LUISS Guido Carli
LIBERA UNIVERSITA' INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI

Dottorato di ricerca in

Diritto tributario delle società

XXV Ciclo

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

L'imposizione dei giochi e delle scommesse

Tutor:

Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Candidato:

Stefano Riccardi

Anno Accademico 2012/2013

A mia moglie, senza il cui appoggio non avrei mai potuto terminare questo pur umile lavoro.

"*Il nostro primo dovere è quello di non seguire, come fanno gli animali, il gregge di coloro che ci precedono, dirigendoci non dove bisogna andare, ma dove si va*.

Nulla davvero ci fa cadere in mali maggiori quanto il seguire le opinioni comuni, considerando ottimo ciò su cui tutti sono d'accordo per cui, dal momento che abbiamo molti modelli, non viviamo neppure secondo ragione, ma a imitazione degli altri."

SENECA L. A., *La vita felice,* Verona, 2000, p. 10

"*Nessun fenomeno infatti può dirsi più universalmente umano del giuoco*"

MANENTI, *Del giuoco e della scommessa dal punto di vista del diritto privato romeno e moderno*, in appendice alla traduzione del *Commentario alle Pandette* di F. Glueck, XI, tit. V (*De aleatoribus*), Milano, 1903, p. 585 ss.

"*Connaturale alla società umana è l'affidare alla sorte, legata all'esito del giuoco o al risultato di una divergenza di opinioni, il conseguimento di un guadagno o di una perdita.*"

VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa. La transazione,* in *Trattato Cicu-Messineo-Mengoni*, XXXVII, 2, Milano, 1985, p. 23

"*…il giuoco occupi un posto importante nel novero delle attività umane e, si potrebbe addirittura dire, costituisca un atteggiamento, un aspetto dell'animo umano.*"

BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa,* in *Commentario al codice civile,* a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna, 1959, p. 3

"*Nulla é più contrario alla educazione civile di un popolo, che la credenza di poter migliorare la propria sorte con altri mezzi che il lavoro e l'economia, e di poter fare assegnamento sopra giuochi di fortuna.*"

Relazione al Reale decreto 29 giugno 1865, n. 2400

INDICE ~ SOMMARIO

PARTE PRIMA

I GIOCHI

CAPITOLO I

IL SISTEMA DEI GIOCHI

1. Profili generali 12
   1.1. Evoluzione storica del fenomeno ludico 12
   1.2. Prime considerazioni sull'individuazione della fattispecie giuridicamente rilevante: "il gioco" 14
   1.3. Classificazione del gioco 17
2. Il diritto civile ed il gioco 19
   2.1. La nozione di gioco e di scommessa 19
   2.2. Disciplina civilistica (cenni) 23
      2.2.1. I negozi collegati al gioco (cenni) 32
      2.2.2. Il contratto di gioco in generale (cenni) 34
      2.2.3. Il contratto di gioco organizzato (cenni) 37
      2.2.4. (Segue) Il totalizzatore 44
      2.2.5. Breve ricognizione sulla struttura giuridica dei singoli giochi 47
3. Il diritto pubblico ed il gioco 49
   3.1. L'evanescenza di una nozione pubblicistica di gioco e di scommessa e la rilevanza del gioco pubblico 50
   3.2. Il regime monopolistico che sottende l'organizzazione e l'esercizio dei giochi e delle scommesse. Le ragioni dell'intervento statale in materia di giochi e scommesse 53
   3.3. L'organizzazione e l'esercizio del gioco pubblico mediante concessione 58
   3.4. Le fonti della disciplina pubblicistica 59
   3.5. (Segue) La natura dei decreti direttoriali AAMS 63
   3.6. Il gioco pubblico sotto l'aspetto amministrativo 65
   3.7. L'individuazione e la classificazione dei giochi 68
   3.8. I singoli giochi: brevi cenni sulle regole di svolgimento e sulla normativa settoriale di riferimento 69
      3.8.1. Lotto e giochi opzionali 70
         3.8.1.1. Lotto 70
         3.8.1.2. 10e Lotto 71

3.8.2. Giochi numerici a totalizzatore 72
3.8.2.1. Enalotto (commercialmente noto come SuperEnalotto) 73
3.8.2.2. SiVinceTuttoSuperEnalotto 74
3.8.2.3. SuperStar 75
3.8.2.4. Eurojackpot 76
3.8.3. Giochi a base sportiva 77
3.8.3.1. Il Totocalcio 77
3.8.3.2. Il 9 78
3.8.3.3. Totogol 79
3.8.3.4. Big Match 79
3.8.3.5. Big Race 80
3.8.3.6. Scommesse a quota fissa 81
3.8.4. Giochi a base ippica 81
3.8.4.1. Ippica nazionale 81
3.8.4.2. Ippica internazionale 82
3.8.4.3. V7 82
3.8.4.4. Scommesse ippiche in agenzia 82
3.8.5. Apparecchi da intrattenimento 83
3.8.6. Giochi di abilità, carte, sorte a quota fissa 85
3.8.7. (Segue) Scommesse a quota fissa e a totalizzatore su simulazione di eventi 85
3.8.8. Lotterie e giochi simili. Le lotterie istantanee e il facile aggiramento degli obblighi di restituzione del montepremi 86
3.8.8.1. Lotterie tradizionali 86
3.8.8.2. Lotterie istantanee 87
3.8.8.3. Giochi di sorte al consumo 87
3.8.9. Il Bingo 88
3.8.10. Le case da gioco 89
3.8.11. Tombole e le pesche 89
4. Il gioco e il penalista 90
5. Il fenomeno ludico il diritto tributario 91
5.1. Concetti rilevanti di gioco e scommessa. 93
5.2. Panoramica dei giochi e dei connessi meccanismi di prelievo. 94
5.3. Perché non è possibile applicare un'imposta sui consumi dei giochi. 98
5.4. Riflessioni circa la destinazione del gettito derivante dai giochi. 100
5.5. Gli Organi dello Stato cui sono conferite le funzioni statali in materia di giochi. 102

PARTE SECONDA

IL SISTEMA SPECIALE DEI TRIBUTI IN MATERIA DI GIOCHI

CAPITOLO II

L'IMPOSTA UNICA SUI CONCORSI PRONOSTICI E SULLE SCOMMESSE

1. Introduzione....106
2. Genesi ed evoluzione storica del tributo. Contraddizioni e incoerenze di un'imposta suo giochi e le scommesse....107
3. Riordino dell'imposta sulle scommesse: legge delega e decreto legislativo. Spunti critici sulla costituzionalità dell'imposta....119
4. Ricostruzione ragionata sulla reale natura giuridica dei prelievi erariali sui giochi e le scommesse....133
   - 4.1. Brevi considerazioni sulla nozione di tributo e dei suoi elementi fondamentali....134
   - 4.2. La natura giuridica delle quote di prelievo....136
   - 4.3. Per una sicura collocazione dell'imposta unica....147
   - 4.4. Le quote di prelievo rispetto alla riserva di legge e i conseguenti riflessi sulla determinazione dell'imposta unica....148
5. Un tributo dalla duplice ratio....157
6. Tipologia della fattispecie tributaria....160
7. La capacità contributiva nell'imposta unica....162
   - 7.1. Il profitto delle scommesse....162
   - 7.2. Brevi considerazioni sul principio della capacità contributiva....163
   - 7.3. Un'unica imposta per una duplice capacità contributiva....166
8. L'imposta unica e l'illusione fiscale....177
9. Analisi della struttura del tributo....178
   - 9.1. Presupposto di fatto....178
     - 9.1.1. Brevi considerazioni sul presupposto....178
     - 9.1.2. L'elemento oggettivo del presupposto d'imposta....180
     - 9.1.3. L'organizzazione e l'esercizio di una particolare categoria di "giochi pubblici"....198
     - 9.1.4. (Segue) Tipologia di giochi soggetti all'imposta unica....205
     - 9.1.5. (Segue) Rapporti tra l'imposta unica e l'intero comparto ludico. Il caso dei giochi numerici a totalizzatore: possibili profili applicativi....214
     - 9.1.6. Profili territoriali del presupposto....217
     - 9.1.7. La natura giuridica del prelievo erariale: l'imposta dalla doppia anima....227
   - 9.2. Soggetti del tributo....230
     - 9.2.1. Soggetto attivo....230

9.2.2. Soggetto passivo....230
9.2.3. (Segue) La gestione per conto di terzi soggetti 244
9.3. Base imponibile ed aliquota d'imposta: complessità e contraddizioni dell'imposta....257
9.3.1. Brevi considerazioni sui meccanismi di prelievo che informano il fenomeno ludico 257
9.3.2. La regola generale che presiede la determinazione dell'imposta 258
9.3.3. La regola della deroga. I singoli giochi e le corrispondenti regole applicative 263
10. L'attuazione dell'imposta....271
10.1. Adempimenti....272
10.1.1. Dichiarazione di inizio, variazione, cessazione di attività 273
10.1.2. Documentazione delle operazioni mediante ricevute o schede....274
10.1.3. Liquidazione dell'imposta....275
10.1.4. Pagamento dell'imposta....277
10.1.5. Tenuta e conservazione della documentazione contabile 277
10.1.6. Obbligo di garanzia del pagamento dell'imposta unica....277
10.2. Le fasi dell'accertamento e della riscossione nell'imposta sui giochi....278
10.2.1. I metodi di determinazione dell'imponibile 281
10.2.2. Riflessi sul sistema tributario in generale della nuova base imponibile accertata ai fini dell'imposta unica 287
10.2.3. L'imponibilità dei giochi svolti in violazione della normativa civilistica, amministrativa e penale 292
10.3. Sanzioni....293
11. L'imposta unica e l'imposta sui redditi....297
12. L'imposta unica nei confronti del CONI e dell'UNIRE: rapporti con gli altri tributi 298

CAPITOLO III

IL PREU

(APPARECCHI AWP E VLT)

1. Introduzione....299
2. Genesi ed evoluzione storica del tributo. Alcuni profili di legittimità costituzionale....303
3. La natura giuridica del prelievo erariale unico. L'ennesimo tentativo di collocare un'obbligazione tributaria tra i proventi di diritto privato....312
4. La capacità contributiva....314
5. La fattispecie tributaria....321
5.1. Presupposto di fatto....321

5.2. Il profilo soggettivo della fattispecie tributaria 325
5.2.1. Il soggetto passivo dell'imposta: il concessionario 325
5.2.2. Profili soggettivi dei fenomeni patologici. La gestione degli apparecchi da gioco in assenza del prescritto nulla osta 328
5.2.3. (Segue) La gestione illecita degli apparecchi da gioco muniti del prescritto nulla osta 336
5.2.4. La solidarietà tributaria nel PREU 338
5.2.5. (Segue) La responsabilità patrimoniale dei terzi nella fase attuativa del tributo 344
5.3. Lo schema impositivo e la mini-imposta 348
5.4. La determinazione dell'imposta tra i casi fisiologici e gli aspetti patologici ..355
5.4.1. Le AWP: Casi fisiologici particolari di determinazione della base imponibile del periodo contabile 355
5.4.2. (Segue) Casi fisiologici particolari di determinazione della base imponibile dell'anno solare 356
5.4.3. (Segue) Le regole di determinazione della base imponibile nei casi patologici 357
5.4.4. Le VLT 359
6. La fase dinamica dell'imposta 360
6.1. Aspetti del meccanismo applicativo dell'imposta: liquidazione, versamenti, rimborsi e comunicazione 361
6.2. Fase liquidatoria e accertativa 365
6.2.1. La liquidazione automatica 365
6.2.2. L'attività di accertamento e controllo 366
6.2.3. Riflessi sul sistema tributario in generale della nuova base imponibile accertata ai fini del PREU 372
6.3. Sanzioni 374
7. Il PREU e le imposte sui redditi 375

CAPITOLO IV

IL PRELIVO ERARIALE

(BINGO)

1. Il Bingo e l'anomalo prelievo erariale 376
2. La natura giuridica del prelievo erariale. Nascita di un'entrata erariale divenuta silenziosamente un'imposta. Incostituzionalità originaria e costituzionalità in corsa 379
3. La capacità contributiva colpita dal prelievo erariale 384

4. L’ennesimo sforzo interpretativo per individuare la fattispecie tributaria di un particolare forma di gioco: il Bingo.....386
4.1 Il presupposto di fatto 386
4.2 La strana figura del debitore d’imposta nel prelievo erariale.....389
4.3 La determinazione dell’imposta 394
5. La disciplina applicativa del prelievo erariale 394
6. Il Prelievo erariale e le imposte sui redditi 397

CAPITOLO V

IL PRELIVO SULLE LOTTERIES: MONOPOLIO FISCALE, IMPOSTA O CORRISPETTIVO?

SEZIONE I

RICOGNIZIONE DOTTRINARIA SUL MONOPOLIO FISCALE

1. Il monopolio in generale 398
2. Alla ricerca degli elementi costitutivi del monopolio fiscale 402
3. La legittimità costituzionale dei monopoli fiscali e dei monopoli sui giochi in particolare 405
4. Il monopolio dei giochi e delle scommesse nel contesto della legislazione comunitaria (Cenni) 410
5. Natura dei proventi derivanti dal monopolio fiscale 411
6. Qualificazione tributaria dei proventi derivanti da monopolio fiscale 418
7. Natura dei proventi derivanti dal monopolio sui giochi. Conclusioni.....422

SEZIONE II

IL PRELIEVO SUL GIOCO DEL LOTTO

1. Introduzione 425
2. Natura giuridica del Lotto.....426
3. (Segue) Il Lotto è una scommessa di natura privatistica. Applicabilità dell’imposta sui giochi e sulle scommesse 430

SEZIONE III

IL PRELIEVO SULLE LOTTERIE

1. Lotteria in generale 433
2. La lotteria tradizionale e la sua duplice natura giuridica 434
3. (Segue) Gli elementi costitutivi dell'imposta sulle lotterie (plurilaterali) 441
4. Lotteria istantanea 444

SEZIONE IV

IL PRELIEVO SUI GIOCHI NUMERICI A TOTALIZZATORE

(SUPERENALOTTO E GIOCHI SIMILI)

1. Introduzione 447
2. Alla ricerca della natura giuridica dei giochi numerici a totalizzatore 448
3. Il prelievo erariale nei giochi del SuperEnalotto, SiVinceTuttoSuperEnalotto e SuperStar. Un meccanismo impositivo che, modellato sull'archetipo di un monopolio fiscale, confonde l'extra-profitto con il prelievo applicato su un'entità terza 451
4. La natura di imposta dei prelievi operati mediante i giochi numerici a totalizzatore e la capacità contributiva colpita 454
5. Il prelievo sottostante l'Enalotto (commercialmente noto come "SuperEnalotto") .456
6. Il prelievo operato con il gioco Eurojackpot 459
7. Il prelievo operato con il gioco WinForLife 461

CAPITOLO VI

PRELIEVI RESIDUALI

1. Il prelievo alla fonte sulle vincite al Lotto 463
2. La "tassa sulla fortuna" o "diritto sulla vincita" 465
3. Imposta sulle giuocate dei concorsi pronostici 468

PARTE TERZA

IL SISTEMA GENERALE DEI TRIBUTI IN MATERIA DI GIOCHI

CAPITOLO VII

IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE APPLICATE AL FENOMENO LUDICO

1. I proventi del gioco nella disciplina generale delle imposte sui redditi.....469
   1.1. La regola generale 469
   1.2. Il regime sostitutivo di cui all'art. 30, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: l'imposta sulle vincite 474
2. L'imposta sul valore aggiunto in materia di giochi: l'esenzione.....475
   2.1 L'IVA ed il gioco d'azzardo: le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano ad esser gravate dall'imposta sul valore aggiunto.....477
   2.2 (Segue) I limiti e le condizioni cui deve attenersi il legislatore nazionale nella disciplina dei giochi e delle scommesse.....480
   2.3 Ricostruzione storica del regime IVA applicabile ai giochi d'azzardo.....488
   2.4 L'attuale regime IVA in materia di giochi e scommesse.....494
   2.5 (Segue) Il regime IVA degli apparecchi da gioco.....503
3. L'imposta sugli intrattenimenti.....505

Conclusioni propositive.....511

BIBLIOGRAFIA 517

PARTE PRIMA

I GIOCHI

CAPITOLO I

IL SISTEMA DEI GIOCHI

1. Profili generali.

1.1. Evoluzione storica del fenomeno ludico.

Il gioco d'azzardo poggia le sue profonde radici nell'antichità. Cohen e Hansen (1956) identificano l'origine del gioco d'azzardo nei rituali religiosi, nei tentativi dei popoli primitivi di presagire o di forzare la volontà del fato.

Sono stati, infatti, scoperti manoscritti che testimoniano la presenza di forti scommesse al gioco dei dadi e alle corse ai cavalli già nel lontano 4000 a.c. in Egitto, India, Cina e Giappone. A Roma sono state inoltre scoperte antiche insegne recanti la scritta "Scommesse e cibo", e si racconta addirittura che i cinesi, quando avevano perso tutto al gioco, per continuare a giocare scommettessero le loro orecchie.

Il gioco era presente anche nell'Europa centrale; le popolazioni germaniche, infatti, eccedevano al punto tale di giocarsi le mogli, i figli e persino la propria libertà.

Nel XII secolo compaiono le prime corse associate a scommesse, mentre le lotterie nascono in Inghilterra e in Italia a partire dal XVI secolo. Fu il filosofo Blaise Pascal ad inventare la roulette, mentre nel 1895 l'americano Charles Fay inventa la prima slot-machine.

Durante questo lungo arco di tempo non sono mancati esempi di giocatori compulsivi quali Nerone, Caligola e in ere più recenti Washington e Dostoevskij (autore de "Il giocatore"(1886), scritto per far fronte ai debiti di gioco).

Nel corso dei secoli le società hanno sperimentato una molteplicità di politiche, dal proibizionismo (fu vietato durante il medioevo a Firenze e a Venezia) alla legalizzazione del gioco d'azzardo.

Con l'avvento dell'era industriale e l'aumentare del tempo libero e del benessere economico, il gioco d'azzardo ha acquistato un posto di notevole importanza nella società diventando un elemento di rilievo contro i problemi che la stessa non è in grado di risolvere; prova n'è il continuo incremento delle sale da gioco e dei casinò.

Dalla seconda metà degli anni novanta i casinò hanno gradualmente perso la triste fama di perdizione per divenire in quasi tutti i paesi del mondo il maggior perno dell'economia di intrattenimento.

Consci dell'enorme potere economico rappresentato dall'industria dei giochi d'azzardo, gli Stati hanno sviluppato politiche che, se da una parte miravano a limitare l'iniziativa privata nel campo dei giochi d'azzardo, d'altra parte promuovevano il ruolo di uno Stato biscazziere, tramite lo sviluppo di lotterie nazionali, SuperEnalotto, totip, Lotto, e il controllo statale sulle case da gioco.

Tutt'oggi in Italia stiamo assistendo ad una fase di estrema legalizzazione del gioco d'azzardo che ha portato ad ampliare l'offerta di giochi non solo all'interno nei casinò ma anche all'esterno, con l'introduzione di sale da gioco e video poker un pò ovunque.

Attualmente le dimensioni del fenomeno ludico « …*sono tali che occorre piuttosto registrare un nuovo e imponente fenomeno sociale, connesso all'affermarsi di un vero e proprio sistema di scommesse organizzate, tanto che si è parlato di una vera e propria "febbre del gioco" che tende a radicarsi in vasti strati della popolazione, segnatamente di ceto modesto.*»[1]

L'estrema legalizzazione del gioco è avvenuta mediante lo strumento del monopolio di diritto che ha riservato l'attività nelle mani dello Stato.

Con la scusa di riservare a sé l'esercizio del gioco e delle scommesse per ragioni di ordine e sicurezza pubblica, lo Stato si è travestito da biscazziere che

[1] PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, Milano, 2003, p. 6.

avendo colto le potenzialità del settore ha sin dall'inizio inteso partecipare ai consistenti flussi finanziari generati dal settore. Perciò, lo Stato ha predisposto un'apposita normativa sull'archetipo di un monopolio fiscale che alle comprensibili ragioni di tutela ha affiancato biechi fini finanziari.

Da questa breve sintesi emerge come la sfera ludica è sempre stata attraversata da sentimenti contraddittori spessi avversi. È la storia stessa del gioco, con le severe condanni morali e le ricorrenti repressioni penali, che testimonia il difficile approccio ad una materia che dagli albori attrae e permea l'uomo. Ciò ha probabilmente condizionato la stessa scienza giuridica che nell'interessarsi del fenomeno è forse stata influenzata troppo spesso da aspetti metagiuridici.

Lo stesso legislatore che si è occupato del gioco non sempre, come vedremo, è stato guidato da una strategia chiara e coerente. L'iniziale timido approccio alla materia (all'inizio generalmente vietata con pochi giochi consentiti quale Lotto e lotterie), ha fatto largo negli ultimi tre lustri ad un'incessante profusione scoordinata di norme (primarie e secondarie) che nel tentativo di disciplinare ogni minimo dettaglio della materia, di fatto ha creato un autentico e pauroso mostro composto da norme sparse in migliaia (e dico migliaia) di atti normativi, buttate qua e là in provvedimenti spesso ricomprendenti materie tra loro differenti[2]. Soprattutto in materia tributaria la disciplina è contenuta precipuamente (per non dire completamente) in decreti-legge o tutt'al più legislativi e decreti di natura regolamentare della cui legittimità si può ben dubitare.

Purtroppo, come avremo modo di appurare in questo "viaggio" esplorativo, il mondo dei giochi è sull'orlo del baratro. La struttura regge sia grazie all'intervento di una giurisprudenza "creativa" che man mano cerca di puntellare e sostenere un'impalcatura non più sostenibile, sia grazie ad una rete di regole che imbrigliano vorticosamente i vari attori in modo tale da soffocarli nel caso in cui tentassero di liberarsi. Vanno così lette quelle norme che inducono i gestori dei giochi a sopportare gravosi impegni economici (quali le ampie fideiussioni poste a garanzia del versamento di imposte e canoni vari), nonché cause di esclusione o decadenza delle concessioni che di fatto imprigionano gli operatori, costretti a

[2] Oramai non si contano più le norme inserite in decreti legge contenenti regole attinenti le materie più varie ed eterogenee.

sottostare e subire ogni sorta di obbligo pur di non vedersi estromesso da questo pur ricco business.

Orbene, dopo questa breve introduzione iniziamo la trattazione sul mondo dei giochi.

1.2. Prime considerazioni sull'individuazione della fattispecie giuridicamente rilevante: "il gioco".

Per la sua natura e per le implicazioni che genera, il fenomeno ludico attira l'attenzione dei cultori delle diverse scienze (sociologi, filosofi, psicologi, matematici, giuristi ecc.), i quali lo studiano secondo gli interessi propri delle diverse aree scientifiche.

Volgendo lo sguardo all'area giuridica una delle problematiche con cui bisogna scontrarsi è rappresentata dall'individuazione della fattispecie giuridicamente rilevante. Infatti, non esiste alcuna norma che definisca compiutamente il fenomeno oppure ne delinei i caratteri fondamentali.

Già da ora è opportuno rilevare come, in contrapposizione con il principio dell'unitarietà dell'ordinamento giuridico, sulla scorta dell'attuale disciplina positiva, non sia possibile enucleare un concetto uniforme per tutte le branchie del diritto del concetto di gioco e scommessa giuridicamente rilevanti.

A tal riguardo è sin d'ora opportuno rilevare che non tutte le espressioni di "gioco" sono rilevanti per il diritto e non tutte le fattispecie astrattamente riconducibili ad esso sono egualmente trattate sotto il profilo giuridico. Ciò è frutto dei diversi interessi che sottendono le varie branchie del diritto ed a causa dei quali il fenomeno ludico assume contorni non sempre ben delineati. Infatti – come avremo modo di vedere –, il fenomeno ludico assume varie sfumature all'interno di ogni singolo settore del diritto, per cui il "gioco" di cui si occupa la normativa civilistica potrebbe - ovvero non è – lo stesso di quello di cui si occupa il diritto amministrativo.

È stato tuttavia autorevolmente sostenuto come una visione globale del fenomeno ludico, qual è positivamente disciplinato dall'ordinamento giuridico,

consenta di affermare che il gioco ha giuridica rilevanza non solo quando sia interessato ma anche quando sia disinteressato[3].

Orbene, in funzione delle diverse sfumature concettuali che riverberano i propri effetti sulla rilevanza giuridica del fenomeno, si rinvia ai successivi paragrafi l'onere di definire nei limiti del possibile il concetto di gioco.

In questa fase è, comunque, opportuno evidenziare preliminarmente gli elementi essenziali del gioco così come rilevabili dalle definizioni semantiche[4], i quali rileveranno anche nelle diverse definizioni dottrinarie:

- competizione o gara: accanto all'aspetto ludico e giocoso viene sottolineato quello agonistico e "concorrenziale";
- pluralità di parti: il gioco richiede la presenza di due o più persone in contrapposizione tra loro;
- abilità e fortuna: riscontrabili congiuntamente e in dosi diverse rappresentano un ingrediente inevitabile del fenomeno;
- convenzione: insieme di norme che regolano lo svolgimento pratico del gioco.

Le problematicità insite nell'individuazione di un concetto giuridico di gioco si ritrovano tale e quali per l'individuazione del concetto giuridico di scommessa.

Tuttavia, in considerazione dell'importanza che riveste, si delineano altresì gli elementi essenziali della scommessa così come rilevabili dalle definizioni semantiche[5]:

---

[3] PIOLETTI G., *Giuochi vietati*, in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, p. 68.

[4] In BATTAGLIA S., *Grande dizionario della lingua italiana*, Torino, 1970, p. 796, il gioco viene definito come «*…5. Competizione fra due o più persone basata sull'abilità e sulla fortuna e determinata da regole precise, che si svolge per svago o per guadagno.*»; in *Vocabolario della lingua italiana*, Treccani, Roma, 1987, p. 625, viene definito come «*…2.a. Pratica consistente in una competizione fra due o più persone, regolata da norme convenzionali, e il cui esito, legato spesso a vincite in denaro (posta del gioco), dipende in maggiore o minor misura dall'abilità dei singoli contendenti e dalla fortuna.*»

[5] In BATTAGLIA S., *op. cit.*, pag. 133, la scommessa viene definita come «*Convenzione fra due o più soggetti, in base alla quale il premio o la posta (per lo più una somma di denaro risultante dal contributo di ciascun partecipante) è attribuita come vincita a quello dei partecipanti che risulterà avere fatto un'affermazione (previsione o pronostico) esatta intorno a un fatto incerto nella sua consistenza attuale o nel suo futuro esito su cui vi sono disparità di convinzioni.* .»; in *Vocabolario della lingua italiana*, Treccani, Roma, 1987, p. 161, viene definito come «*…1.a. Patto o contratto fra due (o più) persone o parti che, in relazione a un determinato fatto, formulano affermazioni o previsioni diverse, e per il quale ciascuna di esse si impegna a pagare una determinata somma o a dare un proprio oggetto (o a eseguire altra prestazione) alla persona o parte le cui affermazioni o previsioni risulteranno esatte.*»

- contrapposizione: anche nella scommessa emerge l'aspetto "concorrenziale";
- pluralità di parti: la scommessa allo stesso modo del gioco richiede la presenza di due o più persone in contrapposizione tra loro;
- abilità e fortuna: anche qui riscontrabili congiuntamente e variamente combinati tra loro;
- affermazione o previsione: espressa dai partecipanti in ordine a un fatto o evento incerto ed in base al quale viene individuato il vincitore.

Tali difficoltà rendono a sua volta arduo l'individuazione della linea di demarcazione tra gioco e scommessa.

Nel prosieguo si darà conto delle tesi cui è pervenuta, in particolare, la dottrina civilistica. Tuttavia, è opportuno sin d'ora evidenziare che i termini gioco e scommessa in taluni casi verranno talvolta utilizzati alternativamente se ciò non comporterà conseguenze rilevanti, mentre altre volte verrà segnalata la ragione di una netta distinzione in virtù di una differente disciplina.

1.3. Classificazione del gioco

Varie e numerose sono le classificazioni dei giochi e delle scommesse ognuna rispondente a determinati criteri opportunamente stabiliti in base alle diverse finalità cui si vuole propendere.

Vengono di seguito esposti i criteri più usuali in base ai quali vengono classificati i giochi:

- **struttura**: tale criterio attiene alla struttura contrattuale per cui si avrà:
  - ✓ gioco plurilaterale, rinvenibile nelle ipotesi in cui intervengono più parti soggetti contraenti, contraddistinto dalla costituzione di un fondo comune assegnato al (ai) vincitore(i);
  - ✓ gioco bilaterale, in cui è possibile rinvenire due sole parti contrattuali, caratterizzato dal fatto che il premio viene commisurato ad un multiplo prefissato della posta di gioco;

- **natura del rischio**: tale criterio attiene al diverso peso che assume la "perizia" umana all'interno del gioco, per cui avremo:
  - ✓ gioco d'azzardo, caratterizzato dalla prevalenza della sorte sull'esito dell'evento finale;
  - ✓ gioco di abilità, in cui la perizia del giocatore assume un ruolo determinante;
  - ✓ gioco misto, ove non è possibile riscontrare una predominanza dell'uno o dell'altro elemento;
- **numero dei soggetti**: in base alla presenza di uno o più soggetti avremo:
  - ✓ gioco collettivo, in cui è necessaria la partecipazione di una pluralità (anche eventuale) di soggetti;
  - ✓ gioco individuale, caratterizzati dalla presenta di uno o due partecipanti;
- **complessità strutturale**: tale criterio attiene alla presenta o meno di un'organizzazione per cui è possibile distinguere i:
  - ✓ gioco organizzato, contraddistinti dalla presenza di una più o meno complessa organizzazione;
  - ✓ gioco semplice o a parti contrapposte, istaurati fra due soggetti in "competizione";
- **disciplina**:
  - ✓ gioco pubblico, essenzialmente rivolto alle grandi masse di giocatori, viene analiticamente disciplinato dalle norme pubblicistiche;
  - ✓ gioco privato, caratterizzato dalla sua estraneità alla materia pubblica.

2. Il diritto civile ed il gioco.

2.1 La nozione di gioco e di scommessa.

Fin dall'inizio – con particolare riferimento alla materia privatistica – il giurista ha tentato di definire il gioco senza, tuttavia, giungere ad un risultato unanimemente condiviso e soddisfacente. Le difficoltà nella definizione di gioco si sono acuite nel momento in cui c'è stato bisogno di definire anche la scommessa e di tracciare i confini tra i due.

La distinzione fra gioco e scommessa[6] rappresenta una vecchia ed insolubile disputa[7] su cui si sono esercitati vari giuristi appartenenti alle diverse epoche, i quali hanno proposto varie interpretazioni. Le soluzioni proposte dalla dottrina tradizionale possono essere raggruppate in base al diverso criterio:

- dell'elemento soggettivo o dell'intento perseguito[8], per cui si avrà gioco nel caso in cui le parti si prefiggano l'obiettivo di divertirsi e/o guadagnare mentre si avrà scommessa qualora si voglia dirimere o rafforzare un serio dissenso di opinione ovvero «*dallo spirito di puntiglio, il desiderio cioè della soddisfazione derivante dall'aver avuto ragione*»[9];
- della natura dell'evento[10], per cui si avrà gioco se l'evento posto in condizione sia un gioco in senso tecnico in caso contrario si avrà scommessa;
- dell'elemento oggettivo o della partecipazione o meno dei contraenti al verificarsi del risultato.

---

[6] In merito è interessante richiamare l'esempio proposta da Gualazzini il quale racconta come (GUALAZZINI U., *Giuochi e scommesse – a) Parte storica*, in *Enc. dir*., vol. XIX, Milano, 1970, p. 31) «*… Bartolo fa l'esempio di un tale il quale aveva scommesso che avrebbe vinto una partita a scacchi mediante scacco matto con fante o con pedina. In realtà egli vinse con una pedina, la quale, tuttavia, nelle vicende del giuoco, era divenuta regina. L'avversario eccepì che, pur essendo stato sconfitto nel giuoco, tuttavia, era il vincitore della scommessa. Infatti, l'obbligazione che lo scommettitore si era assunto di assolvere era quella di vincere con una pedina e non con una pedina promossa al rango superiore.*»

[7] FEDELE AL., *Giuoco o scommessa?*, in *Rivista del diritto commerciale*, Milano, 1948, 1-2, p. 2, sottolinea come la distinzione tra contratto di giuoco e contratto di scommessa abbia da sempre attirato l'interesse degli studiosi.

[8] BOLAFFIO L., *Deposito preventivo delle poste nel giuoco o nella scommessa*, in Giur. it., 1923, I,1, p. 44.

[9] FEDELE AL., *op. cit.*, p. 4

[10] BELOTTI B., *Giuoco*, in Dig. it., Vol. VI, Torino, 1907, p. 402.

La dottrina prevalente[11] sembra aderire a quest'ultima impostazione, distinguendo il gioco dalla scommessa in base alla fattiva partecipazione della parti alla determinazione dell'evento, per cui si ha:

- gioco nel caso di una gara o una partita (o comunque un'attività di tipo competitivo) a contenuto sportivo o ricreativo in cui due o più persone si impegnano fattivamente puntando sull'esito della gara una somma di denaro o altro bene;
- scommessa nel caso di una contesa o sfida sulla verità di un fatto o di un'affermazione in ordine alla quale le parti pattuiscono una posta patrimoniale.

Aderendo a tale teoria si avrà che la scommessa sarà sempre rilevante (tranne nel caso in cui la prestazione promessa non abbia carattere patrimoniale) mentre il gioco diverrà giuridicamente rilevante solo quando è fonte di obbligazioni di natura patrimoniale assumendo la cosiddetta veste di "gioco interessato"[12].

D'altro canto come si è avuto modo di rilevare ancorché la dottrina sia prevalentemente orientata verso tale distinzione, comunque riconosce una limitatissima rilevanza all'attività del gioco[13] e alle sue regole. Quest'ultimi al limite rilevano come meri fatti, esterni al contratto, ed utili per l'individuazione del vincitore.

Ciò è stato posto in discussione da un'autorevole dottrina[14] (rimasta per lo più isolata), la quale pone in dubbio la rilevanza giuridica del gioco rispetto alle scommesse e di conseguenza l'inclusione del primo nel novero dei negozi

[11] PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, Milano, 2003, p. 47, osserva come la maggior parte della dottrina concordi sulla distinzione tra gioco e scommessa in base alla partecipazione ad esso dei contraenti, dal loro concorso al verificarsi dell'esito.

[12] Per DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in *Diz. di dir. pubbl.*, III, Milano, 2006, p. 2665, «*l'attività di gioco giuridicamente rilevante si identifica, generalmente, con il cosiddetto gioco interessato, ossia con l'attività esercitata non già per mero svago, ma piuttosto, per ottenere un'attribuzione patrimoniale, collegata dai giocatori al risultato del gioco*»

[13] BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa*, in *Commentario al codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna, 1959, p. 8, ancorché affermi la rilevanza giuridica del gioco è d'accordo sull'irrilevanza del gioco in sé e per sé.

[14] FURNO C., *Note critiche in tema di giochi, scommesse e arbitraggi sportivi*, in *Riv. trim. dir. e proc.*, 1952. P. 642.

giuridici ovvero dei contratti. La tesi dottrinale ha avuto un'autorevole adesione[15] da parte di chi ha individuato le caratteristiche che confermano la natura extragiuridica del gioco:

- nella sua funzione rivolta a procurare diletto e quindi inutile in senso economico;
- nella sua struttura, consistente in una competizione a parti contrapposte, governata da regole rigide ed inderogabili, rivolte ad esprimere valori rilevanti esclusivamente nel suo ambito.

La dottrina dianzi richiamata sottolinea come le caratteristiche sottese al gioco (inutilità in senso economico, momento agonistico e rigoroso tecnicismo) contrastano con l'essenza stessa del fenomeno giuridico nel quale sono intrinseci i caratteri della serietà ed utilità[16]. Di converso, è stato sostenuto che qualora il risultato del gioco venisse assunto come oggetto di una previsione da parte di persone partecipanti ad esso o ad esso estraneo, e al risultato della previsione venisse subordinata un'attribuzione patrimoniale allora sorgerebbe quell'elemento utilitario – estraneo al gioco – costituente il contenuto del contratto di scommessa. Ordunque, secondo questa teoria il gioco rappresenta il presupposto di fatto della scommessa dalla quale rimane distinto ed autonomo ovvero si pone in rapporto di strumentalità rispetto ad essa.

Sotto tale ottica sarebbe concepibile un gioco senza la scommessa - compendiabile all'interno del cosiddetto "gioco disinteressato" -, facilmente individuabile ogni qual volta vi sia la semplice e libera espressione del proprio estro, e una scommessa senza gioco - rinvenibile nel cosiddetto "gioco interessato" - quale può essere la scommessa legata ad una divergenza di opinioni non relativa a risultati di un gioco.[17]

---

[15] VALSECCHI E., *Giuochi e scommesse – b) Diritto civile,* in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1975, p. 49 ss.

[16] Per VALSECCHI E., *Giuochi e scommesse*, op. cit., p. 50 ss. «*la funzione del giuoco consiste nel soddisfare il bisogno istintivo, comune alla generalità degli individui, di interrompere l'onerosa fatica del lavoro mediante un'attività avente scopo di svago, di ricreazione. Per questa sua funzione, la specifica caratteristica del giuoco è stata colta da un punto di vista economico-sociale nella sua inutilità, nella sua non serietà, contrapponendosi al lavoro, che da quello si distingue per la sua serietà e per essere rivolto a un fine di utilità*»

[17] FURNO C., *Note critiche in tema di giochi, scommesse e arbitraggi sportivi,* in op. cit., p. 649, in tal senso ha autorevolmente sostenuto che il gioco con l'innesto della scommessa «*cessa di essere fine a se stesso, si snatura e diviene lo strumento della scommessa che gli si accompagna, opera con funzione*

Sulla scorta di ciò la scommessa è stata definita quale «*parassita utilitario del giuoco*».[18]

Tale impostazione ad oggi è rimasta isolata[19] nonostante si concordi nell'escludere che all'attività di gioco[20] possa riconnettersi un qualsiasi effetto di tipo contrattuale. In buona sostanza il fatto di gioco viene ritenuto giuridicamente rilevante solo con riferimento al profilo che attiene la determinazione dell'esito e all'individuazione dell'avente diritto al "premio" rimanendo estranea l'attività di gioco relativa all'evento incerto. Su tale ultimo punto sembra unanime la dottrina moderna nel riconoscere «*…una limitatissima rilevanza all'attività (dei contraenti nello svolgimento) del gioco e alle sue regole, nella migliore delle ipotesi confinate al ruolo di elemento di fatto, esterni al contratto, idonei a determinare soltanto la direzione dell'attribuzione patrimoniale promessa*». Perciò l'attività di gioco resta confinato al ruolo di mero presupposto esterno assumendo rilevanza unicamente l'attribuzione patrimoniale connessa all'evento posto alla base del contratto[21].

Orbene, nonostante si sia cercato nel tempo di distinguere e definire i termini di gioco e di scommessa, la dottrina[22] ha in sostanza unanimemente negato l'utilità

---

appunto strumentale, secondaria, rispetto ad essa: diviene precisamente lo strumento che produce artificialmente l'alea, requisito essenziale e caratteristico della scommessa impegnata sui risultati del giuoco. Non è quindi che giuoco e scommessa siano, per il diritto positivo, la stessa cosa; e che di questa identità sostanziale offra conferma il fatto che la legge tratta insieme e alla medesima stregua le due figure. È, piuttosto, che là dove può sembrare che il giuoco abbia rilevanza giuridici-patrimoniale, tale rilevanza viene in realtà essenzialmente ed esclusivamente da ciò, che al giuoco d'interesse, non più puro, si accompagna e si mescola sempre la scommessa: la quale, anzi, dal punto di vista degli effetti economico-giuridici, prende il sopravvento e relega il giuoco, come fattore tecnico, in posizione accessoria e secondaria».

[18] Espressione richiamata da VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa. La transazione,* in *Trattato Cicu-Messineo-Mengoni*, XXXVII, 7 nota 14.

[19] PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa,* op. cit, p. 2.

[20] PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa,* op. cit., p. 3 mette in luce come «*l'asserita rilevanza dell'attività agonistica dei contraenti, così, si riduce a un rilievo meramente formale o addirittura terminologico, riducendosi a designare come "gioco" la fattispecie in cui le parti concorrono a determinare l'esito della competizione e come "scommessa" il contratto aleatorio che colleghi il pagamento di una posta a un evento di pura sorte*».

[21] Per DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali. I contratti aleatori,* in Trattato di diritto privato (diretto da BESSONE M.), Torino, 2005, p. 135, «*la scommessa è sempre rilevante per il diritto, poiché essa ha sempre contenuto patrimoniale; mentre il gioco non sempre è rilevante per il diritto, ma solo quando esso diviene fonte di obbligazioni a contenuto patrimoniale (gioco patrimonializzato), cioè quando i contraenti-giocatori si accordano per pagare una posta al contraente-giocatore che risulterà vincitore alla gara*».

[22] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa,* in *Commentario del codice civile,* AA.VV. (diretto da Enrico Gabrielli), Torino, 2011, p. 330, osservano che il gioco e la scommessa

di tale distinzione in virtù della medesima disciplina cui sono soggetti. Quindi, deve convenirsi sull'unitarietà della figura di modo che è opportuno parlare di contratto di gioco e scommessa[23]. Ciò è avvalorato anche dal dato normativo il quale, come si avrà modo di vedere, assegna gli stessi effetti giuridici sia al gioco che alla scommessa.

2.2 Disciplina civilistica (cenni).

Il fenomeno ludico negli anni ha dato origine ad interminabili discussioni dottrinali circa il suo trattamento giuridico[24]. Lo sfavore e le incertezze che hanno tradizionalmente caratterizzato il fenomeno[25], sono alla base delle diverse opinioni e di una disciplina positiva combattuta tra l'irrilevanza giuridica del "fatto di gioco" e la sua rilevanza sociale, tra una ridotta ed una piena tutela giuridica[26].

La tradizionale reazione dell'ordinamento giuridico nei confronti del fenomeno ludico viene genericamente giustificata dalla conseguenze negative di un suo abuso rintracciabili: nella circostanza che vede determinate classi sociali sfogare i

---

sono equiparati sia in relazione agli effetti sia sul piano pratico. Ciò nonostante, ritengono opportuno trovare il fondamento logico-giuridico della distinzione tra gioco e scommessa.

[23] PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa,* op. cit., p. 43, nella sua opera arriva ad affermare che «*col contratto di gioco o scommessa le parti si sfidano a una competizione collegando al suo esito (l'obbligo del perdente di effettuare) una prestazione patrimoniale al vincitore; nel gioco la competizione consiste in una gara o partita tra gli stessi contraenti, nella scommessa la competizione è costituita dalla designazione fortuita di uno dei partecipanti ovvero dalla disputa su un pronostico o sulla verità di un certo fatto*». L'Autore specifica che su tale nozione vi è un sostanziale consenso della dottrina, pur se non di rado si omette il riferimento alla competizione e si preferisce porre l'accento sulla reciproca assunzione di rischio in ordine all'esito della gara o in ordine all'esattezza di un'opinione o di una previsione.

[24] Gli aspetti generali della disciplina civilistica del gioco e delle scommesse sono trattati da: BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa,* in *Commentario al codice civile,* a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna, 1959; VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa. La transazione,* in *Trattato Cicu-Messineo-Mengoni,* XXXVII, 2, Milano, 1985; FUNAIOLI C.A.., *Il giuoco e la scommessa,* in *Trattato Vassalli*, IX, 2, Torino, 1961; MOSCATI E., *Il giuoco e la scommessa,* in *Trattato di diritto privato,* diretto da P. Rescigno, XIII, Torino, 1985.

[25] GUALAZZINI U., *Giuochi e scommesse*, op. cit., p. 30 ss.

[26] Incisivamente il Paradiso evidenzia come le interminabili discussioni sorte sul trattamento giuridico del gioco siano «*…destinate poi a ben modesti esiti ricostruttivi per le premesse malcerte e sistematicamente infide da cui muove la stessa disciplina positiva, combattuta tra l'irrilevanza giuridica del 'fatto di gioco' e la sua rilevanza sociale, tra la ridotta o degradata efficacia dell'obbligazione che ne consegue e la piena tutela di fattispecie che – avendo ad oggetto un particolare tipo di competizioni – non scontano le incertezze e lo sfavore che ha tradizionalmente circondato l'ambito del gioco, ascritto nella migliore delle ipotesi alla sfera del meramente ludico – e perciò del non-serio o senz'altro del capriccioso e dell'inutile – quando non all'area dell'illecito o addirittura dell'immorale.* » PARADISO M., *I contratti di gioco,* op. cit., p. 2.

propri bassi istinti nel gioco; distogliere l'individuo dalle sue occupazioni; nell'immoralità che contraddistingue la ricerca di facili guadagni.

Tradizionalmente il fenomeno ludico visto nel il duplice profilo del gioco e delle scommesse ha avuto sempre una sua rilevanza giuridica. A testimonianza di ciò sovviene l'interessamento della legislazione e della dottrina (fin da epoche remote) per entrambe le figure.

In relazione alla regolamentazione dei giochi e delle scommesse si rappresenta che fin dal codice civile del 1865 si è adottato una sorta di compromesso tra l'indirizzo romano[27], rigoroso nel considerare illeciti quasi tutti i giochi per cui era vietato *in pecunia ludere* (salvo che non si trattasse di giochi di coraggio e di destrezza fisica), e quello d'origine germanica, incline invece a tutelarli giuridicamente.

Dall'incontro e dall'intreccio di queste due opposte tradizioni è scaturita l'attuale regola generale della *nulla actio nulla soluti condictio*: non c'è azione, non c'è ripetizione (art. 1933 c.c.). A questa regola generale si è affiancata un'eccezione in favore dei giochi pienamente tutelati (artt. 1934 e 1935 c.c.).

Riguardo all'individuazione della regola generale e della relativa deroga è opportuno fare una breve considerazione. Sul punto, quand'anche la normativa assegni all'art. 1933 c.c. il ruolo di regola generale, nei fatti la sua applicazione è andata negli anni sminuendosi di fronte all'imponente affermarsi dei giochi di massa regolamentati. Ciò ha fatto registrare, da parte della recente dottrina, il pregiudizio che deriva da un tale approccio sia in termini di impostazione dei problemi che di ricostruzione della disciplina. In buona sostanza, l'impostazione dottrinaria tradizionale non rispecchia più la realtà sociale ed economica dei giochi e delle scommesse. Pertanto, la presunta regola generale di cui all'art. 1933 oggigiorno trova una limitata applicazione alle rimanenti ipotesi dei giochi svolti nell'ambito amicale o familiare.[28]

---

[27] Cfr. DEGNI F., *Giuochi e scommesse*, in N.D.I., XVI, Torino, 1938, p. 38, il quale segnala un'applicazione estrema dei principi romani in materia di giochi volti al solo diletto o svago da parte di Giustiniano, il quale oltre a stabilire il generale diritto alla ripetizione del debito di gioco ne estende l'efficacia anche nei confronti degli eredi del vincitore per un tempo superiore ai 30 anni, dando facoltà anche ai procuratori del fisco, ai vescovi ed a qualunque interessato di curare la ripetizione.

[28] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, in op. cit., p. 337.

Invero, si è creato un ambito pienamente tutelato contrapposto ai giochi tollerati sforniti a un tempo del diritto d'azione e della *conditio indebiti* per quanto volontariamente pagato.

Avendo riguardo alla classificazione dei giochi e delle scommesse assume notevole importanza il criterio che si rifà agli effetti, per cui si distinguono:

- giochi e le scommesse leciti e pienamente tutelati (artt. 1934 e 1935 c.c.). Tradizionalmente la ragione della piena tutela di tale categoria è stata ricercata nell'importanza assunta nel tempo dall'attività sportiva e nella conseguente necessita di reperire i mezzi finanziari necessari a tale attività;
- giochi e le scommesse tollerati o non proibiti, solo indirettamente tutelati per mezzo della *soluti retentio* (art. 1933 c.c.). Trattasi di una categoria declinabile in senso negativo, per cui ricadrebbero nel suo ambito tutti i giochi e le scommesse non proibiti o che non presentano caratteri di utilità sociale;
- giochi e scommesse proibiti, penalmente repressi (art. 718 e ss. c.p.) o vietati da leggi speciali. Sul punto si evidenziano fin d'ora le contrapposte opinioni tra coloro che ne deducono la nullità dei relativi contratti e coloro che ritengono irrilevante sul piano civilistico il divieto penale.

Viene di seguito illustrata la disciplina approntata per ogni singola categoria.

Nei **giochi tollerati** rientrano, la dama, gli scacchi, la scopa, la briscola ecc. Appartengono alla categoria anche il poker, la roulette qualora manchino le condizioni previste dalla legge per la loro proibizione. Infatti, ancorché taluni giochi presentino le caratteristiche dell'azzardo (es. poker), è necessaria la sussistenza delle condizioni previste dalla specifica disciplina penalistica affinché possano essere proibiti. Si ritiene comunemente che la legge li tolleri giacché socialmente non pericolosi.

Questi giochi sono considerati in termini di «*neutralità*»[29] da parte dell'ordinamento giuridico in virtù del fatto che sono considerati socialmente non pericolosi.

[29] FERRI G.B., *La neutralità del gioco*, in *Riv. dir. comm.*, I, 1974.

I debiti di gioco scaturenti dai giochi tollerati vengono per lo più ricondotti alle obbligazioni naturali. Di conseguenza il gioco individua un mero fatto idoneo a fondare un'obbligazione naturale. A titolo di completezza, si segnala una recente dottrina che respinge la tesi maggioritaria che configura il gioco quale obbligazione naturale[30].

Essi sono indirettamente tutelati dalla *soluti retentio* (art. 1933 c.c.), per cui il perdente «*… non può ripetere quanto abbia spontaneamente pagato dopo l'esito di un giuoco o di una scommessa*» (2° comma art. 1933 c.c.), di contro al vincitore «*non compente azione per il pagamento di un debito di giuoco o di scommessa*» (1° comma art. 1933 c.c.).

Il fondamento della irripetibilità è indicato variamente dalla dottrina. La dottrina maggioritaria sostiene che il debito di giuoco e scommessa sarebbe da ricondursi ad un'obbligazione naturale[31] (art. 2034 c.c.); secondo altri si tratta di prestazioni contrarie al buon costume ossia con causa turpe (2035 c.c.)[32]. È interessante rilevare come la dottrina maggioritaria rinvenendo nel pagamento del debito di gioco un dovere sociale ne sottolinea il carattere essenzialmente gratuito – ma non liberale o donativo -, con sottrazione dello stesso all'azione di revocatoria[33].

Affinché abbia luogo la *soluti retentio* è indispensabile la contemporanea sussistenza di quattro condizioni[34]:

- <u>assenza di frode nello svolgimento del gioco</u>. Ciò è oltremodo comprensibile se si tiene conto che la frode va ad alterare l'incidenza dell'alea ovvero su uno dei

[30] PARADISO M., *I contratti di gioco*, op. cit., p. 10.

[31] BUTTARO L., *Giuoco – I) Giuoco e scommessa – Dir. civ.*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XV, Roma, 1989, p. 4; IORIO G., *Commento all'art. 1933*, in Commentario al codice civile, in AA.VV. (a cura di Paolo Cendon), Milano, 2010, p. 761 ss. afferma che «*La giustificazione dell'irripetibilità della prestazione andrebbe ricercata nel fatto che il gioco e la scommessa sono trattati alla stregua di un'obbligazione naturale (art. 2034 c.c.)… Si ritiene moralmente giusto e doveroso, quindi, che il vincitore riceva il premio pattuito, poiché ha corso il rischio di perdere e dover pagare, a sua volta, la controparte; si ritiene altresì giusto e doveroso che il perdente versi quanto pattuito, giacché ha posto in essere un rapporto nella speranza di risultare vincitore.* »

[32] PARADISO M., *I contratti di gioco*, op. cit., p. 13, evidenzia come le due tesi poggiano su ragioni contrapposti dato che nelle obbligazioni naturali l'irripetibilità è diretta a fornire una limitata tutela all'*accipiens*, mentre in quelle che violano il buon costume, al contrario, il divieto di ripetizione è una forma di sanzione per chi versa nella causa turpe.

[33] Trib. Parma 2 giugno 1982, in *Dir. fall.*, 1982, II, p. 1547, che esclude la revoca ex art. 64 l.f. del pagamento del debito di gioco in quanto adempimento di un dovere morale e sociale.

[34] VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa*, op. cit., p. 57 ss

requisiti essenziali del negozio giuridico "gioco". La frode va intesa in senso ampio, comprensivo di qualsiasi slealtà o scorrettezza del vincitore. L'estensione del novero dei casi ivi conducibili a condotto alcuni a considerare rilevante anche il caso in cui il vincitore tragga in inganno la controparte sulla propria capacità e abilità di giocatore[35]. Di contro, qualora nell'esecuzione del gioco siano stati utilizzati strumenti imperfetti all'insaputa delle parti allora non si ricade nell'alveo della frode. Tuttavia, qualora il perdente procede comunque al pagamento, egli non avrà diritto alla ripetizione trattandosi di volontaria esecuzione di un contratto annullabile ex art. 1444, 2° comma.;

- adempimento spontaneo del pagamento ovvero assenza di violenza o inganno da parte del vincitore ovvero in assenza di coazione o in condizioni di libertà psicologica . Tale circostanza sussiste anche qualora non si abbia la conoscenza della non coercibilità del debito. Il semplice pagamento effettuato tramite assegno bancario non va considerato tale bensì una promessa di pagamento a cui si applica la disciplina sui debiti di gioco[36]. In tale ottica il rilascio di un titolo di credito in pagamento di un debito di gioco non deve essere considerato né riconoscimento né novazione del debito. L'atto del pagamento ha natura negoziale rinvenendo la sua causa nel dovere sociale;
- capacità del *solvens*. Il perdente deve essere persona capace per cui si esclude il minore, l'interdetto, l'inabilitato e il minore emancipato. Tale requisito deve sussistere all'atto del pagamento;
- posteriorità del pagamento all'esito del gioco.

Riguardo ai **giochi proibiti** non si può non rilevare come la dottrina abbia dato diverse soluzioni tra loro difforme in grado di abbracciare tutto l'intero panorama delle possibili conclusioni.

Un primo consistente orientamento, movendo dal tenore dell'art. 1933 c.c., esclude l'azione anche per **i giochi proibiti**. In essi ricade sicuramente il gioco d'azzardo per la cui definizione occorre richiamare le norme del codice penale. In particolare, l'art. 718 del codice penale punisce chi «*…in luogo pubblico o aperto*

[35] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p. 353.
[36] Cass., 4 ottobre 1962, n. 2801, in *Giust. civ.*, 1963, I, p. 1671.

al pubblico, o in circoli privati di qualunque specie, tiene un giuoco d'azzardo.." (art. 718 c.p.), ossia quel gioco in cui "*…ricorre il fine di lucro e la vincita o la perdita è interamente o quasi interamente aleatoria…*» (art. 721 c.p.). La nozione di gioco d'azzardo richiede, dunque, la sussistenza di un duplice requisito[37]:

- fine di lucro, che si esclude solo qualora la posta sia talmente bassa da avere un valore del tutto irrilevante;
- aleatorietà, in confronto alla quale l'abilità del giocatore deve assumere un ruolo minimo. Tale assunto ha permesso di escludere dal novero dei giochi d'azzardo quello delle tre carte «*…in quanto la vincita e la perdita non sono determinate dal caso ma dalla capacità del giocatore.*»[38]

In linea di massima vanno ricompresi tra i giochi d'azzardo il ramino, il biliardino, la zecchinetta, il sette e mezzo, il domino, i dati, la roulette.

A questi, vanno aggiunti gli altri giochi vietati dall'autorità che si svolgono in sale gioco o da biliardo autorizzate (art. 723 c.p.).

Tuttavia, la categoria dei giochi proibiti non si esaurisce in quelli richiamati nel codice penale. Infatti, sono state previste fattispecie illecite in altri interventi legislativi. Qui basterà ricordare che è vietato «*… ogni sorta di lotteria, tombola, riffa e pesca o banco di beneficenza nonché ogni altra manifestazione avente analoghe caratteristiche*» (art. 13 del D.P.R. n. 460/2001).

Vi è da dire che gran parte della dottrina[39], conformemente al dato letterale della legge, considera applicabile la *soluti retentio* anche al vincitore del gioco o della scommessa proibita. Ciò viene giustificato oltre che dal tenore letterale dell'art. 1933 c.c. anche dal rilievo che le sanzioni penali non puniscono il gioco d'azzardo in sé bensì per le circostanze in cui si svolge[40].

[37] Cass. pen., Sez. III, 24 ottobre 2002, n. 40987.
[38] Cass. pen., SS. UU., 18 giugno 1991, in *Giust. Pen.*, 1992, II, 67.
[39] Per tutti BUTTARO L., *Giuoco,* op. cit., p. 4.
[40] FERRI G.B., *La neutralità del gioco,* op. cit., p. 239.

Altra parte della dottrina[41], movendo dal divieto morale e dalla qualificazione dei giochi vietati come immorali, ne afferma la contrarietà al buon costume e l'irripetibilità della prestazione in forza dell'art. 2035.

A questi si oppongono chi ritenendo i giochi illeciti semplicemente nulli applicano la regola generale della ripetizione delle prestazioni eseguite[42]. Ciò è giustificato dall'assunto che nell'ambito dell'unitarietà dell'ordinamento giuridico la sanzione penale comporta effetti anche sul piano civile, per cui al fatto proibito è negato dalla legge ogni effetto a ragione dell'illiceità della causa contraria a norme imperative e all'ordine pubblico.

In ogni modo l'orientamento dottrinale prevalente[43] è incline a ritenere applicabile la regola della *soluti retentio* ai giochi espressamente vietati dalla legge.

Infine, si rappresenta che la maggior parte della dottrina e la giurisprudenza ritengono che la disciplina di cui all'art. 1933 c.c. si applichi anche ai giochi d'azzardo praticati nei casinò autorizzati. Pertanto, ad essi viene negata l'estensibilità della disciplina dei giochi tutelati, considerando l'autorizzazione concessa ai casinò idonea a escludere unicamente l'applicabilità delle sanzioni penali[44]. Non manca chi afferma la piena tutelabilità sul piano civile dei debiti di gioco contratti nei casinò[45].

---

[41] MOSCATI E., *Gioco e scommessa*, in *Dig. disc. priv. sez. civ*, vol. IX, Torino, 1993, p. 15, condivide l'affermazione che il gioco vietato esula dalla previsione dell'art. 1933 c.c..

[42] *Ex multis* VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa*, op. cit., p. 57 ss

[43] PARADISO M., *I contratti di gioco*, op. cit., p. 327.

[44] *Ex multis* App. Milano 26 settembre 1972, in *Giur. Merito*, 1973, I, 114, con nota di ROPPO V.

[45] Sul punto si richiama una recentissima sentenza della Corte di Cassazione. In particolare, nella sentenza n. 16511/12 la Corte di Cassazione apre uno squarcio di luce sui fumosi distinguo – tutti italiani – tra gioco pubblico e gioco d'azzardo, parificandone sul piano giuridico natura ed effetti. Il caso riguarda un casinò caraibico che chiede che la Corte di appello di Napoli dichiari l'efficacia (in termine tecnico *exequatur* o delibazione) della sentenza emessa dalla Corte Suprema delle Bahamas nei confronti di un cittadino italiano, condannato al pagamento della somma di un milione e duecentomila dollari per aver ottenuto un fido di pari importo dalla direzione del casinò. Il convenuto eccepisce che gli effetti di tale pronuncia sono contrari all'ordine pubblico italiano. La Corte d'Appello accoglie l'eccezione motivando che nel nostro ordinamento l'esercizio e la partecipazione al gioco d'azzardo sono vietati dal codice penale e che, pertanto, non è ammessa azione per il relativo pagamento. La Corte di Cassazione adita afferma che «*pur tenendosi conto delle differenze fra il gioco praticabile in un casinò e le recenti forme affermatesi attraverso la diffusione dei sistemi telematici, è che, tanto in ambito nazionale, quanto in quello comunitario, non esiste un disfavore nei confronti del gioco d'azzardo in quanto tale*" e che "*rimanendo nell'area del gioco autorizzato, in quanto gestito direttamente dallo Stato o da concessionari, non solo risultano elise le ragioni di sicurezza sociale ..., ma debbono trovare applicazione le ordinarie norme poste a tutela dell'esercizio dell'impresa*». Secondo la pronuncia in esame, difatti, le ragioni

Per i **giochi leciti** la normativa civilistica appresta una tutela giuridica piena. Infatti, i "giochi" previsti dagli artt. 1934 e 1935 del c.c. danno luogo ad obbligazioni civili perfette. Tuttavia, occorre distinguere le fattispecie di cui all'art. 1934 c.c. da quelle disciplinate dall'art. 1935 c.c..

Secondo una parte della dottrina[46] l'art. 1934 c.c. si applica ai giochi ed alle scommesse semplici e non anche a quelle organizzate come possono essere i concorsi pronostici; secondo altri l'ambito applicativo si estende a tutte quelle fattispecie ricadenti nel novero dei giuochi che addestrano al maneggio delle armi, le corse di ogni specie e ogni altra competizione sportiva, senza alcuna distinzione tra scommesse semplici ed organizzate ed in ragione della *ratio* legislativa nonché del presupposto cui è subordinata la vincita: estrazione a sorte nelle lotterie; esattezza delle previsioni nei concorsi pronostici[47].

Pertanto, rientrano nel novero dei giochi disciplinati dall'art. 1934 c.c. i giochi e le competizioni che servono all'esercizio del corpo.

Secondo la migliore dottrina[48], il legislatore del codice del 1942 ha voluto accordare piena tutela giuridica per «*i giuochi che addestrano al maneggio delle armi, le corse di ogni specie e ogni altra competizione sportiva*» (art. 1934 c.c.), come riflesso dell'importanza che, in ogni tempo e luogo, ha sempre assunto l'attività sportiva per i suoi riflessi di utilità sociale ed in ordine alla quale le entrate dalle scommesse soddisfano in parte le esigenze di reperimento dei mezzi finanziari necessari al suo impulso. Non manca chi, nel formulare una diversa prospettiva di analisi ha, tra l'altro, proposto di individuare la *ratio* della

---

creditorie della società di Nassau, "*sorte in un contesto di ordinaria liceità, non possono essere disattese, anche quando poste alla base di una decisione straniera, essendo peraltro sorrette da fondamentali e condivisi principi, quali la libertà dei mercati e, per quanto qui interessa, la responsabilità patrimoniale del debitor*e". La corte di Cassazione, pertanto, cassando la sentenza della Corte d'Appello di Napoli ha stabilito che non può negarsi alla società straniera che ha concesso il fido lo svolgimento «*di attività imprenditoriale considerata regolare non solo dalle leggi del proprio Paese, ma anche in base ai principi vigenti in campo internazionale*» Del resto, anche in Italia, laddove esercitata legalmente in virtù di una specifica disposizione di legge, la gestione di una casa da gioco «*rappresenta normalmente attività d'impresa*» (Cass., Sez. un., 6 giugno 1994, n. 5492).

[46] IORIO G., *Commento all'art. 1933*, in op. cit., p. 773.

[47] In conformità a tali premesse il BUTTARO L., *Giuoco*, op. cit., p. 7, ritiene che nel primo caso (lotterie) si debba applicare la disciplina di cui all'art. 1935 c.c., nel secondo caso quella di cui all'art. 1934 c.c..

[48] VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa*, op. cit., p. 55 ss.

disciplina oltre che nel sostegno indiretto alle attività sportive anche e soprattutto nel disincentivo di altri tipi di giochi[49].

Invece, con riferimento alle "**lotterie**" si applica l'art. 1935 c.c. assegnando al termine una portata più ampia di quella che assume nel linguaggio corrente. Sulla scia di tale orientamento parte della dottrina identifica e comprende nella nozione di "lotteria" ogni specie di scommessa organizzata o collettiva o giochi di massa per i quali sia necessaria l'autorizzazione governativa ovvero riservati allo Stato ed organizzati e gestiti dallo stesso o in concessione[50]. Altri, come dianzi detto delimitano il concetto agli eventi in cui è essenziale che la vincita dipenda da un'estrazione a sorte.[51]

Dunque, le fattispecie previste dall'art. 1935, a differenza di quelle di cui all'art. 1934, producono effetti civili solo "*qualora siano state legalmente autorizzate*". Ciò porta a ritenere che l'autorizzazione – rilasciata in seguito ad una valutazione sulle garanzie offerte dall'organizzazione e degli scopi che la lotteria mira a soddisfare - faccia parte della struttura della fattispecie contemplata nell'art. 1935.

In ultimo, si segnala la limitazione imposta dal 2° comma dell'art. 1934 c.c., il quale consente di rigettare o ridurre o la domanda qualora il giudice ritenga la posta eccessive. Tuttavia, è concorde la recente dottrina nel ritenere marginale l'applicabilità della norma in considerazione della diffusione dei giuochi organizzati – ampiamente regolamentati - cui si applicherebbe la disposizione.[52]

---

[49] PARADISO M., *I contratti di gioco*, op.cit., p. 40.

[50] VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa*, op. cit., p. 64 dove afferma che: «*In sostanza, al termine lotteria come impiegato dalla legge, va assegnata una portata più ampia di quella che assume nel linguaggio corrente identificandosi e comprendendo ogni specie di scommessa organizzata per la quale sia necessaria l'autorizzazione governativa*»; HINNA DANESI F., *Del giuoco e della scommessa*, in *La giurisprudenza sul Codice Civile coordinata con la dottrina*, a cura di AA.VV. (con il coordinamento di Saverio Ruperto), Milano, 2012, p. 1114; AA.VV., *Istituzione di diritto privato*, (a cura di BESSONE M), Torino, 2011. Contra, FUNAIOLI C.A., *Lotterie e tombole*, in *NN.D.I.*, vol. IX, Torino, 1975, 1084 che peraltro ricomprende le lotterie nel novero delle scommesse; BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p. 242, per il quale la lotteria non è altro che quel tipo di contratto con cui in cambio dell'esecuzione di una determinata prestazione patrimoniale si acquista il diritto a partecipare ad una estrazione a sorte, e ciò tanto nel caso in cui le quote confluiscono in un montepremi da dividere tra i vincitori, quanto se il prezzo del biglietto o l'ammontare della giocata costituisce il corrispettivo delle obbligazioni assunte direttamente dal gestore di pagare l'eventuale premio dall'entità predeterminata.

[51] BUTTARO L., *Giuoco*, op. cit., p.. 8.

[52] Correttamente VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa*, op. cit., p. 63 ritiene che: «*La figura tradizionale della scommessa a parti contrapposte, l'obbligazione naturale e l'effetto della soluti*

Dalla sintetica analisi svolta si comprende come sia stato correttamente rilevata la singolarità del fatto che tutte le trattazioni in materia di giochi e scommesse muovono dall'esame dei giochi tollerati cui non è concessa alcuna azione ma ai quali si assegna il ruolo di cardine dell'intera materia. Infatti, la regola sulla *denegatio actionis* dettata dall'art. 1933 viene assunta ripetutamente ed esplicitamente come regola generale, rispetto alla quale si configurano poi come mere eccezioni o deroghe le ben più numerose ipotesi di giochi giuridicamente tutelati. Tale approccio non trova rispondenza nell'odierna realtà socio-economica ove assumono importanza pressoché assoluta i giochi collettivi autorizzati dallo Stato.

2.2.1 I negozi collegati al gioco (cenni).

Innanzitutto va detto che la nozione di negozi collegati deve essere interpretata estensivamente ricomprendendovi tutte quelle fattispecie che si pongono con il gioco in rapporto di mezzo a fine. La loro funzione è di facilitare lo svolgimento del gioco.

La loro rilevanza nasce dall'applicabilità o meno della disciplina dell'art. 1933 c.c.: se il contratto collegato fosse considerato un negozio indiretto esso sarebbe assoggettabile all'art. 1933 c.c.; se venisse considerato una fattispecie autonoma se ne escluderebbe l'applicabilità.

Nel risolvere la *querelle* la giurisprudenza sembra consentire l'applicabilità dell'art. 1933 c.c. ai negozi collegati[53], in ragione del perseguimento di un interesse immediato e strumentale rispetto all'interesse di gioco. In buona sostanza, si può dire che la normativa di cui all'art. 1933 si applica a quei rapporti che realizzano anche indirettamente fra i giocatori le finalità del gioco. Di conseguenza, il mutuo concesso dal mutuante che non partecipa al gioco ma che ha interesse a favorirlo, deve essere considerato un debito di gioco.

---

retentio, che costituiscono i temi intorno ai quali la dottrina a lungo discusse e si appassionò, hanno perduto molta della loro importanza»

[53] Cass., 31 gennaio 2008, n. 2386.

Tra i negozi collegati assumono rilevanza nella pratica cinque tipi di contratti:

- il mutuo contratto per giocare o pagare il debito di gioco. Nel caso in cui uno dei giocatori presti all'altro del denaro per fargli iniziare o proseguire il gioco il relativo debito viene ritenuto un debito di gioco, per cui il reciproco credito è sfornito di azione[54]. Affinché il mutuo fosse trattato come debito di gioco è necessario che esso sia un mezzo funzionalmente connesso alla realizzazione di una finalità unica[55]. Ciò non vuol dire che basti la consapevolezza del mutuante sull'utilizzo della somma data a mutuo per l'estinzione del debito, ma è necessario un suo interesse diretto nella partecipazione al gioco del mutuatario perché si possa applicare la disciplina dei debiti di gioco[56]. Pertanto, qualora il mutuo sia concesso da persona estranea al gioco esso sarà assistito da una tutela piena[57]. Allo stesso modo il mutuo concesso dal terzo al perdente, successivamente allo svolgimento del giuoco, affinché questi adempia il proprio debito nei confronti del vincitore, non è funzionalmente collegato al giuoco, sicché il mutuante, pur nella consapevolezza della perdita causa gioco d'azzardo, può ripetere la somma consegnata al mutuatario[58];
- il mandato a giocare o pagare il debito di gioco;
- la società o associazione per giocare;
- l'acquisto di *fishes*;
- deposito della posta. Si ritiene comunemente che il depositario debba restituire al depositante la somma qualora quest'ultimo si opponga al versamento della posta al vincitore.[59]

[54] Cass., 9 luglio 1953, n. 2205, in Giust. civ., 1953, I, p. 2435.
[55] Cass., 16 giugno 1986, n. 4001
[56] Cass. 2 settembre 2004, n. 17689, in Mass. Foro it., 2004, p. 1366.
[57] Cass., 16 giugno 1986, n. 4001
[58] Cass. civ., Sez. III, 31 gennaio 2008, n. 2386.
[59] Cass., 17 giugno 1950, n. 1552, in *Foro it.*, 1951, I, p. 185.

2.2.2 Il contratto di gioco in generale (cenni).

Nei precedenti paragrafi si è avuto modo di chiarire che:

- si ha gioco nel caso in cui due o più parti si accordino per effettuare una gara o una partita obbligandosi ad una prestazione di carattere patrimoniale verso i soggetti partecipanti che individueranno l'evento ossia l'esito esatto della gara o partita;
- si ha scommessa nel caso in cui due o più parti si obbligano ad una prestazione di carattere patrimoniale a favore di colui o coloro che avranno formulato il pronostico o comunque indicato la soluzione esatta[60].

Su tale distinzione sembra concordare la gran parte della recente dottrina.

Allo stesso modo, si esclude la rilevanza dell'attività di gioco che al più viene presa in considerazione quale fatto esterno al contratto ma utile all'individuazione dei "vincitori"[61].

Intanto, si deve osservare come nonostante le discussioni sul concetto di gioco e di scommessa e sulla loro diversa rilevanza giuridica, sembra pacifico in dottrina il fatto che i contratti di gioco e la scommessa assumono una figura sostanzialmente unitaria con ampi tratti comuni e qualche differenziazione.

Sulla scia delle argomentazioni fino ad ora esposte, è possibile dedurre come il gioco e la scommessa siano contratti aleatori, a titolo oneroso[62],

[60] BUTTARO L., *Giuoco e scommessa*, op., cit., p. 2.

[61] PARADISO M., *I contratti di gioco*, op.cit., p. 48 illustra chiaramente la posizione della dottrina moderna per la quale il rilievo dell'attività di gioco e delle sue regole «*rimane pur sempre sul piano del fatto, quali elementi necessari per la (regolare) sussistenza dell'evento cui è collegata la sorte della posta: esse concorrono a determinare soltanto l'esistenza, più che la validità, del fatto di gioco e del suo esito, cui i contendenti hanno collegato la posta patrimoniale. Si conferma così che, di là dalle affermazioni teoriche, pur nell'ambito dei giochi tutelati quali contratti la sola 'fattiospecie' considerata contrattuale è costituita dalla messa in palio della posta e che il gioco rimane di fatto confinato al ruolo di mero presupposto esterno, giusta causa dell'attribuzione, secondo la tipica impostazione derivata dalla teoria delle obbligazioni naturali*».

[62] L'onerosità del contratto deriva dal fatto che i contraenti non eseguono la prestazione per spirito di liberalità ma in cambio di una controprestazione ovvero le parti assumono reciprocamente l'alea (inteso in senso proprio quale rischio giuridico e non economico).

caratterizzati dalla artificiale creazione del rischio giuridico[63], e strutturalmente atteggiantesi come contratti bilaterali o plurilaterali.

È stato rilevato che il carattere aleatorio del contratto deriva dal condizionamento del diritto o della prestazione di una delle parti a un evento causale. A tal proposito è nullo per difetto di causa il contratto di scommessa su un evento in ordine al quale manca l'obiettiva incertezza sul risultato[64].

Sulla necessità ma non sufficienza della ricorrenza dell'aleatorietà si segnalano due pronunce di legittimità:

- la mera presenza di un intento speculativo o di un certo grado di alea in un'operazione contrattuale non vale a renderla assimilabile ad un giuoco o ad una scommessa, né quindi a rendere applicabile il regime di cui all'art. 1933[65];
- la mera presenza in un contratto di intermediazione finanziaria di un intento speculativo non vale a renderlo assimilabile ad un giuoco o ad una scommessa; tale disciplina sarebbe comunque invocabile solo a condizione che vi sia stata partecipazione consapevole al giuoco o alla scommessa di tutte le parti del rapporto[66].

L'onerosità deriva dall'obbligo di ciascun contraente di eseguire una prestazione ovvero l'obbligo di pagare una posta grava su ciascun contraente. Anche nel caso in cui una delle prestazioni sia eventuale ciò non mette in discussione l'onerosità del contratto non fosse altro per il fatto che le parti «*conseguono entrambi alcuni vantaggi certi ed altri incerti*».

Individuando gli elementi del contratto si giunge alle seguenti considerazioni:

- la **causa**. Anche tale elemento rappresenta un ulteriore punto di discordia tra la dottrina. Le posizioni vanno tra chi lo individua nella creazione

[63] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 137.
[64] TUSSET A., *Sulla causa e prova della scommessa*, in Giur. it., 1995, I, 1, p. 74 ss
[65] Cass. civ., Sez. III, 2 settembre 2004, n. 17689.
[66] Cass. civ., SS.UU., 19 dicembre 2007, n. 26725, in Giur. it., 2008, 2, p. 347.

artificiale del rischio[67], chi nel conseguimento di un vantaggio aleatorio, chi nell'assunzione reciproca di rischi contrapposti. La causa del contratto di gioco e di scommessa fin dal Manenti è stata sempre individuata nell'ambito del concetto di "scambio dei rischi artificialmente creati" o "assunzione reciproca di rischi contrapposti". Tuttavia, non mancano chi ha individuato la funzione del contratto nella duplice ed inscindibile sussistenza della causa *ludendi* e causa *lucrandi*[68]. La causa *lucrandi* va intesa non come effettivo conseguimento di un lucro (che potrebbe anche mancare nel caso di parità) ma nel senso di acquisire un'occasione favorevole ossia un'opportunità di guadagno, non commutativa rispetto all'entità della prestazione erogata bensì aleatoria, legata nell'*an* e al *quantum* a un evento di sorte.

- l'**accordo delle parti** assume notevole rilevanza se si tiene conto della primaria importanza che assume la distinzione dei contratti tra bilaterali e plurilaterali in base al numero dei centri di interesse (parti) tra i quali intercorre il contratto stesso. L'accordo interesserà non solo il valore della posta o l'entità del premio da pagare al vincitore ma anche la natura dell'evento e le condizioni che devono ricorrere perché l'evento si verifichi (es. forme e modalità di svolgimento della gara);
- l'**oggetto** consiste nello svolgimento della gara e nella dazione della del premio;
- la **forma** è libera ossia non sono richiesti particolari requisiti di forma, salvo che essa sia imposta dalla natura dei beni che costituiscono la posta. Ciò non vale per le scommesse organizzate in cui la stipulazione deve avvenire a pena di nullità tramite biglietti o schedine soggetti a determinate prescrizioni di validità.

[67] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 148 evidenzia come con la creazione artificiale del rischio si voglia intendere che nessun rischio incombe sulle parti o su alcune di esse prima della conclusione del contratto.

[68] PARADISO M., *I contratti di gioco,* op.cit., p. 53 ss.

È stato autorevolmente sostenuto[69] che il contratto di gioco vada inteso come contratto bilaterale ma non commutativo e che la bilateralità vada intesa nel senso che una prestazione trova la causa nell'altra[70]. L'esclusione del contratto di gioco e di scommessa dal novero dei contratti commutativi è comprensibile se solo si rileva come ad essi sia inapplicabile il principio di equivalenza delle prestazioni che presiede alla nozione di commutatività.

Infine, con riguardo alla stipulazione del contratto, fermo restando la regola generale del semplice consenso delle parti, una considerazione a parte meritano i contratti organizzati i quali presentano i tratti tipici dei contratti reali. Infatti, nelle scommesse pubbliche oltreché il consenso è di regola necessaria un'ulteriore attività: il versamento della quota.

2.2.3 Il contratto di gioco organizzato (cenni).

L'evoluzione del fenomeno ludico ha visto la crescente ed oramai indiscussa rilevanza esclusiva delle scommesse pubbliche che hanno di fatto stretto in un angolo marginale le scommesse semplici.

Trattasi di ipotesi di gioco e scommesse che travalicano l'ambito personale coinvolgendo strutture professionalmente organizzate, preventivamente autorizzate e continuamente soggette a rigorosi controlli pubblici.

Tale aspetto è stato acutamente colto in dottrina[71], che in tempi non sospetti, quando ancora non era così evidente, affermo' come «*la figura tradizionale della scommessa a parti contrapposte, l'obbligazione naturale e l'effetto della soluti retentio, che costituiscono i temi intorno ai quali la*

[69] Per DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 148, la sperequazione delle prestazioni si giustifica nel fatto che esse sono assunte in funzione del rischio, ovvero non in termini di corrispettività, ma proprio al fine di lucrare sull'incertezza.

[70] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p. 342, specificano come la bilateralità non voglia dire necessariamente l'esistenza di due prestazioni paritetiche sotto il profilo del sacrificio patrimoniale ma che le stesse trovano causa ognuna nella presenza dell'altra. Per gli autori «*l'eventuale sperequazione tra le due prestazioni (ben potendo una equivalere a zero, mentre l'altra essere anche cospicua, come, d'altro canto, avviene comunemente) è sopportabile alla luce della considerazione che le prestazioni dedotte sono state assunte in funzione di rischio, ovvero non in termini di corrispettività, ma proprio al fine di lucrare sull'incertezza* »

[71] VALSECCHI E., *Giuochi e scommesse*, op. cit, p. 63 ss.

dottrina a lungo discusse e si appassionò, hanno perduto molta della loro importanza».

La rilevanza assunta dalle scommesse collettive o organizzate obbliga una separata, quanto breve trattazione, dei relativi contratti di gioco i quali si distinguono da quelli comuni in virtù del fatto che vengono stipulati nell'ambito di una complessa attività: "organizzazione e l'esercizio del gioco" debitamente autorizzato.

Quindi nelle scommesse collettive assumono un ruolo preponderante sia l'organizzazione sia l'autorizzazione che si inseriscono in questo particolare rapporto e ne divengono elementi necessari.

L'organizzazione e l'esercizio del gioco comporta la stipula di contratti di gioco e scommessa con sistematicità, regolarità, secondo scientifici criteri di previsione e distribuzione del rischio – rischio, beninteso, diverso dal comune rischio d'impresa a cui certamente si aggiunge – e nell'ambito di un ben delineato quadro di pubblici controlli ed autorizzazioni[72].

L'articolata disciplina pubblicistica che fa da sfondo ai contratti organizzati[73] è fonte di innumerevoli prescrizioni i cui effetti si riverberano sugli stessi contratti, non ultima la piena tutelabilità dei contratti organizzati è soggetta alla preventiva autorizzazione in forza dell'art. 1935 c.c.. Le norme pubblicistiche sono niente altro che la conseguenza di una privativa pubblica sui giochi in generale. Come si avrà modo di vedere per prossimi paragrafi, si può sinteticamente affermare che l'organizzazione e l'esercizio dei giochi e delle scommesse è riservato esclusivamente allo Stato o agli enti specificatamente indicati[74].

I contratti in questione presentano, tra l'altro, i seguenti caratteri peculiari:

---

[72] PARADISO M., *op.cit.*, p. 216 ha autorevolmente sostenuto come l'elemento differenziale di tali contratti è dato «*…dal fattore 'organizzazione' e dal coinvolgimento di un 'pubblico', di una pluralità di persone, tanto che tali contratti ben potrebbero designarsi anche come collettivi o, in qualche caso, pubblici o 'di massa'* ».

[73] ASCARELLI T., *Contratto plurilaterale e totalizzatore*, in *Riv. dir, comm.*., 1945, I, p.271, utilizza la formula "contratto di organizzazione".

[74] Cfr. artt. 1, D.Lgs. n. 496/48; 88, T.U.L.P.S., 4, D.Lgs n. 401/89..

- per la conclusione del contratto non è sufficiente il mero consenso ma occorre, altresì, il versamento della 'posta';
- viene esclusa la facoltà di recesso o modifica della puntata;
- innumerevoli sono le clausole frutto non di accordi tra contraenti ma di scelte pubblicistiche attuate mediante decreti amministrativi che integrano i contratti di gioco.

Nei contratti organizzati di gioco e scommessa[75] vi sono profili comuni che li differenziano dai normali contratti.

In *primis* salta all'occhio l'ingombrante presenza di un terzo soggetto, **il gestore o organizzatore**, il quale mette a disposizione la propria struttura organizzativa per lo svolgimento di una complessa ed articolata attività di gioco minuziosamente disciplinata.

Sotto quest'ultimo profilo è rilevabile un secondo elemento comune ai giochi organizzati. Infatti l'organizzatore opera nel quadro di un'organizzazione istituzionale ove assume un ruolo pregnante la **preventiva autorizzazione** a cui si affianca un rigoroso **controllo amministrativo**. L'attività in cui si trovano ad operare i gestori autorizzati è minuziosamente disciplinata da una normativa tesa precipuamente alla tutela di interessi tra loro eterogenei. La tutela degli interessi pubblicistici avviene mediante una disciplina che contempla la trasparenza dell'assetto proprietario, la sicurezza e l'affidabilità sotto il profilo economico-patrimoniale, la correttezza dello svolgimento del gioco, il monitoraggio continuo delle giocate, le modalità tecniche di svolgimento del gioco, l'importo delle poste di gioco, l'entità minima dei premi da erogare ecc.. Dall'articolata disciplina pubblicistica emerge un dato incontrovertibile: il divieto rigoroso di organizzare ed esercitare il gioco e le scommesse. Come si avrà modo di appurare la violazione di tale divieto è penalmente sanzionata.

[75] Si tenga presente che conformemente all'orientamento dottrinario prevalente i contratti di gioco e scommessa sono trattati unitariamente in virtù dei caratteri e degli effetti comuni.

Va posto in risalto, altresì, la particolare **modalità di stipulazione** in ordine alla quale è stato sostenuto[76] come per tali contratti la conclusione è subordinata alla consegna della posta, sicché tali contratti sono qualificati come reali. L'obbligo di previo versamento della posta deriva «*vuoi da previsioni normative, vuoi da una prassi consolidatasi nel tempo ed assestatasi in una serie di regole del gioco comunemente accettate, in particolare per i contratti che si stipulano nei casinò*». In ordine alla previsione normativa è stato lucidamente precisato come «*seppur la validità delle giocate non è testualmente subordinato al contestuale versamento della posta, il vincolo alla stipulazione emerge dalle modalità di effettuazione delle puntate*»[77]. Il preventivo versamento della posta risponde a diverse interessi di ordine diverso:

- tutela del giocatore che altrimenti potrebbe essere indotto all'accollo di rischi allo scoperto ovvero senza la possibilità di coprire l'obbligazione assunta;
- assenza della facoltà di ripensamento per cui in virtù di esigenze di celerità e certezza dei rapporti viene consentito il recesso sono in determinati casi e secondo precise modalità.

In materia di **conclusione dei contratti organizzati** - con particolare riferimento al gioco del Totocalcio - si è espressa la giurisprudenza di legittimità[78], la quale in una recente sentenza ha ritenuto che «*a differenza della partecipazione al concorso pronostici totocalcio effettuata direttamente presso un ufficio del C.O.N.I., la quale comporta l'immediata conclusione del contratto nel momento in cui l'ufficio competente accetta la scheda e riscuote la posta, la partecipazione effettuata presso un ricevitore autorizzato non importa l'immediata conclusione del contratto, in quanto il*

[76] PARADISO M., *I singoli contratti. Giuoco, scommessa, rendita,* in *Trarrato di diritto civile* (Diretto da Rodolfo Sacco), vol. 8, Torino, 2006, pag. 157.

[77] PARADISO M., *I singoli contratti.*, in op. cit., p. 157, nota 13 fa l'esempio dell'art. 3 della L. 528/82, sull'ordinamento del gioco del Lotto, che prevede come le scommesse si effettuino "*puntando*" su una delle sorti "*l'importo di ciascuna puntata*". Da ciò consegue, secondo l'autore, che l'eventuale giocata a credito interessa esclusivamente i rapporti interni tra scommettitore e ricevitore dovendo quest'ultimo comunque versare gli importi raccolti al concessionario.

[78] Cass. 9 novembre 2005, n. 21692.

ricevitore autorizzato non rappresenta nè il C.O.N.I. nè gli altri concorrenti, ma è un incaricato dello stesso giocatore, che non può concludere un contratto con sè stesso. Il contratto, in tale ipotesi, si conclude, infatti, a norma dell'art. 1326 cod. civ., nel momento in cui il C.O.N.I. (proponente) riceve i due tagliandi (spoglio e matrice) della scheda di partecipazione, venendo così a conoscenza dell'accettazione dell'altra parte».

Con l'avvento dell'information tecnologie si ritiene, quantomeno con riferimento ai giochi gestiti telematicamente ed in tempo reale, che la conclusione del contratto possa essere ravvisabile nel momento in cui il soggetto autorizzato ad accettare la giocata emetta la prescritta ricevuta di partecipazione tramite l'apposito terminale di gioco. In tal caso, infatti, i dati vengono in tempo reale inviati al sistema del totalizzatore nazionale[79] che registra i dati essenziali della giocata[80].

Altro profilo comune dei giochi di massa sono le modalità contrattuali. I contratti che danno vita ai giochi organizzati si suddividono in due grandi categorie:

- **contratto plurilaterale**: trattasi di un negozio giuridico che si stipula fra una pluralità di parti ed in cui la posta versata dai partecipanti concorre alla formazione del montepremi che sarà successivamente versato ai vincitori a titolo di premio, la cui consistenza ultima sarà influenzata dal numero dei vincitori e dall'importo delle poste. Ciò implica un eterogeneità di interessi del partecipante. Infatti, questi da un lato avrà interesse che partecipi il maggior numero di persone e dall'altro che vi sia il minor numero di vincitori in modo che in caso di vittoria, essendo il montepremi distribuito tra pochi vincitori, avrà una consistenza maggiore. Infatti, ciascun giocatore riceverà una somma direttamente

[79] Con particolare riferimento ai concorsi pronostici su base sportiva ,il totalizzatore nazionale è stato definito come il sistema di elaborazione centrale, organizzato da AAMS, per la gestione dei concorsi pronostici su base sportiva nonché di altri, eventuali giochi connessi a manifestazioni sportive (D.M. n. 179/03).

[80] Ciò è implicitamente ravvisabile nella formula dell'art. 4 del D.M. n. 179/03 che recita testualmente: «*la partecipazione al concorso, se effettuata presso i punti di vendita, è attestata unicamente dalla ricevuta di partecipazione emessa dal terminale di gioco*».

proporzionale al numero di partecipanti al gioco, ed inversamente proporzionata a quello di coloro che hanno vinto. Le somme versate non saranno fra loro in rapporto di corrispettività e ciascuno adempierà la propria obbligazione solamente versando la posta[81]. Tale versamento formando il montepremi costituisce il mezzo per realizzare il fine comune rappresentato dal pagamento del premio al vincitore. Quindi, scopo comune è la formazione del montepremi. A differenza dei contratti bilaterali, nei contratti con pluralità di parti (per alcuni con comunione di scopo), gli scommettitori concludono fra loro il contratto di scommessa, nel quale ciascuno dei partecipanti si impegna reciprocamente nei confronti dell'altro, ad eseguire prestazioni pecuniarie destinate a confluire in un fondo comune che verrà poi attribuito ai vincitori e sarà ripartito fra costoro. Di conseguenza lo scambio o corrispettività risiederà nella reciprocità del rischio non essendo le prestazioni di ciascun scommettitore fra loro in un rapporto di contrapposizione. Perché ci sia il contratto plurilaterale non è essenziale la partecipazione di più di due persone bensì la duplice ricorrenza della possibilità che al contratto partecipino più di due parti e l'esistenza di uno scopo comune[82]. Innestandosi nell'ambito delle scommesse organizzate, tali tipi di contratto vengono stipulati con l'intermediazione di un terzo soggetto organizzatore o gestore. Qui l'organizzatore non diviene parte del contratto di gioco e scommessa ma assume la veste di intermediario promotore della scommessa a cui è demandato il compito di organizzare ed esercitare, per conto dello Stato, il gioco. In questo caso, l'organizzatore (o ente gestore) oltre agli ordinari compiti connessi all'organizzazione e gestione delle scommesse dovrà provvedere, una volta conosciuti i risultati, a calcolare l'entità del monte premi ed a

[81] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p. 345 e 346, rileva come la caratteristica peculiare del contratto plurilaterale sia da ravvisare nel fatto che mentre nei contratti sinallagmatici vi è uno scambio di prestazione e controprestazione, in quello plurilaterale l'adempimento delle prestazione dei giocatori costituisce un mezzo per raggiungere, attraverso la costituzione del fondo comune, l'ulteriore fine comune del pagamento del vincitore. Anche BUTTARO L., *Contratto di giuoco* op. cit., p. 6, ritiene che nei contratti plurilaterali ognuno trova la controprestazione di ciò che ha versato non nella prestazione degli altri partecipanti ma in ciò che otterrà quando lo scopo contrattuale sarà raggiunto.

[82] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, in op. cit., p. 348.

ripartire lo stesso fra i vincitori. Il fatto che il gestore non sia parte del contratto di gioco e scommessa fa sì che le somme ad esso versate dai partecipanti non vengono acquisite al proprio patrimonio essendo esse dirette alla formazione del montepremi[83], per cui esso non si assume il rischio del gioco assumendo di converso il ruolo di intermediario. Il contratto *de quò* è a causa mista perché all'interno vi confluiscono gli elementi della scommessa, della locazione e del deposito convenzionato, inscindibilmente compenetrati tra loro;

- **fascio di contratti bilaterali**: nell'ambito dei singoli contratti bilaterali la posta versata dai singoli giocatori non avrà alcuna influenza tra loro. In questo caso l'entità della vincita non dipenderà dalle quote dei partecipanti ma sarà preventivamente determinata. Di conseguenza, contrariamente a quanto avviene nei contratti plurilaterali, in questo caso per il giocatore saranno indifferenti le vicende degli altri partecipanti, per cui anche nel caso si verificassero migliaia di vincitori questi non influenzerebbero in alcun modo la vincita del singolo giocatore il cui importo è già prestabilito a monte. Diversamente dai contratti plurilaterali, in quelli bilaterali l'organizzatore o gestore partecipa direttamente. Le somme versate dai giocatori entrano nel patrimonio dell'organizzatore il quale vestendosi da giocatore si assume direttamente il rischio dell'esito. Essendo il versamento della posta condizione di validità del contratto, sotto il profilo della struttura esso assume i connotati di un contratto reale, per cui si perfeziona con il pagamento della posta [84].

La distinzione tra contratti plurilaterali e bilaterali assume un suo ruolo fondamentale in seno al diritto tributario. Infatti, come si avrà modo di vedere la differente configurazione contrattuale avrà conseguenza non di poco conto sulla natura giuridica dell'imposizione.

---

[83] In tal senso BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in *Riv. dir. comm.*, 1951, p. 50, per il quale l'ente organizzatore non può disporre in alcun caso del fondo premi, il quale è proprietà comune di tutti i giocatori e deve, sempre e solo, essere assegnato ai vincitori.

[84] Per DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 156, è all'effettivo pagamento della posta che è subordinata la possibilità di partecipare al gioco.

La distinzione tra contratto plurilaterale e bilaterale è immediatamente sovrapponibile alla distinzione che tradizionalmente si fa tra le scommesse a totalizzatore – ove le poste dei singoli giocatori confluiscono nel totalizzatore per essere successivamente distribuite ai vincitori - e sommesse a quota fissa[85] – caratterizzate dalla previa determinazione o determinabilità della vincita. Orbene, nel caso delle scommesse a totalizzatore si riscontra un contratto plurilaterale di scommessa tra i singoli scommettitori e un altro distinto contratto tra ogni singolo partecipante ed il gestore della scommessa (che rimane estraneo al rischio della scommessa) per lo svolgimento delle operazioni di gioco. Di contro, nelle scommesse a quota fissa si ravvisa un contratto bilaterale tra ogni scommettitore ed il gestore che assume il rischio del gioco[86].

Elemento comune interessante è anche la **destinazione dei contratti ad un pubblico potenzialmente vasto** che li caratterizza, appunto, come contratti di massa. La distribuzione capillare dei luoghi appositamente autorizzati all'accettazione delle scommesse o giochi leciti di fatto consente ad un pubblico pressoché illimitato di soggetti di aderire alle offerte di gioco.

2.2.4 (Segue) Il totalizzatore.

È stato lucidamente posto in risalto che «*per **totalizzatore** si intende un sistema di scommesse organizzate secondo il quale, come indica la etimologia stessa della parola, l'importo complessivo delle giocate viene "totalizzato", col riunire cioè in un fondo comune la pluralità delle poste e quindi, una volta verificatosi l'evento oggetto delle scommesse e*

[85] PARADISO M., *I singoli contratti.,* in op. cit., p. 201, pone in luce come nonostante le differenza le scommesse a totalizzatore ed a quota fissa si prestano ad una configurazione unitaria, come contratti onerosi ed aleatori nei quali le parti collegano ad un evento di sorte, o all'esatto pronostico su un fatto futuro ed incerto, l'obbligo di pagare una vincita.

[86] BUTTARO L., *Contratto di giuoco*, op. cit., 1951, p. 70, con riferimento ai concorsi pronostici (variante specifica delle scommesse a totalizzatore) riconosce la sussistenza di un contratto plurilaterale e «*più esattamente una associazione tra due o più soggetti che mettono in comune un determinato patrimonio al fine di procurare un vantaggio a chi di loro avrà esattamente previsto il verificarsi dell'evento preso in considerazione, mentre l'ente promotore si limita a svolgere la funzione di organo comune, necessario per la realizzazione del fine per cui il contratto è stato concluso*». Della stessa opinione FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore*, in *NN.D.I.*, vol. XIX, Torino, 1973, p. 442.

determinati, di conseguenza, quelli fra gli scommettitori che hanno esattamente previsto l'evento stesso, il fondo comune sopra costituito viene diviso fra i vincitori, dopo che dall'importo globale sono state detratte le spese di organizzazione, l'utile dell'ente gestore nonché gli oneri fiscali»[87].

Col sistema del totalizzatore rimane sconosciuto al vincitore l'importo esatto dell'eventuale vincita la quale dipenderà in senso positivo dal numero di partecipanti (e dall'importo delle giocate qualora differente) ed in senso negativo dal numero dei vincitori.

Il sistema del totalizzatore informa una particolare categoria di scommesse: i concorsi pronostici. Questi non sono altro che un particolare tipo di scommessa al totalizzatore. Il concorso pronostico consiste nella previsione di una serie predeterminata di eventi (sportivi e non).

La caratteristica saliente delle scommesse al totalizzatore è rappresentata dalla posizione assunta dall'organizzatore in rapporto all'alea: l'organizzatore non rischia ovvero non corre alcuna alea[88]. Il ruolo assunto dal gestore è quello proprio di promotore ed organizzatore delle scommesse fra i vari partecipanti.

Nelle scommesse a totalizzatore il contratto di scommessa «*intercorre quindi solo fra i partecipanti stessi i quali, scommettendo, mettono in palio fra loro il monte premi, ciascuno con la speranza di pronosticare esattamente l'esito dell'evento oggetto della scommessa, e parimenti con la speranza che non si avveri il pronostico degli altri*»[89].

---

[87] FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore,* in *NN.D.I.*, vol. XIX, Torino, 1973, p. 439 ss.. Per TORRE P., *Teoria dell'imposta sul giuoco,* Roma, 1950, p. 6, i totalizzatori non stanno ad indicare un particolare tipo di giuoco, ma piuttosto il modo con cui si determina la misura del premio da assegnare ai vincitori. L'Autore tiene a precisare che le scommesse a totalizzatore si diversificano dalle scommesse a libro, nelle quali invece, chi gioca sa preventivamente a quanto ammonta il premio che gli sarà corrisposto in caso di vincita, dato che il premio stesso viene commisurato ad un multiplo prefissato della posta pagata.

[88] ASCARELLI T., *Contratto plurilaterale,* op. cit.., p. 171, esclude categoricamente che il gestore partecipi al gioco in virtù del fatto che, essendosi contrattualmente obbligato a ripartire tra i vincitori le somme ricevute, non può lui stesso assumere il ruolo di "vincitore" ma avrà diritto ad un compenso per le operazioni svolte. Coerentemente a ciò l'organizzatore avrà interesse a raccogliere il maggior numero di adesioni rimanendogli indifferente il numero dei vincitori, mentre il giocatore oltre ad avere l'interesse che al gioco partecipino più persone, avrà anche quello di essere l'unico vincitore.

[89] FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore,* in op. cit., p. 442.

Il ruolo del gestore o organizzatore è quello di un intermediario che su mandato dei partecipanti svolge le seguenti operazioni:

- raccogliere le adesioni e le corrispondenti giocate attraverso l'invito dell'organizzatore al pubblico cui fa riscontro l'offerta irrevocabile dell'aderente (l'irrevocabilità dell'offerta viene desunta dalla disciplina pubblicistica delle scommesse, la quale in più occasioni ha previsto la cancellazione della scommessa solo in determinate e specifiche circostanze);
- custodire il montepremi;
- individuare i vincitori;
- distribuire le vincite agli aventi diritto detratte le quote spettanti a terzi (fisco e filiera distributiva) e la propria rimunerazione.

Alla luce di quanto sopra esposto, si ha che le scommesse al totalizzatore comportano la conclusione di due distinti rapporti contrattuali[90]:

- un contratto principale plurilaterale tra partecipanti alla scommessa;
- un contratto accessorio e strumentale fra lo scommettitore e l'organizzatore caratterizzato da elementi di mandato[91] o locazione d'opera e deposito (il gestore deve svolgere tutte le operazioni necessarie per il completamento e lo svolgimento del concorso oltreché custodire il montepremi a diposizione dei vincitori).

Anche in giurisprudenza levati alcuni casi iniziali si è incominciati a ritenere che[92]:

- il concorso pronostico è un contratto per adesione, plurilaterale e misto;
- dal rapporto tra scommettitore e gestore va distinto quello tra gli stessi scommettitori.
-

[90] In tal senso FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore*, op. cit., p. 442;

[91] Per ASCARELLI T., *Contratto plurilaterale*, op. cit.., p. 171 il contenuto dell'obbligo del totalizzatore è quello di un mandatario.

[92] HINNA DANESI F., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p. 1134

2.2.5 Breve ricognizione sulla struttura giuridica dei singoli giochi.

Come è stato più volte sottolineato la materia si è notevolmente evoluta nel tempo anche sotto l'aspetto dell'offerta di gioco lecito. Oggigiorno i prodotti offerti coprono una vasta gamma che tuttora si evolve. Di seguito si procede ad una breve disamina delle principali tipologie di gioco sotto l'aspetto della struttura contrattuale.

A tal fine, occorre innanzitutto evidenziare che i giochi a cui suole prender parte un gran numero di persone si dividono in due grandi categorie[93]: quelli conclusi tramite un contratto plurilaterale e quelli che si concretizzano mediante un fascio di contratti bilaterali.

Detto ciò, al fine di individuare la categoria di appartenenza, si passa ad analizzare i principali giochi attualmente sul mercato.

Iniziando dalle **lotterie** occorre innanzitutto delimitare il campo dell'analisi. Il termine viene a volte utilizzato per indicare tutte le tipologie di gioco[94]. In quest'ambito si assume un significato più ristretto simile a quello comunemente assunto nel linguaggio corrente. La lotteria in senso stretto rientra per sua natura nel genere delle scommesse[95]. La sua materiale realizzazione vede la figura di un organizzatore che promette di eseguire una determinata prestazione a contenuto patrimoniale a coloro che saranno in possesso dei biglietti estratti. Strutturalmente il contratto si può indifferentemente atteggiare come plurilaterale o bilaterale, a secondo che l'importo dei premi sia determinato in base all'incasso complessivo della vendita dei biglietti oppure sia predeterminato in maniera fissa.

La lotteria in senso stretto è aperta alla partecipazione del pubblico per cui se ne esclude la ricorrenza nel caso in cui sia svolta nell'ambito familiare assumendo le sembianze di una tombola. Si considera invece lotteria quella svolta nell'ambito di un circolo di qualsiasi specie nel qual caso l'assenza di un'autorizzazione comporta la sussistenza della fattispecie

[93] BUTTARO L., *Contratto di giuoco*, op. cit., p. 68.

[94] Un esempio è il significato attribuito al termine "lotterie" nell'ambito dell'esame dell'art. 1935 c.c.. In tal caso la dottrina assume la locuzione in termini onnicomprensivi.

[95] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 203.

penale di cui all'art. 720 c.p.. L'autorizzazione rappresenta l'elemento integrativo della fattispecie indispensabile per la sua validità.

A differenza delle normali lotterie le **lotterie istantanee** consentono ai partecipanti di conoscere immediatamente la vincita attraverso l'acquisto di un biglietto che contiene il risultato abilmente celato a ricognizioni esplorative. Ciò ne determina la riconducibilità tra le scommesse bilaterali.

Il **Lotto** è gestito dallo Stato in qualità di scommettitore. È strutturato secondo un fascio di contratti bilaterali con gli scommettitori le cui vincite sono tra loro indipendenti essendo predeterminate all'atto della giocata. Nel Lotto lo Stato crea artificialmente l'evento aleatorio dell'estrazione promettendo determinati premi agli eventuali vincitori. L'accordo si instaura con il pagamento della posta[96].

Il **SuperEnalotto** pur ricalcando nella struttura il gioco del Lotto più propriamente mi pare di poter assimilarlo a quello dei concorsi pronostici su base sportiva; per cui il SuperEnaLotto non è altro che un concorso pronostici su eventi non sportivi in cui assume notevole rilevanza il sistema del totalizzatore. Ciò lo fa rientrare tra i contratti plurilaterali.

Il **Bingo** è simile al gioco della tombola con l'unica variante di essere aperto ad un pubblico indeterminato. La struttura giuridica ricalca quella delle lotterie in senso stretto con le relative conseguenze in termini di struttura contrattuale.

I **concorsi pronostici su base sportiva** costituiscono un tipo di scommessa collettiva basata sul sistema del totalizzatore[97]. Quest'ultimo rappresenta un sistema nel quale confluiscono tutte le somme versate dai partecipanti al gioco a titolo di posta in guisa da formare un fondo comune denominato montepremi. Successivamente, il montepremi sarà ripartito tra i vincitori in base ai determinati criteri al netto delle spese di organizzazione, del profitto del gestore e degli oneri fiscali. In questo modo, le vincite saranno direttamente proporzionali al numero dei partecipanti ed

[96] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 212.
[97] Rientrano nella categoria: Totocalcio, Il9, Totogol, TotoBingol, Totosei, Toto1X2, Totip.

inversamente proporzionali al numero di vincitori. Nonostante l'esistenza di diversi concorsi (sul gioco del calcio, sulle corse dei cavalli ecc.) essi sono tutti accomunati da un'identica struttura negoziale. Trattasi di un contratto plurilaterale in cui la posizione dei singoli partecipanti è contraddistinta da una conflittualità. Figura preminente è quella dell'organizzatore. Benché non assuma il rischio dell'evento l'organizzatore assume una duplice veste: quella di **intermediario** promotore della scommessa che raccoglie i pronostici e le puntate dei partecipanti al gioco; quella di **rappresentante** di ogni singolo giocatore per cui al contratto di scommessa si connette un contratto di mandato a compiere tutte le operazioni necessarie per l'attuazione della stessa[98].

3. Il diritto pubblico ed il gioco.

La legge italiana riserva l'attività di gioco e scommessa allo Stato[99].

Tuttavia, nel caso in cui lo Stato non voglia gestire direttamente l'attività riservata, la normativa italiana stabilisce che l'esercizio delle attività di raccolta e di gestione dei giochi e delle scommesse presuppone l'ottenimento di una concessione previa pubblica gara, nonché di un'autorizzazione di polizia. Qualsiasi violazione di tale normativa è passibile di sanzioni penali.

Quindi, il settore dei giochi e delle scommesse è soggetto ad un vero e proprio monopolio legale la cui rigidità varia da gioco a gioco, affievolendosi con riferimento a quelle attività ludiche in cui lo Stato preferisce concedere l'esercizio del gioco a più operatori mediante lo strumento giuridico della concessione amministrativa.

Le ragioni del monopolio di diritto debbono essere ricercate nella:

- lotta contro la criminalità mediante l'assoggettamento a controllo degli operatori attivi in tale settore e l'incanalamento delle attività di gioco d'azzardo entro i circuiti così controllati;

[98] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 223.
[99] SBORDONI S., *Giochi concessi e gioco on line,* Roma, 2010, p. 37.

- tutela dell'ordine pubblico ed il buon costume, che potrebbero essere compromessi dalla pericolosità sociale insita nel gioco;
- riduzione delle occasioni di gioco e tutela dei consumatori.

La previsione di una riserva originaria di attività sorretta dalle suindicate motivazioni ha comportato la predisposizione di un articolato e complesso impianto normativo volto a disciplinare compiutamente il comparto in argomento.

In particolare, il legislatore pubblico ha emanato una serie impressionante di norme (sia di fonte primaria che secondaria), per disciplinare gli aspetti più reconditi della materia (dalla puntuale regolamentazione dei singoli giochi alla previsione di norme di natura penale poste a presidio della disciplina).

Tuttavia, le novelle che si sono susseguite negli anni non sempre si sono inserire armonicamente nel tessuto normativo. Tralasciando le norme di carattere tributario (in ordine alle quali, per quanto vedremo, vi è la completa certezza dell'assenza di un pur minimo progetto), le nuove norme di carattere amministrativo non sempre sono chiare e coerenti, poggiando per lo più le basi su una normativa che a mio modesto parere risulta essere oramai datata e bisognosa di un intervento modernizzatore.

3.1 L'evanescenza di una nozione pubblicistica di gioco e di scommessa e la rilevanza del gioco pubblico.

Tra i giuspubblicistici non si riscontra l'intensa disputa che ha impegnato, all'interno del diritto privato, insigni giuristi nella definizione e distinzione del gioco e della scommessa.

Complice, probabilmente, la medesima disciplina che di fatto regolamenta il fenomeno ludico nel suo complesso, nella specifica materia pubblicistica non è sorta l'esigenza di concettualizzare i termini gioco e scommessa.

Lo stesso legislatore molte volte nel qualificare e regolamentare le singole fattispecie utilizza indifferentemente i termini gioco o scommessa. Un esempio lo si può rinvenire nel gioco del Lotto. Ancorché il Lotto sia inquadrabile tra le

scommesse[100], il legislatore per indicarlo utilizza l'espressione gioco[101]. Allo stesso modo i vari regolamenti ministeriali e dirigenziali molto spesso fanno uso indifferentemente dei diversi termini senza tener conto di eventuali distinzioni.

Analizzando l'attuale disciplina positiva emerge un dato incontrovertibile: la disciplina pubblicistica si occupa esclusivamente dei cosiddetti "giochi organizzati", ossia dei giochi caratterizzati dalla presenza di un gestore professionale sottoposto ad una serie di controllo statali (preventivi e successivi), che offre ad un pubblico vasto ed indistinto l'opportunità di giocare.

Ciò ha fatto implicitamente decadere l'importanza (se mai ve ne fosse stata) della distinzione tra i giochi e le scommesse considerato che nei giochi di cui si occupa la normativa è pressoché inesistente la partecipazione attiva del giocatore al verificarsi dell'evento. Infatti, solo nei giochi di abilità concorre positivamente (o negativamente) il partecipante al verificarsi dell'evento, negli altri casi si può parlare di scommessa così come definita dalla dottrina privatistica.

Analizzando l'attuale disciplina pubblicistica si evince che:

- il termine gioco viene utilizzato per indicare complessivamente il fenomeno ludico[102];

---

[100] Cfr L. 2 agosto 1982, n. 528 che all'art. 2 recita: «*Il **gioco** si articola nelle fasi della raccolta delle **scommesse** ..*». Sulla stessa falsariga, i successivi articoli della legge sull'ordinamento del Lotto usano spesso il termine "scommessa" per indicare la specifica "giocata" svolta dal partecipante al gioco.

[101] Cfr L. 2 agosto 1982, n. 528 che all'art. 1 testualmente: «*L'esercizio del **gioco** del Lotto*».

[102] Un esempio di come il legislatore utilizzi il termine gioco per riferirsi indistintamente a tutte le diverse tipologie si rinviene nell'art. 24, comma 11, della L. 88/09: «*Al fine di contrastare in Italia la diffusione del **gioco** irregolare ed illegale, nonché di perseguire la tutela dei consumatori e dell'ordine pubblico, la tutela dei minori e la lotta al **gioco** minorile ed alle infiltrazioni della criminalità organizzata nel settore dei **giochi**, tenuto conto del monopolio statale in materia di **giochi** di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, e nel rispetto degli articoli 43 e 49 del Trattato CE, oltre che delle disposizioni del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, nonché dei principi di non discriminazione, necessità, proporzionalità e trasparenza, i commi da 12 a 26 del presente articolo recano disposizioni in materia di esercizio e di raccolta a distanza dei seguenti **giochi**: a) scommesse, a quota fissa e a totalizzatore, su eventi, anche simulati, sportivi, inclusi quelli relativi alle corse dei cavalli, nonché su altri eventi; b) concorsi a pronostici sportivi e ippici; c) **giochi** di ippica nazionale; d) **giochi** di abilità; e) scommesse a quota fissa con interazione diretta tra i giocatori; f) Bingo; g) **giochi** numerici a totalizzatore nazionale; h) lotterie ad estrazione istantanea e differita*.». Dello stesso tenore sono le formule utilizzate nell'art. 1, comma 287, della L. 311/04, ove si stabilisce che con apposito provvedimento regolamentare sono stabilite le modalità di distribuzione del gioco su eventi diversi dalle corse dei cavalli, nel rispetto dei seguenti criteri: «*… inclusione, **tra i giochi** su eventi diversi dalle corse dei cavalli, delle **scommesse** a totalizzatore e a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli, dei **concorsi pronostici** su base sportiva, dei **concorsi pronostici** denominati totip, delle **scommesse** ippiche di cui al comma 448, nonché di ogni ulteriore **gioco pubblico**, basato su eventi diversi dalle corse dei cavalli…*».

- in generale ogni qualvolta il legislatore vuole riferirsi a particolari giochi li identifica mediante l'utilizzo di locuzioni che richiamano la categoria alla quale appartengono. Nella pratica questo non si riscontra per i giochi "storici" quali Lotto e lotterie per i quali si rilevano richiami diretti.

Circa i concetti giuridici di gioco e scommessa, la disciplina pubblicistica sembra aderire alle definizioni date in sede civilistica dalla dottrina dominante[103]. Per cui, ammesso che per questa rilevi la distinzione tra le nozioni di giochi e scommesse, entrambi gli istituti sono regolamentati in maniera identica[104].

L'essere sottoposti sostanzialmente alle stesse regole consente di considerare «*fondamentalmente unitario il fenomeno ludico, assuma esso le forme del gioco (interessato) o della scommessa in senso stretto*»[105] e, al contempo, di considerare superfluo ogni sforzo definitorio[106].

Vista l'irrilevanza della distinzione, a mio sommesso parere nella trattazione del gioco sotto l'aspetto amministrativo, vanno poste in luce tutte quelle caratteristiche (quali la necessità di una concessione o autorizzazione per l'esercizio del gioco, la puntuale regolamentazione, il pregnante controllo statale, la necessità di un'appropriata organizzazione ecc.) che danno risalto alla forma del gioco pubblico.

In questo senso la dottrina[107], vista la complessità e la stratificazione della disciplina pubblicistica, ha posto il luce i due profili caratterizzanti:

- il riferimento costante ai giochi organizzati dovuto appunto vi è l'imprescindibile presenza di un soggetto organizzatore;
- il controllo diretto o indiretto dello Stato.

In linea generale, poi, per il diritto amministrativo i giochi si dividono in:

---

[103] DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in *Trattato di diritto amministrativo.* (a cura di CASSESE S.), III, Milano, 2003, p. 3141, afferma che le conclusioni cui sono pervenuti gli scienziati di diritto civile hanno valenza generale e, quindi, utilizzabili anche nello studio del fenomeno ludico dal punto di vista del diritto amministrativo.

[104] In tal senso DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in op. cit., p. 3143, per il quale, nella trattazione dei profili inerenti la materia sembra possibile riferirsi alla categoria generale del gioco, senza che sia necessario distinguere tra le diverse tipologie ad esso riconducibili.

[105] MOSCATI E., *Gioco e scommessa*, in op. cit., p. 153.

[106] DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in op. cit., p. 3144.

[107] DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in op. cit., p. 2666.

- giochi di abilità[108];
- giochi di sorte. In esso vi rientrano i concorsi pronostici[109] .

Vista la sua importanza, va brevemente detto che per il concorso pronostico:

- l'oggetto del concorso pronostico consiste nell'esprimere il pronostico sugli eventi previsti dallo specifico concorso pronostici[110];
- il significato del termine concorso è possibile fare riferimento alle definizioni riportate nell'art. 1 del D.M. 179/2003: "*…l)* ***concorso****, per tutti i concorsi pronostici su base sportiva, l'insieme degli eventi sportivi, disputati anche in più giorni, oggetto del pronostico del partecipante …*".

3.2 Il regime monopolistico che sottende l'organizzazione e l'esercizio dei giochi e delle scommesse. Le ragioni dell'intervento statale in materia di giochi e scommesse.

Dall'articolata e sovrabbondante normativa emerge un dato incontrovertibile: l'attività di organizzazione e gestione dei giochi è riservata[111] esclusivamente allo Stato[112] e ad enti pubblici[113] specificatamente individuati[114].

Le specifiche norme che sanciscono tale assunto spesso non sono facilmente individuabili. La ricostruzione normativa della riserva non è agevole e ciò in considerazione della frammentarietà delle disposizioni sparse qua e là in miriade

[108] Sul concetto di gioco e di scommessa si vedano: l'art. 1 del D.M. 17 settembre 2007, n. 186, recante il "*Regolamento per la disciplina dei giochi di abilità a distanza con vincita in denaro*". I giochi di abilità sono quelli in cui il risultato dipende, in misura prevalente rispetto all'elemento aleatorio, dall'abilità dei giocatori.

[109] SCIACCA C., *Giuochi di abilita e concorsi pronostici (Imposta sui)*,in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, p. 99; DE SENA E., *Concorsi e operazioni a premio, giuochi di abilità e concorsi pronostici nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. III, Torino, 1988, p. 378.

[110] Cfr art. 2 del D.M. 19 giugno 2003, n. 179 intitolato "*Regolamento recante la disciplina dei concorsi pronostici su base sportiva*".

[111] BUSCEMA S. - BUSCEMA A., *I contratti della pubblica amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo* (diretto da SANTANIELLO G.), VII, Milano, 2008, p. 805, evidenzia come l'esercizio pubblico del gioco di sorte è generalmente vietato e punito sotto l'aspetto penalistico e/o amministrativo.

[112] Per DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in op. cit., p. 3146, il sistema che disciplina i giochi ha creato nel settore una situazione di monopolio legale o di diritto in favore dello Stato, che la scienza giuridica ha ricondotto nell'ambito dei monopoli fiscali caratterizzati dal fine primario di conseguire entrate finanziarie.

[113] SACCHETTI L - GRIMALDI F., *Fisco e contabilità per giochi pubblici e scommesse*, Milano, 2009, p. 2, sottolineano come la materia sia caratterizzata da un regime di monopolio statale.

[114] Cfr. artt. 1, Dlgs. 14 aprile 1948, n. 496; 1, L. 2 agosto 1982, n. 528; 4, L. 13 dicembre 1989, n. 401; 1, D.P.R. 8 aprile 1998, n. 169; 4, D.L. 8 luglio 2002, n. 138, D.L. n. 78/09, L. n. 662/96.

di fonti legislative molto spesso non facilmente rintracciabili. Il legislatore di frequente inserisce le disposizioni in materia di gioco all'interno di provvedimenti normativi che disciplinano i settori più vari ed eterogenei: si può passare da un comma che disciplina la materia dei giochi ad un comma successivo che riguarda il personale di una generica amministrazione senza alcun minimo collegamento con i giochi. In buona sostanza, si riscontrano casi di norme in materia di giochi (anche importanti) buttate lì, in una legge che nulla ha a che fare con il settore. Se a ciò si aggiunge il non sempre corretto utilizzo della terminologia ecco che diventa difficile per lo studioso analizzare il settore.

Eventuali deroghe al principio generale sono specificatamente indicate, contemplate e analiticamente disciplinate dalla legislazione, circoscrivibili per lo più ai casi delle manifestazioni a premi e lotterie locali.

L'evoluzione recente della normativa ha, altresì, sottratto ad alcuni enti la riserva che, seppur con riferimento a determinate categorie di eventi, era stata in un primo momento loro accordata: si fa riferimento alle riserve[115] concesse inizialmente al CONI[116] ed all'UNIRE. Va in particolare evidenziato come con riguardo al CONI di fatto è stata sottratta la sua competenza generale in materia di giochi collegati con eventi sportivi che si svolgono sotto la sua gestione e il suo controllo. Gli residua la gestione degli eventi sportivi oltre che una quota dei relativi proventi. Ciò nonostante rimane, almeno formalmente, in capo all'ente l'astratta titolarità della privativa. Di converso, è stata soppressa la privativa dell'UNIRE alla quale residuano unicamente una quota dei proventi legati alle

[115] Come anche osservato da PICCIAREDDA F., *Giuoco – V) Imposta unica sui giuochi d'abilità e concorsi pronostici*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989, p. 1, la *ratio* della privativa delegata di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 496/48 va ricercata nell'esigenza di sopperire al fabbisogno finanziario degli enti pubblici CONI e UNIRE per il raggiungimento delle finalità istituzionali loro affidate, evitando il sovvenzionamento diretto dello Stato. Infatti, gestendo il gioco in luogo dello Stato detti enti acquisiscono direttamente le risorse finanziarie a loro occorrenti composta dalle poste dei giocatori al netto dell'imposta unica, delle spese di gestione e del montepremi. Dello stesso parere è SCIACCA C., *Giuochi di abilita e concorsi pronostici (Imposta sui),*in op. cit., p. 100, nota 2, per il quale la *ratio* della riserva concessa al CONI ed all'UNIRE va ricercata nella necessità di assicurare i mezzi finanziari occorrenti ai medesimi Enti per il raggiungimento dei loro fini istituzionali, evitando di sovvenzionarli direttamente.

[116] Secondi il Cons. St., sez. IV, 4 gennaio 2002, n. 27, *in Cons. Stato*, 2002, I, 10, l'art. 6 del D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496 va interpretato nel senso che sono riservati al Coni sia l'esercizio che l'organizzazione dei giochi di abilità e di concorsi pronostici, salvo l'affidamento delle predette attività al Ministero delle Finanze qualora il Coni non intenda svolgerlo direttamente e restando impregiudicata la possibilità dello stesso di affidarla, ai sensi dell'art. 3, comma 229, L. 28/12/95, n. 549, in concessione a terzi.

scommesse relative alle corse dei cavalli[117]. La differente previsione tra CONI ed UNIRE è stata letta in termini di diverso peso politico dell'uno e dell'atro ente[118]. Recentemente, la disciplina è cambiata così vorticosamente che in breve tempo l'UNIRE è stata prima riorganizzata sotto il nome di ASSI per essere successivamente addirittura soppressa[119].

Nell'ambito dei giochi organizzati l'unica eccezione alla riserva statuale è quella concessa a determinati enti morali senza fini di lucro. Ciò si spiega nella garanzia che offrono tali enti contro i pericoli e i rischi propri del gioco organizzato, frutto sia della precisa individuazione dell'ente che dell'analitica disciplina la quale contiene limiti sia all'ammontare che alla diffusione del gioco.

Con il D.Lgs. 9 aprile 2003, n. 70, emanato in attuazione della Direttiva 2000/31/CE relativa alla disciplina di taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione nel mercato interno, con particolare riferimento al

---

[117] Sul punto lucidamente è stato osservato da PARADISO M., *op.cit.*, p. 269 come «*le recenti innovazioni legislative per la verità non hanno testualmente soppresso la riserva, sancita a favore dell'Unire, dall'art. 6, d.lgs. 14 aprile 1948, n. 496, concernente "l'esercizio di giuochi di abilità e concorsi pronostici… connessi con manifestazioni sportive organizzate o svolte sotto il controllo" di tale ente. E tuttavia è univoco sia il disposto dell'art. 3, comma 77, della legge n. 662/1996, là dove prevede che "l'organizzazione e la gestione dei giochi e delle scommesse relativi alle corse dei cavalli… sono riservate ai Ministeri, … sia quanto statuito dall'art. 1, comma 2, del d.p.r. n. 169/1998, ove si sancisce che "l'esercizio delle scommesse … è esclusivamente riservato ai Ministeri" delle politiche agricole e delle finanze, che esercita altresì il totalizzatore nazionale. A ciò si aggiunga che non è stata ribadita la 'riserva' a suo favore come invece, e sia pure solo formalmente, è previsto con il Coni. Tali innovazioni peraltro non mi sembrano percepite dalla dottrina, che continua a parlare di monopolio dell'Unire…* ». In giurisprudenza dello stesso avviso *ex multis* Cass. 30 dicembre 2011, n. 30773.

[118] PARADISO M., *I singoli contratti.,* in op. cit., p. 193.

