gioco in generale, che tipicamente raccoglie poco in termini unitari (le giocate), da tanti (gli scommettitori) per dare tanto (le vincite) a pochi (i vincitori). È evidente come la questione legata al gettito proveniente dal settore dei giochi appaia in quest'ottica ancora più controversa.

#### **IV.1.2. La molteplicità dei prelievi**

Per capire meglio le ragioni che hanno spinto lo Stato ad affidarsi in maniera costantemente maggiore alle entrate provenienti dal gioco è utile ricordare il principio della molteplicità di prelievi. Infatti, nonostante aumentare in misura eccessiva il numero dei tributi possa risultare controproducente, ogni sistema tributario non è mai costituito da una sola forma d'imposizione. Grazie un aumento delle manifestazioni di capacità contributiva tassate, la pluralità d'imposte è utile a realizzare una maggiore giustizia tributaria. In Italia esistono diverse decine d'imposte, ma non tutte naturalmente hanno lo stesso peso. Classificando queste imposte in ordine di gettito ottenuto si vede come nel 2010, le prime otto abbiano prodotto circa il 90% delle entrate tributarie in senso stretto. Irpef e Iva,

rispettivamente le principali imposte diretta e indiretta, arrivano a rappresentare oltre il 60% del gettito.

Tra le imposte con un ruolo inferiore risulta in costante crescita l'importanza relativa delle imposte sul gioco (Lotto e lotterie). Negli ultimi anni, infatti, attraverso un aumento della raccolta, che costituisce la base imponibile per questo settore, gli introiti per lo Stato sono aumentati in maniera notevole facendo sì che l'erario potesse contare su queste forme di prelievo con regolarità e stabilità al pari delle altre imposte<sup>516</sup>.

## **IV.2. L'imposizione fiscale, dagli inizi all'imposta unica sulle scommesse**

All'interno del mondo dei giochi, quello delle scommesse rappresenta sicuramente non solo uno dei settori più eterogenei ma anche un comparto in costante crescita. Negli ultimi dieci anni l'aumento degli eventi su cui è possibile scommettere ha favorito una crescita del settore che è diventato sempre più invitante e competitivo rispetto ad altri giochi più tradizionali. Oggi in Italia le principali scommesse riguardano eventi legati naturalmente all'ippica, a giochi olimpici come il calcio, il basket, il tennis, agli sport motoristici come l'automobilismo e il motociclismo, e a eventi non sportivi relativi al mondo dello spettacolo e non solo. Tra tutti i settori quello dell'ippica è quello che può vantare una tradizione più antica. Nel 1942 lo Stato decise di attribuire il governo del settore all'Unire (Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine), un soggetto pubblico con il fine di utilizzare i proventi del gioco per finanziare il mondo sportivo alla base di questo sport. Dodici anni dopo nel 1954 l'unire concesse la prima delega a raccogliere scommesse a una società privata, il TIU (Totalizzatore Interurbano dell'Unire), predecessore dell'odierno Totalizzatore Nazionale.

### **IV.2.1. Alcuni cenni storici**

Prima di guardare agli ultimi anni appare utile ricostruire brevemente l'evoluzione della tassazione del settore. In Italia, sin dall'unificazione del Regno avvenuta nel 1961, l'esercizio delle attività di gioco è sempre stato riservato in via esclusiva allo Stato. L'attività dei giochi risultava vietata in linea di principio e non potevano essere rilasciate

---

<sup>516</sup> Corte dei Conti (2011), *Rapporto sul ordinamento della finanza pubblica*.

autorizzazioni di alcuna sorta tranne che per particolari tipologie di giochi tradizionali legati alle corse dei cavalli e per qualche evento calcistico<sup>517</sup>.

Dopo la Seconda Guerra Mondiale, con l'avvento della Repubblica, la situazione cominciò gradualmente a mutare. Pur rimanendo in vigore la riserva statale sull'organizzazione di giochi di abilità e di concorsi pronostici, l'ordinamento repubblicano delegò al Ministero delle Finanze l'organizzazione e la gestione delle attività di gioco, le quali potevano essere sviluppate in proprio o attraverso terzi qualora questi fornissero adeguate garanzie d'idoneità. Le scommesse sportive vennero così affidate al Coni mentre quelle su eventi ippici all'Unire<sup>518</sup>. Questi due enti erano vincolati da un duplice impegno. Da una parte, infatti, erano tenuti obbligatoriamente a reinvestire gli introiti nelle attività sportive oggetto delle scommesse, dall'altra dovevano corrispondere all'erario una tassa di lotteria pari al 16% sui proventi totali. Tale sistema di riserva statale basato sul coinvolgimento di queste due grandi organizzazioni sportive è rimasto sostanzialmente invariato fino al 2002 quando la gestione è stata affidata ai Monopoli di Stato.

Nel 1951 la tassa di lotteria venne sostituita dall'Imposta Unica sui Giochi di Abilità e sui Concorsi Pronostici. In corrispondenza di questa riforma l'aliquota venne alzata dal 16% al 23%. Un ulteriore innalzamento dell'aliquota avvenne poi nel 1973 con un aumento fino al 26,8% del totale incassato. È importante notare come l'attributo "unica" rispecchiasse il fatto che questa imposta sostituiva effettivamente qualsiasi tassa sugli affari, imposta diretta sui redditi o tributo indiretto.