[119] Con legge 15 luglio 2011 n. 111 l'UNIRE è stato trasformato in Agenzia per lo sviluppo del settore ippico - ASSI - con il compito di promuovere l'incremento e il miglioramento qualitativo e quantitativo delle razze equine, gestire i libri genealogici, revisionare i meccanismi di programmazione delle corse, delle manifestazioni e dei piani e programmi allevatoriali, affidare, ai sensi del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, il servizio di diffusione attraverso le reti nazionali ed interregionali delle riprese televisive delle corse, valutare le strutture degli ippodromi e degli impianti di allevamento, di allenamento e di addestramento, secondo parametri internazionalmente riconosciuti. Con legge n. 135 del 7 agosto 2012, pubblicata sulla G.U. n. 189 del 14 agosto 2012, è stata disposta la soppressione dell'ASSI ed il trasferimento delle funzioni al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali ed all'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Con decreto del 17 agosto 2012, il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali ha delegato il dott. Francesco Ruffo Scaletta, sino alla data di adozione dei decreti di ripartizione delle funzioni dell'ASSI e delle relative risorse umane, strumentali e finanziarie, allo svolgimento - avvalendosi dell'attuale struttura dell'Agenzia - delle attività di ordinaria amministrazione già facenti capo all'Agenzia per lo sviluppo del settore ippico, ivi comprese le operazioni di pagamento e riscossione a valere sui conti correnti già intestati alla medesima Agenzia e l'emanazione di tutte le disposizioni necessarie per il regolare funzionamento degli uffici. Ad ogni buon conto, considerato che la soppressione dell'ente è avvenuta solo a pochi mesi dal presente lavoro e vista l'importanza assunta fino ad ora dall'ente nell'ambito dei giochi, nel prosieguo si continuerà a fare riferimento all'UNIRE, sottolineando, qualora ve ne fosse bisogno, le specifiche conseguenze della sua scomparsa.

commercio elettronico, è stato, tra l'altro, stabilito che l'attività di prestazioni di servizio on line non è soggetta a preventiva autorizzazione. Tuttavia, coerentemente con la disciplina generale, si è provveduto ad escludere dall'applicazione del decreto «*…i giochi d'azzardo, ove ammessi, che implicano una posta pecuniaria, i giochi di fortuna, compresi il Lotto, le lotterie, le scommesse, i concorsi pronostici e gli altri giochi definiti dalla normativa vigente, nonché quelli nei quali l'elemento aleatorio è prevalente*»[120].

Le ragioni[121] del monopolio in materia di giochi[122] vanno ricercate essenzialmente:

- nel contrasto all'infiltrazione di organizzazioni criminali e all'offerta di gioco illegale[123];
- nella tutela della sicurezza[124] e dell'ordine pubblico[125] ed del buon costume[126];

---

[120] Art. 1 del D.Lgs. n. 70/03

[121] In merito ai motivi per i quali lo Stato autorizza il gioco d'azzardo TORRE P., *Teoria dell'imposta sul giuoco,* in op. cit., p. 7, afferma che è storicamente provato che lo Stato non si è fatto mai iniziatore di attività di gioco, ma è stato costretto ad intervenire, anche assumendo in proprio il gioco stesso, quando, dimostrandosi praticamente insopprimibile l'attività ad esso connessa, si è reso necessario l'intervento statale per evitare le peggiori conseguenze del gioco lasciato a libera speculazione.

[122] SBORDONI S., *Giochi concessi e gioco on line,* op. cit., p. 39, individua le ragioni del monopolio fiscale nei seguenti tre motivi: contrastare l'interferenza di infiltrazioni criminali e l'offerta del gioco illegale; tutelare l'ordine pubblico ed il buon costume, che potrebbero essere compromessi dalla pericolosità sociale insita nel gioco; garantire la redistribuzione a favore dell'intera comunità delle entrate derivanti dal gioco.

[123] La Cass. SS.UU. 18 maggio 2004, n. 23272, rileva che «*la legislazione italiana, volta com'è a sottoporre a controllo preventivo e successivo la gestione delle lotterie, delle scommesse e dei giochi d'azzardo, si propone non già di contenere la domanda e l'offerta del gioco, ma di canalizzarla in circuiti controllabili al fine di prevenirne la possibile degenerazione criminale, sicché tale legislazione risulta compatibile col diritto comunitario. Questa finalità è ben individuata nella relazione conclusiva della Commissione parlamentare di indagine conoscitiva sul settore dei giochi e delle scommesse, recentemente approvata il 26.03.2003, laddove sottolinea che "le esigenze di bilancio che ispirano la politica espansiva: n.d.r. devono trovare un rigoroso limite nella conferma dei compiti di tutela dell'ordine pubblico e della salute dei cittadini, che potrebbero essere messi in pericolo da una diffusione incontrollata, indiscriminata e senza regole di tipologie di giochi e scommesse" (Senato, 14^ Legislatura, Doc. 17^ n. 10, pag. 3)*». La Corte rileva anche il fatto che il sistema così posto «*appare idoneo a soddisfare quella imperativa esigenza di ordine pubblico che tende a contrastare le possibili degenerazioni criminali del settore, quali frodi, riciclaggio del denaro sporco, usura e simili*».

[124] Il TAR Lazio 31 maggio 2005, n. 4296 sottolinea che la *ratio* storica di cui alla riserva dell'art. 1 del D.Lgs. n. 496/48 risiede nei rilevanti interessi coinvolti nel gioco, quali le esigenze di contrasto del crimine e, più in generale, di ordine pubblico, di fede pubblica, la necessità di tutela dei giocatori, di controllo di un fenomeno che è suscettibile di coinvolgere flussi cospicui di denaro a volte di provenienza illecita e non a caso le norme sul gioco sono inserite nel R.D. n. 773 del 1931.

[125] La Corte Cost. 21 giugno 2004, n. 185, sostiene che la norma incriminatrice di cui all'art. 718 c.p. e ss. «*è espressione non irragionevole di quella discrezionalità del legislatore di cui si è appena detto, sebbene la ratio dell'incriminazione 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*

- nel perseguire la tutela dei consumatori[127];
- nella tutela dei minori e nella lotta al gioco minorile[128];
- nell'assicurare allo Stato cospicue entrate finanziarie[129].

La riserva legale in materia di giochi consente all'Amministrazione pubblica l'opportunità di scegliere le concrete modalità di gestione del servizio pubblico[130].

Tra le diverse opzioni si rinviene innanzitutto la gestione diretta del servizio il cui concreto svolgimento si caratterizza per la complessità dell'attività economica connessa al gioco. Infatti, la gestione delle attività di gioco, soprattutto con riferimento a particolari formule di scommesse, non si risolve in semplici attività materiali ma, bensì, richiede l'utilizzo di particolare figure tecniche che si occupino di settori spesso altamente specializzati. Si pensi a titolo semplificativo allo sviluppo delle piattaforme informatiche necessarie per l'esercizio dei giochi on line, dei complessi algoritmi sottesi al calcolo delle quote da attribuire alle diverse scommesse ecc..

---

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., 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 stessa preoccupazione è stata del resto avvertita anche a livello comunitario: la Corte di giustizia, in più di una occasione (sentenza 21 ottobre 1999, causa C-67/98 e sentenza 24 marzo 1994, causa C-275/92), ha affermato che spetta agli Stati membri determinare l'ampiezza della tutela dell'impresa con riferimento al gioco d'azzardo ed ha fondato la discrezionalità di cui devono godere le autorità nazionali, oltre che sulle sue dannose conseguenze individuali e sociali, proprio sugli elevati rischi di criminalità e di frode che ad esso si accompagnano».

[126] DI NITTO T., *Giochi e scommesse,* in op. cit., p. 2666.

[127] Il Cons. Stato 1 marzo 2006, n. 962, con riferimento all'esercizio delle scommesse ippiche ha sancito che «*l'attività di raccolta scommesse e di organizzazione/esercizio di concorsi pronostici, riservata allo Stato e ad altre amministrazioni, integra, alla stregua dell'ordinamento vigente, un servizio pubblico suscettibile di concessione in gestione a terzi (Cassazione, sezioni unite, Ordinanza 1° aprile 2003, n. 4994; Cons. St., VI, 22 aprile 2004, n. 2330), in relazione al quale 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 (Cass. Pen., sez. un., 26 aprile 2004, n. 3272)*».

[128] In tal senso va letto l'art. 24, comma 11, della L. 88/09 che disciplina i giochi a distanza «*al fine di … perseguire … la tutela dei minori … tenuto conto del monopolio statale in materia di giochi*».

[129] DI NITTO T., *Giochi e scommesse,* in op. cit., p. 2666.

[130] TORRE P., *Teoria dell'imposta sul giuoco,* in op. cit., p. 7, evidenzia che nella gestione monopolistica è implicita l'imposizione di regole che determinano a favore del monopolista un vantaggio sicuro. Per l'Autore il vantaggio del monopolista è rappresentato dalla differenza tra quello che si dovrebbe pagare qualora il gioco si svolgesse a condizioni di perfetta parità, tra organizzatore e giocatore, e quello che effettivamente si paga.

A questa forma di gestione si aggiunge l'alternativa data dall'utilizzo dell'istituto giuridico della "concessione amministrativa".

La concessione in materia di giochi è riconducibile allo schema della concessione di servizio pubblico[131], mediante la quale vengono affidate a terzi le attività e le funzioni pubbliche relative ai giochi pubblici.

3.3 L'organizzazione e l'esercizio del gioco pubblico mediante concessione.

Come dinanzi detto la gestione dei beni e delle attività pubbliche non sempre viene direttamente effettuata dalla pubblica amministrazione. Il raggiungimento degli interessi generali con efficienza ed efficacia può richiedere la necessità di demandare a terzi la gestione dei beni e servizi pubblici. Ciò materialmente può avvenire tramite l'istituto giuridico della concessione amministrativa. Essa rappresenta il tipico provvedimento amministrativo con il quale vengono conferiti a soggetti privati nuove posizioni giuridiche con conseguente ampliamento della propria sfera giuridica.

In particolare, la concessione di servizi pubblici crea nel concessionario il diritto esclusivo ad esercitare determinate attività.

L'istituto ha visto un massiccio utilizzo nella materia dei giochi pubblici[132]. È stato così disegnato un sistema basato essenzialmente sulla riserva pubblica del servizio *de quò* e sulla possibilità di concessione ad altri soggetti[133] secondo lo schema della concessione-contratto, previa individuazione dei contraenti privati secondo le procedure dell'evidenza pubblica[134].

Secondo tale impostazione, a fronte della riserva statale il concessionario agisce come incaricato di un pubblico servizio e, stante la sua funzione, è soggetto

---

[131] BALDARI C, ARGENTINO P., DI BLASIO M.T., *Diritto e fisco nel mondo dei giochi,* Milano, 2012, p. 27. Parla di attività e funzioni pubbliche anche il D.M. 19 giugno 2003, n. 173, recante il "*Regolamento recante la disciplina dei concorsi pronostici su base sportiva*", quando nel circoscrivere il significato di alcuni termini definisce la concessione come «*l'atto di affidamento ai concessionari di* ***attività e funzioni pubbliche*** *relative ai concorsi pronostici*».

[132] La Cass SS.UU. 1 aprile 2003, n. 4994 ha statuito che l'attività di organizzazione e di esercizio di concorsi pronostici, di cui al D.Lgs. 14 aprile 1948 n. 496 e succ. mod., riservata allo Stato o ad altre pp.aa., integra, alla stregua dell'ordinamento vigente, un servizio pubblico che può essere concesso in gestione a terzi.

[133] v. Cons. St., IV, 29 settembre 2005, n. 5203.

[134] Cons. Stato 1 marzo 2006, n. 962

al controllo della Pubblica Amministrazione concedente e al regime autorizzatorio di pubblica sicurezza. Ciò stante, chi intende esercitare i giochi pubblici deve ottenere sia la concessione amministrativa da parte dell'AAMS che la "licenza di polizia" da parte della competente Questura.

La *ratio* del sistema concessorio nel settore del gioco pubblico è stata rinvenuta dalla dottrina[135] nell'esigenza di creare un mercato aperto e nel contempo regolato e controllato.

3.4 Le fonti della disciplina pubblicistica.

La disciplina amministrativistica in materia di giochi è caratterizzata da eterogeneità e frammentarietà. Le regole sono sparse all'interno di una miriade di fonti primarie e secondarie non coordinate frutto, molto spesso, di primarie esigenze legate all'incessante fabbisogno finanziario statale. A causa del preminente interesse erariale la materia è interessata da un continuo e costante (se non crescente) e farraginoso intervento statale che obbliga gli interpreti a districarsi tra innumerevoli norme di carattere sia normativo che regolamentare emesso dagli organi più svariati (Parlamento, Governo, Ministero dell'economia, Agenzia delle entrate, AAMS, Autorità garanti, soggetti privati).

Tale situazione è stata più volte denunciata sia dalla dottrina che dalla stessa giurisprudenza costituzionale[136] .

L'importanza delle fonti primarie è la logica conseguenza della natura dei particolari interessi tutelati sottesi al settore dei giochi (ordine pubblico e pubblica sicurezza); per cui lo Stato ha legislazione esclusiva nella materia posto che con riferimento:

- al gioco d'azzardo – vietato dall'art. 718 c.p. – trova applicazione l'art. 117, lettere l) Cost. sia in considerazione dell'aspetto penale che di quello dell'ordine pubblico che involge la materia;

---

[135] SBORDONI S., *Giochi concessi e gioco on line*, op. cit., p. 118.

[136] Nella Corte Cost., 24 giugno 20047, n. 185, il giudice delle leggi ha evidenziato come «*del resto la stessa giurisprudenza costituzionale ha richiamato la necessità di una disciplina organica e razionalizzatrice della materia, sollecitando il legislatore nazionale a provvedere in tal senso*».

- ai giochi autorizzati trova applicazione l'art. 117, lettere h) Cost. in quanto rileva l'aspetto legato alla pubblica sicurezza.

Tuttavia, nei fatti la preminenza delle fonti primarie viene notevolmente ridimensionata a vantaggio delle fonti secondarie e in particolar modo dei provvedimenti emessi dall'organo titolare delle funzioni in materia di giochi: l'AAMS. Come avremo modo di illustrare all'interno della trattazione, non si può non vedere come il legislatore abbia di fatto delegato la sostanziale disciplina della materia all'Amministrazione autonoma dei monopoli statali tramite vere e proprie deleghe in bianco.

A questi si aggiungono i provvedimenti delle questure alle quali la normativa attribuisce:

- la potestà di rilasciare le licenze di cui agli artt. 86 e 88 del T.U.L.P.S.;

- nonché l'onere di individuare i giochi da vietare nel pubblico interesse ai sensi dell'art. 110 del T.U.L.P.S..

Volgendo lo sguardo agli atti normativi, è tuttavia possibile rinvenire la base della disciplina sui giochi nei seguenti provvedimenti:

- *in primis* nel decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496 e nel relativo regolamento di esecuzione, D.P.R. 18 aprile 1951, n. 581, per quanto riguarda l'organizzazione e l'esercizio dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici. La normativa nasce dall'esigenza di disciplinare le nuove attività di gioco che si erano venute sviluppando, limitare i profitti dei privati, incamerandoli allo Stato mediante un nuovo tributo, anche per attenuare la concorre al Lotto pubblico[137];

- nell'art. 88 del Regio decreto del 18 giugno 1931, n. 733 (T.U.L.P.S.), per quanto riguarda le scommesse in genere;

- negli artt. 718 c.p. e ss. per ciò che attiene i giochi d'azzardo;

- nella legge 13 dicembre 1989, n. 401 per gli aspetti penali dei giochi pubblici in generale;

[137] Così REPACI F. A., *L'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici*, in Rivista di dir. fin. e sc. delle fin., 1952, Vol. XI, I, p. 209.

- nella legge 2 agosto 1982, n. 528, recante norme per l'ordinamento del gioco del Lotto, e nel D.P.R. 16 settembre 1996, n. 560, che ne costituisce il regolamento di esecuzione;
- nella legge 4 agosto 1955, n. 722 e nel D.P.R. 20 novembre 1948, n. 1677 per ciò che riguardano le lotterie nazionali e locali;
- nell'art. 22, comma 6 del decreto legge del 1° luglio 2009, n. 78, convertito in legge dall'art. 1, comma 1, della legge 3 agosto 2009, n. 102 che sancisce che *la gestione e l'esercizio delle* ***lotterie nazionali ad estrazione differita*** *restano in ogni caso riservati al Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, che vi provvede direttamente ovvero mediante una società a totale partecipazione pubblica;*
- nel D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430 per quanto concerne i concorsi e le operazioni a premio, le tombole e le pesche;
- nell'art. 3, comma 229, della L. 549/95;
- nell'art.3 della L. 23 dicembre 1996, n. 662 in base al quale l'organizzazione e la gestione dei giochi e delle scommesse relativi alle corse dei cavalli sono riservate ai Ministeri delle finanze e delle risorse agricole, alimentari e forestali. Con particolare riferimento alle scommesse l'art. 4 del D.P.R. n. 169/98 vieta qualunque forma di scommessa non contemplata nello stesso decreto presidenziale.

Comunemente nella maggior parte degli scritti che hanno ad oggetto il fenomeno ludico la riserva dello Stato in materia di giochi viene fatta risalire all'art. 1 del D.Lgs. n. 496/98. Tuttavia, il dato testuale non consente a *prima facie* di fondare su tale norma il monopolio statale sui giochi. Infatti, la lettera della norma si riferisce esplicitamente ai *giochi di abilità ed ai concorsi pronostici*. Non vengono richiamate le scommesse. Pertanto, l'ambito applicativo della norma va individuato mediante un'interpretazione sistematica che tenga conto delle disposizioni in materia di giochi. In particolare, l'ipotesi per cui la norma involga tutte le tipologie di gioco, che non tenga conto dei diversi concetti che possono assumere i giochi e le scommesse, sembra potersi rinvenire implicitamente dalle disposizioni che richiamano tale disposizione. Tra le tante:

- art. 1, comma 64 della L. n. 220/10 che nell'indicare le ragioni sottese a determinate innovazioni introdotte in materia di giochi e scommesse, fa riferimento al generale *monopolio statale in materia di giochi di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496*;
- art. 1, comma 77 della L. n. 220/10 che nel disporre l'aggiornamento delle dello schema-tipo delle convenzioni accessive alle concessioni richiama indistintamente il *monopolio statale in materia di giochi di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496*;
- tutti i decreti direttoriali che nel proprio preambolo riportano pressoché costantemente la dicitura: "v*isto il decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, e successive modificazioni, concernente la disciplina delle attivita' di gioco*".

Inoltre, a mio sommesso parere ritengo che la locuzione "concorsi pronostici" sia da assimilare al termine scommesse. Tale conclusione è il frutto di considerazioni sia letterali (il concorso pronostico non è altro che una scommessa plurima ovvero su più eventi) che sistematiche. A tal proposito l'art. 3, comma 229, della L. 549/95, nel consentire che «*l'organizzazione e l'esercizio delle scommesse a totalizzatore e a quota fissa riservate al CONI sulle competizioni sportive organizzate o svolte sotto il proprio controllo può essere affidata in concessione a persone fisiche, società ed altri enti che offrano adeguate garanzie*», di fatto implicitamente assimila tutte le scommesse (sia a totalizzatore che a quota fissa) ai concorsi pronostici. Ciò è evidente se si considera che le uniche attività riservate al CONI sono, ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 496/48, quelle di cui all'art. 1 del medesimo decreto legislativo ossia i giochi d'abilità e i concorsi pronostici connessi con manifestazioni sportive organizzate o svolte sotto il controllo dell'ente stesso.

Un caso a parte rappresentano le case da gioco. Nel nostro ordinamento non esiste un provvedimento normativo a carattere generale che ne regolamenti la disciplina. La loro legittimazione è lasciata a singoli provvedimenti legislativi che derogano al generale divieto dell'esercizio del gioco d'azzardo sancito dall'art. 718 c.p.. In particolare, il casinò di:

- San Remo è stato istituito dal r.d.l. 22 dicembre 1927, n. 2448;

- Campione d'Italia è stato aperto in virtù del r.d.l. 2 marzo 1933, n. 201;
- Venezia trova fondamenta nel r.d.l. 16 luglio 1936, n. 1404;
- San Vincent si basa su un particolare quanto discusso d.p. della Calle d'Aosta 3 aprile 1946, n. 241/3.

3.5 (Segue) La natura dei decreti direttoriali AAMS.

In materia di giochi e scommesse un ruolo fondamentale assumono i decreti direttoriali emanati dall'AAMS. Infatti, in virtù del tecnicismo che involge la materia e del grado di dettaglio occorrente per la regolamentazione dei giochi, è costante l'intervento dell'AAMS nel disciplinare i vari aspetti organizzativi, contrattuali ed amministrativi in generale.

Ciò ha ingenerato forti dubbi circa la legittimità dei provvedimenti emanati dall'AAMS.

Con particolare riferimento alla regolamentazione dei giochi a distanza, gli operatori del settore hanno dubitato della legittimità dell'AAMS ad assumere atti regolamentari di disciplina dei rapporti tra la stessa ed i concessionari, nonché tra questi e i punti di commercializzazione, lì dove un siffatto potere parrebbe privo di una copertura legislativa, con conseguente lesione della riserva di legge relativa prevista dall'art. 41 della Costituzione in *subjecta* materia.

Sul punto si è espresso il Consiglio di Stato con sentenza del 12 maggio 2010, n. 2841.

In tale occasione i giudici amministrativi hanno evidenziato l'esistenza di una serie di disposizioni di rango primario che conferiscono ad AAMS il potere di definire, con atti regolamentari o comunque con provvedimenti a contenuto sostanzialmente normativo gli aspetti relativi all'assetto organizzativo dei giochi e alle modalità di distribuzione degli stessi. In particolare, il Consiglio di Stato ha fatto riferimento ai seguenti provvedimenti:

- il D.L. n. 138/2002 che all'art.4 attribuisce ad AAMS una generale ed esclusiva competenza in materia di organizzazione ed esercizio dei giochi, delle scommesse e dei concorsi pronostici;

- la legge n. 311 del 2004 che all'art.1 comma 287 demanda ad AAMS l'attuazione di nuove modalità di distribuzione delle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli e su eventi non sportivi, da adottare nel rispetto della disciplina comunitaria e nazionale;
- la legge 2 dicembre 2005 n. 248 che all'art.11 *quinquiesdecies* espressamente delega AAMS a regolamentare e comunque disciplinare la raccolta on line dei giochi e delle scommesse;
- il D.L. n. 223 del 2006, convertito nella legge n.248/2006 (c.d. decreto Bersani) che all'art.38 al fine di contrastare la diffusione del gioco irregolare ed illegale, l'evasione e l'elusione fiscale nel settore del gioco, nonché di assicurare la tutela del giocatore, delega l'AAMS ad emanare i regolamenti di cui all'art.16 comma 1 della legge 13 maggio 1999 n. 133 per disciplinare particolari aspetti.

A parere dei Giudici quelle testé riportate costituiscono le disposizioni con cui il legislatore nazionale ha conferito ad AAMS il potere di regolamentare la raccolta a distanza delle scommesse, del gioco del Bingo, delle lotterie istantanee e differite e la presenza di siffatte prescrizioni di rango primario legittima, con le finalità di perseguimento di interesse pubblico ivi espressamente indicate, l'Amministrazione dei Monopoli ad intervenire in *subjecta* materia, appunto, con un regolamentazione che non può non incidere sulle posizioni dei soggetti del rapporto trilaterale in tale contesto evidenziate (AAMS, concessionari e titolari dei punti di vendita).

Nella specie, i Giudici osservano che per disciplinare la raccolta dei giochi a distanza (e quindi l'organizzazione della rete distributiva dei punti di commercializzazione) non occorreva come (erroneamente) affermava il TAR, l'emanazione di regolamenti delegificanti ex art. 17 della legge n. 400/88, giacché l'intermediazione con la riserva (relativa) di cui all'art.41, ben era assicurata dalla presenza delle previsioni normative di rango primario sopra riportate, restando a carico di AAMS il potere di disciplinare gli aspetti della materia con gli strumenti tradizionalmente riconosciuti sussistenti in capo alla P.A. per farsi luogo all'esercizio di un funzione normativa di rango secondario.

Quindi per la Corte gli atti contestati nel giudizio sono dei regolamenti che, quanto agli aspetti formali e di formazione, non abbisognano dell'iter procedurale scandito per i regolamenti c.d. governativi e/o delegificanti e, quanto al contenuto sostanziale da essi recati, ben possono assolvere alla funzione di dettare una precipua disciplina dei rapporti su cui vanno ad incidere.

In altri termini, come peraltro già statuito dal Consiglio di Stato, (cfr Sezione Atti normativi 11/7/2005) gli atti di natura regolamentare di qualsiasi livello essi siano, in quanto espressione della potestà attribuita all'amministrazione di incidere, integrandola ed arricchendola, su un preesistente e sovrastante disciplina legislativa, non possono che avere natura normativa.

Ai fini, quindi, della individuazione della natura dell'atto, il Consiglio di Stato ha affermato che non operando un principio di tipicità delle fonti, con riferimento agli atti di formazione secondaria, deve soccorrere una indagine di tipo sostanzialistico (secondo la metodologia costantemente utilizzata anche dalla Corte costituzionale), non rilevando, in senso contrario, il mancato rispetto delle prescrizioni contenute nell'art.17, 4 comma, della legge n. 400/88, consistenti nell'utilizzo del *nomen juris* "regolamento" e nella sottoposizione dell'atto al Consiglio di Stato per il parere e alla Corte dei conti per il visto e la registrazione.

L'ipotesi interpretativa del Consiglio di Stato, ancorché si riferisca a vicende diverse, possono essere trasposte con le dovute accezioni nell'ambito della materia tributaristica ove la riserva di legge è contenuta nell'art. 24 Cost..

3.6 Il gioco pubblico sotto l'aspetto amministrativo.

Del mondo dei giochi si interessa anche la disciplina pubblicistica che regolamenta, anche minuziosamente, l'organizzazione e l'esercizio delle relative attività.

Il consistente interessamento della normativa pubblicistica verso il fenomeno ludico ha dato sfogo a una miriade di provvedimenti di varia natura dispersi qua e là nei meandri del diritto positivo, spesso frutto di logiche distorte o peggio di interessi meramente finanziari in contrasto con i più basilari principi costituzionali.

Come si avrà modo di constatare nel prosieguo della trattazione, l'intero mondo dei giochi, in considerazione dell'importanza raggiunta sotto il profilo economico-sociale-culturale, richiederebbe l'emanazione di un testo unico che riordini coerentemente l'intera materia. L'esigenza della codificazione è da tempo sentita in Italia. Gli obiettivi da perseguire sono lo sfoltimento e la ricomposizione su basi sistematiche dell'immensa normativa vigente.

Premesso ciò, va innanzitutto evidenziato come, differentemente dalla normativa civilistica, l'ambito di interesse della disciplina pubblicistica è ristretto a fattispecie ben individuate[138]. Infatti, mentre nel settore privato assume rilevanza giuridica ogni gioco e scommessa a cui si affianchi un interesse economico, nella materia pubblicistica assumono importanza quelle fattispecie caratterizzate dalla presenza di una singolare figura (organizzatore) cui si affiancano particolari modalità attuative.

Come anzidetto, anche in questo settore dell'ordinamento giuridico, come accade nel diritto civile, è assente una nozione uniforme di gioco e scommessa. Anzi, analizzando i provvedimenti che interessano la materia si scorge facilmente come spesso il legislatore utilizzi lemmi diversi per individuare una stessa fattispecie o ingenerando confusione negli interpreti.

La disciplina pubblicistica del fenomeno ludico interessa sostanzialmente le forme di gioco rientranti nel novero delle scommesse organizzate o svolte in determinati luoghi (case da gioco) nonché specifici fenomeni circoscritti nel tempo, nel luogo e nella soggettività. Come si avrà modo di constatare la disciplina si presenta particolarmente complessa a causa delle diverse norme emanate nel tempo che hanno prodotto una stratificazione legislativa di per sé di difficile lettura[139]. La normativa è complessa e frastagliata, contenuta in miriadi di provvedimenti di natura legislativa e regolamentare non sempre tra loro coordinati, che nella sua dinamica è soggetta a continui aggiornamenti.

Richiamando la tripartizione a suo tempo vista nella trattazione civilistica dell'argomento, si può dire che il fenomeno regolamentato dalle norme

[138] CASTELLUZZO M., *Giuoco – IV) Giuochi d'abilità e concorsi pronostici – Dir. amm.*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989, p. 1.
[139] DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in op. cit., p. 3144.

amministrative ricade nella categoria dei giochi leciti (distinti da quelli vietati e da quelli tollerati).

È stato lucidamente sostenuto[140] come la disciplina pubblicistica sia caratterizzata da due profili:

- **organizzazione**: il complesso di norme (legislative e regolamentari) che regolano la materia dei giochi si riferiscono essenzialmente a quelle manifestazioni nelle quali interviene un'organizzazione (più o meno complessa), per cui la gestione del gioco è affidata ad un soggetto (pubblico o privato) che ne consente la partecipazione ad una pluralità di soggetti.

  In base al tipo ed alla struttura del gioco l'organizzatore assume la veste di:

  - ✓ **scommettitore**, nel qual caso il soggetto si assume interamente il rischio dell'evento. Ciò accade nelle ipotesi dei giochi strutturati secondo il fascio di contratti bilaterali. Sul punto è interessante riportare una recentissima tesi secondo cui alcuni contratti qualificati dalla dottrina come aleatori in senso proprio di fatto sono disciplinati in modo tale che l'organizzatore non assume l'alea in senso stretto[141]. L'autore evidenzia alcuni casi in cui l'alea non si differenzia dal comune rischio di impresa;
  - ✓ **intermediario**, per cui lo stesso non si assume il rischio dell'evento. È il caso di tutti i concorsi pronostici ed in genere di tutti i giochi a totalizzatore.

  In virtù delle peculiarità che caratterizzano la materia il soggetto che organizza e gestisce il gioco deve obbligatoriamente assumere la veste di **gestore professionale**. Trattasi di una prerogativa implicita nell'autorizzazione e richiesta dalle modalità applicative dei singoli giochi. Il fatto che l'organizzatore sia un gestore professionale implica l'esercizio delle attività secondo profili di:

  - ✓ **sistematicità;**

[140] DI NITTO T., *op.cit.*, p. 2666.
[141] PARADISO M., *I singoli contratti*, op. cit., p. 161.

- ✓ **continuità**[142];
- ✓ **competenza**, nell'ottica di un'accorta previsione e distribuzione dei rischi contenuti negli accordi contrattuali è necessario che il soggetto abbia direttamente o indirettamente apposite competenze,

che consentano, tra l'altro, di invitare al gioco una pluralità di persone onde la potenziale "sottoscrizione" su tutto il territorio nazionale;

- **controllo statale**: i giochi e le scommesse consentiti dallo Stato sono soggetti al controllo diretto o indiretto dello stesso. Il **controllo diretto** avviene mediante l'istituzione di una riserva che consente unicamente allo Stato o ad altro Ente pubblico (o per esso) l'esercizio dell'attività economica. Il **controllo indiretto** viene attuato mediante la previsione di un'autorizzazione amministrativa cui sono soggetti determinati giochi. Le ragioni che vengono comunemente addotte a giustificazione del controllo statale sono sinteticamente riassumibili:
  - ✓ nella finalità di raccogliere risorse finanziarie aggiuntive rispetto alle entrate tributarie ed extratributarie;
  - ✓ tutelare l'ordine pubblico e il buon costume;
  - ✓ tutelare i partecipanti visti sia come consumatori che persone.

In conclusione, la fattispecie di cui si occupa la disciplina pubblicistica può essere riassunte nell'endiadi "**gioco pubblico**".

3.7 L'individuazione e la classificazione dei giochi.

L'AAMS, cui sono demandate tutte le corrispondenti funzioni in materia, suddivide i giochi e le scommesse secondo le seguenti tipologie:

- Lotto e giochi opzionali;
- Giochi numerici a totalizzatore, cui fanno parte il SuperEnalotto, il SuperStar, il Si VinceTuttoSuperEnalotto, l'Eurojackpot;

[142] Requisiti, peraltro, inderogabilmente richiesto per la l'affidamento del gioco in concessione per cui nel caso in cui si dovesse sospendere l'attività di gioco da parte dell'operatore questi si pone al rischio di vedersi revocare la concessione stessa.

- Giochi a base sportiva, cui appartengono il Totocalcio, il Il9, il Totogol, le scommesse a quota fissa, il Big Match e il Big Race;
- Giochi a base ippica, cui appartengono l'ippica nazionale, l'ippica internazionale, il V7;
- Apparecchi da intrattenimento, cui fanno parte le Newslot e gli apparecchi da intrattenimento senza vincite in denaro;
- Giochi di abilità, carte, sorte a quota fissa;
- Lotterie;
- Bingo.

Ciò stante, con riferimento ad ogni singola tipologia di gioco – a cui io aggiungerei le case da gioco e i concorsi e le operazioni a premio -, vengono di seguito brevemente descritte le modalità di svolgimento.

3.8 I singoli giochi: brevi cenni sulle regole di svolgimento[143] e sulla normativa settoriale di riferimento.

Il panorama dei giochi e delle scommesse ha raggiunto una complessità tale da contrastare con la semplicità delle corrispondenti regole che sottendono il gioco.

La disciplina dei singoli giochi è il portato di un complesso numeroso ed eterogeneo di regole che, nel corso del tempo, si sono progressivamente arricchite di svariati interventi legislativi e regolamentari.

Le ragioni di un così poderoso e massiccio intervento pubblicistico vanno ricercate nelle summenzionate motivazioni poste a sostegno del monopolio statale.

Ordunque, in considerazione del consistente numero di provvedimenti afferenti i singoli giochi, vengono di seguito evidenziati i principali atti normativi che disciplinano la specifica tipologia.

[143] Per la descrizione sintetica delle modalità di gioco si è per lo più ripreso quanto contenuto nel sito internet di AAMS.

3.8.1 Lotto e giochi opzionali.

3.8.1.1 Lotto.

Vista l'importanza storico sociale, si ritiene dovuto un breve cenno storico sul gioco del "Lotto". Il Lotto deriva dalla pratica in uso a Genova, nel XVI secolo, che consisteva nello scommettere su cinque, tra 120 nomi di nobili genovesi, che sarebbero stati prescelti tra i membri del Serenissimo Collegio. A Torino, nel 1674, questa stessa modalità di gioco prende il nome di "*Lotto della zitella*", poiché a ciascun numero è abbinato il nome delle ragazze povere ed i proventi del sorteggio vengono distribuiti loro in dote. Il gioco, in ragione della sua semplicità, si estende ad altre città italiane, nonostante i tentativi di proibire le scommesse e le minacce di scomunica. Nel 1731, tuttavia, lo Stato Pontificio ne autorizza l'esercizio, destinandone i proventi al finanziamento di opere architettoniche e di pubblica utilità, quali la costruzione della Fontana di Trevi e la bonifica delle paludi pontine. Le estrazioni dei numeri, col tempo, divengono sempre più numerose; da quelle annuali si giunge progressivamente a quelle settimanali, svolte tradizionalmente il sabato[144].

Con l'unificazione dello Stato italiano il Lotto viene a questi avocato. In particolare, con L. 27 settembre 1863, n. 1483, fu istituito il gioco del Lotto con il fine di contribuire al risanamento economico del Paese in considerazione della grave situazione economica e finanziaria che si era determinata dopo l'unificazione del Regno d'Italia. Successivamente, sono intervenute altre disposizioni volte a disciplinare compiutamente la materia. Tra questi si registrano "testo unico" contenuto nel il R.D. 19 marzo 1908, n. 152, il provvedimento riorganizzativo del gioco del Lotto contenuto nel R.D. 29 luglio 1925, n. 1456, superato dal R.D.L. 19 ottobre 1938, n. 1933, conv. in l. 5

[144] Sito internet di AAMS.

giugno 1939, n. 973, che disciplinava, così, una attività la quale originariamente aveva, nell'assunzione da parte dello Stato, un carattere temporaneo. La disciplina attuale è contenuta precipuamente nella L. 2 agosto 1982, n. 528, recante norme per l'ordinamento del gioco del Lotto, e nel D.P.R. 16 settembre 1996, n. 560, che ne costituisce il regolamento di esecuzione, nonché nel D.P.R. 7 agosto 1990, n. 303. A questi si aggiungono una miriade di provvedimenti di normazione secondaria che disciplinano il gioco del Lotto.

Il gioco consiste nel pronosticare, su ogni singola ruota (o su tutte), l'uscita di una delle seguenti combinazione di numeri scelti tra 1 e 90: uno specifico numero (estratto); un numero specificando la relativa successione ordinale di primo, secondo, terzo, quarto o quinto estratto (estratto determinato); due numeri (ambo); tre numeri (terno); quattro numeri (quaterna); cinque numeri (cinquina).

Le estrazioni sono pubbliche.

La puntata minima è di 1 Euro con incrementi di 0,50 Euro, fino a un massimo di 200 Euro. La vincita è determinata moltiplicando la posta per i seguenti coefficienti: 11,233 per estratto; 55 per estratto determinato; 250 per ambo; 4.500 per terno; 120.000 per quaterna; 6.000.000 per cinquina.

Il premio massimo cui può dar luogo ogni scontrino di giocata, comunque sia ripartito tra le poste l'importo delle scommesse, non può eccedere la somma di 6 milioni di euro.

3.8.1.2 10e Lotto.

Il "10e Lotto" è stato istituito inizialmente quale formula opzionale e complementare al gioco del Lotto - così come prevista dal decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, in legge 2 dicembre 2005 n. 248 e, segnatamente, dall'art. 11 - *quinquiesdecies*, comma 4 -, con decreto direttoriale prot. 2009/16597/GIOCHI/LTT del 5 maggio 2009 e successivamente trasformata in modalità di gioco del

Lotto dal decreto direttoriale del 13 luglio 2009 che ha di fatto attuato l'art. 12 comma 1, lettera b), D.L. del 28 aprile 2009 n. 39, convertito con modificazioni dalla legge n. 77 del 24 giugno 2009, che dispone con decreti direttoriali la possibilità di adozione di «*ulteriori modalità di gioco del Lotto, nonché giochi numerici a totalizzazione nazionale, inclusa la possibilità di più estrazioni giornaliere*».

Il gioco consente di scegliere tra tre diverse modalità di estrazione dei 20 numeri che dovranno essere confrontati con la combinazione scelta dal giocatore:

- Estrazione a intervallo di tempo: in questo caso il giocatore confronta i numeri da lui pronosticati (min 2 max 10) con i 20 numeri estratti automaticamente dal sistema a livello nazionale ogni 5 minuti.
- Connessa all'Estrazione del Lotto: in questo caso il giocatore confronta i numeri da lui pronosticati con i 20 numeri presenti sulle prime due colonne del Notiziario delle Estrazioni del gioco del Lotto.
- Estrazione immediata: si confrontano i numeri giocati con i 20 numeri generati da un'estrazione immediata e personalizzata effettuata dal sistema e riportata nello scontrino di gioco.

La posta di gioco è fissata in euro 1 con incrementi pari a euro 0,50. L'importo massimo della vincita non può superare i 6 milioni di euro.

3.8.2 Giochi numerici a totalizzatore.

Così definiti e circoscritti dall'art.1, comma 90, lettera b, della legge 27 dicembre 2006, n.296.

Ai sensi dell'art, 2, comma 2 del Decreto direttoriale n. 2009/21729/giochi/Ena recante il "Regolamento del gioco Enalotto" sono *giochi numerici a totalizzatore nazionale i giochi di sorte basati sulla scelta di numeri da parte dei giocatori all'atto della giocata, ovvero*

sull'attribuzione alla giocata medesima di numeri determinati casualmente, per i quali una quota predeterminata delle poste di gioco è conferita ad un unico montepremi, avente una base di raccolta di ampiezza non inferiore a quella nazionale, e che prevedono altresì la ripartizione in parti uguali del montepremi tra le giocate vincenti appartenenti alla medesima categoria di premi. Non sono in ogni caso intesi come giochi numerici a totalizzatore nazionale i giochi ad oggi già oggetto di concessione, diversi dall'Enalotto e dal suo gioco complementare ed opzionale.

Questi si suddividono nelle forme di gioco di seguito descritte.

3.8.2.1 Enalotto (commercialmente noto come SuperEnalotto).

L'"Enalotto" è stato istituito inizialmente quale concorso pronostici abbinato al giuoco del Lotto con D.M. 9 luglio 1957. Successivamente, con Decreto direttoriale n. 2009/21729 "*Regolamentazione del gioco Enalotto*" è stato stabilito che il gioco Enalotto e le sue formule di gioco complementari sono giochi numerici a totalizzatore nazionale ai sensi dell'articolo 1, comma 90, lettera b, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Inoltre, il decreto definisce i **giochi numerici a totalizzatore nazionale** quelli «*…di sorte basati sulla scelta di numeri da parte dei giocatori all'atto della giocata, ovvero sull'attribuzione alla giocata medesima di numeri determinati casualmente, per i quali una quota predeterminata delle poste di gioco è conferita ad un unico montepremi, avente una base di raccolta di ampiezza non inferiore a quella nazionale, e che prevedono altresì la ripartizione in parti uguali del montepremi tra le giocate vincenti appartenenti alla medesima categoria di premi. Non sono in ogni caso intesi come giochi numerici a totalizzatore nazionale i giochi ad oggi già oggetto di concessione, diversi dall'EnaLotto e dal suo gioco complementare ed opzionale.*»

Il gioco consiste nel pronosticare, per ciascun concorso ed indipendentemente dalla loro sequenza, sei numeri tra 1 e 90 estratti nel corso di un'apposita estrazione. Eventualmente è possibile accanto ai

sei numeri abbinare un ulteriore numero per partecipare alla formula “Superstar”.

Per ciascun concorso sono estratti:

- una combinazione di 6 numeri;
- un numero complementare, detto anche numero “Jolly”;
- un numero valevole per il gioco complementare ed opzionale dell’Enalotto, detto anche numero Superstar.

Le categorie di premi sono 5:

- alla prima categoria, “punti 6”, appartengono le giocate per le quali risultano esatti i pronostici relativi a tutti i sei numeri estratti;
- alla seconda categoria, “punti 5+1”, appartengono le giocate in cui risultano esatti cinque pronostici relativi ai numeri estratti più il numero complementare “Jolly”;
- alla terza, alla quarta e alla quinta categoria, rispettivamente “punti 5”, “punti 4” e “punti 3”, appartengono le giocate rispettivamente con 5, 4 e 3 pronostici esatti.

Una combinazione di gioco è costituita da un insieme di sei numeri di cui si pronostica l’estrazione, indipendentemente dalla loro sequenza.

Il costo unitario al pubblico della singola combinazione di gioco è di euro 0,50; la giocata minima non può essere inferiore a due combinazioni di gioco.

3.8.2.2 SiVinceTuttoSuperEnalotto.

Il gioco ”SiVinceTuttoSuperEnalotto” è stato istituito con Decreto direttoriale n. 2011/9263/Giochi/Ena del 25 marzo 2011, “*Regolamentazione del concorso speciale’ SiVinceTuttoSuperEnalotto”*”.

SiVinceTuttoSuperEnalotto è un’edizione speciale del gioco SuperEnalotto, dal quale eredita tutte le regole per giocare oltre al fatto

che esiste un’ulteriore categoria di vincita consistente nell’indovinare 2 numeri tra quelli estratti.

La peculiarità di questo gioco è che tutto il montepremi del concorso viene interamente distribuito al termine dell'estrazione. Ciò differenzia il gioco in argomento dal normale SuperEnalotto, ove nel caso in cui non vi sia la vincita di prima categoria (6 numeri) il corrispondente premio va ad incrementare il montepremi della giocata successiva.

Nel caso non fosse realizzato alcun punteggio vincente, l'intero montepremi di SiVinceTuttoSuperEnalotto sarà suddiviso tra tutti i partecipanti, indipendentemente dall'esito del pronostico effettuato.

3.8.2.3 SuperStar.

Il gioco ”SuperStar” è stato istituito con Decreto direttoriale del 9 marzo 2006, “*Istituzione della formula di gioco opzionale, denominata SuperStar, complementare al concorso pronostici Enalotto*”.

Trattasi di una formula opzionale abbinata al “SuperEnalotto”.

Il numero SuperStar può essere, a discrezione di chi gioca: scelto a proprio piacimento; generato casualmente dal terminale di gioco al momento della convalida della giocata stessa.

Il numero che dà luogo alla vincita dovrà corrispondere al numero estratto nel corso di un’apposita estrazione effettuata in occasione di ogni concorso del SuperEnalotto.

La posta di gioco è pari a 0,50 euro. La giocata minima per partecipare a SuperStar è di due combinazioni SuperEnalotto di cui una abbinata al numero SuperStar, per un costo complessivo di 1,50 euro.

Per partecipare alla formula SuperStar il giocatore, dopo aver espresso il proprio pronostico per il concorso SuperEnalotto, marca l’apposita casella individuata dal marchio SuperStar sulla scheda di partecipazione, nel caso chieda la generazione casuale del numero, oppure sceglie a suo piacimento un numero tra 1 e 90 distinguendolo

all’interno del relativo pannello posto sulla scheda di partecipazione. E’ possibile scegliere fino a un massimo di 30 numeri; ogni numero SuperStar sarà associato a tutte le combinazioni SuperEnalotto convalidate che verranno, quindi, rigiocate più volte.

Il gioco prevede premi istantanei e premi a punteggio. E’ inoltre previsto il pagamento di “SuperBonus”.

I premi istantanei sono di importo variabile compreso tra euro 5 ed euro 10.000; sono determinati e assegnati in modo casuale dal sistema centrale del concessionario con una frequenza compresa tra un premio ogni 125 e uno ogni 1.000 combinazioni convalidate con l’opzione SuperStar.

I premi a punteggio si conseguono quando il numero estratto nell’apposita estrazione effettuata nel corso del concorso SuperEnalotto corrisponde al numero SuperStar stampato sulla ricevuta di gioco.

Nel caso in cui il giocatore consegua una vincita nel concorso SuperEnalotto di prima categoria (punti 6) o di seconda categoria (punti 5 più il numero complementare) ed il numero SuperStar stampato sulla ricevuta di gioco corrisponda al numero SuperStar estratto, avrà diritto ad un SuperBonus che si somma alla vincita realizzata nel concorso SuperEnalotto.

3.8.2.4 Eurojackpot.

L’”Eurojackpot” è stato istituito con Decreto direttoriali n. 2012/10106/giochi/ena del 16 marzo 2012, “*Regolamentazione del gioco numerico a totalizzatore denominato’Eurojackpot’*”.

L’Eurojackpot è gioco numerico a totalizzatore.

L’Eurojackpot è caratterizzato dalla diffusione e dalla raccolta simultanea nello Spazio Economico Europeo da parte di organizzazioni o concessionari regolarmente autorizzati a tale esercizio dalle locali competenti istituzioni.

Eurojackpot infatti ha un montepremi in comune con tanti altri Paesi europei: Italia, Olanda, Danimarca, Germania, Finlandia, Slovenia, Estonia e Spagna.

Il gioco consiste nel pronosticare, per ciascun concorso ed indipendentemente dall'ordine di estrazione generata per mezzo del sistema estrazionale:

- una sequenza di 5 numeri di una serie continua di numeri, compresa tra 1 e 50;
- una sequenza di 2 numeri di una ulteriore e distinta serie continua di numeri compresi tra 1 e 8.

Il gioco offre ben 12 categorie di vincita, dal 5+1 al 2+1.

Quando viene vinto, il jackpot riparte sempre da un importo minimo di 10 milioni di euro. Se dopo 13 estrazioni il Jackpot non viene vinto, l'intero montepremi viene distribuito alla categoria immediatamente inferiore in cui risultino giocate vincenti nello stesso concorso.

3.8.3 Giochi a base sportiva.

I giochi a base sportiva comprendono tutta una serie di giochi il cui evento appartiene agli avvenimenti sportivi (diversi dalle corse ai cavalli). Questa categoria comprende una serie di giochi che possono raggrupparsi in due grandi categorie: scommesse a totalizzatore e scommesse a quota fissa.

Nella prima categoria rientrano i concorsi pronostici (Totocalcio, Totogol e giochi opzionali), i quali sono attualmente disciplinata dal D.M. 19 giugno 2003, n. 179 intitolato "*Regolamento recante la disciplina dei concorsi pronostici su base sportiva*".

3.8.3.1 Totocalcio.

Il concorso "Totocalcio" consiste nel pronosticare correttamente l'esito di 14 eventi sportivi, normalmente partite di calcio. Il pronostico deve essere scelto tra i tre possibili: nel tipico caso della partita di

calcio, marcando il segno 1 si indica la vittoria della squadra che gioca in casa, con il segno X il pareggio, con il segno 2 la vittoria della squadra ospite.

Le categorie di vincita previste sono 3 per il concorso principale e 1 per il concorso abbinato:

- Prima categoria: esatto pronostico di tutte le 14 partite;
- Seconda categoria: esatto pronostico di 13 partite su 14 eventi;
- Terza categoria: esatto pronostico di 12 partite su 14;
- Categoria unica per il concorso abbinato “il9”: esatto pronostico delle prime 9 partite.

In mancanza di vincite di prima categoria per il totocalcio, il relativo montepremi si cumula con quello del concorso successivo (jackpot).

In mancanza di vincite di categoria unica per il concorso abbinato “il9”, il relativo montepremi si cumula con quello del concorso successivo (jackpot).

La giocata minima è di due colonne, al costo di 1 euro.

La disciplina attuale si articola nelle seguenti fasi:

- raccolta delle puntate;
- emissione dello scontrino;
- controllo e riscontro delle giocate;
- estrazione dei numeri;
- convalida delle vincite.

3.8.3.2 Il 9.

Trattasi di un gioco opzionale e legato al concorso “Totocalcio”. Esso consiste nel pronosticare il risultato delle prime nove partite in schedina mediante i segni 1, X e 2.

Il montepremi del concorso “il 9” è separato da quello del concorso Totocalcio. La giocata minima è di una colonna.

È prevista una sola categoria di vincita che si realizza una volta che si verificano tutti i pronostici. In mancanza di vincitori, il montepremi si cumula con quello del concorso successivo come nel gioco del Totocalcio.

3.8.3.3 Totogol.

Il “Totogol” è un concorso pronostici su base sportiva in cui bisogna indovinare, tra i 14 eventi presenti in schedina, i sette eventi con il più elevato numero di reti segnate, posti in ordine decrescente rispetto al numero totale di reti segnate.

Sono previste 4 categorie di vincita: a) 1ª categoria, per le colonne unitarie con 7 punti; b) 2ª categoria, per le colonne unitarie con 6 punti; c) 3ª categoria, per le colonne unitarie con 5 punti; d) 4ª categoria, per le colonne unitarie con 4 punti.

In mancanza di vincitori, il montepremi si cumula con quello della 1ª categoria del concorso successivo come nel gioco del Totocalcio.

3.8.3.4 Big Match.

I requisiti tecnici del gioco sono contenuti nel decreto direttoriale n. 2004/64770/COA/UDC del 19 novembre 2004.

Il gioco “Big Match” è una scommessa multipla relativa a eventi calcistici, costituita da un pronostico “combinato” formato dal consueto “1X2” e dall’indicazione di un risultato esatto.

La scommessa Big Match consiste nell’esprimere un pronostico su sette eventi scelti dal partecipante, nell’ambito di tre gruppi, ciascuno costituito da un massimo di dieci partite di calcio.

Il giocatore deve scegliere tre eventi in ciascuno dei primi due gruppi e poi individuare il risultato esatto di una delle partite indicate nel terzo gruppo.

È prevista un'unica categoria di vincita per le unità di scommessa indicanti esattamente gli esiti degli eventi in essa contenuti, ovvero dei 3 eventi scelti nel primo gruppo, dei 3 eventi scelti nel secondo gruppo e dell'unico evento scelto nel terzo gruppo.

Qualora non risultino unità di scommessa vincenti per la scommessa Big Match, il relativo disponibile costituisce il jackpot della scommessa Big Match.

3.8.3.5 Big Race.

I requisiti tecnici del gioco sono contenuti nel decreto direttoriale n. 2005/4244/giochi/gst del 20 ottobre 2005.

Il gioco "Big Race" è una scommessa il cui oggetto può essere costituito da diversi avvenimenti di carattere sportivo (ciclismo, sci, automobilismo, motociclismo).

Il giocatore deve pronosticare, nell'esatto ordine, i primi 3 (ciclismo, sci) o i primi 5 (auto, moto) classificati della lista partenti proposta da AAMS per ciascuna gara individuata. Il palinsesto riguarderà le principali gare nazionali ed internazionali.

È prevista un'unica categoria di vincita

Qualora non si verifichi alcuna vincita il montepremi confluirà nel jackpot messo a disposizione per le giocate successive.

Nel caso in cui, nella scommessa di chiusura della scommessa a totalizzatore Big Race, non risultino unità di scommessa vincenti, il disponibile a vincite sarà assegnato alla giocata sorteggiata tra tutte le unità di scommessa valide.

3.8.3.6 Scommesse a quota fissa.

Le scommesse a quota fissa consentono di compiere pronostici su diversi avvenimenti sportivi e non sportivi. Esse danno l'opportunità di pronosticare un singolo avvenimento (scommessa singola) o su una combinazione di questi (scommessa multipla).

In tale categoria di giochi l'eventuale vincita è previamente conosciuta dal giocatore e pari al prodotto delle singole quote offerte per gli esiti indicati per ciascun avvenimento.

3.8.4 Giochi a base ippica.

I giochi a base ippica comprendono tutta una serie di giochi il cui evento appartiene al genere delle corse ai cavalli. Similmente alla complementare categoria dei giochi sportivi, essa comprende una serie di giochi che possono raggrupparsi in due macro categorie: scommesse a totalizzatore e scommesse a quota fissa.

La normativa di riferimento è attualmente contenuta nel D.M. 8 aprile 1998, n. 169 intitolato "*Regolamento recante norme per il riordino della disciplina organizzativa, funzionale e fiscale dei giochi e delle scommesse relativi alle corse dei cavalli, nonché per il riparto dei proventi, ai sensi dell'articolo 3, comma 78, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*".

Tale classe di giochi annovera le forme ludiche di seguito descritte.

3.8.4.1 Ippica nazionale.

È una scommessa a totalizzatore relativa ad alcune corse ippiche (le cosiddette "corse Tris" ed altre proposte dall'UNIRE) per le quali il gioco viene raccolto presso le agenzie ippiche, gli ippodromi, i negozi ed i corner ippici e sportivi. Le tipologie di scommessa accettate sono: Vincente nazionale, Accoppiata nazionale, Nuova Tris nazionale, Quartè nazionale e Quintè nazionale. Le scommesse consistono nell'individuare i cavalli classificati rispettivamente al primo, ai primi

due, ai primi tre, ai primi quattro ed ai primi cinque posti nell'esatto ordine di arrivo della corsa.

3.8.4.2 Ippica internazionale.

È una scommessa a Totalizzatore su una determinata corsa ippica, per la quale AAMS ha autorizzato la raccolta e la totalizzazione in comune con altri Stati. Le formule di scommessa collegate ad un concorso di ippica internazionale sono: Vincente internazionale, Accoppiata internazionale, Tris internazionale. Le scommesse consistono nell'individuare i cavalli classificati rispettivamente al primo posto, ai primi due e ai primi tre posti nell'esatto ordine di arrivo della corsa ippica internazionale.

3.8.4.3 V7.

"V7" è una scommessa multipla a totalizzatore su base ippica che consiste nel pronosticare i cavalli classificati al primo posto nelle sette corse oggetto del concorso. La scommessa prevede due categorie di vincita:

- la prima categoria di vincita, cui è destinato il 60 % del montepremi, consiste nell'individuare i cavalli vincenti di ciascuna delle sette corse.
- la seconda categoria di vincita, cui è destinato il 40 % del montepremi, consiste nell'individuare i cavalli vincenti di sei delle sette corse.

3.8.4.4 Scommesse ippiche in agenzia.

Sono le scommesse accettate su tutte le riunioni ippiche in programma ogni giorno negli ippodromi italiani e in alcuni ippodromi esteri.

Le tipologie di scommessa a Totalizzatore accettate sono: vincente, piazzato, accoppiata, accoppiata piazzata e trio. Lo scommettitore deve

individuare, per il vincente, il cavallo classificato al primo posto; per il piazzato, i cavalli classificati nei primi due o tre posti (a seconda del numero dei partenti), per l'accoppiata, i primi due cavalli classificati (in ordine o in disordine a seconda del numero dei partenti), per l'accoppiata piazzata, due cavalli classificati in qualunque ordine entro i primi tre posti, per la trio, i primi tre cavalli classificati nell'esatto ordine.

Le tipologie di scommessa a quota fissa accettate sono: vincente e piazzato, con la possibilità di effettuare scommesse su più corse in combinazione tra di loro, in tal caso la quota di vincita è pari al prodotto delle quote offerte per i singoli eventi scommessi per ogni corsa. L'importo massimo della vincita non può superare un valore pari a 100 volte la posta.

E' inoltre possibile scommettere sul vincente e sul piazzato con la Multipla a Riferimento, in tal caso la quota di vincita è determinata a posteriori sulla base delle quote del Totalizzatore.

3.8.5 Apparecchi da divertimento e intrattenimento.

Gli apparecchi da divertimento e intrattenimento si suddividono in due grandi macro categorie:

- gli apparecchi <u>con</u> vincita in denaro di cui all'art. 110, comma 6 del T.U.L.P.S.;
- gli apparecchi <u>senza</u> vincita in denaro di cui all'art. 110, comma 7 del T.U.L.P.S..

Nella prima macro categoria sono collocabili gli apparecchi denominati "NewSlot" i quali sono gli unici, assieme a quelli denominati "Videolotteries", che, tra quelli idonei per il gioco lecito, restituiscono vincite in denaro.

Chiaramente, questi rappresentano senza alcun dubbio la categoria più importante sia sotto il profilo erariale sotto l'aspetto organizzativo.

Con riferimento alla seconda categoria di apparecchi, l'art. 110, comma 7 del T.U.L.P.S. e il D. Dirett. 8 novembre 2005 n. 133/UDG individuano due categorie di apparecchi senza vincita in denaro, specificandone le caratteristiche:

- gli apparecchi di cui al comma 7, lettera a) come le gru, le pesche verticali o orizzontali di abilità, ecc... si caratterizzano per: il funzionamento elettromeccanico ovvero con dispositivi meccanici attraverso i quali si possa specificamente esercitare l'abilità del giocatore; l'assenza di monitor; l'interazione con il giocatore, al fine di consentirgli di esprimere la propria abilità fisica, mentale o strategica, con esclusione di elementi di gioco basati specificamente su alea programmata; l'erogazione del premio consistente in piccola oggettistica, direttamente da parte dell'apparecchio, immediatamente dopo la conclusione della partita, con esclusione della possibilità di conversione del premio stesso in denaro ovvero in altri premi di qualunque specie; l'attivazione dell'apparecchio unicamente con l'introduzione di monete metalliche di valore complessivo non superiore, per ciascuna partita, ad 1 euro;
- gli apparecchi di cui al comma 7, lettera c) generalmente noti come videogiochi si caratterizzano, invece, per: l'assenza di qualsiasi vincita; la variabilità della durata della partita, in funzione del livello di abilità espresso dal giocatore durante la partita; l'interazione con il giocatore al fine di consentirgli di esprimere la sola abilità fisica, mentale o strategica e l'assenza di qualsiasi componente aleatoria;

Questi devono essere dotati di dispositivi che ne garantiscano la immodificabilità delle caratteristiche tecniche e delle modalità di funzionamento e distribuzione dei premi. L'art. 14 bis, comma 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 640 individua, nell'ambito degli apparecchi senza vincita in denaro, l'ulteriore categoria degli apparecchi meccanici ed elettromeccanici che opportuni provvedimenti suddivide secondo le differenti caratteristiche tecniche in 6 sottocategorie di apparecchi attivabili a moneta o gettone, ovvero affittati a tempo:

- biliardo e apparecchi similari;
- elettrogrammofono e apparecchi similari;
- calcio balilla, bigliardini e apparecchi similari;
- flipper, gioco elettromeccanico dei dardi e apparecchi similari;
- congegno a vibrazione tipo “Kiddie rides” e apparecchi similari;
- gioco a gettone azionato da ruspe e apparecchi similari.

3.8.6 Giochi di abilità, carte, sorte a quota fissa.

Trattasi di una particolare categoria di giochi a distanza in cui il risultato dipende prevalentemente dall’abilità del giocatore, oltre che da elementi di carattere casuale. Tale categoria si suddivide in:

- giochi di abilità a distanza con vincita in denaro. I giochi di carte organizzati nella modalità del torneo sono considerati giochi di abilità;
- di sorte a quota fissa a distanza con vincita in denaro, con esclusione del gioco del Lotto e dei suoi giochi complementari;
- di carte a distanza con vincita in denaro, organizzati in forma diversa dal torneo.

3.8.7 (Segue) Scommesse a quota fissa e a totalizzatore su simulazione di eventi

Tale categoria di scommesse è stata prevista dall’art. 1, comma 88 della legge 27 dicembre 2006, n. 296. La caratteristica fondamentale è costituita dal fatto che gli esiti delle simulazioni sugli eventi sono determinati in modo principale dal caso.

3.8.8 Lotterie e giochi simili. Le lotterie istantanee e il facile aggiramento degli obblighi di restituzione del montepremi.

3.8.8.1 Lotterie tradizionali.

L’origine delle lotterie è molto antica e comune a molte civiltà del passato.

Sembra, infatti, che già i Romani fossero soliti organizzare delle vere e proprie lotterie nell'ambito dei Saturnalia, feste in onore di Saturno. Ma è soltanto a partire dal XV secolo che in Belgio ed Olanda si hanno notizie documentate di lotterie realizzate per finanziare opere religiose ed umanitarie. Nel 1735 a Roma è indetta una lotteria per avviare la bonifica delle paludi pontine. Con l’unificazione del Regno, il Governo assume il monopolio del Lotto e delle lotterie che, anche allora, occupavano un posto di rilievo nei giochi. Nel 1932 si ha la prima lotteria in chiave moderna, abbinata ad una gara automobilistica: “La lotteria di Tripoli”. I biglietti delle Lotterie raffigurano l'evoluzione della storia d'Italia, a partire dalla lotteria della “Solidarietà Nazionale” del 1946 fino a quelle attuali, che richiamano la modernità del nostro Paese nell'”età della comunicazione”. Dal 1988 la gestione delle Lotterie Tradizionali è stata affidata all’Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, la quale a sua volta, con apposite convenzioni, ha affidata in concessione alla R.T.I. Lottomatica Spa (ora Consorzio Lotterie Nazionali) il servizio di gestione automatizzata delle lotterie nazionali ad estrazione differita ed istantanea, ad eccezione delle lotterie istantanee telematiche e/o telefoniche, la cui realizzazione resta affidata ad AAMS.

Le Lotterie Tradizionali possono essere collegate ad uno o più eventi storici, artistici, culturali o ad altri eventi locali di interesse nazionale, allo scopo di coniugare il momento ludico con la promozione artistica e culturale del nostro Paese.

La normativa di riferimento va rinvenuta nel D.P.R. 20 novembre 1948, n. 1677 e nella legge 4 agosto 1955, n. 722.

3.8.8.2 Lotterie istantanee.

Con il D.M. 12 febbraio 1991, n. 183 sono state istituite le "Lotterie Istantanee", con le quali l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato ha voluto soddisfare l'esigenza di una modalità di gioco che consente di conoscere "istantaneamente" il risultato e l'eventuale vincita; a tal fine, sono state introdotte in Italia le lotterie per le quali è stata coniata la locuzione "gratta e vinci" che sintetizza la dinamica di svolgimento del gioco: l'acquirente si sente protagonista esclusivo del proprio rapporto con la fortuna. Le Lotterie Istantanee vengono realizzate con la vendita di tagliandi sui quali, mediante una speciale vernice asportabile con abrasione, viene nascosta una combinazione di numeri o di simboli. La combinazione risulta vincente se risponde a quanto previsto dalle regole del gioco, stampate sullo stesso biglietto. A partire dal mese di dicembre 2006 AAMS ha introdotto le lotterie istantanee con partecipazione a distanza (cosiddette "lotterie telematiche"). Le lotterie telematiche rappresentano una assoluta novità per il mercato italiano, sebbene si configurino, nel meccanismo di gioco, come una trasposizione su internet di un prodotto già esistente sul mercato fisico; il ben noto Gratta e Vinci. La gestione delle lotterie istantanee, già effettuata dal Consorzio Lotterie Nazionali, dal 1° ottobre 2010 viene svolta dal concessionario "Lotterie Nazionali S.r.l.".

3.8.8.3 Giochi di sorte al consumo

Si tratta di una nuova categoria di giochi, contemplata nel D.L. 28 aprile 2009, n. 39, e legata al consumo. Infatti, l'acquisto di generi di consumo offrirà la possibilità di scegliere di giocare il resto (entro un massimo di 5 euro) che l'acquirente dovrebbe ricevere dal negoziante. Diversi potranno essere i giochi, ma in ogni caso la giocata è strettamente connessa con l'acquisto di beni o servizi. I misuratori fiscali emetteranno una ricevuta della giocata in una sezione distinta, ma sul medesimo supporto cartaceo dello scontrino fiscale[145].

[145] Descrizione reperibile sul sito istituzionale dell'AAMS

3.8.9 Bingo.

Il Bingo, basato sull'estrazione di novanta numeri, deriva dal Lotto ed è molto simile alla tradizionale tombola da sempre giocata nelle famiglie italiane.

Il controllo del gioco è riservato allo stato, che lo esercita, a partire dal 2000, tramite AAMS. L'Amministrazione affida in concessione l'esercizio del gioco a privati, i quali apportano gli investimenti necessari e gli strumenti imprenditoriali idonei e gestiscono il gioco secondo regole, la cui osservanza è costantemente verificata, poste a tutela del pubblico.

La normativa italiana intende conferire al gioco del Bingo il carattere di intrattenimento, socializzazione e impiego piacevole del tempo libero, differenziandolo in maniera sostanziale da altri giochi, basati prevalentemente su comportamenti individuali e sulla distanza, sia fisica che temporale, tra il momento del gioco e quello della vincita.

La disciplina istitutiva è contenuta nel D.M. 31 gennaio 2000, n. 29.

Esistono due forme di gioco:

- il classico Bingo da sala, che si svolge tra gli astanti ubicati fisicamente nei locali appositamente allestiti;
- il Bingo telematico, che mediante apposite connessioni telematiche permette ai soggetti fisicamente distribuiti tra le varie sale sparse nel territorio italiano, di giocare tra di loro.

3.8.10 Le case da gioco.

La gestione delle case da gioco viene ricondotta all'esercizio di un'attività d'impresa[146].

L'esercizio dei giochi d'azzardo all'interno delle case da gioco necessita di una legge formale statale – non essendo sufficiente una semplice autorizzazione amministrativa -, escludendosi un provvedimento regionale in forza della competenza statale in materia penale[147]. In assenza della legge la fattispecie sarebbe penalmente rilevante.

Le numerose pronunce emesse per giustificare la costituzionalità delle case da gioco, nonostante siano ricorse ad acrobazie legali ed a funambolismi interpretativi, hanno comunque evidenziato la necessità improrogabile di un intervento legislativo[148].

Il contratto mediante il quale l'Ente territoriale concede a terzi la gestione di una casa da gioco integra gli estremi di un pubblico servizio, per cui sono devolute al giudice amministrativo la cognizione delle cause intraprese giusto il disposto dell'art. 5 della L. 1034/71[149].

3.8.11 Le Tombole e le pesche.

Per la giurisprudenza di legittimità al gioco della tombola non si applicano gli art. 718 e ss. del c.p. ma bensì quelle di cui all'art. 114 del R.d.l. 1933/38 il quale, peraltro, è stato trasformato in illecito amministrativo per effetto dell'art. 1, lett. b), L. 561/93.[150]

Rispetto alla previgente normativa non è più richiesta l'autorizzazione dell'Intendenza di finanza e del nulla osta della Prefettura. In ragione di esigenze di snellimento degli adempimenti burocratici, della modestia delle somme raccolte e della minore diffidenza verso le operazioni di sorte viene

[146] Cass. 16 giugno 1994, n. 5492.
[147] Corte Cost. 23 maggio 1985, n. 152.
[148] Corte Cost. 23 maggio 1985, n. 152.
[149] Cass. SS.UU. 1 aprile 1999, n. 202, in *Giur. civ. Mass.*, 1999, p. 725.
[150] Cass. pen., SS. UU., 12 maggio 1996.

prevista una semplice comunicazione da inviare al sindaco ed al prefetto accompagnata da idonea documentazione.

In buona sostanza, le lotterie, le tombole e le pesche o banchi di beneficenza, promossi da enti morali, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi e dalle ONLUS, sono consentite se necessarie per far fronte a fabbisogni finanziari di detti enti, e purché svolte nell'ambito di manifestazioni locali organizzate dagli stessi[151].

4. Il gioco e il penalista

La dottrina più recente che si è occupata della disciplina penalistica del gioco ha evidenziato come, il tentativo di tracciare un quadro dei rapporti tra gioco e responsabilità penale, deve fare i conti con un consistente impegno di delimitazione del campo normativo d'indagine, dovuto principalmente alle difficoltà di ricostruzione della tipicità ovvero di riconoscibilità delle condotte penalmente rilevanti[152].

Difficoltà si rinvengono anche nell'individuazione stessa dei concetti di gioco e scommessa. C'è chi, per esempio, ha sostenuto come le scommesse rappresentino normalmente un gioco d'azzardo[153] e come la stessa giurisprudenza abbia più volte avvalorato la tesi ritenendo che le scommesse clandestine sugli incontri di calcio e sulle riunioni ippiche configurassero la contravvenzione di cui all'art. 718 c.p.[154].

Ad ogni modo la trattazione esula il presente lavoro quindi basterà dire che la normativa contiene numerose disposizioni poste a presidio del monopolio statale e contenute nei seguenti atti normativi:

- artt. 718 e ss. c.p.;
- art. 4 della legge n. 401/89;

---

[151] Art. 13 del D.P.R. n. 430/01

[152] MANNO M.A., *Giochi, scommesse e responsabilità penale*, Milano, 2008, p. 5.

[153] PIOLETTI G., *Giuochi vietati*, op. cit., p. 88, implicitamente confermata da MAZZA L., *Giochi d'azzardo e proibiti nel diritto penale*, in *Dig. disc. pen*, vol. V, Torino, 1991, p. 306.

[154] Cass., 30 maggio 1988, GP, 1988, II, p.150; Cass. 31 maggio 1988, CP, 1989, p. 1089, P. Roma, 10 ottobre 1986, CP, 1987, p. 1474.

- art. 110 T.U.L.P.S.;
- art. 19 della legge 2 agosto 1982, n. 528.

5. Il fenomeno ludico e il diritto tributario.

La disciplina tributaria del fenomeno ludico è connotata dall'anarchia, in cui il potere impositivo è di fatto nelle mani di un'articolazione dell'Amministrazione finanziaria, l'AMSS, a cui il legislatore ha praticamente concesso una delega in bianco in violazione dei più elementari diritti costituzionali. Norme di carattere regolamentare se non addirittura atti di amministrazione generale la fanno da padrone in un settore praticamente allo sbando. Purtroppo lo *status quò* è in qualche modo cristallizzato a causa di una soggezione normativamente imposta sugli operatori, dove l'istaurazione di controversie legali viene assunta a motivo di esclusione dalle concessioni dei giochi e di una giurisprudenza che non solo ratifica le irregolarità legislative ma pare anche non conoscere la specifica disciplina impositiva.

Il complesso di norme che attualmente regola e disciplina il mondo dei giochi si pone a modello negativo della legislazione italiana. Frutto di interessi eterogenei talvolta tra loro contrastanti[155] e spesso di difficile coordinamento per l'interprete, la disciplina sui giochi rappresenta un esempio da non seguire in cui si affastellano norme di varia natura, incoerentemente inserite in altrettanti provvedimenti che spesso si riferiscono alle più svariate materie[156].

Ciononostante, come è stato rilevato, il dovere del giurista è quello di ricordare che una legge ancora esiste e che va quindi applicata nel migliore dei modi possibili, conciliando il conciliabile[157].

Ad ogni modo, il diritto tributario non poteva non occuparsi di una fattispecie in cui assume un ruolo preponderante l'elemento patrimoniale. È insito nello stesso

[155] È il caso per esempio degli interessi erariali alla massimizzazione delle entrate (concretizzabili principalmente con l'aumento delle occasioni di gioco ed invogliando a giocare) che contrastano decisamente sia con l'interesse di negare l'accesso dei minori alla fruizione dei giochi che con quello di evitare gli eccessi di gioco che possono scaturire nel fenomeno della ludopatia.

[156] Il metodo di confezionamento del dato normativo raggiunge spesso livelli vergognosi come nel caso del decreto legge del 16 luglio 2011, n. 98, dove insieme a norme fra loro incompatibili viene inserita una parte essenziale della disciplina attuativa delle imposte sui giochi e le scommesse.

[157] DE MITA E., *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, p. 8, che sottolinea come è dovere del giurista quello di fornire chiarimenti rispetto ad una realtà giuridica che, forse, per il solo fatto di essere tributaria, è una delle più oscure e complesse.

concetto di gioco e scommessa l'elemento economico che non poteva assolutamente (e giustamente) sfuggire alle attenzioni dell'erario[158].

Il fenomeno ludico si presta a diversi modelli di tassazione così brevemente riassumibili:

- modello di tassazione dei giochi basato sull'archetipo del **monopolio fiscale**. 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. Tale forma di imposizione, come si vedrà, è in via di superamento[159];
- imposizione al momento della **vincita** in capo al beneficiario. In tal caso emerge un elemento reddituale chiaramente individuabile e circoscrivibile. L'opzione è stata generalmente scartata dal legislatore che solo ultimamente sembra aver dato vigore a tale meccanismo impositivo, tramite l'istituzione di apposite ritenute previste in capo ai vincitori;
- tassazione dell'atto di gioco sul paradigma dell'**imposizione sui consumi**. Se si prescinde dalle considerazioni sulla natura giuridica dei proventi del monopolio fiscale e di alcune specifiche forme di imposizione, tale meccanismo non sembra sia stato utilizzato dal legislatore che ha ritenuto congruo applicare altre forme di imposizione;
- prelievo sul al **margine lordo del concessionario**, ovverosia dell'organizzatore del gioco, commisurato all'importo della raccolta decurtato dell'ammontare delle vincite (sistema del margine lordo del concessionario);
- imposizione a carico del concessionario-organizzatore mediante il pagamento di una prestazione patrimoniale commisurata al volume delle giocate (**sistema della raccolta**).

---

[158] Per BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse. Contributo allo studio dei monopoli fiscali,* in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 34, l'ordinamento tributario non rimane estraneo al gioco in quanto la presenza di atti a contenuto patrimoniale consente agevolmente di identificare diverse fattispecie idonee alla contribuzione fiscale.

[159] In AA.VV., *La fiscalità dei giochi,* (a cura di MARCHETTI F., MELIS G., LA SCALA A.E.), Roma, 2011, p. 11.

Appare dunque interessante procedere all'esame delle scelte compiute dal legislatore nazionale onde verificare la coerenza sistematica del trattamento tributario del gioco e delle scommesse.

5.1 Concetti rilevanti di gioco e scommessa

Come si è avuto modo di vedere nei precedenti paragrafi la dottrina civilistica - che più delle altre si è occupata del fenomeno ludico -, ancorché non sia pervenuta ad un'unanime nozione di gioco e di scommessa sembra concorde nell'escludere dal novero dei fatti giuridicamente rilevanti (per il diritto civile) quelle attività prive di un minimo contenuto economico e finalizzate al puro diletto del soggetto e nel negare utilità alla distinzione (tra gioco e scommessa) in virtù della medesima disciplina cui sono soggetti.

Tali conclusioni, come si avrà modo di dimostrare non possono essere *tout court* applicate nel campo del diritto tributario ove spesso posizioni diverse possono essere accomunate e regolamentate per fini esclusivamente fiscali.

Intanto, occorre rilevare come nell'ambito dei due settori scientifici (diritto civile e diritto tributario) non vi sia una corrispondenza biunivoca tra i fatti giuridicamente rilevanti. Infatti, come è stato sopra chiarito, mentre per i civilisti il gioco a contenuto meramente ricreativo, connotato dalla sola *causa ludendi* e privo di una *causa lucrandi*, è irrilevante[160] ciò non vale per i tributaristi per i quali il "fatto gioco" giuridicamente rilevante assume una dimensione ben più ampia. Per il diritto tributario anche il c.d. "gioco disinteressato" ovvero il gioco privo di un contenuto economico assume rilevanza e di conseguenza può essere posto a base dell'imposizione. Ed infatti, in vigenza dell'imposta sugli spettacoli il c.d. "gioco disinteressato" veniva posto a base dell'imposizione.[161] Ciò

[160] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa, op.cit.*, p. 325, osserva come il gioco diviene rilevante per il diritto solo quando gli sono collegati degli scostamenti patrimoniali.

[161] PICCIAREDDA F., *Spettacoli (imposta sugli)*, in *Enc. dir.*, vol. XVI, Milano, 1990, p. 442, con riferimento alla vecchia imposta sugli spettacoli evidenzia come «*il divertimento inteso come puro diletto, senza cioè una effettiva partecipazione, se non emotiva, connaturato alla necessità di uno svago viene, infatti, ricondotto nel regime impositivo de quò per la semplice ammirazione che viene offerta dallo spettacolo vuoi scenico (cinematografico teatrale) vuoi circense e sportivo*». Sempre con riferimento alla pregressa imposta l'Autore specifica anche che lo stesso spettacolo ricreativo può divenire oggetto di ulteriore tassazione nel momento in cui l'atteggiamento dello spettatore muta a causa di una sua partecipazione economica. In tal senso Egli fa l'esempio del soggetto che accedendo alla casa da gioco con il solo *animus ludendi* è soggetto all'imposta in base al n. 7 dell'allora tariffa allegata al decreto

nonostante, neppure in diritto tributario la dottrina ha saputo dare alcuna esatta definizione di tali concetti[162].

Orbene, da questa brevissima disamina introduttiva emerge un dato incontestabile: che per il diritto tributario il gioco e la scommessa assumono un concetto più ampio che nel diritto civile (e di conseguenza amministrativo).

5.2 Panoramica dei giochi e dei connessi meccanismi di prelievo

Il fenomeno ludico si manifesta con una variegata tipologia di forme ognuna delle quali contiene una sua specificità che la differenzia dalle altre, il cui obiettivo primario è quello di intercettare le altrettanto differenti richieste che provengono dai giocatori. In tale contesto si registra una vivace dinamicità, con una crescita delle offerte di gioco lecito sempre in costante evoluzione anche (e soprattutto nell'epoca attuale) per le continue innovazioni tecnologiche che consentono la strutturazione e l'utilizzo in forme alternative del gioco.

Tutto ciò non può che avere riflessi nell'ambito della finanza statale.

Come si vedrà di seguito, le diverse configurazioni di gioco sono sottoposte ad altrettanto diverse forme di "tassazione" o meglio forme di prelievo erariale in ragione delle loro caratteristiche e modalità di organizzazione. Occorre sin d'ora evidenziare come non sempre le diverse forme di prelievo sono poi così facilmente riconducibili nell'alveo delle entrate di diritto tributario. Ciò si deve forse al fatto che i singoli giochi hanno spesso una struttura giuridica non sempre confacente con i paradigmi che presiedono i meccanismi impositivi. Tuttavia, la mancanza di una soddisfacente elaborazione giuridica va molto probabilmente addossata anche all'assenza della dottrina tributaristica che solo in anni non più recenti si è occupata marginalmente del fenomeno, epoca in cui, peraltro, i giochi non raggiungevano la complessità e la varietà dei giorni nostri.

Orbene, mi pare possa essere utile in questa fase descrivere brevissimamente, secondo le loro specifiche connotazioni, i diversi meccanismi di prelievo associati

---

sull'imposta sugli spettacoli per il solo fatto di essere ammesso in sala. Qualora il soggetto non voglia solo assistere al gioco ma intende parteciparvi si avrà la realizzazione di un'ulteriore fattispecie impositiva contemplata al n. 8 della citata tariffa.

[162] LICCARDO G., *Imposta unica sui giuochi di abilità e concorsi pronostici,* in Rassegna di finanza pubblica, 1960, 1-2, p. 168.

ai corrispondenti giochi, dimodoché si possa iniziare a cogliere l'essenza del problema che andremo a snocciolare.

Nel **Lotto** e nelle sue forme opzionali lo Stato partecipa al gioco ed il prelievo viene operato modificando le condizioni di parità di questo[163]. In esso lo Stato ha predisposto un particolare meccanismo che incidendo sull'alterazione delle probabilità di gioco gli consente un consistente prelievo. In pratica, mediante la determinazione legislativa dei premi spettanti ai vincitori, vengono sostanzialmente modificate le condizioni di parità teorica del gioco a vantaggio dello Stato. Per ora mi limiterò ad imputare tale forma di prelievo tra i **monopoli fiscali** con l'intento di cercare di individuare nel prosieguo la corretta tipologia di prelievo. Come si avrà modo di vedere, la dottrina, diversamente che in altri casi, si è occupata della corretta individuazione della natura giuridica del prelievo senza, purtroppo, addivenire ad un'unanime e soddisfacente conclusione.

Nei **concorsi pronostici su base sportiva** (Totocalcio, Totogol e giochi opzionali) è preventivamente determinata l'entità e la destinazione della giocata. In pratica, viene normativamente prevista la ripartizione della posta di gioco[164].

I giochi "**Big Match**" e "**Big Race**" sono strutturati secondo lo schema proprio delle scommesse a totalizzatore, di conseguenza l'entità e la destinazione delle somme giocate sono previamente determinate dalla relativa normativa[165].

Per le **scommesse a quota fissa su eventi sportivi diversi dalle corse ai cavalli e su eventi non sportivi** è prevista l'applicazione delle aliquote dell'imposta unica sul movimento netto delle scommesse.

---

[163] FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*in *Enc. dir.*, vol. XXV, Milano, 1975, p. 43.

[164] L'art. 5 del D.M. 19 giugno 2003, n. 179 intitolato "*Regolamento recante la disciplina dei concorsi pronostici su base sportiva*" sancisce che «l*a posta dei concorsi pronostici è ripartita… nelle seguenti percentuali: a) aggio al punto di vendita: 8%; b) montepremi: 50%; c) contributo CONI: 18,77%; d) contributo all'Istituto per il credito sportivo: 2,45%; e) imposta unica: 33,84%; f) contributo alle spese di gestione di AAMS: 5,71%.*».

[165] Le scommesse a totalizzatore sono regolamentate dal D.M. 2 agosto 1999, n. 278 intitolato "*Regolamento recante norme concernenti l'istituzione di nuove scommesse a totalizzatore o a quota fissa, ai sensi dell'articolo 16 della legge 13 maggio 1999, n. 133*", che all'art. 12 dispone: «l*a posta unitaria di gioco è ripartita nelle seguenti percentuali, trovando applicazione, per il residuo, la disposizione di cui all'articolo 16, comma 2, della legge 13 maggio 1999, n. 133: a) 57 per cento, come disponibile a vincite; b) 8 per cento, come aggio al luogo di vendita autorizzato; c) 20 per cento, come imposta unica; d) 5,71 per cento, come contributo alle spese complessive di gestione; e) 2,54 per cento, come fondo speciale di riserva*».

Nelle scommessa a totalizzatore "**Ippica nazionale**" il prelievo viene attuato mediante la ripartizione delle poste di gioco. In buona sostanza, viene normativamente predeterminata l'entità e la destinazione della posta di gioco[166].

Anche nelle scommessa a totalizzatore "**Ippica internazionale**" il prelievo viene attuato mediante la ripartizione delle poste di gioco. In buona sostanza, viene normativamente predeterminata l'entità e la destinazione della posta di gioco[167].

---

[166] L'art. 3 del Decreto direttoriale n. 2005/4637/giochi/sco relativo alle modalità attuative della nuova scommessa a totalizzatore sulle corse dei cavalli denominate "Vincente nazionale" ed "Accoppiata nazionale", stabilisce che «*la posta unitaria di gioco delle scommesse è ripartita nelle seguenti percentuali:*

a) Montepremi e compenso per l'attività di gestione: 72,00 per cento per entrambe le scommesse, di cui, al montepremi del "Vincente nazionale", in via sperimentale, il 71,00 per cento e, al montepremi dell' "Accoppiata nazionale", il 66,29 per cento;

b) Compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento per entrambe le scommesse;

c) Entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento per entrambe le scommesse;

d) Prelievo a favore dell'UNIRE: 14,00 per cento per entrambe le scommesse.».

L'art. 3 del Decreto direttoriale del 20/12/2005 relativo alle modalità attuative della nuova scommessa a totalizzatore sulle corse dei cavalli denominate "Quartè nazionale" ed "Quintè nazionale", stabilisce che «*La posta unitaria di gioco delle formule «Quarte' nazionale» e «Quinte' nazionale» è ripartita seguenti percentuali posta unitaria di gioco delle scommesse è ripartita nelle seguenti percentuali:*

a) montepremi e compenso per l'attività di gestione: 72,00 per cento per entrambe le formule, di cui, al montepremi il 57,00 per cento e come compenso per le attività di gestione il 15,00 per cento, di cui il 9,29 per cento all'UNIRE, per l'organizzazione e la gestione della corsa oggetto di scommessa;

b) compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento per entrambe le formule;

c) entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento per entrambe le formule;

d) contributo a favore dell'UNIRE: il 14,00 per cento come prelievo per entrambe le formule».

L'art. 3 del Decreto direttoriale del 20/12/2005 relativo alle modalità attuative della nuova scommessa a totalizzatore sulle corse dei cavalli denominata "Nuova tris nazionale", stabilisce che « *La posta unitaria di gioco della formula «Nuova Tris nazionale è ripartita nelle seguenti percentuali:*

a) montepremi e compenso per l'attività di gestione: 72,00 per cento, di cui al montepremi il 60,00 per cento e come compenso per l'attività di gestione il 12,00 per cento, di cui il 6,29 per cento all'UNIRE, per l'organizzazione e la gestione della corsa oggetto di scommessa;

b) compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento;

c) entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento;

d) contributo a favore dell'UNIRE: 14,00 per cento come prelievo».

[167] L'art. 3 del Decreto direttoriale del 10/03/2008 relativo alle modalità attuative della nuova scommessa a totalizzatore sulle corse dei cavalli "Ippica internazionale", stabilisce che «*La posta unitaria di gioco della scommessa "Vincente internazionale" è ripartita nelle seguenti percentuali:*

a) Montepremi: 75 per cento;

b) Compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento;

c) Compenso ai concessionari: 1,00 per cento;

d) Entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento;

e) Prelievo a favore dell'UNIRE: 10 per cento.

3. La posta unitaria di gioco della scommessa "Accoppiata internazionale" è ripartita nelle seguenti percentuali:

a) Montepremi: 69 per cento;

b) Compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento;

c) Compenso ai concessionari: 3,45 per cento;

d) Entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento;

Anche nel concorso pronostici "**V7**" il prelievo viene attuato mediante la ripartizione delle poste di gioco. In buona sostanza, viene normativamente predeterminata l'entità e la destinazione della posta di gioco[168].

I **giochi numerici a totalizzatore** (SuperEnalotto e giochi opzionali) **e le lotterie ad estrazione differita ed istantanea** sono oggetto di una particolare forma di prelievo che per adesso identifico nel **monopolio fiscale**, salvo ritornare sull'argomento nell'intento di scoprire la reale natura giuridica del prelievo. Materialmente viene prevista compiutamente la ripartizione delle somme raccolte individuando i destinatari e l'entità delle quote[169].

I **giochi di abilità, di sorte a quota fissa e di carte organizzati in forma diversa dal torneo con partecipazione a distanza** sono soggetti all'imposta unica con applicazione dell'aliquota d'imposta sull'ammontare della raccolta[170].

Le **scommesse a quota fissa e a totalizzatore su simulazione di eventi** sono soggette all'imposta unica[171].

---

e) Prelievo a favore dell'UNIRE: 12 per cento;

f) Compenso per l'attività di gestione: 1,55 per cento.

4. La posta unitaria di gioco della scommessa "Tris internazionale", è ripartita nelle seguenti percentuali:

a) Montepremi: 65 per cento;

b) Compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento;

c) Compenso ai concessionari: 3,45 per cento;

d) Entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento;

e) Prelievo a favore dell'UNIRE: 16 per cento;

f) Compenso per l'attività di gestione: 1,55 per cento»

168 L'art. 3 del Decreto direttoriale del 12/05/2008 istitutivo del concorso pronostici su base ippica denominato "V7", stabilisce che «l*a posta unitaria è assegnata:*

a) per il 65 per cento a montepremi;

b) per il 3,45 per cento a compenso per l'attività di gestione del concessionario;

c) per il 2,26 per cento a compenso per l'attività di gestione di AAMS;

d) per l'8 per cento a compenso dell'attività dei punti di vendita;

e) per il 15 per cento a entrate erariali sotto forma di imposta unica;

f) per il 6,29 per cento a favore dell'UNIRE. ».

169 Per i giochi numerici a totalizzatore (SuperEnaLotto e giochi opzionali) la ripartizione delle somme raccolte è contenuta nell'allegato "A" del Dec. dirett. n. 2009/21731/giochi/Ena. Con particolare riferimento al gioco numerico a totalizzatore denominato "Eurojackpot" ed al gioco "Vinci per la vita-Win for life" vedasi rispettivamente l'art. 24, comma 40, lettera a e b del D.L. n. 98/11.

170 L'art. 4 del Decreto direttoriale n. 2011/666/Giochi/GAD recante la disciplina dei giochi di abilità, di sorte a quota fissa e di carte organizzati in forma diversa dal torneo con partecipazione a distanza, stabilisce un'aliquota del 3% della raccolta dei giochi di abilità e un'aliquota del 20% delle somme che, in base al regolamento di gioco, non risultano restituite al giocatore per i giochi di sorte a quota fissa e di carte organizzati in forma diversa dal torneo con partecipazione a distanza.

171 Inizialmente, in base all'art. 1, comma 80 della L. n. 296/06 le scommesse a quota fissa erano soggette alle aliquote di cui all'art. 4, comma 1, D.Lgs. n. 504/98, mentre le scommesse a totalizzatore scontavano un'imposta del 12% della posta di gioco. Con lart. 12, comma 1, lettera h, del D.L. n. 39/09 le

I **giochi di sorte legati al consumo** sono soggetti al PREU. Il prelievo viene attuato mediante la ripartizione delle poste di gioco. In buona sostanza, viene normativamente predeterminata l'entità e la destinazione della posta di gioco[172].

Gli **apparecchi da intrattenimento con vincite in denaro (AWP e VLT)** sono soggetti al PREU mentre **il Bingo** viene sottoposto al **prelievo erariale**.

5.3 Perché non è possibile applicare un'imposta sui consumi sui giochi.

Nel presente paragrafo si cercherà di dimostrare (con non poche difficoltà) l'inapplicabilità (o comunque l'estrema difficoltà) ai giochi di un'imposta sui consumi. A tal fine è indispensabile innanzitutto richiamare la distinzione operata circa la struttura contrattuale delle scommesse organizzate. Come si è avuto modo di vedere, i giochi aperti ad una massa indistinta di partecipanti possono configurarsi sotto forma di: contratti plurilaterali e contratti bilaterali.

Nel primo caso siamo in presenza di un negozio giuridico le cui controparti sono i singoli partecipanti/giocatori ed in cui l'intervento dell'organizzatore è strumentale ed accessorio allo svolgimento della scommessa. Orbene, in questo caso le poste versate dai partecipanti non sono fra loro in rapporto di corrispettività ma confluiscono in un fondo comune che sarà ripartito tra i vincitori. Ciò implica che le singole poste non vengano versate direttamente al vincitore. Come è stato rilevato in dottrina[173], mentre nei contratti sinallagmatici vi è uno scambio di prestazione e controprestazione esaurendosi il contratto con il reciproco adempimento, nel contratto plurilaterale l'adempimento delle singole prestazioni creando un fondo comune è strumentale al raggiungimento del fine comune ossia il pagamento del vincitore. In questo contratto la controprestazione è individuabile nel premio che potenzialmente ognuno potrà conseguire.

---

scommessa a quota fissa sono state assoggettate all'aliquota del 20% della raccolta al netto delle somme restituite ai vincitori.

[172] L'art. 14 del Decreto del 20/09/2005 n. 249 recante il "*Regolamento concernente la disciplina dei giochi di sorte legati al consumo*", stabilisce che «*L'importo di ciascun biglietto virtuale è ripartito secondo le seguenti percentuali:*

a) aggio riconosciuto al titolare, 8 per cento;
b) contributo alle spese di gestione di AAMS, 2,5 per cento;
c) compenso al concessionario, 4,5 per cento;
d) prelievo erariale unico, 30 per cento;
e) disponibile a vincite, 55 per cento».

[173] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p. 346.

Nel secondo caso è stato evidenziato come si hanno contratti bilaterali ma non corrispettivi[174]. Le due prestazioni dedotte nel contratto sono assunte in funzione del rischio e non in termini di corrispettività.

Ciò implica un primo ordine di problemi qualora si volesse considerare alla stregua di corrispettivi le somme giocate[175]. Tutt'al più esse debbono essere considerate come quota parte di reddito consumato. Tuttavia, anche in tal caso sorgono problemi legati al valore espresso da tale consumo visto il limite sostanziale impresso dal dettato costituzionale di cui all'art. 53 Cost.

Sulla valutazione circa la rilevanza sotto l'aspetto della capacità contributiva delle somme giocate si tengano presenti le seguenti considerazioni che ancorché poste in modo sparso rendono bene l'idea.

La recente dottrina che si è occupata della disciplina civilistica del gioco e delle scommesse, ha rilevato come le imponenti dimensioni raggiunte dal fenomeno sociale legato al sistema delle scommesse organizzate hanno fatto parlare di una «*vera e propria "febbre del gioco", che tende a radicarsi in vari strati della popolazione, **segnatamente di ceto modesto***»[176].

Più volte è stato denunciato il comportamento dello Stato che a fini meramente fiscali ha di fatto incentivato la passione collettiva per il gioco che «*ha finito per trasformarsi in una sorta di "tassa sui poveri"*»[177].

La dottrina[178] ha posto in rilievo come il gioco interessi particolarmente gli strati minuti della popolazione, meno forti economicamente e di conseguenza più soggetti al richiamo di una facile ricchezza.

---

[174] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p. 342, ritengono che per bilateralità non debba essere inteso necessariamente che vi siano due prestazioni paritetiche sotto il profilo del sacrificio patrimoniale, ma che le due prestazioni trovino causa ognuna nella presenza dell'altra.

[175] Non a caso, come si vedrà, i giochi sono esenti dalla più tipica delle imposte sui consumi: l'IVA. Ciò è dato dal fatto che l'imposta sui consumi mal si presta alla tassazione dei giochi.

[176] PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, op. cit. p. 70.

[177] PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, op. cit. p. 38, il quale, richiama POLACCO V., che parla di "lucrosissima imposta sull'ignoranza delle popolazioni". L'autore pone in luce come la diffusione delle scommesse di ogni sorte (dai giochi di borsa della moderna economia finanziaria alle scommesse organizzate), fa prosperare vecchi e nuovi furbi.

[178] FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore*, op. cit., p. 443.

Secondo l'ultima relazione della Commissione Antimafia l'anno scorso (2011) i malati da gioco sono aumentati di 300 mila unità rispetto alle 700 mila del 2007. Per l'Eurispes si tratta soprattutto di giovani, disoccupati, anziani. Altro aspetto preoccupante registrato dall'istituto di ricerca, presieduto di Gian Maria Fara, è quello dei "teen-player", ragazzi dai 13 e i 17 anni che iniziano a giocare e scommettere in età precoce. Su circa 3 milioni di giocatori calcolati dall'indagine, il 38% sono minorenni, un milione e 130 mila in termini assoluti.[179].

Alla luce di queste semplici considerazione, non può non dubitarsi della legittimità costituzionale di un'imposta che colpisca le somme giocate a titolo di reddito consumato visto le perplessità circa l'attitudine delle poste a manifestare la capacità contributiva propria di un reddito consumato.

5.4 Riflessioni circa la destinazione del gettito derivante dai giochi.

Si è visto che tra le ragioni giustificative del monopolio statale in materia di giochi si ricomprendono motivi quali il finanziamento di attività di beneficenza o d'interesse pubblico.

Tale intendimento non è estraneo al fenomeno ludico. L'esperienza legislativa mostra come spesso le restrizioni abbiano inteso 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.

Non a caso, originariamente il gioco e le scommesse lecite erano rinvenibili solamente in quelli che fossero strumentali alla diffusione dello sport in senso lato. A tal riguardo, si è 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", il quale ha accompagnato il gioco del Lotto stesso quasi fin dalle sue origini, attraverso la destinazione dei suoi proventi alla realizzazione di importanti opere pubbliche; così è stato ad esempio per la costruzione della Fontana di Trevi a Roma.

[179] Fonte www.ilfattoquotidiano.it

Nondimeno, sulla scorta delle considerazioni appresso esposte, la finalità di carattere sociale dei proventi provenienti dal gioco d'azzardo, ha rappresentato la giustificazione per l'istituzione di nuovi giochi o per l'aumento dei prelievi fiscali applicati a quelli esistenti.

Nei fatti è possibile riscontrare la seguente serie di interventi fiscali sui giochi i cui proventi sono stati destinati a ben determinate finalità:

- l'innalzamento al 12,7 per cento del PREU[180] allo scopo di sanare il *deficit* finanziario dell'U.N.I.R.E.;
- l'innalzamento al 13,4 per cento, al fine di garantire analoghe entrate erariali anche a favore del C.O.N.I.[181];
- "Decreto Abruzzo"[182] tramite il quale si è intervenuto al fine di incrementare il gettito derivante dai giochi e destinare tale incremento alla ricostruzione delle zone terremotate;
- con legge 23 dicembre 1996 n. 662 si è destinato 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;
- le lotterie fin dalla loro introduzione sono sempre state connotate da finalità di assistenza, carità e beneficenza[183],

a ciò vanno aggiunte ulteriori iniziative legislative[184] che, nell'intento di reperire risorse finanziarie da destinare verso settori sensibili della società civile, dispongono la creazione di appositi fondi ove confluire parte degli introiti derivanti dal monopolio legale dei giochi.

Ad ogni buon conto, non può non denunciarsi come l'aumento del prelievo fiscale e l'istituzione di nuovi giochi giustificati con la destinazione dei relativi

[180] Decreto-legge del 25 settembre 2008 n. 149.
[181] La Legge finanziaria 22 dicembre 2008, n. 203.
[182] D.L. 28 aprile 2009, n. 39.
[183] FANTOZZI A., *Lotto e lotterie*, op. cit., p. 53.
[184] Proposta di legge 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

proventi a specifiche finalità oggettivamente meritevoli (destinazione che a volte non avviene nei fatti come insegna il caso Abruzzo ove non pare che i proventi siano mai arrivati), a volte nasconda un unico obiettivo: fare cassa. Pertanto, si ritiene che la destinazione dei proventi dei giochi per fini sociali, culturali ecc. non possa di per sé solo giustificare il monopolio legale. Ciò è, peraltro, avvalorato anche dalle considerazioni svolte più volte dalla Corte di Giustizia.

5.5 Gli Organi dello Stato cui sono conferite le funzioni statali in materia di giochi.

Il riordinamento delle funzioni statali in materia di organizzazione e gestione dei giuochi, delle scommesse e dei concorsi a premi e le relative risorse è stato disposto dall'articolo 12 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, che lo ha demandato a regolamenti di delegificazione, prescrivendo la razionalizzazione delle competenze e la loro attribuzione a una struttura unitaria, da individuarsi in un organismo esistente ovvero da istituire in forma di agenzia (ai sensi degli articoli 8 e 9 del decreto legislativo n. 300 del 1999). È stata inoltre rimessa a regolamenti ministeriali la disciplina dei giuochi, delle scommesse e dei concorsi a premi, mentre la determinazione delle loro modalità tecniche è stata attribuita alla competenza di decreti dirigenziali.

Su questa base, il D.P.R. 24 gennaio 2002, n. 33, ha affidato all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) le funzioni statali in materia di giuochi di abilità, concorsi pronostici e scommesse, comprese quelle relative alla gestione delle relative entrate, già esercitate dall'Agenzia delle entrate.

Successivamente, l'articolo 4 del D.L. 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178, ha trasferito all'Amministrazione autonoma dei monopoli dello Stato (AAMS) tutte le funzioni in materia di organizzazione ed esercizio dei giuochi, scommesse e concorsi pronostici, riconducendo, in sostanza alla competenza dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato anche le funzioni già svolte dal CONI.

Il D.P.R. n. 33 del 2002 sembrava aver demandato interamente all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato la gestione delle competenze statali in materia. Successivamente, tuttavia, il regolamento per la semplificazione degli adempimenti relativi all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, emanato con D.P.R. 8 marzo 2002, n. 66, in attuazione dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 504 del 1998, ha attribuito all'Agenzia delle entrate le funzioni ad essa riferite.

Si è quindi reso necessario un intervento chiarificatore, operato dall'articolo 8 del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27. Esso ha specificato che le funzioni statali concernenti le entrate in materia di giuochi di abilità, concorsi pronostici e scommesse, esercitate dall'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato, si riferiscono alle entrate non tributarie, incluse quelle per quote di prelievo, mentre continuano ad essere attribuite all'Agenzia delle entrate l'amministrazione, la riscossione e il contenzioso concernenti le entrate tributarie riferite alla medesima materia. Ha tuttavia disposto che le stesse funzioni dell'Amministrazione finanziaria in materia di amministrazione, riscossione e contenzioso delle entrate tributarie riferite ai giochi, anche di abilità, ai concorsi pronostici, alle scommesse e agli apparecchi da divertimento e intrattenimento siano esercitate dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato dal 1° aprile 2003.

Da ultimo, il decreto legislativo 3 luglio 2003, n. 173, recante la riorganizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi della legge n. 137 del 2002, novellando l'articolo 25 del decreto legislativo n. 300 del 1999 ha confermato che l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato svolge le funzioni attribuite al Ministero dell'economia e delle finanze in materia di giuochi, scommesse e concorsi pronostici, comprese quelle riguardanti i relativi tributi, fatta eccezione per le imposte dirette e l'imposta sul valore aggiunto, nonché in materia di amministrazione, riscossione e contenzioso concernenti le accise sui tabacchi lavorati.

Con il D.P.R. 15 dicembre 2003, n. 385, è stato emanato il regolamento di organizzazione dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato.

A titolo di completezza l'art. 39 comma 13-ter del D.L. n. 269/03 ha disposto che le disposizioni in tema di attribuzione unitaria al Ministero dell'economia e delle finanze-Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato delle funzioni statali in materia di organizzazione e gestione dei giuochi si intendono nel senso che tra le predette funzioni rientrano quelle di controllo sulle attività che costituiscono, per la mancanza di reali scopi promozionali, elusione del monopolio statale dei giuochi.

Alla luce di quanto sopra esposto, in tema di imposte, l'AAMS assume il ruolo che l'Agenzia delle Entrate svolge con riferimento alle altre entrate tributarie (per esempio II.DD ed IVA), procedendo all'accertamento delle specifiche imposte sui giochi[185].

Un ruolo preminente assume anche la Guardia di Finanza che, in quanto polizia economico-finanziaria, è orientata al contrasto di ogni fenomeno illegale che importi la lesione del suddetto monopolio causando nocumento agli interessi erariali.

In tale contesto, la Guardia di Finanza si pone quale referente naturale dei Monopoli di Stato.

Accanto a questi assumono rilevanza anche altri organi. Infatti è previsto che 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. Inoltre, gli organi di

[185] Ai sensi dell'art. 15, comma 8-*duodecies,* del D.L. del 1 luglio 2009, n. 78, *gli uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, nell'adempimento dei loro compiti amministrativi e tributari, si avvalgono delle attribuzioni e dei poteri previsti dagli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, ove applicabili. …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.*

polizia giudiziaria, 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[186].

[186] Comma 8 *duodecies* dell'art. 15 del D.L. 1º luglio 2009, n. 78.

PARTE SECONDA

IL SISTEMA SPECIALE DEI TRIBUTI IN MATERIA DI GIOCHI

CAPITOLO III

L'IMPOSTA UNICA SUI CONCORSI PRONOSTICI E SULLE SCOMMESSE

1. Introduzione.

L'imposta unica rappresenta l'imposizione tipica del fenomeno dei giochi e delle scommesse. Si deve innanzitutto dire che benché l'imposta abbia superato il ragguardevole traguardo di metà secolo, essa non è stata mai oggetto di approfonditi studi dottrinari, per cui rappresenta un mondo sconosciuto ai più che vaga nell'universo dell'ordinamento tributario. Tale imposta, infatti, non compare neanche nelle sintetiche e sommarie illustrazioni presenti nei classici manuali del diritto tributario[187].

Per rendersi conto del panorama dogmatico si consideri che in Italia non è stata mai pubblicata alcuna specifica monografia in materia. L'unico lavoro in materia è rappresentato da un paio di voci inserite nelle enciclopedie giuridiche.

Alla mancanza di elaborazioni dottrinarie si affianca una giurisprudenza quasi completamente assente, che solo in tempi recentissimi ha cominciato ad occuparsi della materia con risultati tutt'altro che rassicuranti[188].

L'ingiustificata assenza dottrinaria ed una giurisprudenza in panne rendono, quindi, ancora più difficile l'individuazione della stessa natura giuridica dell'imposta unica sulle scommesse.

Come si avrà modo di illustrare, le incertezze che caratterizzano la materia sono il portato di una disciplina forgiata inizialmente sul modello del monopolio fiscale e via via cambiata sulla spinta delle giuste esigenze di un'imposta speciale che venisse accertata e riscossa secondo i classici meccanismi di attuazione.

---

[187] Qualche piccolo riferimento è contenuto solo nei manuali più datati.

[188] Come si avrà modo di vedere nei successivi paragrafi, dai recenti arresti giurisprudenziali è possibile rilevare come anche la giurisprudenza non abbia ancora colto l'essenza dell'imposta. Si tocca con mano il fatto che l'imposta sia per i più un alieno.

A tal proposito, si costaterà più avanti come il meccanismo applicativo adottato dal recente legislatore ricalca, con le dovute specialità dovute alle differenti caratteristiche dell'imposta, quelli approntati per l'attuazione delle imposte sui redditi.

Nel prosieguo della trattazione si avrà modo, soprattutto, di analizzare approfonditamente il presupposto del tributo, che l'evoluzione normativa non ha certo mutato ma che di fatto non è stato mai esaurientemente trattato da quegli autori che l'hanno sicuramente individuato ma mai illustrato. Sulla falsariga dei risultati cui si perverrà in merito alla ricostruzione del presupposto, saranno esposte le considerazioni sulla reale natura giuridica dell'imposta che, come vedremo, assumerà la forma di un giano bifronte.

Tutto ciò porterà a interessanti conclusioni oltreché a (si spera) una quantomeno parziale sistemazione di una materia che attualmente sembra restare nel limbo del diritto tributario.

Infine, mi pare interessante, oltreché attuale, la previsione di obbligazioni a carico dei centri di trasmissione dati nazionali collegati con bookmakers stranieri privi di concessione, che ancorché giustificata dalla constatazione della pratica impossibilità, per l'esistenza all'estero del gestore del gioco, di adottare anche per tali operazioni di gioco il sistema posto a carico dei gestore concessionari mi sembra in odore di illegittimità costituzionale.

2. Genesi ed evoluzione storica del tributo. Contraddizioni e incoerenze di un'imposta sui giochi e le scommesse.

L'intervento statale in materia di giochi è frutto della tutela di interessi eterogenei spesso tra loro confliggenti. Interessi di natura etica e morale, cui si aggiungono quelli legati all'ordine e alla sicurezza pubblica, spesso convivono con esigenze di carattere precipuamente finanziario. Non c'è dubbio che il gioco, a differenza delle altre attività umane, polarizzi, tra gli altri, interessi non sempre leciti e più degli altri si presti a utilizzi criminali. A comprova di ciò basta osservare come oggigiorno il settore dei giochi, ed in special modo quello degli apparecchi da divertimento, sia,

nelle zone del meridione italiano, per buona parte gestito dalla criminalità organizzata.

Alle innegabili finalità di ordine e sicurezza pubblica sin dall'origine si sono affiancate notevoli opportunità "lucrative" prontamente colte dallo Stato.

Tralasciando l'annoso dibattito – peraltro trattato nei precedenti paragrafi – sulle reali ragioni dell'intervento statale in materia di giochi, è innegabile che una delle principali finalità dell'ingerenza statuale sia da ravvisare nella fiscalità[189].

Infatti, da sempre accanto alla monopolizzazione del fenomeno ludico si è affiancata un'entrata pecuniaria.

A ciò non sono venuti meno le scommesse, i giochi d'abilità ed i concorsi pronostici a cui sin dall'origine il legislatore si è premurato di applicare un "tributo speciale".

Ciò è avvenuto inizialmente combinando la disciplina pubblicistica attinente il monopolio di diritto, con un'imposizione tributaria imperniata per lo più sulla tassa di bollo sui biglietti delle scommesse di cui alla legge del bollo 30 dicembre 1923-II, n. 3268 e sull'imposta generale sulle entrate di cui al R.D.L. 9 gennaio 1940, n. 2. Successivamente, l'imposta di bollo sulle scommesse fu sostituita dai diritti erariali sulle scommesse di cui al D.L. 10 marzo 1943, n. 86.

Quest'ultimi venivano applicati sugli introiti lordi delle scommesse al totalizzatore e al libro ed erano dovuti da coloro che erano autorizzati ad esercitarle[190], nella misura base del 5% cui si aggiungevano diritti addizionali che servivano a finanziare determinati enti pubblici. Nonostante il tributo era dovuto dagli esercenti autorizzati alle scommesse[191] questi avevano diritto alla rivalsa sugli

---

[189] LICCARDO G., *Imposta unica sui giuochi di abilità e concorsi pronostici,* in op. cit., p. 166, fa notare come la passione per il gioco venga sfruttata dallo Stato fin dall'inizio per reperire entrate tributarie.

[190] Si rammenta che l'esercizio delle scommesse, trattandosi di giochi d'azzardo, fosse in genere vietato dalla normativa penalistica. Tuttavia, era ammessa un eccezione, ex art. 88 T.U.L.P.S., «*per le scommesse nelle corse, nelle regate, nei giuochi di palla o pallone e in altre simili gare, quando l'esercizio delle scommesse costitui*(sse) *una condizione necessaria per l'utile svolgimento della gara*».

[191] Si ribadisce che all'epoca le scommesse diverse da quelle attinenti le corse ai cavalli erano soggette alla preventiva autorizzazione delle autorità amministrative ex art. 88 T.U.L.P.S.. Di contro, le scommesse concernenti le corse ai cavalli erano riservate all'UNIRE in forza della L. 24 marzo 1942 n. 315. Pertanto, all'epoca dell'istituzione dei diritti erariali sulle scommesse, con riferimento a quelle sulle corse ai cavalli l'unico soggetto passivo del tributo era l'UNIRE ai sensi dell'art. 7 del RDL n. 86/43.

scommettitore sui quali di fatto incideva il prelievo[192]. La previsione giuridica del meccanismo della rivalsa consente in prima approssimazione di annoverare i diritti erariali tra le imposte indirette ed in particolare tra le imposte sui consumi. Essi erano dovuti per ogni singola competizione in ordine alla quale bisognava presentare anche una specifica distinta o denunzia giornaliera contenente gli introiti lordi conseguiti.

Con l'avvento del secondo dopoguerra si era ravvisata l'esigenza di approntare una prima sistemazione regolamentare per i giochi legati ai concorsi pronostici[193], in virtù della loro repentina diffusione.

Tale esigenza aveva portato all'emanazione del D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496 e delle relative norme regolamentari approvate con il D.P.R. 18 aprile 1951, n. 581, con i quali si trovava una prima sistemazione organica e autonoma alla disciplina pubblicistici dei giochi d'abilità e dei concorsi pronostici[194], cui si affiancava subito un ulteriore prelievo fiscale. Infatti, accanto ai tributi - ad al contributo del 5% previsto a favore dell'allora Ministero dell'interno[195] - che già affliggevano l'attività ludica quali:

- i diritti erariali sulle scommesse con aliquota base del 5%;
- e l'imposta generale sulle entrate, con aliquota base del 4%,

sorgeva la "tassa di lotteria" del 16% sull'importo degli introiti lordi.

Il decreto pur rivolgendosi principalmente alla regolamentazione della disciplina pubblicistica in materia di giochi, nasceva con la precipua finalità di «*far partecipe*

[192] A tal riguardo l'art. 5 del R.D.L. n. 86/43 testualmente recitava che «*i diritti erariali ed addizionali di cui agli articoli 1 a 4 fanno carico agli scommettitori od ai partecipanti alle gare o scommesse*»

[193] I concorsi pronostici consistevano nella fissazione, da parte di un gestore, del numero e della specie degli eventi da pronosticare attraverso il quale venivano messi in palio dei premi da assegnare a tutti coloro che avessero pronosticato il risultato esatto degli eventi in concorso. La partecipazione al concorso richiedeva il versamento di una posta di gioco. Le condizioni non potevano essere modificate dai partecipanti. Tra i concorsi pronostici ebbe un particolare sviluppo quello connesso al campionato di calcio denominato "totocalcio".

[194] Prima di tale norma i concorsi pronostici erano disciplinati come scommesse in base all'art. 88 del T.U.L.P.S. SCIACCA C., *Giuochi di abilita,* cit., p. 99.

[195] Il versamento di tale contributo, sin dall'istituzione della tassa di lotteria, venne omesso dagli enti gestori. Ciò venne motivato con l'asserita illegittimità del contributo, la cui debenza era dovuta al fatto che antecedentemente al D.Lgs n. 496/98 il totocalcio fosse considerato una forma di scommessa, per il cui esercizio era stata rilasciata una licenza da parte del Ministero dell'interno che in cambio richiedeva il versamento del contributo.

lo stato mediante la tassa di lotteria degli utili derivanti dai concorsi pronostici, pur non essendosene assunta la privativa, anche a tutela degli interessi del Lotto»[196].

Tale ultima disciplina aveva vita brevissima. Il regime impositivo che caratterizzava i concorsi pronostici, strutturato su tre diversi tributi (diritti erariali sulle scommesse, IGE e tassa di lotteria), era ben presto sostituito dalla L. 22 dicembre 1951, n. 1379, con l'istituzione dell'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici, in ragione dell'unicità del fenomeno da tassare.

Secondo la relazione ministeriale[197] al disegno di legge dell'imposta unica i principi informatori della disciplina erano così sintetizzabili:

- migliorare la riscossione e l'accertamento mediante l'unificazione dei tre tributi che inizialmente colpivano i concorsi pronostici: tassa di lotteria, diritti erariali sulle scommesse, e l'imposta generale sull'entrata;
- evitare di gravare ulteriormente sull'imposizione dei citati giochi già appesantita da un'elevata "tassazione". In tal senso non era data applicazione ad un'imposta sui redditi conseguiti con le vincite al gioco;
- evitare di incidere sproporzionatamente sugli incassi del CONI e dell'UNIRE mediante la previsione di aliquote d'imposta crescenti. Ciò era la logica conseguenza della consapevolezza empirica che i costi attinenti la gestione dei giochi non sono proporzionali agli incassi ma assumono una percentuale rilevantissima per incassi minimi, per diminuire (sempre percentualmente) via via che aumentano gli incassi.

Autorevole dottrina[198] contestava prontamente la fondatezza di tali principi rilevando come contrariamente a quando asserito nella relazione ministeriale:

---

[196] REPACI F.A., *L'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici*, in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.*, 1952, Vol. XI, I, p. 203.

[197] Relazione al disegno di legge n. 2033/51.

[198] In sede di analisi normativa REPACI F.A., *L'imposta unica sui giochi*, op. cit., p. 208, esprime direttamente la sua perplessità in ordine alla «*…motivazione della nuova imposte, la quale costituisce presupposto basilare del provvedimento*», per cui a parere dell'Autore, dal contenuto della Relazione che accompagna il disegno di legge per l'istituzione dell'imposta unica, scaturirebbe che «*…l'art. 6 del decreto legislativo del 1948… costituirebbe una specie di convenzione tra stato ed enti concessionari per la ripartizione degli utili dell'impresa dei giuochi pronostici*»

- l’art. 6 del D.Lgs. n. 496/48 non autorizzava affatto l’interprete a leggere nelle sue disposizione una presunta ripartizione degli introiti da scommessa tra Stato e enti gestori;
- le vere finalità del D.Lgs. n. 496/48 erano quelle di disciplinare le nuove attività di gioco che si andavano sviluppando, limitare i profitti dei gestori incamerando le nuove entrate ed attenuare la concorrenza al Lotto;
- le argomentazioni svolte per giustificare l’esclusione da imposte delle vincite dei giocatori poggiavano su premesse errate in quanto contrariamente al Lotto lo Stato nel caso dei concorsi pronostici concesse la privativa a due enti: CONI e UNIRE per cui non gestendo direttamente i giochi non incamerava tutti gli introiti;
- con la tassa di lotteria lo Stato aveva solo voluto assicurarsi ulteriori introiti.

In definitiva, l’unica preoccupazione del legislatore era vista nell’intenzione di mantenere lo *status* di allora con riferimento ai flussi finanziari e nell’asserita agevolazione in termini di semplificazione, accertamento e riscossione.

A me sembra che la genesi del tributo poggiava su premesse errate e contrastanti soprattutto con la generica natura e funzione attribuita dalla odierna dottrina alle imposte. Infatti, nella Relazione al disegno di legge n. 2033/51, con riferimento ai tributi applicati antecedentemente all’istituzione dell’imposta unica sui giochi (tassa di lotteria, diritti erariali e l’imposta generale sull’entrata) si affermava che «*il complesso dei tre tributi costituisce la quota di compartecipazione dello Stato sui profitti dei concorsi pronostici, mentre la parte residuale, dedotte le spese di gestione e l’importo del monte premi, rappresenta la sovvenzione statale per permettere ai predetti enti di raggiungere i loro fini istituzionali…* »; e ancora che «*… il tributo dovrebbe mirare a ripartire proporzionalmente fra lo Stato e gli enti predetti il ricavato di una attività monopolistica…* ». Ciò stante, nelle intenzioni del legislatore dell’epoca la tassa sulle lotterie prima e l’imposta unica poi, nascevano al precipuo scopo di assicurare allo Stato una parte degli ingenti utili che andavano a favore degli enti che esercitavano le attività ludiche[199]. Da ciò parrebbe desumersi

[199] Dello stesso avviso interpretativo è SCIACCA C., *Giuochi di abilita,* op. cit., p. 100, che nel commentare la relazione evidenzia come per quest’ultima l’art. 6 del D.Lgs. n. 496/48 rappresenterebbe

che il legislatore dell'epoca sia entrato in confusione in quanto, allo scopo di partecipare ai profitti dell'attività monopolizzata anziché utilizzare l'appropriato istituto giuridico – quale può essere ad esempio il canone concessorio – si servì di un istituto giuridico (l'imposta) dalle funzione e caratteristiche diametralmente opposte o comunque per nulla confacenti dato che l'imposta è lo strumento principe di attuazione della funzione contributiva caratterizzato dall'assenza di qualsiasi profilo di commutatività che legittimi la prestazione posta a carico del soggetto passivo[200]. A mio sommesso avviso le intenzioni del legislatore di apprestare uno strumento idoneo a consentirgli la partecipazione ai profitti di soggetti cui è delegata un'attività monopolizzata, possono essere raggiunte unicamente con istituti dal profilo commutativo.

Di conseguenza il legislatore dell'epoca aveva confuso i concetti di funzione e motivo dell'imposta[201]. Tuttavia, come si avrà modo di argomentare il prelievo coattivo aveva (ed ha) ha una sua propria *ratio* basandosi su un indice di ricchezza (o meglio due) idoneo a manifestare quella capacità contributiva imprescindibilmente richiesta dall'ordinamento giuridico.

La dottrina che per prima si era occupata di analizzare il tributo riscontrava (direi, se posso, correttamente) il presupposto dell'imposta[202] nell'organizzazione e l'esercizio dei giochi di abilità e di concorsi pronostici.

La stessa dottrina individuava il soggetto attivo del tributo nello Stato, il soggetto passivo di diritto nel CONI e nell'UNIRE e il soggetto passivo *de facto* nel giocatore. La comprensione dei giocatori tra i soggetti percossi dal tributo traeva origine da considerazioni tutt'altro che di natura prettamente economica. A tal riguardo, non mancava chi rilevava come la decurtazione a monte del montepremi riservato ai vincitori tramite l'applicazione dell'imposta unica rappresentava un sistema tecno-

---

una specie di convenzione tra stato ed enti concessionari per la ripartizione degli utili dell'impresa dei giochi pronostici.

[200] MICCINESI F., *Imposta,* in *Diz. di dir. pubbl.*, Milano, 2006, p. 2945. Sulla funzione di riparto dei carichi pubblici che caratterizza l'imposta si veda anche FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* Torino, 2005, p. 124.

[201] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Milano, 2007, p.11, nell'esaminare i caratteri dell'imposta sottolinea come la finalità propria dell'imposta intesa come causa della legge (funzione oggettiva di procacciare un'entrata) non vada confusa con gli occasionali motivi che possono determinarne l'istituzione.

[202] Cfr. LICCARDO G., *Imposta unica sui giuochi,* cit., p. 166; SCIACCA C., *Giuochi di abilita,* cit., p. 101.

giuridico di prelievo nei confronti del giocatore assimilabile ad una rivalsa (Sul punto si avrà modo di ritornare successivamente).[203]

Il tributo autonomo sui giochi originariamente costituiva un'imposta *ad personam* cioè a soggetto passivo predeterminato, in contrapposizione alle normali imposte che gravano sulla generalità dei contribuenti.[204]

La misura del tributo veniva determinata mediante l'applicazione di un'aliquota progressiva sull'ammontare complessivo delle poste di gioco. Esso era dovuto per ogni singola manifestazione di gioco o concorso talché rappresentava un'imposta istantanea.

Il prelievo erariale aveva funzione sostitutiva e surrogatoria dei tributi diretti ed indiretti (all'infuori della tassa di bollo sulle cambiali, sugli avvisi pubblici e sugli atti giudiziari) connessi con le attività di organizzazione ed esercizio di giochi di abilità e dei concorsi pronostici[205]. Allo stesso modo, la funzione sostitutiva del tributo esplicava i suoi effetti anche per i vincitori dei premi con specifico riferimento alle imposte sui redditi di ricchezza mobile e alle imposte complementari.

Occorre sin d'ora rilevare come l'imposta unica colpiva esclusivamente l'organizzazione e l'esercizio dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici lasciando immune dalla specifica tassazione le scommesse non rientrati in tali tipologie di gioco. Con riguardo a tali scommesse – per il cui esercizio era consentito previo rilascio della licenza ex art. 88 T.U.L.P.S. – rimanevano in vigore i diritti erariali di cui al R.D.L. n. 86/43 ed alla L. 26 novembre 1955, n. 1109[206], il quale ultimo aveva completamente ristrutturato, riconducendoli a sistema unitario, i

[203] SCIACCA C., *Giuochi di abilita,* cit., p. 101.

[204] SCIACCA C., *Giuochi di abilita,* cit., p. 100. Sulla legittimità di un'imposta *ad personam* BERLIRI A., *Principi di diritto tributario,* vol I, Milano, 1952, p. 251 il quale ritiene che «*un'imposta ad personam non è necessariamente né iniqua, né assurda; basti pensare al caso in cui essa sia istituita in sostituzione di un tributo dovuto dalla generalità dei contribuenti*»

[205] La Relazione ministeriale al disegno di legge sull'imposta unica giustifica tale decisione rifacendosi allo spirito informatore della L. n. 496/48, in base al quale i proventi derivanti dallo sfruttamento dei concorsi pronostici rappresentano per il CONI e per l'UNIRE l'importo di sovvenzioni statali.

[206] GRANELLI A.E., *Spettacoli (imposta sugli),* in *NN.D.I.,* vol. XVII, Torino, 1970, p. 1187 ci tiene a puntualizzare come il diritto erariale su determinate scommesse andava tenuto distinto dall'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici la quale, per il ricollegarsi a un diritto di privativa dello Stato, si presentava come un tributo autonomo la cui applicazione poteva ben concorrere con quella dei diritti erariali.

precedenti tre fondamentali provvedimenti normativi in tema di imposizione degli spettacoli, trattenimenti e giochi (R.D.L. n. 3276/23, R.D.L. n. 1589/34 e R.D.L. n. 86/43).