Fino agli anni novanta le scommesse ippiche venivano generalmente considerate come attività accessorie alle corse dei cavalli. Erano quindi soggette all'imposta sugli spettacoli e gli intrattenimenti<sup>519</sup>, e a essere tassate non erano le scommesse quanto l'ingresso agli ippodromi, considerati come i luoghi riservati all'esercizio delle scommesse. All'organizzatore delle corse era affidata anche l'attività di gioco per lo svolgimento della quale doveva corrispondere alle casse dello Stato una quota dell'incasso derivante dai titoli di ingresso. Aldilà dell'intuitiva correlazione tra ingressi e giocate, non vi era quindi alcun collegamento diretto tra la base imponibile e il volume delle scommesse. L'imposta unica e quella sugli spettacoli hanno continuato a essere le due principali componenti del sistema impositivo fino a circa quindici anni fa, quando finalmente, allo scopo di renderlo al passo

---

<sup>517</sup> Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza del 18 Settembre 1891, n. 773.

<sup>518</sup> d.lgs. 14/04/1948 n.496, *Disciplina delle attività di giuoco*.

<sup>519</sup> d.P.R. 26/10/1972 n. 640.

con i tempi, si è deciso di riordinare il settore attraverso un processo di revisione del trattamento fiscale.

Con la legge finanziaria per il 1997<sup>520</sup> si provvide finalmente a estendere l'imposta unica anche alle corse dei cavalli. L'imposta unica sulle scommesse ippiche è stata poi modificata un anno dopo con il fine di prevedere aliquote differenziate in funzione della difficoltà della scommessa<sup>521</sup>. Anche tutte le altre scommesse sportive precedentemente assoggettate all'imposta sugli spettacoli vennero ricomprese nell'ambito dell'imposta unica nel 1997<sup>522</sup>. Si noti come l'estensione di questa imposta alla totalità delle scommesse risulti quindi piuttosto recente.

### **IV.3. Gli interventi normativi a cavallo dei due secoli**

#### **IV.3.1. L'uniformazione dell'imposizione fiscale**

Alla fine degli anni novanta la situazione del settore appariva abbastanza complicata sotto più punti di vista. Da una parte l'imposizione fiscale, in seguito alla stratificazione dei vari interventi susseguitisi negli anni in modo disorganico, risultava piuttosto eterogenea. Dall'altra, alcuni dei giochi che per anni avevano riscontrato un grande successo (es. il Totocalcio) cominciarono a mostrare i primi segni di una crisi che sarebbe proseguita anche negli anni successivi e dovuta in parte all'introduzione di nuove tipologie di gioco, una su tutte le scommesse sportive.

Da questa situazione nacque, per la prima volta, la necessità di riordinare la tassazione del settore attraverso un intervento unitario che portò all'adozione del decreto del 1998<sup>523</sup>. Con questo decreto vennero fissati i principi per il riordino della fiscalità e la definitiva estensione dell'applicazione dell'imposta unica per ricondurre tutti i giochi dentro lo stesso inquadramento fiscale. Per quanto riguarda la ridefinizione della base imponibile, per tutte le scommesse questa venne fissata alla somma giocata senza alcuna detrazione. L'imposta unica venne fissata al 20,20% della quota di prelievo stabilita in maniera diversa per ciascuna tipologia di scommessa. Uno degli obiettivi del riordino era quello di coordinare i prelievi sulle varie scommesse al fine di stabilire delle quote di prelievo a

---

<sup>520</sup> legge 23/12/1996 n.662.

<sup>521</sup> d.m. 16/05/1997 n.148.

<sup>522</sup> legge 27/12/1997 n.449.

<sup>523</sup> d. lgs 23/12/1998 n.504.

favore di Coni e Unire. Per la prima volta venne fissato il principio per il quale all'aumentare del grado di difficoltà della scommessa, l'ammontare del prelievo aumenta in maniera più che proporzionale. Vennero quindi definite quote di prelievo tanto maggiori quanto numerosi erano gli eventi su cui si scommetteva. Nel caso delle scommesse ippiche la difficoltà venne legata al numero dei cavalli giocati. All'aumentare della quota di prelievo in relazione alla difficoltà, anche la remunerazione di Coni e Unire aumentava in valore assoluto.

A questo punto occorre definire in maniera chiara le relazioni stabilite dal decreto tra imposta unica, quota di prelievo destinata alle organizzazioni sportive (Coni e Unire) e quota di prelievo spettante ai concessionari. Per quanto riguarda le scommesse a totalizzatore, a ogni tipologia di scommessa corrisponde un'aliquota di prelievo lordo differenziata in base al tipo di scommessa e crescente in relazione alla difficoltà della giocata. Tre sono le componenti che concorrono a formare il prelievo lordo: l'imposta unica, il prelievo da destinare ai concessionari e, in via residuale, la quota di prelievo destinata al finanziamento delle organizzazioni sportive (Coni e Unire). Partendo dalla quota di prelievo lordo stabilita in base alla tipologia di scommessa, si determina il valore del prelievo lordo in relazione all'ammontare della giocata. Al prelievo lordo si applica l'aliquota dell'imposta unica (20,20%) per determinarne l'ammontare.

A questo punto si determina la remunerazione del concessionario, applicando, alla parte residuale del prelievo lordo, l'aliquota che varia dal 37% al 30,40%, in maniera decrescente all'aumentare del giro d'affari del punto di raccolta. Infine, dalla differenza tra prelievo lordo, imposta unica e remunerazione del concessionario, si determina in maniera residuale la quota da destinarsi alle organizzazioni sportive.