Con la riforma tributaria del 1971 il sistema non mutò sostanzialmente tranne che per le scommesse per le quali si previse l'applicazione di un nuovo prelievo tributario: l'imposta sugli spettacoli in luogo dei diritti erariali[207].

Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, disciplinante l'imposta sugli spettacoli, assoggettava all'imposta gli spettacoli e le altre attività indicati nella tariffa allegata, compresi l'esercizio del giuoco nelle case a ciò destinate e l'accettazione di scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione[208]. La base imponibile era costituita dall'importo pagato dallo scommettitore per ogni scommessa. Sul punto va posto in luce con nitore come l'imposta unica andava (e va) tenuta distinta dall'imposta sugli spettacoli e come le due imposte - pienamente autonome tra loro – potevano (e possono) pacificamente concorrere[209]. Tale circostanza, ancorché pacifica non è stata colta dalla giurisprudenza[210]. Infatti, come si avrà modo di vedere nel proseguo, in alcune importanti pronunce giurisprudenziali si è arrivati persino a fondere le due imposte![211]

---

[207] 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.

[208] La tabella allegata alla legge, nella sua formulazione originaria, alla voce 9, annoverava le «*Scommesse al totalizzatore o al libro e di qualunque altro genere, accettate in occasione di corse con qualunque mezzo effettuate, di concorsi ippici, di regate, di giochi di palla e pallone, di gare di tiro a volo e di ogni altra gara o competizione.....7%*»

[209] Sul punto basta leggere GRANELLI A.E., *Spettacoli (imposta sugli),* in *NN.D.I.*, App., vol. VII, Torino, 1987, p. 508, il quale coglie l'occasione di precisare come l'imposta sugli spettacoli vada tenuta distinta «*dall'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici… la quale, per il ricollegarsi ad un diritto di privativa dello Stato, si presenta come un tributo del tutto autonomo, la cui applicazione può ben concorrere con quella dell'imposta sugli spettacoli.*»

[210] La Commissione tributaria provinciale di Genova, Sez. III, con la sentenza del 23 gennaio 2006, depositata in data 27 gennaio 2006, n. 7, sembra mischiare le norme dell'imposta sugli spettacoli con quelle dell'imposta unica nel passo in cui afferma che «*l'art. 2 del D.P.R. n. 640/1972 dispone che sono soggetti di imposta gli esercenti, gli impresari, gli organizzatori di giochi e chiunque accetti scommesse in occasione di qualsiasi gara... coerentemente il regolamento di cui al D.P.R. n. 169 del 1998* (attinente l'imposta unica) *ha compreso nel novero degli obbligati, i gestori, i titolari di agenzie ippiche, concessionari ed allibratori al fine di non mutare l'assetto soggettivo richiamato dalla L. n. 662/1996*».

[211] *Ex multis* Cassazione civ., Sez. Unite, 23 aprile 2009, n. 9672.

Come è evidente da quanto fin qui detto, l'imposta unica si applicava ai giochi di abilità ed ai concorsi pronostici, mentre le scommesse, con l'entrata in vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, furono assoggettate all'imposta sugli spettacoli.

L'impianto impositivo così delineato rimane in piedi fino alle prime grandi riforme approntate per il settore nel finire degli anni '90. In particolare, a partire dalla seconda metà degli anni '90 vengono introdotto significative novità che involgono principalmente il settore delle scommesse sino ad allora riservate al CONI ed all'UNIRE.

Le innovazioni nel campo delle scommesse iniziano dalla legge 28 dicembre 1995 n. 549, la quale prevede che l'organizzazione e l'esercizio delle scommesse a totalizzatore e a quota fissa riservate al CONI sulle competizioni sportive organizzate o svolte sotto il suo controllo possono essere affidati in concessione a terzi che offrano adeguate garanzie. In attuazione ed esecuzione della prefata legge è stato emanato il decreto ministeriale del 2 giugno 1998 n. 174 (decreto che rimarrà in vigore fino al 4 aprile 2006), contenente le norme per l'organizzazione e l'esercizio delle scommesse a totalizzatore e a quota fissa su competizioni sportive organizzate dal CONI.

Analogamente, anche il settore dell'ippica viene riorganizzato dal legislatore con la legge 23 dicembre 1996 n. 662 e con il relativo decreto di attuazione ed esecuzione D.P.R. 8 aprile 1998 n. 169, recante le norme per l'organizzazione e l'esercizio delle scommesse a totalizzatore e a quota fissa su competizioni sportive organizzate dall'UNIRE.

Infine, i primi importanti interventi nel settore terminano con l'introduzione delle nuove scommesse, a totalizzatore o a quota fissa, diverse da quelle sulle corse dei cavalli e da quelle sulle competizioni sportive organizzate dal CONI. Ciò avviene tramite il decreto ministeriale del 2 agosto 1999 n. 278, recante norme concernenti l'istituzione di nuove scommesse a totalizzatore o a quota fissa diverse da quelle relative al CONI e all'UNIRE.

Alle riforme di carattere amministrativistico si affianca una prima grande riforma fiscale del settore, dapprima con l'ampliamento dell'ambito applicativo dell'imposta unica sui giochi e i concorsi pronostici di cui alla L. 1379/51 al settore delle

scommesse ippiche vere e proprie, e poi con il riordino della stessa imposta unica su delega della L. 3 agosto 1998 n. 288 cui è seguito il decreto legislativo 23 dicembre 1998 n. 504 "*Riordino dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, a norma dell'articolo 1, comma 2, della legge 3 agosto 1998, n. 288*"[212].

Quindi, a partire dal 1° gennaio 1997 viene stabilita l'applicazione dell'imposta unica di cui alla legge 22 dicembre 1951 n. 1379, e successive modificazioni[213], alle scommesse a totalizzatore o a libro o di qualunque altro genere, relative alle corse dei cavalli, in luogo dell'imposta sugli spettacoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640.

Coerentemente con la nuova impostazione, con la legge finanziaria 27 dicembre 1997, n. 449, si è provveduto, infine, ad assoggettare anche le scommesse cosiddette sportive all'imposta unica.

Successivamente, con la legge delega n. 288/98 viene completato l'ampliamento oggettivo dell'imposta unica estendendone l'applicazione ad ogni tipo di scommessa.

In questo quadro generale, la legge 3 agosto 1998, n. 288, rappresenta il punto di svolta della normativa avente ad oggetto un particolare settore ludico. L'intervento normativo risponde alle esigenze di una revisione e razionalizzazione del sistema di accertamento, controllo, liquidazione e riscossione dell'imposta unica, che, applicata prima solo ai concorsi pronostici, è ora estesa a tutte le scommesse.

Nel nuovo assetto assume un ruolo particolarmente rilevante la commisurazione del tributo non più all'ammontare delle scommesse, bensì alle quote di prelievo[214]. Ciò ha comportato la necessità di rideterminare le quote stesse relativamente sia alle scommesse sulle corse dei cavalli sia alle scommesse sportive.

---

[212] La L. 3 agosto 1998, n. 288, all'art. 1 contiene la delega per la revisione del sistema di tassazione in materia di spettacoli, sport, giochi, intrattenimenti. In particolare, il 2° comma, prevede il riordino dell'imposta unica sulle scommesse prevista dalla L. 22 dicembre 1951, n. 1379. Il riordino del sistema è avvenuto, per il settore dei concorsi a pronostici e delle scommesse, con il d.lgs. 23 dicembre 1998, n. 504.

[213] Cfr L. 23 dicembre 1996, n. 662, comma 81.

[214] Tale meccanismo ingenera non pochi dubbi di legittimità costituzionale soprattutto con riferimento alla concreta determinazione delle quote di prelievo. Rimandandone la specifica trattazione va comunque anticipato che tale meccanismo di determinazione dell'imposta rimane tuttora in piedi solamente con riferimento alle scommesse sui cavalli.

A ciò si è provveduto con due distinti decreti ministeriali del 15 febbraio 1999, che, in sostituzione dei precedenti DD.MM. del 15 e del 22 giugno 1998, stabiliscono le nuove quote di prelievo sull'introito lordo delle scommesse rispettivamente sulle corse dei cavalli a favore dell'U.N.I.R.E. e sulle scommesse sportive a favore del C.O.N.I.. Si evidenzia che la commisurazione dell'imposta unica alle quote di prelievo è rimasta fino ad oggi operativa per le sole scommesse sui cavalli riferibili alla UNIRE, mentre per le restanti scommesse tale modalità di determinazione dell'imposta è stata (correttamente) abbandonata.

Ulteriore tappa fondamentale si ha nei primi anni duemila a causa della forte flessione registrata dal mercato dei giochi. In questo scenario il legislatore, al fine di garantire il gettito fiscale generato dal comparto e arginare e contrastare il fenomeno dell'illegalità, emana una serie di provvedimenti normativi precipuamente finalizzati a riordinare il settore nonché ad individuare un unico organo cui affidare le funzioni statali in materia di giochi. Orbene, con il D.P.R. 24 gennaio 2002 n. 33, le funzioni statali in materia di giochi di abilità, concorsi pronostici e scommesse, ivi comprese quelle inerenti alla gestione delle relative entrate, attribuite all'Agenzia delle entrate, sono state attribuite al Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato.

Ciò viene ulteriormente ribadito con il D.L. 8 luglio 2002 n. 138, convertito in legge 8 agosto 2002 n. 178 che, al fine di assicurare la gestione unitaria prevista dall'articolo 12 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, nonché di eliminare sovrapposizioni di competenze, di razionalizzare i sistemi informatici esistenti e di ottimizzare il gettito erariale, stabilisce che l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato svolge tutte le funzioni in materia di organizzazione ed esercizio dei giochi, scommesse e concorsi pronostici.

Ulteriore tappa fondamentale costituisce la riforma attuata nel 2006 con il decreto Bersani (D.L. 4 luglio 2006 n. 223) il quale apre il mercato delle scommesse ai nuovi operatori nazionali ed internazionali.

In seguito si susseguono numerosi altri interventi sia di natura legislativa che regolamentare per lo più tesi rafforzare il controllo statale nel settore del gioco

tramite l'offerta di nuove opportunità di gioco, la continua riorganizzazione di quelli esistenti nonché l'apertura a nuove forme di gioco telematico.

Di pari passo con gli interventi operati nell'ambito amministrativistico si sono susseguiti numerosi interventi di carattere tributario che partendo dalle basi poste dal D.Lgs n. 504/98, hanno cercato di razionalizzare modificando per lo più la disciplina attuativa del tributo accostandola nelle forme a quella che interessa le imposte sui redditi. Da un punto di vista sostanziale nulla è cambiato rispetto all'originaria impostazione contenuta nel citato D.Lgs. n 504/98.

Alla luce di quanto sopra esposto è innegabile come la farraginosità, l'incoerenza e la confusione che contraddistingue la disciplina - approntata nel corso degli anni senza una politica chiara e unitaria -, sia il portato di una politica volta unicamente a soddisfare esigenze di mero gettito fiscale che ha sistematicamente disatteso ogni principio informatore del diritto tributario.

Le difficoltà che si incontrano nello studio della materia nascono fondamentalmente da una disciplina che, oltre ad essere incoerente e contraddittoria, è altresì sparsa in una miriade di norme di natura legislativa o regolamentare non sempre facilmente individuabile e reperibili. Tali difficoltà sono facilmente riscontrabili dalle pronunce giurisprudenziali[215].

[215] Un esempio lo si può riscontrare dalla lettura della pronuncia della Cassazione civ., Sez. V, 30 dicembre 2011, n. 30773, nella parte in cui si afferma che l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse «*… 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")…* ». Così facendo i giudici di legittimità non colgono la differenza tra imposta unica sui giochi ed imposta sugli spettacoli (ora imposta sugli intrattenimenti). Il fatto che i giudici di legittimità non colgano tale differenza viene confermato dall'utilizzino che si fa nella motivazione dell'espressione "imposta sugli spettacoli" per indicare l'imposta sui giochi di cui alla L. 1371/51: «*… L'abrogazione della riserva all'UNIRE ha avuto l'effetto di equiparare, anche sotto il profilo fiscale, le attività del tipo considerato connesse alle corse dei cavalli alle analoghe attività connesse ad altri giochi od eventi, ricomponendo il quadro unitario disegnato con* ***l'istituzione dell'imposta sugli spettacoli*** *approvata con il D.P.R. n. 60 del 1972…* »; «*…La stessa Corte costituzionale ha chiarito, nella sentenza n. 350 del 2007, che "il soggetto d'imposta può essere implicito nella stessa individuazione del presupposto d'imposta e, parallelamente, che se la gestione del gioco viene per legge attribuita a soggetti diversi dal CONI e dall'UNIRE, sono i concessionari a doverla pagare", precisando altresì che* ***l'imposta sugli spettacoli*** *"contemplava già i gestori come soggetti passivi" …* »

3. Riordino dell'imposta sulle scommesse: legge delega e decreto legislativo. Spunti critici sulla costituzionalità dell'imposta.

Nel precedente paragrafo si è illustrata l'evoluzione normativa in tema di "tassazione" delle operazioni di gioco e di scommesse. Come si è avuto modo di vedere, il complesso divenire del prelievo erariale sulle scommesse è stato irto di ostacoli, frutto, molto probabilmente, di un approccio approssimativo privo di un disegno logico e figlio di esigenze pratiche e di breve respiro e di interessi di parte. A quest'ultimo proposito non si può non rilevare come la legislazione sulle scommesse legate alle manifestazioni sportive sia stata sin dall'origine influenzata dagli interessi egoistici di strutture pubbliche che fino ai giorni nostri hanno deviato il regolare corso del cammino legislativo.

A questo punto, tralasciamo le questioni prettamente politiche per iniziare l'esame tecnico delle disposizioni che hanno dato vita all'attuale imposta unica sulle scommesse.

Come dianzi esposto, la disciplina dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse ha subito significative innovazioni per effetto del D.Lgs. 504/98, emanato in attuazione della legge delega 3 agosto 1998, n. 288[216].

Quest'ultima legge è nata nell'intento primario di soppiantare la precedente imposta sugli spettacoli con la nuova imposta sugli intrattenimenti. Ciò ha comportato inevitabilmente l'obbligo di riordinare anche l'imposta unica in ragione degli stretti legami esistenti tra i due tributi. Infatti, sin dalle origini le vicende delle due imposte si sono intrecciate con particolare riferimento alle fattispecie delle case da gioco e delle scommesse[217].

---

[216] L'utilizzo della delega legislativa conferma il fatto che nell'ordinamento tributario si fa largo uso del decreto delegato giustificato con l'opportunità di sottrarre al Parlamento, riservandole agli organi dell'esecutivo, materie ad elevato contenuto tecnico (In tal senso si esprime GRIPPA SALVETTI M. A.., *Riserva di legge e delegificazione*, Milano, 1998, p. 107). In tal senso anche SORRENTINO F. - CAPORALI G., *Legge (atti con forza di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. IX, Torino, 1994, p. 107, che per di più aggiunge motivazioni di ordine prettamente politiche là dove vi siano maggioranza poco compatte.

[217] Come ampliamente illustrato l'imposizione delle scommesse e dei concorsi pronostici fino all'avvento del riordino avvenuto con la L. n. 288/98 ha visto l'applicazione di due imposte diverse: l'imposta unica per i concorsi pronostici (che non sono nient'altro che delle particolari forme di scommesse) e l'imposta sugli spettacoli per le scommesse su eventi sportivi e sulle corse ai cavalli.

Quindi, la delega legislativa oltre a contenere i principi direttivi per una riforma dell'imposta sugli spettacoli, contiene, altresì, i seguenti principi e criteri direttivi per il riordino dell'imposta unica prevista dalla legge n. 1379/51:

- razionalizzazione del sistema di accertamento, controllo, liquidazione e riscossione dell'imposta unica, con la semplificazione dei relativi adempimenti;
- applicazione dell'imposta unica anche alle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero;
- revisione del sistema sanzionatorio secondo i criteri di cui all'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472;
- possibilità di stabilire un'aliquota percentuale differenziata, commisurata all'entità del prelievo riferito alle scommesse;
- delegificazione delle disposizioni relative agli adempimenti dei contribuenti, mediante regolamenti da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1998, n. 400, secondo criteri che comportino massima semplificazione, eliminazione di obblighi formali nella massima misura possibile, esecuzione di adempimenti secondo sistemi informatici e ogni altro sistema tecnicamente idoneo, unificazione dei sistemi di dichiarazione con quelli relativi ad altre imposte, ricorso a mezzi di pagamento di uso comune,

inoltre, con riferimento alle disposizioni da emanare in relazione all'istituenda imposta sugli intrattenimenti la legge delega obbliga il delegante a mantenere il livello complessivo del gettito anche mediante la rimodulazione del sistema di imposizione e distribuzione degli introiti derivanti dal Totocalcio, dal Totogol o da altri giochi gestiti dal CONI e l'eventuale applicazione dell'aliquota ordinaria dell'IVA sugli spettacoli sportivi con prezzo del biglietto inferiore a lire venticinquemila e su tutti gli spettacoli cinematografici.

È stato fin da subito denunciato, in sede di esame presso le Commissioni parlamentari, come nell'articolo 1, comma 2, lettera c), sia stato impropriamente

stabilito che nell'esercizio della delega legislativa il Governo deve provvedere al riordino dell'imposta unica prevista dalla legge n. 1379 del 1951 sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici, revisionando il sistema sanzionatorio sulla base dei criteri stabiliti dalla legge n. 662 del 1996, diretti ad una revisione organica e completamento della disciplina delle sanzioni non penali, e dal decreto legislativo n. 472 del 1997 sulle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie. L'errore emerge chiaramente laddove si tenga conto che la legge n. 1379/51 non prevede alcun sistema sanzionatorio in materia di imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici, quanto, invece, una sola sanzione amministrativa stabilita dall'articolo 4 della legge n.1379 del 1951, secondo la quale in caso di omesso o ritardato pagamento è dovuta una soprattassa pari al 20 per cento degli importi non pagati nel termine prescritto. Pertanto, sarebbe stato più corretto prevedere che nell'esercizio della delega il Governo dovesse anche predisporre un sistema sanzionatorio, piuttosto che revisionare quello esistente, che, come si è visto, nella realtà manca. Allo stesso modo il rinvio ai princìpi e criteri direttivi della legge delega n. 662 del 1996 ed al decreto legislativo di attuazione n. 472 del 1997 è condivisibile nella sostanza, ma non nella forma. Infatti, mentre i princìpi e criteri direttivi sono contenuti nella richiamata legge delega, il successivo decreto legislativo non contiene (né può contenere per sua natura) princìpi e criteri direttivi. Esso invece individua le norme di generale applicazione in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Inoltre sul punto la delega appare non precisa e di non facile comprensione, rinviando ad altre norme anziché individuare i princìpi e criteri direttivi. Si tratterebbe di una vera e propria delega in bianco.

A ciò si aggiunga che con specifico riferimento alla fattispecie tributaria la legge delega contiene una sola indicazione: l'estensione del suo ambito operativo alle scommesse di ogni genere. In pratica, il delegante del tutto ingiustificatamente si è disinteressato dell'aspetto sostanziale dell'imposizione impartendo unicamente le direttive che involgono l'aspetto dinamico del tributo. Ciò oltre che impedire le necessarie scelte impositive ha eccessivamente esposto il delegato in ordine alle disposizioni sostanziali. Infatti, non esistendo una compiuta ed esauriente regolamentazione legislativa dell'imposta unica il legislatore delegato si è trovato a

dover compiere fondamentali scelte di carattere sostanziale con riferimento ad una materia per lo più oscura e in totale assenza di criteri direttivi. È chiaro che in tale contesto non potevano non sorgere questioni di legittimità costituzionale con riferimento a quelle scelte legislative poste su precedenti disposizioni che a loro volta non hanno alcuna solidità normativa.

Su questo traballante sfondo nasce il D.Lgs. n. 504/98 a cui è stato affidato l'ingrato compito di:

- semplificare e razionalizzare la fase dinamica dell'imposta;
- "riassumere" la fattispecie impositiva precedentemente disciplinata dalla L. 1379/51, tenendo altresì conto di disposizioni sparse qua e là nell'ordinamento giuridico tributario.

Purtroppo, a mio sommesso parere il risultato è stato (e non poteva essere altrimenti) pessimo. Il fallimento legislativo trae origine da una disciplina frammentaria e lacunosa ma soprattutto dall'assenza di una idonea elaborazione dottrinaria che a mio modo di vedere ha impedito la formulazione di un sistema impositivo complessivo in materia di giochi e scommesse.

Tralasciando le numerose problematiche generate dal decreto legislativo e per la cui discussione si rimanda ai paragrafi seguenti, preme qui evidenziare le ipotesi di dubbia legittimità costituzionale rinvenibili tra le disposizioni.

Questione preminente assume l'aspetto della soggettività passiva dell'imposta.

Occorre preliminarmente evidenziare che il riordino dell'imposizione in materia di scommesse in assenza di specifici principi e criteri direttivi in ordine alla fattispecie tributaria, induce l'interprete a valorizzare la disciplina previgente la quale mantiene la sua fervida efficacia[218].

La valorizzazione della precedente disciplina ha indotto la Commissioni tributaria provinciale di Pistoia a sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'intero

[218] In merito si richiama la sentenza della Corte costituzionale n. 66/05 in cui è si è affermato che «*la revisione e il riordino, ove comportino l'introduzione di norme aventi contenuto innovativo rispetto alla disciplina previgente, necessitano della indicazione di principi e di criteri direttivi idonei a circoscrivere le diverse scelte discrezionali dell'esecutivo, mentre tale specifica indicazione può anche mancare allorché le nuove disposizioni abbiano carattere di sostanziale conferma delle precedenti*».

D.Lgs. n. 504 del 1998[219], in quanto, a parere del giudice rimettente, esso individua un soggetto passivo in materia di imposta sulle scommesse diverso da quello individuato nella normativa precedente, così istituendo una nuova imposta e non semplicemente riordinando la precedente, come invece stabilito dalla legge di delega n. 288 del 1998, in violazione dell'art. 76 Cost., per eccesso di delega.

In particolare, per il giudice di prime cure la legge delega n. 288/98 non individuando i soggetti passivi deve essere letta in senso restrittivo conformemente a quanto affermato in diverse pronunce dalla stessa Corte Costituzionale[220], che sancisce come «*in mancanza di principi e criteri direttivi che giustifichino la riforma*» della normativa preesistente, la delega «*deve essere intesa in un senso minimale, tale da non consentire, di per sé, l'adozione di norme delegate sostanzialmente innovative rispetto al sistema legislativo*».

La Corte Costituzionale ha respinto l'eccezione di costituzionalità sollevate dal giudice di merito considerandola, forse in modo affrettato, infondata[221].

Secondo la Corte nonostante la legge delega non puntualizzi con precisione i soggetti passivi dell'imposta, essi erano comunque individuabili nella precedente disciplina per cui a parere dei supremi Giudici nulla innova il decreto legislativo rispetto alle norme previgenti in tema di soggettività passiva.

Il ragionamento giuridico utilizzato dal giudice delle leggi parte dalla semplice constatazione che le norme in materia di giochi oltre che riservare al CONI ed all'UNIRE l'organizzazione e l'esercizio dei giochi prevedono fin dall'origine l'opportunità di concedere a soggetti terzi la gestione dei giochi.

---

[219] Segnatamente la C.t.p. di Pistoia ha sollevato la questione di legittimità costituzionale oltre che del D.Lgs. n. 504/98 anche dell'art. 4, comma 1, lettera b), numero 2, del decreto, nella parte in cui calcola l'imposta unica sulle scommesse applicando un'aliquota nominale ad una base, quella relativa alla quota di prelievo spettante al CONI, non risultante da un atto avente forza di legge, per violazione dell'art. 23 Cost., per il fatto che viene affidato ad un organo amministrativo la determinazione dell'aliquota effettiva; dell'art. 1, comma 2, della legge 3 agosto 1998, n. 288, nella parte in cui rimette il calcolo dell'imposta unica sulle scommesse ad un atto non avente forza di legge, per violazione degli artt. 23 e 76 Cost., risultando indeterminata la delega relativa alla fissazione dell'aliquota per il calcolo dell'imposta unica sulle scommesse; dell'art. 4, comma 1, lettera b), numero 2, del decreto, nonché dell'art. 1, comma 2, della legge n. 288 del 1998, nella parte in cui determinano l'ammontare dell'imposta unica sulle scommesse in base a formule e parametri fissati allo scopo di provvedere il CONI delle necessarie risorse finanziarie, e svincolano l'imposta dalla capacità contributiva dei soggetti passivi, in violazione dell'art. 53 Cost.

[220] Corte Cost. 354/98; Corte Cost. 66/05; Corte Cost. 239/03

[221] Corte Cost. 22 ottobre 2007, n. 350.

Tenuto conto di ciò la Corte arriva ad asserire che «c*on riguardo ai soggetti d'imposta, questa Corte ha affermato che il soggetto passivo può essere implicito nella stessa individuazione del presupposto d'imposta (sentenza n. 56 del 1972) e, parallelamente, che, se la gestione del gioco viene per legge attribuita a soggetti diversi dal CONI e dall'UNIRE, sono i concessionari a doverla pagare. La legge da riordinare prevede già, fra i possibili soggetti dell'imposta, i gestori della stessa, diversi da CONI, UNIRE e Ministero, il cui compenso sarebbe stato fissato tramite convenzione*».

Ordunque, sul punto a mio sommesso e modesto parere la Corte è caduta in errore. Infatti, come si cercherà di dimostrare nel presente paragrafo, l'imposta unica ha sempre e solo individuato i soggetti passivi in due enti pubblici: CONI ed UNIRE. Mai la disciplina ha previsto l'applicazione dell'imposta ai gestori delle scommesse, come sembrerebbe sostenere la Corte e ciò **è una precisa scelta legislativa**. Il legislatore dell'epoca ha espressamente deciso di individuare i soggetti passivi del tributo nel CONI e nell'UNIRE ancorché fosse possibile sin dall'inizio concedere la gestione dei giochi a soggetti terzi. Si badi bene che questo è un punto fondamentale.

Comunque, per dimostrare tale assunto si tengano in debito conto le seguenti considerazioni.

Con il D.Lgs. n. 496/48 lo Stato riservò a se stesso, al CONI ed all'UNIRE – ognuno rispettivamente per i propri settori d'interesse - l'organizzazione e l'esercizio dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici. Con particolare riferimento al CONI ed all'UNIRE il più volte citato art. 6 del decreto legislativo riservava agli stessi l'esercizio delle attività di gioco connesse con manifestazioni sportive organizzate o svolte sotto il controllo degli enti predetti ma solo qualora avessero avuto intenzione di svolgerlo. Da ciò si deduce che qualora gli enti pubblici non avessero voluto svolgere l'attività dei giochi, essa non sarebbe stata riservata agli stessi ma sarebbe stata affidata all'allora Ministero delle finanze ai sensi dell'art. 2.

Ora è chiaro che lo Stato per le attività svolte direttamente aveva la possibilità di acquisire direttamente i relativi proventi secondo il collaudato schema del monopolio fiscale, mentre per le attività gestite da terzi si poneva il problema di individuare le forme più opportune per partecipare alla ripartizione dei relativi corrispettivi. Tale

obiettivo poteva essere concretamente raggiunto mediante l'utilizzo di diversi modelli applicativi: tributo, canone concessori, corrispettivi di natura privata ecc.

Nel caso di specie lo Stato aveva preferito imporre ai riservatari (CONI e UNIRE) l'obbligo di corrispondergli una "tassa di lotteria". Ebbene sottolineare come l'obbligazione tributaria fosse espressamente dovuta dagli enti **solamente per le attività ad esse riservate**[222]. Il balzello imposto a tali enti pubblici ebbe il pratico obiettivo di concretizzare una impropria forma di compartecipazione dello Stato ai proventi del gioco[223].

La scelta legislativa avvenne nell'ambito di una disciplina che **già al suo interno, accanto alla riserva, contemplava la possibilità di gestire l'attività riservata direttamente o tramite un soggetto terzo**[224]. A tal proposito, l'art. 37 del D.P.R. 18 aprile 1951, n. 581, recante le norme regolamentari per l'applicazione e l'esecuzione del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, sulla disciplina delle attività di gioco, stabiliva come l'allora Ministro per le finanze, con proprio decreto, potesse affidare a persona fisica o giuridica la gestione di una delle attività di giuoco di cui lo Stato intendesse effettuare l'esercizio - ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 496/48 tra queste sono ricomprese anche le attività che il CONI e l'UNIRE non intendevano svolgere. Di conseguenza, veniva altresì previsto che l'Ispettorato generale per il Lotto e le lotterie predisponesse **un capitolato comprendente tutti gli oneri facenti carico all'assuntore** (tra i quali si presume fossero previsti canoni concessori) ed invitasse quelle persone fisiche o giuridiche che, a suo giudizio, ritenesse in possesso dei dovuti requisiti, a dichiarare quale misura di aggio richiedessero per la gestione del giuoco o del concorso. Correlativamente a tale opzione non ci risultano norme che prevedessero l'imposizione di tali soggetti terzi: con la legge-provvedimento (art. 6 della D.Lgs. n. 496/48) il legislatore di allora individuò precisamente e senza scanso di equivoci i soggetti passivi di un tributo specifico ed autonomo. È bene ribadirlo

---

[222] Cfr art. 2 del D.L.gs. n. 496/48 «*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*».

[223] Relazione al disegno di legge n. 2033/51.

[224] L'art. 2 del D.L.gs. n. 496/48 recita testualmente: «*L 'organizzazione e l'esercizio delle attività di cui al precedente articolo sono affidate al Ministero delle finanze il quale può effettuarne la gestione o direttamente, o per mezzo di persone fisiche o giuridiche, che diano adeguata garanzia di idoneità. In questo secondo caso, la misura dell'aggio spettante ai gestori e le altre modalità della gestione saranno stabilite in speciali convenzioni, da stipularsi secondo le norme del regolamento previste dall'art. 5*».

che l'individuazione soggettiva si inseriva in una disciplina ove era già prevista la figura di un gestore terzo diverso dai soggetti riservatari (Stato, CONI e UNIRE)[225].

In tale contesto normativo, affermare che *il soggetto passivo dell'imposta può essere implicito nella stessa individuazione del presupposto* non serve ad altro che a sconfessare o degradare una precisa e legittima scelta operata dal legislatore tributario[226]. Infatti, nel caso in questione il legislatore ha inteso individuare puntualmente i soggetti passivi dell'imposta, avvalendosi di un'opzione normativa che a limite potrà essere oggetto di sindacato costituzionale ma che certamente fintantoché non è dichiarata incostituzionale mantiene la sua forza precettiva[227].

Insomma, il legislatore nell'ambito della normativa sui giochi ha fatto una specifica scelta: individuare i soggetti passivi dell'imposta unica nel CONI e nell'UNIRE ancorché il presupposto dell'imposta consenta di estendere l'ambito soggettivo.

La reale valenza della scelta legislativa emerge con forza se si tiene conto che tale opzione impositiva non è nuova nel panorama impositivo trovando il suo antecedente nel R.D.L. n. 86/43 sui diritti erariali per le corse di cavalli ed altre giocate. In particolare, nell'art. 7 del regio-decreto-legge veniva stabilito che per le scommesse accettate nelle corse dei cavalli il pagamento dei diritti erariali ed addizionali faceva carico all'UNIRE cui era riservato l'esercizio delle scommesse sugli ippodromi a

[225] Ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 581/51 deve intendersi per gestore la persona fisica o giuridica che provvede con propria organizzazione allo svolgimento delle operazioni del giuoco o del concorso. Acquistano la qualifica di gestori lo Stato e gli enti indicati nel decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, se assumono direttamente l'organizzazione e l'esercizio delle attività di giuoco.

[226] GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale,* Milano, 2006, p. 84, osserva come la categoria dei soggetti passivi non è omogenea atteso che la disciplina legislativa non pone di fronte all'ente impositore sempre e solo colui al quale il presupposto del tributo si riferisce direttamente, cioè colui del quale è propria la manifestazione di capacità contributiva implicita nel presupposto. Infatti, frequentemente la disciplina legislativa prevede che agli adempimenti relativi ad un'imposta sia tenuto altra persona.

[227] Con riferimento alla tematica della soggettività passiva SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 53 Cost.*, in AA.VV. *Commentario breve alle leggi tributarie – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (*a cura di FALSITTA G.), Padova, 2011, p. 248, afferma che il legislatore può riconoscere la "forza economica" di un soggetto in capo sia a chi gli appaia in grado di subire il corrispondente depauperamento senza vedere intaccato il proprio minimo vitale, sia a chi gli sembri poterne trasferire l'onere su altri soggetti. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, p. 185, ritiene che il legislatore può, indubbiamente, ampliare la sfera dei soggetti passivi ed imporre il prelievo anche a persone diverse da coloro cui è riferibile l'indice di forza economica che il prelievo intende colpire. Chiaramente, l'ampliamento del profilo soggettivo deve sottostare ai limiti imposti dai principi costituzionali.

norma della L. n. 315/42, **ancorché tale esercizio fosse stato da detto ente delegato ad un soggetto terzo**.

Sulla stessa falsariga fu disciplinato il tributo successivo in ordine di tempo alla tassa di lotteria (e alla stessa imposta unica di cui alla L. n. 1379/51): l'imposta sugli spettacoli. Infatti, l'originario art. 2 del D.P.R. n. 640/72 recitava testualmente: «*Sono soggetti d'imposta gli esercenti, gli impresari e coloro che comunque organizzano, anche senza licenza di pubblica sicurezza, gli spettacoli e le altre attività di cui alla tariffa annessa al presente decreto, nonché* ***coloro che esercitano case da gioco o accettano scommesse*** *in occasione di qualsiasi gara o competizione.* ***Quando l'esercizio di scommesse e di case da gioco è riservato per legge ad un ente pubblico, questi è soggetto d'imposta anche se delega ad altri l'esercizio delle scommesse e di case da gioco***».

In ultimo, si richiama l'art. 2 dell'attuale D.P.R. n. 640/72 sugli intrattenimenti il quale sancisce che *nei casi in cui* ***l'esercizio di case da gioco è riservato*** *per legge ad* ***un ente pubblico, questi è soggetto d'imposta anche se ne delega ad altri la gestione.***

Ordunque, con questa brevissima ricognizione normativa si è voluto dimostrare come la struttura impositiva dell'imposta sulle scommesse non sia poi così innovativa ed unica. In buona sostanza, il fatto che l'esercizio di una determinata attività possa essere svolto da più soggetti non ha impedito al legislatore di individuare il soggetto passivo in un ben determinato soggetto ancorché esso non sia l'unico al quale possa essere ascritto il presupposto dell'imposta. Anzi, come si è potuto vedere, in diverse occasioni (peraltro riguardanti sempre il mondo dei giochi) il legislatore ha inteso individuare il soggetto passivo in diretta connessione con una particolare attività sottoposta al regime monopolistico.

In tal senso mi pare debbano interpretarsi le disposizioni all'epoca vigenti[228] le quali prevedendo che il CONI e l'UNIRE, ***per le attività da essi svolte***, dovevano corrispondere allo Stato una tassa di lotteria, stabilivano un nesso diretto tra il

[228] Infatti come si è avuto modo di vedere tutti i tributi che nel tempo hanno sottoposto ad imposizione il fenomeno delle scommesse prevedevano espressamente non solo la soggettività passiva del CONI e dell'UNIRE, ma escludevano puntualmente dal novero dei soggetti passivi gli eventuali gestori terzi che comunque erano previsti e contemplati.

soggetto riservatario e la materiale attività ad essi riservata. A *fortiori* si evidenzia come nel caso in cui il CONI o l'UNIRE non avessero inteso svolgere una di quelle attività ad esse riservate era prevista l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 496/48 ovvero l'affidamento della gestione dell'attività da parte del Ministrato delle finanze o di terzi. In quest'ultimo caso non vi sarebbe stata l'applicazione della tassa di lotteria ma l'applicazione delle disposizioni afferenti la gestione tramite terzi dei giochi previste dal D.P.R. n. 581/51.

Una conferma di tale assunto proviene dagli iniziali chiarimenti forniti dal Ministero delle finanze con la circolare 31 dicembre 1996, n. 307/E in ordine alle disposizioni di cui all'art. 3, commi da 77 a 82, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

In tale occasione il Ministero delle finanze prendendo spunto dal fatto che:

- con l'art. 3, comma 81, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, viene estesa l'applicazione dell'imposta unica anche alle scommesse ippiche;
- il successivo comma 82 dello stesso articolo stabilisce che con decreto del Ministro delle Finanze da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, devono essere disciplinate le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al comma 81, con particolare riferimento alla riscossione, al controllo ed alla gestione dell'imposta unica,

afferma:

«*Nel regolamento di cui al comma 82 in corso di inoltro al Consiglio di Stato,* ***attesa l'impossibilità di introdurre disposizioni contrastanti rispetto alla normativa vigente*** *si è reso necessario, al fine di disciplinare gli adempimenti dei contribuenti e la successiva attività di controllo, stabilire, a seconda dei casi, l'applicabilità delle norme relative alla disciplina dell'imposta unica, ovvero di quelle relative all'imposta sugli spettacoli. In attesa dell'entrata in vigore del regolamento da ultimo menzionato, si forniscono le seguenti istruzioni al fine di assicurare la continuità degli adempimenti connessi all'accertamento, alla liquidazione alla riscossione della imposta sulle scommesse relative alle corse dei cavalli.* ***L'Unione Nazionale per l'incremento delle Razze Equine - UNIRE è il soggetto passivo tenuto a corrispondere l'imposta unica di cui alla legge 22 dicembre 1951, n. 1379***».

In un primo momento lo stesso Ministero delle finanze arriva alle medesime conclusioni. In particolare, in sede di parziale attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 3, commi 81 e 82, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 - normativa che ha esteso l'applicazione dell'imposta unica alle scommesse sulle corse dei cavalli ed ha demandato al decreto del Ministro delle finanze, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della L. 23 agosto 1988, n. 400, la disciplina delle modalità di attuazione della norma primaria, con riguardo alla riscossione, controllo e gestione dell'imposta unica - è stato emanato il D.M. 16 maggio 1997, n. 150, **il quale, tra l'atro, individua espressamente nell'UNIRE il soggetto passivo dell'imposta unica sulle scommesse ippiche nonostante non sia più soggetto riservatario**[229]. Quindi, conformemente alla disciplina di cui alla L. 1379/51 e nonostante l'UNIRE non fosse più riservatario dell'organizzazione e dell'esercizio delle scommesse attinenti il settore ippico, per la stessa Amministrazione finanziaria essa **rimane comunque soggetto passivo dell'imposta unica**. In buona sostanza, la normativa secondaria prendendo atto del fatto che le scommesse ippiche non fossero più soggette all'imposta sugli spettacoli ma all'imposta unica non ha fatto altro che indicarne il soggetto passivo avendo riguardo alla disciplina che all'epoca informava la materia dell'imposta unica.

Alla luce di quanto sopra esposto, dal dato positivo emerge che la tassa di lotteria prima e l'imposta unica poi era dovuta dal CONI e dall'UNIRE non in quanto gestori delle attività ma in virtù della qualifica di "soggetti riservatari"; di contro sin dall'origine i gestori di fatto delle attività (diversi dal CONI e dall'UNIRE) erano esclusi dal novero dei soggetti passivi dell'imposta unica[230].

A mio modesto parere il problema sulla soggettività passiva nasce unicamente con l'approvazione dell'art. 3, commi da 77 a 85 della L. n. 662/96 e con la graduale applicazione del modello concessorio al mondo delle scommesse[231]. Infatti, ancorché

---

[229] Ai sensi dell'art. 1 del D.M. n. 150/97 emanato in vigenza della L. n. 662/96 «*con effetto dal 1 gennaio 1997, **l'Unione nazionale per l'incremento delle razze equine (UNIRE) è tenuta a corrispondere allo Stato l'imposta unica di cui alla legge 22 dicembre 1951, n. 1379**. Tale imposta è applicata, senza alcuna detrazione, sull'importo pagato dallo scommettitore, per ogni scommessa.*»

[230] Contra MARZANO L., *L'imposta unica sulle scommesse transita indenne al vaglio della Corte costituzionale,* in *Dir. prat. trib.*, 1, 2008, p. 2 ss

[231] L'evoluzione normativa delle scommesse ippiche ha interessato anche quelle sportive che con l'art. 24, comma 26, della L. 27 dicembre 1997, n. 449, modificativo dell'art. 3, comma 231, della L. 28 dicembre 1995, n. 549, vengono assoggettate all'imposta unica. L'assoggettamento delle scommesse

la gestione delle scommesse fosse già contenuto nella disciplina originaria, è soltanto a partire dalla fine degli anni ’90 che ne viene data concreta attuazione, attraverso la concessione dei giochi a soggetti terzi rispetto al CONI ed all’UNIRE. Tali scelte portano anche un’importante innovazione: mentre il CONI rimane un ente riservatario, la riserva d’attività dell’UNIRE viene rimossa prevedendo che l’organizzazione e la gestione dei giochi e delle scommesse sulle corse dei cavalli fosse riservata ai Ministeri delle finanze e delle risorse agricole. Quindi, nell’ottica di una più generale riorganizzazione della gestione delle attività di gioco che tenga conto degli obblighi comunitari e delle esigenze economiche, viene stabilità con forza la possibilità (peraltro sempre prevista) di affidare l’esercizio delle attività monopolizzate a soggetti privati. Ciò, chiaramente, non può non riverberarsi sulla relativa disciplina impositiva che così come impostata non può rispondere efficacemente alle nuove esigenze.

Tuttavia, rimane il fatto incontrovertibile che il soggetto passivo dell’imposta unica sia sempre stato individuato negli enti riservatari, a prescindere da chi di fatto gestisse le scommesse e **in forza di una specifica scelta legislativa** che non poteva sin dall’origine non sapere che il presupposto del tributo gli consentisse di espandere l’ambito applicativo soggettivo.

Altra questione che preme evidenziare - e che sarà ripresa successivamente con specifico riguardo alle quote di prelievo - è la questione di legittimità costituzionale dell’art. 1, comma 2, della legge n. 288 del 1998, nella parte in cui rimette il calcolo dell’imposta unica sulle scommesse ad un atto non avente forza di legge, per violazione degli artt. 23 e 76 Cost., per l’indeterminatezza della delega circa la fissazione dell’aliquota per il calcolo dell’imposta unica sulle scommesse

Anche tale eccezione è stata respinta dalla Corte costituzionale.

Tali conclusioni vengono motivate dalla Corte adducendo il fatto che la legge di delega porrebbe varie proposizioni diversificate alle quale dovrebbe ispirarsi

---

attinenti le manifestazioni legate al CONI all’imposta unica di cui alla L. 1379/51 viene previsto implicitamente (e sottolineo implicitamente!). Infatti, l’art. 3, comma 231, della L. 28 dicembre 1995, n. 549 recita testualmente: « *con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le quote di prelievo sull'introito lordo delle scommesse, da destinarsi al CONI al netto dell'imposta unica di cui alla legge 22 dicembre 1951, n. 1379, con aliquota del 5 per cento, e delle spese relative all'accettazione e alla raccolta delle scommesse medesime e alla gestione del totalizzatore nazionale*».

l'attività del legislatore delegato. Tuttavia, rifuggendo dalla esplicitazione e individuazione delle proposizioni, la Corte si limita ad indicare quale criterio direttivo sufficiente a indirizzare il legislatore delegato unicamente la formulazione contenuta nell'art. 1, comma 1, lettera "o" della L. 288/98 secondo la quale il delegato deve assicurare il «*mantenimento complessivo del gettito anche mediante la rimodulazione dell'attuale sistema di imposizione e distribuzione degli introiti derivanti dal Totocalcio, dal Totogol o da altri giochi gestiti dal CONI*», nonché a segnalare la possibilità per il legislatore delegato di stabilire un'aliquota differenziata «*commisurata all'entità del prelievo riferito alle scommesse (art. 1,comma 2, lettera d)*».

In pratica per la Corte «*tali criteri direttivi sono sufficienti a indirizzare il legislatore delegato, che ragionevolmente ha stabilito l'applicazione dell'aliquota sulla "quota di prelievo" del CONI*».

Innanzitutto, occorre rilevare in via generale come la proposizione contenuta nell'art. 1, comma 1, lettera "o" della L. 288/98 rappresenta un criterio direttivo per la revisione complessiva dell'imposizione su spettacoli, sport, giochi ed intrattenimento e non è riferibile unicamente all'imposta sulle scommesse.[232] Segnatamente, analizzando il primo comma nel suo complesso si ha modo di constatare che la proposizione rappresenta un criterio direttivo rivolto alla sistemazione dell'imposta sugli intrattenimenti e non all'imposta unica sulle scommesse. Ebbene, il limite del mantenimento del gettito complessivo interessa l'imposta sugli intrattenimenti. Non a caso la norma, nel premurarsi che dalla gestazione della disciplina sugli intrattenimenti non nasca una normativa che vari il gettito complessivo ad esso riferito, consente al legislatore delegante di rimodulare il sistema impositivo e distributivo degli introiti derivanti dal Totocalcio, dal Totogol o da altri giochi gestiti dal CONI e non fa alcun riferimento all'imposizione delle

[232] Infatti la disposizione recita testualmente: «*Il Governo della Repubblica è delega to ad emanare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti commissioni parlamentari, che lo esprimono entro trenta giorni dal ricevimento dei relativi schemi, uno o più decreti legislativi in materia di imposizione su spettacoli, sport, giochi ed intrattenimenti, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi: … mantenimento del livello complessivo del gettito anche mediante la rimodulazione dell'attuale sistema di imposizione e distribuzione degli introiti derivanti dal Totocalcio, dal Totogol o da altri giochi gestiti dal CONI e l'eventuale applicazione dell'aliquota ordinaria dell'IVA sugli spettacoli sportivi con prezzo del biglietto inferiore a lire venticinquemila e su tutti gli spettacoli cinematografici…*»

scommesse nel suo complesso. Ordunque, dalla lettura dell'enunciato normativo sembra potersi desumere che il limite del livello complessivo di gettito debba riferirsi unicamente all'imposizione sugli intrattenimenti e non anche a quella sulle scommesse in generale. Pertanto, appare "fumoso" il limite individuato dalla Corte. A sostegno di tale tesi vi è da aggiungere che il legislatore delegante specifica che il rispetto di tale limite possa essere adempiuto anche mediante la rimodulazione di settori estranei all'imposta sui giochi. Quindi, in questo caso il legislatore delegante al punto "o" pone un limite "formale" più che "sostanziale", concedendo al legislatore delegato di operare liberamente all'interno di un indeterminato limite (mantenimento gettito complessivo di due imposte: imposte sugli spettacoli e imposta unica), su più prelievi erariali (imposte sugli intrattenimenti, imposta unica, IVA, introiti derivanti da determinati giochi), con la concreta possibilità di aumentare o diminuire a proprio piacimento aliquote afferenti diverse entrate erariali. Pertanto, per effetto dell'ampia previsione della legge delega, il mantenimento del gettito complessivo si presta ad essere attuato attraverso infinite soluzioni, così facendo si conferisce al legislatore delegato un potere assai vasto che induce a riflettere sul rispetto dell'art. 76 Cost..

Tralasciando le problematiche sottese alla distinzione tra principi e criteri[233], in questo caso non si può escludere a priori la violazione dell'art. 76 Cost. Infatti, in ordine al grado di approfondimento e di specificità che i principi e i criteri di cui all'art. 76 Cost. sono chiamati a rispettare, è stato evidenziato[234] che la prevalente dottrina è nel senso di richiedere la fissazione di principi e criteri capaci di guidare e finanche di limitare il legislatore delegato. Ciò stante non mi pare che il legislatore delegante si sia ragionevolmente attenuto al disposto di rango costituzionale[235].

---

[233] Per cui si rimanda tra gli altri a GRIPPA SALVETTI M. A., *Riserva di legge e delegificazione,* op. cit., p. 111 ss..

[234] MURARO D., *Commento all'art. 76 Cost.*, in AA.VV. *Commentario breve alle leggi tributarie – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (*a cura di FALSITTA G.), Padova, 2011, p. 299.

[235] In ogni modo non si può non tener conto del fatto che in linea generale ancorché si ammetta un sindacato di legittimità costituzionale per insufficiente determinazione dei principi e criteri direttivi, questi in concreto non è stato pressoché esercitato (SORRENTINO F. - CAPORALI G., *Legge (atti con forza di)*, in op. cit., p. 108). A tal proposito RUOTOLO M., *Delega legislativa*, in *Diz. di dir. pubbl.*, Milano, 2006, p. 1768, riscontra che il modello di delega affermatosi in Italia è senz'altro caratterizzato da una forte "elasticità" ormai ben difficilmente riconducibile entro il figurino delineato nell'art. 76 Cost.

Alla luce di quanto sopra esposto non può non rilevarsi la precarietà delle argomentazioni dedotte dal giudice delle leggi in merito alle sopracitate eccezioni di costituzionalità[236] soprattutto con riferimento al profilo soggettivo della fattispecie tributaria.

Pur consapevoli del fatto che le interpretazioni della Corte sono - spesso con riguardo alla materia fiscale – il frutto di plurimi condizionamenti, si ritiene sommessamente che una corretta analisi giuridica come non può prescindere dai risultati prodotti dal Giudice delle leggi, così essa non può rinunciare ad offrire una giusta valorizzazione dei principi e delle regole in quanto tali, ancorché ciò si discosti dal c.d. diritto vivente.

4. Ricostruzione ragionata sulla reale natura giuridica dei prelievi erariali sui giochi e le scommesse.

Prima di iniziare la trattazione degli aspetti statici, sotto il profilo soggettivo ed oggettivo, e dinamici del prelievo erariale (*rectius* dei prelievi erariali considerando le quote di prelievo), appare indispensabile individuare l'esatta natura giuridica del prelievo.

L'evoluzione normativa che ha interessato l'imposta unica non ha certamente facilitato l'individuazione della natura giuridica dei prelievi in essa contemplati. Le stesse denominazioni utilizzate nel tempo dal legislatore (tassa sulle lotterie, imposta unica) per indicare il prelievo, non hanno fatto altro che aggrovigliare una ricerca resa ancor più complicata dalle incertezze che permeano istituti in ordine ai quali non si è ancora pervenuti ad una soddisfacente elaborazione dottrinale[237].

Occorre innanzitutto evidenziare come l'oggetto dell'analisi non sia poi così scontato. Infatti, come si avrà modo di vedere nei prossimi paragrafi, il meccanismo impositivo delineato dal D.Lgs. n. 504/98 è imperniato su un duplice prelievo (o

[236] Purtroppo come rileva GRIPPA SALVETTI M. A., *Riserva di legge e delegificazione,* op. cit., p. 108, la Corte costituzionale in più occasioni non ha ravvisato eccesso di delega ove fossero compiute scelte non previste espressamente dal legislatore delegante.

[237] In ordine alle problematiche di una ricostruzione unitaria del concetto di tributo e della difficoltà di delineare i confini tra le entrate di diritto pubblico per tutti VIOTTO A., *Tributo,* in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. XVI, Torino, 1999, p. 221 ss.. Sulle difficoltà di una differenziazione tra le diverse tipologie di tributo per tutti TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario,* Milano, 2010.

quantomeno lo è stato fino ad ora): l'imposta unica e le quote di prelievo. Ancorché vi sia un inscindibile legame tra gli stessi, trattasi comunque di due differenti entrate erariali ognuna contraddistinta da particolari ragioni storiche ed unite da un impianto normativo dalla dubbia legittimità costituzionale.

Premesso ciò passiamo ad indagare la natura delle predette entrate.

4.1 Brevi considerazioni sulla nozione di tributo e dei suoi elementi fondamentali.

Nel suo complesso divenire la dottrina non è pervenuta ad un'unanime definizione di tributo. Anzi, l'ampio panorama dottrinario va da coloro che ne intravedono una categoria unitaria giuridicamente rilevante[238] a chi mette in dubbio la stessa sussistenza della categoria[239] e passando per chi la riconduce unicamente all'imposta[240]. A complicare le cose sta la diversa portata del termine tributo con riferimento alle norme che via via fanno riferimento a tale concetto[241]. Dai diversi contributi dottrinari è tutt'al più possibile rinvenire una serie di elementi utili all'interprete nel gravoso compito di collocare o meno un generico prelievo nell'ambito dei tributi[242].

L'indagine volta all'individuazione della reale natura giuridica di un'entrata erariale non è certo facilitata dallo stesso legislatore, che in non pochi casi fa uso di una non corretta terminologia come nel caso in cui apostrofa come tasse ciò che in effetti non lo è o viceversa[243].

Gli elementi essenziali che caratterizzano il tributo sono:

---

[238] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 22, che peraltro specifica come si tratti di "rilevanza relativa".

[239] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario,* op. cit., p.29 per il quale occorre abbandonare la onnicomprensività della categoria in un campo che ha due poli aggreganti: le imposte e le tasse. Ad ogni modo l'Autore rileva come il legislatore sembra percorrere una strada diversa da lui propugnata.

[240] DE MITA E., *Principi di diritto tributario,* Milano, 2011, p. 10.

[241] TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, p. 9, sottolinea come vi siano più concetti di tributo ognuno riferibile alla norma cui deve essere applicato.

[242] Tra i diversi autori che si sono occupati della materia VIOTTO A., *Tributo,* in op. cit., p. 224, nota 4, il quale si premura di specificare come l'obiettivo del suo lavoro sia stato quello di mettere in luce gli elementi che differenziano il tributo dalle altre entrate pubbliche, si da convenire volta per volta se un'entrata rientri in una categoria o nell'altra. L'Autore, inoltre, in considerazione delle difficoltà nel costruire una nozione unitaria di tributo, parla di "relativizzazione della definizione di tributo" in ragione delle norme che ad esso rinviano.

[243] VIOTTO A., *Tributo,* op. cit, p. 229, segnala la marcata imprecisione letterale che contraddistingue la materia.

- la **coattività**[244]. Il requisito richiede che il tributo, quale espressione della sovranità dello Stato, sia imposto a prescindere dalla volontà dell'obbligato ovvero senza richiedere il suo consenso. In tal senso è irrilevante che l'evento imponibile derivi da un comportamento assunto liberamente dal contribuente, che non potrà che essere trattato come un semplice accadimento storico[245]. Parte della dottrina ha evidenziato come sia irrilevante (al fine di distinguere le entrate tributarie dalle entrate private) il fatto che la coattività si ravvisi nella fonte o nella disciplina del rapporto[246] ;
- **obbligo di pagamento a carattere definitivo**;
- **la causa legis del tributo: il fine preminente di procurare entrate allo Stato**[247];
- l'**attuazione del concorso alle spese pubbliche**. In ordine all'indispensabilità di tale elemento, si contrappone una parte della dottrina[248] che ritiene sia necessario, ai fini dell'individuazione del tributo, l'esistenza di un collegamento tra la prestazione patrimoniale e la capacità contributiva, ai fini dell'attuazione del concorso di tutti alla spesa pubblica; altra parte[249] lo ritiene un elemento essenziale sotto il profilo di legittimità costituzionale.

In considerazione delle difficoltà insite nella distinzione tra i tributi commutativi e le entrate di diritto privato, parte della dottrina intravede

---

[244] Sull'imprescindibile sussistenza della coattività la dottrina sembra unanimemente convergere *ex multis* FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 26. FRANSONI G., *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI), Roma, 2006, p. 128, pone in evidenza come la coattività sia ritenuto requisito necessario ma non sufficiente dalla giurisprudenza costituzionale. *Contra* FEDELE A., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.*, XXX, Milano, 1971, II, p. 23, nota 44, il quale esclude che il carattere coercitivo della prestazione sia un adeguato criterio di identificazione dei tributi.

[245] GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Milano, 2012, p. 6.

[246] VIOTTO A., *Tributo*, op. cit, p. 240, per individuare il tributo pur ammettendo la rilevanza della disciplina pubblicistica del rapporto valorizza maggiormente il momento genetico dell'obbligazione e quindi la fonte legale dell'obbligo..

[247] Tale caratteristica viene assunta a elemento fondamentale per distinguere i tributi dalle sanzioni le quali sono informate piuttosto a logiche di carattere repressivo VIOTTO A., *Tributo*, op. cit, p. 242.

[248] AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011 p. 72. D'AMATI N., *Imposta*, in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. VI, Torino, 1991, p. 505, tiene a precisare che l'imposta si caratterizza non solo in relazione allo scopo di procurare un'entrata, ma anche, e soprattutto, per la destinazione dell'entrata stessa al funzionamento degli apparati pubblici e all'attuazione dei fini sociali.

[249] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 20. BAFILE C., *Imposta*, in *Enc. giu. Treccani*, Roma, 1987, p. 4, sostiene che il concorso alle spese pubbliche è una naturale conseguenza dell'entrata e non caratterizza l'imposta.

nell'analisi della disciplina complessiva del rapporto la strada maestra. In tale ottica un'insigne Autore[250] ritiene che fra gli elementi rilevatori della natura giuridica dell'entrata vadano inseriti: le modalità di determinazione del quantum; la destinazione dei proventi; la presenza più o meno accentuata di clausole fissate dalla legge; le conseguenze derivanti dal mancato pagamento (con avvio unilaterale delle procedure di accertamento e riscossione); l'esistenza o meno del potere in capo alla Pubblica Amministrazione di interrompere unilateralmente il rapporto.

Anche la nozione di imposta ha incontrato notevoli difficoltà. L'imposta è stata variamente definita nelle diverse elaborazioni dottrinarie [251]. Sicuramente la connessione tra imposte e servizi pubblici indivisibili non è essenziale[252].

Gli elementi essenziali che caratterizzano l'imposta sono:

- la **coattività**[253] e conseguente irrilevanza della volontà della parte obbligata;
- la **funzione di riparto** della spesa pubblica[254];
- la **definitività della prestazione**;
- **carattere pubblicistico**.

4.2 La natura giuridica delle quote di prelievo.

Le quote di prelievo hanno da sempre caratterizzato il fenomeno delle scommesse. Esse rappresentato una quota parte delle scommesse che i gestori devono versare ad un ben determinato ente pubblico: l'UNIRE[255].

---

[250] VIOTTO A., *Tributo,* op. cit, p. 247, il quale avverte che tali indizi singolarmente considerati sono scarsamente indicativi della natura dell'entrata e che debbono essere pertanto valutati nel complesso affinché si possano trarre utili indicazioni.

[251] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Milano, 2007, p.13, la definisce come «*la prestazione che lo Stato ed altri enti pubblici sono in grado di imporre al fine di procurarsi un'entrata ed in forza della loro sovranità, rispettivamente originaria o derivata, al di fuori di un nesso di corrispettività e giustificata in via esclusiva, sotto il profilo costituzionale, dalla titolarità da parte del soggetto passivo di situazioni espressive della sua attitudine alla contribuzione*»; FALSITTA G., *Manuale,* op. cit. p. 27, afferma che «*l'imposta è una obbligazione pubblicistica indisponibile, di regola pecuniaria, a titolo definitivo (o a fondo perduto), nascente direttamente o indirettamente dalla legge, e per ciò coattiva, avente la funzione di costringere il soggetto obbligato a partecipare secondo un determinato indice di riparto (…) alla contribuzione alle pubbliche spese*»

[252] GAFFURI G., *Diritto tributario,* op. cit, p. 11.

[253] *Ex multis* MICCINESI F., *Imposta,* in op. cit., p. 2945.

[254] FALSITTA G., *Manuale,* op. cit. p. 25.

Al fine di chiarirne la natura occorre fare un passo indietro. L'origine storica delle quote di prelievo da devolvere all'UNIRE sembra risalire al lontano 1943. Fu con l'istituzione dei "Diritti erariali per le corse di cavalli ed altre gare", avvenuta con regio decreto-legge 10 marzo 1943, n. 86[256], che venne prevista (molto probabilmente per la prima volta visto che la riserva per l'esercizio delle scommesse all'UNIRE risale al 1942) la corresponsione a favore dell'UNIRE di una quota commisurata agli introiti lordi delle scommesse. La finalità della quota da destinare all'UNIRE era quella di: consentire all'ente di perseguire i propri fini istituzionali[257]; inglobare la quota dei diritti erariali addebitata a titolo di rivalsa agli scommettitori. La pratica determinazione dell'entità del prelievo fiscale era affidato all'allora Ministero delle finanze congiuntamente al Ministero per l'agricoltura e per le foreste che avrebbero dovuto stabilirla con apposito decreto interministeriale. Ordunque, la primigenia quota di prelievo conteneva al suo interno due componenti: uno di natura sicuramente tributaria quale era l'importo del diritto erariale prelevato a titolo di rivalsa, l'altro destinato a finanziare le attività istituzionale devolute all'ente in forza della legge 24 marzo 1942 n. 315. Senza indagare ulteriormente sulla natura della quota parte destinata al finanziamento delle attività istituzionali esse potevano avere allora una ragion d'essere col fatto che l'esercizio delle scommesse era riservato all'UNIRE, ancorché di fatto potesse avvenire indirettamente tramite la concessione rilasciata a terzi dall'UNIRE stessa[258].

---

[255] Il D.Lgs. n. 504/98 inizialmente prevedeva anche per le scommesse sportive il versamento di una quota di prelievo a favore del CONI. Successivamente l'art. 11 *quinquies* del D.L. n. 203/05 ha modificato l'art. 4 del D.Lgs. n. 504/98 escludendo che per le scommesse sportive l'aliquota d'imposta si applicasse sulle quote di prelievo la cui previsione viene di fatto abrogata.

[256] L'art. 8 del R.D.L. n. 64/1943 recita: «*Con decreto del Ministero per le finanze, d'intesa col Ministro per l'agricoltura e per le foreste sarà stabilita la quota percentuale che l'Unione Nazionale Incremento Razze Equine (U.N.I.R.E.) dovrà prelevare sull'introito lordo delle scommesse per il conseguimento dei propri fini a norma della legge 24 marzo 1942-XX, n. 315, e per l'esercizio della rivalsa a norma della disposizione contenuta nel primo comma del precedente art. 5*»

[257] I compiti istituzionali dell'ente sono: incentivare l'allevamento e il miglioramento di razze equine da competizione; tutelare la biodiversità e salvaguardia le razze equine minacciate di estinzione; controllare e valutare le strutture di allevamento; curare la tenuta e la pubblicazione di tutti i registri genealogici dei cavalli; gestire le corse e le gare, fissando calendario di manifestazioni ippiche, organizzando la programmazione tecnica ed economica delle stesse e diffondere la dichiarazione dei partenti delle corse, con tutte le relative informazioni per effettuare regolari scommesse ecc.

[258] Facoltà concessa dall'art. 2 della legge 24 marzo 1942 n. 315. Legge che in generale riservava all'UNIRE la facoltà di esercitare totalizzatori e scommesse a libro sulle corse dei cavalli, tanto sugli ippodromi quanto fuori di essi.

In seguito è intervenuto la riforma dell'imposta sugli spettacoli che per il tramite del D.P.R. n. 640/72 ha assoggettato ad imposizione le scommesse riservate all'UNIRE in luogo dei vecchi diritti erariali. La nuova imposizione sulle scommesse ai cavalli non ha cambiato di molto la sostanza delle cose. Anche sotto il nuovo regime impositivo l'UNIRE ha mantenuto la riserva sulle scommesse nonché la soggettività passiva tributaria ancorché l'esercizio potesse essere delegato a terzi soggetti. Anche sotto l'egida del nuovo regime è stato prevista la determinazione interministeriale di una *quota che l'ente* doveva *prelevare sull'introito lordo delle scommesse, tenuto conto delle esigenze finanziarie dell'ente per l'assolvimento dei compiti istituzionali previsti dalla legge e per l'esercizio della rivalsa*[259].

Rimaneva la duplice natura della quota di prelievo oltreché il presunto collegamento tra la quota parte di questa riferita al finanziamento delle attività istituzionali e la riserva delle attività all'UNIRE.

È con la legge 23 dicembre 1996, n. 662 che il quadro fino ad ora delineato muta radicalmente. Con la prefata legge il Governo viene delegato ad emanare un apposito regolamento di riordino della materia dei giochi e delle scommesse relativi alle corse dei cavalli, per quanto attiene agli aspetti organizzativi, funzionali, fiscali e sanzionatori, **nonché al riparto dei relativi proventi**. Inoltre, viene soppressa la privativa dell'UNIRE sull'esercizio delle scommesse sulle corse dei cavalli a favore del Ministero delle finanze e del Ministero delle risorse agricole; viene previsto l'assoggettamento delle suddette scommesse all'imposta unica.

In attuazione della suddetta delega viene emanato il D.P.R. 8 aprile 1998, n. 169 che, nel riordinare la disciplina generale dei giochi e delle scommesse sulle corse dei cavalli, mantiene in vita l'istituto delle quote di prelievo delegandone la concreta determinazione al Ministero delle finanze di concerto con il Ministero delle politiche agricole. In particolare, viene stabilito che l'importo così determinato venga devoluto all'UNIRE *al fine di garantire l'espletamento dei suoi compiti istituzionali, il montepremi ed il finanziamento delle provvidenze per*

[259] Art. 16 dell'originario D.P.R. n. 640/72.

l'allevamento, secondo programmi da sottoporre all'approvazione del Ministro per le politiche agricole, sentito il Ministro delle finanze. Viene così disposto che le quote di prelievo sull'introito lordo delle scommesse, compresi gli importi delle vincite non riscosse, dei rimborsi non richiesti nei termini e dei resti della totalizzazione, siano versati, al netto dell'imposta unica e del corrispettivo per la raccolta delle scommesse a totalizzatore, dai soggetti obbligati secondo le specifiche modalità[260].

Concludendo, dalla suindicata ricostruzione storica, emerge un dato sostanziale: le quote di prelievo così come oggigiorno disciplinate non presentano alcun collegamento con una qualsivoglia generica attività svolta a fronte delle scommesse. Quel che si vuol evidenziare è che il prelievo in questione non pare avere i requisiti per essere collocato tra i corrispettivo di diritto privato o comunque non pare collegato con una qualsiasi prestazione o generica attività dell'ente cui è devoluto (UNIRE)[261].

Di contro, analizzando la disciplina complessiva della quota di prelievo e ponendo in luce gli aspetti salienti nonché gli elementi che la connotano emerge che:

---

[260] Circolare del 15 giugno 1998, n. 153.

[261] Vista la nebbia che avvolge le quote di prelievo è forse utile fare alcuni esempi tratti da MARZANO L., *L'imposta unica sulle scommesse transita indenne al vaglio della Corte costituzionale,* in *Dir. prat. trib.*, 1, 2008, p. 2 ss, per comprenderne la funzione distinguendo tra scommesse a totalizzatore e scommesse a quota fissa. Gli esempi ancorché si riferiscono alla previgente normativa in cui era prevista una quota di prelievo da destinare al CONI, ricalcano le modalità applicative previste per quelle destinate all'UNIRE «***Scommessa al totalizzatore****: su un ammontare complessivo delle giocate di 1.000, prima si calcola la quota di prelievo lorda, ipotizzando una scommessa su due eventi (punto 1) della tabella, il prelievo lordo è del 10%, ovvero 100; sulla quota di prelievo lorda devono ricavarsi l'imposta, il compenso per il concessionario, ed il resto al Coni; sulla base della quota di prelievo lorda si calcola l'imposta unica (che, ad esempio, se calcolata secondo l'aliquota vigente al momento dell'ordinanza, del 20,2%, applicata alla quota di prelievo lorda, ammonterà a 20,2); l'importo dell'imposta (20,2), l'aggio per il concessionario (25): (le spese sono a suo carico) sono prelevati sul restante gettito; al Coni va quanto rimane della quota di prelievo: 100-20,2-25=54,8; il restante importo di (1.000-100=900) è il montepremi destinato agli scommettitori.* ***Scommessa a quota fissa****: su un ammontare complessivo delle giocate di 1.000, l'accordo è che al vincitore competa 500; prima si calcola la quota di prelievo lorda per cui, ipotizzando una scommessa su due eventi (punto 1) della tabella, il prelievo lordo è del 10%, ovvero 100; la quota destinata al Coni è il 38% dell'importo così ottenuto, detratta l'imposta (20,2), ovvero 100-20,2*38%=33,4; se lo scommettitore vince resterà a favore del concessionario 1.000-500-20,2-33,4=446,4*».

- alla determinazione concreta del *quantum* è estraneo qualsiasi elemento di costo che possa direttamente o indirettamente far pensare che la quota di prelievo sia legata ad una qualsiasi prestazione[262];

- i proventi acquisiti a titolo di quota di prelievo sono destinati all'UNIRE al fine di garantire l'espletamento dei suoi compiti istituzionali[263] ovvero per finanziare l'attività ippica, l'allevamento e la selezione delle razze, la copertura delle spese per il funzionamento degli ippodromi nonché il pagamento dei premi per le corse. In merito si rappresenta che non risulta decisivo per la valutazione della natura delle "quote di prelievo" la destinazione delle stesse ad un soggetto distinto dallo Stato o dall'ente territoriale ancorché ente pubblico qual è l'UNIRE[264].

- la disciplina concreta dell'obbligazione pecuniaria è contenuta nell'atto concessorio e/o convenzione che accede all'atto di concessione. Disciplina stabilita autoritativamente tramite l'intercessione di norme regolamentari. Al riguardo, trattandosi nel caso di specie di una concessione di pubblico servizio con la quale l'Amministrazione trasferisce al concessionario l'intero complesso dei pubblici poteri ad essa riservati nella materia oggetto del rapporto concessorio, allo scopo di realizzare l'interesse pubblico di reperimento di risorse finanziarie di pertinenza dell'ente di diritto pubblico sopra menzionato, appare chiara la natura pubblicistica del rapporto in esame, a nulla rilevando

[262] In via generale l'attuale ammontare delle quote di prelievo è stabilito dal Decreto interministeriale del 15 febbraio 1999 che nella determinazione delle grandezze tiene conto di elementi estranei ad eventuali rapporti tra concessionario e UNIRE. In particolare, nel decreto si stabilisce che la rimodulazione del prelievo è effettuata: in proporzione ed in relazione al crescere delle difficoltà delle scommesse; per scoraggiare il ricorso alle scommesse clandestine. Alle previsioni generali si aggiungono spesso le specifiche disposizioni legislative che vanno direttamente a determinare l'importo destinato all'UNIRE. Un esempio è rappresentato dalla L. n. 296/06 che nell'istituire il concorso pronostici su base ippica denominato «V7» stabilisce che l'11,29% della posta di gioco debba essere destinata appunto all'UNIRE.

[263] Art. 3, comma 78 della L. n. 662/96, art. 12 del D.P.R. n. 169/98, Decreto interministeriale del 15 febbraio 1999.

[264] L'irrilevanza della destinazione del prelievo erariale è stata sostenuta in dottrina da FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*, in *Commentario della Costituzione*, AA.VV. (a cura di G. Branca), Bologna-Roma, 1978, p. 164 e 165 e riprese da VIOTTO A., *Tributo*, op. cit, p. 239, nota 112, il quale non esclude che sia configurabile un tributo in tutto o in parte a favore di privati ossia destinato a far parte del patrimonio di un soggetto diverso da quello che lo ha imposto.

che le norme che prescrivono il versamento delle somme in questione abbiano trovato collocazione nella convenzione che accede all'atto di concessione[265];

- il mancato pagamento della quota di prelievo una volta accertato e soggetto alla riscossione mediante ruolo[266];
- l'esistenza del potere della Pubblica Amministrazione di interrompere unilateralmente il rapporto al verificarsi di numerosi eventi non sempre puntualmente individuati[267];

a ciò si aggiunga:

- l'obbligo di pagamento trae origine da una fonte legale. Ancorchè l'obbligo sia disciplinato nelle convenzioni accessive alle concessioni la previsione della quota di prelievo è contenuta *in primis* nel decreto n.169 del 1998 del Presidente della Repubblica[268], che nel dare attuazione ai criteri direttivi della dell'art. 3, comma 78 della L. n. 662/96, prevede il pagamento, da parte dei concessionari alla raccolta delle scommesse sulle corse dei cavalli, di quote di prelievo sull'introito lordo delle giocate, da destinare all'Unire. Indirettamente, l'obbligo l'obbligazione è contenuta in un atto avente forza di legge: l'art. 4 del D.Lgs. n. 504/98 commisurando l'aliquota dell'imposta unica alla quota di prelievo di fatto ne "ratifica" l'istituzione;

---

[265] In tal senso si esprime la circolare n. 102/01 la quale, tuttavia, in contrasto con le conclusioni cui si perverrà nel presente lavoro, ritiene che le controversie concernenti il versamento delle quote di prelievo sulla raccolta delle scommesse rientrino nella competenza dei tribunali amministrativi regionali ai sensi dell'art. 33 del D.Lgs. 31 marzo 1998, n.80, a norma del quale sono devolute alla giurisdizione esclusiva dei detti organi giurisdizionali tutte le controversie in materia di pubblici servizi ed in particolare quelle "tra le amministrazioni pubbliche e i gestori comunque denominati di pubblici servizi" ed "in materia di vigilanza e di controllo nei confronti di gestori dei pubblici servizi".

[266] In tal senso la circolare del 6 dicembre 2001, n. 102 dell'Agenzia delle Entrate.

[267] Ad esempio all'art. 20 dello schema di convenzione per il rapporto di concessione dell'esercizio in rete fisica dei giochi pubblici è previsto che l'AAMS può revocare la concessione, tra l'altro, per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto o di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario.

[268] L'art. 12 del D.P.R. n. 169/98 dispone che con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro per le politiche agricole, sono stabilite le quote di prelievo sull'introito lordo delle scommesse sulle corse dei cavalli da destinare all'UNIRE. La previgente normativa prevedeva anche per le scommesse sportive una quota di prelievo da devolvere al CONI. In questo ipotesi l'obbligazione pecuniaria era contenuta in un atto legislativo: l'art. 3, comma 231 della legge del 28 dicembre 1995 n. 549.

- la disciplina è tipicamente autoritativa, quanto a dire che il rapporto che si istaura tra l'Amministrazione finanziaria ed il concessionario è di natura pubblica;
- il versamento della quota di prelievo da parte dei concessionari del servizio di raccolta delle scommesse sulle corse dei cavalli è destinato all'UNIRE per il conseguimento delle sue finalità istituzionali[269]. Quindi, il prelievo ha indirettamente la funzioni prevalente di procurare entrate allo Stato. A conclusioni diverse non si può pervenire adducendo il fatto che le somme vengono direttamente versate all'UNIRE. Ciò non rappresenta altro che la disposizione concreta delle somme previamente stabilita dallo Stato che invece di finanziare direttamente l'ente pubblico prelevando gli importi dall'ammontare complessivo delle imposte vi provvede indirettamente. Anche per il CONI in passato era previsto un finanziamento indiretto tramite il meccanismo delle quote di prelievo. Oggigiorno, il CONI non viene più finanziato con tale meccanismo ma facendo riferimento alla fiscalità generale. Pertanto, il concreto meccanismo di finanziamento non cambia la sostanza delle cose. Va detto anche che a fronte delle quote di prelievo versate all'UNIRE, quest'ultimo non esplica alcuna specifica attività nei confronti del concessionario che possano giustificare tali somme (forse è prevista una parziale gestione insieme all'AAMS del totalizzatore nazionale che certamente non può giustificare da sola lo squilibrio tra le somme percepite e i costi sostenuti per tale labile attività);
- come si avrà modo di vedere la quota di prelievo (ancorchè differenziata rispetto alla tipologia di gioco) assume entità tanto elevate da non avere rispondenza con alcun costo del servizio.

Infine, a mio modesto parere, per la natura tributaria delle quote di prelievo spinge anche la previsione del c.d. minimo garantito.

È noto che l'aggiudicazione delle concessioni ed il rinnovo di concessioni esistenti per le scommesse ippiche è operato sulla base di un criterio che assicura allo Stato il versamento, da parte del concessionario, di una somma pari a quella

[269] Art. 12 del D.P.R. n. 169/98.

(cosiddetta quota di prelievo) spettante all'UNIRE a prescindere dall'effettivo volume delle raccolte introitate dai concessionari nell'esercizio annuale, garantita anche da fideiussione per una certa percentuale dell'importo dovuto. Tale clausola fu ritenuta congrua sulla base di una stima del possibile sviluppo delle scommesse. Un obbligo che per l'instabilità dell'andamento del mercato non sempre è onorabile. Tale incertezza può provocare anche un notevole scostamento tra il volume di raccolta globale stimato delle scommesse e quello effettivamente realizzato[270]. Orbene, la previsione di un minimo garantito volto a salvaguardare il versamento delle quote di prelievo accentua i caratteri autoritativi del prelievo sottolineandone l'aspetto coattivo.

Allo stesso punto si giunge utilizzando gli strumenti apprestati dalla giurisprudenza costituzionale[271]. Innanzitutto, volendo valorizzare l'elemento teleologico, si può ben vedere come la finalità perseguita dall'istituto giuridico è quella di finanziare un ente pubblico onde garantirne l'espletamento dei suoi compiti istituzionali. In analogia agli sconti sui medicinali[272] la natura tributaria delle quote di prelievo è efficacemente dimostrata dalla destinazione del provento ad enti pubblici, nonché la coattività della prestazione.

Sotto il profilo finalistico una analogia potrebbe rinvenirsi nel canone RAI. Infatti, analogamente alle quote di prelievo le somme corrisposte a titolo di "canone RAI" vengono destinate ad un ente terzo dallo Stato caratterizzato dalla natura pubblica del servizio reso.

In buona sostanza l'indagine svolta prova la natura tributaria delle quote di prelievo in virtù del fatto che la sua disciplina si rinvengono le due «*caratteristiche essenziali del tributo, cioè la doverosità della prestazione ed il collegamento di questa ad una spesa pubblica*»[273]. E sulla falsariga del canone RAI la quota di prelievo potrebbe costituire «*in sostanza un'imposta di scopo, destinato come esso è… alla concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo*

[270] Nell'anno 2000 si verificò un notevole scostamento tra il volume di raccolta globale stimato delle scommesse e quello effettivamente realizzato con un serio *vulnus* per l'economia dei concessionari.

[271] Per una panoramica complessiva FRANSONI G., *La nozione di tributo*, op. cit., Roma, 2006, p. 123 ss.

[272] Corte Cost. n. 144/72.

[273] Corte Cost. n. 73/05.

(*rectius* all'UNIRE)»[274]. Similmente all'ente RAI anche per l'UNIRE «*il finanziamento parziale mediante il canone* (*rectius* quota di prelievo) *consente, e per altro verso impone, al soggetto che svolge il servizio pubblico di adempiere agli obblighi particolari ad esso connessi, sostenendo i relativi onere*».

In buona sostanza il prelievo è strutturato sul paradigma dell'obbligazione *ex lege* (e perciò coattivo), nasce cioè dalla legge[275] che lo ricollega indirettamente ad un presupposto economico (l'organizzazione e l'esercizio delle scommesse) ed è dovuto, a titolo definitivo, dal soggetto passivo indipendentemente dalla sua volontà – e direi contro i suoi desideri - ed al fine di contribuire alle spese pubbliche o meglio a finanziare l'UNIRE.

Le ragioni per le quali si ritiene che la quota di prelievo sia collegata al presupposto dell'imposta unica sono da rinvenire:

- nel fatto che l'obbligazione sussiste unicamente con riferimento all'esercizio e l'organizzazione delle scommesse sulle corse dei cavalli;
- è dovuta dai medesimi soggetti passivi dell'imposta unica;
- con riferimento a determinate tipologie di scommesse rappresenta la base su cui viene applicata l'imposta unica.

Se dall'indagine compiuta ed appresso esposta dovessero emergere comunque dubbi sulla natura tributaria della quota di prelievo, le recentissime riforme legislative sembrano porre fine alla querelle.

Infatti:

- **prima,** con l'art. 14, comma 28, del D.L. n. 98/11, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011 n. 111, al fine di conseguire gli obiettivi di crescita del settore ippico, di riduzione della spesa di funzionamento, di incremento dell'efficienza e di miglioramento della qualità dei servizi, nonché di assicurare la trasparenza e l'imparzialità nello svolgimento delle attività di gara del settore ,l'UNIRE è stato trasformato in Agenzia per lo sviluppo del settore ippico (ASSI); con il compito di

[274] Corte Cost. n. 284/02.

[275] Come detto l'obbligazione pecuniaria rappresentata dalla quota di prelievo ha origine nel D.P.R. n. 169/98 emanato in attuazione delle delega contenuta nell'art. 3, comma 78 della L. n. 662/96.

promuovere l'incremento e il miglioramento qualitativo e quantitativo delle razze equine, gestire i libri genealogici, revisionare i meccanismi di programmazione delle corse, delle manifestazioni e dei piani e programmi allevatoriali, affidare, il servizio di diffusione attraverso le reti nazionali ed interregionali delle riprese televisive delle corse, valutare le strutture degli ippodromi e degli impianti di allevamento, di allenamento e di addestramento, secondo parametri internazionalmente riconosciuti. L'ASSI è, quindi, subentrata nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi dell'UNIRE;

- **subito dopo**, **con la prontezza che contraddistingue un legislatore allo sbando totale**, viene approvato l'art. 23 *quater*, comma 9, del D.L. del 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012 n. 135, con il quale l'Agenzia per lo sviluppo del settore ippico-ASSI è stata soppressa. Le funzioni attribuite ad ASSI dalla normativa vigente saranno ripartite tra il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli[276].

L'aspetto focale che interessa le quote di prelievo è contenuto nella norma che stabilisce la ripartizione tra il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli *delle relative risorse umane, **finanziarie** e strumentali*. Insomma, la recentissima riforma da un lato sembra non toccare l'istituzione delle quote di prelievo, dall'altro sopprime l'ente pubblico destinatario delle medesime somme statuendo, quasi in sordina, che le risorse finanziarie - tra le quali non sembra non possano ricondursi le quote di prelievo che insieme alle sovvenzioni provenienti direttamente dallo Stato rappresentano le fonti finanziarie dell'UNIRE-ASSI – ad esso destinate vadano a confluire al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e all'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

[276] Con decreto del 17 agosto 2012, il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali ha delegato il dott. Francesco Ruffo Scaletta, sino alla data di adozione dei decreti di ripartizione delle funzioni dell'ASSI e delle relative risorse umane, strumentali e finanziarie, allo svolgimento - avvalendosi dell'attuale struttura dell'Agenzia - delle attività di ordinaria amministrazione già facenti capo all'Agenzia per lo sviluppo del settore ippico, ivi comprese le operazioni di pagamento e riscossione a valere sui conti correnti già intestati alla medesima Agenzia e l'emanazione di tutte le disposizioni necessarie per il regolare funzionamento degli uffici.

Pertanto, alle argomentazioni svolte con riferimento alla normativa in essere fino alla soppressione dell'UNIRE-ASSI si aggiunge un nuovo elemento particolarmente pregnante: le quote di prelievo così come disciplinate sembrano destinate direttamente allo Stato per concorrere alle spese pubbliche.

In conclusione da una lettura globale e sistematica dell'attuale normativa si ritiene che l'obbligazione pecuniaria sottesa alle quote di prelievo su determinate scommesse ippiche e dovute dai concessionari abbia una fonte legale dell'*an* e del *quantum* e di conseguenza abbiano la natura di tributo e segnatamente di imposta.

Di contrario avviso sembra essere la pubblica amministrazione la quale sembrerebbe ritenere che la natura delle quote di prelievo sia quella di un corrispettivo di un rapporto contrattuale di tipo privatistico, che, lungi dal rappresentare prestazioni imposte, si risolvono in costi di esercizio di un'attività liberamente scelta[277].

Un brevissimo cenno va:

- alla natura dei canoni corrisposti in seguito all'ottenimento di una concessione di pubblico servizio. In merito potrebbe prospettarsi un parallelismo con i canoni corrisposti a fronte del godimento di beni di proprietà di un ente pubblico. Tali ultime prestazioni sembrerebbero essere ricondotte da alcuni[278] ad una fonte di stampo contrattuale, sebbene a monte di esse vi sia un atto autoritativo (concessione) distinto da quello negoziale, per cui nel canone è stato ravvisato una connotazione privatistico-commutativa. Tuttavia, non può non convenirsi con chi ha evidenziato la complessità della questione attinente la natura dei canoni delle concessioni amministrative[279];
- ai premi non pagati ai vincitori entro il termine di decadenza previsto dal regolamento di gioco. Ai sensi dell'art. 6 della L. n. 559/93 essi vanno riversati allo Stato. Ciò stante, a me sembra che l'acquisizione autoritativa di tali somme si accosti ad una forma di imposizione. Infatti, tali somme costituirebbe il c.d.

[277] Così sembra si sia espresso l'Avvocato dello Stato in difesa del Presidente del Consiglio dei ministri nell'ambito della vicenda trattata nella nota sentenza Corte Cost. n. 350/07.

[278] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario,* op. cit., p.24.

[279] VIOTTO A., *Tributo,* op. cit, p. 230, nota 47, rileva come la categoria dei canoni sulle concessioni amministrative sia alquanto eterogenea, per cui secondo l'Autore, la natura tributaria o meno del canone vada risolta caso per caso, facendo applicazione dei criteri generali che informano la nozione di tributo.

fondo comune sorto a seguito del contratto plurilaterale concluso tra i partecipanti. Logica vorrebbe che qualora le somme non fossero riscosse a titolo di vincita siano restituite ai partecipanti – avendo già scontato l'imposizione a monte – oppure, confluiscano in un successivo montepremi così come generalmente previsto nel caso in cui il concorso pronostico si concluda senza vincitori.

4.3 Per una sicura collocazione dell'imposta unica.

L'esatta collocazione dell'imposta unica nell'ambito delle imposte non mi pare possa essere messo in discussione. Volendo sorvolare sul valore indicativo del nome stesso del tributo[280] non si può non vedere come tale obbligazione contenga tutte le caratteristiche che contraddistinguono l'istituto.

Intanto, l'attuale D.Lgs. n. 504/98 indica il prelievo erariale con la locuzione "imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse". L'utilizzo del termini imposta, pur non costituendo un argomento conclusivo per la individuazione della natura giuridica del prelievo, assume se non altro un valore indicativo della tendenza legislativa a considerarlo, almeno nominalisticamente, come tale.

Tralasciando la valenza di tale argomentazione letterale, non si può non vedere come l'imposta unica mostri tutti i caratteri che i diversi autori attribuiscono al tributo in generale ed all'imposta in particolare.

Il prelievo è strutturato sul paradigma dell'obbligazione *ex lege* (e perciò coattivo), nasce cioè dalla legge che lo ricollega (come si vedrà) ad un presupposto economico ed è dovuto, a titolo definitivo, dal soggetto passivo indipendentemente dalla sua volontà – e direi contro i suoi desideri - ed al fine di contribuire alle spese pubbliche.

Anche la fase dinamica del prelievo (ovvero il meccanismo di attuazione dell'imposta) richiama l'istituto dell'imposta tantoché essa è imperniata su uno schema di attuazione simile a quello predisposto per le imposte sui redditi.

[280] La cui scarsa vincolatezza per l'interprete è denunciata dalla dottrina DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, op. cit., p. 7, che da rilievo al contenuto e non alla denominazione dell'istituto.

Infine, la struttura della disciplina ricalca pedissequamente il paradigma della norma tributaria (presupposto, soggetti passivi, base imponibile, aliquota, accertamento, riscossione).

Tali considerazioni mi sembrano che dimostrino in modo incontestabile la natura di imposta del tributo.

4.4 Le quote di prelievo rispetto alla riserva di legge e i conseguenti riflessi sulla determinazione dell'imposta unica.

Nei precedenti paragrafi si è avuto modo di esaminare sinteticamente il rispetto del principio di riserva di legge da parte della legge delega. In particolare, sono stati esposti i dubbi circa la congruità dei criteri contenuti nella legge delega n. 288/98 rispetto alla concreta determinazione dell'imposta unica in linea generale. Qui vorrei trattare l'ulteriore e connesso aspetto della legittimità costituzionale nella determinazione delle quote di prelievo e dei relativi riflessi sull'imposta unica.

A tal riguardo è indispensabile richiamare le conclusioni cui si è pervenuti nei precedenti paragrafi a proposito della natura delle quote di prelievo. L'analisi svolta ha permesso (lo spero) di ricondurre le quote di prelievo nel novero dei tributi e presumibilmente tra le imposte.

Tale natura sottopone il prelievo erariale al rispetto del principio costituzionale della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. che, per consolidatissima interpretazione, è da ritenere di natura relativa e non assoluta[281].

Quindi, in linea generale si ritiene che la legge debba contenere una sia pur parziale disciplina della materia. A tal riguardo la Corte costituzionale per individuare il *minimun* della disciplina utilizza il criterio della sufficiente determinatezza, in quanto idoneità a limitare la discrezionalità

[281] In dottrina per tutti FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*, in *Commentario della Costituzione*, in op. cit., p. 97 e ss.. In giurisprudenza vedasi tra gli altri Corte Cost. n. 36/59, Corte Cost. n. 48/66, Corte Cost. n. 67/73, Corte Cost. n. 157/96, Corte Cost. n. 180/96.

dell'amministrazione. Le diverse tesi dottrinarie[282] paiono concordi nel ritenere sufficiente la legge che disciplini:

- il presupposto ovvero l'evento al cui verificarsi la prestazione si rende dovuta ovvero l'oggetto, le fattispecie imponibili e il presupposto del tributo;
- i soggetti obbligati ad effettuarla;
- la determinazione quantitativa della prestazione o quantomeno l'indicazione di criteri direttivi, di limiti e controlli, pur riconoscendo in taluni casi che la riserva possa operare in modo più elastico.

La giurisprudenza di legittimità sembra abbracciare le tesi dottrinali nonostante nei fatti le proprie pronunce diano rilievo per lo più alla verifica che la legge contenga i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore, in guisa da non lasciare all'arbitrio di quest'ultimo la determinazione della prestazione. Inoltre, nei fatti il sindacato svolto dalla Corte tiene conto della variabile intensità della riserva di legge in ragione della diversa natura delle prestazioni imposte[283].

I criteri utilizzati dalla Corte per l'accertamento della sufficiente delimitazione dei poteri rimessi alla pubblica amministrazione sono così individuabili:

- **il controllo**. In questo caso la Corte accerta la presenza nella legge di disposizioni che assoggettino a specifici controlli gli atti a cui è demandata la porzione di disciplina. Tale criterio ancorché idoneo in linea di principio a delimitare l'ambito di discrezionalità della pubblica amministrazione, viene svalutato dalla dottrina o comunque ricondotto entro determinati limiti di efficienza per cui può essere apprezzato se ed in quanto utilizzato in concorso con altri criteri più incisivi[284];

---

[282] FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*, in *Commentario della Costituzione*, in op. cit., p. 100.

[283] FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib*, 2005, I, p. 8, rileva la diversa rigidità della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., a seconda dei diversi tipi di prestazione imposta e dei molteplici interessi generali e pubblici. Per l'insigne Autore, il contenuto minimo della riserva di legge potrebbe variare in dipendenza della natura della prestazione patrimoniale imposta e, soprattutto, della sua giustificazione e funzione: distributiva della spesa, piuttosto che redistributiva della individuale ricchezza.

[284] FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*,cit, p. 109 ritiene che «*la sussistenza di adeguati e pur penetranti controlli non può mai, da sola, determinare una sufficiente delimitazione, ai sensi dell'articolo in esame, dei poteri di integrazione normativa rimessi dalla legge ad altri atti giuridici*».

- **la partecipazione degli interessati.** Riguarda le ipotesi in cui i rappresentanti dei soggetti obbligati partecipino alla formazione dell'atto che integra la formula legislativa nella determinazione quantitativa della prestazione patrimoniale. Ciò consente indirettamente una delimitazione dei poteri degli enti cui è rimessa l'integrazione della disciplina della prestazione. Anche tale criterio viene sminuito in ordine alla sua effettiva portata in quanto può assicurare che determinati interessi siano prospettati agli organi decidenti, ma non che siano presi in considerazione[285]. Pertanto, anche tale criterio è utile se ed in quanto utilizzato in concorso con altri criteri;
- **limiti alla determinazione quantitativa della prestazione**. Si tratta di indicare i limiti massimi e minimi dell'entità della prestazione o, laddove la legge indichi la base imponibile, dell'aliquota. Anche in questo caso la giurisprudenza di legittimità in un'ottica di attenuazione della riserva ritiene che non sia necessario la prefissione di un limite massimo da parte della legge;
- **vincolatezza al fabbisogno finanziario dell'ente**. Trattasi dell'argomento maggiormente utilizzato – insieme a quello descritto nel successivo punto – dalla Corte. In tale ottica viene ritenuta legittima la legge che preordinando la destinazione della prestazione patrimoniale ai fini istituzionali dell'ente, consente allo stesso organo di determinare quantitativamente la prestazione con il vincolo del suo fabbisogno finanziario. Tale criterio è stato criticato dalla dottrina[286] per la sua estrema elasticità dovuta:
  - ✓ all'inesistenza di un obbligo che imponga la commisurazione dell'entrata alle spese effettivamente sostenute (il gettito può essere maggiore delle spese);
  - ✓ è impossibile stabilire prima del bilancio consuntivo l'entità del fabbisogno;
  - ✓ esistono ampi margini di discrezionalità da parte dell'ente nell'individuare il livello delle proprie spese;
- **regole tecniche.** La Corte ha ritenuto legittima la norma qualora contenga l'indicazione delle regole tecniche la cui applicazione è necessaria alla

[285] Cfr. FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*,cit, p. 111.
[286] Cfr. FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*,cit, p. 114.

determinazione quantitativa della prestazione. Tuttavia, è stato rilevato come la Corte abbia di fatto con tale formula ampliato i casi ritenuti legittimi anche in considerazione del fatto che è quasi sempre agevole individuare elementi di natura tecnica che influiscono sulla fissazione dell'entità della prestazione[287].

Ciò stante, in linea di massima è consentito che atti diversi dalla legge contengano la disciplina relativa alla determinazione della prestazione, all'accertamento ed alla riscossione purché la legge stabilisca idonei criteri direttivi, limiti e controlli[288].

Con riferimento alla natura degli atti della pubblica amministrazione che possono integrare la disposizione legislativa è stato rilevato come sia irrilevante la natura normativa o meramente provvedimentale dei poteri rimessi alla pubblica amministrazione[289].

È stato da tempo rilevato come fin dall'inizio la giurisprudenza di legittimità si sia contraddistinta per la pervicacia con cui ha condotta la persistente opera di attenuazione della rigidità della riserva di cui all'art. 23 Cost[290]. Ciò è avvenuto anche attraverso la maggior sensibilità dalla Corte rispetto all'operare con diverso intensità della norma costituzionale rispetto ai diversi aspetti della materia da essa coperta. In tale ottica, è stato evidenziato come la dottrina e la giurisprudenza

---

[287] Cfr. FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*,cit, p. 116.

[288] Cfr. FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*,cit, p. 105.

[289] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 158, rileva come la dottrina concordemente ammette che ai fini dell'integrazione non è essenziale la natura normativa dell'atto, per cui ritiene che la disciplina legislativa mancante possa essere dettata anche da atti amministrativi generali ovvero addirittura da provvedimenti amministrativi individuali nei limiti in cui ciò non determini una violazione di altri precetti costituzionali. GIANNINI M. S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.*, 1957, I, p. 12, ritiene che rispetto alla validità costituzionale delle norme, può considerarsi in certo modo indifferente la natura dell'atto dell'amministrazione attraverso il quale si risolve l'indeterminatezza. Per l'insigne Autore, tale atto può essere un regolamento governativo o un regolamento ministeriale, ma può anche essere un provvedimento amministrativo generale, così come un provvedimento amministrativo individuale.

[290] Cfr. FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*,cit, p. 31. Su tale aspetto ANTONINI L., *Commento all'art.23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, AA.VV. (a cura di BIFULCO R.- CELOTTO A. - OLIVETTI M.) Torino, 2006, p. 492, afferma che «*considerando l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale si avverte come questa, da un lato, abbia ampliato notevolmente l'ambito concettuale della nozione di prestazione imposta ma, dall'altro, proprio a causa di questa estensione, si sia trovata costretta – per evitare non trascurabili ripercussioni 'nel campo così delicato delle entrate degli enti pubblici' – a rendere alquanto evanescente il vincolo derivante dalla riserva di legge*». Dello stesso parere CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, AA.VV. (a cura di Perrone-Berliri), Napoli-Roma, 2006, p. 171 per la quale l'allargamento della sfera della garanzia ex art. 23 Cost. avviene a scapito dell'intensità.

tenda ad attenuare l'incidenza della riserva di legge in luogo del concorrente operare di altri principi costituzionali[291].

Fatta questa breve panoramica verifichiamo se le indicazioni succitate sono state rispettate con riferimento alle quote di prelievo.

Esse sono richiamate nell'art. 4 del D.L.gs. n. 504/98 il quale, distinguendo fra le varie tipologie di scommesse, stabilisce che per le scommesse ippiche l'aliquota d'imposta vada commisurato ad un importo qualificato: "le quota di prelievo", ossia una percentuale della raccolta. Pertanto, con riferimento alle scommesse ippiche la determinazione quantitativa dell'imposta unica è influenzato da un valore: la "quota di prelievo" frutto di una determinazione amministrativa. Questa non rappresenta altro che lo strumento giuridico attraverso il quale è finanziata l'UNIRE (e prima ancora il CONI) per il perseguimento dei propri fini istituzionali[292].

La formulazione legislativa ha subito molteplici modifiche nel tempo interessando per lo più l'inserimento o meno della quota di prelievo fra i fattori che determinano l'imposta unica. Attualmente, come dianzi esposto, la quota di prelievo incide unicamente nella determinazione dell'imposta afferente le scommesse ippiche mentre in passato essa era determinante anche nel computo dell'imposta sulle scommesse sportive diverse dalle corse ai cavalli.

A tal riguardo, in passato, con riferimento alle scommesse sportive diverse da quelle sulle corse ai cavalli, il menzionato paradigma applicativo dell'imposta ha fatto sorgere dubbi sulla legittimità costituzionale delle disposizioni che commisurano l'aliquota d'imposta sulle "quote di prelievo" anziché sull'introito delle scommesse, in ragione della materiale determinazione amministrativa delle quote. Infatti, la "quota di prelievo" essendo il portato di una determinazione

[291] DOLFIN N., *Commento all'art. 23 Cost.*, in AA.VV. *Commentario breve alle leggi tributarie – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (*a cura di FALSITTA G.), Padova, 2011, p. 105, pone in risalto come anche nel quadro delle prestazioni patrimoniali vengono in rilievo interessi e valori costituzionali diversamente tutelati che conseguentemente esigono una diversa intensità della riserva.

[292] L'analisi svolta in questo paragrafo prescinde dalle recentissime novità introdotte dall'art. 23 quater, comma 9, del D.L. del 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012 n. 135, con il quale l'Agenzia per lo sviluppo del settore ippico-ASSI (già UNIRE) è stata soppressa. Tali modifiche incidono maggiormente sulla natura delle quote di prelievo in ordine alla quale si rimanda all'apposito paragrafo.

amministrativa (D. Int.le 15 febbraio 1999), ha fatto ritenere che violassero il principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., in quanto la quantificazione degli importi viene appunto stabilita da una norma secondaria in apparente assenza di criteri e limiti legislativamente imposti.

La questione è stata oggetto di una pronuncia da parte della Corte Costituzionale.

La pronuncia ha tratto origine dall'eccezione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Pistoia in merito, tra l'altro, all'art. 4, comma 1, lettera b), numero 2, del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, nel testo all'epoca vigente (2001), nella parte in cui calcola l'imposta unica sulle scommesse applicando un'aliquota nominale ad una base, quella relativa alla quota di prelievo spettante al CONI, non risultante da un atto avente forza di legge, per violazione dell'art. 23 Cost., per il fatto che viene affidato ad un organo amministrativo la determinazione dell'aliquota effettiva.

Nell'analizzare la normativa all'epoca vigente la Corte ha rilevato che «*la quota di prelievo è determinata in relazione all'esigenza di finanziare in parte il funzionamento del CONI, in parte (attraverso la mediazione dello stesso CONI e degli enti territoriali competenti) le infrastrutture sportive, al fine di favorire la diffusione dello sport e della pratica motoria, particolarmente nelle zone carenti di impianti sportivi ed a favore delle attività agonistiche dei giovani. Tuttavia il legislatore non ha lasciato libera la pubblica amministrazione di fissare arbitrariamente l'entità delle risorse da impiegare per soddisfare la suddetta esigenza, ma ha posto al riguardo vari vincoli. L'art. 1, comma 1, lettera o), della legge n. 288 del 1998 ha stabilito, quale criterio direttivo cui deve attenersi il legislatore delegato alla revisione dell'imposta sulle scommesse, "il mantenimento del livello complessivo del gettito", nonostante le modifiche e le abrogazioni apportate alla precedente normativa fiscale in materia. Ciò comporta che le norme delegate devono essere interpretate nel senso che la quota di prelievo, influendo sul gettito dell'imposta unica, dovrà essere determinata in misura tale da non compromettere la suddetta invarianza del livello del gettito complessivo. Nell'àmbito di tale limite generale, l'entità del finanziamento del*

CONI trova l'ulteriore limite quantitativo dell'effettivo fabbisogno dell'ente, quale risulta dai bilanci approvati e controllati. In conclusione, l'indicazione con legge delle finalità perseguite dal Ministro delle finanze con la fissazione della quota di prelievo devoluta al CONI e delle modalità necessarie per la determinazione delle esigenze del CONI (proprie ed in relazione ai servizi resi in ambito sportivo) induce a ritenere obiettivamente e ragionevolmente limitata la discrezionalità dell'amministrazione nella integrazione tecnica della base imponibile dell'imposta unica e ad escludere, pertanto, la violazione dell'art. 23 Cost.».

Dalla citata pronuncia emerge come per la Corte l'arbitrio amministrativo venga eliminato in conseguenza dei seguenti limiti imposti dal legislatore delegante:

- il mantenimento del livello complessivo del gettito (art. 1, comma 1, lettera o), della legge n. 288 del 1998);
- effettivo fabbisogno dell'ente CONI.

Ora, relativamente al primo punto, occorre rilevare come la proposizione contenuta nell'art. 1, comma 1, lettera "o" della L. 288/98 sembra rappresentare più un criterio direttivo posto a base della revisione complessiva dell'imposizione su spettacoli, sport, giochi ed intrattenimento.[293] Non a caso la norma di cui al 1° comma dell'art. 1 delle legge delega, nel premurarsi che dalla gestazione della disciplina sugli intrattenimenti non nasca una normativa che vari il gettito complessivo, consente al legislatore delegante non solo di rimodulare il sistema impositivo degli introiti derivanti dal Totocalcio e dal Totogol ma anche quello afferente la distribuzione di tali giochi nonché di applicare l'IVA con aliquota ordinaria sugli spettacoli sportivi e su quelli cinematografici. Ordunque, dalla lettura dell'enunciato normativo sembra potersi desumere che il limite del livello complessivo di gettito debba riferirsi tutt'al più all'intera riforma contemplata

[293] Infatti la disposizione recita testualmente: «*Il Governo della Repubblica è delega to ad emanare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti commissioni parlamentari, che lo esprimono entro trenta giorni dal ricevimento dei relativi schemi, uno o più decreti legislativi in materia di imposizione su spettacoli, sport, giochi ed intrattenimenti, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi: … mantenimento del livello complessivo del gettito anche mediante la rimodulazione dell'attuale sistema di imposizione e distribuzione degli introiti derivanti dal Totocalcio, dal Totogol o da altri giochi gestiti dal CONI e l'eventuale applicazione dell'aliquota ordinaria dell'IVA sugli spettacoli sportivi con prezzo del biglietto inferiore a lire venticinquemila e su tutti gli spettacoli cinematografici…*»

nella legge delega (relativa soprattutto all'imposta sugli intrattenimenti) e non solo a quella sull'imposta sulle scommesse. Inoltre, il delegante specifica come il rispetto di tale limite possa essere adempiuto anche mediante la rimodulazione di settori estranei all'imposta sui giochi.

Con riguardo al secondo punto[294] si richiama quanto sostenuto da autorevole dottrina[295] circa l'estrema elasticità di un criterio così determinato in ragione delle seguenti criticità:

- all'inesistenza di un obbligo che imponga la commisurazione dell'entrata alle spese effettivamente sostenute (il gettito può essere maggiore delle spese);
- è impossibile stabilire prima del bilancio consuntivo l'entità del fabbisogno;
- esistono ampi margini di discrezionalità da parte dell'ente nell'individuare il livello delle proprie spese.

In conclusione si ritiene sommessamente che il fabbisogno finanziario del CONI e l'esigenza di conservare un generalizzato (ed indeterminato) gettito fiscale (per di più riferibile a due diverse imposte) non delimita la discrezionalità, arrivando a giustificare paradossalmente aumenti illimitati delle quote di prelievo, con contestuale azzeramento delle capacità di previsione economica dei concessionari, in lesione dell'affidamento e delle scelte imprenditoriali. Ciò è ancor più vero se si tiene conto che in ambito tributario la dottrina, pressoché unanimemente, ritiene che affinché venga rispettato il principio di legalità tributaria la legge debba contenere quantomeno gli elementi essenziali destinati a caratterizzare le singole fattispecie impositive: soggetto passivo, presupposto, criterio per la determinazione della base imponibile e le aliquote[296]. Ciò è anche la conseguenza del fatto che le decisioni di fondo riguardanti la ripartizione dei

[294] In merito al limite individuato nel fabbisogno finanziario di un ente si richiamano le considerazioni svolte da REPACI F.A., *L'imposta unica sui giochi*, op. cit., p. 214 per il quale «*la reciproca fiducia tra stato e contribuente si stabilirà se e soltanto quando la coscienza di quest'ultimo non sarà turbata dal pensiero che grosse e crescenti entrate a favore del bilancio statale vanno nelle casse di altri enti; i quali, se compiono attività delegate dallo stato nell'interesse della collettività, dovrebbero essere convenientemente sovvenzionati ma in misura precisa, a ragion veduta, e in modo tale che il costo di quel dato servizio non risulti sproporzionato alle altre esigenze della complessa attività statuale*».

[295] Cfr. FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*,cit, p. 114. Nella giurisprudenza sembra dubitare della valenza positiva del limite la Corte Cost. che nella sentenza n. 2/69 ha precisato che il riferimento al fabbisogno globale dell'ente non costituisce un limite idoneo.

[296] Per tutti MARONGIU G. - MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 17.

carichi pubblici devono essere riservate al Parlamento alla luce di criteri di meritevolezza politica, sociale ed economica. Tuttavia, come si è avuto modo di vedere non si può non rilevare come negli ultimo anni vi sia stato di fatto un'attenuazione della relatività della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. da parte del Giudice delle leggi[297] rendendo alquanto evanescente il corrispondente vincolo[298].

Con riferimento alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, della legge n. 288 del 1998, nella parte in cui rimette il calcolo dell'imposta unica sulle scommesse ad un atto non avente forza di legge, per violazione degli artt. 23 e 76 Cost., per l'indeterminatezza della delega circa la fissazione dell'aliquota per il calcolo dell'imposta unica sulle scommesse si rinvia a quanto già detto nell'apposito paragrafo.

Venendo ora alla trattazione delle quote di prelievo a favore dell'UNIRE la situazione sembra non cambiare.

Come si è avuto modo di vedere, le quote di prelievo[299] sono previste dall'art. 12 del D.P.R. n. 169/98 emanato in attuazione del disposto di cui all'art. 3, comma 78 della L. n. 662/96, e materialmente determinate dal D.M. 15 febbraio 1999, che differenzia le aliquote - e, in ultima analisi, l'ammontare dei prelievi - in ragione del crescere della difficoltà delle scommesse (e di conseguenza anche dell'imposta unica, che sui prelievi è calcolata), tenendo conto della propensione degli scommettitori al ricorso ai vari tipi di scommesse. In tale atto amministrativo, ad ogni tipologia di scommessa è correlata un'aliquota che, applicata sull'introito lordo della scommessa, consente di determinare l'ammontare della "quota di prelievo". Alla quota di prelievo così determinata si applica l'aliquota dell'imposta unica. La quota di prelievo è, altresì, il riferimento per stabilire l'aggio per il concessionario.

---

[297] MORANA D., *Commento all'art. 23 Cost.,* in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (*a cura di FALSITTA G.), Padova, 2011, p. 96 mette in risalto come la dottrina abbia denunciato che l'estensione dell'ambito di applicazione dell'art,. 23 Cost., ancorché sotteso al nobile obiettivo di sottrarre l'imposizione di sacrifici patrimoniali all'arbitrio del Governo, abbia di fatto svuotato la norma di ogni effettivo contenuto garantista.

[298] ANTONINI L., *Commento all'art.23 Cost.,* in op. cit., p. 492.

[299] Per un inquadramento di un istituto di origini storiche si rimanda al relativo paragrafo.

La normativa primaria come per le precedenti quote di prelievo a favore del CONI prevedrebbe un generico riferimento al fabbisogno finanziario dell'ente cui sono destinate[300]. Pertanto, analogamente alla pronuncia che ha interessato le quote destinate al CONI, e in linea con la generale giurisprudenza costituzionale, si deve a malincuore accettare la conformità delle quote di prelievo attinente le scommesse ippiche al principio della riserva di legge. Tuttavia, si ribadiscono le perplessità dianzi esposte con riferimento alle quote di prelievo a favore del CONI.

5 Un tributo dalla duplice ratio.

L'individuazione della *ratio* del tributo è strettamente correlata alla focalizzazione della giustificazione economica[301] dello stesso, a proposito della quale non si può fare a meno di andare alle origini del tributo.

Il gioco organizzato (in ragione degli eterogenei interessi che lo caratterizzano) nell'ordinamento giuridico italiano è stato da sempre riservando allo Stato (o ad enti puntualmente individuati), che ha provveduto a gestirlo anche (e soprattutto) per finalità fiscali. La gestione monopolistica del gioco (inizialmente individuabile nel solo Lotto e lotterie) ha consentito all'erario di procurarsi i mezzi economici necessari per il raggiungimento dei propri fini istituzionali, mediante il noto meccanismo impositivo sotteso ai cc.dd. monopoli fiscali ossia traendo dall'esercizio diretto dell'attività un extra-profitto. Pertanto, fin quando l'attività soggetta a riserva legale è stata svolta direttamente dallo Stato non c'è stato alcun bisogno di approntare uno specifico meccanismo impositivo. Il problema è sorto nel momento in cui una parte delle attività sono state riservate non allo Stato ma ad un soggetto

[300] L'art. 3, comma 78 della L. n. 662/96 recita testualmente: «*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 della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, si provvede al riordino della materia dei giochi e delle scommesse relativi alle corse dei cavalli, per quanto attiene agli aspetti organizzativi, funzionali, fiscali e sanzionatori, nonché al riparto dei relativi proventi. Il regolamento è ispirato ai seguenti principi: …d) ripartizione dei proventi al netto delle imposte in modo da garantire l'espletamento dei compiti istituzionali dell'Unione nazionale incremento razze equine (UNIRE) ed il finanziamento del montepremi delle corse e delle provvidenze per l'allevamento secondo programmi da sottoporre all'approvazione del Ministro delle risorse agricole, alimentari e forestale*»

[301] Secondo GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap,* in *Rass. trib.*, n. 3, 1998, p. 627 ss., è solo attraverso la previa individuazione della giustificazione economica di un tributo che può pervenirsi ad una soddisfacente definizione della sua *ratio* normativa e, quindi verificare la costituzionalità del suo presupposto sotto il profilo della capacità contributiva.

terzo che, quantunque di natura pubblica, comunque è stato dotato di una propria soggettività ed autonomia. È il caso della riserva delegata prevista dall'art. 6 del D.Lgs. n.496/98 con cui è stato riservato al CONI ed all'UNIRE l'organizzazione e l'esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici connessi con manifestazioni sportive organizzate o svolte sotto il controllo degli enti predetti. Ciò ha fatto sorgere la necessità di prevedere un meccanismo impositivo che consentisse allo Stato di "partecipare" comunque agli extra-profitti generati dall'ente monopolista.

A tal fine, è stata prevista, accanto alla riserva delegata, la tassa di lotteria dovuta dai nuovi monopolisti (CONI ed UNIRE) per l'organizzazione e l'esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici connessi con manifestazioni sportive organizzate o svolte sotto il controllo degli enti predetti.

Quindi, a mente del disposto di cui all'art. 6 del D.Lgs. n.496/98 presupposto della tassa di lotteria è l'organizzazione e l'esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici.

Subito dopo viene avvertita, da parte del legislatore, l'esigenza di un restyling del tributo per cui viene presentato dal Governo dell'epoca un disegno di legge per l'istituzione di un'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici disciplinati dal D.L. n. 496/48.

Nella relazione ministeriale al disegno di legge istitutivo dell'imposta unica[302] si ebbe a dire che «*… il tributo dovrebbe mirare a ripartire proporzionalmente fra lo Stato e gli enti predetti il ricavato di una attività monopolistica…* ». Orbene, l'espressione chiarisce l'obiettivo legislativo di "tassare" l'introito lordo dei specifici giochi (o al massimo al netto dei soli compensi dei rivenditori), nell'intento (espressamente dedotto) di realizzare una compartecipazione dello Stato agli extra-profitti del gestore[303], onde "compensare" la pubblica amministrazione della rinuncia ad una gestione diretta del gioco ovvero all'incasso diretto degli introiti delle scommesse. In linea con tale giustificazione viene colpita un'entità reale che si identifica con la potenzialità economica e produttiva espressa da un'organizzazione e

[302] Relazione al disegno di legge n. 2033/51.

[303] Nella relazione che accompagna il relativo disegno di legge n. 2033 del 15/06/1951 si ricava l'assunto in base al quale la nuova imposta rappresenterebbe una specie di convenzione tra Stato e enti concessionari per la ripartizione degli utili dell'impresa dei giochi.

gestione del gioco esercitati in un contesto di monopolio pubblico e quindi fuori da un mercato concorrenziale.

La possibilità di esercitare un'attività economica fuori dalle generali regole imposte dalla concorrenza e, quindi, di offrire un prodotto (gioco e scommesse) unico e infungibile spiega una capacità e potenzialità economica diversa e distinta da quella esprimibile in un ambiente concorrenziale. In tale maniera è apprezzata una forza economica "aggiuntiva" nell'organizzazione e nell'esercizio di un'attività economica (qual è l'esercizio dei giochi) scevra (o in alcuni giochi ridotta al minimo o del tutto assente) dalle incognite insite in un'attività svolta in libero mercato.

Con particolare riferimento ai giochi e scommesse a quota fissa vi è un'altissima probabilità di ritrarre un profitto per i gestori, basata su precisi calcolo matematico-probabilistici che tengono anche conto delle propensioni e delle condotte reali dei giocatori. Il gestore in questo caso per assicurarsi un profitto stima le probabilità di un evento e poi offre quote più basse. Quindi, in tali forme di gioco è insita in essi la "quasi certezza" di avere un predeterminato profitto.

Se ciò vale per la generalità dei giochi un approfondimento d'indagine è richiesto per quei giochi la cui struttura contrattuale ricalca il paradigma delle scommesse a totalizzatore. Come si è avuto modo di esporre nei precedenti paragrafi sulla disciplina civilistica del gioco, nelle scommesse al totalizzatore il contratto di gioco è stipulato tra tutti i partecipanti ed il gestore del gioco interviene non in qualità di scommettitore ma di "organizzatore" limitandosi ad eseguire tutte quelle operazioni necessarie al corretto svolgimento del gioco. In questo caso, il legislatore nel disciplinare e regolamentare lo svolgimento della scommessa si premura di determinare secondo le regole prefissate l'entità e la destinazione delle somme destinate al gioco: i singoli partecipanti versano una posta che confluisce in un fondo comune che viene normativamente suddiviso tre i vari attori[304] (Stato, gestore, giocatori, rivenditori, AAMS, enti terzi).

[304] A titolo di esempio si richiama la disposizione contenuta nell'art. 5 (ripartizione della posta) del Decreto del 19 giugno 2003, n. 179 (Regolamento recante la disciplina dei concorsi pronostici su base sportiva) la quale recita: «l*a posta dei concorsi pronostici è ripartita… nelle seguenti percentuali: a) aggio al punto di vendita: 8%; b) montepremi: 50%; c) contributo CONI: 18,77%; d) contributo all'Istituto per il credito sportivo: 2,45%; e) imposta unica: 33,84%; f) contributo alle spese di gestione di AAMS: 5,71%.*»

Orbene, si vede come nel caso delle scommesse al totalizzatore non sia rinvenibile una potenzialità economica e produttiva espressa da un'organizzazione e gestione del gioco propria ed autonoma del gestore - il quale peraltro, come corrispettivo dell' attività espletata, percepisce una quota normativamente predeterminata sulla quale non influisce alcuna autonoma autodeterminazione negoziale -, ma bensì emerge un arricchimento dei vincitori. Infatti, si ribadisce che le poste versate dai partecipanti al gioco confluiscono in un fondo comune, che all'esito delle operazioni sarà ripartito tra tutti i vincitori (secondo ed in base ai criteri di gioco), al netto delle somme prelevate a diverso titolo (corrispettivo, contributo, imposte).

Quindi, nel caso dei giochi strutturati secondo il sistema del totalizzatore, la giustificazione economica del prelievo deve rinvenirsi nell'arricchimento dei vincitori.

La duplice ratio[305] del tributo – così determinate sotto l'aspetto economico e sintetizzabile nell'arricchimento per i giochi a totalizzatore e nella potenzialità economica dell'organizzazione per i restanti giochi - trovano la giusta rispondenza nel presupposto giuridico del tributo quale delineato dall'art. 1 del D.Lgs n. 504/98: l'organizzazione e l'esercizio dei giochi e delle scommesse[306].

In linea con questa tesi si richiamano le osservazioni svolte in dottrina[307], per cui nelle imposizione diretta vi è normalmente coincidenza tra la titolarità della capacità contributiva e l'obbligo della prestazione patrimoniale tale interpretazione, mentre ciò non avviene in quella indiretta.

6 Tipologia della fattispecie tributaria.

Innanzitutto appare pacifico che l'imposta unica sulle scommesse sia annoverabile tra le imposte reali non svolgendo alcun ruolo essenziale o meglio non avendo importanza i connotati "personali" del soggetto passivo.

---

[305] Nel prosieguo si avrà modo di dimostrare come alla duplice ratio del tributo corrisponde un'imposta dalla doppia natura: un'imposta sulle attività riservate e un'imposta sui redditi.

[306] LICCARDO G., *Imposta unica sui giuochi*, op. cit., p.,166, conformemente alla dottrina che si è occupata sinteticamente del tributo, rinviene il presupposto del tributo nell'organizzazione e nell'esercizio del gioco.

[307] MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2007, p. 171.

Autorevolissima dottrina[308] considera l'imposta sulle scommesse a totalizzatore o a quota fissa un'imposta sostitutiva che sostituisce ogni altra forma di prelievo. L'imposta viene annoverata dallo stesso Autore tra le imposte surrogatorie, in quanto «*…tributo speciale che surroga una serie di altre imposte quando riferibili ad una manifestazione economica unitaria*»[309].

L'imposta è stata anche collocata tra i tributi senza imposizione – tralasciando i dubbi sull'attuale valenza di una tale classificazione[310] - e annoverata tra le imposte istantanee a prescindere dall'eventuale carattere periodico della manifestazione sportiva cui è ricollegato il pronostico[311].

Qui va rilevato che le classificazioni cui è pervenuta la dottrina sono riferite tutte alla precedente disciplina. Oggigiorno, l'evoluzione normativa che ha interessato l'imposta unica ha in buona parte cambiato l'aspetto di questo tributo che, nell'ambito delle vicissitudini storiche in cui è stato coinvolto, ha trovato pian piano una propria identità. Quantunque l'attuale disciplina non sia scevra da contraddizioni ed irrazionalità ha comunque raggiunto una propria autonomia e specialità che a mio sommesso parere non consente più di considerarla *tout court* un'imposta sostitutiva.

Come si avrà modo di vedere nel resto della trattazione l'imposta sui giochi e sulle scommesse presenta una propria fisionomia apprezzabile sia sotto il profilo statico che dinamico.

---

[308] Cfr FANTOZZI A., *Il diritto tributario,* Torino, 2003, p. 195, in tal seno anche POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano,* Milano, 1978, p. 356 e 665 e BAFILE C., *Imposta,* in op. cit., p. 8.

[309] Cfr FANTOZZI A., *Il diritto tributario,* op. cit., p. 64. In tal senso implicitamente si rinviene anche in REPACI F.A., *op.cit.*, p. 209 quando sostiene che «*…l'imposta unica…riunisce elevando l'aliquota, la tassa di lotteria, diritti erariali e imposta generale sull'entrata, ed è ancora sostitutiva dell'imposta di ricchezza mobile e della imposta complementare*».

[310] In merito FANTOZZI A., *Il diritto tributario, op. cit.*, p. 358 evidenzia come la distinzione tra tributi senza imposizione e tributi con imposizione sia oramai non più utile.

[311] DE SENA E., *Concorsi e operazioni a premio, giuochi di abilità e concorsi pronostici nel diritto tributario,* in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. III, Torino, 1988, p. 383.

7 La capacità contributiva nell'imposta unica.

7.1 Il profitto delle scommesse.

L'attività delle scommesse a quota fissa si basa precipuamente su modelli matematico-probabilistici mediante i quali vengono assegnate le quote attribuibili ai vari eventi oggetto delle giocate.

Le quote sono l'origine stessa della scommessa.

Nella determinazione delle quote i bookmakers non corrono alcun rischio: tengono conto di quanto viene scommesso sulle varie possibilità di un evento e calcolano le quote in modo da non perdere mai.

Facciamo un esempio per comprendere il concetto. Immaginiamo, ad esempio, che per una partita di calcio il bookmaker abbia incassato euro 500 di scommesse sulla vittoria della squadra A, euro 250 di scommesse sulla vittoria della squadra B ed euro 250 sul pareggio. In questo caso egli ha introitato complessivamente euro 1.000. Se avesse assegnato le seguenti quote: vittoria A : 2 pareggio: 4 vittoria B: 4, qualsiasi evento si fosse verificato il bookmaker avrebbe dovuto pagare euro 1.000 in premi non subendo alcuna perdita ma neanche alcun guadagno. Nel caso in cui le quote fossero state un poco più basse: vittoria A : 1.9 pareggio: 3.8 vittoria B: 3.8, si avrebbe avuto che, il bookmaker avrebbe pagato euro 950 e quindi avrebbe ottenuto un profitto del 5% pari ad euro 50.

In buona sostanza, il bookmaker, per poter guadagnare, deve abbassare le quote assegnate ai vari eventi.

E' chiaro che prima dell'inizio delle scommesse i bookmaker non sanno con precisione quanto verrà puntato su ogni evento. Per questo motivo fanno una stima iniziale e poi monitorano le giocate in tempo reale in modo da poter modificare rapidamente le quote qualora fosse necessario.

Le quote dei bookmaker riflettono le medie delle previsioni dei giocatori, ma non in modo diretto. La loro strategia consiste anche nel "pilotare" le giocate dei giocatori indirizzandole sui vari eventi tramite la leva delle quote. È evidente che ancorché un evento sia altamente probabile il giocatore non lo sceglierà se la

quota è bassa. Egli sarà tentato di "giocare" un evento che ancorché meno probabile dia una vincita più consistente. Ad esempio, la grande maggioranza degli scommettitori potrebbe pensare che il risultato più probabile nella partita Milan-Chievo è la vittoria del Milan, attribuendogli una probabilità del 70%. Se tutti giocassero su questo evento, il bookmaker (tramite un meccanismo di "feedback") abbasserebbe la quota ad esso attribuito fino a costringere i giocatori a puntare poco meno di 1 per avere 1 in caso di vittoria del Milan. Per questo motivo diventano più attrattive gli eventi di un pareggio o di una vittoria del Chievo che avrebbero quote maggiori. In questo modo le quote si autoregolano in base al comportamento dei giocatori e con l'obiettivo di consentire al bookmaker di trarre un profitto.