Per le scommesse a quota fissa, ogni tipologia di scommessa ha una particolare aliquota di prelievo lordo che si applica sulla somma giocata. Dal prelievo lordo viene detratta l'imposta unica, in modo da determinare la quota spettante al concessionario in via residuale. Si parte dalla fissazione della quota di prelievo, che varia in relazione alla tipologia e alla rischiosità della scommessa. Successivamente si determina il prelievo lordo, applicando la quota di prelievo alla somma giocata che costituisce la base imponibile. Partendo dall'ammontare del prelievo lordo si quantifica l'imposta unica applicando l'aliquota del 20,20%. A questo punto si determina la remunerazione da destinare al Coni e all'Unire, pari al 38% della differenza tra prelievo lordo e imposta unica. Di quello che

rimane una percentuale decrescente in relazione al giro d'affari va al concessionario, mentre un'altra parte viene rimessa a disposizione per le vincite.

La principale differenza tra i due tipi d'imposizione fiscale sta nel fatto che nelle scommesse a quota fissa, la parte del prelievo destinata alla remunerazione del concessionario viene determinata in via residuale, mentre per le scommesse a totalizzatore ad essere determinata in questa maniera è la percentuale da destinare alle organizzazioni sportive.

#### **IV.3.2. Le prime risposte all'evoluzione del settore**

All'inizio degli anni duemila la crisi che negli anni novanta aveva cominciato a manifestarsi per alcuni giochi, si estese anche ad altri causando una diminuzione della raccolta soprattutto per quei giochi come il Totocalcio, il Totip o l'Enalotto i cui introiti erano impiegati per finalità sociali e per il finanziamento delle organizzazioni sportive. Uno dei motivi alla base di questa flessione era sicuramente da rintracciarsi nell'obsolescenza di alcune tipologie di gioco ormai superate e con una scarsa attrattiva per gli scommettitori.

Allo scopo di preservare la raccolta e quindi le entrate derivanti dal gettito fiscale, si delinearono due esigenze, da una parte la necessità di riorganizzare l'offerta di giochi per mantenere elevata la raccolta, dall'altra quella di contrastare il gioco clandestino, che oltre ad essere tipicamente una fonte di reddito per la malavita, costituiva un problema non soltanto da un punto di vista sociale ma anche per le entrate erariali, sottraendo scommesse e scommettitori alla tassazione.

Pur mantenendo inalterata la struttura del sistema d'imposizione fiscale basata sul meccanismo delle quote di prelievo, si decise di operare una riorganizzazione del settore basata sull'accentramento delle competenze inizialmente previste per il Coni e l'Unire presso l'AAMS (Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato). L'opera di coordinamento e razionalizzazione delle funzioni statali in materia di organizzazione e gestione dei giochi iniziata nel 1998, veniva quindi completata nel 2001<sup>524</sup> attraverso la creazione di un unico centro di competenza attraverso il quale poter monitorare e valutare in maniera più efficiente la raccolta e coordinare l'attività di tassazione, organizzazione e affidamento dei giochi. Lo scopo finale era quello di eliminare in maniera drastica le duplicazioni e le sovrapposizioni di competenze e colmare i vuoti di potere, attraverso

---

<sup>524</sup> Legge 18/10/2001 n.383.

L'attribuzione delle funzioni precedentemente spettanti alle organizzazioni sportive a una struttura unitaria. Il passaggio completo della totalità delle funzioni di organizzazione, gestione e controllo del settore è avvenuto definitivamente nel 2002<sup>525</sup>.

#### **IV.3.3. La redistribuzione dei proventi**

Una modifica all'impianto derivante dai decreti del 1998 e del 2001 fu apportata nel 2004 attraverso la rimodulazione della destinazione dei proventi derivanti dal prelievo lordo sulle scommesse sportive e ippiche. Pur rimanendo inalterate la logica del sistema e l'insieme delle aliquote di prelievo lordo, si è provveduto a un aumento della parte destinata alla remunerazione dei concessionari. Rimanendo fisse le aliquote lorde e le quote di prelievo spettanti alle organizzazioni sportive, è diminuita quindi l'aliquota dell'imposta unica che è passata dal 20,20% al 15,70% della quota di prelievo.

#### **IV.3.4. Le nuove esigenze del mercato**

Ulteriori ritocchi al sistema sono stati introdotti verso la metà del decennio appena trascorso, in seguito ai risultati di un'indagine sul settore portata avanti dalla Commissione del Senato per le Finanze e il Tesoro.<sup>526</sup>

Le direzioni da seguire indicate dall'indagine furono sostanzialmente tre: la lotta al gioco clandestino e illegale, la predisposizione dei presupposti normativi per ampliare l'offerta di giochi online, un'ulteriore semplificazione della normativa del settore ai fini di agevolare l'attività degli operatori italiani.

Al fine di perseguire tutti e tre questi obiettivi, si è deciso di operare attraverso la leva fiscale, riducendo sensibilmente il prelievo tributario con lo scopo di rendere più competitivi i giochi offerti da concessionari per contrastare sia il gioco clandestino (gioco nero) sia quello transfrontaliero (gioco grigio). Sono state gettate anche le basi per un miglioramento dell'offerta sia dal punto di vista del numero di giochi disponibili che da quello della rete di raccolta. Attraverso la modernizzazione e una maggiore accessibilità dell'offerta, si è cercato di avvicinarsi alla domanda allo scopo di distoglierla dalle offerte di gioco alternative. Negli ultimi anni è infatti emerso in maniera sempre più evidente che il

---

<sup>525</sup> Legge 08/08/2002 n.178.