Quindi, l'altissima probabilità di ritrarre un profitto per i bookmakers si basa su precisi calcoli matematico-probabilistici che tengono anche conto delle propensioni e delle condotte reali dei giocatori. Il bookmaker per assicurarsi un profitto stima le probabilità di un evento e poi offre quote più basse. In genere un book cerca di trattenere un margine che si aggira attorno all'8-10%. In pratica il bookmaker scommette sul sicuro!

In conclusione quasi tutti gli scommettitori pensano di essere più bravi degli altri, continuano a giocare e alla fine perdono tutto!

7.2 Brevi considerazioni sul principio della capacità contributiva.

Il principio della capacità contributiva è un tema che ha sempre suscitato un ampio dibattito dottrinale anche e soprattutto in considerazione del preminente rilievo che lo stesso riveste nel panorama tributario[312].

In linea di massima attualmente si fronteggiano due contrapposte concezioni della capacità contributiva.

[312] Sul tema sono fondamentali, tra gli altri, gli studi di GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva,* Milano, 1961, MANZON I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano,* Torino, 1965, LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali,* Milano, 1968, MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva,* Padova, 1973, MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria,* Torino, 1991, ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali,* Milano, 1996, FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale,* Milano, 2008, GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione,* Bologna, 2007.

La scelta degli indici espressivi di attitudine alla contribuzione non può prescindere dal tipo di concezione in ordine alla nozione di capacità contributiva a cui si intende far riferimento.

In base alla posizione espressa dalla teoria più recente[313], l'indice di capacità contributiva può essere individuato non necessariamente in un elemento patrimoniale o comunque suscettibile di essere scambiato sul mercato ma bensì in un fatto o una situazione che siano rispettosi dei criteri di equità, coerenza e ragionevolezza. In pratica secondo tale tesi non è essenziale che l'indice sia permeato da diritti su beni in denaro o tramutabili in denaro con appropriati scambi sul mercato. Andando oltre si arriva a teorizzare la sussistenza di un indice rilevatore di capacità contributiva anche con riferimento alla posizione del singolo all'interno della società o di "società intermedie"[314].

Per la dottrina prevalente il principio di capacità contributiva impone al legislatore di scegliere, quali presupposti, dei fatti tali da manifestare una forza economica effettiva ed attuale e di porre a base della disciplina impositiva una *ratio* coerente con i principi dell'ordinamento, congrua rispetto ai fini di concorso alle spese pubbliche perseguite dal tributo e attuata secondo logica[315].

Sulla falsariga della concezione tradizionale che identifica la capacità contributiva nella forza economica variamente qualificata si è sostenuto che per aversi capacità contributiva occorre in primo luogo un indice rilevatore di ricchezza ossia di disponibilità di mezzi economici potenzialmente scambiabili sul mercato[316]. Per questa dottrina[317] i fattori costitutivi essenziali della capacità contributiva sono due:

- il primo consiste nella necessità che ogni imposta abbia come "fatto generatore" o "situazione base" un indice di forza economica costituito o da

[313] Tra i fautori della teoria GALLO F., *Le ragioni del fisco,* op. cit.; FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* op. cit..

[314] Per una strenua critica della tesi dottrinale per tutti FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva,* in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, p. 889 ss.

[315] *Ex multis* SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 53 Cost.*, in op. cit., p. 212.

[316] FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva,* in op. cit., p. 899

[317] FALSITTA G., *Manuale,* op. cit. p. 163.

denaro o da ricchezze non monetarie ma agevolmente traducibili in danaro attraverso appropriati atti di scambio;

- il secondo richiede che l'indice sia ascrivibile al soggetto passivo del tributo individuato dalla legge, dimodoché l'indice possa essere apprezzato non solo nella sua oggettività ma si tramuti in indice di idoneità soggettiva alla contribuzione del singolo soggetto.

Riguardo alla giurisprudenza costituzionale da più parti viene sottolineato come la Corte Costituzionale adotti un approccio empirico e realistico, tenendo presenti le esigenze e gli interessi del singolo caso, e la sua giurisprudenza è "necessitata" dalle esigenze di gettito e dalle difficoltà dell'azione politica[318]

La recente giurisprudenza costituzionale sembra scorgere l'attitudine alla contribuzione in elementi contrassegnati da una rilevanza economica che andando ben oltre quella patrimoniale prescinde dalla scambiabilità sul mercato dell'indice di riparto prescelto.

Si è da più parti riscontrato il fatto che il c.d. diritto vivente ha oramai sancito che la capacità contributiva può essere ravvisata in qualsiasi indice economicamente misurabile – che può ben prescindere da elementi patrimoniali – alla cui concreta individuazione è lasciata ampia libertà discrezionale al legislatore con l'unico limite dell'arbitrarietà e dell'irragionevolezza.

In buona sostanza dall'evoluzione giurisprudenziale sembrerebbe emerge come la Corte evidenziando l'elemento oggettivo a scapito di quello soggettivo consideri idoneo ad assurgere a presupposto d'imposta qualunque fatto espressivo di forza economica in sé, nella sua nuda oggettività, anche se esso non sia idoneo a segnalare l'attitudine alla contribuzione del soggetto passivo[319].

---

[318] SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 53 Cost.*, in op. cit., p. 221, che richiama DE MITA E., *Diritto tributario (giurisprudenza costituzionale)*,in *Enc. dir.*, Annali, Milano, 2010, p. 250.

[319] In tal senso si esprime incidentalmente la Corte Cost. 10 luglio 2002 n. 395 quando afferma che «*…la denuncia di incostituzionalità è disattesa ove sia rinvenibile una giustificazione economica alla specifica imposizione, indipendentemente dall'incidenza sul patrimonio del soggetto passivo, purché sussista il collegamento oggettivo del tributo ad un concreto presupposto impositivo*»

7.3 Un'unica imposta per una duplice capacità contributiva.

Come si è visto l'esatta collocazione dell'imposta unica nell'ambito delle imposte in generale non mi pare possa essere messo in discussione. Volendo sorvolare sul valore indicativo e non vincolante del termine inserito nella denominazione ("imposta") è innegabile che la struttura complessiva ricalchi a grandi linee la tipica configurazione dell'istituto giuridico chiamato imposta.

Quindi, dato per acquisito questo dato è necessario individuare la capacità contributiva colpita dall'imposta unica. Tale analisi non può prescindere dalle considerazioni svolte in tema di *ratio* del tributo. Pertanto, ai fini ricostruttivi resta imprescindibile la necessità di tenere distinti i giochi e le scommesse strutturati secondo lo schema del fascio di contratti bilaterali, che io chiamerei semplicemente giochi e/o scommesse bilaterali o scommesse a quota fissa, da quelli ricalcanti il paradigma delle scommesse plurilaterali, che io chiamerei semplicemente e sinteticamente giochi e/o scommesse plurilaterali o scommesse a totalizzatore.

Iniziamo l'analisi dai giochi e le scommesse bilaterali.

Per una corretta delimitazione della capacità contributiva colpita dal tributo è utile ripercorrere le vicende storiche che hanno visto la sua nascita.

Sin dalle sue origini il tributo è stato pensato come dovuto per l'esercizio delle attività di gioco[320].

Il pensiero sotteso alla tassa di lotteria viene ripreso nel successivo tentativo di riordino della materia avvenuto con L. n. 1379/51. Nella relazione ministeriale al disegno di legge istitutivo dell'imposta unica[321] si ebbe a dire che «*… il tributo dovrebbe mirare a ripartire proporzionalmente fra lo Stato e gli enti predetti il ricavato di una attività monopolistica…* ». Orbene, l'espressione mostra l'obiettivo legislativo di "tassare" l'introito lordo dei specifici giochi (o al massimo al netto dei soli compensi dei rivenditori), nell'intento (espressamente

[320] Cfr Relazione al disegno di legge n. 2033 presentato il 15 giugno 1951 in cui viene evidenziato come nel caso dei giochi riservati al CONI ed all'ex UNIRE questi «*…debbono allo Stato, per l'esercizio delle attività di giuoco predette, la corresponsione di una tassa di lotteria…*».

[321] Relazione al disegno di legge n. 2033/51.

dedotto) di realizzare una compartecipazione dello Stato ai profitti del gestore[322], onde "compensare" la pubblica amministrazione della rinuncia ad una gestione diretta del gioco ovvero all'incasso diretto dei corrispettivi delle scommesse. In linea con tale giustificazione viene colpita un'entità reale che si identifica con la potenzialità economica e produttiva espressa da un'organizzazione e gestione del gioco esercitati in un contesto di monopolio pubblico e quindi fuori da un mercato concorrenziale.

L'idea di fondo riposa, secondo il mio modestissimo parere, nel voler partecipare al c.d. extra-profitto generato dal monopolio fiscale, sulla concezione che alla riserva di organizzazione ed esercizio dei giochi consegue una ben determinata potenzialità economica; potenzialità che, pertanto, può essere assunta ad indice di capacità contributiva distinto da tutte le altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema. A differenza del reddito e del consumo, che hanno riguardo ai risultati di attività economiche, l'organizzazione e l'esercizio dei giochi e delle scommesse colpisce un'entità che si pone logicamente a monte dei suoi risultati e, dunque, a prescindere dalla valutazione dei risultati.

La possibilità di esercitare un'attività economica fuori dalle generali regole imposte dalla concorrenza e, quindi, di offrire un prodotto (gioco e scommesse) unico e infungibile spiega una capacità e potenzialità economica diversa e distinta da quella esprimibile in un contesto concorrenziale. In tale maniera viene apprezzata una forza economica "aggiuntiva" nell'organizzazione e nell'esercizio di un'attività economica (quale è l'esercizio dei giochi) scevra (o in alcuni giochi ridotta al minimo) dalle incognite insite in un'attività svolta nel contesto del libero mercato.

L'organizzazione e l'esercizio dei giochi pubblici, in un contesto economico caratterizzato dal monopolio statale in cui il numero degli operatori è fortemente limitato, implica l'esplicazione di una forza economica ancorché questa non fosse precisamente misurata non essendo automaticamente riportabile alle nozioni di

[322] Nella relazione che accompagna il relativo disegno di legge n. 2033 del 15/06/1951 si ricava l'assunto in base al quale la nuova imposta rappresenterebbe una specie di convenzione tra Stato e enti concessionari per la ripartizione degli utili dell'impresa dei giochi.

reddito o patrimonio[323]. È facilmente ravvisabile un accostamento con le ragioni giustificative dell'IRAP ove viene posto in luce il potere di comando sui fattori produttivi. Pertanto, un tale elemento ben può denunciare una probabile esistenza di ricchezza. Come denunciato in dottrina, l'aspetto debole di una tale impostazione concerne un requisito della capacità contributiva: l'effettività.

Infatti, nel caso in questione l'esistenza della capacità contributiva non è certa quantunque molto probabile. Tuttavia, la legittimità dell'imposizione si giustifica:

- in considerazione della moderata entità dell'imposizione tributaria[324]. Non a caso le scommesse ippiche scontano un'aliquota massima del 15,70% che essendo applicata su una base imponibile qualificata - le quote di prelievo – di fatto si ridimensiona al limite del 6%[325];
- per una struttura modulata in termini tali da determinare o favorire una traslazione economica del tributo[326]. L'imposta unica riferita ai giochi bilaterali, pur non essendo tale si atteggia come imposta sui consumi finendo per gravare sul consumatore finale. Come si è avuto modo di constatare la realizzazione dei giochi e delle scommesse bilaterali risponde a determinate logiche matematiche e probabilistiche che consentono con un certo grado di approssimazione di calcolare la remunerazione dei diversi soggetti che a vario titolo partecipano all'attività. Non peraltro, nel gergo del mondo ludico è uso corrente e tecnicamente appropriato parlare di payout. La percentuale di payout

[323] In tal senso si esprime BATTISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva,* in *Enc. dir.*, Agg. vol. III, Milano, 1999, p. 355, con riguardo all'esercizio di un'attività di lavoro autonomo o di impresa. Per cui se l'insigne Autore reputa corretto ricavare dalla semplice esplicazione delle attività d'impresa un indice rilevatore della capacità contributiva si ritiene che a maggior ragione un tale indice possa essere riscontrabile in un'attività d'impresa inserita in un contesto "protezionistico" caratterizzato dall'assenza o comunque dall'attuazione della concorrenza. Infatti, all'asserita preminenza dell'attività rispetto ai fattori produttivi impiegati nella "produzione" (ovvero al dominio dell'attività sui fattori produttivi), si aggiunge un incontestabile vantaggio economico dato dall'esclusione del mercato delle scommesse dalle regole concorrenziali di un normale sistema economico.

[324] L'entità moderata del prelievo viene assunto quale elemento giustificativo da BATTISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva,* op. cit., p. 356.

[325] L'importo è il risultato del prodotto tra l'aliquota dell'imposta unica e 15,70% e l'aliquota massima delle quote di prelievo 40% (presumendo che tale aliquota si possa applicare ad una scommessa a quota fissa.

[326] Per BATTISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva,* op. cit., p. 354, il rispetto del principio di capacità contributiva non postula la previsione legislativa della rivalsa poiché è sufficiente che la struttura del tributo sia concepita in funzione della traslazione economica dell'imposta ossia che la traslazione medesima debba regolarmente verificarsi.

consiste semplicemente nel rapporto che è presente tra le "giocate" e le "vincite" e, proprio per questo motivo, viene chiamata anche "tasso di redistribuzione", dato che sta a significare proprio il valore delle giocate che viene distribuito una seconda volta sotto forma di vincita. Facciamo un semplice esempio: nel caso in cui la percentuale di payout è uguale al 97%, per ogni mille euro che vengono puntati, 970 verranno ridistribuiti attraverso le vincite, mentre gli altri 30 euro vanno a rappresentare il tradizionale margine assegnato al gestore dei giochi. Come si è avuto modo di vedere in altra parte del presente lavoro il calcolo del payout e la corrispondente determinazione della quota spettante all'organizzatore dei giochi risponde a un ben determinato modello matematico- probabilistico i cui risultati raggiungono un grado di certezza pressoché assoluto.

L'esercizio dei giochi esplica una potenzialità economica che conformemente a tutti gli indici indiretti di capacità contributiva (nella cui categoria non è poi così facilmente riconducibile quello in commento, anzi come si avrà modo di dire sorgono dubbi sulla sua corretta collocazione) non può essere precisamente quantificata alla stregua del reddito. Per cui pare ragionevole assumere, come peraltro avviene, come parametro di commisurazione l'entrata lorda (così come similmente avviene per le imposte di consumo ove il parametro viene individuato nella spesa) che quandanche non manifesti direttamente una novella ricchezza comunque esprime la probabile esistenza di una ricchezza[327].

Quindi, l'organizzazione e l'esercizio dei giochi pubblici esprime una ben determinata forza economica riassumibile nella potenzialità di svolgere un'attività economica soggetta ad un più o meno rigido monopolio statale in cui vige il contingentamento delle concessioni indispensabili per l'espletamento delle attività[328].

---

[327] In tal senso BATTISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva,* op. cit., p. 355, con riferimento all'esercizio di un'attività d'impresa.

[328] In AA.VV., *La fiscalità dei giochi,* (a cura di MARCHETTI F., MELIS G., LA SCALA A.E.), Roma, 2011, p. 11 si è sostenuto che «*l'individuazione di un preciso soggetto passivo di diritto nell'ambito dei prelievi impositivi struttati 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*

In tal senso sembrerebbe inteso anche dalla dottrina del tempo che sintetizzava come unico era il fatto economico costituito (allora) dalla (sola) attività derivante dai concorsi pronostici[329].

In tale ottica mentre la presenza di uno o alcuni operatori di gioco rende immediata ed evidente la forza economica espressa dalla potenzialità di operare in un mercato nazionale in cui si è l'unico (o al massimo in compagnia di pochi) soggetto a fornire un ben determinato servizio, nel caso in cui vi siano molti operatori non si coglie immediatamente tale potere economico.

Tuttavia, appare innegabile l'esistenza di una potenzialità economica che quandanche in forme più sfumate comunque è possibile rinvenire solo che si tengano conto delle seguenti immediate evidenze:

- il numero di operatori è soggetto ad un concreto contingentamento. Infatti, il numero delle concessioni vengono generalmente stabilite legislativamente in guisa da tener conto di eterogenei interessi che coinvolgono il mondo del gioco;
- la concreta distribuzione territoriale delle attività rivolte alla raccolta delle scommesse è soggetta a precisi limiti e prescrizioni che tendono ad evitare sia il numero massimo di punti vendita insediabili in un comune che la presenza di punti vendita adiacenti o comunque vicini[330]. Ciò di fatto consente al singolo punto vendita di monopolizzare la propria "circoscrizione" essendo l'unico fornitore del servizio gioco nel raggio di centinaia di metri.

L'imposta colpisce perciò, con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività "contingentata" ovvero il cui esercizio è riservato a pochi, si avvantaggia economicamente di una posizione privilegiata.

---

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***».

[329] Cfr REPACI F. A., *L'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici*, in op. cit., p. 208.

[330] Ai sensi dell'art. 38, comma 2, del D.L. n. 223/06 la localizzazione dei punti di vendita aventi come attività accessoria la commercializzazione dei prodotti di gioco pubblici, nei comuni con più di 200.000 abitanti deve avvenire a una distanza non inferiore a 400 metri dai punti di vendita già assegnati e nei comuni con meno di 200.000 abitanti a una distanza non inferiore ad 800 metri dai punti di vendita già assegnati. Inoltre, la disposizione contempla la necessità di determinare il numero massimo dei punti di vendita per comune in proporzione agli abitanti e in considerazione dei punti di vendita già assegnati.

La forza economica ed il fatto indice di capacità contributiva attengono dunque giuridicamente alla sfera di azione degli organizzatori. In altri termini, l'opportunità di svolgere un'attività legislativamente riservata rappresenta una potenzialità economica assunta dal legislatore a presupposto del tributo, ancorché essa non sia riconducibile alle classiche situazioni (reddito, patrimonio, consumo).

Quindi, in definitiva non può non rivenirsi una concreta forza economica nei limitati operatori di gioco che operano in un mercato in cui la raccolta per l'anno 2012 supererà la fatidica soglia degli 80 miliardi di euro! È di immediata evidenza come la chiusura in entrata crei dei vantaggi economicamente apprezzabili in capo ai limitati soggetti autorizzati ad operarvi.

Un indice così formato sembra rispettare la concezione dottrinale di quella parte della dottrina che valuta positivamente il ricorso a criteri distributivi equi, coerenti e ragionevoli, che consentano di comparare le posizioni dei singoli contribuenti[331].

L'indice *de quo* si presta alle concretizzazioni di carattere innovative richiamate in dottrina. Esso, infatti, introduce sotto certi aspetti una forma di *imposizione fiscale sulle rendite economiche che si realizzano a favore del soggetto privato quando l'autorità pubblica concede permessi di sfruttamento in esclusiva di giacimenti minerari o di canali di trasmissione via etere*[332].

Invece, con riguardo alla nozione espressa dalla prevalente dottrina, la collocazione della potenzialità economica espressa dall'organizzazione e l'esercizio di un'attività riservata tra gli indici espressivi di forza economica appare un tanto più difficoltoso, in considerazione del fatto che l'indice in questione non è costituito *da denaro o da ricchezze non monetarie ma agevolmente traducibili, dal disponente, in danaro attraverso appropriati atti di scambio sul mercato*.

Tuttavia, sulla scorta di quanto menzionato non si può a priori escludere la sussistenza di una capacità economica suscettibile di fornire al soggetto gravato

[331] GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione,* op. cit., p. 85.
[332] ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali,* Milano, 1996, p. 406.

dal tributo i mezzi finanziari occorrenti per l'assolvimento della stessa. Infatti, considerando che:

- il concreto esercizio delle scommesse si basa su modelli matematico-probabilistici che consentono con empirica certezza[333] di raggiungere obiettivi economici minimi[334] nonché traslare economicamente l'onere tributario sullo scommettitore[335];
- l'attività viene esercitata da un numero chiuso di soggetti per un mercato vastissimo;
- come precedentemente visto, sulle scommesse a quota fissa l'imposizione si mantiene su un livello basso[336] senza un eccessivo aggravio per il contribuente;
- l'imposizione colpisce un fenomeno largamente diffuso che, in ragione delle numerose problematiche di cui è portatore, è opportuno scoraggiare;
- è costante nella giurisprudenza costituzionale l'affermazione secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (Corte Cost. sentenze n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 159 del 1985);
- la situazione che esprime potenzialità o forza economica nella sua oggettività è in linea con il recente orientamento della Corte Costituzionale[337], per cui può essere considerato presupposto d'imposta;

---

[333] FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 177, afferma che il tributo è conforme al disposto dell'art. 53 Cost. non solo quando il verificarsi del presupposto comporti necessariamente la sussistenza della ricchezza bensì già quando il suo verificarsi appaia idoneo a configurarla in astratto.

[334] Il fatto che il gestore sia sottoposto al rischio di dover pagare l'imposta anche nell'ipotesi in cui la vincita dello scommettitore non abbia lasciato margini di guadagno, sarà, in tal caso, la conseguenza di una, poco avveduta, previsione del concessionario, che abbia concordato una vincita eccessiva.

[335] A supporto di ciò si evidenzia che le varie disposizioni che regolano i giochi e le scommesse contengono nella maggior parte dei casi l'obbligo di restituire agli scommettitori, sotto forma di vincita, una percentuale delle giocate totali confidando, implicitamente, che il gestore sia in grado ripartire le somme scommesse con apprezzabile grado di certezza.

[336] L'art. 4 del D.Lgs. n. 504/98 prevede aliquote d'imposta che vanno da un minimo del 3% (per le scommesse caratterizzate da una minore difficoltà) ad un massimo dell'8% (considerando anche l'aliquota concreta e non nominale delle scommesse ippiche).

- l’onere impositivo, oltreché economicamente trasferibile ad altri, è altresì agevolato rispetto agli altri tributi visto che è:

  . deducibile rispetto alle imposte sui redditi e all’IRAP;

  . esente dall’imposta sul valore aggiunto;

. escluso dall’imposta sui redditi rispetto ai vincitori. Ciò di logica impone che il tributo contenga al suo interno una quota delle imposte sui redditi che avrebbero dovuto versare i vincitori nel caso in cui non fossero stati “esclusi” dall’imposizione. In buona sostanza, una parte dell’imposta sulle scommesse rappresenta una quota parte della contribuzione facente carico a ciascun singolo vincitore;

. per il CONI e l’UNIRE storicamente il tributo è sostitutivo di tutte le imposte dirette e indirette che si rendano dovute rispetto all’attività soggetta a riserva,

non si può escludere a priori la sussistenza di un’idoneità soggettiva alla contribuzione.

Un trattazione a parte, seppur sintetica, merita l’imposizione delle scommesse a distanza con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori. Trattasi di una tipologia di scommesse sportive a quota fissa esclusivamente a distanza, che prevede la possibilità di interazione diretta tra i singoli giocatori e che, quindi, consiste nel mettere a raffronto i giocatori fra di loro, una parte dei quali praticamente assume il rischio, quindi “tiene il banco” al pari di un bookmaker, mentre un’altra parte assume il ruolo di scommettitore. Il gioco potrà essere offerto dai concessionari di cui all’art. 24, comma 13 delle L. n. 88 del 2009, i quali conseguiranno come compenso una percentuale sul movimento di gioco. Tale compenso è inciso dall’imposta unica pari al 20%, così come previsto dal citato art. 12 del D.L. n. 39 del 2009. Gli avvenimenti oggetto di scommessa sono gli stessi previsti dalla disciplina delle scommesse sportive a quota fissa, ai sensi del D.M. n. 111/06.

---

[337] AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, op. cit., p. 31, nota 9, pone in risalto il fatto che la recente giurisprudenza costituzionale (Corte Cost. nn. 143/95, 21/96, 156/01, 395/02) ha ricavato una nozione particolare di capacità contributiva non più limitata alla situazione economica del contribuente o alla rilevanza patrimoniale del fatto, bensì ad un’ampia concezione economica costituita dalla possibilità di operare economicamente sul mercato per effetto del dominio dei fattori di produzione mediante attività organizzate.

Dalla sintetica descrizione della disciplina che regola tale formula di gioco emerge una notazione differenziale di tale categoria di gioco rispetto alle normali scommesse a quota fissa: in esse non si riscontra quel particolare rischio insito nelle scommesse in cui il gestore assume il ruolo dello scommettitore. Infatti, nelle scommesse con modalità di interazione diretta tra gli scommettitori il gestore oltre a non correre alcun rischio – in tale categoria di gioco il rischio viene assunto dai partecipanti che intendono svolgere i compiti del "banco" - percepisce un compenso - fino al 10% della raccolta – quale corrispettivo della prestazione svolta in favore degli scommettitori. La sua prestazione consiste praticamente nel mettere in relazione tra loro i singoli giocatori in modo che ci sarà chi rivestirà il ruolo di banco e chi quello di scommettitore.

In conclusione, all'interno di questa particolare formula di gioco la predetta potenzialità economica che contraddistingue l'esercizio delle scommesse a quota fissa, assume caratteri prossimi al reddito ovvero maggiormente espressivi di capacità contributiva.

Passando ora ad analizzare le scommesse a totalizzatori occorre partire innanzitutto richiamando gli aspetti civilistici della disciplina.

Come si è avuto modo di esporre nei precedenti paragrafi sulla disciplina civilistica del gioco, nelle scommesse al totalizzatore il contratto di gioco è stipulato tra tutti i partecipanti ed il gestore del gioco interviene non in qualità di scommettitore ma di "intermediario" limitandosi ad eseguire tutte quelle operazioni necessarie al corretto svolgimento del gioco. In questo caso, il legislatore nel disciplinare e regolamentare lo svolgimento della scommessa si premura di determinare l'entità e la destinazione delle somme destinate al gioco: i singoli partecipanti versano una posta che confluisce in un fondo comune che viene normativamente suddiviso tre i vari attori[338] (Stato, gestore, giocatori, rivenditori, AAMS, enti terzi).

[338] A titolo di esempio si richiama la disposizione contenuta nell'art. 5 (ripartizione della posta) del Decreto del 19 giugno 2003, n. 179 (Regolamento recante la disciplina dei concorsi pronostici su base sportiva) la quale recita: «l*a posta dei concorsi pronostici è ripartita… nelle seguenti percentuali: a) aggio al punto di vendita: 8%; b) montepremi: 50%; c) contributo CONI: 18,77%; d) contributo all'Istituto per il credito sportivo: 2,45%; e) imposta unica: 33,84%; f) contributo alle spese di gestione di AAMS: 5,71%.*»

Orbene, si vede subito come nel caso delle scommesse al totalizzatore non sia rinvenibile una potenzialità economica e produttiva espressa dall'organizzazione e dall'esercizio delle scommesse del gioco propria ed autonoma del gestore - il quale peraltro, come corrispettivo dell'attività espletata, percepisce una quota normativamente predeterminata sulla quale non influisce alcuna autonoma autodeterminazione negoziale -, ma bensì emerge un arricchimento dei vincitori. Infatti, si ribadisce che le poste versate dai partecipanti al gioco confluiscono in un fondo comune distinto patrimonialmente dalle attività di proprietà del gestore[339], che all'esito delle operazioni sarà ripartito tra tutti i vincitori (secondo ed in base ai criteri di gioco), al più al netto delle somme prelevate a diverso titolo (corrispettivo, contributo, imposte).

Coerentemente a ciò l'imposta è commisurata alle "vincite". Infatti, le poste di gioco confluiscono in un fondo che dovrebbe essere ripartito unicamente tra i diversi vincitori. Di contro, le somme così costituite vengono decurtate, tra l'altro, dell'ammontare corrispondente al prelievo erariale.

Quindi, nel caso dei giochi strutturati secondo il paradigma dei contratti plurilaterali, la giustificazione economica del prelievo deve rinvenirsi nell'arricchimento dei vincitori.

In definitiva, nelle scommesse a totalizzatore si ravvisa la sussistenza di un indice direttamente espressivo della capacità contributiva: l'arricchimento dei vincitori.

Ciò esclude a priori ogni qualsiasi dubbio circa la legittimità costituzionale dell'imposizione sulle scommesse plurilaterali rispetto principio desumibile dall'art. 53 Cost..

Alla luce di quanto sopra esposto sembra corretto sostenere la sussistenza di un duplice indice di forza economica nell'ambito dell'imposta unica:

- l'arricchimento dei vincitori per le scommesse a totalizzatore;

[339] Gli introiti incassati dal gestore non confluiscono nel proprio patrimonio avendo il gestore, tra l'altro, meri obblighi di deposito delle poste. In tal senso BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in *Riv. dir. comm.*, 1951, p. 50, per il quale l'ente organizzatore non può disporre in alcun caso del fondo premi, il quale è proprietà comune di tutti i giocatori e deve, sempre e solo, essere assegnato ai vincitori.

- la potenzialità economica rispetto alle scommesse a quota fissa[340],

entrambi espressivi di una corrispondente capacità contributiva[341] manifestata, rispettivamente, dai vincitori e dagli operatori di gioco.

Solo ravvisando una duplice capacità contributiva è possibile intravedere la necessaria ed imprescindibile coerenza logica richiesta dal principio costituzionale[342].

Contrariamente a quando osservato in dottrina[343], secondo cui nella imposizione diretta vi è normalmente coincidenza tra la titolarità della capacità contributiva e l'obbligo della prestazione patrimoniale tale interpretazione, mentre ciò non avviene in quella indiretta, nel nostro caso avviene l'esatto contrario. Tuttavia, per le considerazione del profilo soggettivo si rinvia ad altro paragrafo.

---

[340] A mio sommesso parere la capacità contributiva espressa dai giochi e le scommesse a quota fissa era stata a suo tempo individuata da FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*in *Enc. dir.*, vol. XXV, Milano, 1975, p. 47. L'insigne Autore nell'ambito dell'indagine svolta al fine di carpire la natura giuridica del Lotto, con riferimento a quest'ultimo arriva ad osservare che «*nell'individuare l'oggetto e la ratio del tributo occorre riferirsi non già alle giocate o alle vincite effettive bensì a quelle teoriche o previste nel lungo periodo*» e che la percentuale di prelievo aventesi con il Lotto «*…è ottenuta mediante la definizione di un utile teorico del giuoco calcolato sulla base delle giocate e delle vincite previste ripartite in una certa misura tra le varie sorti. La previsione delle giocate, delle vincite e la loro ripartizione tra le varie sorti è stabilita in base a rilevazioni di lungo periodo effettuate dalla stessa amministrazione finanziaria*». Quindi, sembra che l'Autore ravvisi nella gestione del Lotto un volume lordo teorico riferibile al lungo periodo e da qui le conclusioni per cui nel Lotto si intravede «*un'imposta ragguagliata al volume lordo teorico o previsto di giuoco riferito al lungo periodo*». A mio sommesso parere tali illuminati considerazioni fanno emergere un dato fondamentale: la gestione delle scommesse a quota fissa (quali sono anche le giocate al Lotto) avviene sullo sfondo di un utile teorico ovvero di un *volume lordo teorico o previsto di giuoco riferito al lungo periodo* basato su proiezioni matematico-probabilistiche empiricamente certe. Ciò trova ancor più conferma quando l'Autore arriva ad affermare che «*si assiste così, per il tributo sul Lotto, ad una singolare scissione tra presupposto di fatto, costituito a nostro avviso dal contratto di giuoco stipulato con lo Stato monopolista, e i criteri di commisurazione dell'aliquota e di determinazione della base imponibile. Non c'è dubbio allora che il presupposto sia un fatto astrattamente espressivo di capacità contributiva*». Tale affermazione va vista comparativamente con la tesi sopra esposta per cui nelle scommesse a quota fissa l'esercizio del gioco (che avviene mediante la stipulazione dei contratti di gioco) esprime un potenziale economico ovvero *un fatto astrattamente espressivo di capacità contributiva*.

[341] L'esistenza di una duplice capacità contributiva non è una caratteristica unica dell'imposta sulle scommesse. Anche per esempio nell'IVA c'è chi ha rilevato l'esistenza di una duplice capacità contributiva (BATTISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva,* in *Enc. dir.*, Agg. vol. III, Milano, 1999, p. 353). In tal senso sembra anche FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale,* Padova, 2012, p. 930 rispetto alle accise.

[342] DE MITA E., *Capacità contributiva,* in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. II, Torino, 1987, p. 460, pone in luce l'esigenza affinché i tributi siano coerenti con il proprio oggetto economico. Tuttavia, contrariamente a quanto qui sostenuto, l'insigne Autore sembra ravvisare l'opportunità di imposte caratterizzate da univocità di manifestazione di capacità contributiva.

[343] MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario,* op. cit., p. 171.

La duplice ratio[344] del tributo – così determinate sotto l'aspetto economico e sintetizzabile nell'arricchimento per i giochi a totalizzatore e nella potenzialità economica dell'attività riservata per i giochi bilaterali - trova la giusta rispondenza nel presupposto giuridico del tributo quale delineato dall'art. 1 del D.Lgs n. 504/98: l'organizzazione e l'esercizio dei giochi e delle scommesse[345] e per i cui approfondimenti si rinvia all'apposito paragrafo.

8 L'imposta unica e l'illusione fiscale.

Amilcare Puviani ha definito l'illusione come una «*rappresentazione erronea della nostra mente di fenomeni per forza di circostanze della più varia natura*», ed in particolare, l'illusione fiscale come una «*rappresentazione erronea delle ricchezze pagate o da pagarsi a titolo d'imposta o di certe modalità del loro impiego*»[346]

In linea generale il fenomeno, consente ad un governo l'adozione di misure di pressione fiscale che susciterebbero l'opposizione dei cittadini qualora questi fossero correttamente informati. La teoria dell'illusione finanziaria, elaborata dall'economista Amilcare Puviani, sosteneva che i governanti attraverso l'attività finanziaria pubblica destinano una notevole parte delle risorse finanziarie dello Stato a vantaggio della classe dominante (che ha il maggior potere) a insaputa delle classi popolari o dei cittadini, i quali vengono illusi con artifici ed inganni (ad esempio che lo Stato risponde ai loro bisogni), in modo da provocare (ai cittadini) erronee valutazioni delle finalità delle scelte politiche (i cittadini vengono illusi ad esempio che le tasse scendono, quando invece aumentano oppure il governo ha interesse a far vedere che sta riducendo la spesa quando invece la sta aumentando ecc…) e di conseguenza i cittadini permettono ai governanti di mantenere il potere.

L'illusione è possibile, innanzitutto, quando non esiste un'adeguata trasparenza nel bilancio dello Stato o in materia finanziaria. Spesso, infatti, i bilanci sono lunghi, complessi e risulta particolarmente difficile individuare il vero ammontare delle

[344] Nel prosieguo si avrà modo di dimostrare come alla duplice *ratio* del tributo corrisponde un'imposta dalla doppia natura: un'imposta sull'esercizio di un'attività riservata e un'imposta sui redditi.

[345] LICCARDO G., *Imposta unica sui giuochi*, op. cit., p.,166, conformemente alla dottrina che si è occupata sinteticamente del tributo, rinviene il presupposto del tributo nell'organizzazione e nell'esercizio del gioco.

[346] Cfr PUVIANI A., *Teoria della illusione finanziaria*, Palermo, 1903, p. 7.

entrate e delle spese pubbliche. Il fenomeno dell'illusione finanziaria può avvenire anche collegando il prelievo fiscale effettuato a eventi che "stimolano" nella collettività sentimenti vari, così risultano meno gravose le imposte pagate per far fronte a calamità naturali (terremoti, frane, nubifragi ecc.), che, peraltro, continueranno a essere pagate dai contribuenti anche quando l'emergenza sarà cessata.

Premesso ciò è evidente come il settore dei giochi e delle scommesse abbia rappresentato l'imposta dove principalmente si è avuta l'applicazione del fenomeno. Tutta l'imposizione sui giochi è strutturata in modo tale da illudere i partecipanti al gioco dell'inesistenza di una "tassazione" della materia[347].

Infatti, analizzando i singoli giochi è possibile appurare che la "tassazione" non coinvolge mai direttamente i giocatori, i quali versando la propria "posta di gioco" per partecipare alle varie forme ludiche, sono inconsapevoli della quota parte di esse che finiscono nelle casse erariali a titolo di imposta.

L'illusione fiscale nella pratica viene attuata o mediante la concreta strutturazione delle modalità di gioco, alterando le condizioni di parità, oppure attraverso l'applicazione di un'imposta specifica ed autonoma non sul giocatore ma sul prestatore del servizio includendovi quella quota parte di contribuzione che sarebbe stata dovuta dal partecipante.

9 Analisi della struttura del tributo.

9.1 Il presupposto di fatto.

9.1.1. Brevi considerazioni sul presupposto.

Prima di iniziare l'indagine conoscitiva occorre fare una breve premessa sulla funzione e sulla struttura del presupposto.

Il particolare atteggiarsi e la specialità di ogni imposta si coglie nella fattispecie impositiva ossia nell'*astratta fattispecie al cui concreto verificarsi si collega la nascita dell'obbligazione tributaria*.

[347] Ad esclusione della sola "tassa sulla fortuna" e della ritenuta sul Lotto.

È noto che gli elementi costitutivi della la fattispecie impositiva siano rappresentati dall'elemento oggettivo e dall'elemento soggettivo[348].

Tralasciando le interminabili discussioni dottrinarie sulla rilevanza da attribuire al presupposto di fatto rispetto alla nascita dell'obbligazione tributaria, *il presupposto dell'imposta consiste nei fatti e situazioni previsti dalle singole leggi d'imposta, riferibili ad un soggetto e verificatisi in un certo spazio e in un determinato lasso di tempo, che fungono da fonte, immediata o mediata, dell'obbligazione*[349] ovvero cui si ricollega l'applicazione del tributo.

Esso va distinto dall'oggetto dell'imposta che rappresenta la "ricchezza" ovvero "capacità economica" che l'imposta vuol colpire. Nel nostro caso come si è avuto modo di dimostrare l'imposta unica presenta un duplice oggetto: l'arricchimento e gli extra-utili prodotti in un sistema monopolistico.

Come autorevolmente sostenuto la definizione e identificazione del presupposto di un tributo risponde all'esigenza di individuare l'evento causativo della contribuzione alle pubbliche spese[350], avendo particolare riguardo al profilo giustificativo del tributo secondo il noto canone costituzionale della capacità contributiva. In tale ordine di idee il presupposto viene identificato in quell'evento o situazione di fatto che determinano la definitiva acquisizione del prelievo[351] all'ente impositore e che nel contempo costituisce manifestazione di capacità contributiva.

---

[348] GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, p. 149, parla di "elemento materiale" in luogo di "elemento oggettivo", e di "elemento personale" anziché "elemento soggettivo". GALLO F., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, p. 205, tra gli elementi essenziali che ricorrono nell'astratta previsione legale del presupposto d'imposta ricomprende accanto all'elemento obiettivo ed all'elemento subbiettivo, anche l'idoneità dell'evento ad atteggiarsi ad indice rilevatore di una specifica capacità contributiva del soggetto passivo.

[349] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 236.

[350] FEDELE A., *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Giur. cost., 1967, II, p. 971, evidenzia come la nozione di causa vada intesa sotto il duplice profilo di fatto produttivo di un dato effetto (partecipazione del contribuente alle pubbliche spese) e di evento giustificatore di tale effetto.

[351] FEDELE A., *Il presupposto del tributo*, op. cit., p. 974, tiene a sottolineare la rilevanza chiarificatrice dell'espressione "definitiva acquisizione del prelievo" rispetto alla partecipazione alle pubbliche spese. Infatti, quest'ultima non può prescindere da una acquisizione definitiva delle entrate. Da ciò deriva logicamente l'importanza di prendere in considerazione non solo la disciplina attinente

Per la dottrina qualunque fatto può assurgere all'altare del presupposto d'imposta, quando il legislatore, ritenendolo economicamente rilevante, lo assume come indice di capacità contributiva[352].

Inoltre, è stato correttamente rilevato come spetti esclusivamente al legislatore tributario determinare con ogni possibile precisione il presupposto materiale delle singole imposte, in tutti i suoi elementi positivi e talvolta anche negativi.

9.1.2. L'elemento oggettivo del presupposto d'imposta.

La speranza che il legislatore, nell'emanare la legge delega di riordino dell'imposta unica, provvedesse a delineare con precisione ed espressamente gli elementi strutturali della fattispecie tributaria e segnatamente del presupposto di fatto, purtroppo è rimasta una vana speranza. Anzi, il delegante non solo non ha colto l'occasione di chiarire la fattispecie tributaria (anche dal lato soggettivo in merito al quale si nutrono forti dubbi di legittimità costituzionale per il decreto delegato), ma nel momento in cui ha deciso di allargare la sfera applicativa del tributo, ha utilizzato un'espressione letterale che non si può certo annoverare nell'usuale terminologia tributaristica (presupposto di fatto, situazione base ecc.) e fonte sicuramente di incertezze[353].

Le mancanze del legislatore delegante non sono state certamente sopperite dal legislatore delegato che, nel riordinare la materia secondo i principi ed i criteri della previgente legislazione, per circoscrivere il

---

meramente l'acquisizione delle somme ma anche quella riferibile alle ulteriori fasi attuative che possono talvolta portare al rimborso dell'imposta in precedenza versata. Conformemente a tale premesse l'Autore afferma che «*il presupposto dell'imposta è l'evento costitutivo di una situazione giuridica tale che tutti gli atti della relativa sequenza non ancora compiuti risultino giuridicamente "necessitati" in quanto il loro compimento costituisce adempimento di una situazione giuridica soggettiva di obbligo, obbligazione, dovere, potere-dovere, ecc. o prodotta dallo stesso presupposto p prodotta da un successivo evento, a sua volta necessitato, nel senso che si è detto, per effetto del porsi in essere del presupposto di un precedente atto, anch'esso dovuto, e così via*». Seguendo questa impostazione, nei tributi in cui insistono forme di anticipazione, l'Autore individua il presupposto in un evento successivo che determina la giuridica impossibilità di un rimborso del tributo.

[352] DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. II, Torino, 1987, p. 457.

[353] L'art. 1, comma 2, lettera b) della L. n. 288/98 recita testualmente: «*applicazione dell'imposta unica anche alle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero*».

presupposto di fatto del tributo ha utilizzato, in continuità col delegante, l'espressione "ambito di applicazione" nella rubrica della disposizione all'uopo formulata ed impiegato una formula generica nella confezione del messaggio normativo.

Ora, se è vero che le qualificazioni normative hanno un valore solamente relativo per l'interprete, mai come in questo caso la generale laconicità della normativa di riferimento rende l'attività esegetica alquanto difficoltosa[354].

L'attuale terminologia utilizzata dal legislatore per definire il presupposto dell'imposta è caratterizzata da una particolare vaghezza ed indeterminatezza scientifica da lasciare l'interprete praticamente privo di una base normativa.

Come è facilmente appurabile dall'analisi delle proposizioni normative cui si ricollega l'obbligazione tributaria non è dato possibile individuare chiaramente ed univocamente indicazioni in ordine a quello o a quelli che sono gli elementi costitutivi della fattispecie tributaria.

Come si avrà modo di dimostrare potrebbero sorgere anche forti dubbi sul preciso fenomeno economico che si intende colpire vista l'indeterminatezza dello stesso oggetto dell'imposta.

Forse il mancato uso del termine "presupposto di fatto" o "presupposto dell'imposta", seguendo le considerazioni generali di taluni autori[355], va dato al fatto che in questo caso, diversamente che nelle imposte sul reddito, non vi è un'immediatezza del rapporto tra parametro della capacità contributiva (organizzazione ed esercizio di giochi rilevanti) ed imposta per cui l'espressione "presupposto" non si addirebbe alle circostanze.

L'incessante moto delle combinazioni e delle vicissitudini dell'imposta unica è la dimostrazione dell'assunto secondo il quale l'elemento oggettivo della fattispecie d'imposta acquista una funzione preponderante nell'ambito

[354] La conferma di ciò si rinviene nella pur stringata contrapposizione tra la risalente dottrina che si è latamente occupata dell'imposta e le attuali posizioni dell'Amministrazione finanziaria.

[355] FERLAZZO NATOLI L., *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, in Riv. dir. trib., 1994, p. 454.

della fattispecie tributaria rispetto agli elementi soggettivi[356]. Ciò visto anche che è il presupposto di fatto che identifica il soggetto passivo dell'imposta.

Si è visto come in sede di incubazione dell'attuale normativa dell'imposta unica[357], il legislatore tributario delegante ha posto l'accento precipuamente sull'elemento oggettivo della fattispecie giuridico tributaria, trascurando l'elemento soggettivo ossia l'individuazione del nesso che lega il presupposto ed il soggetto tenuto a concorrere alle pubbliche spese.

Ora, tralasciando le problematiche sulla costituzionalità di un'impostazione di tal fatta – relativamente alla quale si rimanda alle considerazioni svolte nell'apposito paragrafo -, è essenziale soffermarsi sul presupposto di fatto.

Nell'individuazione del presupposto dell'imposta unica sulle scommesse il legislatore si è sicuramente avvalso dell'ampia discrezionalità concessagli dalle norme costituzionali circa i fatti e le situazioni da elevare a fattispecie imponibile[358].

Tuttavia, come si avrà modo di dimostrare, l'esatta individuazione del presupposto non è così agevole come a prima vista potrebbe sembrare. Ciò è dovuto alla particolare evoluzione del tributo che dal momento della sua istituzione ad oggi è stato oggetto di alcuni cambiamenti frutto più di logiche legate al gettito fiscale che non di un disegno unitario e razionale. A ciò si aggiungano alcuni interventi amministrativi che non hanno fatto altro che acuire le disorganicità e le incoerenze dell'imposta.

Si deve peraltro aggiungere che la nascita di un'imposta sulle scommesse non è stata di certo agevolata dalla dottrina tributaristica, che mai come in questo caso è risultata assente ingiustificato. Per rendersi conto del

[356] FERLAZZO NATOLI L., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, p. 62.

[357] I cui principi e criteri direttivi sono contenuti nella legge delega n. 288/98.

[358] In tal senso GIANNINI A. D., *Istituzioni*, op. cit., p. 149, fa notare come la scelta dei presupposti è rimessa alla discrezione esclusiva del legislatore, il quale è influenzato da considerazioni prettamente politiche, economiche e tecniche estranee al diritto tributario. Allo stesso tempo, l'autore rileva come la scelta sia di fatto condizionata dalla struttura economica della nazione, dal fabbisogno finanziario e da considerazioni extrafiscali. Tutto ciò porta l'autore a considerare, in via di principio, ammissibile qualsiasi situazione di fatto suscettibile di imposizione.

panorama dogmatico si consideri che in Italia non è stata mai pubblicata alcuna specifica monografia in materia (all'infuori di qualche ricerca e volume datato). Il settore è stato trattato di riflesso e brevemente dagli autori che si sono interessati del "monopolio fiscale".

Pertanto, anche in considerazione dell'importanza oramai assunta dalla materia dei giochi, ci si auspica che al più breve si possa ammirare qualche notevole intervento e si spera sommessamente che la presente trattazioni rappresenti un piccolissimo ma "valido contributo" (nell'accezione più umile) per gli Autori che verranno .

Si ribadisce come il legislatore per l'individuazione del presupposto di fatto non abbia utilizzato le denominazioni proprie del diritto tributario (presupposto di fatto, situazione base, fattispecie imponibile, fatto generatore ecc.).

Le ragioni per le quali il legislatore si sia mostrato restio all'utilizzo del più tradizionale linguaggio giuridico, vanno probabilmente ricercate nella difficoltà di inquadramento teorico del prelievo erariale a cui certo non è stato di grande aiuto la stessa denominazione assegnatagli al momento dell'istituzione: "tassa di lotteria".

Ora, per una proficua indagine conoscitiva mi pare indispensabile fare una breve premessa.

Come ampiamente esposto nei paragrafi precedenti, il D.Lgs. n. 504/98, che riordina l'imposta unica, è stato emanato a norma dell'art. 1, comma 2 della legge delega 3 agosto 1998, n. 288.

Tra i principi e i criteri direttivi della summenzionata legge delega non viene menzionato nulla che afferisca il presupposto d'imposta o meglio viene prevista l'applicazione dell'imposta *anche alle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero*. Tuttavia, la succitata proposizione normativa si limita unicamente ad ampliare la portata applicativa dell'imposta senza indicare gli elementi costitutivi del tributo.

Ciò posto, sull'onta dell'orientamento giurisprudenziale[359] l'assenza di specifici principi e criteri direttivi in ordine all'individuazione del presupposto di fatto (all'infuori della previsione di estendere l'operatività dell'imposta alle scommesse), non ha consentito al D.Lgs. n. 504/98 di introdurre alcuna novità, limitandosi a confermare per la gran parte la precedente disciplina sostanziale in termini di presupposto di fatto.

Pertanto, al fine di individuare l'elemento oggettivo della fattispecie giuridico tributaria è indispensabile indagare la disciplina previgente.

Ma, ahimè, neanche la L. n. 1379/51 che disciplinava precedentemente l'imposta unica contiene al suo interno le norme atte a circoscrivere e delineare la fattispecie giuridico tributaria. La normativa è alquanto scarna per non dire vuota di indicazioni e tale omissione può essere colmata solamente se si fa riferimento alla norma antecedente alla L. n. 1379/51. Ciò è possibile grazie al rinvio contenuto nell'art. 1 della L. n. 1379/51 il quale recita testualmente: «*La tassa prevista dall'art. 6 del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, che assume la denominazione di imposta unica sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici, è elevata al 23 per cento*».

Tralasciando il vergognoso modo di confezionare una normativa tributaria, dal messaggio legislativo si può desumere in qualche modo una forma di rinvio alla precedente normativa. Se esaminiamo nel suo complesso l'articolato legislativo di cui alla più volte citata L. 1379/51 si rinviene una disciplina insufficiente che non potrebbe stare in piedi se non si potesse rinviare - per quanto concerne la fattispecie tributaria nel suo complesso – a quanto contenuto nell'art. 6 del D.Lgs. n. 496/48.

---

[359] La Corte Cost. 13 gennaio 2005 n. 66 afferma che «*la revisione e il riordino, ove comportino l'introduzione di norme aventi contenuto innovativo rispetto alla disciplina previgente, necessitano della indicazione di principi e di criteri direttivi idonei a circoscrivere le diverse scelte discrezionali dell'esecutivo, mentre tale specifica indicazione può anche mancare allorché le nuove disposizioni abbiano carattere di sostanziale conferma delle precedenti*»

In tal senso anche la Corte Cost. 22 ottobre 2007 n. 350 che nel richiamare la precedente sentenza ribadisce che «*la necessità della indicazione di principi e di criteri direttivi idonei a circoscrivere le diverse scelte discrezionali dell'esecutivo riguarda i casi in cui la revisione ed il riordino comportino l'introduzione di norme aventi contenuto innovativo rispetto alla disciplina previgente, mentre tale specifica indicazione può anche mancare allorché le nuove disposizioni abbiano carattere di sostanziale conferma delle precedenti*».

L’art. 1 della L. 1379/51 nel rinviare all’art. 6 del D.Lgs. n. 496/48 di fatto si preoccupa solamente di specificare come il prelievo erariale assumesse da allora in poi, quantomeno nominalisticamente, la natura di imposta senza apportare alcuna significativa innovazione.

Di conseguenza, occorre fare un ulteriore passo indietro e analizzare il disposto di cui al predetto l’art. 6. Quest’ultimo prescrive 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…. 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*».

Il richiamato art. 1 recita: «***L'organizzazione e l'esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici****, per i quali si corrisponda una ricompensa di qualsiasi natura e perla cui partecipazione sia richiesto il pagamento di una posta in denaro, sono riservati allo Stato*».

Orbene, è dal combinato disposto degli artt. 1 e 6 del D.Lgs. n. 496/48 che si ricava il presupposto di fatto: **l’organizzazione e l’esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici**.

Ebbene sì, dalla fusione delle norme contenute nei citati artt. 1 e 6 scaturisce che il CONI e l’UNIRE sono tenuti alla corresponsione del balzello semplicemente in quanto svolgono l’organizzazione e l’esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici.

Ciò, ancor prima che dal dato letterale, è desumibile dalla sottostante logica. Infatti, per le attività soggette a monopolio e svolte direttamente dallo Stato (art. 1 del D.Lgs. n. 496/48), la normativa non disponeva alcuna specifica imposta[360]. Di contro è ragionevole nonché logico che, nel momento in cui l’attività soggetta a monopolio venga gestita da un soggetto terzo, lo Stato stabilisca una qualche forma di prelievo necessariamente ed

[360] In questo caso il prelievo erariale avveniva nelle forme tipiche del monopolio fiscale.

inevitabilmente legata all'esercizio dell'attività data in concessione. Non potrebbe essere altrimenti visto che la specifica attività opera in un contesto di mercato monopolizzato, lontano dai rischi e dalle incertezze proprie di un mercato aperto alla libera concorrenza, e per ciò solo indice di una sua specifica potenzialità economica[361]. È chiaro che "l'imposizione" dei risultati dell'attività riservata sarebbe potuta avvenire anche in altre forme. Tuttavia, il legislatore nella sua libertà ha scelto la strada dell'imposta.

In considerazione della carenza di un'esplicita qualificazione legislativa del presupposto dell'imposta unica si ritiene opportuno desumere la definizione normativa del presupposto anche attraverso l'esame delle disposizioni che regolano l'imposta diverse da quelle che descrivono le fattispecie imponibili. Ciò ci consentirà di enucleare indirettamente precisazioni del fatto imponibile.

Una conferma indiretta di tale assunto perviene dall'art. 5 della L. 1379/51 che nel considerare l'imposta unica sostitutiva (per il CONI e l'UNIRE) di ogni altro prelievo erariale specifica come «*L'imposta unica di cui all'art. 1, **è sostitutiva**, nei confronti degli enti indicati nell'art. 6 del D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496 , **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 al D.L. 10 marzo 1943, n. 86 e successive modificazioni, **relativa alla organizzazione e all'esercizio dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici**, **di ogni imposta diretta sui redditi derivanti dalle attività di cui sopra**, nonché **di qualunque altro tributo diretto o indiretto**, a favore dello Stato e degli enti minori, **connessi con le attività medesime***».

Ora se si considera che «*l'imposta sostitutiva è, in prima approssimazione, quella che si applica al posto di altri tributi, cioè, per specifiche fattispecie, sostituisce le normali imposte ad esse applicabili*»[362], è chiaro che la disposizione debba essere formulata in modo che individuata

[361] È immediatamente apprezzabile a tutti come la sussistenza di una situazione di monopolio permetta all'offerente-monopolista (o alle poche imprese operanti sul mercato) la libertà di imporre prezzi maggiorati, a differenza di quanto si verifica in un regime di libera concorrenza.

[362] SCHIAVOLIN R., *Sostitutive (Imposte),*in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. XV, Torino, 1998, p. 49.

la fattispecie impositiva ne esclude l'applicazione alle altre imposte. E così viene confezionato l'enunciato normativo quando nel prevedere che l'imposta unica è sostitutiva ***di ogni tassa sugli affari…*** ***relativa alla organizzazione e all'esercizio dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici*** implicitamente individua appunto nell'organizzazione e nell'esercizio dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici il presupposto dell'imposta.

Il dettato normativo, coerentemente e logicamente, nel considerare l'imposta unica sostitutiva di ogni altro tributo non poteva fare altro che avere come punto di riferimento il presupposto dell'imposta, premurandosi di richiamarlo ed escluderlo dalle altre imposizioni. Il messaggio è confezionato in guisa da escludere l'applicazione delle altre imposte alla fattispecie impositiva (*rectius* l'organizzazione e l'esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici) ovvero su quelle situazioni e fatti in ordine ai quali il legislatore ha rilevato un fatto o una situazione rilevatore di un indice idoneo alla contribuzione. Anche l'attuale legislazione, seppur con qualche variante, conferma che *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.*

Allo stesso risultato si perviene se si guarda, si badi bene con riferimento alle scommesse a quota fissa, alla *ratio* dell'imposta[363]. Infatti, riprendendo i risultati cui si è pervenuti nell'apposito paragrafo ovvero che:

- l'organizzazione e l'esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici era (ed è) riservato allo Stato;
- al CONI e all'UNIRE era riservato l'organizzazione e l'esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici qualora fossero stati connessi con manifestazioni sportive organizzate o svolte sotto il controllo degli enti predetti;

[363] Per un'analisi più approfondita sulla *ratio* dell'imposta si rimanda all'apposito paragrafo.

- come affermato nella relazione al disegno di legge istitutivo dell'imposta unica, i tributi dovuti dal CONI e dall'UNIRE (tra cui la tassa di lotteria) relativamente alle attività loro riservate costituivano una *quota di compartecipazione dello Stato sui profitti dei concorsi pronostici*. Ciò era dovuto al fatto che lo Stato non gestendo tali attività veniva di fatto escluso dai proventi ricavabili da un'impresa svolgentesi in un contesto protetto qual è il monopolio di diritto. Perciò, al fine di partecipare agli "extra-utili" sicuramente conseguibili da tali attività, lo Stato previse l'istituzione di un prelievo ad hoc,

se ne deduce che lo Stato era (ed è) conscio del fatto che l'esercizio di un'impresa fuori da un normale contesto di economia di mercato, e protetto da un monopolio assoluto, poneva il monopolista in una condizione di supremazia che gli consentiva il conseguimento di maggiori profitti[364].

Se una determinata attività d'impresa viene riservata esclusivamente ad uno o pochi soggetti è ragionevole riscontrare in ciò una certa potenzialità economica che a mio parere può ben rappresentare il c.d. *indice di riparto ossia il fatto o la situazione dai quali si fa dipendere la determinazione della quota di contribuzione facente carico a ciascun singolo e alla quale corrisponde il debito individuale di imposta*.

Tale indice di riparto è coerente con la dottrina secondo la quale la *capacità contributiva indicherebbe il connotato precipuo di ogni essenza suscettibile di apprezzamento economico*. La manifestazione di forza economica incisa dal tributo in questo caso è ravvisabile nella "potenzialità produttiva" insita nei soggetti che operano in un contesto economico caratterizzato dalla riserva monopolistica e quindi fuori dalle regole, dai limiti e dai rischi di un'economia di mercato aperta alla concorrenza.

Non può essere messo in secondo piano il fatto che l'obbligo di corresponsione del tributo è posto dal legislatore a carico del gestore del gioco senza la previsione di alcun meccanismo applicativo latamente

[364] Non peraltro, nei casi in cui è stato lo Stato a gestire un'impresa in un contesto monopolistico si parla di monopolio fiscale per indicare il prelievo erariale individuabile nell'extra-profitto.

riconducibile al concetto di rivalsa, circostanza, questa, che denota la giuridica indistinguibilità del tributo dalla posta di gioco e, quindi, la natura meramente economica ed occulta della traslazione che il gestore del gioco effettua al momento della distribuzione dei rischi di gioco.

L'ipotesi ricostruttiva proposta dalla mia umile indagine viene altresì avvalorata dal particolare atteggiarsi della base imponibile. La sua esatta determinazione varia a secondo la tipologia di gioco. Come si costaterà nel prosieguo alcune formule di gioco sono soggette alla c.d. tassazione sul margine lordo. Ciò implica che la determinazione della base imponibile avviene (a grandi linee) sottraendo dalle somme incassate a fronte delle giocate effettuate dai partecipanti[365] l'importo di quelle restituite ai giocatori. Per altre formule di gioco, come i concorsi pronostici, l'art. 4 del D.Lgs. n. 504/98 dispone che la base imponibile è costituita dalla posta di gioco al netto di diritti fissi e compensi ai ricevitori. Anche in questo caso l'imposta non è commisurata all'importo totale corrisposto dal giocatore per l'effettuazione della scommessa (come sarebbe logico per un'imposta sui consumi), ma a una grandezza di "secondo grado" il cui risultato finale si ottiene dopo aver eliminato dalla citata somma alcune componenti ben individuate: i diritti fisi e i compensi ai ricevitori. Tale disciplina non è coerente nemmeno con un'imposta sui consumi che a ben guardare dovrebbe più propriamente commisurare il prelievo all'importo intero della posta di gioco.

Si richiamano, altresì, le tesi esposte nell'ambito del paragrafo attinente la natura dell'imposta. Come ivi sostenuto a mio parere l'imposta unica ha una doppia natura giuridica: imposta sulle vincite ed imposta sull'attività riservata. Da tale assunto ne consegue che è aderente alla struttura dell'imposta un presupposto individuato nell'organizzazione e nell'esercizio dei concorsi pronostici e delle scommesse.

[365] L'art. 4 del Decreto direttoriale n. 2011/666/Giochi/GAD recante la disciplina dei giochi di abilità, di sorte a quota fissa e di carte organizzati in forma diversa dal torneo con partecipazione a distanza, stabilisce un'aliquota del 20% delle somme che, in base al regolamento di gioco, non risultano restituite al giocatore per i giochi di sorte a quota fissa e di carte organizzati in forma diversa dal torneo con partecipazione a distanza

Infine, quanto finora sostenuto viene confermato da un recente intervento legislativo che ha esteso la sfera applicativa dell'imposta al "poker sportivo non a distanza". Segnatamente l'art. 24, comma 34 del D.L. n. 98/11 dispone che «*l'aliquota* ***d'imposta unica dovuta*** *dal concessionario* ***per l'esercizio del gioco*** *è stabilita in misura pari al 3 per cento della raccolta*». Ebbene, il dato letterale della recente normativa conferma incontrovertibilmente che il presupposto dell'imposta non può prescindere dall'esercizio dell'attività soggetta a riserva statuale.

Alle stesse conclusioni è pervenuta, sia pure apoditticamente, la dottrina che si è espressa nel vigore della precedente normativa (L. 1379/51): in vigenza della L. 1379/51 la dottrina unanimemente ha riscontrato il presupposto dell'imposta nella organizzazione e l'esercizio del gioco[366].

Tale opzione ermeneutica viene altresì sposata seppur incidentalmente dalla giurisprudenza di legittimità che si è occupata dell'imposta, la quale con riferimento (peraltro) all'attuale disciplina (D.Lgs. n. 504/98) ha coerentemente e prontamente ravvisato il presupposto di fatto nella «*attività consistente nella organizzazione ed esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici*»[367].

Come anticipato, le conclusioni cui si è pervenuti circa il presupposto dell'imposta, possono essere integralmente trasposte nell'attuale disciplina

---

[366] PICCIAREDDA F., *Giuoco – V) Imposta unica sui giuochi d'abilità e concorsi pronostici,* in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989, p. 2; SCIACCA C., *Giuochi di abilita e concorsi pronostici (Imposta sui),*op. cit., p. 101; LICCARDO G., *Imposta unica sui giuochi di abilità e concorsi pronostici,* op.cit., p. 166. Per DE SENA E., *Concorsi e operazioni a premio*, cit. p. 383, ancorché i vincitori siano economicamente incisi dall'imposta in ragione delle modalità distributive delle vincite va escluso «*…che tale traslazione di carattere economico abbia un rilievo giuridico in quanto, come si è detto prima, il presupposto dell'imposta è l'organizzazione del giuoco, alla quale i vincitori partecipano nella stessa misura di tutti gli altri concorrenti, i quali non possono essere incisi, neppure in senso economico, dal tributo, poiché si limitano ad effettuare una giocata, la cui entità non è in alcun modo modificata dall'esistenza dell'imposta…*», per *incidens* vedasi anche INGROSSO M., *Imposte sostitutive,* in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989, p. 12. Anche POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano,* op.ci., p. 657 afferma che l'organizzazione del gioco è assunta a presupposto dell'imposta unica sui giochi. Sul punto si veda anche AA.VV., *La fiscalità dei giochi,* (a cura di MARCHETTI F., MELIS G., LA SCALA A.E.), Roma, 2011 p.,11, ove, con riguardo al presupposto dell'imposta, viene specificato che «*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*».

[367] Cass. SS.UU. 23 aprile 2009 n. 9672.

del tributo atteso che nel riordinare l'imposta, la legge delega n. 288/98 nulla ha disposto in ordine all'elemento oggettivo della fattispecie tributaria per cui per tale aspetto si riconfermano le precedenti disposizioni di cui alla L. 1379/51.

Non peraltro, l'art. 1 D.Lgs. n. 504/98 disponendo che «*la tassa 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*» riprende in un certo qual modo il dettato di cui alla L. 1379/51, con la differenza che in questo caso nell'espressione letterale si specifica l'oggetto dell'imposta ovvero i concorsi pronostici e le scommesse. Tuttavia, l'ulteriore indicazione serve unicamente ad ampliare il presupposto dell'imposta e non a modificarlo in aderenza alle previsioni contenute nella legge delega[368].

Sicuramente sarebbe stato più appropriato delineare i confini dell'imposta circoscrivendone il presupposto in termini più consoni ad una disciplina tributaria.

È ragionevole ritenere, pertanto, che la nuova disciplina dell'imposta unica (D.Lgs. n. 504/98), riproducendo la struttura e la funzione della precedente imposta (L. 1379/51) e modificando, in applicazione della sopravvenuta delega legislativa, solo l'ambito applicativo (con la previsione dell'applicazione anche alle scommesse), non abbia alterato il precedente presupposto oltreché natura propria dell'imposta unica. È, comunque, appena il caso di accennare al riguardo che l'eventuale incidenza del tributo sul consumatore finale, in quanto può verificarsi economicamente, è circostanza inidonea ad infirmare le precedenti considerazioni sul presupposto e sulla natura del tributo.

A sostegno della tesi fin qui sostenuta sta, infine, il senso della formula contenuta nella legge delega n. 288/98 nel punto in cui dispone

[368] Come si è avuto modo più volte di rilevare la legge delega n. 288/98 dispone l'applicazione dell'imposta anche alle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero.

l'applicazione dell'imposta unica anche alle ***scommesse accettate*** *nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero*.

Infatti, l'espressione "scommesse accettate" nella relazione gestore-scommettitore deve essere riferita al primo soggetto del rapporto giuridico e non al secondo. È il gestore che "accetta" le scommesse nell'ambito dell'esercizio dell'attività riservata e non lo scommettitore. Di conseguenza il fatto preso a base per l'applicazione dell'imposta si identifica in un'attività espletata dal gestore ovvero l'esercizio della scommessa. Tale assunto è conforme all'utilizzo che il "legislatore" fa dell'espressione scommesse accettate nell'ambito della disciplina sui giochi[369]. Dubbi potrebbero sorgere nel momento in cui si considerasse che nel contratto di gioco e di scommessa si potrebbe ricontare (almeno in alcuni tipi di giochi) un offerta al pubblico da parte del gestore soggetta ad accettazione dell'eventuale partecipante. Ciò va escluso nel caso dei giochi organizzati dove il termine accettazione utilizzato nel rapporto intersoggettivo deve

[369] In tal senso leggasi l'art. 16 della legge 13 maggio 1999, n. 133, nella parte in cui dispone che «*Il Ministro delle finanze può disporre, anche in via temporanea,* ***l'accettazione*** ***di nuove scommesse*** *…* ***da parte dei soggetti cui è affidata in concessione l'accettazione delle scommesse***». Depongono per un interpretazione che vede il gestore il soggetto che accetta la scommessa numerose altre norme: art. 1 del D.M. n. 179/03 nella parte in cui stabilisce che con l'espressione "apertura dell'accettazione" si intende «*il momento in cui AAMS dichiara aperto il concorso ed* ***il totalizzatore nazionale*** ***viene abilitato ad accettare giocate***», nella parte in cui definisce la "**giocata accettata**" come la «*giocata registrata dal totalizzatore nazionale*», nella parte in cui definisce la "partecipante" «***colui che effettua la giocata accettata***»; art. 1 del Decreto direttoriale 2004/64770 nella parte in cui definisce la "**giocata accettata**" come la «*giocata registrata dal totalizzatore nazionale*» e "**giocata valida**", la «*giocata accettata dal totalizzatore nazionale e successivamente non annullata*»; art. 1 del Decreto direttoriale del 10 marzo 2008 recante le modalità di gestione del gioco "ippica internazionale " nella parte in cui definisce la "**scommessa accettata**" come la «*scommessa registrata dal totalizzatore nazionale*».

A titolo semplificativo si richiamano anche le seguenti norme:

- art. 9 del D.P.R. n. 169/98 che con riferimento al diritto al rimborso stabilisce che «*gli scommettitori sono informati del diritto al rimborso con apposito comunicato affisso nei luoghi dove le* ***scommesse sono accettate***»;
- art. 15 del D.P.R. n. 169/98 che con riferimento ai soggetti passivi stabilisce che «*sono soggetti all'imposta unica di cui all'articolo 14: a) i gestori degli ippodromi, relativamente alle* ***scommesse accettate*** *all'interno degli ippodromi medesimi*»;
- art. 5 del D.M. n. 111/06 che con riferimento al programma ufficiale delle scommesse ammissibili stabilisce che «*tale programma costituisce l'unico documento in riferimento al quale le* ***scommesse possono essere accettate***»;
- art. 6 del D.M. n. 111/06 che con riferimento alle scommesse valide stabilisce che «*sono considerate valide le* ***scommesse regolarmente accettate*** *e registrate dal totalizzatore nazionale*».

intendersi riferito esclusivamente al gestore del gioco[370]. Pertanto, indirettamente l'enunciato normativo deve essere letto nel senso che l'imposta unica è dovuta per l'esercizio delle scommesse accettate nel territorio italiano.

Di diverso avviso sembrerebbe essere il legislatore delegato che nel dettare le norme regolamentari in materia di giochi e scommesse relativi alle corse ai cavalli individua nell'accettazione di scommesse il presupposto dell'imposta[371]. Sulla stessa linea interpretativa sembra porsi implicitamente l'Amministrazione finanziaria la quale considera il tributo *de quo* un'imposta indiretta che colpisce «*il consumo del prodotto scommessa*»[372].

A mio sommesso parere le statuizioni dell'Amministrazione sono il portato di considerazioni di ordine prettamente economico che non fanno altro che inficiare i giusti risultati[373], è frutto di una ricostruzione in chiave economica del funzionamento del tributo. L'equivoco nasce dalla generale propensione dei soggetti passivi a trasferire in avanti, sul consumatore finale, l'imposta pagata, tendendo così ad inglobare il tributo nel prezzo finale di vendita.

Nella gran parte dei tributi i soggetti passivi solitamente tendono a trasferire in avanti l'imposta pagata inglobandola (in termini quantitativi più o meno esatti ovvero di natura previsionale) nel prezzo finale di vendita del bene o servizio. Tuttavia, il semplice dato fattuale e statistico della

---

370 Non a caso la giurisprudenza di legittimità con riferimento al gioco del Totocalcio in una sua recente sentenza (Cass. 9 novembre 2005, n. 21692, in *Giust. civ.*, 2006, I, p. 1219), nel caso della giocata effettuata presso un ricevitore autorizzato ha considerato concluso il contratto nel momento in cui il CONI riceve i due tagliandi della scheda di partecipazione, venendo così a conoscenza dell'accettazione dell'altra parte.

371 Cfr art. 14 del D.P.R. 8 aprile 1998, n. 169 che con riferimento alla disciplina immediatamente precedente recita testualmente: «*L'accettazione di scommesse relative alle corse dei cavalli costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta unica di cui alla legge 22 dicembre 1951, n. 1379, e successive modificazioni*».

372 Comunicazione prot. 763 n. 2 del 7 giugno 2012 "*Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse. Disposizioni interpretative di cui all'art. 1, comma 66, della legge 13 dicembre 2012, n. 220.*"

373 A tal riguardo FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 240, discutendo sulla erronea classificazione dei tributi doganali nell'ambito della categoria delle imposte sui consumi, evidenzia come i fenomeni economici che portano gli operatori a conglobare i tributi indiretti nel prezzo finale di vendita debbono rimanere irrilevanti per il giurista.

traslazione economica non può essere sufficiente a far rientrare un tributo nell'alveo delle imposte sui consumi.

Molti sono gli elementi che depongono a favore della tesi che esclude la natura di imposta di consumo del tributo in argomento.

In primo luogo, tralasciando le diverse valutazioni quantitative e qualitative occorrenti per la determinazione esatta della base imponibile, il prelievo è in linea di massima applicato su un'entità, la posta di gioco, che certamente non può essere assolutamente qualificata giuridicamente come "il prezzo" del consumo di speranze di vincite di gioco. Come già anticipato nel caso delle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli l'art. 4 del D. Lgs. n. 504/98, dispone l'applicazione di aliquote diverse in base, tra l'altro, al "movimento netto dei dodici mesi precedenti", intendendosi per "movimento netto" *l'incasso lordo della raccolta delle scommesse a quota fissa al netto dell'importo delle scommesse annullate e/o rimborsabili.* Ordunque, la base imponibile dell'imposta unica non è la posta della scommessa singolarmente presa, come avverrebbe nel caso in cui si trattasse di imposta sui consumi, ma bensì l'insieme delle poste complessivamente considerate al netto delle poste rimborsate o annullate. Inoltre, come si può facilmente rilevare, in questo caso l'aliquota d'imposta non è costante, ma varia in base al volume globale delle giocate accettate nel territorio nazionale da tutti gli operatori del settore. Legare la determinazione esatta dell'aliquota ad una grandezza (movimento netto) che quantifica l'attività esercitata è coerente con il presupposto giuridico dell'imposta qui individuato ossia la stessa attività.

In secondo luogo non si vede come possa configurarsi un'imposta sui consumi di un tributo che sul piano strettamente giuridico prevede l'obbligo di versamento in capo all'organizzatore il quale, peraltro, è oggetto delle corrispondenti norme sull'accertamento, e la riscossione. Di contro, alcun obbligo è imposto allo scommettitore il quale non istaurerà nessun rapporto con l'erario. In tale ottica, la circostanza che esclude in qualsiasi maniera la natura di imposta sui consumi è rappresentata dalla mancanza di alcun

meccanismo giuridico idoneo a trasferire l'imposta sul consumatore finale, il quale, conseguentemente, rimane completamente estraneo alla debenza del tributo che graverà inevitabilmente sullo stesso organizzatore. In buona sostanza, lo scommettitore è estraneo al rapporto giuridico d'imposta.

Va rimarcato che, sul piano giuridico, l'obbligo di pagamento del tributo, l'accertamento e la riscossione sono posti ed avvengono esclusivamente nei confronti del gestore del gioco. Di contro, alcun rapporto tributario si instaura direttamente tra erario e scommettitore

Infine non va sottaciuto che la ricostruzione interpretativa proposta dall'Amministrazione finanziaria è indimostrata non avendo la stessa specificato le ragioni per cui il tributo debba colpire il consumo. Le conclusioni cui perviene l'Amministrazione finanziaria non sono motivate chiaramente con precisi e corretti termini giuridici. Peraltro, da un'attenta lettura delle interpretazioni fornite dall'AAMS nella più volte citata circolare la stessa afferma che «…*il tributo* (imposta unica) *non ha natura di imposta personale ma* ***colpisce l'attività esercitata intesa in senso oggettivo*** *si rileva*». Coerentemente a tale assunto l'AAMS arriva a dichiarare che la norma 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*». Dai citati passaggi interpretativi si desume chiaramente come la stessa Amministrazione finanziaria quantomeno implicitamente rinviene il presupposto dell'imposta nell'organizzazione e nell'esercizio dei giochi e delle scommesse.

È bene evidenziare che le scommesse ed il gioco d'azzardo sono sorrette da specifiche peculiarità non rinvenibili in altri settori per cui **il gioco d'azzardo, mentre forse può implicare spese da parte dei giocatori (con riferimento a determinate tipologie di gioco), non dà luogo nella sua forma più semplice ad un consumo di beni o di servizi**.

Le suddette argomentazioni testuali, storiche, logiche e sistematiche convergono univocamente, dunque, nell'evidenziare che il presupposto dell'imposta sia da ravvisare nell'organizzazione e nell'esercizio dei concorsi pronostici e delle scommesse.

L'organizzazione e l'esercizio del gioco è un fatto giuridico indirettamente identificato secondo un criterio selettivo presieduto dal principio della capacità contributiva.

Segnatamente esso è certamente un fatto giuridicamente rilevante, fonte di molteplici effetti giuridici, i quali, in determinati casi (*rectius* per le scommesse a totalizzatore) pur facendo capo al soggetto passivo del tributo, sono strutturalmente congegnati per far gravare l'imposta sul contribuente di fatto.

A questo punto è indispensabile fare una precisazione legata alla duplice natura dell'imposta. Come si è avuto modo di vedere l'imposta unica in conformità alla sua duplice natura giuridica colpisce due manifestazioni di ricchezza: con riguardo alle scommesse a quota fissa la potenzialità economica sottesa all'esercizio di un'attività riservata; con riferimento alle scommesse a totalizzatore l'arricchimento.

Ora, se con riferimento alla prima ipotesi vi è una logica nell'individuazione del presupposto impositivo nell'organizzazione e nell'esercizio dell'attività riservata in ragione del fatto che è di per sé indice indiretto di capacità contributiva, cioè indice di capacità economica potenziale, nel secondo caso si ravvisa un disallineamento tra il presupposto giuridico del tributo ed il presupposto economico sostanziale[374].

Infatti, nelle scommesse a totalizzatore si ravvisa una dissociazione tra il presupposto giuridico del tributo rappresentato dall'organizzazione e l'esercizio dell'attività riservata ed il presupposto economico sostanziale riscontrabile nell'arricchimento dei vincitori.

[374] MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 164, accoglie la distinzione tra il presupposto giuridico del tributo ed il presupposto economico sostanziale specificando come non sempre sia possibile assumere direttamente a presupposto giuridico del tributo quello che ne è il presupposto economico sostanziale.

Ciò appare ispirato da una logica di semplificazione data la vastità dell'area di imposizione che ne conseguirebbe con inevitabili difficoltà accertative. Infatti, un conto è l'assoggettamento ad imposizione di un limitato numero di soggetti (i gestori), altro conto è l'imposizione di un numero potenzialmente alto di soggetti con tutti gli aspetti negativi che ne conseguirebbero in termini di controllo e riscossione (si pensi al caso del Totocalcio con migliaia di probabili vincitori).

È palese come la soluzione di assoggettare ad imposta un limitato numero di soggetti consente una più agevole attività di controllo e riscossione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Ciò è ancor più vero se si tiene presente che il concreto svolgimento delle scommesse a totalizzatore avviene mediante l'utilizzo di sistemi informatici che consentono il continuo e costante monitoraggio delle operazioni di gioco da parte dell'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza, anche la raccolta delle scommesse è monitorata in tempo reale di talché lo Stato è nelle condizioni di conoscere all'istante l'ammontare delle somme raccolte.

A ciò si aggiungano gli innegabili aspetti positivi legati agli obblighi di garanzia cui sono tenuti i gestori. Infatti, tra gli obblighi cui sono sottoposti i concessionari dei giochi pubblici risultano anche le polizze fideiussorie che devono obbligatoriamente presentare all'Amministrazione finanziaria a garanzia, tra l'altro, del corretto versamento dell'imposta unica.

Il sistema così congeniato non pare violare il principio costituzionale della capacità contributiva, se non fosse altro per il fatto che il meccanismo impositivo è congeniato in modo da assicurare che il sacrificio economico venga sopportato dall'effettivo portatore della capacità economica: il vincitore[375].

Individuato il presupposto dell'imposta e la capacità contributiva colpita dall'imposta è utile stabilirne l'esatta qualificazione. A tal proposito, se non vi sono dubbi sul fatto che l'imposta unica applicabile alle scommesse a

[375] SCHIAVOLIN R., *Il collegamento soggettivo,* in op. cit., p. 281, osserva che a fondamento di taluni prelievi, la capacità contributiva può consistere nella possibilità di spostare il peso economico su altri soggetti o addirittura di avvalersi della ricchezza altrui per il pagamento.

totalizzatore rappresenta un'imposta sul reddito, l'imposta applicabile alle scommesse a quota fissa è di incerta qualificazione, presentando in realtà caratteristiche peculiari sue proprie, riconducibili a un concetto di capacità contributiva intesa essenzialmente come capacità economica potenziale. Tuttavia, per le osservazioni innanzi riportate si esclude che il tributo si collochi tra le imposte sui consumi ravvedendosi tutt'al più un'imposta sulle vendite o sull'attività.

9.1.3. L'organizzazione e l'esercizio di una particolare categoria di "giochi pubblici".

Una volta individuato il presupposto dell'imposta, al fine di completare l'indagine, è indispensabile approfondirne l'esame onde svelarne le caratteristiche essenziali.

È stato autorevolmente[376] sostenuto come l'elemento oggettivo del presupposto può essere delimitato anche da elementi soggettivi che da un lato sono essenziali per la realizzazione del presupposto e dall'altra non si riferiscono ai soggetti che manifestano la capacità contributiva.

Ciò è concretamente avvenuto nell'imposta unica dove l'elemento oggettivo del presupposto di fatto del tributo è connotato da un elemento soggettivo: l'organizzazione e l'esercizio.

Orbene, per completare l'analisi del presupposto dell'imposta è indispensabile rivolgere l'indagine su tale ulteriore elemento costitutivo del presupposto.

Innanzitutto, bisogna sempre tener presente che il tributo *de quo* s'inserisce in una più ampia disciplina di carattere pubblicistico, in cui l'esercizio dei giochi è soggetto ad una più generale riserva statuale e dove le attività di gioco oltreché minuziosamente regolamentate dalle autorità sono soggette a concessione. Questa consente materialmente al concessionario di esercitare e gestire un servizio pubblico (qual è quello del gioco pubblico) sotto il controllo delle autorità concedenti.

[376] GALLO F., *L'imposta sulle assicurazioni*, op. cit., p. 208

Il rilascio delle concessioni e subordinato alla sussistenza di una serie di requisiti (esplicitamente indicati negli stessi bandi svolti per l'assegnazione delle concessioni) che richiedono l'esistenza di un'appropriata organizzazione idonea all'esercizio dei giochi.

È in quest'ambito che si inserisce l'imposta unica, il cui presupposto di fatto non poteva non tener conto di una tale situazione e dove l'obiettivo è quello di colpire proprio l'esercizio di tali attività, in cui l'elemento organizzativo è imprescindibile per la sua concreta realizzazione.

Ecco come l'imposta unica si aggiunge ed adatta coerentemente alla disciplina che regola il fenomeno dei giochi trattandone l'aspetto tributario.

Premesso ciò veniamo all'analisi del presupposto.

Esso è stato individuato nell'organizzazione e nell'esercizio dei concorsi pronostici e delle scommesse di qualunque tipo.

Ad una prima lettura delle disposizioni normative è possibile svolgere una prima considerazione: ai fini dell'applicazione dell'imposta unica è indispensabile che si realizzi l'organizzazione e l'esercizio (profilo soggettivo) di un gioco d'abilità o di una scommessa – qui intesa in senso lato comprensiva dei concorsi pronostici[377] - di qualunque tipo (profilo oggettivo), relativa a qualunque evento, anche se svolto all'estero, e che venga accettata nel territorio dello Stato (profilo territoriale)[378].

Riguardo al profilo soggettivo la legge d'imposta non offre esplicitamente criteri idonei a individuare i caratteri dell'organizzazione.

Tuttavia, la legge nell'individuare i soggetti passivi in coloro che "gestiscono" le scommesse utilizza un termine che nelle sue varie accezioni

[377] In tal senso depone, altresì, la denominazione dell'imposta quale "imposta unica sulle scommesse" generalmente utilizzata nella prassi discorsiva. Non ultimo, nel contesto delle disposizioni emanate nell'ambito della Comunicazione n. 2 del 7 giugno 2012, l'AAMS parla spesso di imposta unica sulle scommesse.

[378] In tal senso recita l'art. 1, comma 2, lettera b), della legge delega 2 agosto 1998, n. 288 (sulla base del quale è stato emanato il D.Lgs. n. 504/98) «*… b) applicazione dell'imposta unica anche alle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero*».

richiama il senso di amministrare beni, affari, esercitare un'impresa o ordinare, dirigere[379].

A mio sommesso parere un sussidio determinante c'è offerto indirettamente dalle peculiarità dell'attività verso cui l'organizzazione è rivolta. L'organizzazione delle scommesse richiede lo svolgimento di un nucleo indispensabile di operazioni:

- l'elaborazione di un modello matematico-probabilistico che assegni le diverse quote attinenti le scommesse a quote fisse;
- la predisposizione di una rete fisica o virtuale che raccolga le scommesse e le depositi;
- l'individuazione dei vincitori ed il loro pagamento;
- costante monitoraggio delle giocate al fine di evitare eventuali frodi o apportare le giuste modificazioni delle quote onde evitare perdite;
- una solidità finanziaria e patrimoniale in grado di sostenere eventuali perdite.

Tutto ciò rende indispensabile che l'organizzazione abbia una portata apprezzabile nell'esercizio dell'attività, che non deve risolversi in un'opera puramente personale del soggetto.

Quindi, la sussistenza di un idoneo apparato organizzativo è necessariamente richiesto dalla natura stessa dell'attività cui essa è rivolta caratterizzata da composite e complesse operazioni.

La presenza dell'organizzazione non implica necessariamente che il soggetto sia anche titolare degli strumenti o dei beni organizzati

A ciò si aggiunga il fatto che la disciplina si perita indirettamente di fornire specifiche disposizioni normative per discernere l'assenza o la presenza degli indispensabili elementi dell'organizzazione. Infatti, solo se si tiene conto del fatto che il rilascio delle concessioni è subordinato allo

[379] La voce gestire nel vocabolario BATTAGLIA S., *Grande dizionario della lingua italiana,* Torino, 1970, p. 710, riporta i seguenti significati: *1. amministrare beni, affari, interessi per conto proprio o altrui; esercitare un'impresa, un servizio. 2. Ordinare, dirigere*.

svolgimento di apposite gare ad evidenza pubblica, nell'ambito delle quali sono tassativamente indicati i requisiti che i partecipanti debbono inderogabilmente avere, allora si comprende come sia impossibile che il gestore non abbia una propria organizzazione.

Ora, se si considera che l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa è facile comprendere come tra i requisiti indispensabili per l'assegnazione delle concessioni sia presente pressoché costantemente l'obbligo di costituirsi come società di capitali.

Quindi, l'attività economica sottesa al gioco pubblico richiede imprescindibilmente la sussistenza di un'organizzazione.

In considerazione della natura intrinseca alle scommesse non può a priori scartarsi l'ipotesi che l'organizzazione richiesta sia unicamente quella che persegue uno scopo di lucro, inteso nella sua essenza oggettiva come attività astrattamente lucrativa e distinto dall'animo che in concreto può motivare l'organizzatore. Lo scopo di lucro è insito nello stesso concetto di scommessa.

Venendo all'esercizio dell'attività riservata si deve innanzitutto rilevare come esso si concreti nello svolgimento di una particolare attività soggetta a riserva statale. È stato posto in luce come in generale l'attività consista *nell'insieme di atti coordinati o unificati sul piano funzionale dalla unicità dello scopo*. L'attività tenuta presente dal legislatore è in questi casi un'attività ripetitiva di singole operazioni, per cui è implicito che nell'attività debba essere presente il carattere della professionalità[380], intesa come stabilità e non occasionalità dell'attività. Tale requisito comporta l'irrilevanza ai fini dell'imposta di operazioni semplici ed occasionali. Occorre però fare una precisazione. Il carattere della professionalità sussiste per quelle attività incanalate nelle ordinarie procedure amministrative assumendo una consistenza man mano più blanda per quelle attività svolte illecitamente.

[380] La sussistenza del carattere è peraltro implicito nel fatto che l'esercizio delle scommesse è ammesso per i soggetti con stringenti requisiti strutturali ed organizzativi.

A mio sommesso parere l'espressione organizzazione ed esercizio delle scommesse deve essere intesa nel senso di gestire le scommesse utilizzando un complesso organico di persone e cose, in quanto la norma contempla non qualsiasi esercizio di scommesse, bensì le c.d. "scommesse organizzate" ovvero soltanto quelle attività svolte in forma organizzata e dirette al pubblico, e cioè accompagnate da una predisposizione di uomini e mezzi stabilmente rivolta all'esplicazione dell'attività. Per organizzazione deve intendersi la predisposizione sistematica di un complesso di persone o di mezzi apprestati ed utilizzati per l'esercizio dei giochi pubblici. È chiaro che ancorché si presupponi l'unione di più soggetti che gestiscono il gioco, è ipotizzabile il caso residuale di una persona che riesca a mantenere l'organizzazione con il solo ausilio di pochi mezzi.

Infatti, logicamente non si può annoverare nell'esercizio dell'attività riservata lo svolgimento di una scommessa fra un ristretto numero di persone se non in presenza di casi che quantomeno denotino una predisposizione acquisita alla ripetizione dell'attività, che nel nostro caso può ben essere evidenziata dall'ampiezza dell'ambito territoriale in cui è svolta e dalla destinazione ad un pubblico potenzialmente vasto. Di contro, si ritiene che la durevolezza e stabilità dell'attività si possano anche rinvenire nel compimento di una singola scommessa che presenti quella complessità tale da esigere l'impiego di una minima organizzazione per un periodo apprezzabile di tempo.

In quest'ultimo caso si potrebbe ravvisare l'esercizio della scommessa legata ad un unico episodio. Si ritiene che anche con riferimento ad un unico episodio sia possibile rinvenire gli estremi per l'imposizione se la gestione del gioco mantenga quelle caratteristiche tali per essere annoverata tra i "giochi organizzati". In tal caso, i caratteri dell'abitualità e sistematicità sembrano quasi perdere la loro significativa rilevanza mettendone in serio dubbio l'essenzialità che peraltro non è legislativamente richiesta. Facendo un parallelismo con il medesimo requisito richiesto dalla normativa sulle imposte dirette si potrebbe quasi dire che un'unica scommessa può dare vita ad un esercizio abituale quando presenti una notevole rilevanza economica

e, soprattutto, comporti una molteplicità di operazioni per la sua realizzazione. Tuttavia, si ribadisce come il requisito della professionalità non sia richiesto dal dato positivo , quindi, sia dubbia la sua essenzialità.

L'esercizio delle attività riservata richiama le problematiche collegate al suo inizio e alla sua fine. Di talché bisogna tener presente che la fattispecie considerata rileva anche per tutta una serie di adempimenti formali incombenti su chi intraprende l'esercizio dell'attività riservata.

Sulla struttura dell'elemento oggettivo della fattispecie tributaria è intervenuto da ultimo il legislatore con la disposizione di cui all'art. 1, comma 66, lett. a) della L. n. 220/10[381].

L'intervento normativo è dichiaratamente di natura interpretativa e non innovativa, formalmente teso a chiarire, seppure ve ne fosse stato bisogno, la struttura del presupposto di fatto secondo la logica costruttiva del tributo[382]. Al fine di comprendere la sostanza dell'intervento bisogna tener presente che il tributo *de quo* s'inserisce in una più ampia disciplina di carattere pubblicistico, in cui l'esercizio dei giochi è soggetto ad una più generale riserva statuale e dove le attività di gioco oltreché minuziosamente regolamentate dalle autorità sono soggette a concessione. Questa consente al concessionario di esercitare e gestire un servizio pubblico (qual è quello del gioco pubblico) sotto il controllo delle autorità concedenti. Il rilascio delle concessioni e subordinato alla sussistenza di una serie di requisiti (esplicitamente indicati negli stessi bandi svolti per l'assegnazione delle concessioni) che richiedono l'esistenza di un'appropriata organizzazione idonea all'esercizio dei giochi.

---

[381] L'art. 1, comma 66, lettera a) della legge 13 dicembre 2010, n. 220 recita testualmente: «*Ferma restando l'obbligatorietà, ai sensi della legislazione vigente, di licenze, autorizzazioni e concessioni nazionali per l'esercizio dei concorsi pronostici e delle scommesse, e conseguentemente l'immediata chiusura dell'esercizio nel caso in cui il relativo titolare ovvero esercente risulti sprovvisto di tali titoli abilitativi, ai soli fini tributari:*

a) l'articolo 1 del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, si interpreta 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 dal Ministero dell'economia e delle finanze-Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato»

[382] Nel prosieguo si avrà modo vedere come l'intervento normativo si inserisca in un più progetto a più ampio respiro finalizzato a colpire i centri di elaborazione dati collegati con bookmakers esteri.

In tale contesto emerge l'apparente contrasto tra l'art. 1 che stabilisce come l'imposta sia dovuta con riferimento a determinate scommesse svolte nel rispetto della normativa settoriale (compresa la titolarità del titolo abilitativo) e l'art. 3 del predetto decreto che annovera tra i soggetti passivi anche coloro che svolgono l'attività riservata in contrasto con la normativa pubblicistica ed in particolare in assenza della concessione[383].

Tale contrasto viene di fatto risolto dalla citata norma interpretativa che dispone l'applicazione dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse anche alla la raccolta del gioco che avvenga in assenza ovvero in caso di inefficacia della concessione rilasciata dall'AAMS. In tal modo si è attribuita valenza positiva all'attività obiettiva posta in essere, ancorché formalmente illecita, scindendo la qualifica soggettiva dal nesso di collegamento funzionale tra la concessione e l'esercizio e l'organizzazione dell'attività fiscalmente rilevante posta in essere[384].

È interessante notare che l'apparente contrasto tra le norme sia stato creato dal legislatore delegato al momento dell'emanazione del D.Lgs. n. 504/98. Infatti, il legislatore delegante nella corrispondente legge delega disponeva l'applicazione dell'imposta unica alle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero senza fare alcun riferimento alla normativa pubblicistica. È il legislatore delegato che inopportunamente e fuori dai criteri direttivi richiama le regole pubblicistiche nel momento in cui individua l'ambito operativo del tributo.

In ultimo mi piace ricordare che l'assenza della prescritta concessione potrebbe avere interessanti risvolti sotto un profilo civilistico. Infatti, seguendo una parte della dottrina civilistica, qualora la tipologia di gioco o scommessa non rientri sotto l'egida dell'art. 1934 c.c. l'eventuale mancanza

[383] Il riferimento a generici provvedimenti di autorizzazione nel confezionamento del messaggio normativo è invalso nel disciplina tributaria. Per esempio, con l'avvento della nuova disciplina sugli spettacoli l'allora art. 2 del D.P.R. n. 640 svincolò la debenza del tributo dalla titolarità dell'autorizzazione di polizia, stabilendo essere l'imposta dovuta dagli esercenti, dagli impresari e da coloro che comunque organizzano, anche senza licenza di pubblica sicurezza, gli spettacoli e le altre attività, nonché da coloro che esercitano case da gioco o accettano scommesse.

[384] Un'analoga disciplina è contenuta, con le sue specificità, nelle disposizioni sul PREU.

dell'apposita autorizzazione espone l'organizzatore alle azioni civili dei giocatori che in tal caso possono pretendere la ripetizione delle poste giocate.

9.1.4. (Segue) Tipologia di giochi soggetti all'imposta unica.

Tra gli elementi costitutivi del presupposto di fatto del tributo vanno annoverati le diverse tipologie di giochi e scommesse. È interessante preliminarmente notare come man mano negli anni l'ambito di applicazione dell'imposta unica si sia allargato includendo particolari forme di gioco inizialmente escluse.

Inizialmente il prelievo tributario interessava unicamente i giochi di abilità e i concorsi pronostici. Successivamente, con l'avvento nel panorama nazionale delle scommesse sportive, il legislatore tributario ha esteso all'intero comparto delle scommesse l'applicazione del tributo.

Oggigiorno si assiste ad una costante crescita dell'ambito di applicazione dell'imposta unica che man mano ingloba nella propria sfera operativa varie tipologie di gioco o scommessa che vanno nascendo soprattutto in virtù dell'evoluzione tecnologica.

Coerentemente con l'instabilità delle formule di gioco afferenti il fenomeno ludico l'enunciato prescrittivo di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 504/98 adotta una terminologia talmente ampia nel suo significato che rende, nella sostanza, particolarmente vasta l'orbita del tributo. Il ricorso all'espressione "*scommesse di qualunque tipo*", è giustificato dalla continua evoluzione, anche tecnologica, delle diverse forme di scommessa. Tuttavia, la vaghezza ed indeterminatezza dell'espressione impone una delicata ricerca, in sede interpretativa, delle fattispecie da ricondurre a tassazione. La formula attrattiva dell'imposta a me sembra **incontri limiti solamente nel concetto stesso di scommessa**, oltre che nell'onerosità della stessa.

Sul **concetto di scommessa** si richiamano integralmente le conclusioni cui sono pervenuti gli scienziati di diritto civile, per i quali deve intendersi per scommessa la reciproca promessa di eseguire una determinata

prestazione di contenuto patrimoniale a favore di colui o di coloro che avranno formulato il pronostico o comunque indicato la soluzione esatta indipendentemente dalla natura dell'evento[385] ovvero quel contratto col quale le parti, assumendo reciprocamente il rischio dell'esito di un gioco o dell'esattezza di una loro opinione, si obbligano l'una verso l'altra a pagare la posta pattuita nel caso in cui l'esito si verifica in modo sfavorevole, oppure l'affermata opinione risulti sbagliata[386].

Il dato normativo non sembra si possa discostare dalle definizioni proposte dagli scienziati civilistici. Ad avvalorare l'assunto sovviene la ricognizione normativa (appresso esposta) dei giochi e le scommesse specificamente assoggettate dal legislatore all'imposta unica. Infatti, esaminando le norme che espressamente assoggettano una determinata tipologie di gioco o scommessa all'imposta unica si rinvengono facilmente i caratteri delle scommesse così come definite. A tal riguardo, la norma principe di cui all'art. 1 del D.L.gs. n. 496/48 considera giuridicamente rilevanti solamente i 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. Ora è evidente come si possa tranquillamente sussumere tale fattispecie nella definizione di cui sopra.

In definitiva, la scommessa rilevante ai fini tributari è caratterizzata dall'attribuzione di una possibilità di guadagno agli scommettitori a fronte del rischio di dover corrispondere le relative vincite[387].

Alla luce di quanto sopra esposto, in assenza di limiti e condizioni espresse, l'ampia formula legislativa consente di annettere nella sfera applicativa del tributo qualsiasi formula di scommessa così come sopra intesa.

---

385 BUTTARO L., *Giuoco – I) Giuoco e scommessa*, op. cit., p.2.

386 VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa*, op. cit., p. 41.

387 In tal modo si esprime, con riferimento alle scommesse rilevanti ai fini IVA, la Corte di Giustizia Europea nella sentenza del 14 luglio 2011, causa C-464/10

Tuttavia, è d'obbligo rilevare che un limite implicito potrebbe desumersi analizzando il contesto in cui ha avuto origine l'estensione apportata in sede di legge delega. Infatti, non può tacersi il fatto che l'estensione oggettiva apportata in sede di legge delega n. 288/98 è successiva in ordine temporale a precedenti interventi legislativi volti allo stesso obiettivo:

- con l'art. 3, comma 81 della L. n. 662/96 viene stabilita l'estensione dell'imposta unica alle scommesse a totalizzatore o a libro o di qualunque altro genere, relative alle corse dei cavalli;
- con l'art. 3, comma 231 della L. n. 549/95 anche le scommesse sportive al pari di quelle ippiche vengono assoggettate all''imposta unica.

Quindi, considerato che:

- a partire dall'anno 1997 è stata disposta l'applicazione alle scommesse sportive ed ippiche dell'imposta unica;
- la legge delega n. 288/98 si è occupata del riordino dell'imposta unica parallelamente a quello dell'imposta sugli spettacoli, nel cui ambito applicativo, precedentemente al riordino, rientravano le scommesse ippiche;
- l'intenzione implicita del legislatore delegante, così come percepibile dal contesto generale, era quella di "colpire" appunto le scommesse sportive e non ed ippiche così come disciplinate dalla regolamentazione amministrativa. In particolare, dal contesto normativo all'ora vigente si ritiene che il legislatore delegante abbia voluto far riferimento alle scommesse disciplinate dai decreti nn. 169/98 e 278/99 relativi rispettivamente alle scommesse ippiche ed alle scommesse sportive e non;
- la prassi si è sempre e costantemente riferita al termine scommesse intendendo quelle sportive e non ed ippiche così come previste e disciplinate dalla legislazione amministrativistica,

si ritiene senza ombra di dubbio che il termine scommesse mantenga il significato civilistico sopra espresso, ma che ai fini impositivi, non senza

qualche perplessità, occorra fare riferimento alle tipologie regolamentate dai decreti nn. 169/98 e 278/99 oltreché al decreto n. 111/06 che modifica parzialmente il n. 278/99.

In pratica, sembrerebbe che il significato ottenibile da un'interpretazione del dato letterale contrasti con l'intenzione del legislatore delegante. Comunque, nonostante sia stato da tutti implicitamente accolta una ricostruzione di scommessa influenzata dalla tipologia dell'evento cui si riferisce, ritengo, sommessamente, che in ragione dell'incoerenze ed illogicità di una tale ricostruzione, al termine scommessa vada riconsegnato il suo più ampio e comune significato anche in virtù del tenore letterale della norma[388].

Oltre al concetto di scommessa l'ulteriore limite va ricercato nell'onerosità. Questa rappresenta un requisito indispensabile, letteralmente richiesto dalla norma cardine, l'art. 1 del D.Lgs. n. 496/98, la quale nell'indicare la tipologia di giochi e scommesse giuridicamente rilevanti richiama quelli per i quali *si corrisponda una ricompensa di qualsiasi natura e per la cui partecipazione sia richiesto il pagamento di una posta in denaro.*

Dalla definizione enucleata dagli scienziati di diritto civile emerge un ulteriore dato: **i concorsi pronostici**[389] cui si riferisce l'art. 1 del D.L.gs. n. 504/98 non rappresentano altro che una *species* del *genus* scommesse. Pertanto, la sua inclusione nella proposizione normativa appare superflua rappresentando oggigiorno un relitto storico. La sua presenza nell'enunciato prescrittivo è dovuto a ragioni prettamente storiche. Infatti, l'imposta unica nasce come "imposta sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici" per colpire, appunto, una ben determinata cerchia di giochi e scommesse diffuse

[388] L'art. 1, comma 2, lett. b) della L. n. 288/98 recita testualmente: «**applicazione dell'imposta unica** anche **alle scommesse** accettate nel territorio italiano **di qualunque tipo e relative a qualunque evento**, anche se svolto all'estero».

[389] Essa rappresenta una speciale forma di scommessa sull'esito di competizioni sportive caratterizzata dal fatto che in tal caso la vincita dipende dall'avere esattamente previsto il risultato non già di un'unica competizione, ma di tutte quelle cui il concorso si riferisce e che sono indicate nella scheda di partecipazione, sicchè si tratta di scommesse plurime (BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p. 218).

a quel tempo: i concorsi pronostici[390]. Sarebbe stato più corretto mantenere la locuzione riferita ai giochi di abilità, per la cui scomparsa non si comprendono le ragioni, tanto più che nella legge delega n. 288/98 per il riordino dell'imposta unica non è prevista alcuna eliminazione di tale tipologia di gioco dal novero delle situazioni assoggettate al tributo. Non a caso, con il D.L. n. 223/06 è stato disposto - coerentemente con la precedente normativa ma in palese contrasto letterale con la nuova formulazione della denominazione - che i giochi di abilità a distanza con vincita in denaro sono soggetti all'imposta unica.

Ad ogni buon conto, visto l'espresso utilizzo del termine è opportuno svolgere qualche ulteriore considerazione. Premesso che i concorsi pronostici rientrano nel novero delle scommesse, una delle caratteristiche che li contraddistingue è la previsione di un insieme di eventi, attinenti anche a fatti che si verificano in più giorni, oggetto del pronostico del partecipante al gioco. Quindi, a differenza della scommessa semplici in cui unico è l'evento pronosticabile, nei concorsi pronostici abbiamo un insieme di eventi pronosticabili[391].

Alle scommesse espressamente previste dal D.Lgs. n. 504/98 si aggiungono ulteriori forme di gioco assoggettati all'imposta unica in virtù di specifiche disposizioni normative:

- **i giochi di abilità a distanza con vincita in denaro**. La caratteristica che contraddistingue tale tipologia di gioco è stata dal legislatore individuata nel fatto che il risultato dipende, in misura prevalente rispetto all'elemento aleatorio, dall'abilità[392] dei giocatori[393];

[390] Non si dimentichi che le scommesse sportive così come oggi conosciute all'epoca non esistevano, essendo per lo più diffusi concorsi pronostici quali il Totocalcio, Totip ed EnaLotto.

[391] Ai sensi dell'art. 2 del Decreto del 19 giugno 2003, n. 179 "*Regolamento recante la disciplina dei concorsi pronostici su base sportiva*" *l'oggetto dei concorsi pronostici consiste nell'esprimere il pronostico sugli eventi sportivi previsti dallo specifico concorso pronostici*

[392] Tra i giochi di abilità occorre ricondurre la categoria "skill games puri" che sono giochi nei quali l'esito della partita è determinato esclusivamente dall'abilità fisica del giocatore (come basso tempo di reazione o destrezza) o abilità mentale (capacità logiche e di strategia, conoscenze di cultura generale), caratterizzati, quindi, dalla natura "sociale" e dalla "pura abilità" dei giocatori. Ai soli fini della certificazione, sono considerati " skill games puri" quei giochi in cui:

- tutti i giocatori in una stessa partita affrontano la medesima difficoltà (livello) di gioco nella medesima versione di gioco;

- **i giochi di sorte a quota fissa ed i giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo**. Per i giochi di sorte a quota fissa si intende normativamente ciascun gioco a distanza a solitario[394] 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[395]. Entrambi le categorie di gioco sono accomunate dal ruolo fondamentale che svolge la casualità o sorte. In tali forme di gioco il risultato dipende prioritariamente dalla sorte rispetto all'abilità, purtuttavia, ai fini di tutela del giocatore viene normativamente stabilità una percentuale di ritorno al giocatore delle somme giocate[396];

  Entrambe le tipologie di gioco si differenziano dalle scommesse così come in precedenza intese in virtù del fatto che in questo caso vi è una partecipazione diretta del giocatore al verificarsi dell'evento oggetto di "scommessa". Tali considerazioni sono in assonanza con la dottrina

---

- qualsiasi fattore casuale, quale la selezione dei simboli di gioco, è largamente ininfluente ai fini della determinazione dell'esito finale;
- al fine di garantire "sfide corrette ed eque", vengono abbinati giocatori di livello equivalente dal punto di vista dell'abilità nel gioco;
- il diritto di partecipazione è non superiore a venti euro.

[393] Ai sensi dell'art. 38, comma 1, lett. b), del D.L. n. 223/06, i giochi di carte di qualsiasi tipo, qualora siano organizzati sotto forma di torneo e nel caso in cui la posta di gioco sia costituita esclusivamente dalla sola quota di iscrizione, sono considerati giochi di abilità.

[394] Per gioco a solitario si intende la modalità di gioco nella quale partecipa al gioco il singolo giocatore e le vincite sono assegnate sulla base dei risultati ottenuti dal giocatore stesso contro il banco tenuto dal concessionario (Decreto direttoriale n. 2011/666).

[395] Ivi sono comprese le simulazioni a video di dispositive a rulli ossia le slot machine online

[396] Ai sensi del decreto direttoriale n. 2012/779 La percentuale di ritorno al giocatore (%RTP) per ciascun gioco deve essere conforme ai seguenti requisiti minimi:

- per i giochi di abilità e di carte in forma di torneo, la %RTP deve essere non inferiore all'80% delle somme raccolte al netto dei jackpot;
- per i giochi di sorte a quota fissa con vincite in denaro, la %RTP totale, inclusiva anche della %RTP delle fasi secondarie di gioco, deve essere non inferiore al 90% delle somme raccolte al netto dei jackpot;
- per i giochi di carte tra più giocatori in forma diversa dal torneo, la %RTP deve essere non inferiore al 90% delle somme raccolte al netto dei jackpot;
- per i giochi di carte "in solitario", la %RTP di un giocatore che segue una strategia di gioco perfetta, deve essere non inferiore al 90% delle somme raccolte al netto dei jackpot.

Per i giochi di sorte a quota fissa e giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo con una componente di abilità, la %RTP calcolata deve basarsi sulla cosiddetta "Strategia del giocatore perfetto" oppure sulla strategia ad essa più vicina. Tale strategia deve inoltre essere plausibilmente alla portata del giocatore per garantire condizioni eque.

civilistica che distingue il gioco dalla scommessa in virtù della partecipazione o meno dei giocatori alla produzione dell'evento al cui verificarsi è subordinata l'attribuzione della prestazione[397];

- le **scommesse a distanza a quota fissa con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori.** Si tratta nel del ben noto "betting exchange". Detta modalità si sostanzia nella possibilità conferita ai giocatori di "bancare" direttamente le scommesse, con ciò assumendo le funzioni tipiche di *bookmaker*, con relativa assunzione dell'intero rischio derivante dalla attività di scommesse e lasciando all'operatore il semplice compito di consentire che l'operazione abbia luogo sulla piattaforma di gioco del concessionario. Segnatamente questo tipo di scommesse permette ai giocatori sia di piazzare una normale scommesse, sia di fare da banco, ovvero di accettare la puntata di un altro utente, decidendo a quale quota "bancare" l'evento. Tale previsione rappresenta una novità per il mercato italiano dei giochi e per l'ordinamento nazionale, in quanto l'attività di banco delle scommesse, proprio in ragione dei delicati profili che implica, attinenti anche alla tutela della sicurezza e dell'ordine pubblico, è stata esclusivamente riservata all'operatore di gioco;
- **scommesse a quota fissa e a totalizzatore su simulazioni di eventi.** Trattasi di scommesse in cui gli esiti delle simulazioni sugli eventi sono determinati in modo principale dal caso[398];
- **poker sportivo non a distanza**. Trattasi del noto gioco di carte.

Dalla ricognizione normativa degli ulteriori giochi e scommesse espressamente assoggettati all'imposta unica e non contemplati nel D.Lgs. n. 504/98, non sembrano emergere ulteriori caratteri rispetto al significato sopra attribuito al termine scommessa, di contro riaffiorano i giochi di abilità tra le fattispecie soggette all'imposta. L'esclusione, nell'ambito del riordino dell'imposta unica, del termine "giochi di abilità" dalla

[397] BUTTARO L., *Giuoco – I) Giuoco e scommessa*, op. cit., p. 2.
[398] Art. 1, comma 88, lett. c) della L. n. 296/06

denominazione dell'imposta unica[399] oltreché illegittima, a questo punto appare fin troppo affrettata.

Anche per il termine giochi si richiamano le conclusioni cui sono pervenuti una consistente parte degli gli scienziati di diritto civile per cui si ha gioco ogni qual volta le parti convengono di effettuare una gara o una partita e l'assunzione di obbligazioni pecuniarie costituisce solo una delle pattuizioni di un rapporto di contenuto più ampio, dato che i giocatori devono partecipare alla produzione dell'evento, al cui verificarsi è subordinata l'attribuzione della prestazione[400].

Tralasciando le differenze per lo più di ordine descrittivo tra gioco e scommessa così come illustrate dalla dottrina civilistica[401], le caratteristiche dei giochi e delle scommesse tributariamente rilevanti sono da rinvenire:

- nella previsione di una ricompensa di qualsiasi natura a favore di coloro che avranno formulato il pronostico esatto o la soluzione esatta di un evento a cui partecipano o meno direttamente;
- nel pagamento di una posta in denaro per partecipazione al gioco o scommessa;
- nella previsione di una riserva statuale dell'attività con tutte le conseguenze in termine di regolamentazione, controllo, vigilanza e sanzioni;
- nel fatto di essere rivolti ad un pubblico indistinto e potenzialmente vasto.

Illustrati i caratteri generali del profilo oggettivo del presupposto d'imposta si passa ora alla ricognizione dei giochi e delle scommesse che attualmente sono legislativamente ricompresi nella sfera applicativa del tributo:

---

[399] In contrapposizione al titolo del D.Lgs. n. 504/98 "Riordino dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, a norma dell'articolo 1, comma 2, della legge 3 agosto 1998, n. 288" l'imposta *de quo* si applica anche a vari tipologie di gioco.

[400] BUTTARO L., *Giuoco – I) Giuoco e scommessa*, op. cit., p. 2.

[401] Per una disamina delle differenze si rinvia all'apposito paragrafo.

- **concorsi pronostici**. Come è stato ripetutamente esposto in precedenza, i concorsi pronostici costituiscono un tipo di scommessa organizzata che utilizza il sistema del totalizzatore. Quest'ultimo rappresenta il fondo comune costituito dagli importi delle singole scommesse che vi confluiscono il quale, una volta che si verificherà l'evento, sarà ripartito tra i vincitori al netto delle spese di organizzazione, dell'utile del gestore e degli oneri fiscali. A fronte di una disciplina generale dei concorsi pronostici, è prevista una specifica regolamentazione dei singoli concorsi pronostici (Totocalcio, Totip ecc.) che, tuttavia, non mutano la struttura del negozio giuridico (contratto plurilaterale) [402]. Al momento risultano istituiti i seguenti concorsi pronostici:
  - ✓ su eventi sportivi: Totocalcio, Il9, Totogol, +Gol;
  - ✓ sulle corse ai cavalli: V7;
- **scommesse sportive, diverse dalle corse ai cavalli, e non sportive a totalizzatore**. Valgono le stesse considerazioni svolte per i concorsi pronostici i quali nella sostanza non sono altro che scommesse a totalizzatore. Al momento risultano istituite le seguenti scommesse a totalizzatore: Formula 101, Big Match, Big Race;
- **scommesse sportive, diverse dalle corse ai cavalli, e non sportive a quota fissa**. Strutturate secondo il tipo di fascia di contratti bilaterali in cui il partecipante conosce l'ammontare dell'eventuale vincita ed il gestore interviene attivamente, rivestendo il ruolo di scommettitore ed accollandosi il rischio dell'operazione. Le scommesse hanno per oggetto avvenimenti sportivi, diversi dalle corse dei cavalli, ed avvenimenti non sportivi, individuati da AAMS;
- **scommesse ippiche a totalizzatore e a quota fissa**. Valgono le stesse considerazioni svolte per le corrispondenti scommesse sportive. Al momento risultano istituite le seguenti scommesse:
  - ✓ a totalizzatore: Ippica nazionale, Ippica internazionale;

[402] Con riguardo al contratto plurilaterale oltre a rinviare a quanto già detto negli appositi paragrafi si veda BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in op. cit., p. 43 ss..

✓ a quota fissa: la tipologia di gioco è denominata “vincente e piazzato”;

- **giochi di abilità a distanza con vincita in denaro**;
- **giochi di sorte a quota fissa e di giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo**;
- **scommesse a distanza a quota fissa con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori.** Gli avvenimenti oggetto di scommessa sono gli stessi previsti dalla disciplina delle scommesse sportive a quota fissa ai sensi del decreto del Ministro dell’economia e finanze 1 marzo 2006, n. 111;
- **scommesse a quota fissa e a totalizzatore su simulazioni di eventi**[403]**.** In sostanza si potrà scommettere su eventi generati da un computer e si potrà puntare su partite di calcio, corse di cani o di cavalli e altro ancora. Per giocare servirà un collegamento a internet o un terminale nei punti gioco;
- **poker sportivo non a distanza.**

9.1.5. (Segue) Rapporti tra l’imposta unica e l’intero comparto ludico. Il caso dei giochi numerici a totalizzatore: possibili profili applicativi.

Nel precedente paragrafo è stato analizzato uno degli elementi costitutivi del presupposto del tributo: le scommesse, i giochi e i concorsi pronostici.

Ora, mi piacerebbe illustrare alcune delle conseguenze derivanti dalla corretta interpretazione del termine scommesse e concorsi pronostici.

Iniziamo dai concorsi pronostici. Attribuendo al termine in questione il suo significato comunemente inteso – che peraltro non pare messo in discussione dall’Amministrazione finanziaria – si giunge ad un risultato direi ovvio oltreché banale: a tutti i fenomeni ludici collocabili nel novero dei concorsi pronostici si applica l’imposta unica.

Di conseguenza, il tributo si rende applicabile anche per il concorso pronostico denominato “SuperEnalotto”.

[403] Art. 1, comma 88 della L. n. 296/06.

La natura di concorso pronostico è direttamente attribuita dal regolamento istitutivo del gioco[404].

Inoltre, la stessa modalità di gioco è conforme in tutto e per tutto con la definizione di concorso pronostici e delle scommesse in generale. Infatti, coerentemente all'oggetto dell'imposta unica il gioco del SuperEnalotto:

- prevede un insieme di eventi pronosticabili;
- è una tipologia di gioco per la quale si corrisponde una ricompensa e per la cui partecipazione è richiesto il pagamento di una posta in denaro, sono riservati allo Stato[405];
- è strutturato a mo' di scommessa a totalizzatore. Trattasi di un gioco di sorte basato sulla scelta di numeri da parte dei giocatori all'atto della giocata, ovvero sull'attribuzione alla giocata medesima di numeri determinati casualmente, per i quali una quota predeterminata delle poste di gioco è conferita ad un unico montepremi, avente una base di raccolta di ampiezza non inferiore a quella nazionale, e che prevedono altresì la ripartizione in parti uguali del montepremi tra le giocate vincenti appartenenti alla medesima categoria di premi;
- è rivolto ad un pubblico indistinto e potenzialmente vasto;
- è soggetto a riserva statuale.

Pertanto, si ritiene che al gioco del SuperEnalotto sia applicabile l'imposta unica prevista in via generale per i concorsi pronostici. A nulla valgono le probabili obiezioni per cui il gioco ha una sua normativa speciale. Infatti, l'attuale prelievo erariale è contenuto in una norma di carattere al più regolamentare che non può certamente derogare una prescrizione legislativa[406].

Ad avvalorare tali conclusioni soggiunge la disciplina tributaria di alcuni giochi ("Eurojackpot" e "Vinci per la vita-Win for life") che in ragione della

[404] D.M. del 9 luglio 1957 intitolato "Istituzione di un concorso pronostici abbinato al giuoco del Lotto".
[405] In tal senso art. 1 D.Lgs. n. 496/48.
[406] Decreto direttoriale n. 2009/21731.

comune struttura, al pari del SuperEnalotto, confluiscono nell'ampia categoria dei c.d. giochi numerici a totalizzatore.

Innanzitutto c'è da dire che la norma che prevede l'istituzione di tali forme di gioco ("Eurojackpot" e "Vinci per la vita-Win for life") prevede espressamente l'applicazione di un'imposta quantunque non utilizzi la locuzione "imposta unica sui concorsi pronostici" né indichi alcun riferimento normativo[407].

Purtuttavia, tenuto conto di quanto sopra esposto, si ritiene che l'utilizzo generico del termine "imposta" contenuto nell'art. 24, comma 40 del D.L. n. 98/11, vada riferito all'imposta unica a meno che non si voglia affermare l'esistenza di un ulteriore e distinto tributo speciale.

Ciò posto, la identicità strutturale dei giochi numerici a totalizzatore comporta inevitabilmente l'applicabilità al SuperEnalotto dello stesso modello impositivo: l'imposta unica.

Analoghe considerazioni vanno fatte per altri giochi quali il Lotto che va collocato nel novero delle scommesse[408]. Ciò comporterebbe la plausibilità di un'applicazione dell'imposta unica alle scommesse del Lotto non ravvisandosi alcuna contraddizione ma coerentemente e logicamente alla *ratio* sottesa all'imposta ed in senso negativo non potrebbe certamente addursi il fatto che ancorché il gioco venga gestito da soggetti privati di fatti il ruolo del "banco" è assunto dallo Stato ovvero dall'AAMS cui è da ultimo riferibile il rischio della scommessa. Infatti, la dottrina ha osservato come la

---

[407] L'art. 24, comma 40 del D.L. n. 98/11 recita testualmente: *Nell'ambito dei Giochi numerici a totalizzatore nazionale il Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato disciplina, con propri provvedimenti, le seguenti innovazioni:*

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 nonche' delle vincite, pari o superiori a 10 milioni di euro, non riscosse nei termini di decadenza previsti dal regolamento di gioco;*

b) modifiche al gioco Vinci per la vita-Win for life, di cui all'articolo 12, comma 1, lettera b), del decreto legge 28 aprile 2009, n. 39, convertito dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, mantenendo un montepremi pari al 65 per cento della raccolta e ***un imposta pari al 23 per cento della raccolta****.*

[408] VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa. La transazione,* op. cit., p. 157, considera il Lotto una figura di scommessa organizzata a struttura bilaterale. La stessa legge del 2 agosto 1982, n. 528, intitolata "*Ordinamento del gioco del Lotto e misure per il personale del Lotto*", ogni qualvolta si riferisce alla giocata effettuata dal giocatore utilizza il termine scommessa .

norma impositrice tributaria posta dallo Stato possa applicarsi anche allo Stato quale organizzazione[409].

9.1.6. Profili territoriali del presupposto.

Sotto il profilo territoriale[410] occorre prescindere dalla localizzazione sia dell'evento oggetto della scommessa che della sede dell'operatore economico che accetta la scommessa. Essenziale appare l'individuazione del luogo in cui si perfeziona il "contratto scommessa". A tal fine occorre richiamare la disciplina civilistica del contratto in oggetto distinguendo le scommesse raccolte presso i locali a ciò adibiti da quelle a distanza (scommesse on line).

Per quanto concerne le scommesse su rete fisica, l'art. 1, comma 2, lettera b) della legge delega n. 288/98 prevede l'*applicazione dell'imposta unica anche alle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero*.

Quindi, deve ritenersi effettuate in Italia le scommesse accettate presso qualunque locale – anche sprovvisto di apposita licenza – materialmente ubicato nel territorio nazionale.

In tal senso si è espressa la stessa comunicazione n. 2 del 7 giugno 2012 dell'AAMS che nello sposare la tesi, ne illustra la conformità sia alla disciplina propria della scommessa che rispetto ai principi generali che presiedono la disciplina del contratto. Tacendo d'altro, l'Amministrazione finanziaria rileva come per il codice civile il giocatore che effettua la puntata in un locale ubicato nel territorio italiano è quivi che riceve la relativa accettazione. Ciò a prescindere che il gestore sia ubicato all'estero in quanto ancorché la scommessa sia trasmessa telematicamente all'estero

[409] FANTOZZI A., *Il diritto tributario,* op. cit, p. 273. Anche per FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* op. cit., p. 143, se si supera la concezione del tributo come "manifestazione di sovranità, non vi sono ostacoli logico-giuridici ad ammettere che "soggetti passivi" del tributo possano essere anche lo stato od altri enti pubblici. **Con particolare riferimento ai monopoli fiscali FALSITTA G., *Manuale,* op. cit. p. 35, sostiene che l'azienda autonoma (AAMS) è il soggetto passivo**.

[410] Sulla territorialità in generale LUPI R., *Territorialità del tributo,* in *Enc. giu. Treccani,* XXXI, Roma, 1994.

da un intermediario del gestore straniero è nel territorio italiano che perviene l'accettazione documentata da apposito "scontrino" consegnato dall'intermediario nelle mani del giocatore.

Dalle scommesse su rete fisica vanno tenute distinte le c.d. scommesse on line o giochi a distanza[411]. In questo caso, il giocatore ha una diretta connessione con il gestore del gioco – è vietata l'interposizione di soggetti terzi.

Il gioco on line ruota attorno alla conclusione di un contratto telematico di gioco e all'apertura di un conto di gioco nominativo.

A questo punto occorre fare una breve panoramica sul perfezionamento e sul luogo di conclusione del contratto telematico.

Il contratto telematico non è altro che l'accordo negoziale stipulato mediante l'utilizzo dei sistemi telematici.

Con riguardo al momento di perfezionamento del contratto telematico occorre fare riferimento alle regole generali.

In virtù dei principi generali il contratto on line si considera concluso, ai sensi dell'art. 1326 c.c., nel momento in cui il proponente viene a conoscenza dell'accettazione dell'altra parte contraente.

Pertanto, al fine di determinare il momento in cui l'accettazione possa considerarsi giunta a conoscenza del proponente, l'art.1335 c.c., ha posto un'ulteriore regola, di tipo presuntivo in base alla quale la proposta e l'accettazione, al pari della loro revoca, «*si reputano conosciute nel momento in cui giungono all'indirizzo del destinatario, se questi non prova di essere stato, senza sua colpa, nell'impossibilità di averne notizia*».

Sul punto la dottrina ha evidenziato che tanto l'indirizzo email quanto l'indirizzo del sito web[412] debbono essere considerati indirizzo, ai sensi e

[411] Per una dettagliata disciplina si rinvia all'art. 24 della L. n. 88/09

[412] SOLDATI N., *Conclusione del contratto tra parti che sono l'una al cospetto dell'altra*, in Ventiquattroreavvocato, 2008, p. 38, il quale aggiunge che quando l'accettazione giunge all'indirizzo telematico del proponente trova applicazione la presunzione di conoscenza, così come prevede l'art.13,comma 3,del D.Lgs.n.70 del 2003.

per gli effetti dell'art. 1335 cod. civ.. Ciò determina l'operatività anche in queste ipotesi del principio della "presunzione di conoscenza".

In dottrina[413] è stato quindi asserito che:

- nei contratti conclusi tramite email l'accettazione è conoscibile quando è inviata all'indirizzo elettronico o del sito internet del destinatario. In tal caso contratto viene ritenuto concluso nel momento in cui «*l'impulso elettronico dell'accettante verrà registrato dal server del provider del proponente*»;
- nei contratti conclusi mediante il c.d. "point and click"[414] la conclusione *avviene nel momento in cui giunge al calcolatore del venditore l'impulso elettronico relativo alla ricezione del modulo prestampato compilato dall'acquirente, indipendentemente dal momento in cui viene "scaricata" la posta elettronica.*

Altro aspetto critico è il luogo di conclusione del contratto telematico.

Secondo la regola generale ricavabile dall'art. 1335 cod. civ. lo stesso va individuato laddove si trova il proponente nel momento in cui ha notizia dell'accettazione[415].

Ciò pone dei problemi legati alla mobilità insita negli strumenti elettronici. Si pensi al caso in cui un soggetto legga la posta elettronica o compili un form contrattuale presente su un sito tramite un portatile mentre è in viaggio. È chiaro che in questo caso sorgano problematiche complesse.

Tuttavia, la soluzione del problema non può prescindere dall'applicazione della presunzione di conoscibilità di cui all'art. 1335 c.c. per il quale l'accettazione si presume conosciuta nel momento in cui giunge

[413] SOLDATI N., *Conclusione del contratto tra parti che sono l'una al cospetto dell'altra*, in op. cit., p. 39; LERRO S., *La conclusione del contratto "on line"*, in *Rivista di diritto dei giochi e delle scommesse*, III, 12/2011 documento online 1260, www.lexgiochi.it.

[414] La c.d. "point and click" è la modalità più diffusa di conclusione del contratto on line, ove la volontà di acquistare si manifesta con un comportamento concludente e cioè con il semplice click del tasto sul sito del venditore (c.d. "carrello") o con la sola comunicazione dei propri dati personali e del numero di carta di credito.

[415] È interessante notare come in giurisprudenza per i contratti conclusi per via telefonica il luogo di conclusione sia stato individuato in quello in cui giunge l'accettazione

all'indirizzo del destinatario, se questi non prova di essere stato senza sua colpa nell'impossibilità di averne notizia.

A tal riguardo è stato ritenuto[416] che sia l'indirizzo email quanto il nome di dominio indicativo del sito internet, possano essere considerati indirizzi, ai sensi e per gli effetti dell'art.1335c.c., cui far pervenire comunicazioni rilevanti ai fini della conclusione del contratto.

Detto ciò si osserva come in dottrina si sono sviluppati due differenti orientamenti in merito alla determinazione del luogo in cui si è concluso il contratto.

Per alcuni se il contraente viene a conoscenza dell'accettazione attraverso la visione della propria email in un territorio diverso da quello di residenza dovrebbe desumersi che è in tale luogo che si conclude il contratto[417].

Altri[418] ritengono, invece, che luogo di conclusione, in ipotesi di email sia quello ove si trova il server del provider con cui è stato stipulato il contratto d'accesso e dove è stato assegnato uno spazio di memoria per l'indirizzo email e che la stessa regola valga anche in ipotesi di contratti conclusi sul web. Pertanto, in questo caso si da rilevo a luogo in cui è ubicato il server del provider contenete la casella postale del proponente.

Una terza tesi[419] indica quale luogo di conclusione del contratto quello in cui il destinatario ha la sede legale o il luogo in cui è ubicato il suo domicilio elettivo o la sua residenza, indipendentemente dal luogo di installazione del sistema informatico ricevente.

Premesso quanto sopra, è evidente come le generiche problematiche del contratto telematico si riversino su quelli aventi ad oggetto il gioco e la scommessa on line.

---

[416] SOLDATI N., *Conclusione del contratto tra parti che sono l'una al cospetto dell'altra*, in op. cit., p. 41.

[417] In tal senso ALBERTINI, *Osservazioni conclusive sulla conclusione del contratto tramite computer e sull'accettazione di un'offerta in Internet*, in Giust. civ., 1, 1997, II, p. 39

[418] TOSI (a cura di), *I problemi giuridici di internet*, Milano, 1999, p. 27.

[419] TRIPODI E.M., *I contratti telematici: le principali regole applicabili*, in Manuale del commercio elettronico, Milano, 2000, p. 27.

Innanzitutto, occorre circoscrivere la nozione di gioco e scommessa on line.

Tale tipologia di gioco, unitamente al gioco raccolto attraverso la televisione interattiva e la telefonia fissa e mobile, costituisce la più ampia fattispecie del gioco con partecipazione a distanza.

La sua caratteristica fondamentale è ricavabile anche dal "Libro verde sul gioco d'azzardo on line nel mercato interno" approvato dalla Commissione Europea il 24 marzo 2011 (COM (2011) 128 SEC (2011) 321), che al paragrafo 2.1. afferma che «*per "servizio di gioco d'azzardo" on line si intende un servizio che implica una posta pecuniaria in giochi dipendenti dalla fortuna comprese le lotterie e le scommesse, forniti a distanza, mediante strumenti elettronici e su richiesta del singolo destinatario di servizi*», e ancora «*con l'espressione "a distanza" e "su richiesta del singolo destinatario" si intende una richiesta on line da parte del destinatario rivolta all'operatore di gioco d'azzardo on line senza ricorrere a intermediari, quali il personale di un punto vendita. Se l'operazione a distanza viene effettuata per il tramite di una rete di persone fisiche che fungono da intermediari utilizzando strumenti elettronici, si ritiene che essa non rientri nella definizione*».

Quindi, l'elemento fondamentale perché si configuri il gioco on line è l'interconnessione diretta, senza alcun intermediario, tra giocatore e operatore di gioco.

Premesso ciò, oltre che richiamare le discordi conclusioni cui è pervenuta la dottrina civilistica si richiama una dottrina[420] che, con specifico riferimento ai giochi on line, ha individuato il momento conclusivo del contratto di partecipazione al gioco on line nella ricezione, da parte del consumatore, della conferma per iscritto o su altro supporto da lui scelto, delle informazioni di cui all'art. 52 del Codice del Consumo. In particolare, tale dottrina ha rilevato che in virtù degli artt. 63 e ss. del D.Lgs. n. 206/05

[420] PEANO V., *Il giocatore telematico e la conclusione del contratto per la partecipazione al gioco "on line"*, in *Rivista di diritto dei giochi e delle scommesse*, III, 12/2011 documento online 1260, www.lexgiochi.it.

l'offerta di gioco da parte dei gestori, anche estera, è assoggettata all'applicazione della legge italiana al contratto di partecipazione e del foro competente del giocatore, di conseguenza ritiene che il contratto di partecipazione al gioco via internet si conclude sempre sul territorio italiano.

Inoltre, l'Autore perspicuamente pone in luce come le precedenti problematiche emergono quando si sottoscrive un contratto quadro di apertura di un conto gioco. Ma nel caso in cui ciò non avvenga? A tal riguardo viene segnalato il caso di un operatore di gioco straniero privo della concessione che offriva sul territorio italiano il gioco del SuperEnalotto attraverso internet. In questo caso la giurisprudenza amministrativa[421] ha sancito che «*l'offerta on line si perfeziona nel territorio della Repubblica per il solo fatto dell'accettazione, da parte del cliente giocatore, della procedura informatica e dell'attivazione stessa, sicchè tale offerta soggiace, stante il monopolio statale in tale materia non revocato in dubbio neanche dalla più recente giurisprudenza comunitaria, al necessario regime concessorio e autorizzatorio vigente per tutti gli operatori di gioco*»; ed ancora «*Non vi è dubbio che, dal punto di vista civilistico, esiste un frammento del contratto (se non tutto il contratto) concluso via internet che, ai sensi dei principi generali in tema di conclusione del contratto (articoli 1326 e seguenti codice civile), induce a ritenere che il luogo di conclusione del contratto sia in Italia (altrimenti, è evidente, non sorgerebbe neanche il problema giuridico di attività esercitata in Italia). Il luogo di conclusione del contratto è indubbiamente correlato al momento della accettazione e dell'incasso della puntata e l'attività di raccolta di puntate rientra nell'esercizio di scommesse dal momento che proprio l'incasso (materiale e giuridico) della puntata in territorio italiano determina la conclusione del relativo contratto secondo la fattispecie del contratto ad esecuzione immediata (art. 1327 c.c. ai sensi del quale, secondo gli usi e la richiesta del proponente, la prestazione viene immediatamente eseguita senza preventiva risposta)* ».

[421] Cons. Stato decisione del 19 maggio 2009, n. 2501

Nel contempo, il citato autore dopo aver segnalato le criticità della summenzionata decisione – attinenti la valutazione del *momentum* di accettazione e incasso della puntata differenti rispetto si singoli giochi -, prospetta l'applicabilità del Regolamento (CE) n. 593/08, applicabile alle obbligazioni contrattuali in circostanze che comportino un conflitto di leggi. In particolare, posta la presunta applicabilità ai giochi, il Regolamento stabilisce all'art. 6 che nei contratti conclusi da persona fisica per un uso non commerciale o professionale è applicabile la legge del paese nel quale il consumatore ha la residenza abituale, a condizione che il professionista: a) svolga le sue attività commerciali o professionali nel paese in cui il consumatore ha la residenza abituale; o b) diriga tali attività, con qualsiasi mezze, verso tale paese o vari paesi tra cui quest'ultimo; e il contratto rientri nell'ambito di dette attività. Presupposto che un sito internet realizzi una forma di indirizzamento delle propri attività commerciali eccone l'applicabilità ai giochi on line[422].

La breve panoramica sulle problematiche analizzate sotto l'aspetto civilistico non possono non avere riflessi anche nell'ambito del diritto tributario.

Ora, se con riferimento ai giochi ed alle scommesse tradizionali non si ravvisano particolari difficoltà potendosi accertare più facilmente quando essi siano avvenuti nel territorio dello Stato, lo stesso non si può dire dei giochi on line.

Tuttavia, occorre analizzare la questione tenendo conto delle peculiarità del diritto tributario ed avendo presente la struttura e la *ratio* dell'imposta unica.

L'imposta unica è dovuta da coloro che gestiscono una particolare attività riservata. Le ragioni poste a fondamento del tributo sono da rinvenire nell'intento dello Stato di "partecipare" agli extra-profitti

[422] PEANO V., *Il giocatore telematico e la conclusione del contratto per la partecipazione al gioco "on line"*, in *Rivista di diritto dei giochi e delle scommesse*, III, 12/2011 documento online 1260, www.lexgiochi.it.

potenzialmente generabili da un'attività sottoposta a stringenti limitazioni. Agli interessi prettamente fiscali se ne aggiungono altri:

- tutela dei consumatori e dell'ordine pubblico;
- tutela dei minori e la lotta al gioco minorile;
- lotta alle infiltrazioni della criminalità organizzata nel settore dei giochi.

Tutto questo fa nascere l'esigenza di sottoporre le attività di gioco a pregnanti azioni di vigilanza e controllo. È chiaro che tali esigenze nascono unicamente per quelle attività realizzatesi nel territorio dello Stato. La concreta realizzazione dei giochi e delle scommesse giuridicamente avviene al momento della conclusione del corrispondente contratto e qualora ciò avvenga nel territorio italiano allora sorgono una serie di obblighi e obbligazioni. A tal riguardo, con specifico riferimento ai giochi on line, si è avuto modo di vedere come molteplici siano gli orientamenti circa l'esatta individuazione del luogo di conclusione del contratto.

Tali incertezze non possono *tout court* riverberarsi nell'ambito fiscale e vedremo perché.

Presupposto dell'imposta è l'organizzazione e l'esercizio dei giochi e delle scommesse riservate. È quindi logico che l'imposta si applichi indiscriminatamente a tutte quelle ipotesi che a prescindere dalle pratiche modalità attuative realizzano il presupposto d'imposta nel territorio nazionale. Facciamo qualche esempio per comprendere meglio la questione.

Primo caso. Un soggetto italiano si reca in Francia ed effettua una scommessa presso un operatore del luogo.

Secondo caso. Un soggetto francese si reca in Italia ed effettua una scommessa presso un operatore del luogo.

Terzo caso. Un soggetto italiano si reca in Francia ed effettua una scommessa non presso un punto fisico di gioco ma attraverso l'utilizzo di internet ovvero effettua una scommessa on line con un operatore di gioco francese.

Quarto caso. Un soggetto francese si reca in Italia ed effettua una scommessa non presso un punto fisico di gioco ma attraverso l'utilizzo di internet ovvero effettua una scommessa on line con un operatore di gioco italiano.

Quinto caso. Un soggetto francese si reca in Italia ed effettua una scommessa non presso un punto fisico di gioco ma attraverso l'utilizzo di internet ovvero effettua una scommessa on line con un operatore di gioco estero.

Orbene, è evidente come nel primo e terzo caso non vi è alcuna ragione per cui si debba applicare l'imposta unica. Infatti, è assente un collegamento tra il presupposto d'imposta e il territorio italiano o meglio l'organizzazione e l'esercizio del giuoco si realizza fuori dal territorio dello Stato[423]. Nel secondo e quanto caso avviene l'opposto ovvero il presupposto dell'imposta si realizza in Italia per cui è applicabile l'imposta unica.

Il quinto caso richiama l'ipotesi in cui uno straniero che si trova nel territorio nazionale effettua una scommessa tramite l'utilizzo di internet ma con un operatore non autorizzato in Italia. La vicenda è identica a quella di cui al quarto caso tranne per il fatto che l'operatore è privo della concessione per i giochi, e, dal punto di vista sostanziale, a quella di cui al secondo caso tranne che per le modalità pratiche in quanto invece di recarsi presso un punto che commercializza i giochi effettua la scommessa tramite internet.

Da questo breve excursus si può trarre una semplice considerazione: lo Stato ha interesse (sia fiscale che extrafiscale) a che le attività di gioco comunque svolte che si realizzano sul proprio territorio siano soggette al proprio ordinamento. In questo senso si apprezzano quegli orientamenti che individuano il luogo di conclusione del contratto quello in cui si trova materialmente lo scommettitore o vi abbia la residenza o domicilio.

Ai nostri fini vi è da aggiungere che:

[423] Così come fuori si realizza il "consumo" del gioco qualora si volesse considerare l'imposta unica quale imposta sui consumi.

- la *ratio* del tributo riferibile ai giochi strutturati a mo' di scommesse a quota fissa, presenta uno spiccato collegamento materiale con il territorio nazionale;
- la *ratio* del tributo riferibile ai giochi strutturati a mo' di scommesse a totalizzatore, presenta uno spiccato collegamento con i soggetti residente e/o domiciliati sul territorio nazionale;
- la capacità contributiva colpita dall'imposta unica ha un senso se riferibile alle attività svolte nel territorio nazionale;
- gli interessi fiscali ed extrafiscali che lo Stato tiene ha tutelare hanno un senso se riferibili alle persone presenti fisicamente sul proprio territorio;

per cui, sembrerebbe corretto ritenere che i giochi e le scommesse on line si considerano *accettate* nel territorio nazionale qualora la conclusione materiale del gioco o scommessa avvenga nel momento in cui il giocatore è presente fisicamente sul territorio. In tali ipotesi ai fini della conclusione occorre tener conto della singola "giocata". Quindi sia nei contratti conclusi tramite email che quelli conclusi mediante il c.d. "point and click", sembra plausibile ritenere rilevante il luogo in cui è presente lo scommettitore al momento in cui, dopo averlo inviato, l'impulso elettronico giunge al calcolatore del gestore, a prescindere dalla lettura della email o dalla visione del form compilato.

Tale (azzardata) soluzione oltreché chiara e in linea con la sostanza dell'operazione sembra rispondere alle ragioni istitutive del tributo.

Inoltre, essa è coerente con la proposizione normativa "**accettate nel territorio italiano**" che sembra rimarcare il concetto di territorialità apprezzando la sostanza dell'operazione.

Infine, ciò evita le problematiche insite in quelle soluzioni in cui assume un ruolo preponderante il server e quindi espone la potestà impositiva ai soliti arbitraggi.

Un criterio siffatto è collocabile tra i criteri di collegamento territoriali basati sul luogo di esercizio dell'attività. Trattasi di un criterio chiaramente oggettivo e non personale in quanto riferito all'attività economica esercitata.

In tal ottica sembra l'Amministrazione finanziaria quando afferma che «*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*»[424].

9.1.7. La natura giuridica del prelievo erariale: l'imposta dalla doppia anima.

Nonostante appaia pacifica la natura di imposta del prelievo operato sui giochi e sulle scommesse mi sembra opportuno approfondire lo studio del tributo al fine di individuare esattamente la corretta natura giuridica. I risultati che si raggiungeranno potranno costituire un buon viatico per l'individuazione del presupposto d'imposta.

Anche nello studio dell'imposta unica si riscontrano le contraddizioni e le ambiguità che caratterizzano la nascita del tributo e che dipendono in gran parte dalla sua oscura e complessa struttura. Se a ciò si aggiungono i dibattiti svolti dai civilisti in ordine alla corretta qualificazione giuridica del totalizzatore – che come si è avuto modo di vedere rappresenta un concetto fondamentale -, si può ben comprendere le difficoltà incontrate dai pochissimi tributaristi che si sono imbattuti, seppur incidentalmente, con la materia.

La ricerca della natura giuridica del tributo *de quò* non può prescindere dall'analisi strutturale dei rapporti giuridici che sottendono i giochi.

Come si è più volte sottolineato i giochi organizzati possono essere suddivisi in due grandi categorie: le scommesse a totalizzatore e le scommesse a quota fissa.

Nella prima categoria è possibile convogliare i giochi in cui la posta versata dai singoli partecipanti confluisce in un fondo comune costituente il

[424] TAR Lazio, sezione II, sentenza del 6 febbraio 2008, n. 778.

montepremi, dimodoché la somma che incasserà il vincitore dipenderà in modo direttamente proporzionato al numero di partecipanti, ed in modo inversamente proporzionato al numero dei vincitori. In questo caso il partecipante inizialmente non conosce l'entità del premio il cui esatto ammontare verrà determinato solamente al termine del gioco. Tale struttura si confà ai contratti plurilaterali.

Nella seconda categoria si rinvengono tutti quei giochi in cui l'ammontare della vincita è predeterminata sin dall'inizio, per cui i singoli giocatori già al momento del versamento della posta ovvero della partecipazione al gioco sono a conoscenza dell'entità del premio che potrà essere alternativamente stabilita in misura fissa o nel multiplo della posta stessa. A differenza dei giochi annoverabili nella prima categoria, in questo caso la vincita sarà indipendente sia dal numero dei partecipanti che da quello dei vincitori. In questa categoria si rinviene un fascio di contratti bilaterali.

La struttura di gioco propria delle scommesse a totalizzatore ha una serie di conseguenze giuridicamente apprezzabili.

Innanzitutto, oltre che interessante, è indispensabile evidenziare il ruolo che il gestore del gioco assume all'interno del gioco. È stato più volte sottolineato come l'organizzatore svolga un ruolo strumentale e non principale all'interno del gioco. Ciò è oltremodo dimostrato dal fatto che l'ente pagando le vincite non subisce alcun sacrificio patrimoniale. Questi, infatti, dispone delle somme raccolte secondo quanto espressamente determinato mediante disposizioni di carattere pubblicistico. In particolare, sono quest'ultime che operano una distinzione di carattere giuridico determinando dettagliatamente l'entità e la destinazione ultima delle somme raccolte nell'ambito dell'esercizio della scommessa[425]. Ciò esclude, altresì, che l'ente gestore acquisisca nel proprio patrimonio le somme versate dai

[425] BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in Riv. del dir. comm., 1951, p. 49, lucidamente evidenzia come la ripartizione delle somme normativamente imposta non rappresenta un semplice mezzo tecnico per la determinazione della somma che verrà pagata ai vincitori, altrimenti non si spiegherebbe, tra l'altro, perché viene distinto l'importo da corrispondere all'organizzatore da quello del montepremi se entrambi gli appartenessero.

giocatori anche nel caso in cui non vi sia alcun vincitore, in tali casi viene spesso previsto che il montepremi vada ad accrescere l'importo del concorso o scommessa successivi. Da ciò ne deriva una conseguenza logica: il pagamento a titolo definitivo dell'obbligazione tributaria dovuta su tali giochi, realizza la tipica ed essenziale funzione dell'imposta, vale a dire l'arricchimento del soggetto attivo ed il corrispondente impoverimento del soggetto passivo, non con riferimento al gestore ma bensì ai giocatori vincitori. Sono quest'ultimi che hanno consentito insieme agli latri giocatori la formazione di un fondo comune, tramite il versamento delle poste di gioco, ed ai quali lo stesso verrà in parte devoluto – al netto delle imposte e dei costi di gestione - se quanto assumeranno la veste di vincitori.

Diversamente da queste, nelle scommesse a quota fissa il gestore veste il ruolo dello scommettitori al pari dei singoli giocatori accollandosi il rischio del gioco. In questo caso l'obbligazione tributaria incide direttamente sul gestore che subirà un depauperamento patrimoniale corrispondente all'imposta.

In definitiva, il diverso atteggiarsi della struttura delle scommesse non può non riflettersi sulla natura giuridica dell'imposta unica che così come disciplinata evidenzia un fatto incontrovertibile: la **doppia natura giuridica** dell'imposta sulle scommesse. Il tributo, così come è strutturato rappresenta il *genus* in cui sono ricomprese due categorie di imposte dai caratteri differenti:

- da una parte, si riscontra un'imposta sulle attività riservate;
- dall'altra, si rileva un'imposta giuridicamente preordinata a incidere sull'arricchimento.

Da qui la denominazione di imposta dalla doppia anima.

9.2 Soggetti del tributo.

9.2.1. Soggetto attivo.

Tra i soggetti attivi del tributo va sicuramente annoverato lo Stato al quale, oltre a spettare la potestà normativa e attuativa, va per la maggior parte versata l'imposta.

Tuttavia, occorre rilevare come in passato un quota della ricchezza coattivamente prelevata nell'ambito del modello applicativo dell'imposta doveva essere riversata non allo Stato ma al CONI ed all'UNIRE. Attualmente anche le quote dovute all'UNIRE dovrebbero essere riversate allo Stato vista la soppressione dell'ente.

9.2.2. Soggetto passivo

«*Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria è colui il quale, avendo realizzato il presupposto di fatto del tributo, è tenuto ad effettuare, nei confronti dello Stato, la prestazione tributaria*»[426].

L'individuazione corretta del soggetto passivo deve avvenire in consonanza non solo del presupposto d'imposta ma anche della *ratio* del tributo e nel rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost..

Coerentemente a quest'ultimo assunto il soggetto passivo va individuato nel titolare della capacità contributiva manifestata dal presupposto del tributo[427]. Il legislatore deve pertanto collegare l'indice di ricchezza al soggetto del quale essa esprima una capacità contributiva idonea a giustificare quella specifica tassazione. In caso contrario, l'imputazione ad un soggetto diverso richiederà una specifica giustificazione.

---

[426] FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario,* Milano, 2010, p. 99.

[427] In dottrina è stato comunque ritenuto legittimo l'assunzione a contribuente di diritto di un soggetto diverso dall'effettivo titolare della capacità contributiva che si intende colpire, purchè vi sia un meccanismo tecnico giuridico del tributo congeniato in modo tale da assicurare che, di fatto, l'onere economico del prelievo sia sopportato dall'effettivo titolare di una tale capacità (MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario*, Torino, 2008, p. 178).

Il soggetto passivo oltre che essere colui cui è imputabile l'attitudine alla contribuzione è anche colui che subisce il sacrificio subendo una decurtazione patrimoniale[428].

Orbene, tralasciando le considerazioni già svolte sulla legittimità costituzionale dell'art. 3 del D.Lgs. n. 504/98, quest'ultima disposizione, coerentemente con il presupposto del tributo[429], "elegge" il "gestore dei concorsi pronostici e delle scommesse" quale soggetto passivo dell'imposta unica.

L'originaria formulazione dell'imposta individuava specificatamente i soggetti passivi nel CONI e nell'UNIRE. Tale concretezza normativa ingenerava contrasti dottrinali circa la legittimità costituzionale[430] di una disposizione che per l'assenza dei caratteri della generalità e astrattezza era formulata a mo' di legge-provvedimento. Tuttavia, nella specie un'autorevole dottrina ha escluso un *vulnus* del principio dell'uguaglianza tributaria da parte della predetta norma[431].

Tornando all'attuale disciplina, benché la proposizione normativa sembri chiara e corretta essa richiede un approfondimento sulla scorta della duplice natura giuridica dell'imposta unica. Come innanzi detto, l'individuazione del soggetto passivo del tributo oltre che in conformità al presupposto di

---

[428] Per FANTOZZI A., *Il diritto tributario,* op. cit., p. 268, nel patrimonio del soggetto passivo del tributo si riflette il risultato dell'applicazione del tributo, consistente in una diminuzione patrimoniale.

[429] Con riguardo al presupposto del tributo si rinvia all'apposito paragrafo. Qui preme evidenziare come il presupposto di fatto sia da ravvisare nell'organizzazione e nell'esercizio del gioco.

[430] Dubbi di legittimità costituzionale non tanto con riferimento unicamente all'art. 23 Cost. ma bensì avendo riguardo ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost. che vietano discriminazioni irragionevoli e ingiustificate

[431] FANTOZZI A., *op. cit.*, p. 104 ove afferma che «*Una legge, dunque, che prevede l'obbligo tributario per un solo soggetto passivo sarà giustificata costituzionalmente, sotto il profilo dell'uguaglianza di tutti rispetto alla legge tributaria, quando il fatto impositivo può, per un'altra norma imperativa, essere realizzato solo da soggetti determinati, come avviene ad esempio per il CONI e l'UNIRE, a proposito dell'imposta sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici*». In ordine alla problematica concernente la legittimità di leggi tributarie che identificano il soggetto passivo vedasi, tra gli altri, BERLIRI A., *Principi di diritto tributario,* Vol. I, Milano, 1967, p. 53, nota 40 il quale non ravvisa l'illegittimità di un'imposta *ad personam* neanche con riferimento all'art. 53 della Cost. visto che esso «*non è che una applicazione e una puntualizzazione del principio d'uguaglianza sancito dall'art. 3, è evidente che a situazioni diverse vanno fatti trattamenti diversi, con la conseguenza che se un ente si trova in una posizione tutt'affatto particolare, ad es. in una posizione di monopolio che influisca sulla sua capacità contributiva, come l'Enel, il legislatore può ed anzi deve fargli un trattamento particolare e perciò occorre proprio una legge speciale*».

fatto non può prescindere completamente dalla sua *ratio* e dal principio della capacità contributiva.

Relativamente alla *ratio* del tributo è stato ampiamente illustrato come a mio sommesso parere l'imposta sia strutturata in modo tale da colpire i vincitori per quanto riguarda i giochi e le scommesse strutturate secondo lo schema del totalizzatore (o comunque in modo che il rischio proprio della scommessa non sia sopportato dal gestore), in cui l'operatore economico non assume alcun rischio proprio delle scommesse, e i gestori per quanto concerne i giochi e le scommesse in cui assumendo direttamente il rischio del gioco si strutturano secondo lo schema del fascio di contratti bilaterali.

In logica conseguenza e coerenza con tale giustificazione è stata rinvenuta una duplice capacità contributiva: l'arricchimento nei giochi e scommesse a totalizzatore (o giochi similari); la potenzialità economica nei restanti giochi e scommesse.

Detto ciò se con riferimento ai giochi e le scommesse in cui il gestore riveste il ruolo di "giocatore" (scommesse a quota fissa) la qualifica giuridica appuntata dal legislatore non genera alcun dubbio, relativamente ai giochi e le scommesse in cui egli non partecipa attivamente bisogna approfondire l'analisi giuridica per fugare alcune perplessità che a primo acchitto emergono se solo si tiene conto di quando si è appena detto sulla *ratio* e sulla di capacità contributiva colpito dall'imposta.

A tal fine occorre innanzitutto richiamare le conclusioni cui si è giunti sui giochi e le scommesse a totalizzatore.

In questo tipo di negozi giuridici si riscontra la sussistenza di un contratto plurilaterale fra, appunto, una pluralità di parti ed in cui la posta versata dai partecipanti concorre alla formazione del montepremi che sarà successivamente distribuito ai vincitori a titolo di premio, la cui consistenza ultima sarà influenzata dal numero dei vincitori e dall'importo delle poste. Innestandosi nell'ambito delle scommesse organizzate, tali tipi di contratto vengono stipulati con l'intermediazione di un terzo soggetto che provvederà ad organizzare il gioco. Egli non diviene parte del contratto di gioco e

scommessa ma assume la veste di intermediario promotore della scommessa a cui è demandato il compito di organizzare ed esercitare il gioco. In questo caso, l'organizzatore (o ente gestore) oltre agli ordinari compiti connessi all'organizzazione e gestione delle scommesse dovrà provvedere, una volta conosciuti i risultati, a calcolare l'entità del monte premi ed a ripartire lo stesso fra i vincitori. Il fatto che il gestore non sia parte del contratto di gioco e scommessa fa sì che le somme ad esso versate dai partecipanti non vengono acquisite al proprio patrimonio essendo esse dirette alla formazione del montepremi[432]. Ciò rappresenta l'elemento principe che distingue i giochi strutturati in questa maniera dai giochi e le scommesse in cui, invece, il gestore assume esso stesso la figura di "giocatore" accollandosi sia il rischio di perdere che il vantaggio di vincere. Nel primo caso la presenza o meno di un vincitore non incide patrimonialmente sul gestore mentre nel secondo caso il verificarsi o meno dell'evento indicato dal giocatore che assume la veste di controparte rispetto al gestore comporta un effetto patrimonialmente negativo ossia una perdita.

La configurazione giuridica del contratto plurilaterale non può non riflettersi sui meccanismi impositivi ipoteticamente applicabili alla fattispecie.

Nel modello impositivo scelto dal legislatore l'obbligazione tributaria incide direttamente sul montepremi il quale di conseguenza subirà un decremento corrispondente all'entità dell'imposta. In tale meccanismo il gestore, non patrimonializzando il fondo comune creato dai partecipanti al gioco, non subirà alcuna decurtazione patrimoniale dall'imposizione. L'unico soggetto che verrà colpito è il vincitore che si vedrà decurtato l'entità del premio oltreché dai costi necessari all'organizzazione ed alla gestione del gioco anche dall'importo del prelievo erariale.

In virtù di ciò, il c.d. indice di forza economica è rappresentato dalla novella ricchezza che non può che essere imputato ad un solo soggetto: il

[432] In tal senso BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in op. cit., p. 50, per il quale l'ente organizzatore non può disporre in alcun caso del fondo premi, il quale è proprietà comune di tutti i giocatori e deve, sempre e solo, essere assegnato ai vincitori.

vincitore. È a costui e solo a lui è ascrivibile l'indice di ricchezza che lo tramuta in soggetto idoneo soggettivamente a contribuire alle spese pubbliche.

A scansare ogni sorta di dubbi pare possa intervenire una considerazione difficilmente (a mio sommesso parere) contrastabile: coloro i quali sono chiamati ad applicare il tributo ossia i gestori dei giochi pubblici e che hanno il rapporto diretto con l'ente impositore sono anche coloro nei confronti dei quali l'imposta risulta neutrale, per effetto del particolare meccanismo applicativo (mera ripartizione delle poste di gioco acquisite dai partecipanti). Di conseguenza il tributo non produce nei loro confronti alcun effetto di depauperamento neanche a titolo anticipatorio.

Inoltre, non si vede quale apprezzabile capacità contributiva vada ascritta ai gestori dei giochi strutturati sullo schema delle scommesse a totalizzatore, dal momento che tale attività ha forse poco più rispetto alle altre attività d'impresa[433]. Come si è detto più volte in questa ipotesi il gestore ricopre il ruolo di intermediario non partecipando al particolare rischio insito nelle scommesse. Di talché appare del tutto evidente che in questi casi la forza economica assunta dal legislatore a giustificazione dell'imposta unica non può coincidere con l'attività di coloro che sono chiamati dalla legge a dare concreta attuazione al tributo, visto anche che il *quid pluris* dell'attività gestoria rispetto alle restanti attività economiche è anticipatamente quantificato dal legislatore.

Nulla toglie il fatto che l'imposta sulle scommesse a totalizzatore assuma a presupposto giuridico del tributo non l'arricchimento del vincitore, bensì l'organizzazione e l'esercizio delle scommesse posto in essere dal gestore, cioè un fatto o situazione di fatto che in realtà sta a monte dell'arricchimento. Ciò non deve considerarsi di per sé in contrasto con l'affermato il principio della capacità contributiva, in quanto il meccanismo

[433] L'operatore di gioco operando in un contesto fuori dal libero mercato è sicuramente portatore di un'apprezzabile potenzialità economica. Tuttavia, nel caso dei giochi e scommesse plurilaterali tale forza viene, oltreché limitata, concretamente valutata dal legislatore nel momento in cui predetermina l'ammontare dell'aggio corrispondente al servizio prestato. In pratica, il gestore non può autodeterminare negozialmente il corrispettivo della sua gestione.

tecnico giuridico del tributo è congegnato in modo tale da assicurare che a sopportare l'onere economico del prelievo è comunque l'effettivo portatore della capacità contributiva che si intende appunto tassare, cioè il vincitore.

Conseguentemente a tale assunto i vincitori assumono la veste di contribuenti di fatto[434] i quali, pur se toccati dai risvolti economici del fenomeno impositivo, restano totalmente estranei alla imputazione degli effetti della fattispecie imponibile e quindi al rapporto obbligatorio d'imposta. Talché essi né sono tenuti all'adempimento dell'obbligazione tributaria né possono essere perseguiti dall'ente impositore creditore del tributo.

Tali conclusioni a prima *facies* sembrerebbero contrastare ed inficiare quanto statuito dal legislatore che oltreché non individuare nel vincitore il soggetto passivo dell'imposta sembrerebbe in oltremodo disinteressarsene[435].

Ma ciò non è del tutto vero. Ragioni tutt'altro che marginali sostengono la scelta normativa.

Sicuramente la disposizione di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 504/98 con riferimento ai giochi e le scommesse a totalizzatore pone una serie di obblighi in capo ad un soggetto a cui non è ascrivibile l'indice di ricchezza espressivo della capacità contributiva o meglio lo è solo marginalmente[436]. Tuttavia, la configurazione di situazioni giuridiche passive in capo a terzi soggetti è, sotto certe condizioni, ammissibile.

Prima di delineare le caratteristiche della figura del soggetto passivo d'imposta in senso stretto rispetto ai giochi a totalizzatore, occorre

---

[434] INGROSSO M., *Imposte sostitutive*, cit, p. 12, con riferimento alla previgente disciplina (L. 1379/51) sembra quasi adombrare la possibilità che soggetto passivo fosse rinvenibile, oltre al CONI ed all'UNIRE, anche nel vincitore del gioco, in considerazione della prevista surrogatorietà dell'imposta rispetto alle imposte sui redditi.

[435] Come affermato da FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 179, la legge non può scegliere irragionevolmente un soggetto cui imputare il tributo che sia totalmente svincolato dalla capacità contributiva manifestata dal presupposto.

[436] Non si dimentichi che l'operatore di gioco è pur sempre un concessionario dei giochi per cui è l'unico o uno dei pochi soggetti a poter offrire il servizio giochi.

evidenziare le notazioni che la distinguono dalle tipiche figure soggettive del diritto tributario: sostituto d'imposta e responsabile d'imposta.

Con riguardo alla prima figura è innegabile come la disciplina contenga caratteri ad essa comuni.

Infatti, i tratti tipici della figura del sostituto d'imposta sono da rinvenire nella deviazione dal normale processo di imputazione dell'obbligo fiscale e nella previsione di una rivalsa giuridica.

A prima vista sembrano sussistere entrambi i tratti distintivi.

Infatti, la disciplina legislativa considera il gestore il soggetto passivo del tributo, ancorché la capacità contributiva manifestata dal presupposto economico sia imputabile ad altro soggetto (vincitore).

Riguardo alla rivalsa c'è da dire che il meccanismo giuridico attraverso il quale avviene il depauperamento patrimoniale risponde solo in un certo qual modo al paradigma della ritenuta, congeniato in modo tale da elevare il gestore-soggetto passivo a mero esecutore del prelievo erariale. Mi spiego meglio. Nello specifico caso dei giochi e delle scommesse a totalizzatore, la decurtazione patrimoniale viene effettuata su un fondo costituito dalle poste versate da ogni singolo partecipante al gioco, che di fatto non entra nel patrimonio del gestore ma che al netto del prelievo e dei costi di gestione va a formare il c.d. montepremi da suddividere tra tutti i vincitori. In pratica il prelievo viene eseguito su una massa monetaria non appartenente al gestore il quale non fa altro che raccogliere le poste di gioco dei partecipanti per poi ripartirle fra i diversi soggetti interessati: la filiera produttiva, il fisco e i vincitori.

La presenza della ritenuta è in un certo qual modo ed implicitamente prevista, almeno in termini sostanziali, dall'art. 30 del D.P.R. n. 600/72, nel momento in cui stabilisce che ***la ritenuta*** (a titolo d'imposta) *sulle vincite dei giuochi 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.*

Si ritiene che l'utilizzo del termine "compresa" non è del tutto improprio con l'assunto precedente, in quanto va tenuto conto che il legislatore in questo caso non ha fatto una distinzione tra imposta unica riferibile ai giochi e le scommesse a totalizzatore (ove il prelievo assumerebbe il ruolo della ritenuta) e quella attinente le scommesse a quota fissa (in cui il prelievo contiene la "sostanza" della ritenuta ma non la forma visto che colpisce *in primis* una capacità contributiva ascrivibile al gestore).

Il prelievo tributario mediante la ripartizione delle poste di gioco rappresenta una modalità di riscossione del tutto peculiare e tipica dell'imposta unica applicata ai giochi e scommesse a totalizzatore, caratterizzata dalla predeterminazione legislativa dell'entità e della destinazione delle poste di gioco.

Infine è evidente come l'identificazione del gestore quale soggetto passivo dell'imposta unica comporti vantaggi analoghi a quelli rinvenibili nella sostituzione tributaria[437]:

- anticipazione del prelievo;
- drastica riduzione dei soggetti da sottoporre a controllo;
- la sensibile economia dei costi da accertamento e riscossione che finiscono per gravare in gran parte sul gestore;
- l'effettuazione del prelievo fiscale in capo ad un soggetto che non ha alcun interesse all'occultamento della fattispecie imponibile (tranne in casi limiti di truffe)

Detto ciò non può non vedersi le differenze tra la disciplina *de quo* e la sostituzione tributaria.

In primo luogo si evidenzia che a differenza della sostituzione il presunto sostituito (vincitore) non conserva (se mai gli fosse stata espressamente attribuita) alcuna identità e rilevanza giuridica quale effettivo soggetto

[437] PARLATO A., *Sostituzione tributaria,* in *Enc. giu. Treccani*, XXX, Roma, 1993, p. 1

passivo del tributo[438]. Come logici corollari all'autonomia dell'imposta sui giochi e le scommesse, la responsabilità per il versamento dell'imposta è affibbiata unicamente al gestore; nell'eventuale procedimento d'accertamento il vincitore non interviene in alcun modo[439]; quest'ultimo non ha alcun diritto a chiedere la restituzione dell'imposta versata in eccedenza[440] ecc.

In secondo luogo la disciplina legislativa nel considerare il gestore il soggetto passivo del tributo è strutturata logicamente e coerentemente a tale assunto per cui l'obbligazione pecuniaria rappresenta l'obbligazione principale dovuta dallo stesso che ha realizzato il presupposto dell'imposta[441]. Si ribadisce che il gestore è colui che ha realizzato il presupposto giuridico dell'imposta così come strutturato dal legislatore non restandone estraneo (Le figure tipiche elaborate dal diritto tributario, sostituto d'imposta[442] e responsabile d'imposta, si caratterizzano per essere coinvolte nell'attuazione del prelievo senza aver realizzato il presupposto del tributo). Nell'ipotesi, non sembra riscontrarsi la presenza di una norma c.d. principale che fissa la situazione base collegata ad una secondaria che imputa l'obbligazione a soggetto terzo alla situazione base[443]: si ribadisce il

[438] Aspetto evidenziato da POTITO E., *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, p. 1232 in via generale.

[439] BASILAVECCHIA S., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. XV, Torino, 1998, p. 82 ss., afferma che quando il depauperamento del soggetto titolare viene svolto dalla ritenuta allora il sostituito resta titolare di situazioni attive e passive, sostanziali, procedimentali e processuali. Cosa che non si riscontra nel nostro caso.

[440] Diversamente da quanto accade nelle imposte sui redditi ove l'art. 38, comma 2 del D.P.R. n. 602/73 consente la presentazione dell'istanza di rimborso al soggetto che ha subito la ritenuta in eccedenza.

[441] MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984, p. 136 dubita che ricorra la sostituzione tributaria nei casi in cui il soggetto titolare della capacità contributiva venga totalmente estromesso dalla disciplina formale del tributo. In tale ottica l'Autore esclude che nell'IVA si possa parlare di sostituzione dato che il soggetto passivo risponde del tributo per un presupposto d'imposta distinto e non riferibile ad altro soggetto.

[442] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 221, definisce il sostituto d'imposta colui che è soggetto obbligato al pagamento di un'imposta in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili, mentre il sostituito d'imposta è il soggetto nei cui confronti si realizza la situazione base del tributo. Nel nostro caso la situazione di base è ascrivibile al gestore e non al vincitore (eventuale sostituito).

[443] PARLATO A., *Sostituzione tributaria*, in op. cit., p. 2, ricostruisce la sostituzione tributaria sulla base del collegamento tra due norme: la prima, considerata principale, fissa il presupposto base in capo al sostituito; la seconda, secondaria e collegata alla prima, determina l'imputazione dell'obbligo in capo al sostituto, realizzando il c.d. sviamento dell'effetto giuridico del tributo.

gestore è l'unico soggetto che realizza il presupposto d'imposta (nel senso di presupposto giuridico distinto dal presupposto economico).

Le considerazioni che precedono inducono a ritenere che nella specie non si versi neppure in ipotesi tipiche di responsabilità d'imposta. Non peraltro, l'obbligo dei gestori di versare l'imposta non è imposto *insieme con altri* ovvero con i contribuenti di fatto. Nella situazione ipotizzata egli non è neanche titolare di quel diritto di rivalsa che, viceversa, generalmente si accompagna indefettibilmente alla figura di responsabile d'imposta. Inoltre, come detto il gestore è colui che realizza la fattispecie principale e non quella collaterale[444], di conseguenza non risulta neanche fiscalmente obbligato, in via dipendente, in solido con il soggetto che dovrebbe essere l'obbligato principale. La collocazione tra i responsabili d'imposta va esclusa anche perché la formula legislativa non prevede alcuna ipotesi di rivalsa giuridica[445].

Una volta escluso la collocazione del gestore tra le figure del sostituto o del responsabile d'imposta, andiamo a analizzarne i tratti essenziali che ne contraddistinguono la particolarità rispetto alla generica figura del soggetto passivo d'imposta.

La legge addossa a costui l'obbligo di pagare il tributo e porre in essere le relative e conseguenti formalità. In pratica, il rapporto giuridico tributario si istaura tra il fisco ed un soggetto diverso da quello su cui effettivamente ricadrà l'onere tributario, il quale non entrerà mai in rapporto diretto con l'erario. Il fisco potrà far valere la sua pretesa unicamente nei confronti del soggetto passivo legislativamente individuato.

---

[444] TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale,* op. cit., p. 122, nel richiamare la figura del responsabile d'imposta sottolinea come egli non realizzi il presupposto del tributo ma una fattispecie collaterale.

[445] A tal riguardo è opportuno aggiungere che ancorché il diritto di rivalsa a rigore non può essere utilizzato per distinguere il soggetto passivo d'imposta dal responsabile d'imposta, la sua esistenza è stata considerata quale elemento probativo dell'alienità del debito da parte del responsabile d'imposta (PARLATO A., *Responsabile d'imposta,* in *Enc. giu. Treccani,* XXVII, Roma, 1991, p. 1).

Sembra qui materializzarsi la c.d. figura dell'interposizione soggettiva tributaria[446] in cui un soggetto terzo – rispetto all'indice espressivo della capacità contributiva - riveste la qualifica formale di soggetto passivo – o per dirla economicamente di soggetto percosso – il quale avrà il diritto dovere di prelevare anticipatamente l'imposta dall'ammontare della ricchezza che solo successivamente sarà versata a colui che di fatto subisce il sacrificio patrimoniale – in termini economici soggetto inciso.

Ma a ben guardare l'intero meccanismo impositivo non rappresenta altro che una particolare tecnica impositiva strutturalmente inserita nelle modalità applicative del gioco. Nei giochi a totalizzatore lo Stato inserisce un tributo i cui elementi costitutivi della fattispecie tributaria sono ritagliati sulla specifica situazione dell'operatore di gioco. L'imputazione dell'onere del tributo è rimessa al particolare meccanismo di determinazione del montepremi da distribuire ai vincitori. In pratica il gestore (quale soggetto passivo) previamente autorizzato esegue una serie di attività (presupposto di fatto) il cui fine è quello di consentire ai partecipanti lo svolgimento di specifiche tipologie di giochi e scommesse, la cui regolamentazione è predeterminata normativamente in ogni singolo dettaglio ed il cui fine è quello di arricchire (capacità contributiva) l'eventuale vincitore (contribuente di fatto). In particolare, ed è ciò che a noi interessa, lo Stato si premura di regolamentare minuziosamente i flussi finanziari generati dai giochi trattenendone una percentuale.

Le difficoltà di un corretto inquadramento sono dovute alla commistione nell'imposta unica di interessi tra loro eterogenei nonché da una duplice *ratio* che informa il tributo.

A ciò si aggiunga il fatto che nel prelievo tributario si ravvisano anche i caratteri di un'imposta sostitutiva[447] giustificata da ragioni di praticabilità tecnica e illusione finanziaria che raccomandano di applicare l'imposta al verificarsi di una diversa fattispecie rispetto a determinati settori

[446] Figura individuata da POTITO E., *Soggetto passivo d'imposta*, op. cit., p. 1232. Tuttavia nello specifico va rilevato che diversamente da quanto prospetta l'Autore nel nostro caso non sussiste alcun'azione di regresso tra presunti sostituto e sostituito ovvero non vi è alcuna rivalsa.

[447] INGROSSO M., *Imposte sostitutive*, in op. cit, p. 12, colloca l'imposta tra quelle sostitutive

economici[448]. Tuttavia, a me sembra che tale carattere non sia poi così esclusivo dell'imposta. Infatti, la collocazione[449] *tout court* tra le imposte sostitutive poteva avere una ragione un tempo quando il tributo era dovuto da enti (CONI ed UNIRE) nei cui confronti esso assolveva i compiti insiti in tale tipologia d'imposta sostitutiva. Oggigiorno, la complessiva disciplina del tributo non autorizza più a indicarlo tra le imposte sostitutive[450] avendo assunto le sembianze di un'autonoma e speciale contribuzione[451]. Ciò nonostante, esso mantiene alcuni tratti salienti dell'imposta sostitutiva.

In conclusione si ritiene che:

- con riferimento all'imposta unica applicata sui giochi e le scommesse a quota fissa, il soggetto passivo del tributo rivesta i caratteri generali dell'istituto, con la particolarità che l'obbligazione tributaria dallo stesso dovuta, almeno per una quota parte (peraltro non quantificabile), contiene al suo interno la ritenuta a titolo d'imposta sulle vincite del vincitore – chiaramente oltre all'imposta cui è tenuto per una "forza economica" a lui direttamente ascrivibile;
- con riferimento all'imposta unica applicata sui giochi e le scommesse a totalizzatore, il soggetto passivo del tributo assume una sua particolare configurazione (non identificabile nella sostituzione tributaria), per cui l'obbligazione tributaria contiene anche i tratti di un'imposta sostitutiva sotto il profilo sostanziale ma non formale, identificabili in una ritenuta a

[448] In tal senso si esprime FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 191 riguardo alle imposte sostitutive.

[449] Per utilizzare una terminologia usuale l'imposta unica così come strutturata oggigiorno potrebbe rientra più tra quelle nominate che in quelle uniche.

[450] Per esempio sembra potersi riscontrare nell'imposta unica quella piena autonomia dall'imposta sostituita non ravvisabile nelle tipiche imposte sostitutive (INGROSSO M., *Imposte sostitutive,* in op. cit, p. 3)

[451] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 248, rileva che in linea di principio il tributo sostitutivo dovrebbe assoggettare ad imposizione lo stesso presupposto di fatto dell'imposta sostituita. Allo stesso tempo prende atto che spesso l'imposta sostitutiva si risolve nella creazione di un tributo avente una accentuata autonomia dall'imposta sostituita proprio in ordine alla configurazione della fattispecie imponibile e agli altri elementi. In tale ottica nell'imposta unica non si concreta in concomitanza con l'ipotesi di consistenza di imposte infatti il presupposto d'imposta non è riconducibile a più imposte. Da qui mi sembra si possa asserire l'insussistenza della natura derogativa dell'imposta unica, la quale non deroga, con riferimento alle vincite nelle scommesse a totalizzatore, all'imposta sui redditi quand'anche sostanzialmente contenga una quota ad essa riferibile. A ben vedere volendo essere pignoli l'imposta unica sostituirebbe non l'ordinaria imposta sui redditi ma bensì la ritenuta a titolo d'imposta prevista dall'art. 30 del D.P.R. n. 600/73 sulle vincite ai giochi ed alle scommesse.

titolo d'imposta sulle vincite del vincitore. Ciò nonostante vanno ravvisati i caratteri propri di un'imposta specifica ed autonoma.

Non si può certamente escludere che tali situazioni giuridiche non siano per lo più funzionalmente collegate all'accertamento e riscossione virtuale dell'imposta sulle vincite con il ché l'interessamento di terzi soggetti (gestore) rispetto al contribuente di fatto (vincitore) implica una loro collaborazione con il fisco al fine di rendere più spedito il prelievo tributario o di garantire il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria.

Da quanto sopra emerge come la configurazione dell'operatore di gioco quale soggetto passivo risponde anche allo scopo di ottenere una semplificazione dei rapporti con la massa dei contribuenti oltreché un rafforzamento della garanzia patrimoniale del fisco e dell'interesse alla sicura riscossione dell'imposta, il tutto, appunto, con la sua qualificata collaborazione nell'adempimento degli obblighi tributari[452].

Infatti, è indubbio che l'assoggettamento del gestore ai diversi obblighi di natura tributaria consente:

- la semplificazione dei rapporti con i contribuenti dal momento che anziché istaurare una molteplicità di rapporti tributari con i singoli contribuenti (vincitori del gioco), il fisco intrattiene un unico rapporto (o comunque un numero limitatissimo) con il(i) gestore(i), con i conseguenti vantaggi sia dal punto di vista degli adempimenti che per quanto riguarda le attività di controllo. A ciò si aggiunga il fatto che la possibilità di avere uno o pochi interlocutori permette l'implementazione di una complessa struttura informatizzata ovvero di un'estesa rete telematica a cui gli operatori di gioco sono costretti a collegarsi, la quale permette un costante monitoraggio delle attività di gioco e dei connessi flussi finanziari;
- la garanzia patrimoniale del fisco e l'interesse alla sicura riscossione dell'imposta viene assicurata da uno stretto legame con il gestore (o i

[452] Per POTITO E., *Soggetto passivo d'imposta*, in op. cit., p. 1226, il coinvolgimento coattivo di terzi nel fenomeno tributario ossia l'imposizione di obblighi di "collaborazione" con il fisco, è finalizzato a rendere più spedito il prelievo tributario o a garantire il soddisfacimento della pretesa tributaria.

gestori) il quale oltre ad essere costantemente monitorato, all'atto dell'affidamento della concessione dei giochi non solo è obbligato a dimostrare una certa solidità finanziaria e patrimoniale[453] ma deve, altresì, rilasciare congrue ed idonee garanzie di tipo fideiussorie. Quindi, agli innumerevoli requisiti di affidabilità necessari per l'aggiudicazione delle concessioni amministrative, si aggiunge di fatto una duplice garanzia patrimoniale: la dimostrazione di una solidità finanziaria e patrimoniale e la presentazione di idonee garanzie fideiussorie.

Ipoteticamente l'estraneità del soggetto passivo del tributo sia alla capacità contributiva manifestata dal presupposto economico che al sacrificio imposto dall'applicazione del tributo fa sorgere dubbi di legittimità costituzionale.

Questi vengono nei fatti dissolti in consonanza con i meccanismi applicativi adottati. Infatti, mediante il sistema della ripartizione delle poste di gioco viene di fatto previamente applicata una sorta di ritenuta a titolo d'imposta che consente di trasferire giuridicamente il depauperamento patrimoniale in capo al contribuente di fatto[454].

Infine, volendo brevemente indagare concretamente sulla soggettività tributaria del tributo è interessante notare come in linea di massima questa sia formalmente legata alla concessione amministrativa. In base alle norme che regolamentano la disciplina possono rivestire il ruolo di soggetti passivi solo coloro che possono partecipare alle procedure di selezione indette dai bandi di gara e quindi le imprese individuali, le società di persone, le società di capitali, le società consortili, i consorzi e le società costituende[455].

[453] Il rilascio delle concessioni amministrative per l'esercizio dei giochi pubblici avviene previo esperimento di apposite gare ad evidenza pubblica. La partecipazione a tali gare viene consentita unicamente a quei soggetti che rispondono ad una serie di requisiti volti, tra l'altro, a dimostrare la solidità finanziaria e patrimoniale del soggetto partecipante oltreché la sua affidabilità e meritevolezza. Tutti requisiti che non fanno altro che rafforzare la sicura riscossione del credito tributario.

[454] Per FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 271, affinché sia legittima la decurtazione patrimoniale di un terzo, cui non è imputabile la capacità contributiva, è sufficiente la previsione di un sistema di rivalse onde trasferire al soggetto passivo il sacrificio imposto dal tributo.

[455] Cfr il capitolato d'oneri che disciplina le modalità di selezione per l'affidamento in concessione dell'esercizio di giochi pubblici su base ippica ai sensi dell'articolo 1-bis, del decreto legge 25 settembre 2008, n. 149, convertito con modificazioni dalla legge 19 novembre 2008, n. 184, come modificato dall'articolo 2, commi 49 e 50 della legge 22 dicembre 2008, n. 203. Peraltro è richiesto a pena di

D’altronde, come si è visto, il concreto esercizio delle scommesse e dei giochi richiede la necessaria ed indispensabile sussistenza di un’organizzazione imprenditoriale in grado di porre in essere tutte quelle operazioni indispensabile per l’esercizio dell’attività economica. Per cui, nel caso di soggetti titolari di concessione è normativamente individuata la loro natura dimodoché essi si identificheranno con i soggetti di diritto privato. Ad identiche conclusioni si perviene nel caso di soggetti privi di concessione ed operanti “clandestinamente”, visto che, come si è dimostrato, la struttura imprenditoriale (collettiva o non) è imprescindibile, non potendosi immaginare la raccolta delle scommesse da parte di una persona fisica non minimamente organizzata[456].

9.2.3. (Segue) La gestione per conto di terzi soggetti.

Nella fiscalità dei giochi, oltre ad emergere con maggior forza ed evidenza, particolarmente acute appaiono le esigenze di tutela dell’interesse fiscale.

Con l’esplicito intento di rafforzare l’azione di contrasto al gioco gestito e praticato in modo illegale e tutelare i consumatori, in particolar modo i minori di età, nonché per recuperare base imponibile e gettito a fronte di fenomeni di elusione e di evasione fiscale, il legislatore del 2010 ha, tra l’altro, inserito nella legge di stabilità n. 220/10 una norma dichiaratamente (ma non sostanzialmente) interpretativa delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 504/98. In particolare, l’art. 1, comma 66, della legge 13 dicembre 2010, n. 220, dispone che «*ferma restando l’obbligatorietà, ai sensi della legislazione vigente, di licenze, autorizzazioni e concessioni nazionali per l’esercizio dei concorsi pronostici e delle scommesse, e conseguentemente l’immediata chiusura dell’esercizio nel caso in cui il relativo titolare ovvero esercente risulti sprovvisto di tali titoli abilitativi, ai soli fini tributari:*

esclusione l’obbligo per le imprese individuali, le società di persona le società costituende e le società consortili di costituirsi in società di capitali.

[456] L’esercizio delle scommesse richiede una serie di attività quali la raccolta fisica delle scommesse, la elaborazione di algoritmi complessi necessari alla determinazione delle quote da assegnare alle scommesse, l’esistenza di macchinari idonei alla registrazione e documentazione delle giocate, la distribuzione capillare dei punti di raccolta delle scommesse ecc..

…b) l'articolo 3 del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, si interpreta nel senso che soggetto passivo d'imposta è chiunque, ancorché in assenza o in caso di inefficacia della concessione rilasciata dal Ministero dell'economia e delle finanze-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 genere. 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».

Innanzitutto va detto che con tale disposizione, come rimarcano in un altro lavoro[457], il legislatore ha avuto cura di precisare che essa opera esclusivamente sul piano tributario (*rectius*: "ai soli fini tributari"), confermando espressamente, nell'incipit della disposizione, l'obbligatorietà, ai sensi della legislazione vigente, di licenze, autorizzazioni e concessioni nazionali per l'esercizio dei concorsi pronostici e delle scommesse, e l'immediata chiusura dell'esercizio nel caso in cui il titolare risulti sprovvisto di tali titoli abilitativi. L'inciso iniziale è ispirato non soltanto alla condivisibile esigenza di contrastare il gioco illegale ed irregolare e proteggere l'ordine e della sicurezza pubblica – esigenza particolarmente sottolineata nella parte in cui si ribadisce l'obbligo per l'autorità di pubblica sicurezza di disporre l'immediata chiusura dell'esercizio in ipotesi di riscontrata assenza ovvero inefficacia dei titoli abilitativi – ma anche dalla preoccupazione di evitare che, conferendo "dignità tributaria" ai predetti operatori economici, si fosse di fatto proceduto ad una larvata regolarizzazione dei medesimi ovvero ad una sorta di asettica presa d'atto della loro esistenza.

[457] Mi si consenta di rimandare a PALANDRI P. - RICCARDI S. - 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 *Rivista di diritto dei giochi e delle scommesse*, II, 8/2011, www.lexgiochi.it, le cui considerazioni in ordine all'ambito operativo della disposizione sono state integralmente riprese nella comunicazione n. 2 del 2012 dell'AAMS.

Inoltre, come è stato rilevato per la previgente imposta sugli spettacoli[458], la notazione più saliente concerne la circostanza che si è attribuita valenza positiva all'attività sposta in essere, ancorché formalmente illecita, scindendo la qualifica soggettiva dal nesso di collegamento funzionale tra la licenza (provvedimento autorizzativo) e l'esercizio e l'organizzazione dell'attività fiscalmente rilevante posta in essere.

Detto ciò passiamo ad esaminare dettagliatamente il contenuto normativo.

La norma nasce col dichiarato intendo di colpire l'esteso fenomeno dei centri trasmissione dati (CTD) operanti nel territorio italiano per conto dei bookmakers esteri. Tuttavia, anticipo sin da ora che a mio sommesso avviso l'obiettivo cui si è posto il legislatore di fatto non è stato raggiunto ancorché l'AAMS ritenga diversamente[459] e non poteva essere altrimenti vista la struttura complessiva della fattispecie impositiva. Infatti, come avrò modo di dimostrare, il meccanismo impositivo dell'imposta unica non consente al legislatore di individuare la figura del soggetto passivo nei c.d. CTD..

Il punto di partenza fondamentale per comprendere ciò è il presupposto dell'imposta.

Mai come in questo caso esso rappresenta un punto focale della questione. In merito, è bene richiamare la recente sentenza della Corte costituzionale[460] che si è espressa proprio con riferimento ai soggetti passivi dell'imposta unica. Nella più volte richiamata decisione il Giudice delle leggi ha inequivocabilmente individuato i soggetti passivi dell'imposta *de quo* nei gestori ovvero **in coloro a cui è affidata l'organizzazione e**

[458] Invero l'art. 2 dell'allora D.P.R. n. 640/72 testualmente recitava che «*Sono soggetti d'imposta gli esercenti, gli impresari e coloro che comunque organizzano, **anche senza licenza di pubblica sicurezza**, gli spettacoli e le altre attività di cui alla tariffa annessa al presente decreto, nonché coloro che esercitano case da gioco o accettano scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione*».

[459] Nella nota comunicazione n. 2 del 7 giugno 2012 l'AAMS arrampicandosi sugli specchi e con argomentazioni illogiche e contraddittorie cerca di interpretare la norma nel senso di assoggettare all'imposta unica i CTD operanti per conto di bookmakers stranieri.

[460] Corte Cost. n. 350/07.

l'esercizio dei giochi e delle scommesse. Per cui ha legittimato una scelta fatta propria dal legislatore in ossequio alle tesi dottrinarie[461].

Scelta che pone appropriatamente **l'onere del tributo a carico del soggetto che manifesta la capacità contributiva**[462] **in conformità al dettato dell'art. 53 Cost..**

Infatti, come si è avuto modo di vedere la struttura dell'imposta fa sì che il tributo venga posto a carico dei soggetti che manifestano l'attitudine alla contribuzione: il gestore nei giochi e scommesse a quota fissa, i vincitori in quelli a totalizzatore.

Ciò conformemente alle tesi dottrinarie[463] che rimarcano come il legislatore può riconoscere la "forza economica" di un soggetto in capo sia a chi appare in grado di subire il depauperamento patrimoniale corrispondente al tributo, sia a chi gli sembri poterne trasferire l'onere su altri soggetti, in forza di rivalsa o di regresso attribuiti dalla legge tributaria stessa, ovvero mediante la traslazione economica consentitagli dalla sua posizione di forza contrattuale.

A questo punto occorre chiarire cosa si intenda per gestione.

Dalla disciplina complessiva è facile enucleare come gestire i giochi pubblici voglia dire organizzare ed esercitare i giochi e le scommesse[464]. L'organizzazione e l'esercizio dei giochi pubblici ha per oggetto le attività e le funzioni per l'esercizio dei giochi pubblici[465]. In concreto l'attività economica consiste nell'espletamento di una serie coordinata di attività ed operazioni quali:

---

461 FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 301, nota 153, sostiene che l'individuazione dei soggetti coinvolti nel prelievo è soggetta alla riserva di legge dello stesso grado di rigidità di quella relativa all'individuazione del soggetto passivo.

462 Come richiede MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 171 ss.; MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. giu. Treccani*, Roma, 1988, p. 11.

463 SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 53 Cost.*, in op. cit., p. 248.

464 Art. 1 D.Lgs., n 496/98. L'art. 23 del D.P.R. del 18 aprile 1951, n. 581 intitolato "Norme regolamentari per l'applicazione e l'esecuzione del decreto legislativo 14.04.1948 n. 498, sulla disciplina delle attività di gioco", stabilisce che ***deve intendersi per gestore*** *la persona fisica o giuridica che provvede con propria organizzazione allo svolgimento delle operazioni del giuoco o del concorso*.

465 Con le concessioni dei giochi l'AAMS attribuisce a terzi le proprie attività e funzioni pubbliche in materia di giochi.

- è necessario mettere in piedi una struttura distribuita capillarmente su tutto il territorio nazionale che consenta la materiale raccolta delle "giocate";
- l'attivazione di un sistema di elaborazione, ubicato nel territorio italiano e collegato, tramite la rete telematica, ai terminali di gioco, ai canali telefonici e/o telematici per la partecipazione a distanza ai giochi pubblici, nonché al totalizzatore nazionale, anche per il tramite di un fornitore del servizio di connettività;
- la previsione di apparecchiature tecnologiche da istallare presso le reti distributive per lo scambio delle informazioni con il sistema di elaborazione;
- lo svolgimento di campagne pubblicitarie e promozionali dei giochi sul territorio nazionale;
- la creazione di complessi algoritmi in grado di calcolare la grandezza delle quote attinenti le scommesse a quota fissa;
- la gestione finanziaria delle attività economiche;
- la gestione commerciale delle reti distributive[466];
- la gestione amministrativa delle attività;
- la predisposizione del materiale occorrente per l'esercizio dei giochi;
- vigilare sulla correttezza delle attività esercitate dai punti vendita nonché la sussistenza dei requisiti richiesti in capo a tali punti;
- l'elaborazione di nuovi tipi di gioco;
- il costante monitoraggio delle "giocate" onde rilevare talune anomalie che possono essere anche oggetto di segnalazione in virtù di obblighi normativi;
- ecc.

[466] Le reti distributive non sono altro che l'insieme dei locali in cui il giocatore si può recare per effettuare una scommessa.

Da quanto sopra emerge un dato incontestabile: l'organizzazione e l'esercizio delle scommesse consiste in un complesso insieme di operazioni ed attività economiche unitariamente preordinati allo svolgimento dei giochi pubblici. La materiale raccolta delle scommesse presso i vari punti vendita di gioco rappresenta unicamente una fase, certamente importante e caratterizzante, ma che non può da sola riassumere la gestione dei giochi.

A tutto ciò va aggiunto il tratto essenziale dell'attività di gioco e scommessa: la reciproca assunzione del rischio del gioco. Qualsiasi attività che non comporti l'assunzione dell'alea propria del fenomeno ludico non può considerarsi quale attività di gioco e scommessa.

Parallelamente è interessante richiamare la sentenza United Utilities di cui alla causa C-89/05, emanata dalla Corte di Giustizia Europea in merito al trattamento IVA da riservare alle prestazioni di call center fornite da una società del gruppo United Utilities (tale Vertex), ad un'altra società Littlewoods che gestisce un servizio di scommesse via telefono. Tali prestazioni si concretizzano da parte della Vertex nel fornire il personale, i locali e le attrezzature, sia telefoniche sia informatiche, necessarie per la raccolta delle scommesse. La Vertex, tra l'altro, non si assume alcun rischio della scommessa né stabilisce le quotazioni. Ebbene, in virtù di ciò la Corte ha sancito (seppur ai solo fini IVA) che l'**operazione di scommessa è assolutamente caratterizzata dall'attribuzione di una possibilità di guadagno agli scommettitori a fronte dell'assunzione del rischio di dover corrispondere le relative vincite** e pertanto nell'esaminare l'attività della Vertex ha escluso che essa possa qualificarsi come operazione di scommessa.

Tale significato emerge anche dal dato letterale quando al termine "gestione" si affianca l'espressione "attività è esercitata", così richiamando tutta quella serie di operazioni sopra riportate.

Per quanto sopra detto la semplice raccolta delle scommesse non può assolutamente integrare l'attività di gestione rappresentandone solo una fase.

Per quanto riguarda invece l'espressione "gestione per conto terzi" essa sembra richiama l'istituto del mandato ovvero quell'accordo con il quale una parte (mandatario) si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra (mandante). Il mandato non implica un duplice passaggio economico, che resta comunque unico, come rinvenibile dal disposto di cui all'art. 1706.

Il mandato può essere conferito con o senza rappresentanza. Nel primo il mandatario agisce in nome e per conto del mandante, nel secondo, invece, il mandatario agisce in nome proprio.

Nel mandato senza rappresentanza, l'operazione si concretizza in due passaggi: tra mandante e mandatario (passaggio interno) e tra mandatario e terzo (passaggio esterno). Tuttavia, si realizza un'unica compravendita di beni e/o prestazione di servizi, rappresentata da quella a rilevanza esterna tra il mandatario e il terzo; il passaggio interno tra il mandante ed il mandatario rappresenta in un mero "ribaltamento" degli effetti economici dell'operazione esterna (riaddebito del costo o accredito del ricavo). In pratica, le operazioni compiute dal mandatario sono per esso neutrali dal punto di vista economico, posto che il mandatario si limita a ribaltare sul soggetto per conto del quale ha agito il risultato economico delle operazioni concluse. L'interesse economico del mandatario si riduce al compenso previamente stabilito per la propria attività. Conformemente a ciò ai fini delle imposte dirette – diversamente da quanto accade ai fini IVA, dove esigenze applicative fanno sorgere una finzione giuridica che tiene conto fiscalmente dei passaggi interni – rilevano i riflessi esclusivamente economici dell'operazione per cui nel mandato alla vendita, il corrispettivo pattuito con il soggetto terzo non rappresenta un ricavo, bensì una posta di debito verso il mandante (che realizza il provento) cui il corrispettivo dovrà essere riversato, al netto del compenso spettante al mandatario[467]. Quindi, dal punto di vista economico si ha una sorta di "trasparenza" del mandatario

[467] Ai fini delle imposte sul reddito, secondo l'Agenzia delle Entrate (Ris. n. 377/02 e Ris. n. 309/08), le operazioni attuate dall'impresa mandataria senza rappresentanza devono essere rilevate in base al "principio della prevalenza della sostanza sulla forma".

rispetto ai terzi con il che l'unico riflesso economico e reddituale è rappresentato dal compenso concordato con il mandante.

Nel mandato con rappresentanza, il negozio giuridico si svolge – anche ai fini IVA – direttamente tra il mandante ed il terzo, determinando l'irrilevanza tributaria dell'interposizione.

Dal questa breve panoramica emerge incontrovertibilmente come la sostanza economica della gestione per conto terzi sia riferibile unicamente al mandante ovvero al soggetto per conto del quale l'attività viene gestita. Tale aspetto sostanziale viene prontamente colto nell'ambito delle imposte dirette che considera "trasparente" il mandatario o gestore di affari altrui (da non confondere con l'istituto regolato dagli artt. 2028 c.c.).

Ciò non si può dire per l'imposta unica (almeno formalmente). La dichiarata natura interpretativa di cui all'art. 1, comma 66, lett. b) della L. n. 220/10, di fatto da un lato, confermando la vigente disciplina, individua correttamente nel gestore dei giochi, ancorché privo della concessione amministrativa, il soggetto passivo dell'imposta, dall'altro lato importa una disposizione innovatrice che contrasta nettamente e chiaramente con l'impianto impositivo dell'imposta unica rappresentando un *vulnus* al principio costituzionale della capacità contributiva.

Per la dottrina[468] è indispensabile che il soggetto passivo del tributo abbia un collegamento con le singole situazioni indici di capacità contributiva sottoposte al prelievo. In pratica, il legislatore una volta individuato la manifestazione di capacità contributiva è vincolato nella identificazione di coloro cui imputare l'obbligazione d'imposta.

Nello specifico, relativamente ai giochi e scommesse a quota fissa si è avuto modo di argomentare che l'indice che manifesta la capacità contributiva è la potenzialità economica insita in un'attività inserita in un contesto di mercato chiuso. Ora, colui al quale è collegato tale indice non può essere altro che il gestore dei giochi inteso precipuamente quale soggetto sul quale ricade direttamente il rischio della scommessa. È lui che

[468] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p.165.

trae i potenziali benefici dallo svolgimento dell'attività ed è quindi lui che conserva quell'attitudine alla contribuzione alle spese pubbliche richiesto dall'art. 53 Cost. Qualsiasi altro soggetto che "collabora" alla gestione svolgendo alcune fasi o operazioni di fatto non corre alcun rischio, inserendosi la propria attività nell'ambito delle normali attività economiche. A sostegno della tesi si pone anche il fatto che in talune tipologie di gioco la base imponibile è costituita dalle somme raccolte al netto delle vincite[469], per cui sarebbe impossibile applicare l'imposta per chi svolge solo alcune operazioni, non peraltro perché non ha i dati complessivi su cui commisurare le aliquote.

Le stesse conclusioni valgono per i giochi e le scommesse a totalizzatore con qualche particolarità. In questo caso, si è detto che l'indice di ricchezza espressivo della capacità contributiva sia da ricercare nell'arricchimento del vincitore il quale può a ragion veduta rivestire il ruolo di soggetto passivo. Tuttavia, la scelta legislativa è caduta sul gestore dei giochi. In questo caso pur non ravvisandosi il rischio scommessa emerge oltremodo un ostacolo di natura civilistica. Abbiamo avuto modo di vedere come tale tipologia di giochi sia strutturata secondo il c.d. contratto plurilaterale, in cui i partecipanti si rivolgono ad un operatore di gioco che in qualità di intermediario svolge una serie di operazioni volte alla raccolta delle "giocate", alla loro conservazione, all'individuazione dei vincitori ed al pagamento delle vincite al netto dei costi fiscali e non. Orbene, da questa breve descrizione si desume che il soggetto obbligato contrattualmente con i partecipanti è il gestore che, peraltro, detiene le somme che andranno a costituire il montepremi da ripartire tra la filiera distributiva. Quindi risponde a logica e coerenza dell'imposta colpire quest'ultimo il quale sarà sia giuridicamente che sostanzialmente in grado di operare la decurtazione patrimoniale imposta dal tributo..

In conclusione, a mio sommesso parere l'introduzione della norma in argomento non solo riveste le caratteristiche di una norma innovatrice in

[469] L'art. 12, comma 1, lettera h, del D.L. n. 39/09 stabilisce che le scommessa a quota fissa sono state assoggettate all'aliquota del 20% della raccolta al netto delle somme restituite ai vincitori.

contrapposizione all'auto dichiarata natura interpretativa ma struttura l'imposta in modo che il soggetto obbligato al pagamento del medesimo non coincide con quello cui si riferisce la forza economica presa in considerazione dal legislatore per giustificare l'imposizione. E si badi bene che l'assunto se con riferimento alle fattispecie concrete che realizzano i giochi strutturati secondo lo schema del contratto plurilaterale ossia le scommesse totalizzatore emerge chiaramente, riguardo ai giochi strutturati secondo i contratti bilaterali ossia le scommesse a quota fissa esso è lampante.

L'identificazione del gestore per conto terzi tra i soggetti passivi tende ad individuare una figura soggettiva nella quale la titolarità della posizione non corrisponde ad una espressione di attitudine contributiva[470].

Ebbene evidenziare che la formulazione della disposizione, così come imposta, è intesa ad affibbiare al gestore per conto terzi la figura tipica del soggetto passivo, non potendosi enucleare dal dato normativo una diversa lettura[471]. Infatti, qualora il legislatore avesse voluto individuare nel gestore per conto terzi una figura soggettiva passiva alternativa (sostituto d'imposta o responsabile d'imposta), ciò avrebbe comportato, oltreché una più appropriata formulazione della disposizione, anche la previsione degli strumenti giuridici idonei ad evitare che lo stesso risultasse inciso dal tributo[472].

Appurata l'illegittimità costituzionale[473] della normativa *de quò* analizziamo brevemente la figura del CTD.

---

[470] In tal senso si esprime TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario,* op. cit., con riferimento ai soggetti diversi dal contribuente.

[471] In tal senso anche la comunicazione n. 2 del 7 giugno 2012 dell'AAMS che individua nei gestori terzi i soggetti passivi in senso stretto.

[472] Con riferimento alle figure tipiche del sostituto d'imposta e del responsabile d'imposta la dottrina ritiene che se il peso economico dell'obbligo cui sono tenuti dovesse restare a loro carico, sarebbe violato nei loro confronti l'art. 53 Cost. (SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 53 Cost.*, in op. cit., p. 251).

[473] Va segnalata anche l'illegittimità costituzionale per l'assenza del requisito dell'attualità con riferimento agli anni precedenti all'entrata in vigore della legge. Infatti, qualora la norma fosse reputata legittima ciò inciderebbe sulla retroattività della stessa norma che sicuramente non è interpretativa ma innovativa.

I CTD operano nel territorio nazionale per conto di imprese ubicate all'estero ed esercenti l'attività di organizzazione ed esercizio delle scommesse. Il loro compito si riduce nell'esecuzione di delle seguenti attività:

- acquisizione dei dati della "giocata";
- trasmissione della "giocata" all'operatore estero (bookmaker);
- emissione della ricevuto attestante l'accettazione della "giocata";
- raccolta delle somme rappresentanti le poste di gioco;
- pagamento delle vincite;

Ora, la lettera della disposizione "interpretativa" colloca la figura del CTD tra i soggetti passivi del tributo. Tuttavia, contrariamente a quanto asserito dall'AAMS, i CTD sono soggetti estranei alla realizzazione del presupposto così come inteso nel presente lavoro[474]. Essi non fanno altro che svolgere una fase delle attività economiche che solo unitariamente intese possono assurgere a fattispecie concreta dell'imposta. È come dire che nell'ambito dell'imposte sui redditi l'intermediario di una cessione di beni risponda a titolo di soggetto passivo in luogo o insieme al cedente per il pagamento dell'imposta da applicarsi alla cessione, solo perché ha attivamente partecipato all'effettuazione dell'operazione.

Alla luce di quanto sopra detto sono da respingere al destinatario le fumose argomentazione addotte dall'AAMS nella nota comunicazione interpretativa[475]. In particolare:

- per le motivazioni più volte esposto non è vero che per l'applicazione dell'imposta unica non abbia alcuna importanza chi si assume il rischio della scommessa. A tacer d'altro sarebbe illogico ed irrazionale

[474] L'obiettivo mal celato di estendere la posizione soggettiva passiva risponde indubbiamente alle generali e comuni esigenze di prevenire i possibili fatti di evasioni oltreché, nel contempo, realizzare più agevolmente il prelievo tributario.

[475] Nell'ambito di questa l'AAMS tenta alcune acrobazie giuridiche. Infatti, essa cerca di forzare il senso del dato letterale adducendo argomentazione pretestuose con l'unico intento di piegare il significato dell'enunciato prescrittivo a proprio favore.

concepire un'imposta sulle scommesse in cui non abbia alcuna rilevanza chi sia la controparte del giocatore;

- non è vero che il CTD possa applicare agevolmente l'imposta. Abbiamo detto che in alcune tipologie di gioco è imprescindibile avere i dati delle scommesse complessive affinché si possa calcolare l'imposta. Come fa un CTD nei giochi in cui è prevista una tassazione sul margine lordo, ad applicare l'imposta se non conosce né la raccolta complessiva né le vincite distribuite?

Oltre a ciò, la posizione dei CTD non gli consente di appropriarsi della eventuale "ricchezza prodotta" nemmeno per stornare dalle poste di gioco versate all'operatore di gioco estero la quota necessaria a pagare il tributo, essendo l'obbligo di versamento delle quote prefissato contrattualmente. L'unico modo per trasferire l'onere tributario in capo al bookmakers sarebbe quello di rinegoziare gli obblighi contrattuali. A tal proposito si richiama la sentenza della Corte Costituzionale 8 ottobre 2012 n. 223 che allo scopo di individuare la natura giuridica di un determinato prelievo erariale ha affermato che «*La giurisprudenza di questa Corte ha costantemente precisato che gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria sono tre: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione* ***non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico*** *(nella specie, di una voce retributiva di un rapporto di lavoro ascrivibile ad un dipendente di lavoro pubblico statale "non contrattualizzato"); le risorse connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione sono destinate a sovvenire pubbliche spese*».

Per di più l'AAMS non spiega come il tributo, avendo (a suo dire) natura di imposta di consumo, possa essere traslato economicamente da parte dei CTD (presunti soggetti passivi di diritto) sul consumatore finale (contribuente di fatto rispetto alle imposte sui consumi), se le quote di gioco vengono stabilite da chi di fatto e di diritto svolge l'attività economica dei

giochi: il bookmaker straniero. In pratica, dalla ricostruzione fatta dall'AAMS emerge un dato raccapricciante: i CTD vengono colpiti da un'imposta al di là della loro possibilità di traslazione, per cui la quota che rimane a loro carico, incidendo sul proprio patrimonio, non è giustificata da un'autonoma attitudine contributiva.

La norma presenta chiari profili incontestabilmente incostituzionali. Si può radicalmente mutare il criterio di determinazione del reddito di impresa (componenti positive meno quelle negative) assumendo come base imponibile l'intera somma giocata, che, peraltro, essendo nell'interesse di terzi, non confluirà nel patrimonio del soggetto che gestisce il tributo?

E' opinione di chi scrive che la finalità della norma sia essenzialmente punitiva e nulla ha a che vedere con il principio di capacità contributiva sancito dall'art 53 Cost.. Così potrà accadere che un soggetto che applica l'IRES sul reddito effettivo, si pensi alla provvigione del 3% sulla giocata riconosciutagli dal bookmaker (dalla quale, peraltro, andranno dedotti i relativi costi), si vedrà aumentare la base imponibile di una somma pari al totale delle giocate!

Un ultimo argomento a favore della tesi qui esposta va rinvenuto nelle particolari norme predisposte per la fase accertativa. Le disposizioni legislative, come si vedrà appresso, sono, giustamente, apprestate in guisa da calzare sulla figura del soggetto passivo d'imposta. Ora, come si può giustificare una norma come l'art. 1, comma 67 della L. n. 220/10, la quale disponendo che la base imponibile sottratta, accertata ai fini dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse sia posta 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, colpisce un soggetto (CTD) che di fatto "rigira" le poste di gioco (che per lui sarebbero tutti ricavi) al bookmaker estero e percepisce per le sue prestazioni una risicata percentuale di esse?

Unica è la risposta: il legislatore non può creare a proprio piacimento soggetti passivi, responsabili e sostituti d'imposta[476].

9.3 Base imponibile ed aliquota d'imposta: complessità e contraddizioni dell'imposta.

9.3.1 Brevi considerazioni sui meccanismi di prelievo che informano il fenomeno ludico.

Il mondo dei giochi si presta ad essere autonomamente "tassato" secondo le proprie specifiche logiche.

Segnatamente, nell'ordinamento tributario nazionale la dottrina[477] ha individuato i seguenti meccanismi di prelievo:

- **il sistema del margine erariale residuo.** Tale modello di tassazione ricalca il paradigma dei classici monopoli fiscali. Il prelievo erariali rappresenta "l'utile di gestione" ovvero è il risultato della differenza tra la raccolta lorda (valore complessivo delle giocate) e il montepremi, le vincite, gli aggi per i ricevitori ed i compensi per i concessionari. Tratto peculiare del sistema è la predeterminazione normativa della remunerazione di tutti gli attori della filiera;
- **il sistema della raccolta**. In questo caso il prelievo fiscale viene realizzato attraverso il pagamento di una prestazione patrimoniale commisurata alla raccolta lorda e determinata in base ad una percentuale prefissata;
- **il sistema del margine lordo del concessionario**. Tale modello impositivo prende a base della tassazione l'importo della raccolta decurtato dell'ammontare delle vincite.

Ognuno di essi ha congiuntamente aspetti positivi ed aspetti negativi. Pertanto, non si può a priori indicare quale di essi rappresenta il modello

[476] DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *op. cit.*, p. 466.
[477] In AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, (a cura di MARCHETTI F., MELIS G., LA SCALA A.E.), Roma, 2011, p. 126.

impositivo ideale, in quanto la struttura di ogni tipologia di gioco è determinante per asserire l'opportunità o meno di applicare un ben determinato modello di tassazione.

Purtroppo, nella ricerca del modello impositivo ideale non si può fare a meno di tener conto anche di interessi extrafiscali ed in particolare oggigiorno è imprescindibile valutare l'influenza che le nuove tecnologie hanno sul settore dei giochi.

In conclusione, la politica fiscale attinente ai giochi dipende da come il legislatore nazionale 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, struttura dei giochi e delle scommesse …).

Al fine di una maggior chiarezza espositiva si procede nell'illustrazione dei diversi criteri di determinazione dell'imposta adottati nella specie, distinguendo la regola generale dalle regole speciali.

9.3.2 La regola generale che presiede la determinazione dell'imposta.

Prima di passare alla descrizione della regola generale che informa la determinazione dell'imposta, mi sembra utile richiamare brevemente alcuni principi cardine dell'ordinamento tributario in termini di base imponibile.

La base imponibile del tributo non è altro che il risultato della valutazione quantitativa, condotta con criteri stabiliti dalla legge, di un elemento economicamente apprezzabile della fattispecie[478] ovvero della dimensione del presupposto[479] economico cui applicare l'imposta. In altri termini, per dirla autorevolmente, *si deve individuare, per astrazione, un tratto del presupposto del tributo, coerentemente significativo in termini di capacità contributiva del soggetto passivo, che possa fungere da parametro*

[478] DE MITA E., *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, op. cit., p. 31.
[479] MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, op. cit. p. 162.

di raffronto e proporzione fra le singole fattispecie in concreto poste in essere e, quindi, sia misurabile e riconducibile a pura entità numerica[480].

Coerentemente alle caratteristiche del presupposto dell'imposta, nel caso dei giochi e delle scommesse, il perno della concreta determinazione del tributo è stato individuato nella "posta di gioco" versata dal giocatore in ordine ad un determinato evento o complesso di eventi oggetto di scommessa.

La posta di gioco rappresenta quel dato fattuale compatibile e pertinente al presupposto di fatto dell'imposta unica. Infatti,

- relativamente ai giochi e scommesse a totalizzatore si è visto che la capacità contributiva colpita è espressa dall'arricchimento del vincitore. Per cui è coerente e logico che nel calcolo della base imponibile assuma un ruolo preponderante l'ammontare complessivo delle poste di gioco che costituiranno il montepremi da ripartire tra i diversi giocatori;
- riguardo ai giochi e scommesse a quota fissa, invece, la capacità contributiva colpita è incarnata dalla potenzialità economica espressa dall'operatore che svolge un'attività riservata. Anche in questo caso è ragionevole e razionale che la posta di gioco assuma un ruolo significativo. Tuttavia, in virtù delle considerazioni svolte nei precedenti paragrafi circa l'idoneità di tale indice ad esprimere un'idonea attitudine alla contribuzione, in questo caso è d'obbligo per il legislatore adottare dei meccanismi in grado di attenuare la "forza" espressa dalla posta di gioco mediante appositi congegni che riducano il suo valore onde evitare di "uccidere" la pur flebile capacità economica insita nell'indice prescelto.

Come si vedrà la materiale entità del concorso alle pubbliche spese poste a carico dei gestori dei giochi pubblici risulta da una mera e semplice operazione aritmetica il cui tratto distintivo risponde pienamente a quell'auspicio[481] affinché il legislatore, nella scelta dei criteri di valutazione,

[480] FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* op. cit., p. 149.
[481] GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario,* Torino, 1956, p. 168.

tenga presenti le esigenze dell'amministrazione finanziaria, dettando norme semplici e precise.

La determinazione della base imponibile e dell'aliquota d'imposta così come accennato è influenzata dalla struttura dei giochi e delle scommesse oggetto del prelievo. Va detto, comunque, che non sempre le due grandezze (base imponibile ed aliquota d'imposta) sono il frutto di logiche avulse dal sistema. In alcuni casi i meccanismi impositivi utilizzati dal legislatore non sono il risultato di scelte adottate "liberamente" ma bensì il prodotto di valutazioni in cui ragioni di carattere extratributaria hanno il sopravvento sulle corrette logiche impositive. In pratica, vi sono casi in cui il legislatore è costretto ad applicare un lieve carico impositivo pur di raggiungere obiettivi meritevoli di tutela. È in questa logica che si è forgiato il modello impositivo dei giochi di abilità, di sorte a quota fissa e di carte organizzati in forma diversa dal torneo con partecipazione a distanza. Il modello di tassazione di fatto adottato è l'unico che permette l'offerta di versioni "legali" di questi giochi che abbiano payout concorrenziali con quelli non regolamentati. Un diverso modello comporterebbe necessariamente l'abbassamento dei payout e, conseguentemente, una sorta di "fuga dei capitali" dei giocatori verso i siti non autorizzati, anche se legittimi in altre giurisdizioni[482].

Tralasciando le cause extratributarie, attualmente la giustificazione delle diversità, a mio sommesso parere, e da rinvenire nella struttura giuridica propria dei diversi giochi e nella correlativa natura del prelievo. Non può essere altrimenti. Mi spiego meglio, nei concorsi pronostici si ravvisa la presenza di un contratto plurilaterale in cui i singoli partecipanti si impegnano reciprocamente ad eseguire una prestazione pecuniaria (versamento della posta di gioco) destinata a confluire in un fondo comune (montepremi) che verrà all'esito ripartito tra i vincitori. In questo caso, il flusso finanziario generato dal versamento delle poste non rappresenta una componente positiva di reddito del gestore del gioco ma bensì elemento estraneo all'aspetto economico di questi. Di conseguenza, il prelievo

[482] In tal senso si è espresso il comunicato stampa sul gioco a distanza al 31.12.2012.

effettuato sull'ammontare complessivo delle poste di gioco non rappresenta il depauperamento del patrimonio del gestore bensì una decurtazione del premio che sarà corrisposto ai vincitori. Ciò giustifica la previsione di una più elevata aliquota d'imposta rispetto alle scommesse a quota fissa in cui il depauperamento causato dall'imposta viene sopportato dal gestore in prima persona.

Veniamo ora all'esame delle disposizioni normative ed in particolare del D.Lgs. n. 504/98. Nell'ambito dell'articolato normativo si rinviene una regola generale cui si affiancano una serie di regole speciali appositamente approntate per singoli giochi.

In base alla regola generale l'individuazione del parametro cui commisurare l'imposta richiede la previa qualificazione della tipologia di gioco oggetto del tributo.

Quindi, occorre innanzitutto verificare in quale delle seguenti forme ludiche è collocabile il gioco soggetto ad imposta:

- concorsi pronostici, nel qual caso la base imponibile è costituita dall'intero ammontare della somma corrisposta dal concorrente per il gioco al netto di diritti fissi e compensi ai ricevitori;
- scommesse, in ordine alle quali la base imponibile è costituita dall'ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa.

Una volta identificata l'esatta tipologia di gioco l'interprete ha l'onere di scoprire quale aliquota d'imposta si rende applicabile nella specifica ipotesi e se vi sono particolari accorgimenti da osservare nel calcolo del tributo. A tal fine soccorre l'art. 4 del D.Lgs. n. 504/98 che oltre a contenere il tasso d'imposta applicabile, indica i particolari meccanismi di calcolo per addivenire alla quantificazione del prelievo erariale.

Pertanto, una volta distinto i concorsi pronostici dalle scommesse, occorre fare un ulteriore passo ossia distinguere le scommesse in:

- scommesse a quota fissa;
- scommesse a totalizzatore,

e ancora,

- scommesse su eventi diversi dalle corse dei cavalli;
- scommesse sulle corse dei cavalli, quest'ultime da suddividere a loro volta in:
  - ✓ scommesse tris e scommesse ad essa assimilabili ai sensi dell'art. 4, comma 6, del regolamento di cui al D.P.R. n. 169/98;
  - ✓ ogni altro tipo di scommessa ippica a totalizzatore ed a quota fissa, salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 498, della L. n. 311/2004.

Orbene, alla stregua della disposizione testé richiamata, il regime fiscale applicabile ai fini del tributo va ricercato avendo precipuamente riguardo all'esatta tipologia di gioco o scommessa.

Tuttavia, tralasciando i concorsi pronostici per i quali vi è una comune disciplina che assume a base imponibile somma corrisposta dal concorrente per il gioco al netto di diritti fissi e compensi ai ricevitori, dall'esame della normativa è possibile cogliere tra le scommesse un fattore discriminante: l'evento. Qualora l'evento riguardi l'ippica l'aliquota d'imposta non va commisurata sulla somma giocata (così come vuole la regola generale), ma sulle "quote di prelievo"[483] ovvero su un dato predeterminato normativamente mediante l'applicazione di un'ulteriore aliquota *sull'introito lordo delle scommesse*[484].

Per le restanti scommesse (diverse da quelle sui cavalli) la base imponibile è costituita dalla somma scommessa sulla quale viene applicata un'aliquota d'imposta che:

[483] In ordine alla descrizione delle quote di prelievo e delle relative problematiche si rimanda all'apposito paragrafo

[484] Per la determinazione delle quote di prelievo si veda il decreto interministeriale del 15 febbraio 1999.

- per le scommesse a quota fissa, varia a secondo del movimento netto[485] avutosi nei dodici mesi precedenti e del numero di eventi pronosticati;
- per le scommesse a totalizzatore, è pari al 20%.

Purtroppo, le regole generali sono soggette a diverse deroghe dovute alla previsione di specifiche "tassazioni" decise per diverse forme di gioco.

9.3.3 La regola della deroga. I singoli giochi e le corrispondenti regole applicative.

Come innanzi detto, accanto alle regole generali sopra illustrate sono presenti una lunga serie di norme specificatamente emanate con riferimento alle correlative forme di gioco che nei fatti divengono esse stesse la regola generale.

Anche per le deroghe alla regola generale la concreta individuazione e circoscrizione delle grandezze necessarie alla determinazione dell'imposta non possono prescindere dalla previa identificazione del gioco o scommessa cui sono asservite.

Quindi, nella ricostruzione dell'ammontare del tributo all'interprete si richiede uno sforzo preliminare teso alla corretta collocazione del gioco oggetto d'indagine in una delle categorie che andremo ad esaminare[486].

Per i **concorsi pronostici su base sportiva** (Totocalcio, Totogol e giochi opzionali) non si parla di vera e propria base imponibile. Infatti, la determinazione dell'imposta avviene mediante la previa ripartizione della

[485] Ai sensi dell'art. 1 del D.M. del 1 marzo 2006, n. 11, per "movimento netto" si intende l'incasso lordo della raccolta delle scommesse a quota fissa al netto dell'importo delle scommesse annullate e/o rimborsabili.

[486] Per l'individuazione dell'esatta tipologia di gioco occorre riferirsi, oltre ai criteri generali illustrati nel corso delle trattazioni civilistiche ed amministrativistiche, ai seguenti regolamenti di ordine generale:
- decreto del 19 giugno 2003, n. 179, per la disciplina dei **concorsi pronostici su base sportiva**;
- decreto del 2 agosto 1999, n. 278, per la disciplina delle **scommesse a quota fissa su base sportiva**;
- decreto del 8 aprile 1998, n. 69, per la disciplina delle **scommesse a quota fissa e a totalizzatore sulle corse dei cavalli**;
- decreto del 17 settembre 2007, n. 186, per la disciplina dei **giochi di abilità a distanza con vincita in denaro**;
- decreto direttoriale n. 2011/666/Giochi/GAD , per la 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**.

posta. In base al disposto dell'art. 5 del D.M. 179/03 «*la posta dei concorsi pronostici è ripartita … nelle seguenti percentuali…: a) aggio al punto vendita: 8%; b) montepremi: 50%; c) contributo CONI: 18,77%; d) contributo all'Istituto per il credito sportivo: 2,54%; e) imposta unica: 33,84%; f) contributo alle spese di gestione di AAMS: 5,71%*».

Per il **concorso pronostico su base ippica** "**V7"**[487]**,** l'art. 12, comma 1, lett. e) della L. 28 aprile 2009, n. 39, stabilisce «*l'assegnazione del 65 per cento della posta di gioco a montepremi, del 5,71 per cento alle attività di gestione, dell'8 per cento come compenso per l'attività dei punti di vendita, del 15 per cento come entrate erariali sotto forma di imposta unica e del 6,29 per cento a favore dell'UNIRE, relativamente al gioco istituito ai sensi dell'articolo 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2006, n. 296* ».

Per le **scommesse sportive diverse dalle corse ai cavalli e non sportive a quota fissa** valgono le regole generali per cui la base imponibile è costituita dal movimento netto delle scommesse[488]. Al movimento netto delle scommesse a quota fissa si applicano le aliquote di imposta unica di cui all'articolo 4, comma 1, lettera b), punto 3), del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504[489].

---

[487] Decreto direttoriale n. 2008/18726/Giochi/SCO, per la disciplina del **concorso pronostici su base ippica denominato «V7»**.

[488] Art. 10, comma 2, del D.M. n. 111/06. Ai sensi dell'art. 1 del predetto decreto per movimento netto, s'intende l'incasso lordo della raccolta delle scommesse a quota fissa al netto dell'importo delle scommesse annullate e/o rimborsabili.

[489] Ai sensi dell'art. 4, comma 1, lettera b), punto 3): «…per le scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli:

3.1) nel caso in cui il movimento netto dei dodici mesi precedenti derivante dalle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli sia superiore a 1.850 milioni di euro, nella misura del 3 per cento per ciascuna scommessa composta fino a sette eventi e per le scommesse con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori; nella misura dell'8 per cento per ciascuna scommessa composta da più di sette eventi;

3.2) nel caso in cui il movimento netto dei dodici mesi precedenti derivante dalle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli sia superiore a 2.150 milioni di euro, nella misura del 3 per cento per ciascuna scommessa composta fino a sette eventi; nella misura del 6,8 per cento per ciascuna scommessa composta da più di sette eventi;

3.3) nel caso in cui il movimento netto dei dodici mesi precedenti derivante dalle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli sia superiore a 2.500 milioni di euro, nella misura del 3 per cento per ciascuna scommessa composta fino a sette eventi e per le scommesse con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori; nella misura del 6 per cento per ciascuna scommessa composta da più di sette eventi;

3.4) nel caso in cui il movimento netto dei dodici mesi precedenti derivante dalle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli sia superiore a 3.000 milioni di euro, nella misura del 2,5 per

Per le **scommesse sportive diverse dalle corse ai cavalli e non sportive a totalizzatore** non si parla di vera e propria base imponibile. Infatti, la determinazione dell'imposta avviene mediante la previa ripartizione della posta. In base al disposto dell'art. 12 del D.M. 278/99 «*la posta unitaria di gioco è ripartita nelle seguenti percentuali…: a) 57 per cento, come disponibile a vincite; b) 8 per cento, come aggio al luogo di vendita autorizzato; c) 20 per cento, come imposta unica; d) 5,71 per cento, come contributo alle spese complessive di gestione; e) 2,54 per cento, come fondo speciale di riserva*».

Per le **scommesse ippiche a totalizzatore e a quota fissa** costituisce base imponibile dell'imposta l'importo pagato dallo scommettitore per ogni singola scommessa, senza alcuna detrazione[490].L'aliquota dell'imposta unica è stabilita nella misura del 5%. Tale aliquota è elevata al 7% per la scommessa TRIO e al 10% per la scommessa TRIS relativa a corse ippiche inserite nello specifico calendario nazionale, accettate contemporaneamente negli ippodromi, nelle agenzie ippiche e nelle ricevitorie autorizzate[491].

Per le **i giochi di abilità a distanza con vincita in denaro**[492] la base imponibile è costituita dalla somma giocava[493] ovvero dalla raccolta[494] cui si applica un'aliquota del 3%.

---

cento per ciascuna scommessa composta fino a sette eventi; nella misura del 5,5 per cento per ciascuna scommessa composta da più di sette eventi; 3.5) nel caso in cui il movimento netto dei dodici mesi precedenti derivante dalle scommesse a quota fissa su eventi diversi dalle corse dei cavalli sia superiore a 3.500 milioni di euro, nella misura del 2 per cento per ciascuna scommessa composta fino a sette eventi e per quelle con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori; nella misura del 5 per cento per ciascuna scommessa composta da piu' di sette eventi»

[490] Art. 16 del D.M. n. 169/98.

[491] Artt. 3, comma 81 della L. n. 662/96 e 17 del D.M. n. 169/98.

[492] I giochi di abilità a distanza con vincita in denaro sono quelli nei quali il risultato dipende, in misura prevalente rispetto all'elemento aleatorio, dall'abilità dei giocatori. I giochi di carte di qualsiasi tipo, qualora siano organizzati sotto forma di torneo e nel caso in cui la posta di gioco sia costituita esclusivamente dalla sola quota di iscrizione, sono considerati giochi di abilità.

[493] Art. 38, comma 1, lett. b), del D.L. n. 223/06.

[494] Art. 4 del D.M. n. 186/07 il quale prevede altresì che la quota della raccolta destinata al montepremi è almeno pari all'ottanta per cento; il compenso del concessionario, a copertura della totalità dei costi per l'esercizio del gioco, è costituito dalla quota residua della raccolta, al netto dell'imposta unica e del montepremi.

Per **i giochi di sorte a quota fissa e di giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo** l'aliquota del 20% si applica sulle somme giocate al netto di quelle restituite[495].

Per le **scommesse a quota fissa su simulazioni di eventi**[496] l'aliquota d'imposta unica sulle giocate è pari al 20 per cento della raccolta al netto delle somme che, in base al regolamento di gioco, sono restituite in vincite al consumatore[497].

Per le **scommesse a totalizzatore su simulazioni di eventi** è prevista l'applicazione di una imposta del 12% e di un montepremi non inferiore al 75 per cento della posta di gioco[498].

Per le **scommesse a distanza a quota fissa con modalità di interazione diretta tra i singoli giocatori**, è stabilita l'aliquota di imposta unica nel 20% della raccolta, al netto delle somme che, in base al regolamento di gioco, sono restituite in vincite e rimborsi al consumatore[499]. Ciò vuole dire in pratica che è il compenso ad essere inciso dall'imposta unica pari al 20. Il decreto che disciplinerà il gioco prevede che il provider che mette a disposizione la piattaforma potrà trattenere una commissione massima del 10% sulle somme vinte dagli utenti (ma è probabile che deciderà di applicarne una minore), la tassazione verrà calcolata sul margine che rimane al provider, con un'aliquota del 20%.

I giochi "**Big Match**" e "**Big Race**" sono strutturati secondo lo schema proprio delle scommesse a totalizzatore, di conseguenza l'entità e la destinazione delle somme giocate sono previamente determinate dalla relativa normativa[500].

---

[495] Art. 12, comma 1, lett. f) del D.L. n. 39/09.

[496] Art. 1, comma 88 della L. n. 296/06.

[497] Art. 12, comma 1, lett. h) del D.L. n. 39/09

[498] Art. 1, comma 88, lett. e) della L. n. 296/06

[499] Art. 12, comma 1, lett. g) del D.L. n. 39/09.

[500] Le scommesse a totalizzatore sono regolamentate dal D.M. 2 agosto 1999, n. 278 intitolato "*Regolamento recante norme concernenti l'istituzione di nuove scommesse a totalizzatore o a quota fissa, ai sensi dell'articolo 16 della legge 13 maggio 1999, n. 133*", che all'art. 12 dispone: «l*a posta unitaria di gioco è ripartita nelle seguenti percentuali, trovando applicazione, per il residuo, la disposizione di cui all'articolo 16, comma 2, della legge 13 maggio 1999, n. 133: a) 57 per cento, come disponibile a vincite; b) 8 per cento, come aggio al luogo di vendita autorizzato; c) 20 per cento, come imposta unica; d) 5,71*

Nelle scommessa a totalizzatore "**Ippica nazionale**" il prelievo viene attuato mediante la ripartizione delle poste di gioco. In buona sostanza, viene normativamente predeterminata l'entità e la destinazione della posta di gioco[501].

Anche nelle scommessa a totalizzatore "**Ippica internazionale**" il prelievo viene attuato mediante la ripartizione delle poste di gioco. In buona sostanza, viene normativamente predeterminata l'entità e la destinazione della posta di gioco[502].

---

per cento, come contributo alle spese complessive di gestione; e) 2,54 per cento, come fondo speciale di riserva».

[501] L'art. 3 del Decreto direttoriale n. 2005/4637/giochi/sco relativo alle modalità attuative della nuova scommessa a totalizzatore sulle corse dei cavalli denominate "Vincente nazionale" ed "Accoppiata nazionale", stabilisce che «*la posta unitaria di gioco delle scommesse è ripartita nelle seguenti percentuali:*

a) Montepremi e compenso per l'attività di gestione: 72,00 per cento per entrambe le scommesse, di cui, al montepremi del "Vincente nazionale", in via sperimentale, il 71,00 per cento e, al montepremi dell' "Accoppiata nazionale", il 66,29 per cento;

b) Compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento per entrambe le scommesse;

c) Entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento per entrambe le scommesse;

d) Prelievo a favore dell'UNIRE: 14,00 per cento per entrambe le scommesse.».

L'art. 3 del Decreto direttoriale del 20/12/2005 relativo alle modalità attuative della nuova scommessa a totalizzatore sulle corse dei cavalli denominate "Quartè nazionale" ed "Quintè nazionale", stabilisce che «*La posta unitaria di gioco delle formule «Quarte' nazionale» e «Quinte' nazionale» è ripartita seguenti percentuali posta unitaria di gioco delle scommesse è ripartita nelle seguenti percentuali:*

a) montepremi e compenso per l'attività di gestione: 72,00 per cento per entrambe le formule, di cui, al montepremi il 57,00 per cento e come compenso per le attività di gestione il 15,00 per cento, di cui il 9,29 per cento all'UNIRE, per l'organizzazione e la gestione della corsa oggetto di scommessa;

b) compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento per entrambe le formule;

c) entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento per entrambe le formule;

d) contributo a favore dell'UNIRE: il 14,00 per cento come prelievo per entrambe le formule».

L'art. 3 del Decreto direttoriale del 20/12/2005 relativo alle modalità attuative della nuova scommessa a totalizzatore sulle corse dei cavalli denominata "Nuova tris nazionale", stabilisce che « *La posta unitaria di gioco della formula «Nuova Tris nazionale è ripartita nelle seguenti percentuali:*

a) montepremi e compenso per l'attività di gestione: 72,00 per cento, di cui al montepremi il 60,00 per cento e come compenso per l'attività di gestione il 12,00 per cento, di cui il 6,29 per cento all'UNIRE, per l'organizzazione e la gestione della corsa oggetto di scommessa;

b) compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento;

c) entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento;

d) contributo a favore dell'UNIRE: 14,00 per cento come prelievo».

[502] L'art. 3 del Decreto direttoriale del 10/03/2008 relativo alle modalità attuative della nuova scommessa a totalizzatore sulle corse dei cavalli "Ippica internazionale", stabilisce che «*La posta unitaria di gioco della scommessa "Vincente internazionale" è ripartita nelle seguenti percentuali:*

a) Montepremi: 75 per cento;

b) Compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento;

c) Compenso ai concessionari: 1,00 per cento;

d) Entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento;

e) Prelievo a favore dell'UNIRE: 10 per cento.

3. La posta unitaria di gioco della scommessa "Accoppiata internazionale" è ripartita nelle seguenti percentuali:

Nel **poker sportivo non a distanza**, l'aliquota d'imposta unica dovuta dal concessionario per l'esercizio del gioco è stabilita in misura pari al 3 per cento della raccolta[503].

In definitiva, una volta identificata l'esatta tipologia di gioco l'interprete ha l'onere di verificare l'esistenza di regole applicative speciali rispetto ai criteri generali di determinazione dell'imposta di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 504/98. Qualora, si riscontrasse l'assenza di tali disposizioni dal carattere derogatorio, allora si renderebbero applicabili le cennate regole generali per le quali si rinvia al precedente paragrafo. Mentre nel caso in cui si appurasse l'esistenza di norme recanti speciali modalità applicative allora occorrerà attenersi a tali disposizioni in virtù del principio di specialità.

L'analitica illustrazione delle modalità di calcolo dell'imposta consentono di enucleare le seguenti considerazioni:

- per i giochi e le scommesse a totalizzatore l'aliquota d'imposta è considerevolmente alta, coerentemente alla particolare ricchezza colpita;
- per i giochi e le scommesse a quota fissa l'aliquota d'imposta è bassa, anche questo coerentemente alla particolare ricchezza colpita;
- nei giochi e scommesse in cui, similmente a quelli a totalizzatore, il gestore non sopporta realmente il rischio della scommessa, in quanto normativamente vengono a grandi linee predeterminate le entità e la destinazione dei flussi finanziari, la base imponibile è costituita dalla raccolta al netto delle vincite ovvero dal compenso del gestore.

---

a) Montepremi: 69 per cento;
b) Compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento;
c) Compenso ai concessionari: 3,45 per cento;
d) Entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento;
e) Prelievo a favore dell'UNIRE: 12 per cento;
f) Compenso per l'attività di gestione: 1,55 per cento.
4. La posta unitaria di gioco della scommessa "Tris internazionale", è ripartita nelle seguenti percentuali:
a) Montepremi: 65 per cento;
b) Compenso dell'attività dei punti di vendita: 8,00 per cento;
c) Compenso ai concessionari: 3,45 per cento;
d) Entrate erariali sotto forma di imposta unica: 6,00 per cento;
e) Prelievo a favore dell'UNIRE: 16 per cento;
f) Compenso per l'attività di gestione: 1,55 per cento»

[503] Art. 24, comma 34 del D.L. n. 98/11.

Ora, se da un lato è logico che la base imponibile e l'aliquota dell'imposta unica dipendano dalla struttura dei singoli giochi, dall'altro è inspiegabile che a giochi strutturalmente identici si applichino modelli impositivi diversi.

In tali casi si ritiene possano essere sollevate questioni di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., per quei giochi che nonostante abbiano una medesima struttura civilistica e conservino un rischio analogo, sono sottoposti ad aliquote e meccanismi di prelievo disomogenei senza alcuna plausibile ragione.

La violazione dei principi costituzionali si registra sia con riferimento al gestore che con riferimento ai giocatori.

Le norme che contengono aliquote diverse discriminando in base alla tipologia di gioco o scommessa comportano, a carico dei gestori, un maggior prelievo fiscale, a parità di capacità contributiva.

Riguardo ai vincitori, premesso che l'area di discrezionalità riservata al legislatore in materia tributaria è pur sempre presidiata dal principio della correlazione tra prestazioni tributarie e capacità contributiva (nel senso della necessità che, in situazioni identiche, il carico tributario sia commisurato in modo uniforme), non si può non vedere come per i giochi a totalizzatore identici arricchimenti sono soggetti ad un'imposizione differente. Infatti, prevedendo aliquote differenti di ripartizione del fondo comune costituito dalle poste di gioco versate dai partecipanti a seconda del tipo di scommesse a totalizzatore, non si fa altro che discriminare l'imposizione di situazioni identiche. Argomentazioni analoghe valgono per le scommesse a quota fissa dato che al loro interno contengono una quota dell'imposta sulle vincite ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. n. 600/73.

A mio sommesso parere, la struttura dell'imposta esigerebbe, per intrinseca necessità logica e normativa, duplicità dell'aliquota (una per le scommesse a quota fissa ed una per quelle a totalizzatore o ad esso assimilabili) da applicarsi all'imponibile, data la confrontabilità, nell'àmbito di tutto il settore dei giochi, della misura del presupposto. Da questa

confrontabilità si trae la conseguenza della irragionevolezza di qualsiasi differenziazione di aliquote per tipologia di forma di gioco e, quindi, della violazione del principio di capacità contributiva.

La giurisprudenza di costituzionalità ha statuito che il principio della correlazione tra prestazioni tributarie e capacità contributiva impone al legislatore di commisurare il carico tributario in modo uniforme nei confronti dei vari soggetti, allorché sia dato riscontrare per essi una identità della situazione di fatto presa in considerazione dalla legge ai fini dell'imposizione del tributo[504].

Quindi, il prelievo in questione si pone in contrasto tanto con il principio di uguaglianza sancito nell'art. 3 della Cost., quanto con il canone della ragionevolezza che ad esso si connette. Il principio di eguaglianza impone di considerare allo stesso modo situazioni uguali e di differenziare le situazioni tra loro diverse.

Non è questo che accade nel caso dell'imposta unica. Essa è infatti una imposta che colpisce il gioco e le scommesse, in modo erratico e casuale, senza considerare correttamente la loro reale struttura.

Dati due tipologie di gioco uguali o comparabili in base alla struttura, la tassazione è spesso di diseguale entità. La misura del prelievo non è infatti legata né a probanti e realistici dati oggettivi, né si conforma alle differenze individuali.

Senza voler entrare nelle complesse questioni tecnico-economiche inerenti la tassazione dei giochi e delle scommesse, un dato è di palmare evidenza: una scommessa a quota fissa afferente le corse ai cavalli è tassata in modo differente da una identica scommessa sulle partite di calcio.

[504] Corte Cost. n. 104/85; Corte Cost. n. 292 del 2.7.1987.

10 L’attuazione dell’imposta.

Le regole attuative assumono un particolare rilievo all’interno della disciplina dell’imposta in quanto ritenute, a ragion veduta, strettamente funzionali al concreto adempimento dell’obbligazione tributaria oltreché rappresentare un indispensabile strumentario a supporto del controllo e della vigilanza dell’ordine pubblico in generale.

La volatilità del denaro connessa alla pericolosità insita nella gestione in generale dei giochi (con relativo *vulnus* alla fede pubblica) impone un’azione rigorosa ed incisiva di vigilanza e controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria rispetto alle fasi principali della gestione.

Regole stringenti sono previste fin dal momento della concessione del servizio pubblico di gioco con la dichiarazione di inizio attività, per proseguire con la comunicazione costante dei dati di gioco fino ad arrivare all’adempimento dell’obbligazione tributaria.

La disciplina basilare è contenuta nel D.P.R. del 8 marzo 2002, n. 66 intitolato “*Regolamento per la semplificazione degli adempimenti relativi all’imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, a norma dell’articolo 6 del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504*”. Il regolamento impone una serie di adempimenti strutturalmente coordinati e funzionali alla tempestiva e corretta riscossione dell’imposta.

Riguardo alla disciplina sull’accertamento e la riscossione vi è da dire che solo di recente sono state introdotte disposizioni appropriate per un prelievo di natura tributaria[505]. Infatti, antecedentemente la disciplina attinente l’attuazione dell’imposta era frammentaria e contenuta nelle convenzioni accessive alle convenzioni, e nei provvedimenti di prassi (circolare). In pratica, almeno fino all’avvento delle regole sancite nel D.P.R. n. 66/02 la fase dinamica del tributo non era confacente alla natura del prelievo.

[505] L’attuale disciplina sull’accertamento e la riscossione dell’imposta unica è contenuta nell’art. 24 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98

10.1 Adempimenti.

L'attuazione dell'imposta unica non poteva che riflettere la semplicità che intrinsecamente la distingue nonostante la sua evoluzione stia avvenendo in modo grottesco e mediante tecniche normative fortemente dubbiose anche sotto il profilo della legittimità costituzionale.

La semplicità che caratterizza la fase di attuazione dell'imposizione sembra consentire di annoverarla tra i "tributi senza rilevanza formale"[506]. Tuttavia non può disconoscersi il fatto che pur non esistendo una vera e propria dichiarazione fiscale, i dati necessari al fisco per il monitoraggio del corretto adempimento tributario gli pervengono o direttamente tramite il collegamento informatico, cui sono oramai tenuti quasi tutti i concessionari, o mediante le comunicazioni periodicamente effettuate dai soggetti sprovvisti di un collegamento telematico con l'Amministrazione finanziaria.

Se da un lato può dirsi che l'attuazione del concorso alle pubbliche spese è affidata, nella fisiologia del sistema, agli stessi contribuenti, dall'altro lato, la costante e continua "informatizzazione dell'imposta" sta restringendo in un certo qual modo l'attività del privato. Infatti, come appresso si vedrà, per alcune tipologie di giochi è la stessa Amministrazione finanziaria che procede alla liquidazione dell'imposta dovuta comunicandone il risultato al relativo concessionario.

Quindi, nell'imposta sui giochi si avverte sempre più un'inversione di tendenza rispetto alle imposte che caratterizzano il sistema tributario generale (II.DD. e IVA), in cui l'attività pubblica va assumendo una funzione che va oltre quella integrativa e successiva. Nel nuovo contesto dell'imposta sui giochi l'attività pubblica va rivestendo un ruolo primario e sempre più indispensabile e non eventuale nell'attuazione del tributo, in ciò favorito dal limitato numero dei contribuenti colpiti dalla specifica imposte (l'imposta sui giochi non ha i caratteri

[506] Con tale termine RUSSO P., *Manuale di diritto tributario* op. cit., p.214, indica i c.d. "tributi senza accertamento". Tale collocazione non è così scontata atteso che con riferimento ai giochi di abilità a distanza è previsto che l'Amministrazione ogni mese comunichi al concessionario l'importo dell'imposta dovuta liquidata per il mese precedente. Ciò, allora, avvicina l'imposta ai tributi con imposizione. FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 358, tiene a sottolineare l'oramai irrilevanza della tradizionale distinzione.

propri della fiscalità di massa) e dalle incessanti innovazioni tecnologiche che consentono il costante monitoraggio delle elementari operazioni di gioco.

In linea generale lo schema applicativo si può sinteticamente riassumere nei seguenti passi:

- acquisizione in tempo reale dei dati afferenti i giochi e le scommesse. Per i giochi e le scommesse effettuabili mediante il collegamento al totalizzatore nazionale, i dati delle scommesse affluiscono direttamente nelle banche dati dell'Amministrazione finanziaria. Per i restanti giochi e scommesse i dati vengono comunicati non in tempo reale ma in un secondo momento in modo che vengano anch'essi registrati nelle banche dati dell'Amministrazione finanziaria;
- autoliquidazione dell'imposta tranne nei casi in cui tale fase viene attuata dall'Ufficio finanziario;
- versamento del tributo.

Vengono di seguito sinteticamente illustrati gli adempimenti cui è obbligato il soggetto passivo.

10.1.1 Dichiarazione di inizio, variazione, cessazione di attività.

I soggetti passivi dell'imposta unica sono tenuti a presentare la dichiarazione di inizio di attività, entro trenta giorni dall'inizio dell'attività medesima, all'Amministrazione finanziaria. Detta dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, contiene gli elementi di identificazione del contribuente, la data di inizio, l'oggetto e la sede dell'attività svolta, nonché il luogo o i luoghi di conservazione dei documenti e delle scritture aventi rilievo ai fini tributari.

Tale comunicazione deve essere aggiornata nel caso in cui vi siano variazione dei dati, entro trenta giorni dalla data della variazione. In caso di cessione dell'attività essa va comunicata entro trenta giorni dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda.

10.1.2 Documentazione delle operazioni mediante ricevute o schede.

I soggetti d’imposta che per gestire la raccolta delle scommesse si avvalgono di sistemi informatici per il collegamento in tempo reale al totalizzatore nazionale del Ministero dell’economia e delle finanze, documentano le operazioni effettuate mediante la ricevuta per le scommesse avente le caratteristiche dettate con decreti del Ministero delle finanze, e contenenti solo dati di carattere anonimo.

I soggetti che si avvalgono di sistemi informatici non collegati in tempo reale con il totalizzatore nazionale del Ministero dell’economia e delle finanze, comunicano in via telematica all’Anagrafe tributaria i dati relativi a tutte le operazioni inerenti all’esercizio della funzione di raccolta delle scommesse secondo modalità e specifiche tecniche stabilite con provvedimento dell'Amministrazione finanziaria.

I soggetti che gestiscono le scommesse senza sistemi informatici, utilizzano ricevute a due sezioni soggette a vidimazione e a bollatura da parte dell’Ufficio, recanti, a stampa, la numerazione progressiva ed i dati identificativi del soggetto assuntore, in serie distinta per i diversi tipi di scommessa. All’atto del rilascio della ricevuta in ciascuna delle due sezioni della medesima sono indicati: il luogo ed il giorno dell’avvenimento; la tipologia della scommessa; il numero della gara; il nome ed il numero dell’evento oggetto della scommessa; la posta accettata; l’importo da pagare in caso di vincita; la data e l’ora del rilascio della ricevuta, con esclusione di qualsiasi dato di carattere nominativo.

Le operazioni relative ai concorsi pronostici soggetti all’imposta unica sono documentate mediante le schede di partecipazione recanti i contrassegni di validazione stabiliti dal Ministero dell'economia e delle finanze.

10.1.3 Liquidazione dell'imposta.

Ai fini del pagamento dell'imposta unica, per ogni giornata nella quale si sono svolti gli avvenimenti oggetto delle scommesse al totalizzatore ed a quota fissa ovvero per ogni concorso pronostico, il soggetto d'imposta provvede alla stampa di un prospetto di liquidazione riepilogativo degli introiti delle scommesse stesse, nonché di un prospetto di liquidazione dei concorsi pronostici.

I soggetti d'imposta che non si avvalgono di sistemi informatici compilano, prima dell'inizio di ciascuna gara, un foglio riepilogativo delle scommesse conforme al modello approvato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da inviare in copia al totalizzatore nazionale, anche in via telematica, per i dovuti controlli, entro il mese successivo a quello di riferimento delle gare.

Un particolare meccanismo applicativo contraddistingue i giochi di abilità, i giochi di sorte a quota fissa e i giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo con partecipazione a distanza. Infatti, in considerazione delle peculiarità insite in tali formule di gioco e del loro svolgimento su piattaforme informatiche, l'Amministrazione, potendo monitorare in tempo reale le giocate, ha disposto[507] che:

- con riferimento ai giochi di abilità, il sistema centrale rende disponibile entro il primo giorno di ogni mese, a ciascun concessionario, l'imposta dovuta in base ai diritti di partecipazione convalidati per le sessioni di gioco del mese precedente;
- per i giochi di sorte a quota fissa e i giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo con partecipazione a distanza, l'imposta unica è determinata nella misura del venti per cento della base imponibile su base mensile. La base imponibile per il calcolo dell'imposta, è costituita, per ciascun mese e per ciascuna delle tipologie di gioco, dalla somma algebrica dei valori risultanti, al termine di ogni sessione di gioco svoltasi

[507] Decreto direttoriale n. 12983/Giochi/GAD del 11 aprile 2011

nell'arco del mese stesso, dalla differenza tra gli importi puntati e gli importi restituiti in vincita. Tale differenza, limitatamente ai giochi "a solitario"[508], può assumere, per ciascuna sessione di gioco, anche valore negativo in caso di totale delle vincite superiore al totale degli importi puntati o nullo. La base imponibile viene calcolata sommando gli importi valorizzati e trasmessi dal concessionario. Il sistema di controllo verifica la congruità tra tale importo e le informazioni di dettaglio inviate successivamente dal concessionario. Se la base imponibile per i giochi "a solitario", nell'arco del mese, assume valore negativo o nullo, l'imposta mensile dovuta per tale tipologia di gioco è pari a zero. Se la base imponibile assume valore positivo, l'imposta dovuta è parti 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. Nel caso di gioco a jackpot, le somme accantonate per la costituzione del jackpot stesso, per ciascuna sessione di gioco, in quanto quota parte della raccolta e pertanto già predestinate a vincite, sono considerate "importi restituiti in vincita" ai fini del calcolo della base imponibile per quella sessione di gioco. Per la tipologia di giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo, offerti in modalità "tra giocatori", la base imponibile è determinata, come negli altri casi, al termine della sessione di gioco del giocatore, sulla base del valore comunicato dal concessionario al sistema di controllo nell'arco delle 24 ore di ciascun giorno del mese. Il valore da comunicare è 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. Il sistema di controllo verifica la congruità tra il valore comunicato al termine della sessione di gioco e le informazioni di dettaglio relative alle singole mani inviate successivamente dal concessionario. Non sono considerati parte degli importi puntati e degli

[508] Ovvero i giochi di sorte a quota fissa in modalità a solitario e i giochi di carte organizzati in forma diversa dal torneo, offerti in modalità "a solitario".

importi restituiti in vincita e, pertanto, non rientrano nel calcolo della base imponibile, i *fun bonus* eventualmente assegnati dal concessionario.

10.1.4 Pagamento dell'imposta.

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, annotandone gli estremi su uno dei prospetti o fogli previsti dall'art. 3 del D.P.R. n. 66/02.

Se l'importo dovuto non supera ventisei/00 euro (26), il versamento è effettuato insieme a quello relativo al mese successivo.