<sup>526</sup> Senato della Repubblica (2003), Indagine conoscitiva sul settore dei giochi e delle scommesse, Commissione Finanze e Tesoro, XVII n.10.

pesante prelievo tributario rappresenta l'elemento che penalizza maggiormente il mercato legale delle scommesse. Si è passati quindi da una lotta diretta al gioco grigio e nero, a una serie di provvedimenti volti a contrastare indirettamente questi fenomeni, favorendo direttamente gli operatori riconosciuti attraverso un'imposizione fiscale più leggera, competitiva rispetto a quella che permette ai *bookmaker* di altri paesi di offrire quote più alte e attrarre gli scommettitori italiani attraverso Internet. Per affrontare il problema dei flussi transfrontalieri di scommesse con la legge finanziaria per il 2006<sup>527</sup> si è provveduto alla modifica del meccanismo dell'imposta unica, non più collegato alle quote di prelievo e indirettamente al grado di difficoltà della scommessa, bensì all'andamento della raccolta. È stato introdotto per la prima volta un meccanismo di riduzione automatica dell'aliquota al crescere della raccolta totale. In particolare per le scommesse a quota fissa l'aliquota di partenza dell'imposta unica risulta pari al 3% per scommesse sino a sette eventi e al 9.5% per scommesse con più di sette eventi.

Infine, una ulteriore forma di prelievo, introdotta nel 2012, riguarda le vincite superiori a 500 euro, che vengono tassate al 6% sull'eccedenza rispetto ai 500 euro.

#### **IV.4. Il decreto Bersani**

Come abbiamo già avuto modo di vedere il settore dei giochi ha subito nel corso degli ultimi anni alcune radicali modificazioni per lo più dovute alla diffusione su larga scala di Internet e della possibilità per gli scommettitori di effettuare giocate attraverso la rete. Il mercato dei giochi si è dunque notevolmente aperto e importanti novità hanno riguardato sia l'offerta sia la domanda di scommesse. Dal lato del consumatore, infatti, si sono registrate nuove attitudini e preferenze, mentre l'offerta è stata notevolmente ampliata. In particolare grazie alla rete, la domanda di scommesse è diventata molto più dinamica riuscendo a orientarsi in maniera molto veloce verso quei mercati dove l'offerta risulta più attrattiva. Il fenomeno assume particolare rilevanza se si pensa che oggi, in Italia, circa un terzo della raccolta totale avviene tramite Internet e il dato è sicuramente destinato ad aumentare. La possibilità di giocare da casa con un qualsiasi operatore europeo ha favorito un'internazionalizzazione dei giochi impensabile fino a pochi anni fa. Questo fenomeno ha riguardato in particolar modo le scommesse a quota fissa dal momento che l'evento su cui si scommette è lo stesso e a cambiare è solamente l'operatore che offre la possibilità di

---

<sup>527</sup> Legge 02/12/2005 n.248.

scommettere. Nonostante l'ordinamento italiano non lo consenta, abbiamo assistito così a un crescente flusso di scommesse originate da giocatori italiani verso allibratori esteri che operano legalmente nei rispettivi stati di appartenenza e possono accettare le puntate provenienti dall'Italia facendole confluire telematicamente nelle rispettive reti di trasmissione dei dati e pagando regolarmente le vincite. Il successo degli operatori stranieri rispetto a quelli italiani ha fondamentalmente due spiegazioni. Innanzitutto, per quanto riguarda il settore delle scommesse sportive a quota fissa, alcuni paesi europei vantano una più antica tradizione che si traduce in un'offerta di giochi più ampia, sia per quanto riguarda gli eventi giocabili, sia per quanto riguarda le tipologie di scommesse sullo stesso evento. Inoltre, un altro fattore determinante di questa migrazione di giocate è da rintracciarsi nel minore carico fiscale complessivo cui le scommesse sono soggette in altri paesi. Una tassazione più leggera, infatti, permette di abbassare il prezzo della scommessa, alzare le quote, rendendo più attrattivi gli operatori stranieri. È interessante notare come, per quanto riguarda gli allibratori dei paesi anglosassoni, i due aspetti descritti siano entrambi presenti. Aldilà del Regno Unito, una concorrenza spietata proviene da altri paesi di tradizione anglosassone come Malta o Gibilterra, che sfruttano un'imposizione fiscale nettamente più leggera di quella italiana. Sebbene per l'ordinamento italiano questo sistema rappresenti una forma di raccolta non autorizzata, il fenomeno rimane difficilmente sanzionabile. Dal momento che la sede giuridica si trova in un paese nel quale possono regolarmente esercitare l'attività, Internet permette agli allibratori stranieri di aggirare il regime autorizzatorio previsto dalla legge italiana che normalmente dichiarerebbe illegittima l'accettazione e la raccolta di scommesse in mancanza delle apposite licenze, concessioni e autorizzazioni. Come abbiamo approfondito nel secondo capitolo un'impostazione del genere si scontra nettamente con i principi sanciti dal Trattato di Maastricht e ribaditi dalla giurisprudenza europea.

Lo Stato italiano ha dovuto prendere necessariamente atto di questa evoluzione che obbliga ad adottare una visione più ampia del settore, non più limitata alle logiche del mercato italiano. Lo Stato ha infatti un duplice interesse nel tutelare la raccolta da parte degli operatori italiani. Da una parte la raccolta dei concessionari riconosciuti è l'unica a essere tassata e una fuga di scommesse verso allibratori stranieri equivale a un minore gettito fiscale. Dall'altra, i concessionari riconosciuti sono più facilmente regolabili di quelli stranieri soprattutto in relazione all'impatto sociale che il gioco comunque mantiene e che rischierebbe di aumentare qualora lo Stato perdesse il controllo del settore.

Una volta riconosciuto il problema, nel luglio del 2006 il Governo italiano ha deciso di intervenire nell'ambito di un più ampio "pacchetto di misure urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale", il cosiddetto decreto Bersani<sup>528</sup>, successivamente convertito nella legge n.248 il 4 agosto del 2006. All'interno del decreto, da una parte sono state introdotte delle novità su alcuni aspetti dell'organizzazione dell'attività con la nascita di nuove tipologie di gioco e l'apertura verso nuove forme di raccolta, dall'altra si è provveduto a modificare l'imposizione fiscale delle scommesse attraverso una graduale riduzione delle imposte sulle scommesse a quota fissa e modificando il sistema d'imposizione, con l'eliminazione delle quote di prelievo.

Per quanto riguarda l'organizzazione dell'attività di gioco, "al fine di contrastare la diffusione del gioco irregolare e illegale, l'evasione e l'elusione fiscale nel settore del gioco, nonché di assicurare la tutela del giocatore" si è provveduto al riconoscimento di alcune tipologie di gioco già presenti sul mercato internazionale ma ancora non previste dall'ordinamento italiano e all'ampliamento della rete di raccolta. Le principali tipologie di gioco introdotte dal decreto sono due: le scommesse *peer to peer* e i giochi di abilità.

Per un'analisi più approfondita delle scommesse *peer to peer* si rimanda al capitolo precedente. In questa parte ci concentreremo in particolare sugli aspetti fiscali di questa innovazione. Le scommesse *peer to peer* a quota fissa vengono tassate con un'aliquota dell'imposta unica sulla raccolta pari al 3%. Tale aliquota corrisponde a quella adottata per le scommesse a quota fissa su meno di tre eventi. Questa scelta si basa sulla volontà del legislatore di evitare "distorsioni nel complessivo sistema dei giochi"<sup>529</sup>. La volontà di introdurre questo tipo di scommessa anche nel sistema italiano deriva dal grande successo riscontrato da simili modalità di gioco in altri mercati europei, per lo più quelli anglosassoni. Fino al 2006 infatti, in mancanza di un mercato interno, i giocatori italiani interessati a scommesse di questo tipo si sono rivolti ad allibratori stranieri. Offrendo la possibilità di scommettere sia a favore sia contro la realizzazione di un determinato evento, si aumentano le possibilità di attrarre lo scommettitore, che può decidere di volta in volta se assumere il ruolo di giocatore o di banco. Un'importante novità è l'eliminazione del cosiddetto rischio di banco per il concessionario. Si tratta del rischio derivante dall'impossibilità di conoscere l'andamento della raccolta al momento della fissazione delle

---

<sup>528</sup> D.L. 04/07/2006 n.223.

<sup>529</sup> Relazione di Accompagnamento del D.L. 04/07/2006 n. 223.

quote e che viene moderato con la modifica costante delle quote in relazione ai flussi di scommesse. La possibilità per il gestore di eliminare questo rischio, accompagnato dalla scomparsa dei costi per intermediazione legati alla tradizionale raccolta presso le agenzie, si riflette dal lato dello scommettitore in quote più alte e quindi più competitive per il gestore.

L'introduzione di questo tipo di scommessa, infine, comporta riflessi positivi anche per l'attività di gestione della raccolta tradizionale. Come in qualsiasi mercato regolamentato, in condizioni di efficienza, le quote formatesi dall'incontro tra domanda e offerta degli scommettitori possono essere infatti usate come punto di riferimento per la fissazione delle quote di partenza per le scommesse a quota fissa tradizionale.

Un'altra importante innovazione è quella rappresentata dall'introduzione dei giochi di abilità. Questo tipo di scommessa si basa sul principio delle scommesse a interazione diretta tra gli scommettitori. La differenza con la prima modalità sta però nel fatto che gli scommettitori non interagiscono direttamente tra di loro attraverso i tradizionali ruoli di banco e di giocatore, ma partecipando insieme a giochi di abilità, principalmente basati su tradizionali giochi di carte. L'esempio più diffuso è rappresentato dal poker online, anche questo già ampiamente diffuso sul mercato internazionale prima del decreto Bersani. In questo caso gli scommettitori possono giocare tra di loro pagando al gestore una commissione per il servizio messo a disposizione. Per quanto riguarda questo tipo di giochi, la commissione si aggira intorno al 10% del costo della partita, si ha quindi un ritorno in vincite medio del 90% di quanto scommesso.

Il decreto ha previsto anche un potenziamento della rete di raccolta al fine di favorire una distribuzione più capillare dei punti presso i quali è possibile scommettere, aumentando da una parte i tradizionali punti di raccolta specializzati e dall'altra la rete di vendita non specializzata rappresentata dai cosiddetti angoli, come quelli presenti all'interno dei tabaccai. Questa logica, basata sulla bipartizione dei punti di raccolta, ha lo scopo di razionalizzare la rete di raccolta e favorire una maggiore concorrenza tra gli operatori. Per l'apertura di punti di raccolta specializzati si è proceduto al rilascio di 2.400 nuove autorizzazioni per le tipiche sale da gioco, 1.900 autorizzazioni per la raccolta di scommesse sportive e 500 per la raccolta di scommesse ippiche.

Per quanto riguarda invece i cosiddetti "*corner*" presenti in negozi aventi come attività accessoria la commercializzazione dei giochi (es. i tabaccai), sono state rilasciate 9.500 autorizzazioni per il gioco ippico e 4.400 per il gioco sportivo.