Il pagamento dell'imposta è effettuato con le modalità di cui al Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

10.1.5 Tenuta e conservazione della documentazione contabile.

Tutti i documenti previsti dal decreto n. 66/02 sono tenuti a norma dell'articolo 2219 del codice civile e conservati a norma dell'articolo 22, secondo e terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

10.1.6 Obbligo di garanzia del pagamento dell'imposta unica.

Uno degli obblighi più efficaci è rappresentato dalla prestazione di una garanzia posta a presidio della riscossione dell'imposta unica.

Tale obbligo è imposto dalle concessioni di gioco. Nel caso in cui l'AAMS procedesse alla riscossione dell'imposta dovuta tramite escussione delle garanzie presentate dal concessionario ai sensi della convenzione di concessione, i concessionari sarebbero obbligati a ricostruire le garanzie previste nella relativa concessione di gioco, pena la revoca della concessione stessa ai sensi dell'art. 24, comma 6 del D.L. n. 98/11.

10.2 Le fasi dell'accertamento e della liquidazione nell'imposta sui giochi.

L'incessante sviluppo evolutivo dell'imposta unica non poteva non coinvolgere direttamente lo spinoso tema dell'accertamento. Coerentemente con la strada intrapresa nel lontano 1998, il legislatore, ancorché senza poca fatica, è finalmente arrivato a delineare compiutamente una qualche forma di attività impositiva. Complice probabilmente le numerose affinità, la spina dorsale della normativa è stata trapiantata sull'imposta sui giochi cogliendola dalle imposte sui redditi.

Tale "operazione" è avvenuta con il decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, recante "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria", convertito con modificazioni nella legge 15 luglio 2011, n. 111, che ha introdotto importanti disposizioni nel settore dei giochi pubblici.

In particolare, l'intervento normativo ha perseguito, tra l'altro, la finalità di recuperare il gettito erariale da gioco, potenziando il ruolo e le funzioni demandate all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato anche nel comparto tributario, circoscrivendo le specifiche metodologia di accertamento, inasprendo le sanzioni amministrative e introducendo anche nel settore impositivo dei giochi taluni istituti deflattivi del contenzioso già conosciuti da altri settori.

Tutto ciò ha avuto il pregio di approntare anche per l'imposta sui giochi una disciplina attuativa coerente e consona alla natura di imposta del prelievo. Probabilmente per ragioni storiche e strutturali nonché per la circoscrizione del tributo a un numero limitato di soggetti fino ad oggi non si era sentita l'opportunità di allestire una congrua disciplina attuativa.

Finalmente, con l'emanazione del decreto legge si è cancellata un'anomalia in contrasto con la natura del prelievo erariale, complice, a mio sommesso parere, l'espansione del fenomeno evasivo ed elusivo non più arginabile se non attraverso l'imprescindibile e costante controllo amministrativo impossibile senza una chiara disciplina attuativa.

Premesso ciò passiamo all'analisi delle novità introdotte dal citato D.L. n. 98/11.

Innanzitutto, con l'art. 24, comma 1 del D.L. n. 98/11 il legislatore ha introdotto anche nell'imposta sui giochi una fase di liquidazione ufficiosa delle imposte dovute in base alle informazioni residenti nella banca dati in uso all'Amministrazione finanziaria.

Orbene, la norma, analogamente a quanto già disposto in tema di imposte dirette e IVA, ha introdotto la possibilità per l'AAMS di procedere alla liquidazione automatizzata del tributo *de quo* ed al controllo della tempestività e della rispondenza dei versamenti effettuati dai concessionari.

Similmente a quanto previsto dall'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 per le imposte dirette, i poteri conferiti all'AAMS dall'annotata disposizione sono classificabili tra le istruttorie "formali", risolvendosi nel semplice riscontro della coerenza dei dati "dichiarati" dai soggetti passivi d'imposta.

In assenza di specifiche indicazioni normative e compatibilmente con il meccanismo applicativo del tributo (in cui manca una formale dichiarazione fiscale dalla quale cogliere le informazioni), si ritiene che l'Ufficio dell'AAMS si limiterà a liquidare l'imposta in base ai dati contenuti nelle proprie banche dati.

Va rilevato come la norma in commento, sebbene riproponga la formulazione del citato art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, non preveda, a differenza di quest'ultima, specifici termini per l'effettuazione dei controlli *de quibus*. Ciò deriva dall'assenza di una prescritta dichiarazione fiscale.

Tuttavia, la tematica finisce per assumere scarso rilievo nella considerazione che, in tema di liquidazione delle imposte dirette e dell'IVA, il termine sancito dal richiamato art. 36 bis, non essendo stabilito a pena di decadenza, assume mero carattere ordinatorio.

In caso di irregolarità, l'Ufficio invia una comunicazione al concessionario che penso non si discosti dal classico "avviso bonario" in ragione del fatto che similmente alla comunicazione prevista nell'ambito delle imposte dirette, viene consentito al contribuente l'inoltro di chiarimenti entro 30 giorni.

Le somme che, a seguito dei controlli automatizzati risultano dovute a titolo d'imposta unica, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato od omesso versamento, sono iscritte direttamente nei ruoli resi esecutivi a titolo definitivo.

L'iscrizione non viene eseguita se il contribuente provvede a pagare entro trenta giorni con la riduzione delle sanzioni. Vi è la possibilità di rateizzare l'importo dovuto.

L'unica differenza apprezzabile rispetto al controllo automatico contemplato nelle imposte sui redditi attiene la fase riscossiva. Infatti, bisogna sempre ricordarsi che nell'ambito dell'imposta sui giochi e le scommesse è d'obbligo da parte dei concessionari prestare idonee garanzie per il versamento del tributo. Conseguentemente, il legislatore "approfittando" di ciò ha disposto che qualora il concessionario non provveda a pagare, entro i termini di scadenza, le cartelle di pagamento, l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato procede alla riscossione delle somme dovute anche tramite escussione delle garanzie presentate dal concessionario ai sensi della convenzione di concessione. Non bastando, ha ribadito l'obbligo, in capo ai concessionari, di ricostruire le garanzie previste nella relativa concessione di gioco, pena la revoca della concessione.

È chiaro che in caso di ricorso giurisdizionale l'escussione della garanzia collegata all'obbligo della ricostituzione, pur nell'incertezza del fondamento dell'atto impositivo (qual è la cartella emessa a seguito del controllo automatizzato), richiama aspetti del dibattito sull'ammissibilità e il fondamento della regola del "*solve et repete*".

Analogamente al settore delle imposte dirette il legislatore ha previsto la possibilità di presentare l'istanza di accertamento con adesione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Il legislatore consente, pertanto, al soggetto interessato di evitare l'insorgenza di una controversia e di definire il rapporto d'imposta – previo contradditorio con l'Amministrazione competente – "convergendo" sugli imponibili e sulle conseguenti pretese impositive anche al fine di ottenere la riduzione ad un terzo delle sanzioni applicabili.

Le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato in materia di giochi pubblici con o senza vincita in denaro, ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

La disposizione è uniforme alle previgenti procedure di riscossione in materia di imposte sui redditi ed IVA.

Infine si segnala il comma 14 dell'art. 24 del D.L. n. 98/11 che al fine di garantire il miglior raggiungimento degli obiettivi di economicità ed efficienza, radica la competenza territoriale degli Uffici periferici dell'AAMS in capo all'articolazione nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto alla data in cui è stata commessa la violazione o è stato compiuto l'atto illegittimo.

Trattandosi di tributi, è chiaro come l'individuazione dell'Ufficio competente *ratione loci* non possa prescindere dall'individuazione del domicilio fiscale del soggetto interessato.

Per chiarire la nozione di "domicilio fiscale", in assenza di una disciplina specifica in materia di giochi e scommesse, non si può che rinviare al disposto di cui agli artt. 58 e 59 del D.P.R. n. 600 del 1973.

10.2.1 I metodi di determinazione dell'imponibile.

Le metodologie di determinazione dell'imponibile incontrano nell'imposta sui giochi e le scommesse i limiti insiti nell'oggetto stesso dell'imposta: i giochi e le scommesse. Il concreto svolgimento del fenomeno ludico si presta ad essere molto sfuggente e "liquido" così come lo è il denaro in essa impiegato. Le concrete modalità di svolgimento dell'attività economica unitamente agli esigui obblighi strumentali non consentono di apprestare particolari forme di accertamento.

Tuttavia, conformemente alle imposte sui redditi, l'Ufficio può rettificare in aumento l'imponibile dell'imposta sui giochi attraverso tre metodi:

- **metodo analitico**: consentito tramite l'utilizzo di prove dirette;
- **metodo induttivo puro**: attraverso di esso l'imponibile viene determinato in via indiziaria;
- **metodo analitico-induttivo**: rappresenta un metodo misto in cui è consentito l'utilizzo delle presunzioni semplici[509] ovvero aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c..

Tale tripartizione mi pare possa essere desunta dall'articolata disposizione dell'art. 24 del D.L. n. 98/11, nonostante sia formulata approssimativamente e contraddittoriamente.

In primo luogo, si ritiene che la previsione del metodo analitico sia implicitamente contenuta nel comma 8 del citato art. 24 ove stabilisce che l'AAMS procede all'accertamento ***anche*** *utilizzando metodologie induttive.*

L'utilizzabilità della metodologia induttiva oltre che prevista dal prefato comma 8 viene ribadita dal successivo comma 10. In particolare, nella stessa proposizione normativa, viene illustrato il metodo induttivo puro.

Orbene, in considerazione delle seguenti ragioni:

- la normativa complessiva sull'accertamento dell'imposta sui giochi introdotta dal D.L. n. 98/11 ricalca, in linea di massima e con le dovute precisazioni, quella dell'imposta sui redditi;
- il comma 8 dell'art. 24 del citato decreto riferendosi all'induttivo utilizza la seguente l'espressione: *induttive di accertamento per presunzioni semplici.* Ora, l'espressione "presunzioni semplici" non può che richiamare le presunzioni provviste dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c.. Infatti, nei casi in cui il legislatore ha voluto riferirsi alle c.d. "presunzioni semplicissime", lo ha fatto espressamente così come nell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73;

[509] Secondo Cass. Civ., Sez. Trib., 29 gennaio 2008, n. 1915 «*ai fini della prova per presunzioni semplici non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, in quanto è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità*».

- il comma 10 dell'art. 24 del decreto, oltre che riferirsi all'induttivo ne indica i presupposti applicativi e soprattutto ne delimita le concrete modalità applicative,

si ritiene che l'induttivo cui si riferisce il citato comma 8 è il metodo induttivo misto o analitico-induttivo.

Venendo ora ai singoli meccanismi di determinazione dell'imposta, con riguardo al primo tipo di metodo l'accertamento dell'imponibile e dell'imposta è consentito:

- sulla base degli elementi puntuali acquisiti direttamente dall'AAMS ossia attraverso una metodologia probatoria diretta, cioè attraverso prove storiche. Il legislatore specifica che la quantificazione del presupposto d'imposta possa avvenire *anche utilizzando elementi documentali comunque reperiti, anche se forniti dal contribuente, da cui emerge l'ammontare delle giocate effettuate*;
- sulla base dei fatti, atti e delle violazioni constatate dalla Guardia di finanza o rilevate da altri organi di Polizia. 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 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».

Il delineato impianto normativo ricalca, dunque, le 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".

Il metodo analitico-induttivo rappresenta una ricostruzione presuntiva, laddove le presunzioni debbono essere caratterizzate da un particolare spessore probatorio che la norma implicitamente individua nelle caratteristiche della gravità, della precisione e della concordanza.

Infine, il metodo induttivo puro si caratterizza per il fatto che la base imponibile viene determinata nella sua globalità. Come accade per le imposte dirette tale metodo può essere utilizzato solo in ipotesi tassative e normativamente indicate. Conformemente a ciò, la normativa individua il presupposto legittimante il ricorso a tale metodologia al ricorrere di una delle seguenti ipotesi:

- in mancanza di *elementi documentali comunque reperiti, anche se forniti dal contribuente, da cui emerge l'ammontare delle giocate effettuate*;
- nel caso di 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'AAMS[510];

[510] Al riguardo, giovare rilevare che, ai sensi dell'art. 38, comma 8 legge 23 dicembre 2000, n. 388 «*il Corpo della Guardia di finanza, in coordinamento con gli uffici finanziari competenti per l'attività finalizzata all'applicazione delle imposte dovute sui giochi, ai fini dell'acquisizione e del reperimento degli elementi utili per la repressione delle violazioni alle leggi in materia di Lotto, lotterie, concorsi pronostici, scommesse e degli altri giochi amministrati dallo Stato, procede, di propria iniziativa o su richiesta dei predetti uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del*

- nell'ipotesi di 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.

In tal caso, la norma prescrive che l'AAMS determini 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 per ciascuna tipologia di scommessa dall'art. 4 D. Lgs. n. 504 del 1998.

Alla luce di quanto sopra evidenziato sembra emergere una novità di fondo rispetto all'analoga metodologia prevista nelle imposte sui redditi: il metodo induttivo specificatamente applicabile non rende l'Ufficio arbitro assoluto e incondizionato dell'esistenza e della quantificazione della base imponibile, bensì "obbliga" l'Amministrazione finanziaria a determinare l'imposta secondo uno schema prefissato, ciò esclude qualsiasi altro procedimento logico-argomentativo compreso l'utilizzo delle presunzioni c.d. semplicissime che, peraltro non vengono neanche richiamate[511].

Così come scritta la norma pone due ordini di problemi[512]:

- il primo riguarda la questione di legittimità costituzionale, rispetto all'art. 53 Cost., dell'art. 24, comma 10 nella parte in cui il legislatore presume in maniera assoluta che la base imponibile dell'operatore di gioco sia pari ad un particolare valore. È evidente come una tale modalità si scontri con il requisito dell'effettività posto come limite all'imposizione di entità

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, ed agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni»

[511] Nell'ambito delle imposte dirette il legislatore prevede esplicitamente, a certe condizioni, l'utilizzabilità delle "presunzioni semplicissime" per l'accertamento del reddito.

[512] DE MITA E., *Capacità contributiva*, op. cit., p. 461, autorevolmente evidenzia come in riferimento alle presunzioni il problema più delicato sia l'uso e l'abuso delle stesse, e come l'interesse fiscale non può portare alla vanificazione del principio di capacità contributiva; per l'insigne Autore l'uno deve coesistere con l'altro.

fittizie[513]. Se è indubitabile la legittimità dei metodi di quantificazione induttiva in casi di comportamenti antidoverosi del contribuente[514], non si può non rilevare la criticità insita nelle presunzioni assolute[515]. A tal proposito mi sembra utile fare un parallelismo tra tale disposizione e l'accertamento standard da studi di settore[516]. Anche in questo caso c'è una determinazione presuntiva della base imponibile legata al particolare settore economico e alle medie produttive. Tuttavia, in tal caso le Sezioni Unite della Corte di Cassazione[517] hanno fissato il principio giuridico stando al quale, quando si verte in materia di accertamenti standard, è da escludere l'automatismo nella determinazione della base imponibile, dovendosi istaurare il contraddittorio. Pertanto, in casi simili da una parte viene imposta la predeterminazione dell'imposta, dall'altra viene richiesta l'instaurazione di un contraddittorio al fine di adeguare il risultato alla concreta situazione economica del contribuente. A nulla vale la considerazione che nello specifico il contribuente si sia macchiato di una precisa violazione. Infatti, se ciò è vero non può neanche negarsi la sproporzionalità delle conseguenze. Inoltre, a me sembra che la presunzione non abbia i caratteri della regola d'esperienza e della ragionevolezza non potendo considerare, lo specifico metodo di determinazione, tutte quelle variabili che possono concretamente incidere sul *quantum* (eventuali giorni di chiusura, reali modalità di esercizio

[513] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 176, sottolinea come lo stesso concetto di capacità implica che l'idoneità alla contribuzione di un soggetto non possa essere meramente supposta o remota, ma debba presentarsi come effettiva ed attuale.

[514] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 178.

[515] Per MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 338, le presunzioni assolute, escludendo in radice ogni possibilità di prova contraria, sono, per ciò stesse, costituzionalmente illegittime. In tal senso anche MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, op. cit., p. 88. La Corte costituzionale sul punto sembra orientata verso l'accettazione di delle presunzioni assolute purchè rispettino le regole di esperienza (*id quod plerumque accidit*) oltre che il criterio di ragionevolezza (Corte Cost. n. 41/99).

[516] Gli studi di settore costituiscono una ricostruzione statistica dell'ammontare dei ricavi e dei compensi delle imprese e degli esercenti arti e professioni elaborata in funzione del settore di appartenenza e variabile in base ad una serie di parametri, di carattere qualitativo, quantitativo e territoriale, relativi ai volumi di attività esercitata rilevati dalle dichiarazioni o da appositi questionari compilati dai contribuenti

[517] Cass. SS.UU. n 26635/09.

ovvero piccole o grandi dimensioni dell'operatore, eventuali grossi perdite ecc.)[518].

- il secondo riguarda la questione di legittimità costituzionale, rispetto agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 24, comma 10 nella parte in cui il legislatore obbliga l'applicare l'aliquota massima prevista per ciascuna tipologia di scommessa dall'art. 4 del D.Lgs. n. 504/98. Tale proposizione normativa non solo discrimina irragionevolmente la base imponibile accertata induttivamente rispetto alle altre, ma viola, altresì, il principio proporzionale della capacità contributiva ponendo a carico del contribuente un carico impositivo eccedente tale capacità[519].

10.2.2 Riflessi sul sistema tributario in generale della nuova base imponibile accertata ai fini dell'imposta unica.

L'evasione d'imposta accertata nell'ambito dell'imposta unica ha riflessi nei confronti degli altri settori impositivi.

Con l'avvento dell'art. 1, comma 67 della legge 13 dicembre 2010 n. 220, è stata inserita nel panorama tributario l'ennesima presunzione legale, volta a semplificare l'onere probatorio gravante sugli uffici finanziari, consentendo agli organi accertatori di utilizzare ai fini probatori le risultanze emerse nell'ambito dei controlli eseguiti in materia di imposta unica per emettere accertamenti ai fini delle imposte sui rediti, IVA e IRAP. In base a tale disposizione, la base imponibile accertata ai fini dell'imposta unica è posta a base dell'accertamento.

Per comprendere la questione è bene precisare, in questa sede, che la disposizione opera su un piano esclusivamente procedurale: la "presunzione legale relativa" ivi contenuta si risolve in una mera rimodulazione dell'onere della prova, funzionale ad un più agevole accertamento da parte dell'Amministrazione nelle fattispecie che il Legislatore, in base ad una

[518] Riguardo alla tesi qui prospettata si segnala sentenza n. 200/76 della Corte cost. pronunciatasi in merito alla presunzione di riproduzione del reddito in periodi d'imposta consecutivi. In tale occasione la Corte ebbe dire che le esigenze fiscali non possono scalfire il diritto del soggetto passivo a fornire la prova contraria.

[519] Corte Cost. n. 104/85; Corte Cost. n. 292 del 2.7.1987.

valutazione *dell'id quod plerumque accidit*, ha ritenuto sintomatiche della presenza materia imponibile.

Ebbene, l'asserita qualificazione giuridica di "presunzione legale" viene dedotta dalla comparazione lessicale tra l'espressione utilizzata nel cennato art. 1, comma 67 della L. n. 220/10 e la formula contenuta nell'art. 32 del D.P.R. n. 600/73. Confrontando i testi legislativi è di tutta evidenza l'utilizzo in entrambi gli enunciati legislativi dell'espressione «*posta a base delle rettifiche e degli accertamenti*». In questo modo il legislatore ha fatto uso di una formula già ampiamente indagata in ordine alla quale (quantomeno) la giurisprudenza sembra unanimemente concorde nel ritenerla una presunzione legale relativa[520].

Dalla prima dottrina[521] è stato sostenuto che il valore probatorio attribuito dalla legge all'esistenza del fatto estraneo alla fattispecie imponibile, assunto a base della presunzione, è relativo ossia è ammessa prova contraria. Tuttavia ciò non si evince immediatamente dal dato normativo. Anzi, se sviluppassimo ulteriormente le considerazioni svolte in precedenza, vedremmo che dal raffronto delle due sopracitate disposizioni legislative emerge come nell'art. 32 del predetto decreto viene espressamente indicata la possibilità di fornire la prova contraria[522] mentre l'art. 1, comma 66 della predetta legge non fa alcun riferimento alla possibilità di addurre prove in senso contrario.

Nonostante ciò, si ritiene corretta l'impostazione volta a considerare la presunzione *de quo* di natura relativa anche perché in caso contrario la norma si esporrebbe a una possibile declaratoria di illegittimità costituzionale.

---

[520] *Ex multis* Cass. civ., Sez. V, 9 giugno 2010, n. 13807 che sancisce come «*in virtù delle disposizioni citate* (art. 32 D.P.R. 600), …, *spetta al contribuente fornire analitica prova dell'irrilevanza delle singole movimentazioni bancarie ai fini della determinazione del reddito imponibile*». In dottrina TINELLI G., *Presunzioni (Diritto tributario),* in *Enc. giu. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, p. 2.

[521] Dello stesso avviso FANELLI R., *Imposte sui giochi: nuove armi per combattere l'evasione,* in *Prat. fisc. e prof.*, 1, 2011, p. 62 ss

[522] Nell'art. 32 D.P.R. n. 600/73 testualmente «…*sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine*»

A tale conclusione sembra si possa pervenire per due ordini di ragione.

In primo luogo ciò potrebbe essere dedotto dal fatto che con provvedimento ministeriale del 19 marzo 2012, è stato disposto che la comunicazione delle violazioni accertate dall'AAMS deve avvenire entro trenta giorni dall'emissione dell'atto e, comunque, non oltre 90 giorni prima dello scadere dei termini di cui all'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 per consentire l'esecuzione delle attività di accertamento di competenza dell'Agenzia delle entrate. Ora, qualora si leggesse la presunzione in argomento in termini assoluti non si vede per quale motivo bisognerebbe concedere 90 giorni all'Ufficio per emettere un avviso di accertamento per la cui predisposizione occorrerebbe solamente far riferimento (anche per r*elationem*) all'avviso di accertamento redatto dall'AAMS senza ulteriori argomentazioni probatorie. Invece, si è voluto concedere all'Ufficio finanziario un congruo lasso di tempo per lo svolgimento delle attività accertative, come a dire che vertendosi nell'ambito di accertamento da emanare in base ad una presunzione legale relativa, occorrerà previamente acquisire le prove contrarie addotte dalla controparte prima di rendere operativa la presunzione.

In secondo luogo, la relatività della presunzione è rinvenibile nella sostanziale differenza tra le discipline delle diverse imposte (imposta unica, IRPEF, IRES, IRAP ed IVA).

In ordine a quest'ultimo aspetto sorgono ulteriori problematicità che sovvertono la stessa struttura della presunzione.

A tal riguardo, a me preme evidenziare come, se si analizza meglio la presunzione or ora richiamata, si converrà che la costruzione logica legislativamente assunta non rispetta poi così fedelmente il paradigma delle presunzioni. Voglio dire che il procedimento logico sotteso alla genesi strutturale dell'istituto presuntivo a dir poco scricchiola. Le differenze insite nelle distinte discipline impositive – oltreché propendere per una naturale "mitigazione" della presunzione sostenendone la relatività – fanno si che gli importi accertati nell'ambito della imposta unica non si prestano poi così

facilmente ad essere trasfusi nelle altre imposte quali elementi immediatamente rilevanti. Un esempio può rendere meglio l'idea. Prendiamo il caso in cui venga accertata una maggiore base imponibile relativamente ai concorsi pronostici.

Come è stato già illustrato, in linea generale nei concorsi pronostici la base imponibile è costituita dall'intero ammontare della somma corrisposta dal concorrente per il gioco al netto dei diritti fissi e compensi ai ricevitori. Tale somma - come è stato più volte ribadito - non confluisce interamente nel patrimonio dell'organizzatore ma sarà da quest'ultimo ripartita tra le parti che a vario modo partecipano al gioco (una quota rappresenterà il montepremi, un'altra il compenso della filiera distributiva, un'altra ancora l'aggio ecc.). Quindi, solo una parte delle somme riscosse dall'organizzatore nell'ambito dei concorsi pronostici avrà riflessi economici e di conseguenza anche reddituali, per la restante parte si avrà unicamente un riflesso di natura patrimoniale o meglio finanziaria. In buona sostanza la presunta base imponibile dell'imposta unica non costituisce tout court per il gestore una componente positiva di reddito (volendo far riferimento alle imposte sui reddito) così come propenderebbe la suaccennata presunzione – in questi caso l'elemento reddituale positivo potrà, tutt'al più essere costituita dalla quota parte delle somme giocate e non restituite a vario titolo ai soggetti interessati al gioco (giocatori e filiera distributiva). Di conseguenza, **la presunzione in discussione è priva di attitudine a rappresentare i fatti cui sono equiparati**. **Essa non è conforme alla regola d'esperienza, all'*id quod plerumque accidit* non c'è alcuna rispondenza alla comune esperienza, la loro illogicità e irragionevolezza contrasta con il principio di capacità contributiva[523] e dell'uguaglianza.**

Il legislatore non può a libito e irrazionalmente costruire presunzioni legali in contrasto con la logica, la coerenza e la struttura dell'imposta.

[523] DE MITA E., *Capacità contributiva*, in op. cit., p. 462, segnala come con riguardo alle presunzioni legali relative il problema della legittimità costituzionale si risolva nella loro idoneità a rappresentare il presupposto economico in base alla comune esperienza.

Circa l'operatività materiale della norma è d'uopo osservare che se ai fini delle imposte dirette e IRAP i maggiori importi accertati assumono le sembianze di componenti reddituali positivi, ai fini IVA bisogna considerare il fatto che le operazioni di scommesse in generale sono esenti. Pertanto, In ogni caso le maggiori somme accertate potranno essere utilizzate dall'Ufficio delle Entrate per rideterminare il pro-rata, nel caso in cui il soggetto passivo svolga anche altre operazioni imponibili all'IVA[524].

Passando all'operatività materiale della disposizione vi è da dire che secondo il dettato normativo l'AAMS e la Guardia di Finanza trasmettono le risultanze emerse nel corso delle rispettive attività di controllo all'Agenzia delle Entrate. In particolare, qualora dalle attività di controllo dei predetti organi emergessero violazioni di natura sostanziale (*rectius* una maggiore base imponibile ai fini dell'imposta unica) gli stessi sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate, nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale, tutti i dati rilevati in guisa da consentire alla stessa di porli a base di un successivo accertamento ai fini delle predette imposte (IRES, IRPEF, IVA e IRAP).

Presupposto indispensabile per l'operatività della presunzione è l'avvenuto accertamento da parte dell'AAMS. Pertanto, per le violazioni constatate dal Corpo della 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 alla concreta emissione da parte dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato dell'avviso di accertamento contenete le violazioni. Tuttavia, nulla vieta all'Agenzia delle Entrate di impiegare i dati comunicati dalla Guardia di Finanza per effettuare gli accertamenti di propria competenza, anche senza attendere l'accertamento ai fini dell'imposta unica. È chiaro che in questo caso l'Ufficio non potrà avvalersi della presunzione prevista dalla legge.

[524] In tal senso FANELLI R., *Imposte sui giochi: nuove armi per combattere l'evasione*, in cit., p. 62 ss

10.2.3 L'imponibilità dei giochi svolti in violazione della normativa civilistica, amministrativa e penale.

In sede di analisi della previdente imposta sugli spettacoli è stato autorevolmente sostenuto come questa fosse indirizzata a colpire le scommesse civilmente tutelate di cui agli artt. 1934 e 1935 c.c., che secondo la tradizione valgono a stimolare e ad incentivare la passione per le competizioni sportive[525].

In senso generale si è espresso quella autorevolissima dottrina che ha affermato[526] come *nulla impedisce in via di principio che un fatto qualificato illecito da altre norme dell'ordinamento venga considerato espressivo di attitudine a concorrere alle spese pubbliche*

Con particolare riferimento all'imposta sui giochi e sulle scommesse è intervenuta la norma di cui all'art. 1, comma 66 della L.n. 220/10 che, qualora ve ne fosse stato un dubbio, ha chiarito come l'articolo 1 del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, si interpreti 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 dal Ministero dell'economia e delle finanze-Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato.

La disposizione nasce oltre che per dare certezza al comparto, precipuamente per colpire il diffusissimo fenomeno dei centri elaborazione dati che raccolgono abusivamente scommesse nel territorio dello Stato per conto di bookmakers stranieri. L'esigenza di assoggettare all'imposta unica anche i bookmaker sprovvisti di titoli abilitativi era già emersa nella più datata dottrina specialistica di settore[527], la quale non aveva mancato di osservare che «*l'art.1 D.lgs. n. 504 del 1998 individua i soggetti passivi*

[525] PICCIAREDDA F., *Spettacoli*, op. cit., p. 444.

[526] FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 178.

[527] ANTONACCHIO F., *Regime tributario delle attività di raccolta scommesse* on line *da parte di bookmaker* stranieri, in *www.rivista.ssef.it*; ; SUPPA V., *Indagine conoscitiva sul settore dei giochi e delle scommesse*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2002, 4, pagg. 1651 e ss.

d'imposta in coloro che siano provvisti della licenza di P.S., per cui le vigenti disposizioni si applicano unicamente ai soggetti legalmente abilitati in Italia alla raccolta delle scommesse, rimanendo esclusi gli operatori non autorizzati. Tale ingiustificata esclusione, oltre a falsare la concorrenza a danno degli operatori nazionali autorizzati, ha comportato finora notevoli danni per l'Erario nazionale, per cui, in sede di riordino della normativa de qua, occorrerebbe collegare l'applicazione dell'imposta unica sui giochi e sui concorsi pronostici all'esercizio della raccolta di scommesse, prescindendo dalla qualificazione soggettiva dell'operatore».

Nondimeno, se è vero che la *ratio* della novella ben può risiedere anche nella tutela della lealtà della concorrenza e della *par condicio* tra gli operatori economici del comparto, ciò implica necessariamente una presa d'atto da parte del legislatore dell'esistenza di un'unica filiera – nella quale sono avvinti operatori legali, illegali ed irregolari in permanente concorrenza tra loro –, la quale abbisogna di uniformità di disciplina, ancorché ai soli "fini tributari", al fine di evitare la creazione di sacche di "immunità fiscale".

10.3 Sanzioni.

Il regime sanzionatorio è stato completamente rivisto dall'art. 1, comma 65, della L. n. 220/10. Originariamente erano previste unicamente due violazioni:

- l'omesso, insufficiente o ritardato versamento dell'imposta;
- l'omessa o inesatta presentazione della dichiarazione di inizio attività.

L'inserimento di ulteriori ipotesi punitive risponde all'esigenza di rinnovamento/evoluzione in atto nell'ambito dell'imposizione sui giochi. Infatti, soprattutto con riferimento alla fase dinamica dell'imposta, si è avuto un'accelerazione del processo evolutivo che ha interessato non solo l'ambito sanzionatorio ma, come si è visto, anche la fase accertativa.

Le novità introdotte nel testo dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/98 consistono:

- nell’estensione all’imposta sui giochi dell’organico sistema di principi generali in materia di sanzioni tributarie contenuto nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Tra i principi generali ivi contenuti viene esclusa l’applicabilità del concorso formale e materiale rispetto agli altri tributi;
- nell’avvicinamento del sistema sanzionatorio dell’imposta sui giochi all’analogo sistema delle imposte sui redditi e sull’IVA. In pratica, alcune figure previste nell’ambito delle predette imposte sono state trasposte, con i dovuti accorgimenti richiesti dalla specificità del tributo, nel sistema punitivo dei giochi;
- nell’inserimento di nuove ipotesi sanzionatorie strettamente legate alle peculiarità dell’imposta;
- in una forma di “ravvedimento operoso” analoga a quella prevista dall’art. 12 del D.Lgs. n. 472/97, ulteriormente agevolata mediante la previsione di un maggior abbattimento percentuale della sanzione in caso di utilizzo dell’istituto giuridico.

Nel dettaglio, la norma, così come sostituita dall’articolo unico, comma 65, della Legge n. 220/2010, contempla le seguenti specifiche sanzioni di natura pecuniaria:

- **evasione del tributo:** il soggetto passivo che sottrae, in qualsiasi modo, 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;
- **omissione o ritardo nei versamenti del tributo:** il soggetto passivo che, nell'ambito degli adempimenti previsti dal regolamento di cui al D.P.R. n. 66/02, 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.
- **fraudolenta presentazione della S.C.I.A.:** chi non presenta o presenta con indicazioni inesatte la segnalazione certificata di inizio attività è soggetto alla sanzione amministrativa da euro 516 a euro 2.000;

- **effettuazione di *"giocate simulate"***: in caso di giocate simulate, fermo restando che l'imposta unica è comunque dovuta, si applica una sanzione amministrativa pari alla vincita conseguente alla giocata simulata, oltre alla chiusura dell'esercizio da tre a sei mesi,

in aggiunta alle ipotesi contemplate negli artt. 9 (Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità) e 11 (Altre violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto) del D.Lgs. n. 471/97.

Tra le novità introdotte merita una particolare trattazione l'ipotesi delle giocate simulate. Questa nuova figura di illecito concerne un fenomeno, particolarmente sensibile in materia di giochi. La condotta che si vuole punire è quella dei concessionari che modificano le "quote" a proprio favore simulando scommesse in modo da "abbattere" il proprio "utile". In dettaglio, detto sistema fraudolento si concretizza attraverso l'accettazione di giocate, operata subito dopo la modifica disposta, per un breve lasso temporale, da parte dello stesso concessionario autorizzato, delle "quote" connesse a determinati esiti di alcuni avvenimenti sportivi; quote che, dopo l'effettuazione delle giocate, vengono poi riportate ai normali "livelli di mercato".

Nella relazione tecnica al disegno di legge di stabilità, si afferma che, 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*».

Sulla scorta del senso comune con il quale sono intese le "giocate simulate" e considerato il contenuto della relazione tecnica sul disegno di legge, si ritiene che l'aggettivo "simulato" vada inteso nell'accezione propria di fittizio[528]. In tal senso depone anche la costruzione dell'illecito sostanzialmente simile alla fattispecie contemplata nell'art. 21, comma 7 del D.P.R. n. 633/72. Infatti, similmente alla figura dell'IVA le giocate simulate (*rectius* fittizie) sono punite ulteriormente tramite la sanzione impropria dell'imposta.

[528] Circa il senso letterale dell'aggettivo, il Vocabolario on line Treccani riporta testualmente tra i sinonimi: «*simulato agg. [part. pass. di simulare]. - 1. [che imita il vero o che si vuol far passare per vero: una tranquillità s.]* ≈ ***falso, finto, mendace, menzognero, mistificatorio*** »

Ora, è chiaro che l'obbligo di versamento dell'imposta unica in caso di giocate simulate rappresenta una sanzione impropria di carattere sostanziale che contrasta con il principio della capacità contributiva[529] e, in particolare, con il requisito dell'effettività. La sua previsione declina nell'alterazione del carico di imposta *spezzando il collegamento fra imposta e presupposto al quale soltanto essa dovrebbe venir commisurata*[530].

Tale obbligazione è da considerarsi inaccettabile in quanto analogamente a quanto osservato in dottrina[531] per le sanzione impropria in generale:

- realizzano un'artificiosa dilatazione della base imponibile;
- creano una commistione tra profili impositivi e profili sanzionatori;
- producono effetti a cascata ogni volta che la base imponibile è presa a riferimento ad altri fini.

A ciò si aggiunga il fatto che accanto all'obbligo di versare comunque la relativa imposta è prevista la corresponsione di una sanzione ad hoc pari alla vincita conseguente alla giocata simulata, oltreché la sanzione accessoria della chiusura dell'esercizio da sei mesi ad un anno. Ciò sta a significare che già in sede legislativa si è valutata l'adeguatezza di una precisa sanzione a cui non può esservi aggiunta una "sanzione" applicata alterando il carico tributario. A ciò si aggiunga oltremodo un'ulteriore "sanzione" (e siamo a 4 se comprendiamo la sanzione accessoria): l'aggravio conseguente all'inapplicabilità dell'istituto del concorso formale fra violazioni all'imposta sui giochi e violazioni all'imposte sui redditi ed all'IRAP. Infatti, le giocate simulate vengono contabilizzate come componenti negativi di reddito. Di conseguenza, si ritiene che l'accertamento di una tale irregolarità comporterà l'indeducibilità ai fini sia delle imposte sui redditi che dell'IRAP del relativo onere.

Purtroppo, come è stato rilevato[532], l'atteggiamento della Corte costituzionale in tema di sanzioni improprie[533] è improntato verso la tendenziale giustificazione

[529] DE MITA E., *Capacità contributiva,* in op. cit., p. 460, afferma che il principio di capacità contributiva è violato quando la legge tributaria altera la struttura dell'imposta, inventando quelle che si possono chiamare "sanzioni improprie".

[530] DE MITA E., *Capacità contributiva,* in op. cit., p. 461.

[531] BEGHIN M., *Commento all'art. 53 Cost.*, in AA.VV. *Commentario breve alle leggi tributarie – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (*a cura di FALSITTA G.), Padova, 2011, p. 269.

[532] BEGHIN M., *Commento all'art. 53 Cost.*, op. cit., p. 270.

di tale tipologia di disposizione in un'ottica sanzionatoria, con l'unico, imprecisato limite della ragionevolezza della previsione normativa[534].

11 L'imposta unica nelle imposte sui redditi.

La natura di tributo dell'imposta unica ne comporta la rilevanza ai fini dell'art. 99 del TUIR[535]. A tal proposito si richiama, in linea generale, chi ha rilevato[536] come attenta dottrina abbia enucleato il principio in base al quale un tributo non può colpire un altro tributo.

La norma *de quo* stabilisce i criteri per la deducibilità delle imposte assolte dall'impresa e dei contributi versati ad associazioni sindacali e di categoria.

Per quanto di interesse la proposizione normativa sancisce che le imposte dirette e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione.

Appare subito evidente come, mentre l'imposta sui giochi e le scommesse afferenti le fattispecie riconducibili al genero delle scommesse a quota fissa è deducibile, in ragione del fatto che la stessa non è collocabile tra le imposte sui redditi né prevede la rivalsa, a conclusioni diverse occorre addivenire in merito al prelievo operato sui giochi strutturati sull'archetipo delle scommesse a totalizzatore.

Infatti, come si è avuto modo di rilevare, in quest'ultimo caso il tributo non incide sulla struttura economica del soggetto passivo individuato dalla normativa ma, in base allo specifico meccanismo impositivo, colpisce i giocatori "tassando" il fondo comune da ripartire tra i vincitori. In tale ipotesi, quindi, il gestore non subisce la decurtazione patrimoniale sottesa al tributo rappresentando il prelievo una mera partita di giro di natura finanziaria. Di talché l'imposta non inciderà sotto l'aspetto reddituale e di conseguenza non sarà deducibile in capo al gestore/concessionario.

---

[533] Per FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 179, tale indirizzo è inaccettabile, in quanto, tra l'altro, importa un'artificiosa dilatazione della base imponibile in difetto sia pure parziale del presupposto economico colpito dal tributo.

[534] DEL FEDERICO L., *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI), Roma, 2006, p. 520.

[535] TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 10.

[536] VIOTTO A., *Tributo*, in op. cit., p. 227.

12 CONI e UNIRE: dubbi sulla attuale funzione sostitutiva dell'imposta unica.

L'art. 7 del D.Lgs. n. 504/98 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*»

La norma letta comparativamente al disposto di cui all'art. 10, n. 6 del D.P.R. n. 633/72[537] fa insorgere alcuni dubbi interpretativi. Infatti, mentre la normativa IVA sancisce l'esenzione delle operazioni relative ai giochi di abilità e di concorsi pronostici, l'art. 7 del D.Lgs. n. 504/98 dispone che l'imposta unica è sostitutiva di ogni imposta. Non c'è chi non vede come l'applicazione di un'imposta sostitutiva comporti l'esclusione della fattispecie dall'applicazione dell'imposta sostituita. A conclusioni completamente diverse si perviene nel caso in cui invece di considerino esenti le operazioni di gioco. Tali incongruenze furono rilevate già con riferimento alla previgente disciplina sull'imposta unica[538].

Tuttavia, va rilevato che la disposizione in argomento va letta tenendo conto della *ratio* ovvero delle ragioni per le quali fu appositamente prevista. In sostanza, come già rilevato in altro paragrafo, le somme destinate a tali enti sono da inquadrare come finanziamenti concessi dallo Stato per sopperire ai rispettivi fabbisogni finanziari. Pertanto, è giocoforza che nonostante l'impropria formulazione della disposizione, gli stessi vadano esclusi dall'imposizione.

[537] L'art. 10, n.6 del D.P.R. n. 633/72 recita: «*le operazioni relative all'esercizio del Lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, ratificato con legge 22 aprile 1953, n. 342, e successive modificazioni, nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con decreto del Ministro per l'agricoltura e per le foreste 16 novembre 1955, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 26 novembre 1955 e alla legge 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate*»

[538] PICCIAREDDA F., *Giuoco – V) Imposta unica*, in op. cit., p. 2.

CAPITOLO IV

IL PREU

(APPARECCHI AWP E VLT)

1. Introduzione.

La normativa settoriale sugli apparecchi da divertimento e intrattenimento ha subito negli anni numerose modificazioni, correlativamente all'importanza che tali apparecchi hanno assunto sia in termini di diffusione e raccolta sia per il consistente gettito erariale che hanno assicurato.

Così come il resto del mondo dei giochi, il settore ha subito un profondo processo innovativo che a partire dagli inizi degli anni 2000, è continuato fino all'attuale disciplina la cui peculiarità è quella di aver creato un nuovo comparto economico: quello degli apparecchi da divertimento e intrattenimento che prevedono le vincite in denaro precedentemente non consentite.

Similmente all'intero comparto dei giochi, le disposizioni settoriali sono contenute in numerosi provvedimenti di rango legislativo (sparsi qua e là nell'ordinamento giuridico) o regolamentare che ne disciplinano minuziosamente la materia in ragione delle prioritarie esigenze di sicurezza e tutela degli utenti.

In considerazione dell'importanza che lo specifico settore riveste per le entrate pubbliche rispetto agli altri giochi[539], si ritiene opportuno svolgere una breve descrizione dell'evoluzione normativa.

La norma di riferimento per gli apparecchi da divertimento e intrattenimento è contenuta nell'art. 110 del T.U.L.P.S.. La versione originaria vietava *di concedere licenze per l'uso, nei luoghi pubblici o aperti al pubblico, di apparecchi o di congegni automatici da giuoco o da trattenimento di qualsiasi specie*[540].

[539] Sulla base del comunicato stampa del 7.11.2012 dell'AAMS, la raccolta dei primi otto mesi del 2012 degli apparecchi è stata di 31.222 milioni di euro pari al 55% della raccolta complessiva del comparto giochi.

[540] Dalla relazione ministeriale al T.U.L.P.S. le ragioni del divieto si rinvengono nell'opportunità di non favorire il gioco puramente aleatorio.

Successivamente la disposizione è stata più e più volte modificata. La prima modifica avvenuta nel 1965 oltre che ribadire il divieto di licenza, da un lato né estende la portata, dall'altro né fornisce una prima definizione: *si considerano apparecchi o congegni automatici e semiautomatici da giuoco, quelli che possono dar luogo a scommesse o consentono la vincita di un qualsiasi premio in danaro o in natura anche sotto forma di consumazione o di ripetizione di partita*.

Un secondo intervento oltre ad estenderne ulteriormente la portata applicativa alle ipotesi di istallazione (oltrechè uso) opera una prima distinzione tra:

- apparecchi leciti o da trattenimento;
- apparecchi illeciti o per il gioco d'azzardo.

Le successive modifiche tendono a specificare ulteriormente e circoscrivere la definizione degli apparecchi inserendo elementi tipici e avendone ben presente l'evoluzione tecnologica ai fini dell'individuazione.

Arriviamo al 2002 quando in forza della diffusa illegalità in cui versava il settore, il legislatore interviene a 360 gradi sulla disciplina amministrativa (prevedendo anche l'obbligatorietà del collegamento in rete telematica per la gestione degli apparecchi e dei congegni per il gioco lecito) e tributaria ed inserendo una nuova tipologia di apparecchio in precedenza vietato: gli apparecchi distributori di vincite in denaro.

Un ulteriore passo avanti viene fatto con il collegato alla legge finanziaria 2004 (D.L. n. 269/03), ove accanto alla gestione telematica degli apparecchi viene prevista la gestione telematica del gioco lecito messo a disposizione dagli apparecchi. Trattasi dei c.d. videoterminali, privi di un autonomo software di gioco, ma che con il loro collegamento alla rete fungendo da terminali consentono la gestione centralizzata del gioco.

La gestione telematica degli apparecchi e del gioco offerto tramite essi trova la sua bussola nel decreto ministeriale 12 marzo 2004 n. 86, con il quale:

- viene prevista una rete telematica di proprietà di AAMS (che funge da sistema centrale di elaborazione), cui sono collegate le reti telematiche dei singoli

concessionari che consentono un penetrante controllo sugli apparecchi e sui videoterminali;

- si precisano le attività e le funzioni affidate in concessione;
- viene predeterminata la ripartizione delle somme giocate.

In sintonia con tale impianto normativo le successive modifiche tendono a completare e perfezionare la disciplina degli apparecchi. In tal senso, viene più volte modificato l'art. 110 del T.U.L.P.S. con l'intento di riuscire a definire chiaramente il concetto di apparecchi idonei al gioco lecito sino ad arrivare all'attuale formulazione.

L'attuale normativa fa una prima importante distinzione tra:

- gli apparecchi e congegni automatici, semiautomatici ed elettronici da gioco d'azzardo, intendendosi per tali quelli che hanno insita la scommessa o che consentono vincite puramente aleatorie di un qualsiasi premio in denaro o in natura o vincite di valore superiore ai limiti fissati al comma 6 dell'art. 110 del T.U.L.P.S., escluse le macchine vidimatrici per i giochi gestiti dallo Stato e gli apparecchi di cui al comma 6, che sono espressamente vietati;
- gli apparecchi idonei per il gioco lecito, che non sono vietati.

All'intero degli apparecchi idonei per il gioco lecito viene fatta un'ulteriore distinzione tra:

- gli apparecchi idonei per il gioco lecito che consentono una vincita in denaro di cui all'art. 110, comma 6 del T.U.L.P.S.;
- gli apparecchi idonei per il gioco lecito che non consentono una vincita in denaro di cui all'art. 110, comma 7 del T.U.L.P.S.[541].

[541] Ai sensi dell'art. 110, comma 7 del T.U.L.P.S. «*si considerano, altresì, apparecchi e congegni per il gioco lecito:*

a) quelli elettromeccanici privi di monitor attraverso i quali il giocatore esprime la sua abilità fisica, mentale o strategica, attivabili unicamente con l'introduzione di monete metalliche, di valore complessivo non superiore, per ciascuna partita, a un euro, che distribuiscono, 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. In tal caso il valore complessivo di ogni premio non è superiore a venti volte il costo della partita;

b) (lettera abrogata);

c) quelli, basati sulla sola abilità fisica, mentale o strategica, che non distribuiscono premi, per i quali la durata della partita può variare in relazione all'abilità del giocatore e il costo della singola partita può essere superiore a 50 centesimi di euro».

Tralasciando la seconda tipologia di apparecchi, con riferimento alla prima, in considerazione dei significativi risvolti regolamentari, occorre fare un'ulteriore importante distinzione tra:

- gli apparecchi idonei per il gioco lecito di cui all'art. 110, comma 6, lett. a) del T.U.L.P.S.;
- gli apparecchi idonei per il gioco lecito di cui all'art. 110, comma 6, lett. b) del T.U.L.P.S..

dovuta precipuamente al fatto che gli apparecchi di cui al comma 6 la lettera a) del predetto articolo, sono dotati di un autonomo software di gioco (c.d. AWP – Amusement With Prizes)[542], mentre quelli di cui alla lettera b), operano come veri e propri videoterminali, il cui funzionamento di gioco dipende necessariamente dal sistema di elaborazione centrale dell'AAMS (c.d. VLT – Video Lottery Terminal)[543].

In buona sostanza, le AWP sono macchine c.d. "stand alone" che consentono di giocare grazie ad un software installato nello stesso apparecchio e per le quali il

[542] Ai sensi dell'art. 110, comma 6, lett. a) del T.U.L.P.S. «*Si considerano apparecchi idonei per il gioco lecito: a) quelli che, dotati di attestato di conformità alle disposizioni vigenti rilasciato dal Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato e obbligatoriamente collegati alla rete telematica di cui all'articolo 14-bis, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, e successive modificazioni, si attivano con l'introduzione di moneta metallica ovvero con appositi strumenti di pagamento elettronico definiti con provvedimenti del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, nei quali insieme con l'elemento aleatorio sono presenti anche elementi di abilità, che consentono al giocatore la possibilità di scegliere, all'avvio o nel corso della partita, la propria strategia, selezionando appositamente le opzioni di gara ritenute più favorevoli tra quelle proposte dal gioco, il costo della partita non supera 1 euro, la durata minima della partita è di quattro secondi e che distribuiscono vincite in denaro, ciascuna comunque di valore non superiore a 100 euro, erogate dalla macchina. Le vincite, computate dall'apparecchio in modo non predeterminabile su un ciclo complessivo di non più di 140.000 partite, devono risultare non inferiori al 75 per cento delle somme giocate. In ogni caso tali apparecchi non possono riprodurre il gioco del poker o comunque le sue regole fondamentali*».

[543] Ai sensi dell'art. 110, comma 6, lett. b) del T.U.L.P.S. « *Si considerano apparecchi idonei per il gioco lecito:… b) quelli, facenti parte della rete telematica di cui all'articolo 14-bis, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, e successive modificazioni, che si attivano esclusivamente in presenza di un collegamento ad un sistema di elaborazione della rete stessa. Per tali apparecchi, con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dell'interno, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono definiti, tenendo conto delle specifiche condizioni di mercato:*

1) il costo e le modalità di pagamento di ciascuna partita;

2) la percentuale minima della raccolta da destinare a vincite;

3) l'importo massimo e le modalità di riscossione delle vincite;

4) le specifiche di immodificabilità e di sicurezza, riferite anche al sistema di elaborazione a cui tali apparecchi sono connessi;

5) le soluzioni di responsabilizzazione del giocatore da adottare sugli apparecchi;

6) le tipologie e le caratteristiche degli esercizi pubblici e degli altri punti autorizzati alla raccolta di giochi nei quali possono essere installati gli apparecchi di cui alla presente lettera».

collegamento alla rete telematica ha la funzione di permettere la lettura dei dati e delle informazioni di gioco; le VLT, invece, consentono di giocare solo se collegate tramite la rete telematica al sistema di gioco del concessionario.

Elemento comune e indefettibile è il collegamento alla rete telematica dell'AAMS.

Così come illustrato, i soggetti della filiera di gioco sono individuabili in: AAMS; concessionario; esercente; gestore e giocatore.

2. Genesi ed evoluzione storica del tributo. Alcuni profili di legittimità costituzionale.

Il PREU nasce e si sviluppa attorno ad un unico fenomeno: gli apparecchi ed i congegni da divertimento ed intrattenimento con vincita in denaro. Orbene, prima di esaminare la genesi e l'evoluzione storica del tributo è indispensabile, anche per una maggiore comprensione circa la natura del prelievo, ripercorrere la storia dei prelievi che hanno interessato gli apparecchi da divertimento ed intrattenimento in generale e non solo con riferimento a quelli con vincita in denaro (la cui utilizzabilità è stata consentita solo nel 2002).

Precedentemente all'imposta sugli spettacoli gli apparecchi da divertimento erano verosimilmente soggetti ai diritti erariali.

Ciò non è mutato in occasione dell'emanazione della legge n. 1109/55 con la quale si è avuto una ristrutturazione, riconducendoli a sistema unitario, dei precedenti tre fondamentali provvedimenti normativi in tema di imposizione degli spettacoli, trattenimenti e giochi (R.D.L. n. 3276/23, R.D.L. n. 1589/34 e R.D.L. n. 86/43). Il riordino della disciplina non ha modificato la tecnica impositiva che vedeva assoggettati ai diritti erariali tutte quelle forme di manifestazioni elencate nelle allegate tabelle o assimilabili a quelle ivi elencate. Tale tecnica legislativa non ha fatto altro che protrarre le incertezze applicative di una formula che recitava «*Gli spettacoli, trattenimenti e giuochi, non espressamente indicati nella presente tabella, sono soggetti all'imposta stabilita dalla tabella stessa per le manifestazioni con le quali, per la loro natura, essi hanno maggiore analogia legate più che altro alle difficoltà insite nell'individuazione delle manifestazioni*».

L'applicazione del principio dell'analogia per l'individuazione delle attività da "tassare" pone(va) problemi assai delicati tra i quali la *vexata quaestio* dell'applicabilità dei diritti erariali di cui alla L. n. 1109/55 agli apparecchi automatici e semiautomatici risolta in senso positivo dalla Circolare del Ministero delle finanze del 5 gennaio 1970, n. 1-53001.

Con l'istituzione dell'imposta sugli spettacoli avvenuta con D.P.R. n. 640/72 viene finalmente ed espressamente prevista l'assoggettamento a detta imposta degli apparecchi da divertimento e intrattenimento in forza del punto 6 della tariffa[544].

Le successive vicende evolutive dell'imposta sugli spettacoli hanno interessato anche gli apparecchi da divertimento e intrattenimento con particolare riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile (secondo metodologie analitiche o forfettarie).

Il riordino dell'imposta sugli spettacoli avvenuto con il subentro dell'imposta sugli intrattenimenti non ha sottratto gli apparecchi di cui all'art. 110 del T.U.L.P.S. dall'ambito di applicazione dell'imposta.

La novità che cambia radicalmente il panorama impositivo degli apparecchi da divertimento arriva nel 2002 quando, in forza della diffusa illegalità in cui versava il settore, il legislatore interviene a 360 gradi sulla disciplina amministrativa (prevedendo anche l'obbligatorietà del collegamento in rete telematica per la gestione degli apparecchi e dei congegni per il gioco lecito[545]) e tributaria, e inserisce una nuova tipologia di apparecchio in precedenza vietato: gli apparecchi distributori di vincite in denaro.

---

[544] Recita testualmente il punto 6 della originaria tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72: « *6. Introiti derivanti: dall'utilizzazione dei bigliardi, degli elettrogrammofoni, dei bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone o a moneta da divertimento o trattenimento, anche se automatico o semiautomatico, installati sia nei luoghi pubblici o aperti al pubblico - ma non nell'ambito dello spettacolo viaggiante - sia in circoli o associazioni di qualunque specie; dal gioco del bowling; dal noleggio di go karts e da ogni altro gioco o trattenimento diversi dai precedenti per il quale si corrisponda un prezzo per parteciparvi; Aliquote proporzionali: 8%*»

[545] Ai sensi del comma 4 dell'art. 14-bis del DPR n. 640 del 1972 lo Stato gestisce in via telematica il gioco messo a disposizione con gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. per mezzo di un'apposita rete. La rete di proprietà dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) costituisce lo strumento necessario attraverso il quale deve essere esercitato il gioco stesso. Gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. devono, pertanto, obbligatoriamente essere collegati all'apposita rete di AAMS. La rete di proprietà di AAMS viene affidata in concessione a soggetti terzi individuati con procedura ad evidenza pubblica nel rispetto della normativa nazionale e comunitaria.

Con l'introduzione di tali apparecchi e la previsione dell'obbligo di collegarli telematicamente, muta l'ordine delle cose per cui: per gli apparecchi senza vincite in denaro ovvero quelli di cui all'art. 110, comma 7 del T.U.L.P.S. si continua ad applicare l'imposta sugli intrattenimenti determinata sulla base dell'imponibile medio forfetario annuo di cui all'art. 14 bis del predetto decreto; per quelli di cui all'art. 110, comma 6 del T.U.L.P.S. l'imposta sugli intrattenimenti viene applicata per il solo 2003, in attesa del collegamento degli apparecchi alla rete telematica, su una base imponibile forfettaria di euro 10.000,00.

È in tale contesto che con l'art. 39 del D.L. n. 269/09 nasce il prelievo erariale unico c.d. PREU. Con l'introduzione di questo prelievo erariale il legislatore stabilisce espressamente che l'imposta sugli intrattenimenti, calcolata forfettariamente, si applica esclusivamente agli apparecchi e congegni per il gioco lecito di cui all'art. 110, comma 7 del T.U.L.P.S., mentre per gli apparecchi e congegni per il gioco lecito di cui all'art. 110, comma 6 del T.U.L.P.S., collegati alla rete telematica si prevede l'applicazione del nuovo tributo.

Devo dire che le modalità scelte dal legislatore per l'istituzione di un nuovo tributo si inseriscono coerentemente nella collaudata tecnica legislativa seguita in Italia nella redazione delle norme tributarie. Infatti, le disposizioni innovative attinenti il PREU sono caratterizzate da:

- ipertrofia: gli enunciati legislativi in oggetto presentano tutti gli elementi che connotano il termine. Infatti, sono redatti in modo frettoloso e pressappochista (non per altro l'art. 39 originario non contiene neanche le norme che identificano il soggetto passivo), senza alcuna preventiva meditazione per un loro inserimento armonico nell'ordinamento tributario;
- omeomorfismo legislativo: l'art. 39 del D.L. n. 269/03 contiene numerosi rinvii legislativi operati non mediante il richiamo dell'enunciato ma attraverso l'indicazione della data e del numero dell'articolo e del provvedimento;
- una forma letteraria oscura ed ambigua: la proposizione normativa originaria non permetteva una lettura chiara che consentisse di delineare con certezza la fattispecie tributaria.

Ben più grave appare l'istituzione del PREU attraverso la decretazione d'urgenza[546]. Tale modalità viola numerosi principi:

- *in primis*, vanno denunciate le perplessità circa la sussistenza delle ragioni di necessità ed urgenza[547] invocate dal potere esecutivo. Quest'ultimo, nella relazione al decreto legge affermava che il ricorso a detto strumento era motivato dalla necessità e dall'urgenza di conseguire, fin dal gennaio 2004 – anno per il quale era stato pianificato l'avvio del nuovo comparto degli apparecchi da intrattenimento con vincite in denaro – una situazione di mercato certa e coerente sotto più aspetti (specifiche tecniche di produzione degli apparecchi, emersione delle residue «sacche» di apparecchi illeciti, parametri di prelievo fiscale e di redditività della filiera economica), indispensabile per assicurarne lo sviluppo e, quindi, i positivi ed attesi ritorni sia in termini di sicurezza sociale che di entrate erariali. Per il Governo l'urgenza era da ricondurre all'esigenza che, già dai primi mesi del 2004:
  - ✓ fossero stati disponibili sul mercato apparecchi con requisiti tecnici allineati agli standard dei principali Paesi europei;
  - ✓ fossero coinvolti operatori economici in grado di partecipare alla selezione di concessionari per la gestione delle reti di AAMS dedicate agli apparecchi da intrattenimento di cui al comma 6 dell'articolo 110 del T.U.L.P.S..
  - ✓ fosse definito un quadro fiscale che consentisse, da un lato, di assicurare un livello di entrate erariali coerente con le potenzialità del settore e, dall'altro, fosse coordinato con quello delle altre tipologie di gioco allora esistenti e, quindi, fosse incrementativo rispetto alle entrate erariali già consolidate nei precedenti esercizi (a detta del Governo un prelievo fiscale oggettivamente contenuto, come quello all'epoca previsto dalle norme vigenti, avrebbe

[546] VENEZIANO S., *La decretazione d'urgenza nella prospettiva della Corte Costituzionale*, in *Giurisprudenza costituzionale e fonti del diritto*, (a cura di N. LIPARI), Roma, 2006, p. 409, inizia la sua disamina rilevando un dato sconcertante: mai prima della sentenza 24 ottobre 1996, n. 360, era stata dichiarata l'illegittimità costituzionale di un decreto legge per carenza dei requisiti previsti dall'art. 77 Cost..

[547] Il ricorso a tale strumento legislativo è idoneo a sollevare una rilevante questione di compatibilità con l'art. 77 Cot., in base al quale il decreto legge può essere utilizzato solo *in casi straordinari di necessità ed urgenza*. L'abuso del decreto legge, impiegato fuori dei presupposti di necessità e di urgenza, è sindacabile, sotto il profilo dell'eccesso di potere legislativo, da parte della Corte costituzionale (SORRENTINO F., *Le fonti del diritto italiano*, Padova, 2009, p. 200).

comportato, 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).

È evidente come tali ragioni fossero fumose e inconsistenti solo avendo riguardo al fatto che gli apparecchi oggetto della specifica imposizione furono di fatto introdotti per la prima volta con la legge 27 dicembre 2002 n. 289 ovvero ben nove mesi prima che fosse istituito il PREU. Inoltre, non può sfuggire il fatto che nell'arco temporale intercorrente tra la previsione dei nuovi apparecchi e l'applicazione del nuovo tributo, questi fossero comunque soggetti ad imposizione ed in particolare all'imposta sugli intrattenimenti. Vista comunque la sussistenza di un regime fiscale applicato agli apparecchi da divertimento, non si capisce la straordinaria urgenza e necessità di istituire un'imposta ad hoc. In mancanza di ulteriori ragioni sembra possibile ritenere che il legislatore avesse tutto il tempo per istituire una specifica imposizione continuando, nel frattempo, ad applicare l'imposta sugli intrattenimenti[548]. In ogni modo non si vede come l'esigenza di *assicurare un livello di entrate erariali coerente con le potenzialità del settore*, di coordinamento della disciplina *con quello delle altre tipologie di gioco*[549] (è paradossale che si parli di evitare una concorrenza sleale tra i vari

[548] In tal senso deponeva il secondo comma dell'art. 14 bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, nel testo risultante a séguito della sostituzione operata dal comma 4 dell'art. 22 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, il quale disponeva che, «*fino alla attivazione della rete per la gestione telematica di cui al comma 4, per gli apparecchi e congegni per il gioco lecito di cui all'art. 110, comma 6, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, è stabilito, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti, un imponibile medio forfetario annuo di 10.000 euro per l'anno 2003 e **per ciascuno di quelli successivi***». Tale quadro normativo è stato modificato dall'art. 39 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, il quale, dopo avere, al comma 9, statuito l'abrogazione, nel citato art. 14-bis, comma 2, delle parole «*e per ciascuno di quelli successivi*», ha introdotto, al successivo comma 13, per gli stessi apparecchi e congegni di cui all'art. 110, sesto comma, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, collegati in rete, un «*prelievo erariale unico fissato in misura del 13,5 per cento delle somme giocate*».

[549] Tale ragione posta dal legislatore per tentare di giustificare la sussistenza dei requisiti per la decretazione d'urgenza deve ritenersi pretestuosa, visto che nell'attuale sistema impositivo sugli apparecchi da divertimento, nonostante abbia scontato una riduzione dell'aliquota media d'imposta rispetto agli inizi, persiste in Italia una forte sperequazione fiscale rispetto al regime di imposizione fiscale applicato ai singoli comparti di gioco. Pertanto, è a causa dell'introduzione del PREU (o comunque del valore della relativa aliquota d'imposta) che nasce la necessità di interventi che modifichino l'attuale meccanismo di prelievo erariale unico sulle c.d. NewSlot, coerentemente con un principio di maggiore equità fiscale dell'intero settore dei giochi pubblici. In buona sostanza, contrariamente alle dichiarate intenzioni il legislatore con l'istituzione del PREU ha di fatto applicato un modello di imposizione fiscale alle NewSlot sperequativo rispetto ad altri comparti di gioco (Ricerca Eurispes- Fondazione Unigioco 2011 "La fiscalità delle NewSlot: quadro europeo e ipotesi di modifica del modello di imposizione italiano").

giochi aumentando l'imposizione sugli apparecchi, quando il prelievo fiscale su tutta la materia dei giochi non risponde ad alcun principio coordinatore e in molte forme di gioco simili rimangono tuttora forti differenze in termini di carico fiscale) e l'obiettivo *incrementativo rispetto alle entrate erariali*[550] possano integrare la straordinarietà dei casi di necessità e urgenza di cui all'art. 77 Cost.[551]. Ciò stride con il carattere di ordinarietà del tributo[552];

- in secondo luogo, va segnalata la violazione dell'art. 4 dello Statuto[553] dei diritti dei contribuenti[554]. È stato autorevolmente sostenuto come il decreto legge possa essere utilizzato per provvedere ad urgenti necessità finanziarie solo qualora le nuove imposte istituite siano di carattere straordinario ovvero non destinate a durare[555]. La norma statutaria viene altresì violata nella sua ulteriore finalità di salvaguardare l'interprete nel gravoso compito di intendere la nuova disciplina. Ciò è ancor più evidente per un tributo che oltre ad essere formulato in maniera abietta, si inserisce in un sistema normativo del tutto sconosciuto[556];
- in terzo luogo, va menzionata la violazione dell'art. 2 dello Statuto dei diritti dei contribuenti nella parte in cui la disposizione opera una serie di rinvii senza indicare il contenuto sintetico della disposizione alla quale si rinvia.

In definitiva, valorizzando il combinato disposto dei precetti costituzionali e statutari succitati, l'istituzione di un nuovo tributo a carattere ordinario, essendo

---

[550] L'incremento delle entrate fiscali rappresenta l'unica reale ragione che ha mosso il legislatore. Ciò si desume chiaramente dalla Relazione al D.L. n. 269/03 ove viene peraltro stimato un incasso di circa 1 miliardo di euro contro poco più di 180 milioni se il regime fiscale degli apparecchi non fosse cambiato.

[551] A tal proposito si rammenta come la recente giurisprudenza costituzionale abbia sposato un nuovo orientamento in base al quale la mancanza dei presupposti di necessità ed urgenza possono configurare un vizio di legittimità costituzionale del decreto legge e un vizio *in procedendo* della legge di conversione (Corte Cost. n. 29/05).

[552] Per MARONGIU G ., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in Rass. trib., 5, 2008, p. 1345, «*Il decreto-legge può utilizzarsi per casi straordinari il che significa per introdurre tributi straordinari in caso di necessità e di urgenza, ma non può essere utilizzato per i casi ordinari e cioè per modificare, stabilmente nel tempo, la struttura dell'ordinamento tributario*».

[553] È chiaro che la violazione delle norme statutarie vada interpretata tenendo conto che la dottrina prevalente ritiene che lo Statuto sia una legge ordinaria e quindi subordinata alla Costituzione e pari ordinata alle altre leggi (FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 46).

[554] Ai sensi dell'art. 4 della L. n. 220/00 «*non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti*».

[555] MARONGIU G ., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, p. 73, in tale ottica afferma che non sia compatibile con il principio statutario l'istituzione, con decreto legge, di un tributo ordinario perché è contraddittorio provvedere, con esso, a soddisfare un'esigenza straordinaria, urgente e imprevedibile.

[556] Prova ne è la mancanza di elaborazioni dottrinarie in materia.

estraneo all'ipotesi del sacrificio straordinario e temporalmente circoscritto in capo ai contribuenti, appare in contrasto con il criterio costituzionale di cui all'art. 77 Cost.[557], e precluso espressamente dall'art. 4 dello Statuto[558].

Le regole inizialmente imposte erano, altresì, fonte di numerosi dubbi applicativi.

Innanzitutto, la disciplina sulla fattispecie tributaria era lacunosa. Infatti, alla non semplice lettura della proposizione normativa concernente il presupposto di fatto, si aggiungeva l'omessa individuazione del soggetto passivo del tributo[559].

Inoltre, era completamente assente la disciplina attuativa del tributo. A tal riguardo era presente unicamente una generica delega al Ministero dell'economia e delle finanze per la regolamentazione dei termini e delle modalità di assolvimento dell'imposta.

---

[557] In AA.VV., *Commentario alla Costituzione* (a cura di BIFULCO R., CELOTTO A., OLIVETTI M.), Torino, 2006, II, p. 1517, viene si ritiene che il Governo nell'esercitare il potere di cui all'art. 77 Cost. dovrebbe procedere ad una serie di valutazioni preliminari circa: la constatazione che rispetto alla situazione di fatto si ponga una perentoria esigenza regolamentare; l'accertamento dell'impossibilità di ricorrere a normali strumenti di produzione normativa per soddisfare quest'esigenza; la determinazione di utilizzare l'atto derogatorio delle competenze precostituite. Tuttavia, non si nasconde come nella prassi si continui ad interpretare i presupposti legittimanti in maniera assai indulgente. A tal proposito VENEZIANO S., *La decretazione d'urgenza nella prospettiva della Corte Costituzionale*, in op. cit., p. 419, osserva come sul piano pratico restino sottratti al sindacato della Corte costituzionale tutti i decreti legge già convertiti (o sanati) e tutti quelli per i quali sia in corso un procedimento legislativo di conversione o sanatoria.

[558] MARONGIU G., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in Rass. trib., 5, 2008, p. 1341, con riferimento alle ipotesi di decreti legge istitutivi di tribute segnala «*la possibile violazione dell'art. 77 della Costituzione specie se inteso alla luce del disposto dell'art. 4 dello Statuto dei diritti del contribuente che, recuperando la volontà dei "padri costituenti" per anni tradita e mortificata, statuisce che "non si può disporre con decreto- legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti". Evidente è l'intento dello Statuto che vuole proteggere, non solo dal peso di nuovi tributi, frettolosamente pensati o peggio realizzati, ma anche dall'onere gravissimo, per l'interprete, di intendere la nuova disciplina da solo, senza il conforto di adeguati lavori preparatori, senza l'ausilio delle relazioni delle Commissioni tributarie (molto spesso pretermesse), senza la preconoscenza dell'ordito normativo propria della burocrazia che, sovente, nei decreti, detta e scrive le norme che è, poi, chiamata a interpretare e applicare. Una solitudine rischiosa perché ai nuovi precetti si accompagnano adempimenti applicativi da eseguirsi in tempi ravvicinati all'entrata in vigore del provvedimento e l'errore, al riguardo, può essere costoso…il precetto contenuto nello Statuto si apprezza proprio alla luce dell'insegnamento della Corte Costituzionale per cui "il difetto dei requisiti del caso straordinario di necessità ed urgenza, anche una volta intervenuta la conversione del decreto-legge, si traduce in un vizio in procedendo della relativa legge onde l'esistenza dei cennati requisiti può essere oggetto di scrutinio di costituzionalità"*». Con riferimento specifico all'art. 4 dello Statuto del contribuente CAZZATO A., *Utilizzo del decreto legge in materia tributaria*, in *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di FANTOZZI A., FEDELE A.), Milano, 2005, p. 141, osserva come il fatto ivi tracciato sia un limite politico, sfornito di forza vincolante.

[559] Tale lacuna è stata di fatto colmata (illegittimamente) dalla normazione secondaria ovvero dal decreto ministeriale del 12 marzo 2004 n. 86, che ha individuato il soggetto passivo nel titolare del nulla-osta di cui all'art. 38, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e dal decreto ministeriale del 8 aprile 2004, art. 2.

Da queste poche osservazioni è evidente che l'improvvisa istituzione del PREU non sia stata preceduta da un'accorta valutazione ma abbia risposto prevalentemente a malcelate esigenze finanziarie.

Bisogna attendere la legge finanziaria del 2007 per avere un quadro normativo più rispondente all'istituto classico dell'imposta. Infatti è solo con la legge del 27 dicembre 2006, n. 296 che il legislatore si premura di affiancare alla monca fattispecie tributaria una normativa che disciplini la fase dinamica dell'imposta oltreché individuare espressamente nel concessionario il soggetto passivo dell'imposta.

Nel riorganizzare il settore, la L. n. 296/06 oltreché modificare l'art. 39 introduce nel D.L. n. 269/03 gli artt. da 39-*ter* a 39-*septies*, mediante i quali viene principalmente disciplinata la fase attuativa del tributo.

Successivamente vengono emanati alcuni provvedimenti di natura regolamentare tramite i quali vengono attuate talune misure delegate dalla normativa primaria.

In particolare, viene emanato:

- il decreto del 12 aprile 2007 in applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 39, comma 13-bis, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni ed integrazioni, che individua, in relazione agli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettera a), del T.U.L.P.S.:
  - ✓ i periodi contabili in cui è suddiviso l'anno solare, relativamente ai quali i soggetti passivi d'imposta assolvono, mediante versamenti periodici, il prelievo erariale unico;
  - ✓ le modalità di calcolo del prelievo erariale unico dovuto per ciascun periodo contabile e per ciascun anno solare;
  - ✓ i termini e le modalità entro i quali e con le quali i soggetti passivi d'imposta effettuano i versamenti periodici ed il versamento annuale a saldo;
  - ✓ le modalità per l'utilizzo in compensazione del credito derivante dall'eventuale eccedenza dei versamenti periodici rispetto al prelievo erariale unico dovuto per l'intero anno solare;

- il decreto del 23 aprile 2007, in applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 39, comma 13-bis, del predetto decreto-legge che individua i termini e le modalità entro i quali e con le quali i concessionari di rete, individuati ai sensi dell'art. 14-bis, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, e successive modificazioni, comunicano i dati relativi alle somme giocate nonché gli altri dati relativi agli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, lettera a), del T.U.L.P.S., da utilizzare per la determinazione del prelievo erariale unico dovuto.

Quindi, è solo nel 2007 che la disciplina del PREU assume un'articolazione più consona ad un istituto giuridico qual è l'imposta.

Infine, vanno segnalati i decreti del 6 agosto 2009 e del 11 luglio 2010 con riferimento al PREU dovuto con riguardo alle VLT di cui all'art. 110, comma 6, lett. b) del T.U.L.P.S.. Nella sostanza con i succitati decreti il legislatore replica l'impianto normativo del PREU dovuto dagli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, lett. a) (AWP).

Rinviando ai successivi paragrafi l'esame analitico delle relative discipline, si ritiene utile anticipare le principali differenze tra la disciplina tributaria applicabile alle AWP rispetto a quella attinente le VLT[560]:

- la misura delle aliquote d'imposta;
- la trasmissione dei dati.

[560] La relazione al D.L. n. 269/03 afferma che la norma introdotta dal comma 13 prevede un regime fiscale degli apparecchi da intrattenimento con premi in denaro basato su un prelievo determinato nella misura del 15 per cento proporzionale alle somme effettivamente raccolte da ciascuno di essi.
Ciò rafforza il presentimento che la norma non sia stata pensata per i VLT.

3. La natura giuridica del prelievo erariale unico. L'ennesimo tentativo di collocare un'obbligazione tributaria tra i proventi di diritto privato

Come si è avuto modo di vedere nel capitolo dell'imposta sui giochi e le scommesse, la problematica sulla natura giuridica dei prelievi erariali che interessano il mondo dei giochi è una prerogativa di tale fenomeno[561]. Complice la riserva statuale in materia e l'ampia regolamentazione amministrativa, i contorni delle obbligazioni cui è soggetto il settore ludico non sempre sono ben delineati ingenerando non pochi dubbi circa la loro natura giuridica. In diverse occasioni (vedi le quote di prelievo e lo stesso PREU) lo Stato ha certato e cerca tuttora di collocare determinati prelievi erariali sui giochi tra le entrate di diritto privato, in modo da aggirare i limiti costituzionali sostanziali vigenti in materia tributaria. La considerazione di taluni prelievi sui giochi a mo' di provento consente ampio margine di manovra al potere esecutivo nella disciplina sostanziale dell'entrata e soprattutto con riguardo al *quantum*.

Il tentativo di collocare un particolare prelievo nel novero delle entrate di diritto privato è stato ripetuto nel caso del PREU. L'affrettata, e pressappochista introduzione del prelievo erariale unico, ha di fatto generato una scarna disciplina positiva, che non poteva sottrarsi ai dubbi sulla natura giuridica che molto spesso accompagnano le obbligazioni poste a fronte di una concessione amministrativa per lo svolgimento di un'attività economica riservata allo Stato.

L'occasione per il corretto inquadramento del prelievo si è avuta con la sentenza emessa dalla Corte costituzionale l'11 ottobre 2006 n. 334, nel giudizio per conflitto di attribuzione sorto a seguito del decreto del Direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato del 30 dicembre 2003 e della nota dell'Agenzia delle entrate – Direzione centrale amministrazione del 13 febbraio 2004, n. 2004/29102, promosso con ricorso della Regione Siciliana.

---

[561] Con riferimento al PREU G. TABET, *Il prelievo sui giochi cerca equità*, in Il Sole-24Ore, 17 agosto 2009, sembra evidenziare come le difficoltà sull'individuazione della natura giuridica del tributo siano da ricondurre ad «*un'antica corrente dottrinaria 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*»

In tale occasione, la Regione Sicilia al fine di salvaguardare le proprie entrate fiscali ha asserito, tra l'altro, che il PREU fosse un tributo per cui fosse di sua spettanza la quota riscossa nel proprio territorio.

Lo Stato tramite l'Avvocatura generale ha cercato di controbattere osservando che il prelievo erariale unico, pur rientrando tra le prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23 Cost., non avrebbe natura tributaria, ma «*propriamente amministrativa*»; e ciò a suo dire sarebbe confermato «*anche dalla assenza di disciplina di alcune fasi procedimentali – come quelle attinenti alla riscossione coattiva, all'accertamento e alla previsione della misura delle sanzioni comminabili – che caratterizzano i tributi*». In pratica per lo Stato il PREU sarebbe un «*provento delle attività di gioco*» ovvero «*un "provento" di attività […] imprenditoriali*».

Tali considerazioni sono state correttamente respinte dal giudice delle leggi il quale ha affermato che «*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 pratica per la Corte il prelievo erariale unico ha natura tributaria, perché è sostitutivo dell'imposta sugli intrattenimenti, della quale, pur nella sua autonomia, ha mantenuto le caratteristiche essenziali.

Le conclusioni cui perviene la Corte non potevano essere diverse anche perché così come statuito in precedenti occasioni[562], il PREU contiene le caratteristiche essenziali del tributo (e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa).

La natura di imposta del PREU è desumibile anche dalla odierna disciplina attuativa che connota il tributo[563].

[562] Corte Cost. n. 73/05.

[563] MICCINESI F., *Imposta*, in op. cit., p. 2947 nell'individuare le differenze tra la tassa e l'imposta risalta l'importanza assunta dalla disciplina attuativa dell'imposta rispetto a quella degli altri tributi.

4. La capacità contributiva.

Anche in tema di capacità contributiva il PREU pone le medesime difficoltà già incontrate nell'ambito della disciplina delle imposte sui giochi e sulle scommesse.

Infatti, a me pare che non sia poi così chiaro l'indice rilevatore di ricchezza posto a base della tassazione. La cose mi sembrano che siano state ancor più complicate dalla recente sentenza della Corte costituzionale[564] che, assimilando il tributo all'imposta sugli intrattenimenti[565], ha individuato il presupposto dell'imposta nella «***utilizzazione di apparecchi e congegni per il gioco lecito negli esercizi autorizzati***, *come già previsto, per l'imposta sugli intrattenimenti*». Ciò potrebbe far propendere per la collocazione del tributo tra le imposte di consumo e quindi desumere l'indice espressivo di forza economica appunto nel consumo[566]. Seguendo il ragionamento della Corte il PREU è assimilabile all'imposta sugli intrattenimenti, rispetto alla cui disciplina il Giudice delle leggi non ha ravvisato alcuna innovazione (quantomeno con riferimento alla legislazione del tempo), pertanto considerato, altresì, che per la dottrina[567] l'imposta sugli intrattenimenti colpisce il consumo si dovrebbe ritenere che il PREU sia un'imposta sui consumi.

Tuttavia, per diverse ragioni, tale soluzione non è poi così pacifica.

Innanzitutto non so se l'imposta sugli intrattenimenti (già imposta sugli spettacoli) sia incontrovertibilmente collocabile tra quelle sui consumi. A tal riguardo sembrano esserci orientamenti contrastanti nella giurisprudenza di merito e la stessa Corte di

---

[564] Corte Cost. n. 334/06.

[565] La Corte afferma che l'applicazione del PREU agli apparecchi con vincita in denaro avviene senza apportare alcuna innovazione rispetto alla disciplina dell'imposta sugli intrattenimenti.

[566] Le implicazioni giuridiche circa la natura del PREU non sfuggono alla dottrina che ha prontamente colto le conseguenze significative. Infatti, PETRANGELI P., *Il difficile inquadramento del preu e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito,* in *Corr. trib.*, 12, 2011, p. 957 ss., ponendosi il problema evidenzia come se il PREU fosse un'imposta di consumo in cui il contribuente di fatto è il giocatore e il concessionario è il contribuente di diritto, la sua contabilizzazione dovrebbe avvenire solo a livello patrimoniale, con la rilevazione del credito verso i terzi incaricati della raccolta che hanno incassato il tributo dai giocatori (in quanto incluso nell'importo della puntata) e con l'iscrizione del corrispondente debito verso l'Erario. In tale caso il prelievo sarebbe per il concessionario irrilevante dal punto di vista reddituale, poiché si dovrebbe ritenere che lo stesso non ne sostiene l'onere, il quale sarebbe a carico del giocatore. Nella diversa ipotesi in cui il PREU fosse, invece, inquadrabile come un tributo che colpisce il concessionario quale contribuente sia di diritto che di fatto, l'imposta dovrebbe essere iscritta nel conto economico.

[567] FALSITTA G., *Manuale,* op. cit. p. 973.

cassazione ha ritenuto sostanzialmente inutile tentare una classificazione del tributo, in considerazione delle molteplici basi imponibili su cui si applica[568].

La stessa 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.

Rimandando l'indagine conoscitiva preme qui evidenziare come:

- a differenza di altri casi, l'imposizione degli apparecchi da divertimento non ha mai previsto l'applicazione di una rivalsa giuridica da parte dei soggetti passivi[569];
- sin dall'inizio l'imposta sugli intrattenimenti sugli apparecchi da gioco è stata applicata tramite la forfettizzazione della base imponibile rispetto ad ogni singolo apparecchio. Ciò chiaramente mal si presta ad un tributo che si voglia collocare tra le imposte di consumo che dovrebbe aver più riguardo all'entità dei corrispettivi per la determinazione del *quantum*;
- il tributo grava economicamente sul "concessionario",

per cui appare arduo riscontrare nell'imposta sugli intrattenimenti applicata agli apparecchi da divertimento senza vincita in denaro (e fino al 2003 anche su quelli con vincita in denaro: AWP) un tributo sui consumi[570].

Tralasciando le brevi considerazioni svolte con riguardo all'imposta sugli intrattenimenti volgiamo lo sguardo sul PREU.

Innanzitutto va detto che successivamente alla più volte citata sentenza della Corte costituzionale è stata predisposta un'apposita disciplina positiva che si differenzia notevolmente da quella appuntata per l'imposta sugli intrattenimenti in generale.

Detto ciò a me sembra che la soluzione del problema vada trovata analizzando il rapporto che si instaura tra il giocatore e il gestore degli apparecchi.

---

[568] Come rilevato da PETRANGELI P., *Il difficile inquadramento del preu e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito,* in op. cit., p. 957 ss

[569] Generalmente prevista dall'art. 16 del D.P.R. n. 640/72.

[570] L'esatta inquadramento del tributo non è certamente facilitato da una peculiarità che caratterizza l'imposta sugli intrattenimenti, così come caratterizzava l'imposta sugli spettacoli e che PICCIAREDDA F., *Spettacoli,* op. cit., p. 441, enuclea nella particolarità per cui gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva si realizzano attraverso l'individuazione di una politomia di ipotesi che sostanzialmente conducono ad una piena compenetrazione tra *causa ludendi* e *causa lucrandi*.

Prendiamo ad oggetto d'esame gli apparecchi AWP di cui all'art. 110, lett. a del T.U.L.P.S..

Il funzionamento degli apparecchi AWP può essere così sintetizzato:

- gli AWP consentono di giocare una partita al cui esito concorrono insieme elementi aleatori ed elementi di abilità;
- il giocatore ad ogni singola partita per utilizzare gli apparecchi AWP sostiene un costo non superiore ad un euro;
- è prevista la possibilità di ottenere una vincita in denaro di valore non superiore ad euro 100 euro;
- le vincite, computate dall'apparecchio in modo non predeterminabile su un ciclo complessivo di non più di 140.000 partite, devono risultare non inferiori al 75 per cento delle somme giocate[571].

Ora, in base a quanto sopra descritto si ritiene che ogni qualvolta il giocatore inserisca una moneta negli AWP per giocare, di fatto, egli stipuli un contratto di gioco e scommessa ovvero un contratto contraddistinto dalla creazione artificiale dell'alea, in cui le parti si accordano per lo svolgimento di una partita al cui esito viene legato l'adempimento di un'obbligazione pecuniaria. Nella specie siamo di fronte ad un contratto bilaterale concluso tra il concessionario ed il giocatore. Ogni singola partita contiene elementi aleatori e di abilità propri dei contratti di gioco e di scommessa. A nulla valgono le considerazioni circa l'atteggiamento del rischio che nel caso delle NewSlot assume caratteristiche particolari. Infatti, a prima vista sembrerebbe che l'asticella del rischio sia spostata precipuamente verso il giocatore con il chè verrebbe a mancare l'alea propria dei giochi e le scommesse. Ma ad un'attenta disamina è facile notare come proprio l'obbligo di restituire una parte consistente delle giocate nell'arco di un considerevole numero di partite (140.000), consente di evitare abusi sull'alterazione del rischio da parte del concessionario che in assenza di tale obbligo potrebbe addossare l'alea per lo più sul giocatore,

[571] Chiaramente la norma è posta a salvaguardia dei consumatori onde evitare che possano utilizzare un apparecchio da gioco programmato in modo tale da non erogare alcuna vincita e quindi nella inutile speranza di conseguire improbabili ricchezze.

predisponendo giochi con una bassa percentuale di vincite[572]. Inoltre, va tenuto conto che la previsione di una percentuale di ritorno delle giocate non riguarda la singola partita ma un consistente numero di esse di modo che essa incida sulla distribuzione totale del rischio e si evitino abusi. Ad ogni buon conto non si può non rilevare come le giocate alle NewSlot possono essere equiparate alle scommesse a quota fissa virtuali soggette all'imposta sui giochi e le scommesse, in cui viene anche qui imposta una percentuale di ritorno delle giocate.

Alla luce di quanto sopra a me pare che ogni singola giocata alle NewSlot possa essere assimilata alle scommesse a quota fissa, in cui l'importo dell'eventuale vincita è predeterminato e l'esito può economicamente essere a vantaggio o del concessionario o del giocatore[573].

Alla luce di quanto sopra esposto ed in considerazione del fatto che:

- l'imposta è giuridicamente posta a carico del concessionario;
- il meccanismo impositivo non prevede alcuna rivalsa giuridica a favore del concessionario per la traslazione economica dell'imposta;
- dalla disciplina del tributo non si rinviene alcun rapporto tra il giocatore e l'Erario. In particolare, il giocatore rimane completamente estraneo al rapporto giuridico d'imposta;

[572] A me sembra possibile ritenere che la predeterminazione di un "utile" rispetto al lungo periodo risponda ad un'esigenza fisiologica di un gioco in cui l'alea naturale deve per forza di cose dare il passo all'alea artificiale. Mi spiego meglio. In genere le scommesse poggiano su un risultato di un evento incerto ai contraenti, per cui ognuno corre la rispettiva alea. Nel caso degli apparecchi da gioco non esiste l'incertezza in quanto l'evento oggetto di scommessa è generato da un calcolatore appositamente programmato, per cui uno dei contraenti potrebbe conoscere il risultato dell'evento. Inoltre, anche qualora non si conoscesse il risultato di un singolo evento è possibile programmare i congegni elettronici dimodoché una predeterminata percentuale di giocate siano favorevoli ad una sola parte. Programmare le proprie scelte con riferimento alle singole scommesse in modo da avere nel lungo periodo e con riferimento a numerose giocate un certo profitto è proprio il compito dei bookmakers. Tuttavia, mentre nel caso delle classiche scommesse a quota fissa ciò avviene in modo approssimativo (quantunque molto vicini alla certezza) mediante complessi sistemi matematico-probabilistici, nel caso del gioco svolto mediante gli apparecchi da gioco ciò avviene in modo certo mediante la programmazione dei dispositivi di gioco.

[573] Di contro l'esito complessive di una massa di giocate (140.000) è a favore del solo concessionario, così come avviene nella realtà per i giochi e le scommesse effettuate senza l'utilizzo degli apparecchi da gioco. Un classico esempio è il gioco del Lotto in cui se si considerano una massa di giocate nel lungo periodo il vincitore non può che essere il banco.

- l'utilizzo degli apparecchi da gioco costituisce un contratto di gioco e scommessa concluso tra giocatore e concessionario che subiscono entrambe l'alea del gioco[574] rispetto alla singola giocata;
- se l'indice espressivo di capacità contributiva fosse il consumo si avrebbe appunto che l'imposta colpirebbe il giocatore che assume la veste di consumatore di fatto. Posto ciò e tralasciando l'ipotesi dei giocatori non vincitori, come si spiegherebbe logicamente il caso in cui il vincitore con riferimento alla capacità contributiva espressa dalla vincita (euro 100) assolve un carico impositivo (contenuto appunto nell'imposta pagata dal concessionario rispetto alla sua giocata di euro 1) che è infimo rispetto a detta capacità contributiva? In pratica, se considerassimo il PREU un'imposta sui consumi una generica persona giocando 1 euro alle NewSlot paga un'imposta di almeno l'11,80. In caso di vincita pari a euro 100 il soggetto non dovrà nulla all'erario essendo la ritenuta sulle vincite compresa nel PREU. Quindi avremo che a fronte di una capacità contributiva valorizzabile in euro 100 si pagherà un'imposta parametrata su euro 1;
- l'applicazione del tasso alla base imponibile avviene in modo regressivo. Il criterio consiste in ciò che il tasso dell'imposta anziché essere uniforme, varia col variare della base imponibile, la quale è divisa in scaglioni per ciascuno dei quali la legge stabilisce un'aliquota via via più bassa, fino ad un limite massimo, oltre il quale l'imposta diventa proporzionale. Ciò è certamente consono ad un'imposizione sul concessionario e non certamente ad una sul consumatore,

il PREU, comunque vada, non può in alcun modo essere considerato un'imposta sui consumi[575]. Ciò esclude che l'indice espressivo di capacità contributiva possa essere individuato nel consumo.

Ordunque, bisogna rinvenire l'indice di riparto del carico pubblico in un fatto diverso dal consumo.

---

[574] Il fatto che con riferimento ad un consistente numero di giocate (140.000) l'imposta di fatto gravi sui consumatori non muta la sostanza. Infatti, occorre prendere in considerazione la singola giocata e non un complesso di partite. È con riferimento ad essa che si rinvengono i caratteri propri del rischio del gioco. La circostanza che vede addossare il rischio ai giocatori è solamente una tutela nei confronti di questi rispetto alla predeterminazione degli esiti fatta dal concessionario tramite l'utilizzo di appositi software che consentono il gioco.

[575] Contra PETRANGELI P., *Il difficile inquadramento del preu e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito,* in op. cit., p. 957 ss

A tal proposito, ci può aiutare la dimostrata assimilazione tra le giocate alle AWS e le scommesse a quota fissa. L'asserita similitudine strutturale consente di richiamare le conclusioni cui si è pervenuti nell'ambito della trattazione dell'imposta sui giochi e sulle scommesse con specifico riferimento alle scommesse a quota fissa.

Punto di partenza fondamentale anche per quanto riguarda gli apparecchi da intrattenimento con vincita in denaro è la riserva statuale prevista in materia. Infatti, anche in tale settore economico è stata intravista una riserva legale in virtù della quale lo Stato anziché svolgere direttamente l'attività riservata, concede a terzi la possibilità di organizzare ed esercitare il gioco mediante lo strumento degli apparecchi da divertimento e intrattenimento con vincita in denaro (AWS e VLT).

Anche qui è innegabile la presenza di quell'idea di fondo che, secondo il mio modestissimo parere, va individuata nel voler partecipare al c.d. extra-profitto generato dal monopolio fiscale, sulla concezione che alla riserva di organizzazione ed esercizio dei giochi consegue una ben determinata potenzialità economica; potenzialità che, pertanto, può essere assunta ad indice di capacità contributiva distinto da tutte le altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema. A differenza del reddito e del consumo, che hanno riguardo ai risultati di attività economiche, l'organizzazione e l'esercizio dei giochi e delle scommesse colpisce un'entità che si pone logicamente a monte dei suoi risultati e, dunque, a prescindere dalla valutazione dei risultati.

La possibilità di esercitare un'attività economica fuori dalle generali regole imposte dalla concorrenza e, quindi, di offrire un prodotto (gioco e scommesse) unico e infungibile spiega una capacità e potenzialità economica diversa e distinta da quella esprimibile in un contesto concorrenziale. In tale maniera viene apprezzata una forza economica "aggiuntiva" nell'organizzazione e nell'esercizio di un'attività economica (quale è l'esercizio dei giochi) scevra (o in alcuni giochi ridotta al minimo) dalle incognite insite in un'attività svolta nel contesto del libero mercato.

Rimandando alle analoghe conclusioni cui si è pervenuti per l'imposizione delle scommesse a quota fissa, preme qui rilevare come le possibili doglianze sull'esistenza e l'effettività della capacità contributiva possono essere sorpassate anche e soprattutto se si tiene conto del fatto che il concreto esercizio del gioco

riposa su uno strumento, l'apparecchio da gioco, che è programmato in modo tale che, su un consistente numero di giocate (140.000), la percentuale delle entrate a favore del concessionario sia pari al 25% delle somme versate, contro il 75% della quota parte restituita al giocatore a titolo di vincite. Ciò determina praticamente l'esistenza certa di un extraprofitto in capo al gestore (pur calmierato dall'obbligo imposto normativamente di restituire una quota pari 75% delle giocate). Lo stesso abbassamento della percentuale da destinarsi a premi dal 90% al 75%[576] è sintomatico dell'ampia redditività del settore degli apparecchi da gioco. Altro elemento significativo della potenzialità economica esprimibile dal settore mi pare possa essere indirettamente riscontrato nella robusta penetrazione della criminalità organizzata nello specifico business[577] (soprattutto nel meridione una consistente fetta del comparto è in mano alla criminalità organizzata con enorme *vulnus* alla sicurezza ed all'ordine pubblico oltreché al danno per le casse erariali).

Ravvisare la capacità contributiva nella potenzialità economica insita nell'esercizio del gioco mediante gli apparecchi da gioco, mi pare possa rispondere positivamente alle richieste della dottrina maggioritaria che interpreta il predetto requisito nel senso che l'indice di riparto debba segnalare la presenza di ricchezza, di forza economica, in capo al soggetto tassato.

La predeterminazione legislativa sia della ricchezza che della quota di contribuzione pare possa soddisfare chi ha sostenuto che la base del concetto costituzionale vi fosse la possibilità economica di pagare il tributo[578], chi ritiene che il prelievo debba essere compatibile con l'organizzazione privata dei mezzi di produzione ovvero mantenere al contribuente una capacità produttiva[579], chi individua la capacità contributiva in quella suscettibile di fornire al soggetto gravato

[576] Variazione è avvenuta con il D.L. n. 269/03

[577] A tal riguardo mi pare che si possa escludere a priori l'ipotesi di organizzazioni criminali che si occupino di settori in cui non vi sia un'alta redditività.

[578] GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, p. 434, esclude che l'elemento rappresentato dalla forza economica sia non essenziale al concetto costituzionale di capacità, e che possa essere sopraffatto o venir meno per il concorrente degli elementi di natura politica, sociale, tecnica. Egli sottolinea come la forza economica costituisce in ogni caso il sostrato della formula di capacità contributiva e che questa vada intesa come possibilità economica di pagare il tributo, ossia possesso di una ricchezza nella misura sufficiente a far fronte al prelievo fiscale. Nel caso specifico del prelievo sui giochi esercitati tramite gli apparecchi tale ricchezza esiste ed è predeterminata dallo stesso legislatore nel momento in cui dispone che il 25% delle somme giocate siano ritratte dal gestore.

[579] GAFFURI G., *Capacità contributiva*, in *Diz. di dir. pubbl.*, II, Milano, 2006, p. 791.

della prestazione impositiva i mezzi finanziari occorrenti per l'assolvimento della stessa[580], coloro che evidenziano come gli infici di forza economica sono anche le manifestazioni di potere su beni e servizi[581].

A maggior ragione, la potenzialità economica così come intesa soddisfa quella parte della dottrina che interpreta la capacità contributiva come esigenza di criteri di riparto equi e ragionevoli, a prescindere dalla patrimonialità dei presupposti che consentano di comparare le posizioni dei singoli contribuenti[582].

5. La fattispecie tributaria.

5.1. Presupposto di fatto.

Le difficoltà incontrate nell'imposta sui giochi e le scommesse nell'individuazione del presupposto di fatto del tributo si ripropongono per il tributo in oggetto. Queste sono la conseguenza di una scarna normativa e dal confezionamento del messaggio legislativo mediante un linguaggio che non utilizza certo i classici termini del diritto tributario. Infatti, l'art. 39, comma 13 del D.L. n. 269/03 recita: «*Agli apparecchi e congegni…* ***si applica*** *un prelievo erariale unico*».

Le cennate difficoltà non sono state dissolte dalla Corte costituzionale che nell'ambito della sentenza n. 334/06 ha statuito che in considerazione della sua assimilazione all'imposta sugli intrattenimenti «***il presupposto rimane****, ai sensi del primo periodo del comma 13 dell'art. 39 del decreto-legge n. 269 del 2003,* ***l'utilizzazione di apparecchi e congegni per il gioco lecito negli esercizi autorizzati****, come già previsto, per l'imposta sugli intrattenimenti, dall'art. 1 del d.P.R. n. 640 del 1972 e dal punto 6 della tariffa allegata allo stesso d.P.R.*».

Tuttavia, occorre sistematizzare l'asserto inserendolo in una disciplina ampliamente innovata rispetto a quella in essere al tempo della sentenza.

---

[580] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario,* op. cit., p.54.

[581] MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario, (*diretto da AMATUCCI F.), Padova, 1994, p. 248,

[582] GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione,* op. cit., p. 85.

Intanto, bisogna partire dal dato allora rilevato dalla Corte costituzionale: la struttura del prelievo (al tempo della sentenza) ricalcava l'ossatura dell'imposta sugli intrattenimenti. Quest'ultima a sua volta originava da una precedente riforma in cui aveva preso il posto della precedente imposta sugli spettacoli.

Una delle novità apportate dalla riforma dell'imposta sugli spettacoli è stata quella che ha interessato proprio il presupposto di fatto. Alcuni autori[583] hanno prontamente evidenziato come l'elemento oggettivo della fattispecie tributaria della nuova imposta sugli intrattenimenti fosse circoscritto nello svolgimento degli intrattenimenti o delle altre attività elencate nella tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72. Ciò lo si può ricavare dalla lettera della norma che così come novellata dal decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60 utilizza il verbo svolgere[584].

Tale tesi è supportata anche dalle seguenti considerazioni:

- la legge delega per la revisione della disciplina dell'imposta sugli spettacoli[585], con particolare riferimento all'imposizione degli apparecchi da divertimento o intrattenimento, dispose la revisione dei criteri relativi alla determinazione della base imponibile *sulla base dell'effettivo impiego del mezzo utilizzato e dell'introito conseguito*. Tale espressione richiama inequivocabilmente l'esercizio di una determinata attività. Voglio dire che il *tratto del presupposto del tributo*[586] individuato dalla legge delega è l'effettivo impiego del mezzo utilizzato ovvero l'esercizio del gioco mediante l'apparecchio da

[583] VIGANO S., *L'imposta sugli intrattenimenti: novità vecchie e nuove*, in Il fisco, 2003, p. 733 ss., afferma che «*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, invero fino ad ora il momento impositivo era stato identificato nella fruizione dello spettacolo in ossequio alla presunta natura di consumo a carattere saltuario dell'imposta, fondata sul fatto che l'onere economico ricadeva sul fruitore dello spettacolo trascurando che l'imposta, nonostante la rivalsa, era regolamentata fra quelle di produzione*». In tal senso anche SCHIAVO G. - ANGELONE A., *Profili operativi della riforma dell'imposta sugli spettacoli*, in Il Corriere tributario, 1999, p. 3439 ss..

[584] Mentre l'originario art. 1 del D.P.R. n. 640/72 recitava «*Sono soggetti all'imposta prevista dal presente decreto gli spettacoli e le altre attività indicati nella allegata tariffa, compresi l'esercizio del giuoco nelle case a ciò destinate e l'accettazione di scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione*», la disposizione novellata statuisce «*Sono soggetti all'imposta gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività indicati nella tariffa allegata al presente decreto, che si svolgono nel territorio dello Stato*». L'Enciclopedia Treccani on line per il termine "svolgere" riporta anche l'accezione: eseguire una serie ordinata di azioni per raggiungere un determinato intento; mentre per il termine "svolgimento" riporta: **l'esercitare un'attività**.

[585] L. n. 288/98.

[586] FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* op. cit., p. 149.

intrattenimento. Coerentemente alla proposizione normativa della legge delega il delegante ha individuato genericamente il presupposto d'imposta nello svolgimento di talune attività;

- prima che il PREU sostituisse l'imposta sugli intrattenimenti la base imponibile degli apparecchi da gioco con vincita in denari era forfettizzata. Tale meccanismo impositivo è coerente con un'imposizione che gravi sull'organizzatore non certamente sul "consumatore";
- l'attuale meccanismo impositivo prevede quale regola di valutazione più adatta a misurare l'effettiva potenzialità economica del fatto l'introito lordo;
- l'indagine svolta nell'apposito paragrafo ci ha permesso di individuare l'indice di capacità contributiva nella potenzialità economica sottesa allo svolgimento del gioco mediante l'apparecchio. Pertanto il presupposto di fatto deve essere per forza di cose individuato in un fatto o una circostanza nella quale si compendia o per il cui tramite si disvela la situazione assunta dal legislatore quale titolo giustificativo dell'imposizione a carico di costui[587], che nella specie è appunto la potenzialità economica del gestore;
- nel PREU è assente il meccanismo della rivalsa: ciò è un indice che porterebbe ad escludere una sua possibile qualificazione come imposta di consumo e di conseguenza il presupposto di fatto non potrebbe essere rappresentato da un fatto o una situazione legata al consumo;
- l'applicazione del tasso alla base imponibile dell'attuale PREU avviene in modo regressivo. Il criterio consiste in ciò che il tasso dell'imposta anziché essere uniforme, varia col variare della base imponibile, la quale è divisa in scaglioni per ciascuno dei quali la legge stabilisce un'aliquota via via più bassa, fino ad un limite massimo, oltre il quale l'imposta diventa proporzionale. Ciò è certamente consono ad un'imposizione sul concessionario e non certamente ad una sul consumatore.

Allo stesso risultato si può addivenire volgendo lo sguardo all'attuale disciplina degli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6 del T.U.L.P.S..

[587] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario* op. cit., p.140.

Come si è avuto modo di rilevare, le singole giocate con gli apparecchi da gioco possono essere assimilate strutturalmente ad un contratto bilaterale sotteso alle scommesse a quota fissa. Ciò consente di operare un parallelismo con l'imposta sui giochi e le scommesse[588] ad essa applicabile.

In tale ultimo tributo il legislatore che ha disposto il riordino dell'imposta utilizzò lo stesso termine adoperato per il PREU, contraddistinto da genericità ed indeterminatezza: applicazione[589]. Continuando con il parallelismo si nota come anche nell'imposta sui giochi e le scommesse lo stesso legislatore della riforma dell'imposta sugli spettacoli stabilì che l'imposta unica fosse applicata anche alle *scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo*[590].

Orbene, in questo caso il termine "accettate" va visto comparativamente al termine "utilizzo" di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72, nel senso che nel consentire l'utilizzo degli apparecchi da gioco il concessionario non fa altro che accettare la scommessa del giocatore. In pratica utilizzando l'apparecchio il giocatore non fa altro che porre il gestore a conoscenza della conclusione del relativo contratto di scommessa.

Infine, un ulteriore elemento di ordine sistematico a sopporto della tesi qui sostenuta è rappresentato dal fatto che nei modelli di tassazione del fenomeno ludico è possibile enucleare un tratto comune: le situazioni e le circostanze di fatto alle quali è ricollegata l'applicazione del tributo ed il cui verificarsi si pone come evento giustificatore dell'imposizione è individuato nell'esercizio del gioco[591].

---

[588] Qualche autore ha paventato l'ipotesi che il legislatore nell'istituire il PREU si sia ispirato all'imposta unica (DI TUCCI B., *Il prelievo erariale unico sui "videogiochi"*, in Corriere tributario, n. 11, 2004, p. 830 ss.).

[589] Mentre la legge delega n. 288/98 recita: «*applicazione dell'imposta unica anche alle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo e relative a qualunque evento, anche se svolto all'estero*»; l'art. 39, comma 13 del D.L. n. 269/03 dispone che «*Agli apparecchi e congegni 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, collegati in rete, si applica un prelievo erariale unico*».

[590] La legge delega n. 288/98 oltre che occuparsi della revisione dell'imposta sugli spettacoli si occupò anche del riordino dell'imposta unica.

[591] Questa è una caratteristica che come vedremo accomuna tutti i giochi e le scommesse, soprattutto quelli strutturati secondo il fascio di contratti bilaterali.

Alla luce di quanto sopra esposto si ritiene che il presupposto di fatto del PREU vada individuato nell'esercizio del gioco riservato[592] mediante gli apparecchi da gioco[593].

5.2. Il profilo soggettivo della fattispecie tributaria.

5.2.1. Il soggetto passivo dell'imposta: il concessionario.

Secondo la Corte costituzionale[594] «***il soggetto passivo è il titolare del nulla-osta per l'esercizio dei suddetti apparecchi e congegni****, ai sensi dell'art. 1, comma 2, lettera d, del decreto ministeriale 12 marzo 2004, n. 86, soggetto* ***che corrisponde al gestore degli apparecchi e congegni 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*».

[592] L'esercizio del gioco mediante gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. è riservato allo Stato. A tal proposito, il comma 4 dell'art. 14-bis del DPR n. 640 del 1972 evidenzia in primo luogo che lo Stato gestisce in via telematica il gioco messo a disposizione con gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. per mezzo di un'apposita rete. La rete di proprietà dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) costituisce lo strumento necessario attraverso il quale deve essere esercitato il gioco stesso. Gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. devono, pertanto, obbligatoriamente essere collegati all'apposita rete di AAMS. La rete di proprietà di AAMS viene affidata in concessione a soggetti terzi individuati con procedura ad evidenza pubblica nel rispetto della normativa nazionale e comunitaria. In buona sostanza il gioco lecito relativo agli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. viene esercitato esclusivamente tramite la rete telematica di proprietà di AAMS. Ad ogni buon conto, la stessa circolare n. 21/05 riconosce che la configurazione normativa del gioco attraverso gli apparecchi che consentono vincite in denaro deve ritenersi gioco riservato allo Stato.

[593] Nell'ottica qui tracciata di escludere che il PREU sia un'imposta sui consumi si evidenzia come parte autorevole della dottrina nel collocare il PREU tra le imposte sul concessionario ha rinvenuto il presupposto dell'imposizione non nella giocata ma nella prestazione di un servizio: il servizio di gioco (AA.VV., *La fiscalità dei giochi,* (a cura di MARCHETTI F., MELIS G., LA SCALA A.E.), Roma, 2011, p. 91).In linea con la tesi qui esposta BALDARI C, ARGENTINO P., DI BLASIO M.T., *Diritto e fisco nel mondo dei giochi*, Milano, 2012, p. 216, che individua il presupposto del PREU nell'organizzazione dell'attività di gioco.

[594] Corte Cost. n. 334/06.

La pronuncia nasce in un momento storico in cui, tra l'altro, si dibatteva sul chi fosse il soggetto passivo non esplicitamente previsto dalla specifica normativa[595].

La querelle viene di fatto spenta con le modifiche apportate con la legge finanziaria del 2007[596], che nel delineare l'intero impianto del PREU introducendo la relativa normativa in tema di liquidazione, riscossione e violazione, individua espressamente nel concessionario il soggetto passivo dell'imposta.

Ciò è conforme all'assunto per cui sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche tutti i soggetti titolari della capacità contributiva colpita dal tributo e nei limiti di tale titolarità[597].

Coerentemente con quanto fino ad ora esposto il concessionario è colui al quale:

- è ascrivibile il presupposto giuridico dell'imposta;
- è titolare della capacità contributiva colpita dal tributo.

In buona sostanza il concessionario è colui al quale sono ascrivibili l'esercizio e la gestione del gioco messo a disposizione con gli apparecchi da divertimento e intrattenimento, per mezzo della rete telematica affidatagli in concessione dall'AAMS.

Al fine di dimostrare la giustezza dell'affermazione è utili descrivere brevemente il contesto in cui si svolge il gioco con i relativi protagonisti.

L'attività di gestione degli apparecchi da divertimento vede interessati in genere tre soggetti:

- il concessionario[598], al quale l'AAMS ha affidato la gestione della rete telematica per la raccolta di tutti i dati riferiti alle giocate svolte mediante

[595] In assenza di una specifica norma primaria, l'interprete dell'epoca poteva enucleare la figura del soggetto passivo d'imposta oltre che dalla generica disciplina d'imposta da una norma di fonte secondaria quale il decreto n. 86/04 con tutte le implicazioni circa la conseguente legittimità costituzionale.

[596] Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

[597] MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in op. cit., p.11.

[598] Ai sensi dell'art. 3 del decreto n. 86 del 2004 al concessionario è affidato il compito di controllo delle funzioni della rete telematica, nonché quello di:

gli apparecchi; è anche il soggetto al quale l'Amministrazione stessa rilascia il nulla osta per la messa in esercizio degli apparecchi;

- il gestore che corrisponde all'impresa proprietaria degli apparecchi;
- l'esercente del locale presso il quale gli apparecchi sono stati collocati.

Il concessionario "*è tenuto, altresì, ad effettuare tutte le altre attività strumentali e funzionali alla corretta ed efficace gestione telematica degli apparecchi nonché del gioco lecito effettuato anche mediante videoterminali di gioco*".

Da quanto sopra si evidenzia che i concessionari non assumono soltanto la veste di meri fornitori di collegamenti telematici e di servizi di verifica, ma si configurano anche come gestori ed operatori del gioco lecito.

Il concessionario acquisisce, quindi, la responsabilità di gestione degli apparecchi e della raccolta delle giocate ed assume, in quanto gestore, anche il ruolo di garante del regolare funzionamento di ciascun apparecchio e della conformità dello stesso alle prescrizioni per la liceità del gioco.

A ciò vanno aggiunte le considerazioni in precedenza svolte con riguardo all'assimilazione strutturale delle giocate tramite gli apparecchi da divertimento alle scommesse a quota fissa; il gestore nell'esercitare il gioco tramite gli apparecchi di fatto conclude un contratto di scommessa con il giocatore per cui si assume il rischio insito nella singola scommessa potendo subire una perdita in contrapposizione alla vincita del giocatore stesso.

- segnalare immediatamente all'AAMS e agli organismi istituzionali ed agli enti, anche territoriali, indicati dalla stessa Amministrazione, ogni informazione relativa alla possibile non conformità di un apparecchio o videoterminale di gioco;
- interrompere immediatamente il collegamento alla rete telematica degli apparecchi e videoterminali di cui è rilevata la non conformità alle prescrizioni per il gioco lecito, dandone comunicazione all'AAMS nonché agli organismi istituzionali ed agli enti, anche territoriali, da quest'ultima indicati;
- verificare che l'esercente intraprenda le procedure di blocco per gli apparecchi di gioco o videoterminali individuati come non conformi alle prescrizioni per il gioco lecito;
- assolvere tutti gli adempimenti amministrativi relativi agli apparecchi di gioco ed ai videoterminali;
- effettuare rilevazioni statistiche presso gli esercizi, al fine di reperire le informazioni richieste periodicamente dall'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato;
- contabilizzare, per gli apparecchi collegati alla rete telematica affidatagli, il prelievo erariale unico ed eseguire il versamento con modalità definite con apposito decreto.

Ad ogni buon conto deve ritenersi corretta l'individuazione del concessionario quale soggetto passivo del tributo in ragione del suo collegamento con l'indice di ricchezza ovvero con la potenzialità economica espressa dallo svolgimento di un'attività riservata.

Coerentemente a ciò, qualora ve ne fosse stato bisogno, il legislatore ha chiarito che l'imposta è dovuta anche per quelle attività esercitate abusivamente ovvero tramite apparecchi irregolari. In tal caso, lo stesso ha inteso agevolare il compito degli organi di controllo individuando i soggetti debitori dell'imposta. Di seguito vengono illustrati i dubbi insiti nell'operato concreto del legislatore.

5.2.2. Profili soggettivi dei fenomeni patologici. La gestione degli apparecchi da gioco in assenza del prescritto nulla osta.

Nel precedente paragrafo si è discusso su chi fosse il soggetto passivo del PREU. Nell'indagine svolta non si è avuto il bisogno di differenziare le posizioni soggettive attinenti la gestione degli apparecchi AWP da quelle afferenti le VLT. In entrambe le ipotesi il soggetto passivo è stato individuato nel concessionario di rete.

Forse per le particolari e differenti modalità di gestione concreta del business e per l'ampia possibilità di sfuggire al costante monitoraggio degli apparecchi, il legislatore, con riferimento agli AWP, ha ritenuto opportuno rafforzare la garanzia patrimoniale del fisco e dell'interesse alla sicura riscossione del tributo[599] estendendo la sfera dei responsabili.

Quindi, la disciplina positiva delle situazioni giuridiche soggettive varia considerevolmente in base alla tipologia di apparecchio di gioco:

- per le VLT, viene unicamente indicato nel concessionario il soggetto passivo. L'assenza di specifiche disposizioni lascia implicitamente intendere che in occasione di particolari forme illecite l'interprete debba

[599] FANTOZZI A., *op. cit.*, p. 300 osserva come l'interesse del fisco si realizza anche e soprattutto ampliando l'ambito della responsabilità patrimoniale.

farsi carico di individuare il soggetto passivo sulla scorta dei principi e delle regole che informano l'ordinamento tributario;

- per le AWS, il legislatore ha approntato una dettagliata disciplina positiva circa la ripartizione delle responsabilità nel caso in cui vengano accertate determinate condotte illecite.

A tal proposito occorre fare una precisazione. La tesi qui sostenuta non è poi così evidente. Infatti, l'asserto nasce da una serie di considerazioni.

In primo luogo si è tenuto conto del dato letterale. L'enunciato normativo fa espresso riferimento agli apparecchi per i quali sia previsto il rilascio del nulla osta di cui all'articolo 38, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Tale regime autorizzatorio si riferisce unicamente alle NewSlot mentre, a differenza di quanto previsto per le macchine da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lett. a), del T.U.L.P.S. (AWS), i concessionari VLT beneficiano di un'autorizzazione generale per l'installazione, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D. Dirett. 6 agosto 2009, degli apparecchi, cosicché gli stessi non devono richiedere singoli titoli autorizzatori. In tal senso si esprime il comma 533 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, nella parte in cui riferendosi agli apparecchi da gioco testualmente riporta: «*apparecchi e terminali di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del testo unico di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, per i quali la predetta Amministrazione rilascia,* ***rispettivamente****, il nulla osta di cui all'articolo 38, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e il codice identificativo univoco di cui al decreto del Direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato 22 gennaio 2010*». Di conseguenza, così come formulata la norma non può che riferirsi inequivocabilmente alle NewSlot.

In secondo luogo, va considerato il contesto storico in cui si inserisce la disposizione. La norma nasce in un periodo (2003) in cui gli apparecchi da gioco lecito si identificavano in linea di massima esclusivamente con gli attuali AWP. Infatti è solo con la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria per il 2006), che nel modificare l'art. 110 del T.U.L.P.S., si

prevede l'introduzione, nell'ambito degli apparecchi idonei al gioco lecito, della tipologia di congegni da gioco di cui al comma 6, lett. b), denominata Videolottery (c.d. "VLT").

Sul punto sembra che anche l'Amministrazione finanziaria, nell'emanare le disposizioni in merito all'individuazione dei soggetti responsabili ai fini dell'accertamento[600], si riferisca agli *apparecchi privi del nulla osta di esercizio ed apparecchi muniti di tale nulla osta* non nominando mai i videoterminali. Nelle citate note, l'AAMS, pur non distinguendo esplicitamente le AWP dalle VLT, di fatto utilizza espressioni e concetti tali che fanno ritenere un suo riferimento alle sole NewSlot.

A sostegno di questa tesi stanno alcuni argomentazioni di ordine logico-sistematico. Diversamente dalle AWP[601], nei videoterminali il PREU si applica alla base imponibile contabilizzata **dal sistema di contabilità di ciascun sistema di gioco**. Ciò è coerente con il fatto che il le VLT a differenza delle AWP non premiano all'istante il vincitore con l'erogazione dei gettoni. Queste macchine sono tutte collegate online a un server centrale ed agiscono come terminali, per cui il gioco non avviene fisicamente al loro interno (Le Videolotterie **non** hanno, al loro interno, una scheda di gioco mentre le tradizionali NewSlot hanno una singola scheda di gioco al loro interno per ogni singola macchina), bensì su un server unico e, quindi, impossibile da manomettere. Le VLT non danno soldi: quando si vince bisogna consegnare un tagliando appositamente erogato dall'apparecchio al gestore il quale provvederà a liquidare la vincita. Le Videolotterie sono dei computer collegati alla rete.

In virtù di ciò si procede all'analisi delle regole prodotte specificatamente per gli apparecchi da gioco collocabili nella tipologia di cui all'art. 110, comma 6, lett. a), c.d. NewSlot oppure AWP[602].

---

600 Nota n. 2009/21715/Giochi/ADI dell'11 giugno 2009 e n. 2009/37878/ Giochi/ADI del 5 ottobre 2009

601 Nelle NewSlot il PREU è determinato applicando l'aliquota d'imposta alla base imponibile del singolo apparecchio di gioco

602 È chiaro che qualora si volesse interpretare diversamente la norma applicandola anche alle VLT, ciò non cambierebbe la sostanza delle cose, potendosi estendere le conclusioni cui si perverrà con riferimento alle AWP anche agli altri apparecchi.

Nell'ambito della gestione concreta delle AWP si riscontrano casi in cui:

a) gli apparecchi da gioco d'azzardo sono sprovvisti del citato nulla osta;

b) la gestione degli stessi ancorché provvisti del nulla osta è svolta illecitamente.

In tale specifica evenienza il legislatore del PREU si è premurato di individuare previamente i "soggetti passivi dell'imposta" al verificarsi di taluni casi anche estendendo la sfera delle situazioni giuridiche passive.

La disposizione è contenuta nell'art. 39-quater del D.L. n. 269/03, il quale individua i "soggetti passivi" e quelli obbligati in solido nell'ambito delle fattispecie illecite declinate nelle summenzionate lettere a) e b).

Come osserva anche l'Amministrazione finanziaria[603], è evidente che il riconoscimento della fattispecie illecita concretamente accertata e l'esatta collocazione della stessa nella propria categoria di appartenenza, assume una connotazione fondamentale ai fini della corretta applicazione della norma.

Per le fattispecie ricomprese nella citata lett. a), la norma dispone che il prelievo erariale unico, gli interessi e le sanzioni amministrative sono dovuti dal soggetto che ha provveduto alla loro installazione o, nel caso in cui non sia possibile la sua identificazione, dal possessore o detentore a qualsiasi titolo dei medesimi apparecchi o congegni. È responsabile in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative, l'esercente a qualsiasi titolo i locali in cui sono installati gli apparecchi e congegni privi del nulla osta.

Per quelle di cui alla lettera b), invece, il maggiore prelievo erariale unico accertato rispetto a quello calcolato sulla base dei dati di funzionamento trasmessi tramite la rete telematica, gli interessi e le sanzioni amministrative, sono dovuti dai soggetti che hanno commesso l'illecito o, nel caso in cui non sia possibile la loro identificazione, sono responsabili in solido il soggetto che ha provveduto alla loro installazione, il possessore o

[603]Cfr. circolare n. 2009/21715/giochi/ADI.

detentore, a qualsiasi titolo, dei medesimi apparecchi e congegni, l'esercente a qualsiasi titolo i locali in cui sono installati e il concessionario di rete titolare del relativo nulla osta, qualora non siano già debitori di tali somme a titolo principale.

Già a prima vista la disposizione genera problematiche di ordine diverso ma univocamente portatrici di norme passibili di illegittimità costituzionale.

Al fine di una maggior chiarezza, verranno trattate distintamente le succitate norme distinguendo i casi in cui gli apparecchi da gioco sono sprovvisti del citato nulla osta da quelli in cui la gestione degli stessi è svolta illecitamente e trattando unitariamente le ipotesi di solidarietà.

Iniziamo dai casi in cui manca il nulla osta. È chiaro che in tali ipotesi potrebbe essere assente la formale figura del concessionario per cui si ripresenta l'onere di individuare chi è il soggetto passivo dell'imposta. Tale ricerca in assenza di indicazioni legislative andrebbe condotta secondo i principi che regolano l'ordinamento tributario. Talché andrebbe in linea generale individuato il soggetto passivo in coloro che hanno la titolarità giuridica delle fonti di ricchezza assoggettate ad imposizione, in modo che questi ne possano disporre anche per l'adempimento della prestazione impositiva[604]; occorre in sintesi stabilire a chi riferire soggettivamente la capacità contributiva manifestata dal presupposto[605]. Ciò è la conseguenza del fatto che l'art. 53, comma 1, Cost. richiede che il tributo sia strutturato in modo da porre l'onere a carico del soggetto che manifesta la relativa capacità contributiva.

Nella succitata ipotesi il legislatore stabilisce espressamente che «p*er gli apparecchi e congegni privi del nulla osta il prelievo erariale unico, gli interessi e le sanzioni amministrative sono dovuti dal soggetto che ha provveduto alla loro installazione o, nel caso in cui non sia possibile la sua*

[604] FANTOZZI A., *op. cit.*, p. 40.
[605] FANTOZZI A., *op. cit.*, p. 299

identificazione, dal possessore o detentore a qualsiasi titolo dei medesimi apparecchi o congegni»[606].

La disposizione legislativa ancorché frutto di una logica applicativa che tiene conto della normale realtà settoriale, rappresenta un *vulnus* ai principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 Cost. se non interpretata correttamente[607].

A tal fine è indispensabile preliminarmente delineare con precisione i ruoli e le responsabilità[608] di tutti i soggetti che costituiscono la filiera del gioco esercitato mediante gli apparecchi.

Nello scenario del business delle AWP i soggetti della filiera sono:

- **il concessionario**, cui sono affidate le attività e le funzioni pubbliche per l'attivazione e la conduzione operativa della rete per la gestione telematica del gioco lecito mediante apparecchi di gioco nonché le attività e funzioni connesse. Egli è titolare dei nulla osta per gli apparecchi di gioco. I concessionari non assumono soltanto la veste di meri fornitori di collegamenti telematici e di servizi di verifica, ma si configurano anche come gestori ed operatori del gioco lecito. Il concessionario acquisisce, quindi, **la responsabilità di gestione degli apparecchi** e della raccolta delle giocate ed assume, in quanto gestore, anche il ruolo di garante del regolare funzionamento di ciascun apparecchio e della conformità dello stesso alle prescrizioni per la liceità del gioco[609];

[606] Art. 39-quater del D.L. n. 269/03.

[607] Sulla base del collegamento fra "tutti" e "loro" di cui all'art. 53 Cost. MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva,* Padova, 1973, p. 193, osserva che «*ciò comporta, da un lato, che coloro i quali concorrono alle spese pubbliche debbono pagare in ragione della capacità contributiva propria e non altrui; dall'altro, che la capacità contributiva deve far sorgere un obbligo di concorrere alle spese pubbliche in capo ai titolari della stessa e non di altri*».

[608] In tema di soggettività passiva FANTOZZI A.,*Il diritto tributario, op. cit.*, p. 300, osserva che quello della responsabilità patrimoniale costituisce un importante criterio per la individuazione del soggetto passivo del tributo.

[609] In tal senso la circolare 13 maggio 2005, n. 21/E.