Per l'assegnazione dei *corner* e dei negozi, AAMS ha bandito procedure a evidenza pubblica che hanno condotto all'aggiudicazione di 1571 agenzie (290 agenzie ippiche e 1281 agenzie sportive) e a 12.115 corner (di cui 7.775 di gioco ippico e 4.340 di gioco sportivo).

Oltre alle modifiche organizzative, un'altra importante riforma ha riguardato l'imposizione fiscale. Il decreto, infatti, ha modificato le aliquote d'imposta per le scommesse a quota fissa relative a eventi sportivi non legati all'ippica. Oltre a perfezionare lo schema impositivo già previsto nella legge finanziaria precedente, il decreto, riconoscendo per la prima volta le scommesse con modalità d'interazione diretta tra i giocatori, ha previsto per queste lo stesso trattamento fiscale riservato alle scommesse a quota fissa con meno di tre eventi. Il sistema impositivo è stato reso più elastico, prevedendo una progressiva riduzione delle aliquote al crescere della raccolta, al fine di ottenere entrate erariali complessivamente crescenti e contemporaneamente una riduzione progressiva delle aliquote<sup>530</sup>.

Attraverso un sistema a scaglioni, l'aliquota viene aggiornata ogni mese con riferimento alla raccolta ottenuta negli ultimi dodici mesi. Un'impostazione del genere è stata adottata al fine di garantire una certa stabilità dell'imposizione in relazione alla raccolta, per favorire così nuovi investimenti ed evitare la migrazione all'estero degli attuali operatori. Sono state previste due differenti aliquote stabilite in relazione alla rischiosità della scommessa (misurata attraverso il numero degli eventi giocati, minore o maggiore di sette) e il volume di raccolta raggiunto. A seconda della raccolta dei 12 mesi precedenti, vengono adottate le aliquote di uno dei 5 scaglioni previsti.

**Tabella 1 Scaglioni aliquote scommesse sportive**

<b>Raccolta (milioni)</b>	<b>Più di 7 eventi</b>	<b>Meno di 7 eventi</b>
<b>+ 1.850</b>	3%	8%
<b>+ 2.150</b>	3%	6,8%
<b>+ 2.500</b>	3%	6%
<b>+ 3.000</b>	2,5%	5,5%
<b>+ 3.500</b>	2%	5%

Fonte: Barbera e Berardi (2007)

<sup>530</sup> Relazione di Accompagnamento del D.L. 04/07/2006 n. 223.

## CAPITOLO V

### LA TASSAZIONE DEL MARGINE LORDO

#### V.1. La tassazione del margine lordo

In questo capitolo analizzeremo in che modo potrebbe cambiare il trattamento fiscale sulle scommesse in seguito ad un cambio della base imponibile. Come abbiamo spiegato nel terzo capitolo, consideriamo l'unità standard di scommessa equivalente ad un euro. Di questa quantità, la parte che non viene destinata a essere restituita agli scommettitori sotto forma di vincite rappresenta il prezzo della scommessa. Nella pratica il prezzo delle scommesse comprende il cosiddetto aggio, ossia quella parte destinata alla remunerazione della rete di raccolta, le imposte che spettano all'erario e la remunerazione del concessionario che può anche essere vista come la parte residuale dopo il pagamento delle vincite, dell'aggio e delle imposte.

Come visto nel precedente capitolo il sistema impositivo italiano colpisce la raccolta dei giochi, che rappresenta la base imponibile. In altri paesi, come ad esempio nel Regno Unito, la tassazione nei giochi è stata riformata nel 2001 con una modifica della base imponibile che è passata dalla raccolta al margine lordo, ossia la parte di scommessa che non viene restituita sotto forma di vincita, che nella nostra definizione coincide con il prezzo della scommessa.

Sebbene vi siano delle importanti differenze nel definire il prezzo della scommessa nel caso di giochi a quota fissa, o a totalizzatore, come osservato nel capitolo 3, in questo capitolo si cercherà di illustrare le problematiche e le opportunità associate ad un eventuale spostamento della base imponibile sul margine lordo.

Da un punto di vista economico il passaggio dal sistema di tassazione attuale a quello sul margine lordo equivale ad una trasformazione dell'imposta che si sposterebbe dalla quantità al prezzo. Per comprendere a fondo i possibili esiti di questo eventuale passaggio bisognerebbe considerare i diversi scenari che si possono formulare in funzione del grado di concorrenzialità del mercato e dei possibili valori associati all'elasticità della domanda di giochi.

Se il mercato dei giochi fosse perfettamente concorrenziale una tassazione sulle quantità (imposta specifica) oppure sul prezzo (imposta proporzionale), a parità di quantità di equilibrio, sono del tutto equivalenti. Prima del passaggio dall'imposta sulle quantità a quella sul prezzo ogni impresa offre una quantità tale che il prezzo (comprensivo dell'imposta sulla quantità) sia pari al costo marginale. Con il nuovo sistema, un'imposta sul margine lordo e quindi sul prezzo, che non modifica il prezzo di equilibrio precedente e che produce un gettito fiscale equivalente, non modifica il comportamento ottimizzante delle imprese, che continuerebbero ad offrire sempre la stessa quantità di equilibrio. Pertanto si può affermare che, date le ipotesi fatte, l'imposta sul margine lordo, rispetto a quella attuale sulle quantità non produrrebbe alcuno spostamento dell'attuale equilibrio di mercato dove sia i prezzi delle scommesse sia le quantità rimarrebbero invariate, si tratterebbe solo di calcolare le aliquote equivalenti dell'imposta sul prezzo.