- **l'esercente**[610], titolare dell'esercizio dove sono istallati gli apparecchi e titolare della licenza di P.S. di cui agli artt. 86 e 88 del T.U.L.P.S..

- **il gestore**, è il possessore degli apparecchi. Individuato nella prassi con il termine "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 a una vantaggiosa raccolta delle giocate e 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*»[611].

Da quanto sopra esposto e tenuto conto di quanto già detto nel precedente paragrafo circa la responsabilità del concessionario in ordine all'esercizio del gioco, appare evidente che il soggetto passivo dell'imposta non possa che essere individuato nel soggetto che gestisce economicamente gli apparecchi da gioco e che quindi sopporta i rischi insiti nella suddetta gestione, facendosi patrimonialmente carico del pagamento delle vincite erogate dalle NewSlot. È costui il titolare della capacità contributiva colpita dal tributo; è costui che realizza il presupposto dell'imposta: l'esercizio del gioco lecito mediante gli apparecchi da gioco.

---

[610] In base alla nota n. 2005/21092/COA/ADI del 18 aprile 2005 «*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*».

[611] Nota n. 2005/21092/COA/ADI del 18 aprile 2005.

Ciò implica una lettura vincolata della norma in rassegna dimodoché venga evitata una sua declaratoria di illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

A mio sommesso parere la disposizione di cui all'art. 39-quater, comma 2, del D.L. n. 269/03, nella parte in cui sancisce che l'imposta e gli accessori *sono dovuti dal soggetto che ha provveduto alla loro installazione o, nel caso in cui non sia possibile la sua identificazione, dal possessore o detentore a qualsiasi titolo dei medesimi apparecchi o congegni*, rappresenta null'altro che una **presunzione legale relativa**, tramite la quale si individua il debitore d'imposta nelle citate figure economiche.

L'enunciato normativo ha una portata così ampia da escludersi che l'accertamento di una NewSlot rimanga senza responsabile.

Il messaggio normativo così come confezionato mi pare possa rispondere alle regole della comune esperienza[612]. Infatti, in assenza di prova contraria è ragionevole ritenere l'istallatore il soggetto che gestisce economica il gioco per il tramite dell'apparecchio e quindi identificarlo quale soggetto passivo dell'imposta.

Inoltre, con riferimento ai *possessori o detentori a qualsiasi titolo dei medesimi apparecchi*, ritengo che dalla formulazione della presunzione si possa escludere che basti la semplice dimostrazione della propria estraneità alla gestione economica del gioco per il tramite dell'apparecchio. Infatti, la norma riconduce nel novero dei "soggetti passivi dell'imposta" gli esercenti solamente qualora non sia possibile identificare l'istallatore. Ebbene, la disposizione coì come modulata mi pare si addica alla "italica gente" volendo a priori escludere (quanto mai ce ne fosse stato bisogno) casi abnormi in cui, per esempio, il titolare del locale ove sono ubicati gli apparecchi dovesse difendersi adducendo la propria estraneità alla gestione del gioco tramite gli apparecchi, ma nel contempo non consentendo l'identificazione del soggetto che ha istallato gli apparecchi.

[612] Si badi bene che parliamo pur sempre di apparecchi privi di nulla osta per cui un eventuale loro utilizzo realizza una violazione evidente a tutti in modo palese. Ciò implica che un eventuale coinvolgimento di un soggetto nel loro utilizzo non può certamente rimanere estranea al diritto.

Pertanto, la presunzione legale relativa svolge una funzione attiva nell'individuazione del soggetto responsabile dell'imposta e degli accessori.

Tale lettura viene avvalorata, altresì, dall'art. 15-bis, comma 3, del D.L. n. 78/2009, che ha disposto l'esclusione della responsabilità di tutti i soggetti menzionati nel 2° comma del citato art. 39-quater del D.L. n. 269/2003, ove gli stessi adempiano all'obbligo di segnalazione all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato e agli organi di polizia delle illiceità o irregolarità riscontrate nella gestione degli apparecchi da divertimento e intrattenimento[613].

5.2.3. (Segue) La gestione illecita degli apparecchi da gioco muniti del prescritto nulla osta.

Il più volte citato art. 39-*quater* espande la sfera della responsabilità patrimoniale anche per quegli apparecchi che pur muniti di nulla osta vengano impiegati con modalità illecite.

Affinché operi l'espansione della situazione soggettiva passiva è indispensabile che gli apparecchi da gioco[614]:

- siano provvisti di nulla osta di esercizio. Vale dire che il nulla osta di cui all'art. 38, comma 5, della legge n. 388/2000, oltre ad essere stato fisicamente rilasciato dall'Amministrazione, deve trovarsi in condizione di piena efficacia. Invero, gli apparecchi sorpresi a raccogliere gioco con un nulla osta la cui efficacia risulti essere sospesa o cessata, vanno ascritti alle fattispecie di cui al paragrafo precedente;
- il loro esercizio deve essere qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo. Rientrano in tale ambito tutti gli apparecchi che,

[613] Purtroppo si deve rilevare che il rinvio operato dal decreto legge richiama una disposizione che ha ad oggetto l'esclusione di responsabilità per le sole sanzioni, mentre non vengono considerate le imposte dovute. Ciò crea ampi margini di incertezza circa la portata dell'esclusione. Infatti, che senso avrebbe escludere la responsabilità sole per le sanzioni riscontrate per il soggetto che segnala ipotesi illecite se quest'ultimo rimanesse soggetto all'azione del fisco per il recupero dell'imposta? In pratica, se si ritiene che l'esclusione valga solo con riferimento alle sole sanzioni si avrebbe che il denunciante rimarrebbe esposto alla riscossione di un'imposta per una situazione a lui non riconducibile né direttamente né indirettamente.

[614] Cfr. circolare n. 2009/21715/giochi/ADI.

ancorché installati in pubblici esercizi e muniti del relativo nulla osta, non trasmettono, ovvero trasmettono in modo parziale, l'entità delle giocate al sistema di controllo del Concessionario. Ciò avviene, di prassi, mediante artifizi tecnologici (prevalentemente attraverso una doppia scheda di gioco ubicata all'interno dell'apparecchio medesimo, ovvero attraverso schede clonate asservite ad apparati elettronici opportunamente realizzati per la fittizia trasmissione dei dati di gioco, allocati nello stesso esercizio o in appositi locali a ciò dedicati).

Al verificarsi delle suddette condizione opera il disposto in esame.

Chiaramente, comparativamente alla situazione trattata in precedenza (di cui si richiamano le considerazioni), in linea generale il soggetto passivo dell'imposta non può che essere individuato nel soggetto che gestisce economicamente gli apparecchi da gioco e che quindi sopporta l'alea delle scommesse effettuate tramite le AWP.

Ciò implica anche in questo caso una lettura vincolata della norma in rassegna dimodoché venga evitata una sua declaratoria di illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

Quindi anche in questa ipotesi la disposizione di cui all'art. 39-*quater*, comma 2, del D.L. n. 269/03, nella parte in cui sancisce che la maggiore imposta e gli accessori *sono dovuti dai soggetti che hanno commesso l'illecito*, rappresenta una **presunzione legale relativa**, tramite la quale si individua il soggetto passivo d'imposta nella citata figura.

La presunzione *de quò* risponde alle regole della comune esperienza essendo ragionevole ritenere che chi ha commesso l'illecito sia anche il soggetto titolare della capacità contributiva colpita dall'imposta ovvero colui che gestendo economicamente il gioco per il tramite degli apparecchi è il portatore della potenzialità economica insita nell'esercizio della prefata attività economica riservata.

L'ipotesi ricostruttiva qui sostenuta trova un sostegno nel citato art. 15-bis, comma 3, del D.L. n. 78/2009, che dispone l'esclusione della responsabilità di tutti i soggetti menzionati nel 2° comma del citato art. 39-

quater del D.L. n. 269/2003, ove gli stessi adempiano all'obbligo di segnalazione all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato e agli organi di polizia delle illiceità o irregolarità riscontrate nella gestione degli apparecchi da divertimento e intrattenimento.

In ultimo, analizzando bene il dettato normativo emerge la previsione di una situazione plurisoggettiva che genera obbligazioni solidali paritarie, che il legislatore fa gravare su più soggetti i quali realizzano insieme il presupposto d'imposta: è il caso di più soggetti che hanno commesso l'illecito. Con tale prescrizione probabilmente il legislatore ha voluto esentare l'Amministrazione finanziaria dall'onere di imputare correttamente il presupposto di fatto a ciascun soggetto. In tal caso, avendo qualificato la fattispecie quale presunzione, sarà compito del soggetto interessato dimostrare con precisione la forza economica a lui riferibile pro quota onde non subire un prelievo per una capacità contributiva altrui[615].

5.2.4. La solidarietà tributaria nel PREU.

Nell'ambito del PREU il legislatore ha fatto largo uso[616] della "solidarietà tributaria" coinvolgendo a volte i soggetti costituenti l'intera filiera produttiva del gioco. Le ipotesi di solidarietà contemplate dalla disciplina sono accomunate, sotto il profilo costitutivo, dal verificarsi di una predeterminata violazione che, ponendo in pericolo la certa, esatta e celere riscossione del tributo, comporta la netta reazione dell'ordinamento con la previsione di specifiche situazioni giuridiche soggettive passive.

La conformazione delle ipotesi di solidarietà tributaria previste dalla disciplina, risponde alle usuali ragioni giustificative di semplificazione dei rapporti col fisco e di rafforzamento della garanzia patrimoniale[617].

---

[615] Come evidenzia SCHIAVOLIN R., *Il collegamento soggettivo,* in op. cit., p. 286, non sarebbe conforme all'art. 53 Cost. la previsione di un vincolo di solidarietà tra più soggetti che abbiano realizzato insieme il presupposto d'imposta se la capacità contributiva fosse riferibile unicamente pro quota.

[616] FANTOZZI A., *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario, (*diretto da AMATUCCI F.), Padova, 1994, p. 454, osserva in generale come lo strumento della solidarietà tributaria sia diventato il modulo normale delle fattispecie plurisoggettive.

[617] FANTOZZI A.,*Il diritto tributario, op. cit.*, p. 314.

Trattasi di fattispecie legali costitutive di obblighi di prestazioni a carico di terzi, collegati soltanto indirettamente ad una manifestazione di capacità contributiva[618] e per tali ragioni non collocabili tra le ipotesi di solidarietà paritaria[619]. A tale ultimo proposito si anticipa fin d'ora le conclusioni cui si perverrà nel corso dell'indagine, nel senso che le disposizioni di cui all'art. 39-*quater* integrano ipotesi di solidarietà dipendente[620].

L'asserto nasce dalla constatazione del fatto che i coobbligati non partecipano alla realizzazione del presupposto[621], ma sono tuttavia obbligati solidalmente con l'obbligato principale in quanto pongono in essere una fattispecie ulteriore e diversa[622].

Nonostante le similitudini sembra si possa escludere che le ipotesi di solidarietà appresso trattate possano pacificamente ricomprendersi nell'istituto giuridico del responsabile d'imposta. Invero, manca, tra l'altro, una delle condizioni e presupposti individuati dalla dottrina[623] per delineare la figura: il diritto di rivalsa sull'obbligato principale.

Ad ogni modo, passiamo all'esame delle singole fattispecie astrattamente previste dalla disciplina.

---

[618] POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano,* op. cit., p. 114.

[619] Con "solidarietà paritaria" la dottrina fa riferimento a quel tipo di vincolo solidale caratterizzato da una pluralità di obbligazioni di pari rango che da lato attivo fanno capo all'ente creditore, mentre dal lato passivo sono poste a carico di più obbligati tributari tutti principali; mentre si ha "solidarietà dipendente" quando i vincoli facenti capo a ciascun singolo soggetto sono posti tra loro in un rapporto di dipendenza (FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 269).

[620] In tal senso anche ALBERTINI F.V., *Sostituzione tributaria,* in op. cit, p. 653, il quale perspicacemente osserva che trattasi di ipotesi di coobbligazione solidale dipendente nelle quali il coinvolgimento di soggetti, che non partecipano al presupposto, presenta carattere essenzialmente sanzionatorio.

[621] CASTALDI L., *Solidarietà tributaria.*, in *Enc. giu. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, p. 3 fa notare come talvolta il legislatore, ai soli fini di una più pronta e agevole esazione del tributo, amplia la sfera degli obbligati al pagamento dell'imposta all'erario per ricomprendervi anche soggetti estranei *stricto sensu* alla fattispecie da cui questo stesso si è originato.

[622] Per FANTOZZI A.,*Il diritto tributario, op. cit.*, p. 316, si parla di solidarietà dipendente tutte le volte che il presupposto del tributo è riferibile ad uno o più soggetti mentre la norma tributaria, per tutelare l'interesse fiscale alla sicura e rapida esazione dei tributi, coinvolge con vincolo solidale nell'obbligazione tributaria anche soggetti cui sicuramente non è riferibile la capacità contributiva evidenziata dal presupposto. In tale ottica ALBERTINI F.V., *Sostituzione tributaria,* in op. cit., p. 652, pone in risalto come il presupposto del tributo è riferito ad alcuni soggetti (il soggetto passivo in senso stretto), mentre la legge, in vista di una più sicura e rapida esazione del tributo, istituisce debitori dell'imposta, con vincolo solidale, anche altri soggetti, ai quali non è riferibile il presupposto del tributo.

[623] FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario,* op. cit., p. 108.

La prima ipotesi di ampliamento dei soggetti passivi riguarda le NewSlot sprovviste di nulla osta. L'art. 39-*quater* del D.L. n. 269/03 recita: «*è responsabile in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative l'esercente a qualsiasi titolo i locali in cui sono installati gli apparecchi e congegni privi del nulla osta*».

Ora, affinchè possa operare siffatto ampliamento è indispensabile innanzitutto che gli apparecchi da gioco, in ordine al cui esercizio sia dovuta l'imposta, siano sprovvisti del nulla osta di cui all'art. 38, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388[624].

Relativamente alla forma di solidarietà ivi contenuta, vi è da dire che sicuramente nella fattispecie legale non è riscontrabile quella comunanza nella realizzazione del presupposto che dell'obbligazione solidale paritetica è caratteristica, dato che l'esercizio del gioco tramite l'apparecchio, così come in altre parti descritto, è svolto esclusivamente dal concessionario o gestore economico. Pertanto, la fattispecie ricade indefettibilmente nell'ambito della solidarietà dipendente.

La solidarietà dipendente si caratterizza per il rapporto di pregiudizialità-dipendenza che lega la fattispecie tipica del tributo e la fattispecie estensiva della responsabilità[625]. Uno degli elementi costitutivi della fattispecie estensiva si rinviene nell'installazione nei locali dell'esercente di apparecchi e congegni privi del nulla osta.

La coobbligazione *de quò* oltre che non dipendere dalla partecipazione al presupposto, si caratterizza per l'inadempimento di doveri stabiliti da norme amministrative (l'esercente i locali non può consentire l'installazione di apparecchi privi di nulla osta). In questo contesto si potrebbe parlare di solidarietà a titolo di sanzione[626] e più propriamente di un'obbligazione dal tenore risarcitorio. Al fondamento della coobbligazione solidale dipendente

[624] Vengono ricompresi nella fattispecie astratta anche gli apparecchi sorpresi a raccogliere gioco con un nulla osta la cui efficacia risulti essere sospesa o cessata.

[625] FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* op. cit., p. 226.

[626] FANTOZZI A., *La solidarietà tributaria,* in op. cit., p. 467, vi ricomprende appunto i casi in cui la coobbligazione oltre a non dipendere dalla partecipazione al presupposto, si caratterizza per l'inadempimento di doveri stabiliti da norme tributarie..

sembra che non si rinvenga una responsabilità oggettiva per un debito altrui bensì una forma di responsabilità per fatto proprio, sussistente per il solo fatto di "partecipare" passivamente al comportamento illecito acconsentendo acché un soggetto installi nei propri locali un apparecchio di gioco privo di nulla osta (da qui la natura risarcitoria). Tuttavia, non si può a priori escludere i casi in cui l'esercente sia all'oscuro della mancanza del nulla osta. Ciò può aversi al verificarsi degli gli eventi che determinano la cessazione o sospensione di efficacia del nulla osta dell'apparecchio (es. dismissione).

Non sono previsti né il previo tentativo di escussione dell'obbligato principale[627] (soggetto che ha provveduto alla loro installazione), né il riscontro che la sua mancata vigilanza sulla regolarità degli apparecchi fosse, in qualche modo preordinata.

Chiaramente l'eventuale adempimento della prestazione da parte del coobbligato dipendente dovrebbe comportare il sorgere di un'obbligazione di regresso a favore dello stesso[628].

Da quanto sopra esposto emergono dubbi sulla legittimità costituzionale dell'obbligazione solidale. Punto nodale mi pare possa essere individuato nella mancanza di un meccanismo tecnico giuridico che consenta di traslare il carico impositivo sul reale portatore della capacità contributiva[629]. Non a caso va rilevata l'assenza dell'attribuzione di un diritto di rivalsa[630]. Per di

[627] Nonostante non sia normativamente previsto comunque la prassi

[628] MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario,* op. cit., p. 173; TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario,* in op. cit., p. 173, con riguardo al responsabile d'imposta specifica che l'esistenza di un diritto di rivalsa del soggetto che ha pagato un debito riferibile ad altri, si ricava, in assenza di una norma tributaria, dalla disciplina civilistica.

[629] FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* op. cit., p. 227, dopo aver esposte la concezione garantista di chi esprime l'esigenza acché l'obbligazione per imposta altrui siano imputate solo a coloro che possano ottenere, sostanzialmente in via di autotutela anticipata e senza dover ricorrere al giudici, la previa acquisizione delle somme da versare all'ente impositore, sembra aderire a quelle posizioni dottrinali che non richiedono un requisito così stringente interpretando la norma di cui all'art. 53 Cost. come tutela non esclusiva dell'interesse privato alla propria integrità patrimoniale ma dell'interesse ordinamentale alla corretta applicazione del tributo.

[630] SCHIAVOLIN R., *Il collegamento soggettivo,* in op. cit.,, p. 285, ritiene che l'idoneità soggettiva dei sostituti e dei responsabili d'imposta all'obbligazione ad essi imposta può ravvisarsi soltanto quando il presupposto di tale obbligo si colleghi ad una situazione di fatto tale da assicurare l'effettività della rivalsa e quindi la neutralità del prelievo rispetto al loro patrimonio. Ciò per l'Autore avviene quando il sostituto abbia la disponibilità delle somme da versare, in quanto titolare di un debito verso il sostituito, il

più, vi è da dire che non sempre è facilmente individuabile il soggetto passivo principale come peraltro implicitamente conferma la stessa norma[631].

Alla luce di quanto sopra esposto vanno denunciati i dubbi di legittimità costituzionale della norma in argomento contraria al principio di capacità contributiva e della ragionevolezza, in virtù del fatto che impone un esborso ad un soggetto *che non ha una concreta possibilità di trasferire su un terzo l'onere tributario*[632] *in base ai rapporti intercorrenti con quest'ultimo*[633].

Non mi pare che l'esercente a qualsiasi titolo i locali si trovi in quella particolare situazione che la dottrina richiede affinché si possa giustificare il ribaltamento dell'imposizione su un soggetto privo dell'attitudine alla contribuzione.[634] Tuttavia, non si può non rilevare come almeno nei casi dei responsabili d'imposta la Corte interpreti il dettato costituzionale in termini

---

cui ammontare viene decurtato dell'importo corrispondente alla ritenuta; ovvero quando il responsabile sia in grado, prima di realizzare la fattispecie costitutiva del suo obbligo, di farsi consegnare la somma che deve versare all'Erario. Pertanto, per l'Autore non basta per legittimare la creazione di tali figure la previsione del diritto di rivalsa sul contribuente.

631 Infatti, potrebbe accadere che l'apparecchio venga istallato da un soggetto terzo rispetto al gestore economico di cui l'esercente non sia a conoscenza. Pertanto, in tal caso l'esercente non conoscerebbe il reale soggetto passivo dell'imposta ma solo un suo esecutore.

632 SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto,* in Riv. dir. trib., 1993, I, p. 11314, relativamente al contribuente di diritto che non pone in essere il presupposto, osserva che non è conforme al criterio della ragionevolezza imporre l'esborso ad un soggetto che non ha una concreta possibilità di trasferire su di un terzo, giuridicamente, l'onere del tributo in base ai rapporti intercorrenti con quest'ultimo. COPPA D., *Responsabile d'imposta*, in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. XII, Torino, 1996, p. 392, nel senso che il principio di capacità contributiva sia rilevante anche nei confronti del responsabile, dovendo il collegamento tra esso ed il presupposto consistere in una situazione che gli consenta di non restare gravato dal prelievo. MICCINESI F., *Solidarietà nel diritto tributario,* in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. XIV, Torino, 1997, p. 452, osserva che la coobbligazione solidale dipendente, poichè scaturisce da una fattispecie estranea al fatto indice di capacità contributive, deve trovare idonea giustificazione nella particolare situazione in cui il responsabile versa, in difetto della quale provocherebbe altrimenti un inammissibile ribaltamento dell'imposizione su un soggetto privo di attitudine alla contribuzione. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario* op. cit., p.185, indiscutibilmente asserisce che il responsabile non essendo a lui ascrivibile la manifestazione di capacità contributiva colpita dal tributo, non può assumere la veste di titolare di un'obbligazione qualificabile d'imposta, pena la incostituzionalità della norma.

633 Si pensi al caso in cui l'esercente percepisca un compenso per il solo fatto che vi siano apparecchi installati nei propri locali senza collaborare nella materiale raccolta delle giocate.

634 MICCINESI F., *Solidarietà nel diritto tributario,* in op. cit., p. 452. TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario,* op. cit., 174, con riferimento al responsabile d'imposta, tiene a precisare come la scelta dei soggetti cui imporre un dovere di concorso all'ampliamento della garanzia patrimoniale del tributo, debba fondarsi su una valutazione rispondente a regole di razionalità, basate, a loro volta, sulla idoneità del soggetto chiamato all'adempimento di un tributo a lui estraneo ad incidere volontariamente sulla concreta realizzazione del tributo..

di ragionevolezza del criterio di collegamento[635]. Ciò non toglie che nonostante l'esercente non sia del tutto estraneo al presupposto d'imposta (dato che consentendo l'istallazione degli apparecchi nei propri locali agevola l'esercizio del gioco e quindi il verificarsi del presupposto di fatto), si possono verificare fattispecie concrete in cui la mancanza del nulla osta e il conseguente esercizio illegale del gioco avvenga a sua completa insaputa.

A mio parere, conscio di ciò, il legislatore ha cercato di aggirare l'ostacolo consentendo ai coobbligati in solido di essere esclusi dalla responsabilità, ove gli stessi adempiano all'obbligo di segnalazione all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato e agli organi di polizia delle illiceità o irregolarità riscontrate nella gestione degli apparecchi da divertimento e intrattenimento. Purtroppo, rimangono dubbi di costituzionalità legati:

- al caso in cui il coobbligato non sia posto in grado di poter effettuare la denuncia in quanto non consapevole dell'illecito. Manca una scriminante ad hoc sul profilo soggettivo dell'illecito;
- all'ambito di operatività dell'esclusione ovvero se sia circoscritta alle sole sanzioni o inglobi anche l'imposta.

L'altra fattispecie di solidarietà riguarda il caso in cui non sia possibile l'identificazione dei soggetti che hanno commesso l'illecito, «*sono responsabili in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative relativi agli apparecchi e congegni muniti di nulla osta, il soggetto che ha provveduto alla loro installazione, il possessore o detentore, a qualsiasi titolo, dei medesimi apparecchi e congegni, l'esercente a qualsiasi titolo i locali in cui sono*

[635] La Corte Cost. con riferimento al responsabile ha affermato che il principio di capacità contributiva «*non esclude che la legge stabilisca prestazioni tributarie a carico solidalmente oltre che del debitore principale anche di altri soggetti, non direttamente partecipi dell'atto assunto come indice di capacità contributiva. In tali casi, peraltro, occorre che una siffatta imposizione risulti legittimata da rapporti giuridico-economici, intercorrenti fra soggetti predetti, rapporti idonei alla configurazione di unitarie situazioni che possano giustificare razionalmente il vincolo obbligatorio e la sua causa*» (Corte Cost. n. 120/72 e 178/82). Inoltre, per la Corte prestazioni tributarie possono essere poste a carico di «*altri soggetti, purchè non estranei al presupposto d'imposta, costituendo unico limite alla discrezionalità del legislatore la non irragionevolezza del criterio di collegamento utilizzato per l'individuazione dei predetti responsabili d'imposta*» (Corte Cost. n. 557/2000)

installati e il concessionario di rete titolare del relativo nulla osta, qualora non siano già debitori di tali somme a titolo principale».

La responsabilità di tali soggetti per la violazione commessa da un terzo, rischia di porre, indirettamente, ma concretamente, a carico degli stessi le conseguenze patrimoniali dell'illecito civile, amministrativo o penale. Ciò è inspirato ad un'esasperata *ratio* di cautela fiscale che non trova giustificazione logico-giuridica[636], tanto da dare adito a rilevanti dubbi di legittimità costituzionale identici se non più gravi di quelli sopra esposti.

Infatti, anche a questa ipotesi sono estensibili le argomentazioni esposte relativamente alla coobbligazione sopracitata, con l'aggravante che nello specifico si intravede una responsabilità di carattere oggettivo, in cui un soggetto estraneo sia ai presunti illeciti che al presupposto dell'imposta viene indicato come debitore d'imposta[637]. Qui l'eventualità che questi sia all'oscuro dell'illecito è ben più verosimile che nel precedente caso per cui sono evidenti le violazioni ai principi costituzionali di cui all'art. 3 e 53 Cost.

5.2.5. (Segue) La responsabilità patrimoniale dei terzi nella fase attuativa del tributo.

Una delle fasi più significative nella gestione del gioco è rappresentata dalla raccolta. L'AAMS con nota n. 2005/21092/COA/ADI del 18 aprile 2005 ha precisato, in proposito, che seppure l'esercizio e la gestione del gioco sono effettuati tramite la rete telematica, la raccolta delle giocate avviene necessariamente attraverso 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. Il concessionario può effettuare

[636] Per rendere l'idea non si capisce come possa giustificarsi l'estensione della responsabilità in capo all'esercente a qualsiasi titolo i locali, nel caso in cui vengano istallati apparecchi da gioco che, pur muniti dell'apposito nulla osta, contengono al loro interno una doppia scheda di gioco all'insaputa dell'esercente.

[637] In questo caso sembra ravvisarsi un utilizzo improprio della solidarietà tributaria. Infatti, la fattispecie collaterale viene integrata solamente nel caso in cui non sia individuato l'autore dell'illecito ossia il presunto soggetto passivo dell'imposta, per cui sembra emergere l'intento primario di individuare un diverso debitore dell'imposta anziché tutelare la sicura riscossione dell'imposta. Lo scopo di individuare il soggetto passivo in senso proprio dell'imposta con l'istituto solidaristico viene declinato da MICCINESI F., *Solidarietà nel diritto tributario,* in op. cit., p. 452.

la raccolta delle giocate con le modalità descritte avvalendosi di un'organizzazione propria o di terzi. In quest'ultimo caso il concessionario incarica altri soggetti della materiale raccolta delle giocate.

Per quanto riguarda l'individuazione dei terzi incaricati della raccolta, l'AAMS ritiene 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*».

È in questo contesto economico che emerge un ultimo caso di responsabilità solidale riguarda i terzi incaricati della raccolta[638]. Qui la portata applicativa della norma sembra ben più ampia delle precedenti ricomprendendo non solo le NewSlot ma anche gli apparecchi VLT.

Ripercorrendo sinteticamente il percorso normativo in materia, si ricorda innanzitutto che il menzionato art. 39 sexies del D.L. n. 269/03 detta quanto segue:
«*1. I terzi incaricati della raccolta di cui all'articolo 1, comma 533, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, sono solidalmente responsabili con i concessionari di rete per il versamento del prelievo erariale unico dovuto con riferimento alle somme giocate che i suddetti terzi hanno raccolto, nonché per i relativi interessi e sanzioni.*
2. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze – Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, sono definite le modalità di accertamento e di contestazione della responsabilità solidale di cui al comma 1».

Il decreto previsto dal comma 2 è stato emanato il 6 agosto 2007 ed esplicita, all'art.2 comma 2, che: «*2. La responsabilità solidale è riferita all'importo del PREU che i terzi incaricati non hanno trasferito, o hanno trasferito tardivamente, ai concessionari rispetto ai termini di versamento*

[638] Il terzo incaricato è l'operatore che, titolare di un contratto con il concessionario relativamente ad apparecchi da divertimento ed intrattenimento, svolge le attività di cui all'art. 1, comma 2, lettera c), punto 2) del decreto del Direttore generale di AAMS n. 311/CGV del 17 maggio

del PREU stabiliti dal decreto 12 aprile 2007, nonché all'importo dei relativi interessi e sanzioni».

In coerenza con tale principio, il successivo punto 3 recita: «*3. La responsabilità solidale derivante dal mancato o tardivo trasferimento del PREU al concessionario si applica agli omessi o tardivi versamenti del concessionario stesso relativi all'anno solare in cui si è verificato il predetto mancato trasferimento*».

Oltre a cercare di circoscrivere la responsabilità del terzo raccoglitore, il decreto attuativo fissa un meccanismo che pone in contatto direttamente Amministrazione e terzo incaricato, non solo nella possibilità che AAMS ha di richiedere direttamente e/o in via sussidiaria il pagamento del PREU a tale soggetto, ma soprattutto perché introduce il diritto del terzo ad un contraddittorio con l'AAMS.

Una delle più importanti conseguenze che possono essere segnalate in ordine a ciò è il diritto al contraddittorio: è la indiscutibile sussistenza per il terzo incaricato dell'interesse a conoscere tutti i dati registrati e trasmessi ad AAMS in relazione agli apparecchi gestiti, ed ai flussi di effettivo riversamento (sempre in relazione ai predetti apparecchi) del PREU all'Erario da parte del concessionario, utilizzando ad esempio lo strumento dell'accesso agli atti di cui alla legge 241/1990.

Tralasciando tale aspetto, si coglie subito dal tenore letterale della norma che la responsabilità in argomento si collochi tra le ipotesi di solidarietà dipendente in cui accanto alla fattispecie espressiva della capacità contributiva se ne affianca una suscettibile di giustificare la coobbligazione in solido in termini di mera garanzia dell'adempimento dell'obbligazione principale.

Invero:

- l'esistenza dell'obbligo di corrispondere il tributo, che fa capo al concessionario, rappresenta l'elemento pregiudiziale dell'obbligazione del terzo;

- il terzo risponde dell'obbligazione del concessionario assolvendo così rispetto a quest'ultimo una funzione di garanzia perfettamente giustificabile alla luce del suo pregresso inadempimento dell'obbligo di effettuare il trasferimento (o l'adempimento di un trasferimento tardivo) delle somme raccolte

Dalla formulazione stessa della disposizione emerge il fine di tutelare la sicura riscossione del tributo[639].

In questa sede è stato evidenziato che il tributo in oggetto è un'imposta indiretta, che colpisce un'attività e implica un prelievo fiscale a carico di un solo soggetto, vale a dire il concessionario. Pertanto, i cosiddetti raccoglitori sono estranei, in via di principio, al rapporto tributario, che si istituisce esclusivamente tra il concessionario e l'erario. Tuttavia, si ritiene che la solidarietà dei terzi si giustifichi razionalmente per il fatto che la responsabilità diventa tale a seguito di un comportamento a lui ascrivibile, sicché egli può evitare di assumere la titolarità della obbligazione dipendente astenendosi dal compimento della condotta illecita[640]. Infatti, trattasi di una responsabilità per fatto proprio[641] (e non di responsabilità oggettiva) sussistente solo se derivante dalla partecipazione volitiva del terzo incaricato della raccolta al comportamento illecito.

[639] MICCINESI F., *Solidarietà nel diritto tributario,* in op. cit., p. 452, osserva come la coobbligazione solidale dipendente risponde assolve una mera funzione di garanzia.

[640] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario* op. cit., p.187, ritiene legittima la posizione del responsabile d'imposta quando questi è in grado di premunirsi contro il rischio di assumere tale veste o di subire l'incidenza economica dell'onere impositivo.

[641] Trattasi in specie di un caso simile a quello che la dottrina chiama responsabilità limitata d'imposta. FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario,* op. cit., p. 110, chiarisce che detta responsabilità si verifica quando un soggetto terzo (rispetto al debitore principale) garantisce il pagamento del tributo non con l'intero suo patrimonio, ma con un determinato bene.

5.3. Lo schema impositivo e la mini-imposta.

Come si è avuto modo di vedere l'istituzione del PREU è avvenuta in modo frettoloso e pressappochista, senza una ben delineata disciplina positiva, che solo con la legge finanziaria del 2007 ha trovato una prima regolamentazione rispetto solo alle NewSlot.

Quindi, tralasciando le difficoltà in cui si sono trovati gli operatori nel periodo antecedente tale intervento, illustriamo di seguito le regole poste a base della determinazione del PREU.

A tal proposito occorre rilevare che la normativa primaria descrive sinteticamente il modello di tassazione prevedendo che:

- la base imponibile sia rappresentata dalle somme giocate;
- il tributo sia assolto, con riferimento a ciascun anno solare, mediante versamenti periodici relativi ai singoli periodi contabili[642] e mediante un versamento annuale a saldo;
- il resto della disciplina sia demandando a provvedimenti di AAMS con il compito di individuare, tra l'altro, i periodi contabili in cui è suddiviso l'anno solare; le modalità di calcolo del prelievo erariale unico dovuto per ciascun periodo contabile e per ciascun anno solare; i termini e le modalità con cui i soggetti passivi d'imposta effettuano i versamenti periodici e il versamento annuale a saldo; le modalità per l'utilizzo in compensazione del credito derivante dall'eventuale eccedenza dei versamenti periodici rispetto al prelievo erariale unico dovuto per l'intero anno solare; i termini e le modalità con cui i concessionari di rete comunicano, tramite la rete telematica, i dati relativi alle somme giocate nonché gli altri dati relativi agli apparecchi da intrattenimento da utilizzare per la determinazione del prelievo erariale unico dovuto.

Orbene in attuazione della cennata norma di delegificazione sono stati emanati:

[642]Ai sensi dell'art. 2 del decreto del 12 aprile 2007 l'anno solare è suddiviso in sei periodi contabili ed ogni periodo contabile è formato da due mesi solari. I mesi relativi a ciascuno dei sei periodi contabili sono: gennaio-febbraio; marzo-aprile; maggio-giugno; luglio-agosto; settembre-ottobre; novembre-dicembre.

- il decreto direttoriale n. 452 del 12 aprile 2007[643] concernente le modalità di assolvimento del prelievo erariale unico sugli apparecchi da divertimento e intrattenimento con vincita in denaro;
- il decreto direttoriale del 23 aprile 2007 concernente i termini e modalità relativi alle comunicazioni cui sono tenuti i concessionari di rete per la determinazione del Prelievo erariale unico (PREU), sugli apparecchi da intrattenimento con vincita in denaro.

Dalle sopracitate disposizioni emerge un dato significativo: l'imposta è dovuta con riferimento a ciascun anno solare rispetto al quale il tributo viene assolto mediante versamenti periodici relativi ai singoli periodi contabili e mediante un versamento annuale a saldo.

Da ciò si desume l'esistenza:

- di una obbligazione anticipatoria (rispetto al prelievo definitivo) che fa capo al soggetto passivo e che trova il suo "presupposto" nell'ammontare complessivo degli introiti percepiti per ciascun apparecchio nel corso del periodo contabile;
- una obbligazione d'imposta dovuto a titolo definitivo che ha il suo "presupposto" nell'ammontare complessivo degli introiti percepiti per ciascun apparecchio nel corso dell'anno solare.

La struttura essenziale dello schema impositivo può essere così sintetizzato: i soggetti passivi del tributo, con riferimento a ciascun anno solare, determinano l'imposta complessiva sommando le "mini-imposte" dovute con riferimento al singolo apparecchio di gioco; l'entità della "mini-imposta" dovuta per ciascun apparecchio da gioco trae origine dalla commisurazione dell'aliquota d'imposta alla base imponibile costituita dalle somme giocate. Il meccanismo così delineato

[643] Il presente decreto individua, in relazione agli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettera a), del T.U.L.P.S.:
- i periodi contabili in cui è suddiviso l'anno solare, relativamente ai quali i soggetti passivi d'imposta assolvono, mediante versamenti periodici, il prelievo erariale unico;
- le modalità di calcolo del prelievo erariale unico dovuto per ciascun periodo contabile e per ciascun anno solare;
- i termini e le modalità entro i quali e con le quali i soggetti passivi d'imposta effettuano i versamenti periodici ed il versamento annuale a saldo;
- le modalità per l'utilizzo in compensazione del credito derivante dall'eventuale eccedenza dei versamenti periodici rispetto al prelievo erariale unico dovuto per l'intero anno solare.

viene replicato per la determinazione dell'imposta dovuta con riferimento a ciascun periodo contabile.

La regole materiali di determinazione delle "mini-imposte" e dell'imposta complessiva sono contenute nell'allegato al decreto direttoriale del 12 aprile 2007.

L'allegato è strutturato in modo tale che ad ogni determinato caso viene attribuito uno specifico metodo di calcolo. Tralasciando alla trattazione che segue i casi fisiologici e patologici viene qui illustrata la modalità di calcolo da seguire nei casi standard privi di eventi straordinari o eccezionali che possano interessare gli apparecchi da gioco.

Con riferimento ad ogni periodo contabile e per ciascun apparecchio per il quale il concessionario ha trasmesso il contatore[644] estratto nell'ultimo giorno del periodo contabile, la base imponibile è determinata sottraendo al valore di tale contatore la base imponibile maturata fino al termine del periodo contabile precedente. La "mini-imposta" è determinata applicando l'aliquota d'imposta alla base imponibile del singolo apparecchio espressa in centesimi di euro. Il prelievo erariale unico dovuto dal concessionario per ciascun periodo contabile è determinato dalla somma delle "mini-imposte" afferenti tutti gli apparecchi di cui il concessionario è titolare di nulla osta.

Con riferimento all'anno solare per ciascun apparecchio per il quale il concessionario ha trasmesso il contatore annuale[645] riferito all'anno solare di imposta entro il 15 febbraio dell'anno successivo, la base imponibile è determinata sottraendo al valore di detto contatore annuale la base imponibile maturata per gli anni solari precedenti. La "mini-imposta" è determinata

[644] Per contatore si intende, il valore, espresso in centesimi di euro, del contatore progressivo CNTTOTIN del volume di euro introdotti, indicante l'incasso complessivo dell'apparecchio di gioco dalla sua prima installazione, comunicato dal concessionario ad AAMS secondo quanto previsto nel provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, emanato ai sensi dell'art. 39, comma 13-bis, lettera e), del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni ed integrazioni.

[645] Per contatore annuale si intende il valore, espresso in centesimi di euro, del contatore CNTTOTIN alle ore 24,00 del 31 dicembre di ogni di anno d'imposta, comunicato dal concessionario ad AAMS secondo quanto previsto nel provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, emanato ai sensi dell'art. 39, comma 13-bis, lettera e), del decreto-legge n. 269 del 2003, convertito con modificazioni dalla legge n. 326 del 2003, e successive modificazioni ed integrazioni.

applicando l'aliquota d'imposta alla base imponibile del singolo apparecchio espressa in centesimi di euro. **Il prelievo erariale unico dovuto dal concessionario per ciascun anno solare di imposta è determinato dalla somma delle "mini-imposte" afferenti tutti gli apparecchi di cui il concessionario è titolare di nulla osta**.

L'art. 30-bis, comma 1, del D.L. n. 185 del 2008 ha introdotto, per quanto riguarda il PREU sulle NewSlot, un'aliquota d'imposta diversificata in funzione degli scaglioni di raccolta delle somme giocate nel corso dell'anno precedente.

Più precisamente, le aliquote si applicano nella misura del:

- 12,6%, fino a concorrenza di una raccolta pari a quella dell'anno precedente;
- 11,6%, sull'incremento della raccolta, rispetto all'anno precedente, pari ad un importo non superiore al 15%;
- 10,6%, sull'incremento della raccolta, rispetto all'anno precedente, compreso tra il 15% e il 40%;
- 9%, sull'incremento della raccolta, rispetto all'anno precedente, compreso tra il 40% e il 65%;
- 8%, sull'incremento della raccolta, rispetto all'anno precedente, superiore al 65%.

Appare evidente la volontà del legislatore di operare un progressivo abbattimento dell'aliquota d'imposta in funzione dell'incremento degli imponibili maturati in corso d'anno, rispetto alla raccolta di gioco dell'anno precedente. La *ratio* dell'intervento normativo è ascrivibile alla volontà di agire sulla leva fiscale al fine di rimuovere comportamenti illeciti[646].

Da ultimo, con il decreto direttoriale AAMS 12 ottobre 2011, in attuazione di quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, del D.L. n. 138 del 2011 è stata disposta la variazione della misura del prelievo erariale unico (PREU).

[646] In tal senso la circolare n. 2009/8167/Giochi/ADI del 2 marzo 2009.

La misura del PREU sugli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettera a), del R.D. n. 773 del 1931 (c.d. NewSlot), viene variata, ai sensi del comma 2, come segue:

- 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% sull'ammontare delle somme giocate;
- a decorrere dal 1° gennaio 2013 la percentuale destinata alle vincite (pay-out) è fissata in misura non inferiore al 74% e, per gli anni 2013 e 2014, si applica un prelievo del 12,70% sull'ammontare delle somme giocate;
- a decorrere dal 1° gennaio 2015, il prelievo sulla raccolta di gioco è fissato nella misura del 13% delle somme giocate.

Con riguardo alle VLT occorre esperire alcune considerazioni di parte.

L'impianto normativo già esistente per le AWP è replicabile nella sostanza anche per le VLT con le opportune eccezioni dovute alle particolari modalità di gioco consentite dagli apparecchi, per le quali occorre fare riferimento ai seguenti provvedimenti normativi:

- decreto direttoriale del 6 agosto 2009 afferente l'avvio dei sistemi di gioco di cui all'articolo 110, comma 6, lettera b) del T.U.L.P.S, che stabilisce le aliquote applicabili;
- decreto direttoriale dell'11 luglio 2010 afferente le modalità di assolvimento del prelievo erariale unico dovuto sui sistemi di gioco (VLT) di cui all'articolo 110, comma 6, lettera b), del T.U.L.P.S..

La struttura essenziale dello schema impositivo - ricalcando sostanzialmente quello approntato per le AWP - può essere così sintetizzato: i soggetti passivi del tributo, con riferimento a ciascun anno solare, determinano l'imposta complessiva sommando le "mini-imposte" dovute con riferimento **a ciascun sistema di**

gioco[647] (per le AWS l'oggetto di riferimento era invece il singolo apparecchio di gioco); l'entità della "mini-imposta" dovuta per ciascun sistema di gioco trae origine dalla commisurazione dell'aliquota d'imposta alla base imponibile costituita dalle somme giocate. Il meccanismo così delineato viene replicato per la determinazione dell'imposta dovuta con riferimento a ciascun periodo contabile.

La regole materiali di determinazione delle "mini-imposte" e dell'imposta complessiva sono contenute nell'allegato tecnico al decreto direttoriale dell'11 luglio 2010.

Anche qui come per le AWS l'allegato è strutturato in modo tale che ad ogni determinato caso viene attribuito uno specifico metodo di calcolo. Tralasciando alla trattazione che segue i casi fisiologici e patologici viene qui illustrata la modalità di calcolo da seguire nei casi standard privi di eventi straordinari o eccezionali che possano interessare gli apparecchi da gioco.

Con riferimento ad ogni periodo contabile, per ciascun sistema di gioco (e non per ciascun apparecchio come per le AWS), la base imponibile è determinata utilizzando il dato registrato nel sistema di contabilità[648] di ciascun sistema di gioco, con riferimento ai dati memorizzati relativi al periodo ricompreso tra il primo e l'ultimo giorno di ciascun periodo contabile. La "mini-imposta" è determinata applicando l'aliquota d'imposta alla base imponibile del singolo sistema di gioco. Il prelievo erariale unico dovuto dal concessionario per ciascun periodo contabile è determinato dalla somma delle "mini-imposte" afferenti tutti i sistemi di gioco di cui il concessionario è titolare di nulla osta.

Con riferimento all'anno solare per ciascun sistema di gioco (e non per ciascun apparecchio come per le AWS), la base imponibile è determinata utilizzando il dato registrato nel sistema di contabilità di ciascun sistema di gioco, con riferimento ai dati memorizzati relativi al periodo ricompreso tra il 1º gennaio e il 31 dicembre di ciascun anno. La "mini-imposta" è determinata applicando

[647] Per sistema di gioco deve intendersi, la piattaforma tecnologica per l'offerta di gioco che consente il controllo remoto del gioco attraverso apparecchi di gioco in ambienti dedicati.

[648] Per sistema di contabilità deve intendersi, la porzione del sistema centrale contenente l'insieme dei sistemi informatici, che raccoglie ed elabora i dati contabili per monitorare la contabilità complessiva e di dettaglio del sistema di gioco. A sua volta per sistema centrale si intende una componente del sistema di gioco costituita dall'insieme dei sistemi informatici che permette la gestione ed il controllo del sistema di contabilità.

l'aliquota d'imposta alla base imponibile del singolo sistema di gioco. **Il prelievo erariale unico dovuto dal concessionario per ciascun anno solare di imposta è determinato dalla somma delle "mini-imposte" afferenti tutti i sistemi di gioco di cui il concessionario è titolare di nulla osta.**

La differenza essenziale tra l'imposta dovuta sulle AWP e quella concernente le VLT è rappresentata dall'aliquota d'imposta.

Mentre per le AWP si applica un sistema di aliquote regressivo, per le VLT l'applicazione del tasso avviene in modo proporzionale. In quest'ultimo caso si ha l'aliquota d'imposta non muta quale che sia in concreto l'ammontare della base imponibile, e quindi l'ammontare del debito varia in ragione della grandezza della base imponibile.

L'entità delle aliquote d'imposta applicabili alle VLT spno state variate più volte nel corso di poco tempo:

- prima il decreto direttoriale del 6 agosto 2009, in attuazione del disposto di cui all'art. 12, comma 1, lett. l), n. 1[649], ha stabilito che per gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, lettera b), del T.U.L.P.S., collegati in rete, si applica un prelievo erariale unico, fissato in misura del 2% delle somme giocate per gli anni 2009, 2010 e 2011, del 3% delle somme giocate per l'anno 2012 e del 4% delle somme giocate per l'anno 2013, dovuto dal soggetto titolare della concessione per il controllo remoto del gioco mediante gli apparecchi;
- poi con il decreto direttoriale AAMS 12 ottobre 2011, in attuazione di quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, del D.L. n. 138 del 2011, è stata disposta la variazione della misura del prelievo erariale unico (PREU). In particolare la misura del prelievo, come segue:
  - ✓ a decorrere dal 1° gennaio 2012 si applica un prelievo del 4% sull'ammontare delle somme giocate e una addizionale pari al 6% sulla parte della vincita eccedente i 500 euro (in ordine all'addizionale si rinvia all'apposita trattazione);

[649] La norma ha delega l'AAMS a definire il prelievo erariale unico applicabile con una aliquota massima non superiore al 4 per cento delle somme giocate, con la possibilità di graduare, nel tempo, le percentuali di tassazione in modo crescente, per favorire le fasi di avvio dei nuovi sistemi di gioco.

- ✓ 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%;

- infine, con il comma 479 della legge n. 228/12 si è stabilito che a decorrere dal 1° gennaio 2013 la misura del prelievo erariale unico sugli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettera b), del regio decreto 18 giugno 1933, n. 773, è fissata in misura pari al 5 per cento dell'ammontare delle somme giocate.

Il susseguirsi in brevissimo tempo di una serie di variazioni del carico impositivo delle VLT rende l'idea dello stato in cui verte il settore.

5.4. La determinazione dell'imposta tra i casi fisiologici e gli aspetti patologici.

Nel paragrafo precedente si è fatto cenno al fatto che nella determinazione dell'imposta relativa agli apparecchi da gioco (AWP e VLT), si riscontrano non di rado casi particolari di determinazione della base imponibile dovuti a:

- aspetti fisiologici, legati a fatti e circostanze attinenti la normale conduzione e gestione dell'attività economica;
- aspetti patologici, derivanti da condotte illecite.

Il legislatore, quindi, ha pensato bene di prevedere e disciplinare tali casi mediante una casistica delle situazioni in corrispondenza di ognuna delle quali ha stabilito le specifiche regole di determinazione della base imponibile.

Vengono di seguito illustrate le metodologie di calcolo predeterminate dalla normativa suddivise in modo da tener conto dell'apparecchio di gioco utilizzato.

5.4.1. Le AWP: casi fisiologici particolari di determinazione della base imponibile del periodo contabile.

Nell'art. 4 del decreto direttoriale del 12 aprile 2007 è riportata la casistica dei casi al cui verificarsi si applicano regole specifiche di determinazione della base imponibile del periodo contabile. Segnatamente, il concessionario determina la base imponibile del periodo contabile,

secondo le modalità previste dall'allegato tecnico al sopracitato decreto nei soli casi e con gli specifici criteri di seguito indicati:

- quando l'apparecchio non risulta collegato alla rete telematica alla fine del periodo contabile a seguito della cessazione o sospensione[650] di efficacia del relativo nulla osta, utilizzando il contatore estratto il giorno stesso in cui si verifica la cessazione o sospensione;
- quando l'apparecchio è stato sottoposto ad intervento di manutenzione straordinaria che ha comportato la inizializzazione dei contatori, utilizzando sia il contatore estratto il giorno antecedente all'intervento di manutenzione sia, per il periodo decorrente dal giorno dell'intervento straordinario, il contatore dell'ultimo giorno di ciascun periodo contabile;
- quando la titolarità del nulla osta dell'apparecchio è stata trasferita da un concessionario ad un altro, utilizzando il contatore estratto il giorno stesso in cui si verifica il trasferimento.

5.4.2. (Segue) Casi fisiologici particolari di determinazione della base imponibile dell'anno solare.

Analogamente a quanto avviene con riferimento ai periodi contabili, il concessionario determina la base imponibile dell'anno solare secondo le modalità previste nel più volte citato allegato tecnico, nei soli casi e con gli specifici criteri di seguito indicati:

- quando l'apparecchio non risulta collegato alla rete telematica alla data del 31 dicembre a seguito della cessazione o sospensione di efficacia del

[650] Sono di seguito individuati gli eventi che determinano la cessazione o sospensione di efficacia del nulla osta dell'apparecchio e che interrompono la determinazione della base imponibile a partire dal giorno successivo la data dell'evento stesso:
- furto;
- incendio;
- dismissione;
- cessione all'estero;
- risoluzione del contratto;
- confisca;
- revoca;
- sequestro.

relativo nulla osta, utilizzando il contatore estratto il giorno stesso in cui si verifica la cessazione o sospensione;

- quando l'apparecchio è stato sottoposto ad intervento di manutenzione straordinaria che ha comportato la inizializzazione dei contatori, utilizzando sia il contatore estratto il giorno antecedente all'intervento di manutenzione, sia, per il periodo decorrente dall'intervento straordinario, il contatore annuale;
- quando la titolarità del nulla osta dell'apparecchio è stata trasferita da un concessionario ad un altro, utilizzando il contatore estratto il giorno stesso in cui si verifica il trasferimento.

5.4.3. (Segue) Le regole di determinazione della base imponibile nei casi patologici.

Ferma restando l'irrogazione delle sanzioni (a secondo che si tratti del periodo contabile o dell'anno solare) se il concessionario non ha estratto il contatore dell'apparecchio da gioco e non lo ha quindi trasmesso, la base imponibile è determinata secondo le modalità previste nell'allegato tecnico al succitato decreto direttoriale:

- utilizzando l'ultimo contatore estratto prima della fine del periodo contabile o prima del verificarsi dei casi particolari e l'importo forfetario giornaliero per i giorni residui dello stesso periodo o fino al verificarsi delle fattispecie particolari. In buona sostanza, nei casi in cui manca il dato certo costituito dal contatore, per ogni singolo giorno del periodo contabile[651] si prende a riferimento un importo forfettario quale componente positivo della mini-imposta dovuta per il periodo;

[651] Nel caso dei seguenti eventi che determinano un'interruzione di funzionamento dell'apparecchio i relativi giorni sono esclusi dalla determinazione della base imponibile:
- ubicazione in magazzino: dal giorno successivo alla data di lettura del contatore trasmesso per comunicare l'ubicazione in magazzino, fino al giorno precedente la data di eventuale successiva ubicazione in esercizio. In caso di mancata trasmissione di detto contatore, i giorni di ubicazione in magazzino non sono esclusi dalla determinazione della base imponibile;
- blocco dell'apparecchio effettuato esclusivamente tramite il dispositivo di controllo di AAMS: dal giorno del blocco fino al giorno precedente la data di eventuale successivo ripristino di funzionamento;

- utilizzando l'ultimo contatore estratto prima della fine dell'anno solare o prima del verificarsi dei casi particolari e l'importo forfetario giornaliero per i giorni residui dello stesso anno o fino al verificarsi delle fattispecie particolari. Anche in questo caso come nel precedente in mancanza del dato certo costituito dal contatore, per ogni singolo giorno del periodo contabile si prende a riferimento un importo forfettario quale componente positivo dell'imposta dovuta per l'anno solare.

Chiaramente la forfettizzazione della base imponibile nella fase dell'accertamento è soggetta al limite sostanziale imposto dal principio della capacità contributiva. In particolare, attraverso il requisito di effettività, viene posto un limiti alla discrezionalità della potestà normativa[652]. Ciò posto, non può non convenirsi con l'autorevole dottrina[653] che evidenzia la delicatezza del tema e la prevalenza delle esigenze di semplificazione. La disciplina attuale a mio sommesso avviso rappresenta una violazione concreta e palese del principio di capacità contributiva. Infatti, mediante un semplice decreto direttoriale[654] (richiamato dal D.L. n. 98/11) l'Amministrazione finanziaria ha proceduto alla quantificazione della base imponibile in modo del tutto avulso dalla realtà. Non è dato sapere in che modo siano stati determinati tali importi, la cui entità viene costantemente denunciata dalle organizzazioni sindacali di settore per essere superiore alla realtà. A meno di non interpretare la norma nel senso di una presunzione legale relativa[655] non si ritiene si possa considerare legittima[656] la

---

- comunicazione di intervento per la manutenzione straordinaria dell'apparecchio: dal giorno della comunicazione fino al giorno precedente la data di chiusura dell'intervento di manutenzione.

[652] TOSI R., *Il requisito di effettività,* in AA.VV., *Trattato di diritto tributario,* (diretto da AMATUCCI F.), Padova, 1994, p. 327, osserva come la piena attuazione del principio di effettività ne richiede l'applicazione anche in fase di accertamento.

[653] DE MITA E., *Capacità contributiva*, in op. cit., p. 463.

[654] Gli importi forfettari pari inizialmente stabiliti in euro 280 dal decreto del 26 maggio 2006 sono stati raddoppiati in seguito al disposto dell'art. 24, comma 17 del D.L. n. 98/11 che recita: *l'importo forfetario di cui al secondo periodo dell'articolo 39-quater, comma 3, del decreto-legge 30 , convertito, con modificazioni, dalla settembre 2003, n.269 legge 24 novembre 2003, n. 326, come definito dai decreti direttoriali dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge, è aumentato del cento per cento*.

[655] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 177, pone il problema della legittimità costituzionale delle presunzioni rispetto alle quali la prova contraria è esclusa. Sulla illegittimità delle presunzioni legali assolute, ancorché eventualmente razionali secondo la comune esperienza si pone MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario,* op. cit., p. 338, RUSSO P., *Manuale di diritto tributario* op. cit., p.55, MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in op. cit., p. 1 e ss.

determinazione forfettaria dell'imponibile[657] soprattutto visto che nella realtà spesso si verificano casi in cui è evidente ma indimostrabile l'assenza dell'importo forfettizzato[658]. A mio sommesso avviso la forfettizzazione è rispondente al canone costituzionale purché sia almeno considerata una presunzione legale relativa e i criteri e metodi di determinazione siano ragionevoli[659].

5.4.4. Le VLT.

Anche per le VLT la normativa[660] ha previsto specifiche regole applicative nei casi fisiologici o patologici, in cui la gestione degli apparecchi da gioco sia distolta dal suo corso naturale.

In particolare, nel caso in cui, per comprovate cause di forza maggiore, il concessionario non proceda alla trasmissione dei dati utilizzati per la determinazione della base imponibile relativa all'intero periodo contabile o all'intero anno solare, la base imponibile stessa ed il PREU sono determinati, limitatamente al periodo in cui la trasmissione non ha avuto luogo, sulla base dei valori imponibili forfetari.

---

656 RUSSO P., *Manuale di diritto tributario* op. cit., p.55, ritiene applicabile il ricorso ad elaborazioni forfettarie qualora siano ragionevoli e tesi a semplificare la disciplina applicativa del tributo, purché ciò non si risolva in trattamenti penalizzanti per il contribuente e salvo, altresì, le ipotesi in cui i medesimi divengano operanti solo per scelta volontaria degli interessati.

657 BEGHIN M., *Commento all'art. 53 Cost.*, in AA.VV. *Commentario breve alle leggi tributarie – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (*a cura di FALSITTA G.), Padova, 2011, p. 260, evidenzia al riguardo la mancanza di univocità della Corte costituzionale. DE MITA E., *Capacità contributiva,* in op. cit., p. 463, sostiene che di fronte alla forfettizzazione, se i criteri posti a base di essa rispondono alla comune esperienza, essa non appare contraria alla Costituzione. Per l'insigne Autore, i criteri di forfettizzazione, quando sono ragionevoli e fondati sulla comune esperienza sembrerebbero non contraddire il principio di capacità contributiva.

658 In caso di eventi quali il furto, l'incendio, il danneggiamento degli apparati che compongono i contatori, il sequestro, la confisca (questi due ultimi eventi sono spesso imputabili ad altri soggetti, quali ad esempio il titolare del locale dove è installato l'apparecchio), se l'apparecchio non è più recuperato (o è, comunque, distrutto) ed è con esso perso anche il denaro contenuto nel cassetto, le aziende, non potendo conoscere quale sia stato l'incasso effettivo, nella maggior parte dei casi non rilevano contabilmente alcuna somma raccolta per il periodo in cui è stato applicato il metodo forfetario.

659 MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore,* Torino, 2008, p. 71, sembra aderire all'impostazione di chi legittima l'utilizzo di meccanismi di quantificazione della base imponibile del tributo qualora rispondano a canoni di ragionevolezza e tendano alla semplificazione purché ciò avvenga con lo strumento della presunzione relativa razionalmente disciplinata.

660 Le regole sono contenute nel decreto direttoriale n. 22847/Giochi/ADI del 1° luglio 2010.

Quest'ultimi sono determinati tenendo conto di un valore forfetario giornaliero della raccolta riferita a ciascun apparecchio di gioco afferente ad ogni singolo sistema di gioco[661] che è pari a euro 560,00.

Per quanto concerne le eccezioni di legittimità costituzionale in ordine a tale metodo di determinazione dell'imposta si rimanda a quanto già detto per le AWP.

6. La fase dinamica dell'imposta.

Questa fase è indiscutibilmente influenzata dalla disciplina amministrativa degli apparecchi da gioco. In particolare, punto focale rappresenta la sussistenza del prescritto nulla osta con riferimento agli apparecchi da gioco la cui mancanza da origine a diversi effetti giuridici i cui aspetti negativi ricadono sui rispettivi responsabili.

Per una corretta applicazione dell'imposta, in linea generale, il collegamento in rete degli apparecchi ex comma 6 dell'articolo 110 del T.U.L.P.S. è elemento essenziale della disciplina relativa a questa tipologia di gioco, in quanto consente il controllo costante di tutti gli apparecchi (e quindi la verifica on line della rispondenza del gioco ai parametri normativi), l'introduzione di concessionari che raccolgano l'imposta e ne rispondano pro soluto (con certezze evidenti sulle entrate erariali e semplificazioni operative per tutta la filiera produttiva) nonché, nel caso di gestione del gioco attraverso videoterminali, la rotazione dei giochi presso gli esercizi in maniera veloce ed economica (ciò determina un maggior orientamento degli utenti verso il gioco lecito e, quindi, una riduzione del cosiddetto mercato illegale del gioco).

Premesso ciò veniamo all'esame della fase attuativa.

[661] Per apparecchio di gioco afferente al sistema di gioco si intende un apparecchio di gioco associato ad uno stato che consenta la raccolta di gioco (Art. 10 del decreto direttoriale n. 22847/Giochi/ADI del 1° luglio 2010).

6.1. Aspetti del meccanismo applicativo dell'imposta: liquidazione, versamenti, rimborsi e comunicazione.

I concessionari assolvono il PREU, dovuto per ciascun periodo contabile, e con riferimento agli AWP, mediante quattro versamenti[662], da effettuarsi alle seguenti scadenze:

- il primo versamento, entro il giorno 28 del primo mese del periodo contabile;
- il secondo versamento, entro il giorno 13 del secondo mese del periodo contabile;
- il terzo versamento, entro il giorno 28 del secondo mese del periodo contabile;
- il quarto versamento, entro il giorno 22 del primo mese del periodo contabile successivo. Il quarto versamento del sesto periodo contabile è effettuato entro il giorno 22 gennaio dell'anno solare successivo.

Qualora la somma dei predetti versamenti fosse superiore al PREU dovuto per il relativo periodo contabile, il corrispondente importo a credito è utilizzato dal concessionario in diminuzione dei versamenti relativi ai periodi contabili successivi ed al saldo annuale.

Con riferimento a ciascun anno solare, i concessionari effettuano il versamento del PREU dovuto a titolo di saldo[663], entro il 16 marzo dell'anno successivo.

Nel caso in cui l'importo del PREU, dovuto per l'anno solare risulti inferiore alle somme versate per i periodi contabili in cui è suddiviso lo stesso anno, la differenza a credito è utilizzata dal concessionario, a decorrere dal mese di aprile dell'anno solare successivo, in diminuzione dei versamenti da effettuare a titolo di PREU. Il concessionario, in alternativa all'utilizzo in diminuzione dei versamenti da effettuare per l'anno successivo, può chiedere il rimborso della differenza a credito. La scelta tra l'utilizzo in compensazione ed il rimborso della differenza a

662 L'importo di ciascuno dei primi tre versamenti che il concessionario effettua per il singolo periodo contabile è determinato nella misura del 25 per cento dell'ammontare del PREU dovuto per il penultimo periodo contabile precedente. L'importo per il quarto versamento è determinato come differenza tra il PREU dovuto per il periodo contabile e la somma dei primi tre versamenti effettuati per lo stesso periodo.

663 L'importo del PREU da versare a titolo di saldo annuale è determinato come differenza tra il PREU dovuto per l'anno solare, calcolato secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 4, e dall'art. 5 del decreto del 12/4/2007, e gli importi versati per i periodi contabili in cui è suddiviso il medesimo anno.

credito è comunicata dal concessionario ad AAMS entro il 16 marzo dell'anno solare successivo. In caso di omessa o di tardiva comunicazione la scelta si intende effettuata per l'utilizzo in compensazione.

I termini e le modalità per la determinazione e per l'effettuazione dei versamenti stabiliti per le AWP valgono anche per le VLT con l'avvertenza che per i primi due periodi contabili di funzionamento di ciascun sistema di gioco, la percentuale del 25 per cento è calcolata sull'ammontare del PREU definito in base ai valori imponibili forfetari calcolati secondo le regole illustrate precedentemente nell'ambito del paragrafo attinente la determinazione della base imponibile.

La disciplina concernente il PREU dovuto non prevede l'obbligo di presentare una dichiarazione simile a quella prevista nelle imposte dirette e nell'IVA. Tuttavia, la normativa impone specifici obblighi formali volti a fornire all'Amministrazione finanziaria i dati necessari alla determinazione dell'obbligazione tributaria.

Per quanto riguarda gli apparecchi AWP il decreto direttoriale del 23 luglio 2007 prevede particolari termini e modalità di comunicazione sia delle somme giocate che dei dati relativi agli apparecchi stessi.

Ai fini della determinazione della base imponibile e del relativo PREU dovuto per i periodi contabili e per l'anno solare, il concessionario comunica, per rete telematica, ad AAMS le somme giocate da ciascun apparecchio di gioco del cui nulla osta il concessionario stesso è titolare. Le comunicazioni sono effettuate, nei termini di seguito indicati, per:

- il contatore estratto nell'ultimo giorno del periodo contabile o, in mancanza, nei quattordici giorni precedenti è comunicato entro i tre giorni successivi alla fine del periodo stesso, ovvero, relativamente al periodo contabile novembre-dicembre, il contatore annuale estratto è comunicato entro il 3 gennaio dell'anno successivo. Le comunicazioni si intendono regolarmente effettuate se il concessionario, per gli apparecchi per i quali sussiste l'obbligo di tali comunicazioni, ha trasmesso:
  - ✓ almeno il 90 per cento delle suddette comunicazioni;

✓ almeno un contatore nel periodo contabile per la restante percentuale;

- il contatore annuale estratto è comunicato entro il 15 febbraio dell'anno successivo.

Ai fini della determinazione della base imponibile e del PREU nei casi in cui si verificano i particolari eventi in precedenza illustrati, il concessionario è tenuto a comunicare, sempre per via telematica, entro i tre giorni successivi alla data di estrazione:

- il contatore estratto il giorno stesso in cui si verifica la cessazione o la sospensione (dismissione, cessazione all'estero, risoluzione del contratto);
- il contatore estratto il giorno antecedente all'intervento di manutenzione, in caso di intervento di manutenzione straordinaria che comporti l'interruzione del collegamento dell'apparecchio alla rete telematica, tranne i casi in cui non sia possibile l'estrazione del predetto contatore da documentare con le modalità previste nell'allegato tecnico al decreto;
- il contatore estratto il giorno stesso in cui si verifica il trasferimento, in caso di trasferimento della titolarità del nulla osta dell'apparecchio ad altro concessionario;
- il contatore estratto il giorno in cui si verifica la collocazione in magazzino dell'apparecchio.

Il concessionario, comunque, è tenuto ad estrarre il contatore almeno una volta in ciascun periodo contabile ed a comunicarlo entro i tre giorni successivi alla data di estrazione.

Analogamente alla comunicazione dei dati relativi alle somme giocate, il concessionario è tenuto a comunicare anche i dati e gli eventi che riguardano gli apparecchi da gioco. In particolare, l'art. 3 del decreto direttoriale del 23 aprile 2007 disciplina i casi in cui è obbligatorio l'inoltro delle informazioni all'AAMS in modo da consentire alla stessa amministrazione di monitorare costantemente l'uso e la vita degli apparecchi da divertimento.

Di particolare rilievo è la comunicazione prevista al verificarsi dei seguenti eventi che determinano la cessazione, la sospensione e la ripresa di efficacia del nulla osta dell'apparecchio:

- furto;

- incendio;

- dismissione;

- cessione all'estero;

- confisca;

- sequestro;

- dissequestro,

in virtù del fatto che in tale circostanza il concessionario è tenuto ad esibire idonea documentazione probatoria.

Nel caso in cui la comunicazione dei sopracitati eventi e del trasferimento della titolarità del nulla osta dell'apparecchio ad altro concessionario, sia effettuata con ritardo superiore a dieci giorni, ai fini della determinazione della base imponibile del PREU si considera come data dell'evento quella di effettuazione della comunicazione stessa, tranne i casi in cui l'evento abbia data certa o risulti da atto di data certa. In tale ultimo caso si considera come data dell'evento quella dell'atto, se anteriore alla comunicazione stessa.

Anche per le VLT sono previsti specifici obblighi di comunicazione.

In particolare, il concessionario è tenuto a comunicare, tramite rete telematica, ad AAMS le somme giocate mediante gli apparecchi di gioco, registrate dal sistema di contabilità di ciascun sistema di gioco.

Le comunicazioni sono effettuate, nei termini di seguito indicati:

- il dato complessivo delle somme giocate risultante nell'ultimo giorno del periodo contabile è comunicato entro il giorno successivo alla fine del periodo stesso;

- il dato complessivo delle somme giocate e registrate alle ore 24,00 del 31 dicembre di ogni anno d'imposta è comunicato entro il 15 febbraio dell'anno successivo.

6.2. Fase liquidatoria e accertativa.

6.2.1 La liquidazione automatica.

In materia di PREU è prevista una procedura di liquidazione[664] automatica simile a quella prevista per l'imposta sui giochi e le scommesse.

La liquidazione regolata dall'art. 39-*bis* del D.L. n. 269/03, è un controllo limitato sia nell'oggetto che negli effetti, in quanto non è finalizzato alla rettifica della base imponibile ma alla verifica dell'esattezza numerica dei dati comunicati. Qualora l'importo autoliquidato e versato dal concessionario è inferiore a quello da versare in base ai dati comunicati ai sensi dell'art. 39, comma 13-*bis* del D.L. n. 269/03, l'Ufficio finanziario anziché emettere un avviso di accertamento procede direttamente ad iscrivere le somme dovute (comprensive di interessi e sanzioni) nei rispettivi ruoli.

In dettaglio, sulla base dei dati comunicati all'Amministrazione finanziaria nei modi e tempi in precedenza illustrati, l'AAMS procede, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello per il quale è dovuto il prelievo erariale unico, alla liquidazione dell'imposta dovuta per i periodi contabili e per l'anno solare ed al controllo della tempestività e della rispondenza rispetto al prelievo erariale unico dovuto dei versamenti effettuati dai concessionari stessi.

Nel caso in cui risultino omessi, carenti o intempestivi i versamenti dovuti, l'esito del controllo automatizzato è comunicato al concessionario di rete per evitare la reiterazione di errori. Il concessionario di rete che rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nel

[664] TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 181, nota 6, tiene a precisare che la "liquidazione" è termine tecnico che designa l'operazione di calcolo dell'imposta.

controllo dei versamenti, può fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

Il risultato definitivo del controllo è comunicato al contribuente che è invitato a versare la maggiore somma liquidata o non versata integralmente. Nel caso in cui quest'ultimo versa la corrispondente somma evita l'iscrizione a ruolo e la sanzione è ridotta ad 1/6.

In caso contrario le somme sono iscritte direttamente nei ruoli, resi esecutivi a titolo definitivo nel termine di decadenza fissato al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello per il quale è dovuto il prelievo erariale unico. Le cartelle di pagamento recanti i ruoli sono notificate, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello per il quale è dovuto il prelievo erariale unico.

Qualora il concessionario di rete non provveda a pagare, entro i termini di scadenza i ruoli, l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato procede alla riscossione delle somme dovute anche tramite escussione delle garanzie presentate dal concessionario di rete ai sensi della convenzione di concessione.

6.2.2 L'attività di accertamento e controllo.

L'attività di accertamento sconta un peccato originale: la disciplina fu "cucita" addosso agli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lett. a) del T.U.L.P.S. (NewSlot). Allora il legislatore non considerò l'evoluzione che avrebbero avuto gli apparecchi da gioco, o meglio, pur avendo sentore della nuova forma di gioco non si preoccupò di approntare una disciplina che tenesse in debita considerazione i nuovi apparecchi.

Ciò emerge chiaramente dal senso letterale delle corrispondenti disposizioni che richiamano obblighi e caratteristiche proprie delle NewSlot. Pertanto, tali norme andranno applicate, per quanto possibile,

analogicamente[665] anche alla fase accertativa che coinvolge le VLT, tenendo in debito conto le specificità proprie dell'apparecchio.

Tenuto conto di ciò si procede ad analizzare tale fase avendo come punto di riferimento le AWP.

La procedura di accertamento risulta imperniata su un tipico elemento che contraddistingue gli apparecchi da gioco: i dati relativi alle somme giocate memorizzati dagli stessi apparecchi e congegni, il cui "nascondimento" trova presidio nella comminatoria di apposite sanzioni dirette ed indirette.

L'articolazione della procedura astrattamente considerata contempla la spendita di un'attività di controllo tesa a verificare la corretta determinazione dell'imposta oltreché l'assolvimento degli ulteriori obblighi e obbligazioni imposti dalla normativa.

A secondo dell'esito del controllo può seguire l'emanazione di un atto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, recante la determinazione della base imponibile e dell'imposta.

Sulla base di queste prime considerazioni si coglie subito la similitudine della procedura di accertamento del PREU con quella delle maggiori imposte. Infatti, similmente a quella disciplinata nelle imposte sui redditi e sull'IVA anche nella procedura di accertamento del PREU troviamo la tipica sequenza di atti a composizione variabile: comunicazione dei dati degli apparecchi da gioco (in luogo della dichiarazione fiscale) eventualmente seguita da un atto di accertamento o, soltanto, accertamento d'ufficio.

A seconda delle situazioni emerse in esito all'istruttoria esperita, la legge prevede, nel caso dell'accertamento in rettifica, che l'entità dell'imposta risultante dai dati comunicati può essere modificata in aumento con criteri e

[665] Per FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 209, le norme di carattere procedurale ovvero quelle che regolamentano il procedimento che porta all'accertamento e alla riscossione delle imposte e delle sanzioni amministrative, sono suscettibili di essere applicate analogicamente al di là dei casi in esse espressamente previsti. In tal senso anche LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1994, p. 75; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 60; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario* op. cit., p.110; FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, op. cit., p. 108.

modalità diverse; nel caso dell'accertamento d'ufficio, che l'entità dell'imposta dovuta possa anch'essa essere modificata con i medesimi criteri.

I metodi di accertamento legislativamente previsti sono:

- **l'accertamento analitico**: consentito tramite l'utilizzo di prove dirette;
- **l'accertamento induttivo**: attraverso di esso l'imponibile viene determinato in via indiziaria ovvero con una ricostruzione in tutto sganciata dalle risultanze dei dati eventualmente riportati nella memoria degli apparecchi.

In linea generale l'accertamento dell'imposta è previsto e disciplinato dall'art. 39-*quater* del D.L. n. 269/03.

La norma dopo aver statuito che per l'espletamento dei propri compiti l'AAMS si avvale delle attribuzioni e dei poteri indicati negli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/72, si premura di evidenziare che il PREU è dovuto anche[666]:

- sulle somme giocate tramite apparecchi e congegni che erogano vincite in denaro o le cui caratteristiche consentono il gioco d'azzardo, privi del nulla osta di cui all'articolo 38, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni;
- sulle somme giocate tramite apparecchi e congegni muniti del nulla osta di cui al predetto articolo 38, comma 5, il cui esercizio sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo.

Per quanto riguarda gli apparecchi di cui alla prima alinea ai fini identificatori occorre necessariamente richiamare il disposto di cui all'art. 110 T.U.L.P.S., nella parte in cui contiene la definizione di apparecchi per il gioco d'azzardo. In tal modo resta semplice l'individuazione di quelle figure

[666] L'AAMS con la circolare n. 2009/21715/Giochi/ADI dell'11 giugno 2009, sostiene che la norma in commento sembra insistere su una prescrizione tassativa afferente ai soli apparecchi con vincita in denaro (di fatto il PREU si applica ad apparecchi appartenenti a tale tipologia), escludendo il ricorso in via analogica dell'istituto dell'accertamento disposto dal summenzionato art. 39-*quater* per altre tipologie di apparecchi da divertimento ed intrattenimento, sebbene il loro esercizio possa presentare, talvolta, analoghe connotazioni sul piano dell'utilizzo illecito.

di apparecchi definibili d'azzardo[667]. Nel contempo occorre accertare l'assenza del previsto nulla osta.

Di contro, per gli apparecchi che rientrano nel caso di cui alla seconda alinea devono essere soddisfatti i requisiti di seguito elencati[668]:

- devono essere provvisti di nulla osta di esercizio. Vale dire che il nulla osta di cui all'art. 38, comma 5, della legge n. 388/2000, oltre ad essere stato fisicamente rilasciato dall'Amministrazione, deve trovarsi in condizione di piena efficacia. Invero, gli apparecchi sorpresi a raccogliere gioco con un nulla osta la cui efficacia risulti essere sospesa o cessata, vanno ascritti alle fattispecie di cui alla prima alinea;
- il loro esercizio deve essere qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo. Rientrano in tale ambito tutti gli apparecchi che, ancorché installati in pubblici esercizi e muniti del relativo nulla osta, non trasmettono, ovvero trasmettono in modo parziale, l'entità delle giocate al sistema di controllo del Concessionario. Ciò avviene, di prassi, mediante artifizi tecnologici (prevalentemente attraverso una doppia scheda di gioco ubicata all'interno dell'apparecchio medesimo, ovvero attraverso schede clonate asservite ad apparati elettronici opportunamente realizzati per la fittizia trasmissione dei dati di gioco, allocati nello stesso esercizio o in appositi locali a ciò dedicati).

Ciò detto la base imponibile del PREU può essere determinata alternativamente secondo:

- il metodo analitico, cioè mediante la lettura dei dati relativi alle somme giocate e memorizzati dagli stessi apparecchi e congegni[669];

[667] Ai sensi dell'art. 110, comma 5, del T.U.L.P.S. si considerano apparecchi e congegni automatici, semiautomatici ed elettronici per il gioco d'azzardo quelli che hanno insita la scommessa o che consentono vincite puramente aleatorie di un qualsiasi premio in denaro o in natura o vincite di valore superiore ai limiti fissati al comma 6, escluse le macchine vidimatrici per i giochi gestiti dallo Stato e gli apparecchi di cui al comma 6.

[668] Cfr. circolare n. 2009/21715/Giochi/ADI dell'11 giugno 2009.

[669] Il dato letterale si riferisce indubbiamente alle NewSlot essendo gli unici apparecchi per i quali vi è l'obbligo di munirsi del nulla osta e che hanno al loro interno l'hardware su cui vengono memorizzate le giocare.

- il metodo induttivo, in cui la determinazione della base imponibile non passa per la previa ricognizione dei dati registrati negli apparecchi da gioco. L'ufficio può procedere ad accertamento induttivo solo nei casi tassativamente indicati dalla legge, e cioè solo in presenza di apparecchi e congegni per i quali i dati relativi alle somme giocate non siano memorizzati o leggibili, risultino memorizzati in modo non corretto o siano stati alterati. In presenza di tali situazioni l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato determina induttivamente l'ammontare delle somme giocate sulla base dell'importo forfetario giornaliero definito con decreti del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato[670].

Dalla lettera della norma emerge un particolare dato: la metodologia accertativa è legislativamente vincolata. In buona sostanza, la determinazione della base imponibile in caso di accertamento può avvenire a secondo dei casi solo mediante la lettura diretta dei contatori degli apparecchi o considerando gli importi forfettari giornalieri. Di conseguenza sembra escludersi la possibilità di determinare la base imponibile mediante criteri e metodi diversi. Tale lettura della norma è condivisa dalla stessa Amministrazione finanziaria che parla di metodo diretto e metodo induttivo[671].

I problemi maggiori sorgono con particolare riferimento all'accertamento induttivo. In quest'ultimo caso l'entità del prelievo è stabilita in misura forfettaria. In tal modo, la misurazione dell'obbligazione prescinde dall'eventuale base imponibile con la conseguente scissione tra imposizione e capacità contributiva. È inevitabilmente che ciò comporti il sorgere di dubbi di legittimità costituzionale[672] rispetto all'art. 53 Cost. nella parte in cui il legislatore presume in maniera assoluta che la base imponibile dell'operatore di gioco sia pari ad un particolare valore. È evidente come una tale modalità si scontri con il requisito dell'effettività posto come limite

[670] L'importo è stato prima fissato con D. Dirett. 29 maggio 2006, n. 329/CGV nella misura di euro 280 e a partire dal 6 luglio 2011 aumentato del 100% dall'art. 24, comma 17 del D.L. n. 98/11.

[671] Cfr. circolare n. 2009/21715/Giochi/ADI dell'11 giugno 2009.

[672] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario* op. cit., p.152.

all'imposizione di entità fittizie. Pertanto, si rimanda a quanto già esposto nell'analoga trattazione svolta con riguardo all'imposta sui giochi e le scommesse.

Una soluzione del problema potrebbe arrivarci da una diversa interpretazione della disposizione legislativa consentitaci dalla proposizione di cui al terzo periodo del comma 3 dell'art. 39-*quater* del D.L. n. 269/03. La proposizione riferendosi all'importo calcolato con il metodo induttivo stabilisce che «*il predetto importo forfetario o, se maggiore, l'ammontare effettivo accertato ai fini della determinazione del prelievo erariale unico…*», come a voler ammettere l'ipotesi di un diverso metodo di calcolo della base imponibile in caso di accertamento induttivo. Prevedendo l'esistenza di un importo effettivo oltre a quello forfettario, la norma implicitamente non fa altro che ammettere la possibilità che nell'accertamento induttivo si possa determinare l'imposta anche mediante prove dirette con cui è possibile addivenire ad un risultato più rispondente alla realtà. Tuttavia, l'enunciato normativo ponendo gli esiti (importo forfettario e importo effettivo) tra loro in rapporto di alternatività anziché prendere in considerazione l'importo effettivo, obbliga l'Amministrazione a porre a base dell'accertamento il maggiore tra i due importi. In definitiva, se si ritenesse che l'accertamento induttivo debba avvenire solo considerando gli importi giornalieri forfettizzati ciò rappresenterebbe una presunzione legale assoluta costituzionalmente illegittima[673]. Se invece si ammettesse la possibilità che l'accertamento induttivo possa considerare anche elementi che consentissero una determinazione effettiva della realtà colpita, allora si potrebbe rinvenire una presunzione legale relativa che tuttavia si scontra con l'obbligo legislativo che impone di prendere in considerazione per l'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA (per le cui trattazioni si rimanda a quanto si dirà nei prossimi paragrafi) il maggiore dei due importi.

[673] In verità, come si è avuto modo di esporre in altre parti della trattazione, con riferimento alle presunzioni legali assolute vi è parte della giurisprudenza costituzionale che in alcuni casi ha reputato legittimo l'utilizzo di presunzioni assolute, considerando quali elementi sufficienti a giustificarne l'adozione il fatto che le stesse rispettino le regole di esperienza oltre che il criterio di ragionevolezza (Corte Cost. n. 41/99; Corte Cost. n. 41/9942/80; Corte Cost. n. 107/71).

6.2.3 Riflessi sul sistema tributario in generale della nuova base imponibile accertata ai fini del PREU.

Analogamente a quanto stabilito per l'imposta unica anche per il PREU è stata introdotta una presunzione legale ad opera dell'art. 1, comma 68 della L. n. 220/10, in base alla quale la base imponibile accertata ai fini della determinazione del prelievo erariale unico è posta 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.

Per comprendere la questione è bene precisare, in questa sede, che la disposizione opera su un piano esclusivamente procedurale: la "presunzione legale relativa" ivi contenuta si risolve in una mera rimodulazione dell'onere della prova, funzionale ad un più agevole accertamento da parte dell'Amministrazione nelle fattispecie che il Legislatore, in base ad una valutazione *dell'id quod plerumque accidit*, ha ritenuto sintomatiche della presenza materia imponibile.

Vista la sostanziale similitudine delle ipotesi normative si rinvia a quanto già detto nel corrispondente paragrafo[674].

Qui mi preme evidenziare alcune criticità legate alle peculiarità del PREU rispetto all'imposta unica, che non fanno altro che aggravare le problematicità già rinvenute nell'ambito dell'analisi di quest'ultima.

In *primis*, si richiamano i dubbi precedentemente illustrati rispetto alla norma che impone di porre a base degli accertamenti l'importo maggiore tra

---

[674] Tra le questioni più pregnanti va segnalata come la lettura della norma introdotta dal comma 68 della legge n. 220/2010, non evidenzia in maniera palese la natura (relativa o assoluta) della presunzione *de quo*, consentendo di sottolineare che, quand'anche la medesima sia da ritenere relativa, il dato normativo che considera *tout court* come base imponibile (ai fini II.DD, IVA e IRAP) l'importo determinato forfettariamente con riferimento al PREU genera una doppia presunzione:

- la prima coincidente con la determinazione forfettaria del PREU (*ex* art. 39-quater del D.L. n. 269/2003;
- la seconda, scaturente dalla circostanza che l'importo così quantificato è poi posto presuntivamente a base, ad esempio, delle Imposte dirette ai sensi del citato comma 68 dell'articoli unico della legge n. 220/2010.

Ciò, ad evidenza, basti per ingenerare talune riflessioni in ordine alla possibilità che una siffatta disciplina normativa si possa porre in contrasto con il più volte asserito "divieto" di doppie presunzioni (*praesumptum de praesumpto*).

quello accertato forfettariamente e quello determinato effettivamente. Infatti, le criticità sorte per il PREU divengono maggiormente evidenti quando la norma nel trasporre le risultanze emergenti dall'accertamento, non solo non tiene conto delle caratteristiche proprie delle imposte dirette premurandosi di considerare gli elementi positivi (somme giocate) a scapito di quelli negativi (vincite) – non va dimenticato che le imposte sui redditi rappresentano un' imposta che colpisce una quantità frutto della contrapposizione di due diverse entità: componenti positivi meno componenti negativi -, ma impone di porre a base dell'accertamento il valore forfettario se maggiore di quello effettivo in evidente ed irrimediabile contrasto con i principi costituzionali espressi dagli artt. 3 e 53 Cost. Le stesse conclusioni valgono per l'IRAP.

In secondo luogo, va denunciata la pessima formulazione della presunzione di cui alla L. n. 220/10, che non si inserisce armonicamente e fisiologicamente nell'articolato normativo, in quanto così come costruita sembra riferirsi alle sole somme accertate nell'ambito della metodologia induttiva e ciò per due ordini di motivi:

- la parte iniziale dell'enunciato legislativo sembra riferirsi ai soli risultati provenienti dall'accertamento induttivo;
- nel disporre che la rilevanza delle somme accertate dalla Guardia di Finanza è subordinata al previo accertamento dell'AAMS si richiama esplicitamente i soli importi frutti della forfettizzazione.

Volendo anche in questo caso dare una lettura logica e sistematica della norma[675], si potrebbe sostenere che per gli importi accertati direttamente dalla Guardia di Finanza ovvero tramite contatore estratto dall'apparecchio di gioco, non sia indispensabile attendere l'accertamento dell'AAMS vista la incontestabile forza probatoria degli elementi acquisiti, mentre per quelli

[675] Accettare l'ipotesi del riferimento alle sole somme accertate induttivamente sarebbe prima di tutto illogico, in quanto è palese come sia più razionale porre a base degli accertamenti l'importo riscontrato in seguito all'analisi delle movimentazioni effettive rispetto a quello desunto presuntivamente. Inoltre, non si può dimenticare che la norma nasce parallelamente ad un'analoga disposizione pensata per l'imposta sui giochi e le scommesse, dove prevedendo la trasposizione dei dati accertati tra imposte non si fa distinzione tra quelli accertati induttivamente e quelli desunti analiticamente.

accertati forfettariamente sia necessario l'emanazione del corrispondente atto di accertamento dell'AAMS che consente implicitamente un ulteriore esame del rilievo con la partecipazione del contribuente tramite ad esempio le osservazioni al pvc della Guardia di Finanza[676].

Infine si rileva che gli avvisi relativi agli accertamenti debbono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui sono state giocate, tramite gli apparecchi e congegni, le somme su cui è calcolato il prelievo erariale unico.

6.3 Sanzioni

L'impianto sanzionatorio del PREU è contenuto interamente nei tre commi che costituiscono l'art. 39-quinquies del D.L. n. 269 del 2003. Essi insistono su tre fattispecie sanzionatorie tra loro diverse:

- illeciti relativi agli obblighi di cooperazione di cui all'art. 11, comma 1 del D.Lgs, n. 471/97. La finalità di tale sanzione è quella di supportare l'attività di controllo degli uffici per evitare che il contribuente possa eludere le richieste di chiarimenti e di documentazione avanzate nei suoi confronti;
- illeciti connessi all'evasione del PREU. Essa riguarda le ipotesi di apparecchi illeciti, o utilizzati illecitamente;
- illeciti concernenti le omesse o errate comunicazioni relative al PREU. La rilevanza di tali comunicazioni per la quantificazione del PREU e lo svolgimento dell'attività di liquidazione e di riscossione è essenziale ai fini tributari. La fattispecie contemplata nel 3° comma dell'art. 39-quinques del citato decreto di fatto assorbe quella di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs, n. 471/97.

[676] Tale ipotesi ricostruttiva non mi pare possa essere messa in discussione adducendo il fatto che l'analoga disposizione forgiata per l'imposta sui giochi e le scommesse non contiene l'asserita distinzione per i rilievi constatati dalla Guardia di Finanza. Ciò a mio sommesso parere potrebbe essere spiegato dalle peculiarità proprie dell'accertamento diretto in materia di PREU. Infatti, diversamente dalle imposte sui giochi e le scommesse, nel PREU l'accertamento analitico si basa su prove pressochè ineccepibili ovvero il valore contenuto nel contatore dell'apparecchio da gioco che non rappresenta certamente un'entità soggetta a valutazioni di sorta ma bensì un dato storico fattuale.

In considerazione della natura tributaria delle violazioni alla normativa del PREU si ritiene pacifica l'applicazione dei principi generali di cui al D.Lgs. n. 472/97.

7. Il PREU e le imposte sui redditi

La natura di tributo del PREU ne comporta la rilevanza ai fini dell'art. 99 del TUIR[677]. A tal proposito si richiama, in linea generale, chi ha rilevato[678] come attenta dottrina abbia enucleato il principio in base al quale un tributo non può colpire un altro tributo.

La norma *de quo* stabilisce i criteri per la deducibilità delle imposte assolte dall'impresa e dei contributi versati ad associazioni sindacali e di categoria.

Per quanto di interesse la proposizione normativa stabilisce che le imposte dirette e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione.

Ora, il PREU dalla ricostruzione interpretativa sopra sostenuta il prelievo viene considerato un'imposta che grava sul concessionario. Pertanto, a livello economico la sua contabilizzazione inciderà sul risultato d'esercizio.

Tale incidenza avrà effetti anche ai fini delle imposte sui redditi non potendo collocare il tributo tra quelli espressamente esclusi.

Non per altro, esso non è collocabile né tra le imposte sui redditi né prevede la rivalsa.

[677] TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale,* op. cit., p. 10.
[678] VIOTTO A., *Tributo,* in op. cit., p. 227.

CAPITOLO IV

IL PRELIEVO ERARIALE

(BINGO)

1. Il Bingo e l'anomalo prelievo erariale.

Il gioco denominato "Bingo" è stato istituito con regolamento approvato con decreto del Ministero delle finanze del 31 gennaio 2000, n.29.

Il regolamento ha trovato la propria fonte legislativa nell'articolo 16, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133, che rinviava al Ministero delle finanze l'emanazione di regolamenti, a norma dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n.400, per la disciplina delle scommesse sulle competizioni sportive nonché di ogni altro gioco, concorso pronostico e scommesse.

Lo stesso decreto n.29 del 2000 fissa le modalità e i tempi di gioco, la corresponsione di aggi, diritti e proventi erariali del gioco del Bingo e riserva espressamente l'esercizio del gioco al Ministero delle finanze.

Il regolamento n. 29 del 2000 stabilisce, inoltre, che la gestione del gioco del Bingo deve essere affidata in concessione, in base al risultato delle gare espletate secondo la normativa comunitaria.

Tra le misure originariamente previste (e successivamente modificate) preme evidenziare:

- l'articolo 5 del regolamento che prevedeva un "prelievo erariale", in misura pari al 20% del prezzo di vendita delle cartelle, da versarsi a cura del concessionario all'affidatario del controllo centralizzato che provvedeva al successivo riversamento alla Tesoreria provinciale dello Stato;
- l'importo della somma da distribuire in premi in ogni partita, pari al 58% del prezzo di vendita della totalità delle cartelle vendute, e il compenso all'affidatario del controllo centralizzato, fissato in misura non superiore al 3,80% del prezzo di vendita delle cartelle.

Successivamente con decreto del 16 novembre 2000 è stata approvata la disciplina relativa alle modalità e agli elementi del gioco, alla stampa, alla distribuzione, alla

vendita e all'uso delle cartelle, alle apparecchiature per l'estrazione delle palline, alle caratteristiche e all'uso delle palline, al prezzo di vendita delle cartelle, ai premi e alla loro corresponsione, alle regole di svolgimento delle partite, ai rimborsi, alla tenuta del libro dei verbali delle partite di gioco e ad ogni altra disposizione necessaria al buon andamento del gioco.

Un'ulteriore passaggio fondamentale è avvenuto con il decreto dell'1 aprile 2004, recante il "Regolamento del gioco del Bingo con interconnessione telematica", di talché si è venuta a creare una duplice formula di gioco:

- Bingo da sala;
- Bingo con modalità telematica.

La discriminante tra il Bingo da sala e quello telematico è costituita dalla presenza fisica e contestuale dei giocatori in un'unica sala posta all'interno di locali appositamente attrezzati per l'esercizio del gioco. Quindi, mentre nel Bingo da sala il gioco si svolge tra tutti gli astanti presenti in un unico locale (forse da ciò Bingo da sala), nel Bingo con modalità telematiche abbiamo il coinvolgimento di più soggetti materialmente stabiliti in luoghi geograficamente distanti, per cui riveste un ruolo essenziale il soggetto (AAMS o sala-master) che gestisce il gioco mediante il sistema informatico che consente il collegamento telematico tra le diverse sale interconnesse.

Con l'intento di rilanciare un gioco in evidenti difficoltà, il legislatore del 2009 decide di abbassare il prelievo erariale sul Bingo ed aumentare la percentuale delle somme da riversare ai vincitori. Quindi, con decreto direttoriale 8 ottobre 2009 (prot. 2009/38392/giochi/BNG), sono state emanate le disposizioni in applicazione della normativa contenuta nell'art. 21, comma 10, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, concernenti le modifiche al regolamento di gioco del Bingo approvato con decreto direttoriale 16 novembre 2000 e successive modificazioni ed integrazioni, nonché il pagamento differito del prelievo erariale e del compenso al controllore centralizzato del gioco.

In primo luogo il provvedimento disponeva, in via sperimentale e fino al 31 dicembre 2010, che il prelievo erariale ed il compenso per il controllore centralizzato del gioco, di cui agli art. 5 e 7 del D.M. 31 gennaio 2000, n. 29, fossero fissati nella misura rispettivamente dell'11% e dell'1% del prezzo di vendita delle cartelle e che

il montepremi di cui all'art. 6 del D.M. 31 gennaio 2000, n. 29, fosse stabilito in almeno il 70% del prezzo di vendita della totalità delle cartelle vendute in ciascuna partita.

Il decreto 8 ottobre 2009, sempre in via sperimentale e fino al 31 dicembre 2010, prevedeva altresì la possibilità per il concessionario di versare il prelievo erariale e il compenso per il controllore centralizzato del gioco sulle cartelle-Bingo in maniera differita fino a sessanta giorni dal ritiro delle stesse e comunque entro il 15 dicembre di ciascun anno per il periodo relativo all'ultimo bimestre. Tale disposizione non si applicava nei trecentosessantacinque giorni antecedenti la scadenza della convenzione di concessione.

La dilazione del pagamento del prelievo erariale e del compenso per il controllore centralizzato ha, quindi, inizialmente carattere temporaneo fino al 31.12.2010, nonché facoltativo in quanto i concessionari potevano anche scegliere di effettuare il versamento "anticipatamente all'atto del ritiro delle cartelle" come previsto dall'art. 5 del citato D.M. n. 29/2000.

Successivamente, tali misure sono state prorogate oltre il 31.12.2010.

Infine, con decreto legge del 2 marzo 2012 n. 16 è stato disposto che a decorrere dal 1º 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, fossero 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[679] di cui al decreto del Direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato 24 maggio 2011[680].

Quindi, inizialmente il decreto del Ministro delle finanze 31 gennaio 2000, n. 29, determinava l'ammontare del prelievo erariale sul gioco del Bingo nella misura del

[679] Al fine di ampliare l'offerta del gioco lecito con l'articolo 24, comma 33, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 è stato istituito il gioco del Bingo a distanza, con un aliquota di imposta stabilita in misura pari al 10% delle somme giocate.

[680] Per Bingo a distanza deve intendersi il gioco del Bingo, di cui al decreto ministeriale 31 gennaio 2000, n. 29, effettuato con partecipazione a distanza mediante internet, televisione interattiva e telefonia fissa e mobile.

20% delle somme giocate. Successivamente, al fine di rilanciare il gioco attraverso un aumento della quota destinata al montepremi, il D.L. n. 39 del 2009, art. 12, lett. p-bis), disponeva, in via sperimentale, una riduzione della quota destinata al prelievo erariale all'11% della raccolta. Da ultimo, l'articolo 10, comma 9-septies, del D.L. n. 16 del 2012 ha posto a regime tale variazione.

2. La natura giuridica del prelievo erariale. Nascita di un'entrata erariale divenuta silenziosamente un'imposta. Incostituzionalità originaria e costituzionalità in corsa.

La natura giuridica del prelievo erariale così come tutte le entrate legate ai giochi pubblici soffre del perenne contrasto tra chi vede nelle entrate proprie dei monopoli fiscali una entrata di natura privatistica e chi un'entrata tributaria.

Detto ciò è innegabile che al fine di individuare la natura giuridica del prelievo in argomento è imprescindibile esaminare l'entrata erariale onde rilevarne i caratteri propri ed addivenire per quanto possibile ad una giusta qualificazione.

Purtroppo, non è possibile rinvenire nell'ordinamento tributario una definizione di tributo, per cui ai fini di quanto mi prefiggo è indispensabile richiamare quanto già detto nell'ambito dell'imposta sui giochi e le scommesse ovvero che gli elementi essenziali che caratterizzano l'imposta sono:

- la **coattività**[681] e conseguente irrilevanza della volontà della parte obbligata;
- la **funzione di riparto** della spesa pubblica[682];
- la **definitività della prestazione**;
- **carattere pubblicistico**.

Pertanto, analizzando la disciplina complessiva del prelievo erariale e ponendo in luce gli aspetti salienti nonché gli elementi che la connotano emerge che:

- il prelievo è stato istituito e disciplinato autoritativamente con decreto n. 29/00, in attuazione delle generiche norme di cui all'articolo 16, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n.133. Successivamente, con l'art. 21, comma 10, del D.L. n.78/09

[681] *Ex multis* MICCINESI F., *Imposta,* in *Diz. di dir. pubbl.*, Milano, 2006, p. 2945.
[682] FALSITTA G., *Manuale,* op. cit. p. 25.

di fatto si è proceduto a "rivestire" la norma di natura regolamentare, mediante l'esplicito riferimento al prelievo erariale. In tale contesto, il legislatore nel disporre una diversa ripartizione delle somme raccolte nell'ambito del gioco del Bingo ha dato una "veste" legislativa all'entrata e di conseguenza ha rimarcato l'aspetto coattivo della fonte e il carattere autoritativo della relativa disciplina (dovuto senza che la volontà del privato vi concorra). In buona sostanza, la coattività pervade tanto la fonte, quanto la disciplina del rapporto tributario[683];

- alla determinazione concreta del *quantum* è estraneo qualsiasi elemento di costo che possa direttamente o indirettamente far pensare che il prelievo erariale sia legata ad una qualsiasi prestazione. Come si avrà modo di vedere la quota di prelievo assume entità tanto elevate da non avere rispondenza con alcun costo del servizio;
- il prelievo erariale è destinato ad affluire indistintamente nelle casse erariali ovvero a partecipare alle pubbliche spese[684];
- la disciplina concreta dell'obbligazione pecuniaria è contenuta all'interno di norme regolamentari e nell'atto concessorio e/o convenzione che accede all'atto di concessione Al riguardo, trattandosi nel caso di specie di una concessione di pubblico servizio con la quale l'Amministrazione trasferisce al concessionario l'intero complesso dei pubblici poteri ad essa riservati nella materia oggetto del rapporto concessorio, allo scopo di realizzare l'interesse pubblico di reperimento di risorse finanziarie di pertinenza dell'ente di diritto pubblico sopra menzionato, appare chiara la natura pubblicistica del rapporto in esame;
- la prestazione, a titolo definitivo, è commisurata ad un determinato indice di riparto espressivo di capacità contributiva: l'arricchimento dei vincitori[685] (per

[683] VIOTTO A., *Tributo*, in op. cit., p. 240, evidenzia la centralità del requisito della coattività rispetto soprattutto alla fonte in ragione del fatto che il tributo è espressione della sovranità dello Stato.

[684] Per FEDELE A., *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, p. 97, la partecipazione alle spese pubbliche rappresenta una nozione significativa intorno alla quale ricostruire il concetto di tributo..

[685] Il prelievo erariale sembra sussumibile con quanto osservato da GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, op. cit., p. 8, per cui nel suo nucleo essenziale il tributo consiste in un obbligazione pecuniaria (quel è il prelievo erariale) che trova origine in un fatto suscettibile di valutazione economica (arricchimento dei vincitori) e che a questo non solo coattivamente inerisce, ma è anche commisurato (quota parte delle somme giocate da ripartire tra i vincitori). La natura di imposta del prelievo erariale risponde anche alla definizione data da MAFFEZZONI F., *Imposta*, in *Enc. dir.*, vol. XX, Milano, 1970, p. 455, per cui essa è una prestazione coattiva stabilita dalla legge a favore di un ente

quanto riguarda l'esatta individuazione della capacità contributiva si rimanda al successivo paragrafo). Ciò pone in risalto l'attitudine del prelievo a concorrere alle spese pubbliche[686];

- per espresso rinvio normativo[687], le regole sull'adempimento dell'obbligazione pecuniaria attinente il Bingo telematico ed il Bingo a distanza sono contenute nell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 8 marzo 2002, n. 66, ovvero in un provvedimento che regola gli aspetti dinamici dell'imposta sui giochi e le scommesse;
- l'assenza di qualsiasi profilo di commutatività che legittimi, sul piano della *ratio legis*, la prestazione[688];
- è assente qualsiasi espresso riferimento a qualsivoglia forma di entrata riconducibile ai "canoni concessori". In pratica, non mi risulta che, almeno nominativamente, la disciplina indichi il prelievo come canone.

A ciò si aggiunga una particolare circostanza: il legislatore del 2011 nell'istituire il gioco del Bingo a distanza, implicitamente considera il prelievo erariale un'imposta[689]; coerentemente a ciò, il decreto del 24 maggio 2011 stabilisce che il concessionario effettua il versamento degli importi dovuti a titolo di prelievo erariale nei termini e con le modalità di cui all'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 8 marzo 2002, n. 66.

A ciò portano implicitamente anche le osservazioni dell'Amministrazione finanziaria che con la circolare dell'11 febbraio 2002, n. 16 asserisce che *l'esercizio del gioco del Bingo, riservato allo Stato e affidato al controllo centralizzato dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, è soggetto ad un autonomo*

---

pubblico ed a carico di un soggetto per effetto del verificarsi di un presupposto di fatto consistente in un reddito, un patrimonio o in un'entrata, in conformità a principi distributivi costituzionalmente legittimi.

686 FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit, p. 54; D'AMATI N., *Imposta*, in op. cit., p. 505, sottolinea una caratteristica fondamentale dell'imposta: la destinazione dell'entrata stessa al funzionamento degli apparati pubblici ed all'attuazione dei fini sociali.

687 Decreto direttoriale 1 aprile 2004.

688 Caratteristica posta in luce da MICCINESI F., *Imposta*, in op. cit., p. 2945.

689 L'originaria formulazione dell'art. 24, comma 33, del D.L. n. 98/11 recitava: «*è 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*». Successivamente, l'art. 10 del decreto legge del 2 marzo 2012 n. 16, ha eliminato i termini imposta.

prelievo erariale, la cui base è costituita dal prezzo di vendita della cartella. Di conseguenza ella *esclude l'assoggettabilità dei medesimi proventi del gioco all'imposta sugli intrattenimenti di cui al DPR 26 ottobre 1972, n.640.* In pratica, l'Agenzia delle Entrate dopo aver preso atto dell'assoggettabilità dell'imposta sugli intrattenimenti al gioco del Bingo, ne esclude l'applicabilità in virtù dell'esistenza del prelievo erariale. Ciò è vero purché sia implicita la premessa che il prelievo abbia natura di imposta che succede al precedente tributo così come è avvenuto per il PREU.

Tralasciando momentaneamente le problematiche insite in tale assunto, si ritiene possibile estendere al Bingo le considerazioni svolte dalla Corte costituzionale[690] sulla natura di tributo del PREU.

Infine, non può passare in secondo piano come nella prassi applicativa il prelievo erariale sul Bingo viene spesso affiancato al PREU, come a dire che trattasi della stessa imposta[691]. Ciò pur non rispondendo alla realtà comunque mette in luce come il prelievo sia nella pratica considerato un'imposta almeno da alcuni. A parte ciò il prelievo non può essere assimilato al PREU sia per le differenti norme istitutive che per la distinta disciplina positiva che regolamenta le due entrate, il cui unico punto di contatto è costituito dalla parziale identica denominazione, "prelievo erariale" da una parte e "prelievo erariale unico" dall'altra[692] e dal ruolo sostitutivo rispetto all'imposta sugli intrattenimenti..

Alla luce di quanto sopra esposto si ritiene che il prelievo erariale vada collocato nel novero delle imposta ed in specie delle imposte sugli arricchimenti.

Ciò fa sorgere un primo problema: l'istituzione dell'imposta avviene mediante il D.M. 31 gennaio 2000, n. 29, ovvero con un provvedimento normativo di natura regolamentare. È evidente come ciò violi palesemente il principio della riserva di

---

690 Corte Cost. n. 334/06.

691 Nel AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie – IVA e imposta sui trasferimenti, (*a cura di MOSCHETTI F.), Padova, 2011, p. 164.

692 Lo stesso "legislatore" è conscio di tale differenza osservandola nell'esaminare la "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*", nella parte in cui riferendosi alla norma sui i prelievi erariali sui giochi si esprime nel seguente modo: «*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, mentre per gli apparecchi da gioco esiste il prelievo erariale unico (PREU)*».

legge[693]. Infatti, ancorché il decreto ministeriale venga emesso in attuazione della delega di cui alla L. n. 133/99, quest'ultima non contiene né la diretta disciplina degli elementi individuanti il tributo (soggetti e presupposto)[694], né i criteri e i limiti atti ad indirizzare le scelte regolamentari ed a consentire il controllo di legittimità in sede giurisprudenziale[695] in ordine alla disciplina dell'imponibile e delle aliquote.

L'incostituzionalità del prelievo erariale permane quantomeno fino al 2009 quando con l'art. 21, comma 10, del D.L. n.78/09 di fatto si è proceduto a "rivestire" la norma di natura regolamentare mediante l'esplicito riferimento legislativo al prelievo erariale. In buona sostanza, è solo con il predetto decreto legge che il prelievo erariale viene espressamente richiamato in un atto avente forza di legge e quindi idoneo a istituire una prestazione patrimoniale imposta senza essere in contrasto con il principio di legalità tributaria di cui all'art. 23 Cost..

L'utilizzo della decretazione d'urgenza fa sorgere un ulteriore dubbio: sono rinvenibili i requisiti propri della decretazione d'urgenza? A me pare proprio di no.

Anche in questo caso, forse ancor peggio che nel PREU, il legislatore, in spregio di ogni minimo principio costituzionale, procede con un decreto legge ad "istituire" (o meglio "legalizzare" nel senso di rimettere ad una fonte avente forza di legge) una prestazione patrimoniale avente natura di imposta[696].

Un ultima considerazione va tratta dall'assunto della Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia giustamente si premura di escludere il gioco del Bingo dal novero delle fattispecie imponibili soggette all'imposta sugli intrattenimenti. Ciò conferma, prima di tutto, che in assenza delle specifiche norme si ritiene pacificamente applicabile l'imposta sugli intrattenimenti. Nell'argomentare l'esclusione, l'Amministrazione finanziaria la giustifica con la semplice constatazione del fatto che per l'esercizio del gioco è previsto un autonomo prelievo, come a dire che in virtù del principio di specialità le norme sul prelievo erariale derogano a quelle

[693] Per tutti FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, op. cit., p. 49.

[694] FEDELE A., *La riserva di legge*, in op. cit., p. 177.

[695] FEDELE A., *La riserva di legge*, in op. cit., p. 179.

[696] In merito alle problematiche che sorgono con riferimento alla decretazione d'urgenza si rinvia a quanto già esposto con riferimento al PREU. Valga in questo caso evidenziare che il decreto legge che "riveste" la norma regolamentare è stato emesso con motivazioni sicuramente non attinenti il tributo se non l'intenzione di stabilizzare l'entità dell'aliquota.

sull'imposta sugli intrattenimenti. Tuttavia, non si può non rilevare che inizialmente il prelievo era stato istituito da un atto di normazione secondaria che evidentemente non poteva derogare a norme di rango legislativo. Pertanto, almeno fino al 2009 si ritiene che per l'esercizio del gioco del Bingo andasse applicata l'imposta sugli intrattenimenti.

3. La capacità contributiva colpita dal prelievo erariale.

La natura di imposta del prelievo erariale fa sorgere l'insopprimibile esigenza di individuare la capacità contributiva colpita dal tributo.

L'indagine conoscitiva non può prescindere dall'accertamento della struttura contrattuale sottesa al gioco del Bingo.

A tal proposito, si ritiene che il gioco del Bingo possa essere assimilato ad un contratto plurilaterale. Rinviando a quanto ampiamente esposto nell'ambito della trattazione della disciplina civilistica preme qui rilevare che:

- il contratto di gioco si considera stipulato fra la pluralità dei giocatori acquistando le relative cartelle[697];
- la posta versata dai partecipanti concorre alla formazione del montepremi che sarà successivamente ripartito tra i vincitori a titolo di premio. La consistenza ultima sarà influenzata dal numero dei vincitori e dall'importo delle poste. Le somme versate non saranno fra loro in rapporto di corrispettività e ciascuno adempierà la propria obbligazione solamente versando la posta[698];
- tali tipi di contratto vengono stipulati con l'intermediazione di un terzo soggetto organizzatore o gestore. Qui l'organizzatore non diviene parte del contratto di gioco e scommessa ma assume la veste di intermediario promotore della

[697] Ai sensi dell'art. 5 del decreto del 16 novembre 2000, con la consegna delle cartelle i giocatori acquisiscono il diritto di giocare la relativa partita e, se vincitori, di ricevere il pagamento dei premi. La cartella costituisce l'unico titolo valido per reclamare il premio

[698] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p. 345 e 346, rileva come la caratteristica peculiare del contratto plurilaterale sia da ravvisare nel fatto che mentre nei contratti sinallagmatici vi è uno scambio di prestazione e controprestazione, in quello plurilaterale l'adempimento delle prestazione dei giocatori costituisce un mezzo per raggiungere, attraverso la costituzione del fondo comune, l'ulteriore fine comune del pagamento del vincitore. Anche BUTTARO L., *Contratto di giuoco* op. cit., p. 6, ritiene che nei contratti plurilaterali ognuno trova la controprestazione di ciò che ha versato non nella prestazione degli altri partecipanti ma in ciò che otterrà quando lo scopo contrattuale sarà raggiunto.

scommessa a cui è demandato il compito di organizzare ed esercitare, per conto dello Stato, il gioco. In questo caso, l'organizzatore (o ente gestore) oltre agli ordinari compiti connessi all'organizzazione e gestione del gioco dovrà provvedere a calcolare l'entità del montepremi ed a ripartire lo stesso fra i vincitori;

- il fatto che il gestore non sia parte del contratto di gioco fa sì che le somme ad esso versate dai partecipanti non vengono acquisite al proprio patrimonio essendo esse dirette alla formazione del montepremi[699], per cui esso non si assume il rischio del gioco rivestendo di converso il ruolo di intermediario;
- coerentemente ad un'imposta sulle vincite il prelievo è commisurato, appunto, alle "vincite". Infatti, le somme versate per l'acquisto delle cartelle confluiscono in un fondo che dovrebbe essere ripartito tra i diversi vincitori. Di converso, le somme così costituite prima di essere ripartite vengono decurtate, tra l'altro, dell'ammontare corrispondente al prelievo erariale.

Una volta sposata la tesi dell'assimilazione del gioco del Bingo ai contratti plurilaterali, è possibile estendere a questi le considerazioni svolte nell'ambito dell'imposta sui giochi e le scommesse in ordine alle scommesse a totalizzatore.

In questo caso, il legislatore nel disciplinare e regolamentare lo svolgimento del gioco si premura di determinare l'entità e la destinazione delle somme destinate al gioco: i singoli partecipanti con l'acquisto delle cartelle versano una posta che confluisce in un fondo comune che viene normativamente suddiviso tra i vari attori (Stato, gestore, giocatori, enti terzi).

Orbene, si vede subito come, similmente alle scommesse al totalizzatore, qui non è rinvenibile una potenzialità economica e produttiva espressa dal gestore del gioco - il quale percepisce una quota normativamente predeterminata a titolo di corrispettivo dell'attività espletata sulla quale non influisce alcuna autonoma autodeterminazione negoziale -, ma bensì emerge l'arricchimento dei vincitori. Infatti, si ribadisce che le poste versate dai partecipanti al gioco confluiscono in un fondo comune distinto

[699] In tal senso BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in op. cit., p. 50, per il quale l'ente organizzatore non può disporre in alcun caso del fondo premi, il quale è proprietà comune di tutti i giocatori e deve, sempre e solo, essere assegnato ai vincitori.

patrimonialmente dalle attività di proprietà del gestore[700], che all'esito delle operazioni sarà ripartito tra tutti i vincitori (secondo ed in base ai criteri di gioco), al netto delle somme prelevate a diverso titolo (corrispettivo, contributo, imposte).

Quindi, in questo caso la giustificazione economica del prelievo deve rinvenirsi nell'arricchimento dei vincitori.

Ciò esclude a priori ogni qualsiasi dubbio circa la legittimità costituzionale dell'imposizione rispetto al principio desumibile dall'art. 53 Cost..

4. L'ennesimo sforzo interpretativo per individuare la fattispecie tributaria di un particolare forma di gioco: il Bingo.

In precedenza si è avuto modo di anticipare come la normazione primaria non colma la lacuna presente nel provvedimento introduttivo del tributo in ordine all'individuazione del presupposto di fatto e dei soggetti passivi. Tralasciando i conseguenti dubbi di costituzionalità rispetto all'art. 23 Cost., vengono di seguito riportati gli sforzi interpretativi volti a colmare tale lacuna. Chiaramente, essi non potranno prescindere dal dato normativo.

4.1 Il presupposto di fatto.

L'individuazione del presupposto di fatto del tributo è reso difficoltoso oltreché dal mancato utilizzo degli usuali termini di diritto tributario (presupposto, fattispecie impositiva, situazione base ecc.), dalla formulazione propria dell'enunciato normativo che non mi pare agevoli il compito dell'interprete. Per una proficua indagine è indispensabile allora allargare il raggio d'azione svolgendo una serie di considerazioni di ordine sistematico e finalistico che ben si attaglino all'imposizione del fenomeno ludico visto nel suo complesso.

Nonostante la laconicità delle norme è indispensabile partire dal dato letterale. A tal riguardo:

[700] La normativa e le concessioni predeterminano il compenso del concessionario, ed in particolare l'art. 8 del decreto ministeriale 31 gennaio 2000, n. 29, per l'esercizio delle attività relative alla gestione del Bingo riconosce allo stesso concessionario un compenso pari all'incasso lordo, dedotti il prelievo erariale sulle cartelle, la somma da distribuire in premi e la quota spettante all'affidatario del controllo centralizzato del gioco

- l’art. 16 della L. n. 133/99 dispone che «*con riferimento a tali nuove scommesse nonché ad ogni altro tipo di gioco, concorso pronostici e scommesse, il Ministro delle finanze emana regolamenti a norma dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, per disciplinare le modalità e i tempi di gioco, la corresponsione di aggi, diritti e proventi dovuti a qualsiasi titolo, ivi compresi quelli da destinare agli organizzatori delle competizioni…*»;
- in attuazione dell’art. 16 della L. n. 133/99 l’art. 5 del decreto n. 29/00 recita: «*il prelievo erariale è fissato in misura del 20 per cento del prezzo di vendita delle cartelle e viene versato dal concessionario all’affidatario del controllo centralizzato del gioco, insieme al compenso ad esso spettante …*»;
- l’art. 12 del D.L. n. 39/09 prevede che «*nell’ambito del gioco del Bingo, istituito dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 gennaio 2000, n. 29, le somme giocate vengano destinate per almeno il 70 per cento a monte premi, per l'11 per cento a prelievo erariale…*»;
- con l’art. 24, comma 33, del D.L. n. 98/11 «*è istituito il gioco del Bingo a distanza, 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…*».

Ora, le sopracitate proposizioni normative vanno inteso nel senso letterale secondo cui con riferimento al gioco del Bingo (*rectius* all’esercizio del gioco del Bingo) è prevista l’applicazione di un prelievo commisurato alle somme giocate. Visto che il gioco del Bingo è strutturalmente assimilato ad un contratto plurilaterale che si stipula fra i soli partecipanti mediante una serie di operazioni e di attività di cui si fa carico il gestore/concessionario, appare logico che il riferimento al gioco del Bingo vada inteso più correttamente all’organizzazione ed all’esercizio dello stesso. È impossibile circoscrivere il gioco in una sola operazione od attività.

La tesi proposta è avvalorata da alcune considerazione di ordine sistematico. L’esame fino ad ora svolto delle norme impositive sui giochi (imposta sui giochi e le scommesse, PREU) ha permesso di rilevare un dato costante: il presupposto di

fatto delle imposte applicabili al fenomeno ludico viene costantemente ravvisato nell'esercizio del gioco. Probabilmente le ragioni vanno colte nella struttura stessa del fenomeno che si intende colpire. Il legislatore nel tassare la materia dei giochi intende colpire quei fenomeni ludici che coinvolgono una massa indistinta di persone, potenzialmente vasta escludendo le c.d. scommesse semplici ovvero giochi che interessano due o poco più soggetti e che si conclude in un ambito "privato" e "familiare". Ciò stante, l'esercizio del gioco risponde logicamente e coerentemente alle esigenze di una imposta così strutturata. Ciò è ancor più vero nel caso dei giochi strutturati come contratti plurilaterali in cui, anziché tassare il singolo giocatore-vincitore, viene colpito il gestore che si comporta similmente ad un sostituto d'imposta. In tal caso, indicare l'esercizio del gioco come presupposto è coerente con la struttura contrattuale del gioco.

Quest'ultima interviene nel nostro caso a conforto della ricostruzione interpretativa. Infatti, essendo il gioco del Bingo un negozio giuridico che si conclude tra i giocatori è impensabile ravvisare la situazione base nella semplice "giocata" ovvero più correttamente nell'acquisto della cartella, in quanto il contratto stipulato tra il giocatore ed il concessionario non costituisce un contratto di gioco. Da ciò si evince come sia coerente e logico individuare il presupposto nell'esercizio del gioco del Bingo.

Anche le stesse norme che stabiliscono la soggettività passiva del concessionario indirettamente confermato l'ipotesi ricostruttiva.

Alla luce di quanto sopra esposto si ritiene che il presupposto di fatto vada individuato nell'esercizio del gioco del Bingo.

Un ultima considerazione merita il particolare meccanismo di imposizione provvisoria disciplinato dall'art. 5 del D.M. 31 gennaio 2000, n. 29, in cui il verificarsi del presupposto è sempre successivo al prelievo tributario. In tal caso il fenomeno impositivo si attua per il verificarsi di un evento (l'acquisto delle cartelle) assolutamente inidoneo a manifestare una capacità contributiva o comunque diverso dall'indice di riparto individuato dal legislatore per giustificare il prelievo. Quest'ultimo si identifica, appunto con l'esercizio del gioco ovvero

con quella situazione che giustifica l'imposizione[701]. L'anticipazione dell'imposta rispetto al verificarsi del presupposto dell'imposta è uno di quei punti controversi a cui la dottrina ha dato diverse risposte[702].

4.2 La strana figura del debitore d'imposta nel prelievo erariale.

I titolari dell'obbligazione tributaria sono normativamente identificati nei concessionari[703].

Quest'ultimi, pero, non sono titolari della capacità contributiva colpita dall'imposta. Pertanto, pare opportuno approfondire il ruolo che gli stessi rivestono all'interno del gioco onde giustificare la propria situazione soggettiva passiva.

Innanzitutto va detto che il Bingo si svolge con diverse modalità. Il gioco tradizionale avviene nella classica forma del "Bingo da sala" in cui la partecipazione coinvolge unicamente i soggetti presente contestualmente nello stesso luogo. In tal caso, il concessionario si occupa di tutte le fasi del gioco, dalla vendita delle cartelle alla ripartizione delle giocate al versamento del prelievo.

In altre parti si è avuto modo di constatare che accanto al classico gioco del "Bingo da sala" si affiancano ulteriori modalità di gioco quali il "Bingo telematico".

Il Bingo con modalità telematica si suddivide a sua volta nelle seguenti tipologie da gioco:

---

[701] Per FEDELE A., *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale,* in op. cit., p. 973, il problema della definizione del presupposto è quello dell'identificazione dell'evento o della situazione di fatto che determinano la definitiva acquisizione del prelievo tributario nell'ente impositore e che quindi devono altresì costituire manifestazione di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 comma primo Cost.

[702] Per FEDELE A., *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale,* op. cit., p. 976, in questo caso il presupposto si caratterizzerebbe non quale fonte di una obbligazione in senso tecnico, ma quale evento generatore di un ben diverso effetto, che consisterebbe nella giuridica impossibilità di un rimborso del tributo e quindi nella definitiva acquisizione delle somme già percette all'ente impositore. Nella concezione dell'Autore non è dalla natura dell'effetto che può trarsi il criterio di identificazione del presupposto, ma dalla funzione che, tenuto conto dei suoi effetti, un determinato evento assume in ordine alla partecipazione del contribuente alle spese pubbliche. Di contro per FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 285, l'esborso che precede l'avverarsi del presupposto rappresenta un acconto, anticipazione, credito a favore del contribuente da far valere ai fini del soddisfacimento della futura obbligazione definitiva.

[703] In tal senso l'art. 5 del D.M. n. 29/00 e l'art. 12 del D.L. n. 39/09.

- **Bingo nazionale** con partita gestita da AAMS, alla quale partecipano simultaneamente tutte le sale Bingo;
- **Bingo intersala**, con partita gestita da una sala denominata sala-master alla quale si collegano altre sale. La sala-master, oltre a partecipare alle partite con tipologia Bingo intersala, organizza e gestisce partite e presta la garanzia per il pagamento dei premi. Esso si suddivide a sua volta in: **Bingo simultaneo intersala** e **Bingo accumulato intersala**
- **Bingo elettronico**, caratterizzato da una partita gestita da AAMS, alla quale le sale partecipano simultaneamente su base volontaria. In questa tipologia i partecipanti al gioco utilizzano postazioni di gioco munite di terminali elettronici.

Nel Bingo con modalità telematica il ruolo fondamentale è assunto: dall'AAMS per le tipologie di Bingo nazionale e elettronico; dalla sala-master per la tipologia di Bingo intersala.

Nel Bingo nazionale AAMS si occupa:

- di trasmettere le cartelle elettroniche a ciascuna sala che provvede a renderle disponibili ai partecipanti al gioco in formato cartaceo di colore bianco[704];
- di comunicare a tutte le sale il numero delle cartelle vendute e dell'ammontare dei premi la cui somma complessiva non può essere inferiore al 58% dell'importo ricavato dalla complessiva vendita delle cartelle;
- di effettuare le operazioni di estrazione e trasmettere simultaneamente alle sale ogni numero estratto;
- di verificare, convalidare e comunicare le vincite segnalate da ciascuna sala collegata;
- dell'estrazione dei numeri tramite apposite apparecchiature;
- per l'assegnazione del premio "Bingo di sala", di inviare a tutte le sale i rimanenti numeri estratti, consentendo a ciascuna sala di proseguire la partita;

[704] Con le cartelle i giocatori acquisiscono il diritto di giocare la relativa partita e, se vincitori, di ricevere il pagamento dei premi. La cartella costituisce l'unico titolo valido per reclamare il premio (Art. 5 del decreto 16 novembre 2000).