A titolo esemplificativo consideriamo il mercato delle scommesse sportive dove, nel 2110, l'incidenza fiscale media effettiva è stata pari al 4,8% della raccolta e l'ammontare dei premi distribuiti ai giocatori pari al 75% della raccolta. In questo caso il prezzo di una unità standard di scommessa sarebbe pari a 0,25 sul quale, se si applicasse un'aliquota sul margine lordo pari al 19%, si produrrebbe, a parità di quantità un gettito equivalente a quello generato dall'attuale imposta sulla raccolta (214 milioni di euro).

Questo risultato è valido solo in mercati perfettamente concorrenziali dove una imposta specifica sulle quantità, oppure un'imposta proporzionale sul margine lordo (prezzo), a parità di quantità e di prezzi di equilibrio, sono del tutto equivalenti in termini di gettito per l'erario.

Le conclusioni appena descritte potrebbero cambiare nell'ipotesi in cui sul prezzo gravino altre forme di prelievo come i contributi all'Unire nel caso delle scommesse ippiche, o ad altre organizzazioni sportive e quando i costi di gestione sono estremamente contenuti tali da indurre le imprese della rete a modificare verso il basso i loro margini in modo da ridurre il prezzo della scommessa.

Inoltre, finora abbiamo ipotizzato che il mercato dei giochi sia chiuso senza considerare possibili spostamenti della domanda verso canali a prezzo inferiore, come quelli del gioco clandestino o le scommesse via internet piazzate su piattaforme off-shore. Qualora si considerassero anche questi aspetti, la reattività della domanda a variazioni nella componente fiscale e nel prezzo potrebbe risultare molto più complessa da calcolare.

Tuttavia le ipotesi di concorrenza perfetta non sono applicabili al mercato italiano dei giochi, che presenta caratteristiche più simili ad un mercato oligopolistico, o di concorrenza monopolistica.

Allontanandosi dall'ipotesi di concorrenza perfetta gli effetti di un'imposta proporzionale e di una di tipo specifico sono diversi. Il passaggio da un'imposta specifica ad un'imposta proporzionale può generare equilibri caratterizzati da prezzi inferiori e da maggiori quantità.

Ad esempio, Paton e altri (2000), assumendo un assetto di mercato intermedio tra concorrenza perfetta e monopolio, hanno calcolato che per il Regno Unito l'aliquota sul margine lordo equivalente in termini di gettito avrebbe potuto generare un prezzo di equilibrio della scommessa un po' più in basso rispetto al caso di concorrenza perfetta. Una riduzione del prezzo a sua volta avrebbe inciso sulla quantità e, in funzione dei valori assunti dall'elasticità della domanda, un cambiamento del regime fiscale avrebbe potuto condurre anche a consistenti incrementi del gettito erariale.

In sintesi, secondo la letteratura economica, i benefici del passaggio da un'imposta specifica ad un'imposta proporzionale sono tanto maggiori, in termini di aumento delle quantità e di minori prezzi, quanto minore è il grado di concorrenza presente nel settore.

È evidente, però, che per valori dell'elasticità della domanda al prezzo vicini all'unità, un mutamento del regime fiscale sopra descritto non assicurerebbe l'equivalenza di gettito: l'incremento percentuale della raccolta derivante dalla discesa del prezzo potrebbe essere insufficiente a compensare una riduzione del carico fiscale generata da una diminuzione del prezzo.

Inoltre, la teoria economica evidenzia che nei settori caratterizzati da un elevato grado di competizione, come le scommesse telefoniche o via internet, il cambiamento di regime fiscale potrebbe favorire ulteriori riduzioni del prezzo. Questo perché le imprese sono spinte a concentrarsi su strategie a basso margine e elevato giro d'affari, pertanto appare ancora più incerto fare delle previsioni sul gettito per queste tipologie di gioco.

## CAPITOLO VI

### CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

#### VI.1. Conclusioni

Dall'analisi svolta emerge chiaramente che la mancata riduzione del differenziale di prezzo tra giochi tradizionali e nuovi giochi (ovvero, la mancata riduzione delle differenze in termini di *payout*) potrebbe provocare una grave crisi dei giochi tradizionali, inducendo un'ulteriore contrazione del gettito.

Le incertezze del regolatore su questo punto sono legate al fatto che, al di là di una difficile azione di efficientamento della rete, il riallineamento (almeno parziale) dei *payout* passa necessariamente per un alleggerimento delle aliquote fiscali, il che solleva preoccupazioni circa la stabilità del gettito. Tuttavia, una riduzione delle aliquote potrebbe addirittura generare un aumento delle entrate fiscali qualora l'elasticità della domanda per i giochi rispetto al loro prezzo fosse superiore all'unità. In un tale scenario, una diminuzione delle aliquote, ed il conseguente aumento dei *payout*, sarebbero in grado di generare un aumento della domanda, e quindi della base imponibile, in grado di compensare la diminuzione delle aliquote.

Proprio per questo, la stima della domanda diventa un passaggio metodologico fondamentale. Alcune stime preliminari sul comparto *lottery*, come anticipato, sono incoraggianti: l'elasticità sembra essere abbondantemente al di sopra dell'unità e lo spazio per eventuali manovre sulle aliquote risulta di conseguenza piuttosto ampio.

L'altra strada percorribile per supportare la crescita del mercato e fronteggiare la diminuzione di gettito è quella di modificare la base imponibile, passando da un'imposta specifica (sulle quantità) ad una proporzionale (sui prezzi): cioè, si può pensare di passare dalla tassazione sulla raccolta a quella sul margine lordo.

Come è stato argomentato nel corso del documento, la superiorità teorica dell'imposta sul margine rispetto a quella sulla raccolta si basa sul fatto che i concessionari sarebbero incentivati ad ampliare i volumi, riducendo i margini. Questo effetto, che viene giudicato positivo dal punto di vista economico nella maggioranza dei mercati di beni e servizi, solleva alcuni dubbi relativamente al mercato dei giochi:

- La risposta ottima dei concessionari agli incentivi appena descritti implica una flessibilità dei prezzi e, conseguentemente, una possibile instabilità del gettito erariale. Una contromisura applicabile in regime di monopolio legale potrebbe essere quella di limitare tale flessibilità, ammettendo fluttuazioni dei *payout* all'interno di un corridoio stabilito.
- Un'altra possibile controindicazione del passaggio alla tassazione del margine lordo riguarda la necessità di controllare contemporaneamente volumi e prezzi per evitare pratiche elusive. Questa preoccupazione, in parte fondata, dovrebbe costituire uno stimolo per i concessionari ad investire in tecnologia, per favorire trasparenza e legalità, e collaborare con le autorità pubbliche per mettere in campo iniziative comuni.
- Infine, data la peculiarità del settore, l'aumento dei volumi, che in genere è guardato con favore dai responsabili di politica economica, può costituire in questo caso un problema sociale. La soluzione più efficace a questo problema rimane quella di garantire che il gioco sia consentito solo in ambienti controllati e adeguatamente segnalati, sulla base di regole trasparenti e condivise.

In conclusione, si è in tempo per assicurare che un settore importante come quello dei giochi continui a crescere. Tuttavia, sia da parte dei regolatori sia da parte degli operatori è necessario uno sforzo: si deve analizzare il mercato in modo scientifico e rigoroso mettendo da parte approcci approssimativi che lasciano dubbi e rendono scettici circa eventuali cambiamenti. Inoltre, gli sforzi per controllare alcune distorsioni di tipo sociale devono essere visti come un'opportunità e non come un peso. Il mercato dei giochi per continuare a crescere, deve necessariamente crescere bene.

## BIBLIOGRAFIA

**Ali, M.M. - Thalheimer, R.** (2002), "Product Choice for a Firm Selling Related Products: A Parimutuel Application", in *Applied Economics*, 34, pp. 1251-1271.

**Ali, M.M. - Thalheimer, R.** (1997), "Transportation Costs and Product Demand: Wagering On Parimutuel Horse Racing", in *Applied Economics*, 29, pp. 529-542.

**Autorità Garante Per la Concorrenza e il Mercato – AGCM** (2002), Provvedimento n.12.209.

**Barbera, G. - Beradi, D.** (2007), *La tassazione delle scommesse: verso un'imposta sul margine lordo*, Ricerche e consulenze per l'Economia e la Finanza – REF.

**Bosi, P. - Guerra, M.C.** (2009), *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino.

**Centro Studi Investimenti Sociali – Censis** (2009), *Gioco Ergo Sum*.

**Commissione Europea** (2006), Study of Gambling Services in the Internal Market of the European Union, Final Report.

**Corte dei Conti** (2011), Rapporto sul ordinamento della finanza pubblica.

**Europe Economics** (1998), The Impact of 1996 Reduction in Betting Duty, BOLA.

**Frosini, G.** (2011), Mantenimento degli Utili Erariali dello Stato al modificarsi dei prodotti di gioco, Educazione Lavoro Istruzione Sport – ELIS.

**Gruen, A.** (1976), "An Inquiry Into The Economics of Race-Track Gambling", in *Journal of Political Economy*, 84, pp. 169-177.

**HM Revenue and Customs** (2005), Annual Report.

**Link, R.** (2006) *Scommesse istruzioni per l'uso*, Libri di Sport.

**Paton, S., Siegel, D. e Vaughan W., L.** (2000), *An Economic Analysis of the Options for Betting Taxation*, HM Custom Excise.

**Paton, S., Siegel, D. e Vaughan W., L.** (2004), "Taxation and the Demand for Gambling: new Evidence from the United Kingdom", in *National Tax Journal*, 57, pp.847-861.

**Rosen, H.S.** (2010), *Scienza delle finanze*, McGraw-Hill.

**Senato della Repubblica** (2003), Indagine conoscitiva sul settore dei giochi e delle scommesse, Commissione Finanze e Tesoro, XVII n.10.

**Suits, D.B.** (1979), "The Elasticity of Demand for Gambling", in *Quarterly Journal of Economics*, 93, pp.155-162.

Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza del 18 Settembre 1891, n. 773.

**Thalheimer, R. - Ali, M.M.** (1998), “Parimutuel Wagering And Video Gaming: A Racetrack Portfolio”, in *Applied Economics*, 30, pp. 532-543.

**Thalheimer, R. - Ali, M.M.** (1995a), “Exotic Betting Opportunities, Pricing Policies And The Demand For Parimutuel Horse Wagering”, in *Applied Economics*, 27, pp. 689-703.

**Thalheimer, R. - Ali, M.M.** (1995b), “The Demand For Parimutuel Horse Racing And Attendance”, in *Management Science*, 41, pp. 163-178.

**Varian, H.R.** (2007), *Microeconomia*, Libreria Editrice Cafoscarina.