- di effettuare i pagamenti delle vincite superiori ad euro 5.000,00;
- sulla base dei dati delle partite effettuate in ciascun mese di comunicare l'importo dovuto a titolo di prelievo erariale, compenso dovuto per il controllore centralizzato del gioco e montepremi, al netto delle vincite pagate in sala.

Invece, i compiti fondamentali delle sale sono:

- effettuare le operazioni di vendita delle cartelle trasmesse elettronicamente dall' AAMS e comunicarne i dati;
- annullare le cartelle stampate, ma non vendute;
- vigilare sul corretto svolgimento del gioco;
- effettuare i pagamenti delle vincite inferiore ad euro 5.000,00[705];
- versare, nei termini e con le modalità di cui all'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 8 marzo 2002, n. 66, l'importo comunicato da AAMS.

Il Bingo elettronico è sostanzialmente strutturato come il Bingo nazionale con l'eccezione di permettere la partecipazione al gioco mediante appostiti terminali telematicamente collegati. Ciò consente di svolgere le operazioni elettronicamente.

Nel Bingo intersala AAMS si occupa:

- di trasmettere le cartelle elettroniche alla sala-master;
- qualora non lo faccia la sala-master, dell'estrazione con modalità informatica inviando alla sala-master la sequenza dei novanta numeri estratti. Ogni numero è comunicato dalla sala-master simultaneamente a ciascuna sala e da questa comunicato ai partecipanti al gioco;
- di convalidare le vincite comunicategli dalla sala-master;

Mentre, la sala-master deve:

- richiedere ad AAMS l'autorizzazione ad esercitare la funzione di sala-master corredata dal proprio progetto di circuito intersala, dalla dichiarazione

[705] Le vincite non riscosse affluiscono in un apposito fondo da distribuire tra determinati giocatori.

dell'importo proposto a garanzia del pagamento dei premi, dalle dichiarazioni di adesione delle sale al proprio circuito, nonché dall'atto sottoscritto con le sale che partecipano al circuito;

- mantenere il costante collegamento telematico con l'AAMS e le sale;
- trasmettere le cartelle elettroniche a sua volta ricevute dall'AAMS alle singole sale che provvedono a renderle disponibili ai partecipanti al gioco in formato cartaceo;
- di comunicare a tutte le sale il numero delle cartelle vendute e l'ammontare dei premi la cui somma complessiva non può essere inferiore al 58% dell'importo ricavato dalla complessiva vendita delle cartelle;
- se intende svolgere l'estrazione, indicare la sala in cui avverranno le operazioni di estrazione. Ogni numero estratto viene comunicato in tempo reale all'AAMS prima di estrarre il numero successivo. Nel caso l'estrazione venga effettuata da AAMS, la sala-master comunica simultaneamente a ciascuna sala i numeri a sua volta indicatigli da AAMS;
- di verificare e comunicare ad AAMS le vincite segnalate da ciascuna sala collegata;
- dell'estrazione dei numeri tramite apposite apparecchiature;
- di effettuare i pagamenti delle vincite superiori ad euro 3.000,00.

Anche per il gioco del "Bingo a distanza" sono enucleabili situazioni simili al Bingo da sala o al Bingo telematico caratterizzate rispettivamente dalla gestione di un concessionario o di più concessionari coinvolti nel gioco.

La breve disamina dei compiti affidati ai vari partecipanti al gioco rende alquanto difficile inquadrare e circoscrivere la soggettività del concessionario.

Infatti, se per il Bingo da sala è possibile estrapolare una particolare figura soggettiva simile a quella enucleata nell'imposta unica per le scommesse a totalizzatore (al quale si rinvia), per le restanti forme di gioco caratterizzate dal coinvolgimento di più soggetti nella gestione del gioco il compito si complica. In questi ultimi casi la particolare tecnica impositiva crea una particolare figura

soggettiva che si differenzia dalle classiche figure enucleate dalla dottrina ed i cui tratti comuni possono essere rinvenuti:

- da una gestione plurima del gioco in cui ognuno svolge un compito fondamentale;
- nella riconducibilità della capacità colpita a soggetti terzi rispetto ai gestori/concessionari;
- nella estraneità all'alea proprio del gioco che si conclude tra i partecipanti a mo' di contratto plurilaterale[706].

La peculiarità del meccanismo impositivo stà nell'addossare ai singoli concessionari l'obbligo di corrispondere una quota parte dell'imposta dovuta in ordine ad ogni singola partita. È con riferimento a quest'ultima che si concretizza completamente l'effetto impositivo. Infatti, trattandosi di un'imposta che colpisce il gioco del Bingo è inevitabile che il tributo sia dovuto quantomeno con riferimento ad ogni singola partita.

Ora, l'adempimento di una quota parte di un tributo rappresenta una novità nel panorama tributario che non può che contraddistinguerlo nei suoi elementi fondamentali.

Per quanto sopra detto, da un lato si richiamano le considerazioni svolte nell'ambito dell'imposta unica riferita alle scommesse a totalizzatore, dall'altra si evidenziano le particolarità della figura (debitrice di una quota parte del tributo dovuto) giustificate precipuamente da evidenti ragioni di semplificazione fiscale.

[706] Nonostante il concessionario sia estraneo all'alea insita nella scommessa è previsto che egli si assuma, comunque, l'onere delle eventuali perdite dipendenti dalla gestione del gioco e da ogni genere di contestazione ad esso relativa, sollevando AAMS da ogni responsabilità per fatti imputabili al concessionario stesso.

4.3 La determinazione dell'imposta.

Come nella maggior parte dell'imposizione sui giochi il prelievo erariale non comporta particolari difficoltà in ordine alla quantificazione del presupposto economico.

Il modello impositivo è strutturato in guisa da consentire la tassazione secondo il sistema della raccolta. Nei fatti la determinazione dell'imposta avviene mediante la predeterminazione della ripartizione della raccolta.

Ai sensi dell'art. 10, comma 9-septies, del D.L. n. 16/12 a decorrere dal 1º 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.

5. La disciplina applicativa del prelievo erariale.

In considerazione delle peculiari modalità di gioco, un compito insostituibile nella liquidazione dell'imposta è svolto dall'AAMS. Infatti, soprattutto con riferimento alle forme del Bingo telematico, esso è il soggetto che è materialmente in grado di determinare l'imposta complessivamente dovuta. Ma veniamo con ordine.

La disciplina positiva varia in funzione della particolare forma di gioco.

Con riferimento al Bingo da sala svolto con modalità diverse da quelle telematiche il concessionario svolge praticamente tutte le principali fasi del gioco.

Ai sensi dell'art. 15, comma 5, del decreto direttoriale del 16 novembre 2000, i concessionari, al termine di ogni giornata trasmettono all'AAMS, mediante l'utilizzo degli strumenti informatici, i dati relativi e completi di tutte le partite giocate.

Ai fini della liquidazione e versamento dell'imposta si verifica una particolarità: il soggetto anticipa il versamento dell'imposta e del compenso all'affidatario del controllo centralizzato del gioco, al momento del prelevamento delle cartelle[707].

Modalità differenti sono previste per il gioco del Bingo con interconnessione telematica.

In tal caso assume un ruolo fondamentale l'Amministrazione finanziaria la quale attraverso il collegamento telematico garantito dal sistema informatico acquisisce in tempo reale i dati e le informazioni attinenti al gioco. Ciò consente all'AAMS stessa di gestire il gioco e di determinare l'ammontare dei premi[708].

Inoltre, la disponibilità dei dati complessivi del gioco consente ad AAMS di liquidare l'imposta dovuta da ogni singolo concessionario interconnesso.

In particolare, AAMS rende disponibile a ciascuna sala, sulla base dei dati delle partite effettuate in ciascun mese l'importo dovuto a titolo di prelievo erariale, di compenso al controllore centralizzato del gioco e di montepremi, al netto delle vincite pagate in sala. Il concessionario è obbligato a versare l'importo stesso nei termini e con le modalità di cui all'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 8 marzo 2002, n. 66, utilizzando il codice tributo comunicato da AAMS.

Il versamento del prelievo erariale e del compenso per il controllore centralizzato del gioco è garantito dalla cauzione prestata ai sensi dell'art. 9 del decreto ministeriale 31 gennaio 2000, n. 29. Il versamento del montepremi, al netto delle vincite pagate in sala, è garantito da apposita cauzione bancaria il cui importo sarà determinato sulla base dei parametri fissati da AAMS.

La violazione degli obblighi di versamento comporta la sospensione della concessione per un periodo non inferiore a sette giorni e, comunque, fino alla data di effettuazione del versamento da parte dell'istituto fidejubente ovvero da parte della sala stessa. Se il versamento non è effettuato entro due mesi dalla data di notifica del

[707] Con la consegna delle cartelle i giocatori acquisiscono il diritto di giocare la relativa partita e, se vincitori, di ricevere il pagamento dei premi. La cartella costituisce l'unico titolo valido per reclamare il premio.

[708] La somma da distribuire in premi è costituita da almeno il 70 per cento dell'importo ricavato dalla complessiva vendita delle cartelle. La ripartizione di tale somma tra i diversi premi è stabilita da AAMS nell'ambito di predeterminati valori percentuali riferiti al ricavato dalla complessiva vendita delle cartelle.

provvedimento di sospensione è disposta la revoca della concessione ai sensi dell'art. 3 del decreto ministeriale 31 gennaio 2000, n. 29.

Per quanto riguarda la tipologia di gioco del Bingo intersala vi sono alcune differenze che tengono conto del ruolo ricoperto dalla sala master. Tra queste si evidenzia:

- la ripartizione delle somme da distribuire in premi è stabilita dalla sala-master e non dall'AAMS;
- le sale e la sala-master adottano un sistema di compensazione, approvato da AAMS, per consentire il pagamento dei premi, da parte della sala presso la quale si è realizzata la vincita;
- il pagamento dei premi è garantito da apposita cauzione bancaria il cui importo è proposto dalla sala-master. Nel caso in cui l'ammontare del montepremi sia superiore all'importo garantito, la sala-master è tenuta all'immediata integrazione della cauzione bancaria. La cauzione bancaria è escussa da AAMS in caso di inadempimento nel pagamento delle vincite. Tale inadempimento comporta la sospensione della concessione per un periodo non inferiore a sette giorni e, comunque, fino alla data di effettuazione del versamento da parte dell'istituto fidejubente ovvero da parte della sala stessa. Se il versamento non è effettuato entro due mesi dalla data di notifica del provvedimento di sospensione è disposta la revoca della concessione. L'inadempimento da parte della sala-master comporta anche la revoca immediata dell'autorizzazione di cui al comma 1 dell'art. 16.

Di contro, per quanto concerne la liquidazione ed il versamento dell'imposta, mentre per il Bingo simultaneo intersala valgono le medesime regole poste a base del Bingo telematico, per la tipologia di gioco Bingo accumulato intersala il versamento del prelievo erariale e del compenso di AAMS, è effettuato dal concessionario, con le modalità stabilite dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni ed integrazioni tramite modello F24-Accise. Tale versamento è garantito dalla cauzione prestata ai sensi dell'art. 9 del decreto ministeriale 31 gennaio 2000, n. 29.

Infine, per il Bingo a distanza l'art. 9 del decreto direttoriale n. 2011/18801 prevede che il sistema centralizzato[709] liquidi giornalmente gli importi del prelievo erariale e del compenso al controllore centralizzato, dovuti nelle misure stabilite dagli articoli 5 e 7 del decreto ministeriale 31 gennaio 2000, n. 29, e ne renda disponibile l'informazione al concessionario. Il concessionario a sua volta effettua il versamento degli importi dovuti nei termini e con le modalità di cui all'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 8 marzo 2002, n. 66.

6. Il Prelievo erariale e le imposte sui redditi.

La natura di tributo del prelievo erariale ne comporta la rilevanza ai fini dell'art. 99 del TUIR[710]. A tal proposito si richiama, in linea generale, chi ha rilevato[711] come attenta dottrina abbia enucleato il principio in base al quale un tributo non può colpire un altro tributo.

La norma *de quo* stabilisce i criteri per la deducibilità delle imposte assolte dall'impresa e dei contributi versati ad associazioni sindacali e di categoria.

Per quanto di interesse la proposizione normativa stabilisce che le imposte dirette e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione.

Ora, il prelievo erariale dalla ricostruzione interpretativa sopra sostenuta, viene considerato un'imposta che non grava sul concessionario. Pertanto, la sua contabilizzazione non inciderà economicamente sul risultato d'esercizio.

Di conseguenza, non si avranno riflessi sulle imposte sui redditi.

[709] Per sistema centralizzato deve intendersi il sistema informatico del controllore centralizzato del gioco di cui all'articolo 1, comma 3 del decreto ministeriale 31 gennaio 2000, n. 29, interconnesso con il sistema del concessionario per la convalida della vendita delle cartelle al giocatore, per l'estrazione centralizzata e per il controllo del Bingo a distanza.

[710] TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale,* Torino, 2011, p. 10.

[711] VIOTTO A., *Tributo,* in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. XVI, Torino, 1999, p. 227.

CAPITOLO V

LA TASSA "A MONTE" SUI GIOCHI DELLE LOTTERIES: MONOPOLIO FISCALE O IMPOSTA?

SEZIONE I

RICOGNIZIONE DOTTRINARIA SUL MONOPOLIO FISCALE

1. Il monopolio in generale

Il monopolio è una forma di mercato in cui esiste un unico venditore di un prodotto, per il quale non esistono beni sostituti.

Ciò che caratterizza il monopolio è la presenza di barriere all'entrata, cioè l'impossibilità che altre imprese venditrici entrino nel mercato e competano con l'unica impresa venditrice del mercato.

Le diverse cause a cui sono ricondotte le barriere all'entrata inducono a tre tipi diversi di monopolio. In particolare:

- se la risorsa è detenuta da un'unica impresa abbiamo un monopolio delle risorse;
- se lo Stato concede a un'unica impresa il diritto esclusivo di produrre un bene abbiamo un monopolio di stato;
- se la struttura dei costi di produzione rende la singola impresa più efficiente di una molteplicità di produttori abbiamo un monopolio naturale.

Un monopolio di Stato si realizza quando lo Stato si riserva il diritto esclusivo di vendere un determinato bene o servizio (es. monopolio del tabacco) o offre ad una sola impresa il diritto esclusivo di vendere un determinato bene o servizio.

Dalla parte dell'impresa, il monopolio è una organizzazione di mercato molto desiderabile in quanto il monopolista realizza un profitto grazie alla possibilità di praticare prezzi più elevati del costo marginale.

Da parte del consumatore invece, l'applicazione di un prezzo più alto non è molto desiderabile. Inoltre una parte di consumatori, disposti a pagare il bene ad un prezzo maggiore del suo costo marginale, non sono soddisfatti dall'impresa monopolista.

La situazione di monopolio artificialmente creata dallo Stato tramite una riserva di attività, viene usualmente definita "*monopolio legale o di diritto*"[712] mentre negli altri casi si suole parlare di "*monopolio di fatto*"[713].

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[714].

Tralasciando il monopolio di fatto[715] va detto anzitutto che nell'attuale panorama legislativo è assente una pur generica definizione giuridica.

A tale mancanza ha cercato di sopperire la dottrina che, tuttavia, ha mancato l'obiettivo di pervenire ad una definizione condivisa. Le differenti nozioni traggono per lo più origine al diverso peso attribuito agli aspetti che caratterizzano il monopolio di diritto.

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

- da una parte stanno coloro[716] (anche se con sfumature diverse) che individuano i caratteri dell'istituto:
  - ✓ 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

[712] Secondo RUJU S.L., *Monopolio fiscale*, in Enc. dir., 1976, XXVI, p. 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". GIANNINI M.S., *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1977, p. 130, ha sottolineato l'ambiguità del termine che non ha una corrispondenza giuridica precisa.

[713] Dottrina meno recente distingue i monopoli in naturali od artificiali: BRUNIALTI A., *Monopoli (in generale)*, Enc. Giur. It., X, parte III, 1091, p. 25.

[714] RUJU S.L., *Monopolio fiscale*, op. cit., p. 826, DE SENA E., *Monopoli fiscali*, in Dig. disc. priv. sez. comm., 1994, p. 64; LORENZON G., *Monopoli fiscali*, in Enc. giur., XX, 1990, p. 2; SAMBUCCI L., *Monopoli di Stato*, in Dig. disc. pubbl., Agg., 2005, p. 475.

[715] Circa la non rilevanza giuridica del monopolio di fatto COCIVERA B., *Corso di diritto tributario*, 1965, p. 255, osserva che «*la differenza tra monopolio di fatto e monopolio di diritto è evidente. Il primo è fuori del diritto, il secondo dentro il diritto*».

[716] RUJU S.L., *Monopolio fiscale*, op. cit.,

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[717]. 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[718];

- dall'altra parte stanno coloro[719] che, richiamandosi ad una autorevole[720] 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:
  - ✓ il divieto autoritariamente imposto alla generalità dei cittadini di svolgere una determinata attività;

---

[717] RUJU S.L., *Monopolio fiscale*, op. cit., p. 837.

[718] Dello stesso orientamento, relativamente agli elementi essenziali, GALIANA J.A.S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, in Dir. prat. trib., 1983, I, p. 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 sostanziantesi 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*».

[719] LORENZON G., *Monopoli fiscali*, cit, p. 2.

[720] ALESSI R., *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, Torino, 1956, p. 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

✓ e la correlativa posizione di privilegio del beneficiario del monopolio[721].

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[722]. 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[723], 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.

---

[721] LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 1.

[722] 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).

[723] Osserva sul punto DE SENA E., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 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 LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 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).

2. Alla ricerca degli elementi costitutivi del monopolio fiscale.

Nella tradizionale manualistica di diritto tributario è sovente la collocazione tra i tributi dei monopoli fiscali. Tralasciando le perplessità della recente dottrina[724], ciò ha dato vita ad un vivace dibattito dottrinale sugli elementi caratterizzanti l'istituto nonché la natura giuridica dei corrispondenti proventi.

Dalla ricognizione dottrinaria emerge un dato costante: 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[725].

Ad ogni modo, volendo enumerare brevemente i criteri via via adottati dalla dottrina viene di seguito riportata la seguente classificazione[726]:

- **criterio finalistico**. In tal caso assume importanza lo scopo che deve essere individuato nel fine precipuo di conseguire un'entrata a favore dell'ente pubblico[727].

---

[724] TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario,* op. cit., p. 19, ritiene esulanti dalla nozione di tributo i monopoli fiscali.

[725] Per RUSSO P., *Manuale di diritto tributario,* op. cit., p. 14. visto che il monopolio in senso giuridico è soltanto il monopolio istituito a seguito di una norma di legge, che vieta ai privati di svolgere una attività economica, e che nel contempo è 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, invece, 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). GALIANA J. A. S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, op. cit., p. 1970.

[726] Come proposta da LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 1.

[727] INGROSSO G., *Diritto finanziario*, Napoli, 1954; COCIVERA B., *Corso di diritto tributario*, Bari, 1965; GALIANA J.A.S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano,* op. cit., p. 1973, il quale afferma che «*Il vero fondamento dei monopoli fiscali va ricercato nella loro finalità, che*

Tale criterio, pur se rilevante ai fini della delimitazione dell'oggetto del monopolio[728], tuttavia, non è ritenuto utilizzabile sul piano giuridico[729] in virtù della vaghezza e inutilizzabilità[730] del concetto così formulato. Lo stesso termine "entrate" necessita di una precisa individuazione e definizione;

- **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*[731]». Tuttavia, la stessa dottrina che propende per siffatto criterio ammette che esso non consente di accertare sempre con precisione la finalità fiscale del monopolio: l'analisi così condotta risulta, pertanto, insufficiente e

---

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. REGAZZONI D., *Monopoli di Stato,* in NN. D. I., p. 127, ritiene che «*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*». Per ALESSI R., *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, op. cit., p. 6, il monopolio fiscale rappresenta «*la fornitura di un bene o di un servizio in regime di monopolio a mero fine fiscale*». Per GALIANA J. A.S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, op. cit., p. 1973, il monopolio fiscale rappresenta il privilegio economico stabilito «*dalla legge in favore dello Stato o altro ente pubblico, con finalità di garantire un'entrata finanziaria*». COCIVERA B., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1959, p. 290, sempre in quest'ordine di idee vede il monopolio fiscale come un istituto strettamente legato alla finalità di procurare tramite esso, non una qualsivoglia entrata, ma un'entrata che si possa qualificare "tributaria".

[728] ALESSI R., *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, op. cit., p. 5.

[729] LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 2; DE SENA E., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 55; RUJU S.L., *Monopolio fiscale*, op. cit., p. 829, 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. In generale la dottrina ritiene 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: FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario,Parte generale*, op. cit., p. 23; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 5; D'ALBERGO G., *Sulla natura dei proventi derivanti all'ente pubblico dall'esercizio di un monopolio*, RB, 1955, p. 216.

[730] Nelle ipotesi in cui vengano perseguite finalità concorrenti sorgerebbe il problema di accertare quale sia quella prevalente con inevitabile vulnus al principio della certezza.

[731] BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, p. 365.

denuncia la necessità di ricorrere ad ulteriori elementi di specificazione[732]. Ciò è ancor più vero se si pensa all'esistenza di monopoli privi di finalità fiscale e per i quali il corrispettivo dovuto dall'utente, e che pure trae origine da un rapporto privatistico di compravendita, non può essere qualificato come tributo[733].

- **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[734] 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. 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;
  - ✓ **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) 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

[732] BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, cit., p. 381.

[733] In tal senso, ALESSI R., *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali,* Torino, 1964, p. 7; GIANNINI M. S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge,* in op. cit., p. 24.

[734] RUJU S.L., *Monopolio fiscale*, cit..

rispetto alla normativa che disciplina il monopolio e la sua morfologia, bensì rimangono da essa indipendenti;

- **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[735], 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[736].

Per concludere, è evidente che il fenomeno ludico rientri in tutte le classificazioni qui esposte per cui, anche per unanime dottrina, i giochi e le scommesse ricadono nell'ambito dei monopoli fiscali[737].

3. La legittimità costituzionale dei monopoli fiscali e dei monopoli sui giochi in particolare.

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.

---

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

[736] LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 3.

[737] Per tutti vedasi DE SENA E., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 57.

Sicuramente il divieto monopolistico si pone in contrasto con il principio della libertà di iniziativa economica sancito dal comma 1 dell'art. 41 Cost. dove i limiti cui si riferisce la norma non possono essere tali da rendere impossibile od estremamente difficoltoso l'esercizio dell'iniziativa economica[738], circostanza che invece sembra essere propria della situazione di monopolio, che di per sé comporta un divieto assoluto[739].

Alla luce di questo, 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 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[740], 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

---

738 Corte Cost. 3 giugno 1970, n. 78, *in Foro it.*, 1970, I, 1881.

739 RUJU S.L., *Monopolio fiscale*, cit.; DE SENA E., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 57, cit.; LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 3.

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

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.

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[741].

Tuttavia, altra dottrina, pur sottolineando le difficoltà insite nell'applicazione dell'art. 43 Cost. ai monopoli fiscali, ritiene 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.[742].

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 e l'esclusione dall'ambito applicativo dell'art. 53 Cost[743]. Tuttavia, non manca una parte della dottrina, peraltro

---

[741] RUJU S.L., *Spunti critici in tema di costituzionalità dei c.d. monopoli fiscali*, in Riv. dir. fin e sc. fin, 1971, I, 246; RUJU S.L., *Monopolio fiscale,*op. cit., p. 87. L'autore letteralmente «s*i 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 MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 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 addotti a giustificazione di limiti all'iniziativa economica ed escludendo che il fine fiscale possa coincidere con uno di quelli previsti dall'art. 43. Contra MANGIONE G., *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 il 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.

[742] DE SENA E., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 57, cit.; LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 3.

[743] Circa l'esclusione dell'applicabilità dell'art. 53 Cost. ai monopoli fiscali si veda *ex multis* LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 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.

recente, che ammette l'applicabilità dell'art. 53 della Costituzione al mondo dei monopoli fiscali[744].

Venendo ora all'esame specifico del fenomeno ludico, la riserva monopolistica in questione non pone problemi di compatibilità né con l'art. 41 Cost., visto che nella maggior parte dei casi viene utilizzato il meccanismo della concessione che coinvolge una pluralità di imprese[745], né con l'art. 43 Cost[746], in quanto 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.)[747]. E' 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.)[748]. 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*»[749].

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

---

[744] DE SENA E., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 60.

[745] In tal senso, BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse. Contributo allo studio dei monopoli fiscali*, op. cit., p. 55 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.

[746] BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse. Contributo allo studio dei monopoli fiscali*, op. cit., p. 55.

[747] Per DI NITTO T., *I giochi e le scommesse*, in op. cit., p. 3146, «*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*».

[748] BENELLI C., VEDOVA E., *Giochi e scommesse tra diritto comunitario e diritto amministrativo nazionale*, Milano, 2008, 79.

[749] 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.

dello Stato che ne stabilisce la disciplina e la misura[750]. 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[751]. 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[752].

Circa l'applicabilità al fenomeno ludico dell'art. 53, per 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[753], per cui 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.

Tuttavia, con specifico riferimento al monopolio dei giochi si richiama una recente dottrina[754] 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.

---

[750] In tal senso, MORTATI C., *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 MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, cit., p. 32.

[751] Vedi, in generale sull'argomento, FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, in op. cit., 2005, p. 46; Id., Art. 23, in *Commentario della Costituzione,* in op. cit., p. 67 ss.; cfr. altresì DE SENA E., *Monopoli fiscali*, in op. cit, p. 60. Anche la dottrina è giunta a ritenere che l'art. 53 si applichi ai prelievi aventi una *ratio* solidaristica con esclusione di quei tributi che si giustificano in ragione di un nesso latu sensu commutativo tra la contribuzione e il servizio pubblico (LORENZON G., *L'ambito oggettivo di applicazione,* in op. cit., p 314). A questa impostazione aderisce anche la dottrina che vi colloca i "prelievi" subiti per fruire dei servizi pubblici essenziali o irrinunciabili (FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario,* op. cit., p. 32; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 74).

[752] BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse...*, op. cit., 51.

[753] C. Cost., 20 aprile 1977, n. 62, in Giur. cost., 1977, I, 606; C. cost., 2aprile 11964, n. 30, in Giur. cost., 1964, 250; C. Cost., 17 aprile 1968, n. 23, in Giur. cost., 1968, 425.

[754] BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse...*, op. cit., 53.

4. Il monopolio dei giochi e delle scommesse 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[755].

Tuttavia, avendo particolare riguardo alla materia dei giochi e delle scommesse, gli atti e i comportamenti delle autorità nazionali devono essere improntati al rispetto delle libertà fondamentali garantite dal Trattato dell'Unione Europea[756].

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 e della prestazione di servizi e in minima parte della circolazione delle merci.

La riserva statale in materia di giochi e scommesse è stata più volte oggetto di pronuncia pregiudiziale. Attualmente sembra potersi affermare che in linea di massima tale monopolio sia riconosciuto compatibile con i principi comunitari[757] di concorrenzialità, libertà di stabilimento e libera prestazione di servizi, in quanto supportato da motivi imperativi di interesse generale[758]. A tal proposito si richiama la

---

[755] DE SENA E., *Monopoli fiscali*, op. cit, p. 58.

[756] BENELLI C. – VEDOVA E., *Giochi e scommesse tra diritto comunitario e diritto amministrativo nazionale*, op. cit..

[757] In particolare in AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, (a cura di MARCHETTI F., MELIS G., LA SCALA A.E.), Roma, 2011, p. 9, si è osservato come «*le finalità che possono consentire la permanenza di un'organizzazione di tipo monopolistico dell'attività di gioco sono quelle anzidette, ovverosia 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)*».

[758] A tal proposito, nelle conclusioni dell'avvocato generale del 27 ottobre 2011 alle cause riunite Costa C-72/10 e Cifone C-77/10 viene evidenziato come a partire dalla sentenza Schindler (Sentenza 24 marzo 1994, causa C-275/92) – antesignana in questo campo – la Corte di giustizia riconosce che nell'analisi di questo settore non «*è infatti possibile prescindere (...) da considerazioni di ordine morale, religioso o culturale attinenti alle lotterie come agli altri giochi d'azzardo in tutti gli Stati membri*», né dal fatto che il gioco comporta «*elevati rischi di criminalità e di frode*» e costituisce «*un'incitazione alla spesa che può avere conseguenze individuali e sociali dannose*». Tutte queste specificità, ha affermato ripetutamente la giurisprudenza, «*giustificano che le autorità nazionali dispongano di un potere discrezionale sufficiente per definire le esigenze di tutela dei giocatori e più in generale, tenendo conto delle specificità socio-culturali di ogni Stato membro, di tutela dell'ordine sociale*» (Sentenza Schindler.

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).

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)[759].

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

---

Nello stesso senso, sentenze 21 settembre 1999, causa C-124/97, Läärä; Zenatti, Causa C-67/98, (punti 14 e 15); Gambelli, Causa C-243/01, (punto 63); Placanica, Cause C-338/04, C-359/04 e C-360/04, (punto 47); 8 settembre 2009, causa C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International) . Conseguentemente, gli Stati membri sono «*liberi di fissare gli obiettivi della loro politica in materia di giochi d'azzardo e, eventualmente, di definire con precisione il livello di protezione perseguito*» (Placanica, Cause C-338/04, C-359/04 e C-360/04, (punto 48)). All'interno dell'ampio margine di manovra riconosciuto agli Stati membri in questo ambito, la giurisprudenza ammette come motivi imperativi di interesse generale gli obiettivi di «*tutela dei consumatori, di prevenzione della frode e dell'incitazione dei cittadini ad una spesa eccessiva collegata al gioco, nonché di prevenzione di turbative all'ordine sociale in generale*» (Placanica, Cause C-338/04, C-359/04 e C-360/04, (punto 48)).

[759] LOPEZ C., *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.

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[760].

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"[761]. 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.

Passando alle diverse tesi si evidenzia un primo orientamento dottrinale[762] 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[763].

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

---

760 In merito, si rimanda al precedente paragrafo ove sono svolte una alcune considerazioni sui rapporti tra i monopoli fiscali e gli artt. 23 e 53 Cost..

761 DE SENA E., *Monopoli fiscali*, op. cit, ,; LORENZON G., *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. MICHELI G.A., *Profili...*, op. cit., 3; ZINGALI G., *Tributo*, in *NN.D.I.*, XIX, Torino, 1974, 848; MANGIONE G., *Appunti sulla nozione di tributo: dal sistema tributario italiano al sistema tributario italo-comunitario, GC*, 1976, 197. Sul punto, MARELLO E., *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in Giur. Cost., 2009. Come afferma LORENZON G., op. cit., p. 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*».

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

763 GIANNINI A.D., *La Cassazione... e la roulette*, in Dir. prat. trib., 1954, II, p. 322-323, afferma che 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, ovverosia un prelievo della ricchezza privata per la soddisfazione dei bisogni pubblici dello Stato (o di altro ente pubblico)*».

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 di tributo fosse necessariamente connessa alla natura pubblicistica del rapporto tra ente monopolista e consumatore/utente[764].

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*»[765].

La dottrina successiva, invece, confermando la natura tributaria delle entrate delle privative fiscali, ha ritenuto che esse derivino da un rapporto contrattuale di tipo privatistico, il quale tuttavia non costituisce ostacolo alla detta natura tributaria[766].

A tal riguardo, va precisato che la maggior parte della 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[767] come «*nel sistema del monopolio fiscale il tributo non si traduce giuridicamente in un'obbligazione pecuniaria a carico del*

---

[764] 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. CAMMEO F., *Le tasse e la loro costituzionalità*, in Giur. it., 1899, 204; DE FRANCISCI GERBINO G., *La classificazione giuridica e la classificazione finanziaria delle entrate ordinarie dello Stato*, in Riv. dir. pubbl., 1917, I, 125.

[765] Così, espressamente, DE FRANCISCI GERBINO G, *La classificazione...*, op. cit., p. 125; CAMMEO F., *Le tasse e la loro costituzionalità*, op. cit., p. 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.

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

[767] GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario,* Milano, 1948, p. 341 ss.

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 privativa fiscale sia un mezzo di cui lo Stato si serve per procurarsi un'entrata». Ad avviso di tale Autore, pertanto, la privativa 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[768].

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[769].

Dello stesso avviso, sulla natura del rapporto tra monopolista e utente, anche se poi ne trae conseguenze diverse, la dottrina[770] 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-fruitore, l'orientamento dottrinario sopra esposto ritiene totalmente compatibile con la sussistenza del rapporto contrattuale, l'asserito carattere tributario del provento derivante da monopolio fiscale[771].

In tal senso è stato rilevato[772] 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

---

768 GALIANA J. A.S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, op. cit., 1976

769 DE SENA E., *Monopoli fiscali*, op. cit.,

770 ALESSI R., *I monopoli fiscali…*, op. cit. p. 868.

771 In tal senso, GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1960, 374; sulla stessa linea di pensiero anche MICHELI G.A., *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. MANGIONE G., *Fattispecie imponibile collegata al reato e compravendita dì generi di monopolio*, Temi, 1966, 406; BUSCEMA S., *I monopoli fiscali*, *in* Diritto e pratica tributaria, 1956, I, 294; GALIANA J.A.S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, op. cit., p. 1976; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 14..

772 MANGIONE G., *Fattispecie imponibile collegata a reato e compravendita di generi di monopolio*, op. cit, p. 406.

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[773] 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[774] «*benché vi sia un negozio giuridico di diritto privato fra il singolo e il monopolista o concessionario, nei proventi dei monopoli fiscali si può ravvisare, però, una "quota fiscale", che ha, certamente, una natura tributaria*».

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[775].

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[776].

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

---

[773] MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, op. cit., p. 33.

[774] GALIANA J. A.S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, op. cit., p. 2003.

[775] L. 13 luglio 1965, n. 825.

[776] MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, op. cit., p. 34.

Amministrazione, ferma restando la natura privatistica del rapporto tra quest'ultima e l'acquirente[777].

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[778].

Come accennato nelle precedenti righe, altri Autori derivano conseguenze diverse a seguito dell'asserzione concernente la natura privatistica del rapporto monopolista-fruitore. Tale orientamento dottrinale nega, infatti, la natura tributaria dei proventi derivanti da monopolio fiscale attribuendo portata autonoma al momento negoziale; il corrispettivo pecuniario della prestazione fornita in regime di monopolio fiscale non sarebbe altro che il prezzo della prestazione stessa[779].

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[780].

---

[777] In tal senso sembra LORENZON G., *Monopoli fiscali*, cit., p. 9.

[778] Così descritto da LORENZON G., *Monopoli fiscali*, cit., p. 8.

[779] ALESSI R., *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, op. cit., p. 868; RUJU S.L., *Monopolio fiscale*, cit..

[780] ALESSI R., *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, op. cit..

Nell'ambito di tali opposti orientamenti, in una posizione intermedia, si inserisce la tesi di una parte della dottrina[781] 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 più recente dottrina[782], 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 tributaria dei proventi del monopolio.

[781] LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit., p. 10.
[782] LORENZON G., *Monopoli fiscali*, op. cit., p. 10.

6. 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[783], le entrate relative ai monopoli fiscali «*considerate nella loro struttura giuridica*», si qualificherebbero 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[784], 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. Altri[785] ne escludono la collocazione tra le tasse 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 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 attenere ad una situazione pubblicistica quale appunto quella del servizio pubblico*», ha rilevato l'assenza degli elementi essenziali

[783] INGROSSO G., *Diritto finanziario*, op. cit., p. 264.

[784] BUSCEMA S., *I monopoli fiscali*, op. cit., p. 299

[785] ALESSI R., *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, op. cit..; GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit.; GALIANA J.A.S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, op. cit..

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*[786]».

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*[787]».

Altra parte della dottrina[788] 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[789], 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.

---

[786] R ALESSI R., *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, op. cit., p. 868.

[787] J.A.S. GALIANA, *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, op. cit., p. 1986-1987.

[788] Fra gli altri: MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario,* op. cit., p. 33.

[789] BUSCEMA S., *I monopoli fiscali*, op. cit., p. 300.

Secondo altra dottrina[790], 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[791], 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

[790] MANGIONE G., *Fattispecie imponibile collegata al reato e compravendita dì generi di monopolio,* cit., 405

[791] GALIANA J.A.S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano,* op. cit., p. 1995-1996.

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 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[792]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[793], 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*.

In ultimo anche la recente dottrina è discordante sulla natura dei proventi del monopolio fiscale. Alcuni autori ritengono che l'entrata pubblica derivante dal monopolio non configura una categoria autonoma di tributo, distinta dall'imposta e dalla tassa, poiché è agevolmente inquadrabile nel novero delle imposte sulle

[792] GALIANA J.A.S *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, op. cit., p. 2003.

[793] P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 878.

vendite[794] oppure nel novero delle imposte sui consumi[795]; altri intravedono nel monopolio una particolare forma di imposizione sui consumi, coattiva, e dunque soggetta ai principi di riserva di legge e capacità contributiva[796]; altri ancora escludono una loro inclusione tra i tributi[797]; altri intravedono nel monopolio fiscale una specifica ed autonoma figura di tributo[798]. In ultimo vi è chi ritiene che la il monopolio fiscale non rappresenta un'autonoma figura di tributo diversa dalle tre fondamentali categorie (imposta, tassa, contributo), pertanto a loro parere se un tributo è configurabile, esso andrà ricercato a monte del fatto del consumo, come nel caso che un tributo sia posto a carico del beneficiario o del concessionario del monopolio[799].

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.

7. Natura dei proventi derivanti dal monopolio sui giochi. Conclusioni.

A mio modesto parere la discussione sulla natura (tributaria o meno) ha un errore di fondo: valutazioni di ordine economico hanno spesso influenzato le considerazioni di carattere giuridico[800]. In buona sostanza, si rinviene nella letteratura tradizionale

---

[794] FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 35.

[795] FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, op. cit., p. 21. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, op. cit.,, p. 14. Per LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005, p. 41, il monopolio in senso economico costituisce una forma particolare di imposizione sui consumi, secondo una via indiretta, ma anch'essa coattiva, e quindi soggetta ai principi di riserva di legge e capacità contributiva.

[796] AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, op. cit., p. 90.

[797] TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 20.

[798] BORIA P., *Il sistema tributario*, Padova, 2008, p. 878, POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, op. cit., p. 651; DE SENA E., *Monopoli fiscali*, in op. cit., 52.

[799] MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 21. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, in op. cit., p. 9, ritiene che se la definizione di tributo è imperniata sui suoi caratteri strutturali, il monopolio fiscale non è un istituto tributario, mentre se si ha riguardo alla funzione dei tributi (procacciare entrate all'ente pubblico), anche il monopolio è un tributo, quando ha per scopo di procurare entrate.

[800] EINAUDI L. - REPACI F.A., *Il sistema tributario italiano*, Torino, 1954, p. 297, asseriva che la differenza tra il costo per il fisco monopolista ed il prezzo fatto pagare ai consumatori, può essere

l'intento di convertire la qualifica economica di entrata tributaria in una qualifica giuridica[801].

Ad ogni buon conto, l'indagine fin qui svolta sicuramente ci conferma l'esistenza di un monopolio dei giochi che può dirsi fiscale[802].

Mentre, riguardo alla natura dei proventi conseguibili attraverso tale istituto, si ritiene che vadano analizzati puntualmente i singoli meccanismi impositivi sottesi ai giochi onde addivenire ad un risultato che tenga in debita considerazione i dati positivi, rifuggendo da un'analisi generale ed astratta, lontana dalle specifiche norme.

Sulla problematica della natura giuridica delle entrate sottese ai monopoli fiscali mi piace concludere richiamando le considerazione svolte da una parte della dottrina la quale sostiene che «*gli strumenti a disposizione dell'ente pubblico, per procurarsi i mezzi economici, non si esauriscono, sul piano giuridico, nell'istituto tributario, soccorrendo all'uopo anche altri mezzi ed istituti ugualmente utilizzabili ai fini fiscali. Come infatti su può fare ricorso ai tributi in funzione extrafiscale, così ben possono perseguirsi finalità di ordine fiscale (in senso economico-finanziario) anche mediante l'utilizzo di strumenti giuridici non tributari. Può quindi ben essere che la fissazione di un prezzo (politico) altamente remunerativo, praticato in regime di monopolio, porti allo stesso risultato sostanziale che si avrebbe con l'imposizione di*

---

approssimativamente considerata imposta. Ma allo stesso tempo evidenziava che tale configurazione di imposta ha carattere economico. Per l'Autore giuridicamente il concetto di imposta è indiretto, poiché lo Stato si limita ad istituire il monopolio della fabbricazione e della vendita, consistendo la coazione nella necessità per il privato di rifornirsi presso un unico venditore. Quindi viene sottolineato che il privato non ha nessun obbligo di imposta verso lo Stato ed il rapporto fra questo ed il privato è di natura privata.

[801] A tal riguardo si rappresenta che dal lato economico la maggiorazione (o extra utile) del prezzo del bene monopolizzato - rispetto al corrispettivo che sarebbe dovuto in caso di libera concorrenza – ha funzioni e natura tributaria. Per alcuni il corrispettivo di un servizio pubblico che soddisfi un bisogno essenziale, reso in regime di monopolio, rappresenta "un'imposizione in senso sostanziale" diversa dall'imposizione formale (tributi) (AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, op. cit., p. 70)

[802] A tal proposito, al di là delle diverse enunciazioni che la dottrina e la giurisprudenza hanno coniato con riferimento all'istituto, le quali hanno posto di volta in 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).

un tributo; ma questo non autorizza assolutamente ad attribuire natura giuridica di tributo a quello che, giuridicamente, altro non è che un prezzo»[803].

[803] MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 22.

SEZIONE II

IL PRELIEVO SUL GIOCO DEL LOTTO

1. Introduzione.

Con l'istituzione del monopolio del Lotto – risalente alla legge del 27 settembre 1863[804] – lo Stato ha inteso riservarsi la gestione del gioco, al fine (principale ancorché, certamente, non esclusivo) di far fronte ad esigenze di gettito.

Infatti, è ai più noto che l'originaria legge del 27 settembre 1863 istituì il gioco del Lotto, con riserva monopolistica in favore dello Stato, a carattere temporaneo ed al fine di superare le difficoltà temporanee contingenti dell'Erario, conseguenti all'unificazione nazionale[805].

Dopo il riordino della materia con la L. 19 ottobre 1938, n. 1933, la struttura del Lotto è stata nuovamente disciplinata dalla L. 2 agosto 1982, n. 528 che, con successive modifiche e con il regolamento di esecuzione D.P.R. 7 agosto 1990, n. 303 (modificato con D.P.R. 16 settembre 1996, n. 560), regola attualmente l'intera materia.

Attraverso la riserva esclusiva *ex lege* del gioco del Lotto, confermata dall'art. 1 della L. 2 agosto 1982, n. 528, viene posta in essere a favore dello Stato una situazione di monopolio legale o di diritto, tradizionalmente inquadrata nella figura del monopolio fiscale, in quanto diretta ad acquisire entrate al bilancio dello Stato mediante la fissazione di prezzi notevolmente superiori al costo di esercizio.

La partecipazione al Lotto dà luogo ad un contratto i cui soggetti sono, da un lato, lo Stato che crea artificialmente l'evento aleatorio dell'estrazione, promettendo determinati premi in proporzione alla posta pagata a favore dei vincitori, e dall'altra, i partecipanti al gioco i quali mediante il pagamento di una posta in danaro e rispettando determinate condizioni concorrono alla speranza di avere realizzate le proprie previsioni.

---

[804] 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 la riforma delle leggi sul Lotto pubblico. Oggi il gioco del Lotto è disciplinato dalla legge 2 agosto 1982, n. 528, attuata con DPR 7 agosto 1990, n. 303, modificato dal DPR 16 settembre 1996, n. 560.

[805] TORRE P., *Lotto pubblico*, in NN.D.I., IX, Torino, 1963, p. 1091.

Tra i giochi bilaterali[806], il Lotto ha sempre avuto e conserva ancora una grande importanza per la sua diffusione e per la rilevanza delle somme di denaro che il pubblico impiega in questo tipo di scommessa.

2. Natura giuridica del Lotto.

Richiamando quanto esposto nell'ambito della trattazione dei monopoli non sembra possa minimamente mettersi in dubbio l'assetto monopolistico dell'attività di gioco del Lotto, vista la sussistenza degli elementi minimi che connotano l'istituto:

- il divieto in generale di svolgere il gioco d'azzardo[807] ex art. 721 e ss. c.p.;
- 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[808].

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).

Lo scopo fiscale del gioco del Lotto è tecnicamente realizzato mediante la determinazione legislativa[809] dei premi spettanti ai vincitori, in base a criteri che modificano sostanzialmente le condizioni di parità teorica del gioco a vantaggio dello

[806] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 386, qualifica il gioco del Lotto come una scommessa bilaterale.

[807] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 387, giustamente colloca il gioco tra le fattispecie che integrano il gioco d'azzardo secondo la definizione dell'art. 721 c.p..

[808] *Ex multis* RUJU S.L.., *Monopolio Fiscale*, in op. cit. p. 843.

[809] Art. 8 della L. n. 528/1982

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.

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[810].

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 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;
- 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;
- l'utile erariale, dato dal saldo tra la raccolta, le vincite, gli aggi e i compensi.

Sulla natura giuridica del Lotto[811] vi è una copiosa produzione dottrinale che si è ampiamente divisa tra chi sostiene – con diverse sfumature - la natura di tributo del

[810] BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse*, in op. cit., p. 39.

Lotto[812] e chi afferma il carattere privatistico[813] del fenomeno. Tra questi ultimi c'è chi ha rinvenuto nel prelievo operato sul gioco del Lotto le caratteristiche del profitto tratto dalla gestione del gioco che ancorché in regime di monopolio si «*configura come mera attività imprenditoriale di natura privatistica anche se a evidenza pubblica e non come manifestazione di poteri autoritativi ed impositivi di prestazioni tributarie*»[814].

Viceversa tra i sostenitori del Lotto quale tributo non c'è unanimità circa l'esatta classificazione delle entrate derivanti dal gioco del Lotto nell'ambito della grande categoria dei tributi[815]. In ordine a quest'ultima problematica vi è chi include tale provento nell'ambito delle imposte sul reddito[816], chi lo considera alla stregua di un'imposta sui consumi[817], chi ha ritenuto il Lotto un'imposta ragguagliata al volume lordo teorico o previsto di gioco[818]e chi ne sottolinea la ricostruzione in termini di un monopolio fiscale[819]. La natura di imposta del prelievo fiscale viene

---

[811] EINAUDI L. - REPACI F.A., *Il sistema tributario italiano,* op. cit., p. 300, osserva come questa entrata statale si possa considerare, quasi ad arbitrio dello studioso, come un'imposta sul reddito delle giocate, ovvero come un'imposta sul consumo delle speranze di giocare, ovvero ancora in parte come profitto dell'industria del gioco esercitata dallo Stato ed in parte come imposta prelevata dallo Stato sulle vincite allo scopo di scemare l'incitamento al gioco.

[812] Per tutti si veda FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*in op. cit., p. 39 ss..

[813] *Ex multis* RUJU S.L.., *Monopolio Fiscale,* in *Enc. dir.*, vol. XXVI, Milano, 1976, p. 825 ss.

[814] PIASCO S., *Lotto e giochi organizzati,* in *NN.D.I..*, Appendice, vol. IV, Torino, 1983, p. 1062ss.

[815] EINAUDI L., *Intorno all'imposta sui giochi,* in *Scritti vari in onore di Tullio Martello,* Bari, 1917, p. 202, di fronte all'esistenza di un tributo, ritiene che sia inutile soffermarsi sul nome da dare all'imposta, in quanto tassare le vincite o le giocate è praticamente la stessa cosa. Tuttavia, l'insigne Autore si auspicava, al fine di rendere evidente l'imposta al pubblico, che questi fossero resi edotti che nel caso del Lotto l'imposta viene pagata sulla vincita dimodoché il giocatore sapesse che la vincita dovrebbe essere x anziché y.

[816] TORRE, *Teoria dell'imposta sul gioco,* op. cit., p. 17; FANNO M., *Elementi di scienza delle finanze,* Torino, 1931. Tuttavia si spiega il fatto che l'entrata dello Stato è inversamente proporzionale all'arricchimento dei giocatori derivante dalle vincite.

[817] RÉPACI F.A., *Teoria e pratica del gioco del Lotto in Italia negli ultimi quarti di secolo dalla sua istituzione*, op. cit.. Sul punto TORRE P., *Teoria dell'imposta sul giuoco*, op. cit., p. 12, nota 1, riporta il pensiero di Tullio Martello il quale affermava che «*col giuoco di destrezza si tratta di produrre senza lavorare, mentre con giuoco d'azzardo si tratta di consumare*» en ancora «*il giuocatore di destrezza ha di fronte il prodotto del suo mestiere; il giuocatore di azzardo ha di fronte il consumo della ricchezza*», e conclude «*ma dopo tutto, che c'entra la produzione della ricchezza col giuoco d'azzardo? Non si tratta di produzione, si tratta di consumo; e il legittimo proprietario della ricchezza può consumarla come gli pare e piace, senza offendere la morale, né l'economia*». Ad ogni modo anche tale teoria contiene delle falle. A tal proposito non si spiega come mai tale tributo essendo un'imposta sui consumi non da un gettito proporzionale alle giocate ove si verifichino vincite consistenti.

[818] FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*op. cit., p. 46.

[819] BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse. Contributo allo studio dei monopoli fiscali,* in op. cit., p. 38.

affermata incidentalmente nell'ambito della Relazione governativa al disegno di legge sull'istituzione dell'imposta unica sui giochi[820].

Con riferimento alla natura del gioco del Lotto è da rilevare come nella disciplina legislativa[821] venga alle volte riscontrato l'utilizzato della locuzione "utili erariali" come se si volesse implicitamente qualificare i proventi del Lotto alla stregua di semplici corrispettivi anziché di entrate di natura tributaria.

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. A tal proposito a nulla rileva la maggiorazione del prezzo in conseguenza della privativa fiscale.

Alla luce di quanto sopra esposto non mi pare che vi siano attualmente margini per potersi discostare dalla soluzione cui è pervenuta la giurisprudenza. Come si è anticipato, sulla natura giuridica del Lotto vi è una copiosa letteratura che, pur propendendo per lo più sulla natura tributaria del provento proveniente da siffatto gioco, è essa stessa contrapposta tra le più varie soluzioni[822].

---

[820] Cfr Nella relazione al disegno di legge n. 2033 presentato il 15 giugno 1951 viene, senza ombra di dubbio, affermato che «*…Nel Lotto, la differenza in meno percepita dal vincitore rappresenta l'imposta e con essa si assolve anche l'imposta diretta gravante sulla vincita…*»

[821] Cfr L. 23 dicembre 1996, n. 662, comma 83 nella parte in cui si dispone che «*…sulla base degli* ***utili erariali*** *derivanti dal gioco del Lotto accertati nel rendiconto dell'esercizio immediatamente precedente…*».

[822] Per una ricognizione delle diverse opinioni dottrinali sul tema per tutti PEDDIS F., *Luce e ombre sulla natura extratributaria del monopolio sul gioco del Lotto,* in *Rass. Trib.*, 5, 2006, p. 1729 ss.

Pertanto, la tesi giurisprudenziale, pur nelle sue discutibili asserzioni, fa una scelta di campo convenendo con quello orientamento dottrinale[823] che considera il monopolio del Lotto come uno strumento extratributario per mezzo del quale lo Stato persegue fini di lucro utilizzando schemi di diritto privati.

3. (Segue) Il Lotto è una scommessa di natura privatistica. Applicabilità dell'imposta sui giochi e sulle scommesse.

Oltre a collocare i proventi del Lotto tra le entrate di diritto privato la Corte ha correttamente sancito che «*nella fattispecie del gioco del Lotto lo schema privatistico adottato è quello della* ***scommessa****. Trattasi di una scommessa organizzata a struttura bilaterale, in quanto ogni partecipante conclude la scommessa con l'organizzatore, conseguendone che tanti sono i contratti di scommessa, quanti sono i partecipanti, ad ognuno dei quali spetterà un premio predeterminato al verificarsi della previsione, indipendentemente da ciò che avviene agli altri scommettitori e senza che il numero di questi influisca sul rapporto, come invece nella scommessa plurilaterale, in cui la pluralità degli scommettitori fa parte della struttura stessa del contratto. Nel Lotto pubblico il rapporto di scommessa si istituisce fra lo scommettitore singolo e lo Stato, gestore monopolista del Lotto, scommettitore esso stesso, assumendo il rischio della perdita come la controparte. Entrambi detti scommettitori sono quindi parti di un contratto di scommessa, che deve valutarsi alla stregua del diritto civile, nella cui sfera i contraenti si muovono, occupando identiche posizioni*».

Ciò è noto anche alla dottrina[824] che rinvenendo nel gioco del Lotto la stipula di un fascio di contratti bilaterali tra lo Stato ed i singoli giocatori[825], individua il momento dell'accordo tra le parti col pagamento della posta[826].

---

[823] PIASCO S., *Lotto e giochi organizzati,* in op. cit., p. 1062.

[824] VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa. La transazione,* op. cit., p. 157, considera il Lotto una figura di scommessa organizzata a struttura bilaterale. La stessa legge del 2 agosto 1982, n. 528, intitolata "*Ordinamento del gioco del Lotto e misure per il personale del Lotto*", ogni qualvolta si riferisce alla giocata effettuata dal giocatore utilizza il termine scommessa.

[825] Nella sentenza del 13 febbraio 2007, n. 3074 la Cassazione è chiara quando afferma che «*va, anzitutto, osservato che, come ritiene pacificamente la dottrina, il "gioco del Lotto" è una scommessa bilaterale, esercitata in regime di monopolio dallo Stato, che assume nei confronti di ogni singolo partecipante la veste di scommettitore. Pertanto si hanno tanti contratti bilaterali quanti sono i partecipanti, i quali potranno vincere in tanti o in pochi, indipendentemente l'uno dall'altro, un premio*

Questa semplice considerazione, messa insieme alla rilevata natura privata del provento del Lotto[827], è fonte di una dirompente conseguenza, peraltro già anticipata: **l'imposta sui giochi e le scommesse si applica al gioco del Lotto il cui soggetto passivo è l'AAMS**.

Infatti, tale tipologia di scommessa rientra nel novero degli eventi cui si ritiene applicabile l'imposta (per le specifiche considerazioni si rinvia al capitolo che tratta il tributo), non ravvisandosi alcuna contraddizione ma coerentemente e logicamente alla *ratio* sottesa all'imposta, ed in senso negativo non potrebbe certamente addursi il fatto che ancorché il gioco venga gestito da soggetti privati di fatti il ruolo del "banco" è assunto dallo Stato ovvero dall'AAMS cui è da ultimo riferibile il rischio della scommessa. Infatti, la dottrina ha osservato come la norma impositrice tributaria posta dallo Stato possa applicarsi anche allo Stato quale organizzazione[828].

Coerentemente con tale assunto, l'imposta sui giochi e sulle scommesse troverebbe il suo presupposto nell'esercizio del gioco del Lotto da parte di AAMS[829], ancorché ne deleghi ad altri l'esercizio, e la base imponibile sarebbe costituita dall'intero ammontare della somma corrisposta dal concorrente per il gioco.

Con riguardo all'identificazione della capacità contributiva, premessa la sua individuazione nella potenzialità economica espressa dall'esercizio di un'attività riservata esclusivamente ad un soggetto, si rinvia a quando già ampiamente osservato per le scommesse a quota fissa.

Qui mi preme evidenziare come nella sostanza la potenzialità economica espressa dall'esercizio del gioco fosse indirettamente già nota alla dottrina. In particolare, a

---

preventivamente determinabile secondo il calcolo della probabilità». DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali. I contratti aleatori,* in op. cit., p. 387, conferma che «*la partecipazione al Lotto dà luogo ad un contratto i cui soggetti sono, da un lato, il gestore che crea artificialmente l'evento aleatorio … e dall'altra i partecipanti al gioco i quali… concorrono alla possibilità di vedere realizzate le proprie previsioni. Trattasi comunque non di un solo contratto, ma di un insieme di contratti bilaterali conclusi dal gestore con ogni singolo giocatore*».

[826] In tal senso BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa,* in op. cit., p. 249, TORRE P., *Lotto pubblico,* in op. cit., p. 1092.

[827] Così come sancito dalla Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza del 16 marzo 2006 n. 7996.

[828] FANTOZZI A., *Il diritto tributario,* op. cit, p. 273. **Con particolare riferimento ai monopoli fiscali FALSITTA G., *Manuale,* op. cit. p. 35, sostiene che l'azienda autonoma (AAMS) è il soggetto passivo**.

[829] AAMS è il titolare della capacità contributiva manifestata dal presupposto del tributo ovvero è il soggetto che presenta l'attitudine alla contribuzione.

mio sommesso parere il Prof. Fantozzi nell'ambito dell'indagine[830] svolta al fine di carpire la natura giuridica del Lotto, osservare che «*nell'individuare l'oggetto e la ratio del tributo occorre riferirsi non già alle giocate o alle vincite effettive bensì a quelle teoriche o previste nel lungo periodo*» e che la percentuale di prelievo aventesi con il Lotto «*…è ottenuta mediante la definizione di un* ***utile teorico del giuoco calcolato*** *sulla base delle giocate e delle vincite previste ripartite in una certa misura tra le varie sorti. La previsione delle giocate, delle vincite e la loro ripartizione tra le varie sorti è stabilita* ***in base a rilevazioni di lungo periodo*** *effettuate dalla stessa amministrazione finanziaria*». Quindi, a me pare che l'Autore ravvisando un "volume lordo teorico riferibile al lungo periodo" non faccia altro che individuare quella potenzialità economica espressa dal gioco. A mio sommesso parere tali illuminati considerazioni fanno emergere un dato fondamentale: la gestione delle scommesse a quota fissa (quali sono anche le giocate al Lotto) avviene con l'obiettivo di conseguire un utile teorico ovvero un *volume lordo teorico o previsto di giuoco riferito al lungo periodo*, basato su proiezioni matematico-probabilistiche empiricamente "certe". Ciò trova indiretta conferma quando l'Autore afferma che «*si assiste così, per il tributo sul Lotto, ad una singolare scissione tra presupposto di fatto, costituito a nostro avviso dal contratto di giuoco stipulato con lo Stato monopolista, e i criteri di commisurazione dell'aliquota e di determinazione della base imponibile. Non c'è dubbio allora che* ***il presupposto sia un fatto astrattamente espressivo di capacità contributiva***». Tale affermazione va vista comparativamente con la tesi sopra esposta per cui nelle scommesse a quota fissa (qual è il gioco del Lotto) l'esercizio del gioco (che avviene mediante la stipulazione dei contratti di gioco) esprime un potenziale economico ovvero *un fatto astrattamente espressivo di capacità contributiva*.

Le conclusioni qui raggiunte possono essere estese anche alle altre forme di gioco simili al Lotto (10eLotto) vista l'identità strutturale che li assimila.

[830] FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*in *Enc. dir.*, vol. XXV, Milano, 1975, p. 39 ss..

SEZIONE II

IL PRELIEVO SULLE LOTTERIE

1. Lotteria in generale

L'origine delle lotterie è fatta risalire ai tempi dell'antica Roma, quale accessorio delle feste Saturnali mentre per rinvenire le lotterie organizzate bisogna risalire alla Francia del 1539[831]. Nella loro incostante evoluzione esse sono state, a fasi alterne, soggette a proibizione fino ad arrivare all'attuale legislazione che assegna lo svolgimento delle lotterie esclusivamente allo Stato.

La lotteria è una delle industrie che svolge lo Stato con diritto di privativa[832] ovvero in regime di monopolio di diritto. Ciò implica il divieto generale di svolgere giochi simili a seguito dei quali e per mezzo di un'estrazione a sorte venga corrisposta un premio.

Le lotterie rientrano nel loro schema tipico tra le scommesse[833] ancorché alcuni la considerino una categoria distinta ma non separata rispetto alla scommessa. Essa rientrerebbe per sua natura nel genere della scommessa in senso lato[834]. A tal proposito la lotteria si contraddistingue per il fatto che l'abilità non incide minimamente nell'esito dell'evento. Trattasi di gioco di pura sorte.

Ai fini della ricognizione della disciplina fiscale in materia di lotterie, è necessario operare una prima distinzione tra le lotterie tradizionali e lotterie istantanee trattandone separatamente l'esame.

---

831 LICCARDO G., *Lotterie e tombole (dir. trib.),* in *NN.D.I.*, vol. IX, Torino, 1975, p. 1087.
832 LICCARDO G., *Lotterie e tombole (dir. trib.),* in *op. cit.*, p. 1086.
833 FUNAIOLI C.A., *Lotterie e tombole,* in *NN.D.I.*, vol. IX, Torino, 1965, p. 1081.
834 FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore,* op. cit., p. 462.

2. La lotteria tradizionale e la sua duplice natura giuridica.

Le lotterie nazionali sono collegate ad uno o più eventi storici, artistici, culturali o ad altri eventi locali, allo scopo di coniugare il momento ludico con la promozione artistica e culturale del Paese[835].

Ai sensi dell'art. 1, comma 1 della legge 4 agosto 1955, n. 722 è autorizzata la effettuazione di lotterie nazionali, fino ad un massimo di dodici ogni anno, nonché di una lotteria internazionale[836].

All'organizzazione e alla gestione delle lotterie nazionali provvede il Ministero delle finanze, Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, che può avvalersi anche di concessionari per la propaganda delle manifestazioni, nonchè per la distribuzione e la vendita dei biglietti tramite incaricati diversi dalle rivendite di generi di monopolio e dalle ricevitorie del Lotto[837]. Dispone in tal senso anche l'articolo 21, comma 6 del D.L. n. 78 del 1 luglio 2009, che ha assegnato la gestione delle lotterie ad estrazione differita all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, che vi provvede direttamente ovvero mediante una società a totale partecipazione pubblica.

Nella pratica l'Amministrazione finanziaria si avvale costantemente di un concessionario che provvederà a versare il ricavo della vendita dei biglietti delle lotterie nazionali, al netto dell'aggio, dei magazzini e dei concessionari. Ai sensi dell'art. 9, comma 5 del D.P.R. 20 novembre 1948, n. 1677, l'ente o privato concessionario è tenuto a garantire, all'atto della concessione, un minimo complessivo di massa premi, e ad assicurare inoltre un minimo di biglietti venduti.

Al fine di definire la natura giuridica delle lotterie nazionali occorre innanzitutto circoscrivere la struttura del negozio giuridico. La lotteria è un contratto con cui in cambio dell'esecuzione di una determinata prestazione patrimoniale si acquista il

---

[835] In tal senso ALEMANNO G., *Lotto e lotterie (diritto tributario) – Postilla di aggiornamento*, in *Enc. giu. Treccani*, Roma, 2009, p. 2.

[836] A tal riguardo si evidenzia che per espressa disposizione normativa non costituiscono lotterie rientranti in tale ambito di applicazione quelle istituite e regolate, anche al fine di consentire la partecipazione mediante connessione telefonica o telematica, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze senza il collegamento con fatti e con rievocazioni storica-artistico culturali e con avvenimenti sportivi.

[837] Art. 1 del D.P.R. 20 novembre 1948, n. 1677

diritto di partecipare ad una estrazione a sorte. Strutturalmente la lotteria potrà atteggiarsi in modo differente[838]:

- nel caso in cui le quote dei singoli partecipanti vengono destinate a formare il montepremi da cui prelevare le somme occorrenti per pagare i vincitori, si avrà un unico contratto plurilaterale fra tutti i partecipanti alla lotteria;
- mentre, qualora il prezzo del biglietto costituisce il "corrispettivo" delle obbligazioni assunte direttamente dal gestore ed in particolare di quella di pagare un predeterminato premio alla controparte a titolo di vincita, si avrà un fascio di contratti bilaterali tra il gestore ed ogni singolo partecipante.

La caratteristica principale della lotteria è costituita dall'essere l'assegnazione di premi subordinata ad una estrazione a sorte[839].

Una volta circoscritto civilisticamente il contratto di lotteria, è essenziale esaminare l'art. 17 del D.P.R. n. 1677/48 che disciplina la ripartizione dell'importo dei biglietti venduti, per riscontrarne la struttura.

In sintesi la norma dispone che dall'importo dei biglietti venduti di ciascuna lotteria si deducono:

- l'importo delle spese inerenti all'organizzazione e all'esercizio della lotteria, sostenute direttamente dall'Amministrazione;
- l'importo spettante all'eventuale concessionario, a titolo di compenso e rimborso spese di pubblicità e vendita dei biglietti;
- un eventuale contributo a favore dell'ente organizzatore della manifestazione cui è collegata la lotteria;
- una quota a favore del fondo di riserva nella misura dell'1,50%.

Della somma residuata, il 50% costituisce la massa premi e il 50% è devoluto a favore degli enti beneficiari nella misura indicata nel decreto del Presidente della Repubblica di cui all'art. 3 della legge 4 agosto 1955, n. 722.

---

838 DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali. I contratti aleatori,* in op. cit., p. 382, evidenzia come la struttura del contratto possa essere plurilaterale o bilaterale, a seconda che l'importo dei premi sia determinato in base al numero dei partecipanti o in maniera fissa.

839 BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa,* in *Commentario al codice civile,* in op. cit., p. 246.

L'Amministrazione, in base alle disponibilità del fondo di riserva ed altre idonee, eventuali garanzie, potrà determinare preventivamente, in tutto o in parte, l'ammontare dei premi.

Da tali disposizioni emerge un primo dato fondamentale: nelle lotterie di regola lo Stato non si assume il rischio del gioco[840].

Ciò implica, in via generale, che la lotteria si collochi tra i contratti plurilaterali.

Tuttavia, nella pratica si riscontra l'utilizzo costante da parte dell'Amministrazione finanziaria della facoltà accordatagli dal comma 4, dell'art. 17 del D.P.R. n. 1677/48, di predeterminare l'ammontare dei montepremi, ragion per cui in questi casi la dottrina[841] ravvisa la conclusione di un fascio di contratti bilaterali.

Il diverso atteggiarsi della struttura contrattuale della lotteria a mio modesto parere influisce in modo determinante sulla natura giuridica del corrispondente prelievo. Pertanto, si procederà ad esaminare distintamente le due tipologie al fine di arrivare ad una corretta definizione giuridica.

Iniziando dalle lotterie in cui l'Amministrazione finanziaria non si avvale dell'opportunità di predeterminare l'importo dei premi emerge subito la figura del contratto plurilaterale stipulato tra tutti i partecipanti al gioco.

In tal caso, chi acquista il biglietto ignora l'ammontare delle vincite che dipenderà dal complesso delle giocate. Mentre, l'intervento del soggetto organizzatore avviene in veste di mandatario, incaricato delle operazioni necessarie allo svolgimento della lotteria: distribuzione dei biglietti, raccolta delle somme giocate, formazione dei premi con i proventi delle poste dei partecipanti, individuazione dei vincitori in base all'estrazione a sorte.

La chiave di volta per una corretta definizione giuridica va individuata nel fatto che in questo caso la lotteria opera con il sistema del totalizzatore[842], per cui possono richiamarsi le considerazioni a suo tempo svolte in tema di giochi e scommesse a totalizzatore. Nell'ambito di tale trattazione si è avuto modo di rilevare come nelle

[840] VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa. La transazione,* in op. cit., p. 149, osserva che la lotteria è un contratto plurilaterale tra tutti i partecipanti tra i quali l'ente organizzatore assume la veste di mandatario, incaricato delle operazioni necessarie allo svolgimento della scommessa

[841] BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa,* in *op. cit.,* p. 249.

[842] FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*op. cit., p. 56.

scommesse al totalizzatore non sia rinvenibile una potenzialità economica e produttiva espressa dall'organizzazione e dall'esercizio del gioco propria ed autonoma del gestore, ma bensì emerge un arricchimento dei vincitori. Infatti, si ribadisce che le poste versate dai partecipanti al gioco confluiscono in un fondo comune che depurato dei costi di gestione andrà per il 50% a formare il montepremi da ripartire tra tutti i vincitori secondo ed in base ai criteri di gioco, mentre il restante 50% sarà acquisito dallo Stato a titolo d'imposta.

Quindi, nel caso dei giochi strutturati secondo il paradigma dei contratti plurilaterali, la giustificazione economica del prelievo deve rinvenirsi nell'arricchimento dei vincitori.

Coerentemente a ciò si ravvisa un'imposta commisurata alle "vincite". Infatti, in assenza della norma che dispone la distrazione del 50% del fondo netto dal montepremi, le somme del fondo sarebbero interamente ripartite tra i vincitori. Di contro, le somme così costituite vengono decurtate dell'ammontare corrispondente al prelievo erariale. Il tributo, così facendo, sarà direttamente proporzionato al numero ed all'entità delle giocate che confluendo nel montepremi determineranno la consistenza dell'imposta.

Di contrario avviso è quella parte della dottrina[843] che vede nelle lotterie un prelievo tributario sul volume netto dei ricavi della vendita dei biglietti. A mio sommesso avviso ciò non tiene conto di un elemento fondamentale: il gestore non partecipa all'alea della scommessa insita nelle lotterie strutturate secondo un contratto plurilaterale. Ciò implica che il fondo costituito dall'acquisto dei biglietti non può essere considerato di "proprietà" del gestore[844] il quale in veste di intermediario avrà il semplice obbligo di depositario delle somme con il compito di ripartirle in base alle regole del gioco. Di conseguenza, la capacità contributiva colpita dall'imposta non appartiene al gestore, per il quale sarà indifferente l'ammontare del prelievo e quindi non subirà propriamente una decurtazione patrimoniale.

---

[843] FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*op. cit., p. 56.

[844] In tal senso BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in op. cit., p. 50, per il quale l'ente organizzatore non può disporre in alcun caso del fondo premi, il quale è proprietà comune di tutti i giocatori e deve, sempre e solo, essere assegnato ai vincitori.

Alla luce di quanto sopra esposto le lotterie tradizionali contengono tutti gli elementi propri dei tributi[845] ed in particolare delle imposte sulle vincite[846].

Pertanto, vanno respinte le tesi dottrinali che intravedono nel prelievo delle lotterie un'entrata di diritto privato[847]. Esse sono, a mio sommesso parere, il risultato di una premessa errata: la mancata considerazione dell'esistenza di una duplice struttura contrattuale sottesa alle lotterie che ineludibilmente influenza in modo irreversibile la natura delle entrate.

A differenti considerazioni si deve pervenire con riferimento alle lotterie in cui l'Amministrazione finanziaria si avvale dell'opportunità di predeterminare l'importo dei premi. In tal caso, la lotteria si struttura secondo un fascio di contratti bilaterali stipulati con i singoli partecipanti.

Ciò comporta da un lato che i partecipanti conoscono già al momento della giocata l'ammontare della possibile vincita, e dall'altro che l'erario si assume direttamente il rischio del gioco ancorché esso dipenda soltanto, in confronto al

---

845 A tal riguardo si rappresenta che la Corte costituzionale ha piú volte affermato che, indipendentemente dal *nomen iuris* attribuitole dal legislatore, al fine di valutare se una decurtazione patrimoniale definitiva integri un tributo, occorre interpretare la disciplina sostanziale che la prevede alla luce dei criteri indicati dalla giurisprudenza costituzionale come caratterizzanti la nozione unitaria di tributo: cioè la doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, nonché il collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante (*ex plurimis*, sentenze n. 141 del 2009, n. 335 e n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005). Un tributo consiste, quindi, in un «*prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva*» (sentenza n. 102 del 2008); indice che deve esprimere l'idoneità di tale soggetto all'obbligazione tributaria (sentenze n. 91 del 1972, n. 97 del 1968, n. 89 del 1966, n. 16 del 1965, n. 45 del 1964).

846 Contra tutta la dottrina che considera il provento delle lotterie di natura privata in ordine alla quale si veda per tutti FEDERICI F., *Lotterie e tombole,* in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. IX, Torino, 1993, p. 178. Tuttavia a me pare che tutta la dottrina, a prescindere dalle tesi proposte (la natura tributaristica o meno delle lotterie), tragga le proprie conclusioni discutendo precipuamente dal fatto che il vincitore consegue un importo inferiore a quello a lui spettante secondo i calcoli di probabilità e in condizioni di parità di alea. Inoltre, non mi pare che le conclusioni in tema di lotterie traggano origine dall'esame specifico del fenomeno essendo spesso la semplice estensione di quanto opinato in ordine al Lotto. A titolo di esempio si veda FEDERICI F., *Lotterie e tombole,* in op. cit., p. 178 che estende apoditticamente anche alle lotterie con struttura plurilaterale le conclusioni svolte in tema di Lotto. In buona sostanza, a mio sommesso parere così come impostato nel presente lavoro al fine di enucleare la reale natura giuridica delle lotterie è indispensabile distinguerle in base alla struttura contrattuale per cui solo con riferimento a quelle strutturate secondo rapporti bilaterali è possibile estendere le conclusioni cui si è pervenuti per il gioco del Lotto.

847 FEDERICI F., *Lotterie e tombole,* in op. cit., p. 178, LICCARDO G., *Lotterie e tombole (dir. trib.),* in op. cit., 1087.

Lotto, dall'ignoto volume di gioco e non anche dall'ammontare delle vincite che è invece prevedibile[848].

Lo scopo fiscale delle lotterie, come nel caso del gioco del Lotto, è stato rinvenuto nel 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 per alcuni rappresenta il tributo[849].

Altra parte della dottrina[850] ha autorevolmente sostenuto che le lotterie integrino un'imposta applicata con aliquota del 50% sul volume netto di gioco in occasione dell'effettuazione della lotteria.

A mio sommesso parere ciò non coglie l'essenza giuridica del gioco. Sicuramente va escluso che le lotterie rappresentino un'imposta sui consumi e non peraltro perché il prelievo non è direttamente proporzionale all'ammontare complessivo dei biglietti venduti. Allo stesso modo si esclude la possibilità di intravedere un'imposta sulle vincite visto che non c'è proporzionalità tra prelievo e l'arricchimento dei vincitori (si pensi al caso in cui l'esercizio del gioco consenta la vincita di euro 1.000.000,00 a fronte di una somma complessivamente riscossa dalla vendita dei biglietti pari ad euro 500.000,00), anzi se la vendita dei biglietti non raggiunge il montepremi prestabilito la gestione avrà un risultato negativo.

Detto ciò, in considerazione delle similitudini tra le lotterie così strutturate e il gioco del Lotto (entrambi inclusi nel fascio di contratti bilaterali), la soluzione del problema, a mio parere, non può prescindere dalle conclusioni cui è arrivata la giurisprudenza di legittimità.

Come si è avuto modo di vedere la Cassazione a Sezioni Unite, con la nota sentenza del 16 marzo 2006 n. 7996, ha affermato la natura privatistica dei proventi derivanti dal gioco del Lotto.

Gli elementi su cui si è basata la Corte sono ravvisabili anche nelle lotterie. Infatti:

---

[848] FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*op. cit., p. 57.
[849] BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse*, op. cit., p. 40.
[850] FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*op. cit., p. 57.

- i proventi realizzati dallo Stato mediante le lotterie così come nel gioco del Lotto sono meramente eventuali e non è comunque ricollegato direttamente né all'ammontare degli incassi derivanti dalle scommesse, che dovrebbe costituire l'imponibile ove si trattasse di un'imposta sul consumo, né all'ammontare delle vincite, cui dovrebbe essere commisurata un'imposta diretta;
- gli utili finanziari dipendendo unicamente dalla differenza a saldo a fine esercizio fra introiti e costi del servizio;
- la finalità fiscale non è in alcun modo condivisa da parte del privato, il quale acquista il biglietto esclusivamente sulla scorta di un'intima esigenza avvertita dello stesso di soddisfare un bisogno personale;
- l'esistenza di un'attività istituita al fine di procurare all'ente pubblico entrate non può condurre alla contestuale qualificazione delle stesse come imposte.

In effetti, tali utili non possono rappresentare se non il profitto o il lucro che lo Stato ritrae nella gestione del gioco in regime di monopolio, configurata come mera attività imprenditoriale di natura privatistica, anche se ad evidenza pubblica, e non come manifestazione di poteri autoritativi ed impositivi di prestazioni tributarie.[851] In questa ottica la più recente dottrina[852] considera il monopolio delle lotterie come uno strumento extratributario per mezzo del quale lo Stato persegue fini di lucro utilizzando schemi di diritto privati. A sostegno di ciò, con riferimento alle lotterie svolte avvalendosi della predeterminazione dei premi, è stato evidenziato che qualora si rinvenisse un'imposta, ciò contrasterebbe con il fatto che nel caso in cui i proventi non raggiungessero la quota di montepremi stabilita lo Stato, anziché avere un tributo si avrebbe una perdita. In pratica, l'imposta varierebbe in base ai proventi conseguiti potendo anche essere di segno negativo. Un ulteriore indizio a favore della natura privata della lotteria viene ravvisato nella contabilizzazione delle entrate[853].

[851] In questi casi mi pare difficile rinvenire un tributo pari alla sperequazione tra giocate e vincite in regime di monopolio fiscale rispetto al rapporto che si avrebbe in condizioni di parità del gioco, e non per altro perché a differenza del gioco del Lotto non ci sono i parametri di comparazione. Infatti non si sa quanti biglietti si riusciranno a vendere.

[852] FEDERICI F., *Lotterie e tombole,* in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. IX, Torino, 1993, p. 178, LICCARDO G., *Lotterie e tombole (dir. trib.),* in op. cit., 1087.

[853] Presso la tesoreria centrale dell'AAMS è istituito un conto corrente denominato "Fondo di riserva delle lotterie nazionali", al quale affluiscono: la quota degli incassi di ciascuna lotteria calcolata sull'importo dei biglietti venduti; l'importo del primo premio di ciascuna lotteria nel caso di decadenza.

Alla luce di quanto sopra esposto possiamo concludere che:

- per le lotterie che integrano un contratto plurilaterale è ravvisabile la presenza di un'imposta sull'arricchimento;
- mentre per quelle strutturate secondo un fascio di contratti plurilaterali si ritiene sia ravvisabile la natura extratributaria dell'entrata.

3. (Segue) Gli elementi costitutivi dell'imposta sulle lotterie (plurilaterali).

La presente indagine non può non tener conto delle conclusioni cui si è pervenuti nel precedente paragrafo, secondo cui solo per le lotterie che si concludono con un contratto plurilaterale è ravvisabile un'entrata tributaria. Pertanto, è con riferimento ad essa che si provvederà ad analizzare la fattispecie tributaria.

Innanzitutto occorre rilevare l'assenza di una specifica disposizione sul presupposto di fatto dell'imposta.

Tuttavia la dottrina[854] che si è occupata della definizione giuridica delle lotterie, pur concludendo diversamente, ha evidenziato che il fatto che rende legittima l'applicazione del tributo e che presenta un diretto collegamento con la base imponibile di questo è l'effettuazione della lotteria.

L'asserto è da condividere per le seguenti ragioni di ordine logico e sistematico:

- l'imposizione prende in considerazione un contratto plurilaterale la cui definitiva conclusione richiede lo svolgimento di una serie di atti ed operazioni, per cui appare logico per il prelievo riferirsi all'organizzazione ed all'esercizio del gioco;
- la trattazione dei diversi prelievi che interessano la materia dei giochi (imposta sui giochi e le scommesse, PREU, prelievo erariale), ha permesso di rilevare un dato

---

Nel bilancio AAMS al titolo IV è istituita, sia all'entrata che alla spesa, una rubrica denominata "Servizio delle lotterie nazionali": all'entrata è imputato il ricavato della vendita dei biglietti delle lotterie nazionali, al netto dell'aggio spettante agli incaricati della vendita; alla spesa sono imputati il pagamento dei premi ai vincitori, dei fondi per riserve, le spese per la pubblicità, ogni altro costo legato allo svolgimento del servizio.

Presso la tesoreria centrale dello Stato è istituito un conto corrente infruttifero intestato all'AAMS denominato "Servizio delle lotterie nazionali" al quale affluiscono le somme riscosse e dalla quale sono prelevate quelle pagate in relazione alla rubrica di entrata di bilancio.

Alla chiusura dell'esercizio, l'eccedenza delle entrate rispetto alle spese sono versate in entrata al bilancio dello Stato.

[854] FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*op. cit., p. 56.

costante: il presupposto di fatto delle imposte applicabili al fenomeno ludico viene costantemente ravvisato nell'esercizio del gioco. Probabilmente le ragioni vanno colte nella struttura stessa del fenomeno che si intende colpire. Il legislatore nel tassare la materia dei giochi intende colpire quei fenomeni ludici che coinvolgono una massa indistinta di persone, potenzialmente vasta escludendo le c.d. scommesse semplici ovvero giochi che interessano due o poco più soggetti e che si conclude in un ambito "privato" e "familiare". Ciò stante, l'esercizio del gioco risponde logicamente e coerentemente alle esigenze di una imposta così strutturata. Ciò è ancor più vero nel caso dei giochi strutturati come contratti plurilaterali in cui, anziché tassare il singolo giocatore-vincitore, viene colpito il gestore che si comporta similmente ad un obbligato in luogo di terzi. In tal caso, indicare l'esercizio del gioco come presupposto è coerente con la struttura contrattuale del gioco;

- essendo le lotterie un negozio giuridico che si conclude tra i giocatori è impensabile ravvisare la situazione base nella semplice "giocata"[855] ovvero più correttamente nell'acquisto del biglietto, in quanto il contratto stipulato tra il giocatore ed il concessionario non costituisce un contratto di gioco;
- il prelievo è commisurato ad un'entità netta che scaturisce dall'ammontare delle somme riscosse in virtù della vendita dei biglietti al netto dei "costi di gestione".

Tutto ciò mi sembra confermare l'assunto per cui il presupposto di fatto dell'imposta sulle lotterie tradizionali strutturate come un contratto plurilaterale, sia da ravvisare nell'esercizio del gioco delle lotterie.

Anche le stesse norme che stabiliscono la soggettività passiva del concessionario indirettamente confermato l'ipotesi ricostruttiva.

Così costruita, l'imposta sulle lotterie tradizionali stabilisce una diretta e coerente correlazione tra presupposto, base imponibile ed aliquota.

Anche in questo caso, similmente a quanto già riscontrato nell'ambito della trattazione dell'imposta unica afferente le scommesse a totalizzatore, si ravvisa un

[855] In tal senso anche FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*op. cit., p. 56.

disallineamento tra il presupposto giuridico del tributo ed il presupposto economico sostanziale[856].

Infatti, nelle lotterie tradizionali si ravvisa da un lato il presupposto giuridico del tributo rappresentato dall'organizzazione e l'esercizio dell'attività riservata e dall'altro il presupposto economico sostanziale riscontrabile nell'arricchimento dei vincitori. Ciò appare ispirato da una logica di semplificazione data la vastità dell'area di imposizione che ne conseguirebbe con inevitabili difficoltà accertative. Infatti, un conto è l'assoggettamento ad imposizione di un limitato numero di soggetti (i gestori), altro conto è l'imposizione di uno sterminato numero di potenziali soggetti vincitori.

È palese come la soluzione di assoggettare ad imposta un limitato numero di soggetti consente una più agevole attività di controllo e riscossione da parte dell'Amministrazione finanziaria[857].

Il sistema così strutturato non pare violare il principio costituzionale della capacità contributiva, non per altro per il fatto che il meccanismo impositivo è congeniato in modo tale da assicurare che il sacrificio economico venga sopportato dall'effettivo portatore della capacità economica: il vincitore[858].

Il debitore dell'imposta sulle lotterie, a meno di specifiche disposizioni in contrario, deve essere necessariamente individuato nell'AAMS cui è affidata la gestione del gioco. Sulla soggettività tributaria della stessa si è già avuto modo di

---

856 MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 164, accoglie la distinzione tra il presupposto giuridico del tributo ed il presupposto economico sostanziale specificando come non sempre sia possibile assumere direttamente a presupposto giuridico del tributo quello che ne è il presupposto economico sostanziale.

857 MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario,* op. cit., p. 122, afferma che anche in questi casi si parla di soggetto passivo, pur esistendo un rapporto mediato tra il soggetto stesso ed il presupposto d'imposta, che non esclude la rilevanza dell'art. 53 Cost. poiché è la legge che fissa questo rapporto specifico che deve intercorrere tra soggetto passivo-contribuente e soggetto passivo che agevola la realizzazione del prelievo tributario.

858 Vista la dissociazione tra contribuente di fatto e contribuente di diritto, potrebbero sorgere problemi circa il rispetto dell'art. 53 Cost.. In considerazione delle similitudini con le scommesse a totalizzatore si rinvia a quanto già detto sulle stesse nell'ambito dell'imposta unica. Qui preme evidenziare come a fondamento del prelievo sulle lotterie, sta la possibilità di spostare il peso economico sottostante su altri soggetti avvalendosi della ricchezza altrui (SCHIAVOLIN R., *Il collegamento soggettivo,* in op. cit., p. 281).

evidenziare che la dottrina ha osservato come la norma impositrice tributaria posta dallo Stato possa applicarsi anche allo Stato quale organizzazione[859].

Relativamente alla determinazione dell'imposta le norme appaiono chiare nello stabilire l'applicazione di un'aliquota d'imposta del 50% sull'ammontare complessivo delle somme raccolte mediante la vendita dei biglietti al netto di una determinata serie di componenti negative.

4. Lotteria istantanea.

Con l'art. 6 della legge 26 marzo 1990, n. 62 il Ministro delle finanze è stato autorizzato ad istituire, con le lotterie nazionali ad estrazione istantanea, previa adozione di idoneo regolamento. Questo è stato adottato con D.M. 12 febbraio 1991, n. 183 che ha così introdotto una nuova modalità di gioco: il c.d. "gratta e vinci" contraddistinto dalla possibilità concessa di conoscere immediatamente il risultato e l'eventuale vincita.

Il gioco si realizza mediante la vendita di appositi biglietti in cui una speciale vernice asportabile con abrasione nasconde l'esito dell'evento.

La lotteria istantanea va ricondotta nel contratto di lotteria di cui all'art. 1935 c.c.[860].

La specificità di tale lotteria consiste nel fatto che la vincita non è subordinata, come nelle lotterie tradizionali, all'evento futuro ed incerto dell'estrazione del numero del biglietto vincente.

A fronte della prestazione del giocatore, l'Amministrazione finanziaria si impegna a mettere a disposizione un determinato montepremi, suddiviso in un numero prefissato di vincite, che non vengono attribuite "a posteriori", dopo la vendita dei biglietti, ma sono predeterminate a monte - prima dell'immissione dei biglietti stessi nel circuito di vendita - attraverso l'inserimento casuale, nei lotti diffusi sul mercato, dei tagliandi vincenti, restando celata la possibilità per gli acquirenti e per gli altri soggetti, di scoprire anzitempo la natura vincente o meno del biglietto.

---

[859] FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit, p. 273. Con particolare riferimento ai monopoli fiscali FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 35, sostiene che l'azienda autonoma (AAMS) è il soggetto passivo.

[860] *Ex multis* Cass. 13 maggio 2008, n. 11910 e Cass. 7 aprile 2008, n. 8952.

Le lotterie, infatti, per poter produrre effetti civili, devono essere autorizzate a norma dell'art. 1935 c.c.. Ciò comporta che l'autorizzazione è un elemento integrativo della fattispecie ed è un presupposto di validità del contratto di lotteria, la cui mancanza ne determina la nullità delle prestazioni, anche se eseguite dopo la presa di conoscenza del risultato. Va rilevato che la migliore dottrina considera causa di nullità del gioco e della scommessa anche l'imperfezione dei mezzi con cui il gioco viene attuato, con la conseguenza che tale difetto si ripercuote sull'esito del gioco ed impedisce il sorgere di una valida scommessa, con conseguente ripetibilità del pagamento. (Cass. 25/11/08 n. 28065)

Nelle lotterie nazionali ad estrazione istantanea i partecipanti possono immediatamente conoscere la vincita attraverso l'acquisto di un biglietto sul quale è stato in precedenza impresso, e celato ad ogni forma di possibile evidenza o ricognizione esplorativa, il risultato di una combinazione casuale di vincita.

All'organizzazione e alla gestione delle lotterie nazionali ad estrazione istantanea provvede l'AAMS. Per la distribuzione alle rivendite di generi di monopolio ed alle ricevitorie del Lotto dei biglietti delle lotterie nazionali ad estrazione istantanea, l'AMSS può avvalersi di un concessionario.

Ai sensi dell'art. 6 del D.M. 12 febbraio 1991, n. 183 alle vincite si applica l'art. 30 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1973, n. 600.

La dottrina[861] , conformemente alla consolidata giurisprudenza di legittimità[862], ritiene che la lotteria istantanea rappresenti un contratto bilaterale, avente natura aleatoria, in base al quale una parte (lo Stato), verso il pagamento di un corrispettivo (posta), si obbliga a versare all'altra parte (lo scommettitore), una certa vincita in base al risultato.

Per quanto sopra è evidente la similitudine tra le lotterie istantanee e quella tradizionale in cui sono predeterminati i premi da distribuire tra i vincitori, per cui

---

[861] RUFO SPINA C., *Contrattualità e disciplina dell'errore nelle lotterie istantanee. Spunti di riflessione in merito alla risarcibilità,* in Giur. it., 2010, p. 591.

[862] Per la Cass. civ. Sez. III, 07-04-2008, n. 8952, poichè la lotteria da luogo ad un fascio di contratti bilaterali ognuno dei quali intervenuto tra l'amministrazione ed il giocatore, il superamento dei limiti disposti dall'autorizzazione ministeriale nei premi posti in palio (e quindi per questa eccedenza, senza autorizzazione ministeriale) non investe tutti i contratti, generandone l'invalidità, ma solo quelli relativi ai contratti riferibili a biglietti eccedenti il numero dei premi previsti dall'autorizzazione.

sembra possibile estendervi integralmente le conclusioni in tema di natura extratributaria delle entrate e della conseguente applicabilità dell'imposta sui giochi e le scommesse.

SEZIONE IV

IL PRELIEVO SUI GIOCHI NUMERICI A TOTALIZZATORE

(SUPERENALOTTO E GIOCHI SIMILI)

1. Introduzione

I giochi numeri a totalizzatore trovano un riferimento legislativo nell'art.1, comma 90, lettera b, della legge 27 dicembre 2006, n.296, che detta le regole per il loro affidamento in concessione.

Ai sensi dell'art, 2, comma 2 del Decreto direttoriale n. 2009/21729/giochi/Ena recante il "Regolamento del gioco Enalotto" «sono *giochi numerici a totalizzatore nazionale i giochi di sorte basati sulla scelta di numeri da parte dei giocatori all'atto della giocata, ovvero sull'attribuzione alla giocata medesima di numeri determinati casualmente, per i quali una quota predeterminata delle poste di gioco è conferita ad un unico montepremi, avente una base di raccolta di ampiezza non inferiore a quella nazionale, e che prevedono altresì la ripartizione in parti uguali del montepremi tra le giocate vincenti appartenenti alla medesima categoria di premi. Non sono in ogni caso intesi come giochi numerici a totalizzatore nazionale i giochi ad oggi già oggetto di concessione, diversi dall'Enalotto e dal suo gioco complementare ed opzionale*».

Attualmente è possibile collocare in questa categoria i seguenti giochi:

- Enalotto (commercialmente noto come SuperEnalotto);
- SiVinceTuttoSuperEnalotto, quale concorso speciale del gioco Enalotto;
- SuperStar, quale gioco opzionale e complementare dell'Enalotto;
- Eurojackpot;
- WinForLife.

2. Alla ricerca della natura giuridica dei giochi numerici a totalizzatore[863].

Come esplicitato nella denominazione della categoria, tutti i giochi sopra indicati realizzano ognuno un contratto plurilaterale[864] intercorrente fra i singolo giocatori, i quali lo hanno posto in essere in vista delle possibilità di realizzare un guadagno in seguito alla esatta previsione del pronostico.

I giocatori, perciò, versano le poste di gioco, che, detratte le varie spese attinenti al gioco, vengono destinate alla costituzione del montepremi, e riempiono le schede rendendo così possibile lo svolgimento del gioco.

Ciò vuol dire che:

- il negozio giuridico si conclude fra tutta la massa dei partecipanti e non con l'organizzatore che è estraneo al contratto aleatorio[865] ed ha semplicemente veste di mandatario, incaricato delle operazioni necessarie allo svolgimento del gioco e di concludere le scommesse con gli altri partecipanti;
- fra i partecipanti si realizza mediante la convenzione di gioco la volontà comune di rendere possibile lo stesso svolgimento del gioco, e si costituisce un montepremi il cui ammontare dipende dal numero e dal concorso di essi;
- il corrispettivo è dato per ciascuno, non tanto dalla singola prestazione degli altri, quanto dalla probabilità della partecipazione all'assegnazione del fondo comune in caso di vincita;
- le poste versate dai singoli giocatori non sono fra loro in rapporto di corrispettività[866], ma concorrono a formare il fondo comune che servirà a pagare il

---

863 FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore,* in op. cit., p. 440, da la definizione di totalizzatore quale sistema di scommesse organizzate secondo il quale, come indica la etimologia stessa della parola, l'importo complessivo delle giocate viene "totalizzato", col riunire cioè in un fondo comune la pluralità delle poste e quindi, una volta verificatosi l'evento oggetto delle scommesse e determinati, di conseguenza, quelli fra gli scommettitori che hanno esattamente previsto l'evento stesso, il fondo viene diviso fra i vincitori, dopo che dall'importo globale sono state detratte le spese di organizzazione l'utile dell'ente gestore nonché gli oneri fiscali.

864 In tal senso BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa,* in op. cit., p. 249, con riferimento all'EnaLotto la cui struttura è mantenuta dalla sua attuale evoluzione.

865 VALSECCHI E., *Giuochi e scommesse*, op. cit., p. 63, sottolinea il ruolo di intermediario dell'organizzatore.

866 BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa,* in op. cit., p. 101.

premio ai vincitori[867]. La controprestazione della posta versata dai giocatori non è la prestazione degli altri, ma ciò che ognuno potrà ottenere cioè l'attribuzione di una quota del fondo premi in caso di vincita[868];

- le singole poste, anche se di ammontare differente, non entrano nel patrimonio dell'organizzatore del gioco, ma concorrono tutte alla formazione del c.d. montepremi[869];
- il gestore del gioco non può trarre dalle sorti del gioco alcuna perdita netta del proprio patrimonio[870]. In base al regolamento di gioco ed al corrispondente congegno si esclude che esso possa trattenere alcunché del fondo destinato ai premi a titolo di vincita e sia esposto al pericolo di pagare una somma che vada oltre il fondo stesso[871];
- il giocatore ha interesse che, oltre a lui, pochi o nessuno vinca[872];
- ciascun giocatore, in caso di vincita, riceve una somma tanto più grande quando maggiore è il numero dei partecipanti e quanto minore è il numero di coloro che hanno ottenuto il suo stesso risultato[873]. In pratica l'importo della vincita è direttamente proporzionale al numero delle scommesse effettuate ed inversamente proporzionale al numero dei vincitori[874];
- a differenza del contratto di scambio, il contratto plurilaterale non si esaurisce con l'esecuzione delle obbligazioni delle parti, ma è caratterizzato dall'esistenza di un ulteriore scopo comune a tutti i contraenti e che per la sua complessità necessita di un organizzatore[875];

---

[867] DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, in op. cit., p. 345, osserva che la posta non viene pagata direttamente al vincitore, e cioè che non è stata assunta una obbligazione eventuale nei confronti di costui, ma che tutti i giocatori si sono impegnati a conferire la propria posta sin dal momento della conclusione del contratto.

[868] VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa*, in op.cit., p. 154.

[869] Così si esprime DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, in op. cit., p. 347.

[870] ASCARELLI T., *Contratto plurilaterale e totalizzatore*, in op. cit., p.171; DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, in op. cit., p. 347, evidenzia che il gestore è estraneo al gioco, non essendo parte del contratto e potendo anche mancare.

[871] VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa*, in op.cit., p. 154.

[872] BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in *Riv. dir. comm.*, 1951, p. 44; VALSECCHI E., *Giuochi e scommesse*, op. cit., p. 63.

[873] VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa*, in op.cit., p. 153.

[874] FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore*, in op. cit., p. 440

[875] BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in o.p cit., p. 55.

- il fondo premi costituito dalla sommatoria delle poste di gioco viene ripartito tra tutti gli attori del gioco in base alle disposizioni normative. In pratica, la specifica normativa che disciplina ogni singolo gioco stabilisce previamente l'entità ed i destinatari delle somme confluite nel fondo premi[876]. Questo rappresenta il meccanismo impositivo mediante il quale viene decurtato il montepremi destinato ai vincitori.

Tutto ciò porta a concludere che per i giochi numerici a totalizzatore possono estendersi le medesime considerazioni svolte con riferimento a tutti i giochi e le scommesse che integrano un contratto plurilaterale.

Il prelievo operato dallo Stato sul fondo premi costituito dalle somme giocate rappresenta il tributo. Sono presenti infatti tutti gli elementi essenziali:

- la coattività[877] e conseguente irrilevanza della volontà della parte obbligata. Il prelievo operato per ogni singolo gioco è istituito e disciplinato da appostiti provvedimenti in cui si intravede l'aspetto coattivo della fonte e il carattere autoritativo della relativa disciplina (dovuto senza che la volontà del privato vi concorra). In buona sostanza, la coattività pervade tanto la fonte, quanto la disciplina del rapporto tributario[878];
- la funzione di riparto della spesa pubblica[879]. Infatti il prelievo è commisurato ad un determinato indice di riparto espressivo di capacità contributiva: l'arricchimento dei vincitori[880] (per quanto riguarda l'esatta individuazione della

[876] Per esempio nel caso del SuperEnaLotto la disciplina prevede la seguente ripartizione delle somme raccolte: 8% a titolo di aggio ai punti vendita; 3,73% a titolo di compenso al concessionario; 38% al montepremi, la parte residua viene versata a titolo d'imposta allo "Stato".

[877] *Ex multis* MICCINESI F., *Imposta*, in op. cit., p. 2945.

[878] VIOTTO A., *Tributo*, in op. cit., p. 240, evidenzia la centralità del requisito della coattività rispetto soprattutto alla fonte in ragione del fatto che il tributo è espressione della sovranità dello Stato.

[879] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 25.

[880] Il prelievo erariale sembra sussumibile con quanto osservato da GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, op. cit., p. 8, per cui nel suo nucleo essenziale il tributo consiste in un obbligazione pecuniaria (quel è il prelievo erariale) che trova origine in un fatto suscettibile di valutazione economica (arricchimento dei vincitori) e che a questo non solo coattivamente inerisce, ma è anche commisurato (quota parte delle somme giocate da ripartire tra i vincitori). La natura di imposta del prelievo erariale risponde anche alla definizione data da MAFFEZZONI F., *Imposta*, in *Enc. dir.*, vol. XX, Milano, 1970, p. 455, per cui essa è una prestazione coattiva stabilita dalla legge a favore di un ente pubblico ed a carico di un soggetto per effetto del verificarsi di un presupposto di fatto consistente in un reddito, un patrimonio o in un'entrata, in conformità a principi distributivi costituzionalmente legittimi.

capacità contributiva si rimanda a quanto verrà successivamente esposto). Ciò pone in risalto l'attitudine del prelievo a concorrere alle spese pubbliche[881];

- la definitività della prestazione;
- il prelievo erariale è destinato ad affluire indistintamente nelle casse erariali ovvero a partecipare alle pubbliche spese[882].

Alla luce di quanto sopra esposto si ritiene che il prelievo erariale imposto sui giochi in argomento vada collocato nel novero dei tributi ed in particolare delle imposte. Tale ultima ipotesi è avvalorata da una semplice constatazione: l'assenza di qualsiasi profilo di commutatività che legittimi, sul piano della *ratio legis*, la prestazione[883]. In pratica, il prelievo è dovuto per l'effetto del verificarsi di un presupposto di fatto e non contiene una domanda di prestazione rivolta all'ente pubblico[884].

Acclarata la natura giuridica dei giochi, tocca ora esaminarli singolarmente al fine di porre in luce gli aspetti salienti della disciplina e l'eventuale rispetto dei principi costituzionali fondamentali.

3. Il prelievo erariale nei giochi del SuperEnalotto, SiVinceTuttoSuperEnalotto e SuperStar. Un meccanismo impositivo che, modellato sull'archetipo di un monopolio fiscale, confonde l'extra-profitto con il prelievo applicato su un'entità terza.

È arrivato il momento di analizzare nella sua globalità il fenomeno impositivo onde chiarire e svelare l'errore di impostazione in cui è incorso il legislatore con riferimento all'imposizione dei giochi in generale. Ciò si rende opportuno al fine di comprendere la ragione ultima del meccanismo impositivo attuato attraverso il SuperEnalotto.

---

881 FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit, p. 54; D'AMATI N., *Imposta*, in op. cit., p. 505, sottolinea una caratteristica fondamentale dell'imposta: la destinazione dell'entrata stessa al funzionamento degli apparati pubblici ed all'attuazione dei fini sociali.

882 Per FEDELE A., *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, p. 97, la partecipazione alle spese pubbliche rappresenta una nozione significativa intorno alla quale ricostruire il concetto di tributo.

883 Caratteristica posta in luce da MICCINESI F., *Imposta*, in op. cit., p. 2945.

884 MAFFEZZONI F., *Imposta*, in op. cit., p. 448.

Forse sarebbe stato utile svelare sin dall'inizio la confusione in cui è incorso il legislatore, tuttavia a mio sommesso parere quanto si dirà viene colto immediatamente e maggiormente avendo come riferimento il gioco del SuperEnalotto e dopo che sono stati analizzati la quasi totalità dei prelievi tributari.

Man mano che il legislatore si è occupato dell'imposizione dei giochi lo ha fatto secondo diverse possibili logiche ricostruttive[885], tutte accomunate dall'esistenza di un monopolio di diritto.

Per il legislatore tributario da sempre il modello principi di tassazione dei giochi è quello basato sull'archetipo del monopolio fiscale.

Il prelievo operate con l'utilizzo di una sovrastruttura monopolistica, fondato sulla riserva allo Stato dell'attività di gioco, si basa in linea di massima e generalmente su una decurtazione del premio offerto ai vincitori rispetto a quello che sarebbe stato offerto ordinariamente in un assetto di libera concorrenza, con conseguente incameramento da parte dello Stato di un extraprofitto, in aggiunta a quello di mercato. In quest'ottica, il sistema monopolistico non individua dei soggetti passivi di diritto, in quanto soggetti titolari di una ricchezza economicamente valutabile, ma si limita a traslare economicamente (e si badi bene non giuridicamente, almeno per quei giochi strutturati bilateralmente) l'onere tributario sui giocatori.

Tuttavia, il legislatore cullandosi della posizione di monopolista, non ha colto le differenze insite nelle varie forme di svago, dovute sostanzialmente alla struttura contrattuale, ed ha disciplinato la materia nell'improvvisazione più degenerativa, plasmando le varie forme di tassazione su un unico modello, il monopolio fiscale, ma tralasciando ad un certo punto di individuare correttamente il c.d. extraprofitto.

Purtroppo per se (*rectius* per noi), egli non ha carpito (o forse ha dimenticato) che i modelli base su cui modellare i vari prelievi che fanno le fusa al monopolio fiscale sono almeno due, rappresentati da due strutture contrattuali: il contratto plurilaterale e il fascio di contratti bilaterali.

Cercherò di spiegarmi meglio.

---

[885] BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse*, op. cit., p. 34, individua tre modelli di tassazione: monopolio fiscale, imposta sul reddito, imposta sui consumi.

Con riferimento ai giochi e scommesse in cui è ravvisabile un fascio di contratti bilaterali, il legislatore ha molto spesso applicato "correttamente" (nel senso che appresso vedremo) un modello impositivo strutturato sulla base del classico monopolio fiscale, stabilendo le condizioni del contratto di scommessa in termini differenti rispetto alla parità di rischio che si avrebbe in un assetto determinato esclusivamente su base statistica o comunque determinando autoritativamente il "prezzo" della scommessa in modo tale da conseguire il c.d. extraprofitto. In buona sostanza, lo Stato operando in regime di monopolio fiscale applica prezzi ben superiori rispetto a quelli che si formerebbero in regime di concorrenza perfetta. Il prezzo contiene sia una componente corrispettiva, connessa al servizio gioco ceduto in regime di monopolio, sia una componente aggiuntiva, il cui effetto è quello di determinare una decurtazione del patrimonio del privato, che lo Stato si riserva il diritto di acquisire, qualificabile come prestazione patrimoniale imposta[886]. È il caso del Lotto in cui lo Stato partecipa al gioco ed il prelievo viene operato modificando le condizioni di parità di questo. Così facendo lo Stato acquisisce un extraprofitto aggiuntivo rispetto al normale profitto di mercato. In tal caso, 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 extraprofitto da parte dello Stato monopolista. Un modello di tassazione così strutturato (a prescindere dalla natura tributaria o meno dei proventi) concretizza correttamente l'idea di fondo del monopolio fiscale ossia l'applicazione di prezzi ben superiori rispetto a quelli che si formerebbero in regime di concorrenza perfetta.

Ciò non è avvenuto per i monopoli fiscali applicati ai giochi plurilaterali. In questi casi si riscontra un errore di fondo del legislatore nell'esatta individuazione del prezzo del servizio, sulla cui determinazione si esprime l'autoritatività pubblica con la quantificazione dell'extraprofitto. Infatti, in questo caso l'intervento normativo volto ad aumentare il profitto del monopolista è intervenuto su una componente a quest'ultimo estranea: il fondo comune costituito dai versamenti dei partecipanti al gioco. Infatti, disponendo un prelievo sul fondo premi non si fa altro che apportare una decurtazione patrimoniale ad una ricchezza altrui e non si incide sul prezzo del servizio. In questo caso l'applicazione corretta del meccanismo impositivo dovrebbe

[886] In tal modo si esprime FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, op. cit., p. 21.

avvenire incidendo sul prezzo del servizio di gioco reso dal monopolista. Mi spiego meglio. Il monopolista nei giochi plurilaterali rivestendo il ruolo di intermediario e non di scommettitore non si assume l'alea di gioco. Pertanto, egli non dovrà intervenire sul fondo premi costituito dalle poste di gioco ma bensì sul prezzo del servizio di gioco da lui reso[887]. Quest'ultimo, svolgendosi nell'ambito del monopolio fiscale dovrà contenere sia una componente corrispettiva, connessa al servizio di gioco prestato in regime di monopolio, sia una componente aggiuntiva, che rappresenterà il c.d. extraprofitto.

Tutto ciò non è avvenuto. Il legislatore tutte le volte che ha disciplinato il prelievo sui giochi sull'archetipo del monopolio fiscale ha trattato allo stesso modo situazioni tra loro differenti incidendo su entità giuridicamente differenti: ora sul prezzo del servizio, talora (e impropriamente) su l'oggetto del servizio (fondo premi).

Un pratico esempio è rappresentato dal SuperEnalotto di cui iniziamo l'indagine.

4. La natura di imposta dei prelievi operati mediante i giochi numerici a totalizzatore e la capacità contributiva colpita.

Nei paragrafi precedenti si è giunti a dei punti fermi:

- i giochi numerici a totalizzatore si svolgono mediante la stipula di un contratto plurilaterale tra i giocatori;
- il prelievo operato sui giochi riveste i caratteri dell'imposta.

Bene, ora bisogna indagare su quali siano gli elementi costitutivi dell'imposta e quale è la capacità contributiva colpita.

A quest'ultimo fine ci sono di aiuto i risultati cui si è pervenuti fino ad ore con riferimento all'indice di riparto sotteso ai giochi e scommesse a totalizzatore. Per cui, visto che:

- il gioco integra un contratto plurilaterale;

[887] È stato più volte ribadito che nei giochi stipulati similmente al contratto plurilaterale il gestore non è controparte del contratto di scommessa ma svolge il ruolo di intermediario prestando un servizio giochi sintetizzabile nella raccolta delle giocate, custodia del fondo premi e ripartizione dei premi ai rispettivi vincitori.

- le singole poste versate dai giocatori affluiscono tutte alla formazione del c.d. montepremi che sarà ripartito tra i vincitori;
- l'organizzatore non diviene parte del contratto di gioco e scommessa ma assume la veste di intermediario promotore della scommessa a cui è demandato il compito di organizzare ed esercitare, per conto dello Stato, il gioco. In questo caso, l'organizzatore (o ente gestore) oltre agli ordinari compiti connessi all'organizzazione e gestione del gioco dovrà provvedere a calcolare l'entità del montepremi ed a ripartire lo stesso fra i vincitori;
- il fatto che il gestore non sia parte del contratto di gioco fa sì che le somme ad esso versate dai partecipanti non vengono acquisite al proprio patrimonio essendo esse dirette alla formazione del montepremi[888], per cui esso non si assume l'alea della scommessa;
- coerentemente ad un'imposta sulle vincite il prelievo è commisurato alla somma delle poste di gioco che confluendo nel fondo premi andranno ripartite tra i vincitori,

è evidente che, similmente alle scommesse al totalizzatore, qui non è rinvenibile una potenzialità economica e produttiva espressa dal gestore del gioco ma bensì emerge l'arricchimento dei vincitori.

Quindi, in questo caso la giustificazione economica del prelievo deve rinvenirsi nell'arricchimento dei vincitori. Ciò esclude a priori ogni qualsiasi dubbio circa la legittimità costituzionale dell'imposizione rispetto al principio desumibile dall'art. 53 Cost..

Appurato ciò veniamo all'analisi delle disposizioni che impongono il prelievo erariale iniziando dal gioco del SuperEnalotto.

[888] In tal senso BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in *Riv. dir. comm.*, 1951, p. 50, per il quale l'ente organizzatore non può disporre in alcun caso del fondo premi, il quale è proprietà comune di tutti i giocatori e deve, sempre e solo, essere assegnato ai vincitori.

5. Il prelievo sottostante l'Enalotto (commercialmente noto come "SuperEnalotto").

L'Enalotto (commercialmente noto come "SuperEnalotto") è stato istituito inizialmente con il D.M. del 9 luglio 1957, come concorso pronostici abbinato al gioco del Lotto. Successivamente è stato più volte modificato fino all'attuale regolamentazione contenuta nel decreto direttoriale n. 2009/21731 dell'11 giugno 2009.

La disciplina fiscale del gioco è alquanto lacunosa (praticamente assente) così come per i restanti giochi numerici a totalizzatore. Probabilmente la ragione va colta nel fatto che il legislatore ha inteso disciplinare il modello impositivo secondo l'archetipo del monopolio fiscale, senza, pero, tener conto della particolare struttura plurilaterale.

Comunque, tentando di ricostruire il modello di tassazione emerge un dato del tutto peculiare: manca l'esplicita determinazione dell'aliquota d'imposta che di fatto è quantificata negativamente.

Infatti, l'ammontare dell'imposta si desume in via residuale decurtando via via il fondo premi, costituito dalle poste versate dai giocatori, degli importi dovuti a vario titolo a tutti i soggetti della filiera del gioco. In particolare, l'imposta è il risultato della formula matematica contenuta nell'allegato "A" al decreto direttoriale n. 2009/21731/giochi/Ena recante le "*Misure per la regolamentazione dei flussi finanziari connessi al gioco Enalotto e al suo gioco complementare e opzionale*".

Tale formula[889] tiene conto, oltreché dei compensi dovuti alla filiera produttiva, anche dell'entità del montepremi destinato alle vincite, costituito dal 34,648%[890] dell'ammontare complessivo del costo pubblico delle combinazioni di gioco raccolte. Il risultato del modello porta ad individuare un'aliquota del 53,62%.

La fattispecie impositiva così delineata è pressoché inesistente. Il legislatore non si premura di individuarne gli elementi costitutivi lasciando a norme di natura

[889] Essa rappresenta il risultato del combinato disposto degli artt. 2 della legge 29 settembre 1965, n . 1117 (fondo premi), 27 della legge 30 dicembre 1991, n. 412, (diritto fisso), 6 della legge 23 dicembre 1993, n. 559 (prelievo Sicilia) e 14 del decreto legge 28 dicembre 2001, n. 452 (compenso ricevitoria).

[890] Tale percentuale è il risultato del combinato disposto degli artt. 2 della legge 29 settembre 1965, n . 1117 (fondo premi), 27 della legge 30 dicembre 1991, n. 412, (diritto fisso).

regolamentare la disciplina sia del prelievo che del gioco in una commistione di fatti tra loro eterogenei.

Di talché gli elementi costitutivi della fattispecie tributaria andrebbero desunti da una normativa pressoché assente se non si ha riguardo alla determinazione negativa dell'imposta. Ciò indurrebbe a rilevare innumerevoli violazioni ai principi costituzionali che informano la materia tributaria.

Ora, nel citato contesto normativo mi pare intravedere una soluzione già anticipata nell'ambito della trattazione attinente l'imposta sui giochi e le scommesse: l'applicazione dell'imposta unica al gioco del SuperEnalotto.

Infatti, come anticipato, il gioco del SuperEnalotto rappresenta la tipica fattispecie cui è applicabile l'imposta unica. Essa è praticamente sussumibile nella fattispecie astratta contemplata nella normativa che disciplina l'imposta sui giochi.

In questo modo, sarebbero risolti la gran parte dei dubbi di legittimità costituzionale del prelievo operato con il SuperEnalotto. Rimarrebbe da individuare l'aliquota d'imposta che in base alle regole generali di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 504/98 è pari al 26,80%, mentre secondo le regole specifiche del gioco è determinata indirettamente nel 53,62%.

In linea generale dovrebbe operare il principio di specialità che, purtroppo, trova il limite proprio dello strumento normativo utilizzato. Tuttavia, in virtù del principio di specialità, per quanto non previsto dal D.Lgs. n. 504/98 trova applicazione la specifica normativa dettata per il gioco del SuperEnalotto.

A tal proposito, le regole propri del gioco stabiliscono che:

- il concessionario del gioco per ciascuna settimana contabile[891] di riferimento è tenuto a versare, entro due giorni lavorativi utili decorrenti dalla disponibilità[892] delle somme raccolte:
  - ✓ le somme destinate al pagamento delle vincite non ancora pagate, in un apposito conto corrente produttivo di interessi in favore dell'erario, che devono

[891] Per settimana contabile si intende il periodo che intercorre tra le giornata del lunedì e la giornata della domenica di ogni settimana nella quale si raccoglie il gioco.

[892] Il momento in cui le somme raccolte sono ritenute disponibili per il Concessionario è fissato convenzionalmente in 3 giorni lavorativi utili dal termine della settimana contabile di riferimento

essere liquidati e versati con cadenza trimestrale sul capitolo 1999 dell'entrata, al netto delle spese bancarie sostenute;

- ✓ le somme destinate all'erario, calcolate e ripartite con le modalità stabilite all'allegato A al decreto direttoriale n. 2009/21731/giochi/Ena, sui capitoli dell'entrata ivi stabiliti;
- ✓ le somme destinate agli altri soggetti previsti dalle norme in vigore sui conti o sui capitoli ivi stabiliti.

- il titolare del punto di vendita, fisico[893] o a distanza[894], è tenuto a versare al concessionario le somme raccolte nella settimana contabile di riferimento, al netto dell'aggio ad esso spettante in base alla normativa vigente e di tutte le vincite pagate nella stessa settimana contabile.
- le vincite non riscosse sono versate dal concessionario sul capitolo 1999 dell'entrata, entro 15 giorni dalla scadenza del termine di decadenza del diritto alla riscossione di cui all'articolo 15, comma 3, del decreto direttoriale Prot. n. 2009/21729/giochi/Ena.
- il concessionario fornisce ad AAMS le rendicontazioni dei giochi, sulla base di appositi modelli approvati dall'Amministrazione, conformemente a quanto richiesto dal Prot. n. 2009/21729/giochi/Ena.

Le conclusioni cui si è pervenuti per il SuperEnalotto valgono anche per i giochi opzionali Superstar e per il gioco SuperEnalottoSiVinceTutto con la differenza che la determinazione indiretta dell'aliquota porta per entrambi ad individuarla nel 50%.

[893] Per punto di vendita fisico si intende il singolo esercizio pubblico abilitato alla raccolta del gioco numerico a totalizzatore nazionale.

[894] Il punto di vendita a distanza indica il concessionario stesso, nell'esercizio della raccolta a distanza, ovvero il singolo concessionario per l'esercizio o per la raccolta dei giochi, concorsi o scommesse riservati allo Stato, abilitato alla commercializzazione dei giochi numerici a totalizzatore nazionale con partecipazione a distanza.

6. Il prelievo operato con il gioco Eurojackpot.

Il gioco Eurojackpot è una delle tipologie di giochi numerici a totalizzatore. Tenuto conto dell'identica struttura che denota quest'ultimi si ritiene che le conclusioni cui si è pervenuti per il SuperEnalotto valgano anche per il gioco in argomento.

Anzi, la disciplina positiva, oltreché confermarla, rafforza la tesi esposta nel precedente paragrafo stabilendo indissolubilmente che il prelievo operato nell'ambito dell'Eurojackpot ha natura di imposta.

A tal proposito, l'art. 24, comma 40 del D.L. n. 98/11 nel disporre l'istituzione del gioco stabilisce esplicitamente che «*nell'ambito dei Giochi numerici a totalizzatore nazionale il Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato disciplina, con propri provvedimenti … 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*».

Orbene, alle argomentazioni esposte nei paragrafi precedenti si aggiunge l'espressa previsione normativa la quale dichiara espressamente e chiaramente che il prelievo operato nell'abito del gioco assume la natura giuridica di imposta[895]; il che pur non costituendo evidentemente argomento conclusivo per la individuazione della natura del tributo, assume se non altro valore indicativo della tendenza del legislatore a considerarlo, almeno nominalisticamente, come imposta[896].

Ad ogni modo, indipendentemente dall'argomento letterale, il prelievo mostra sicuramente tutti quei caratteri che la dottrina attribuiscono all'imposta. È infatti evidente in questo caso come la coattività della fonte legislativa mischiandosi con

[895] Il decreto direttoriale prot. 2011/2876/Strategie/UD del 12 ottobre 2011, nello stabilire nel 1º luglio 2012 l'avvio della raccolta del gioco, dispone che con decreto direttoriale siano disciplinati, in analogia a quanto previsto per il gioco enaLotto, la cadenza periodica, le quote di pay-out ed il prelievo erariale. Quindi, nell'indicare il prelievo del gioco l'Amministrazione finanziaria anziché utilizzare il termine "imposta" come fa il legislatore, usa la locuzione "prelievo erariale" ingenerando improbabili dubbi in una normativa in cui certamente non servono gli ennesimi interventi "mischia carte".

[896] Così si esprime GALLO F., *L'imposta sulle assicurazioni*, op. cit., p. 208, con riferimento alle imposte sulle assicurazioni.

una normativa autoritativa, dia origine ad un'entrata pubblica doverosa la cui destinazione non può che essere la copertura delle pubbliche spese.

Per quanto esposto nei precedenti paragrafi, l'imposta di cui parla il legislatore deve essere identificata con l'imposta sui giochi e le scommesse. Coerentemente a ciò si rende applicabile la relativa normativa sostanziale e formale.

Ciò impone di rinvenire il presupposto di fatto nell'organizzazione ed esercizio del gioco. In tal senso, pare possa intendersi anche la lettera della legge introduttiva quando dispone la regolamentazione di un *nuovo concorso da svolgersi con destinazione del 38% della raccolta ad imposta*. Il dato normativo sembra relazionare lo svolgimento del gioco (*rectius* esercizio del gioco) con l'imposta.

Conformemente a ciò l'imposta viene commisurata sulla raccolta del gioco. Questa, essendo legata alla conclusione di un contratto plurilaterale (qual è il gioco Eurojackpot), implica il previo esercizio del gioco. In pratica, il prelievo è operata su un fondo premi per la cui costituzione è necessario completare le operazioni e le attività di gioco ovvero occorre organizzare ed esercitare il gioco.

In ultimo si richiamano le ragioni di ordine sistematico più volte richiamate circa l'individuazione del presupposto di fatto nell'ambito dei giochi pubblici in generale.

Per quando riguarda il soggetto passivo dell'imposta, la normativa istitutiva del gioco[897] si adegua alla disciplina generale dell'imposta sui giochi individuando nel concessionario il debitore del tributo.

Per concludere, è innegabile che lo strumento normativo utilizzato per l'istituzione del gioco si scontri con i limiti costituzionali della decretazione d'urgenza. Pertanto, si rinvia a quanto già in altre parti esposto (PREU) circa l'istituzione di un'imposta in assenza dei requisiti essenziali per la decretazione d'urgenza.

[897] Art. 24, comma 40, lett. a) del D.L. n. 98/11.

7. Il prelievo operato con il gioco WinForLife.

Per il gioco numerico a totalizzatore "WinForLife"[898] valgono le stesse considerazioni svolte per il gioco "Eurojackpot" ed il"SuperEnalotto".

A tal proposito, l'art. 24, comma 40, lett. b) del D.L. n. 98/11 nel disporre la modifica del gioco stabilisce esplicitamente che «*nell'ambito dei Giochi numerici a totalizzatore nazionale il Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato disciplina, con propri provvedimenti … modifiche al gioco Vinci per la vita-Win for life, di cui all'articolo 12, comma 1, lettera b), del decreto legge 28 aprile 2009, n. 39, convertito dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, mantenendo un montepremi pari al 65 per cento della raccolta e un* ***imposta pari al 23 per cento della raccolta*** ».

Orbene, anche in questo caso le argomentazioni esposte nei paragrafi precedenti a sostegno della natura di imposta del prelievo vengono espressa confermate dal legislatore. È evidente in questo caso come la coattività della fonte legislativa mischiandosi con una normativa autoritativa dia origine ad un'entrata pubblica doverosa la cui destinazione non può che essere la copertura delle pubbliche spese.

Per quanto esposto nei precedenti paragrafi, l'imposta di cui parla il legislatore deve essere identificata con l'imposta sui giochi e le scommesse. Concordemente a ciò si rende applicabile la relativa normativa sostanziale e formale.

Ciò impone di rinvenire il presupposto di fatto nell'organizzazione ed esercizio del gioco. Coerentemente a ciò l'imposta viene commisurata sulla raccolta del gioco. Questa, essendo legata alla conclusione di un contratto plurilaterale (qual è il gioco WinForLife), implica il previo esercizio del gioco. In pratica, il prelievo è operata su un fondo premi per la cui costituzione è necessario completare le operazioni e le attività di gioco ovvero occorre organizzare ed esercitare il gioco.

In ultimo si richiamano le ragioni di ordine sistematico più volte richiamate circa l'individuazione del presupposto di fatto nell'ambito dei giochi pubblici in generale.

[898] Attualmente regolamentato dal decreto direttoriale prot. n. 2012/3925/Giochi/Ena del 27 gennaio 2012.

Per quando riguarda il soggetto passivo dell'imposta si applica le norme dell'imposta sui giochi e le scommesse per cui il debitore del tributo va individuato nel concessionario[899].

Anche per il gioco WinForLife occorre rinviare a quanto già in altre parti esposto circa la previsione di un'imposta in assenza dei requisiti essenziali per la decretazione d'urgenza.

[899] Il decreto direttoriale prot. n. 2012/3925/Giochi/Ena del 27 gennaio 2012 che regolamenta il gioco dispone, infatti, che il concessionario è responsabile dell'integrale versamento della quota della raccolta del gioco dovuta all'erario.

CAPITOLO VI

PRELIEVI RESIDUALI

1. Il prelievo alla fonte sulle vincite al Lotto.

Tralasciando le questioni circa la forma di tassazione che caratterizzerebbe il gioco del Lotto, in ordine alla quale sembra sia stato posto un punto fermo dalla giurisprudenza di legittimità, è indubbio che un prelievo di natura tributaria venga imposto sulle vincite del Lotto.

Con riferimento al gioco del Lotto, la legge 6 agosto 1967, n. 699[900] e la legge 29 gennaio 1986, n. 25[901], 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"*, sostituivo della ritenuta ex comma 1 dell'art. 30 del D.P.R. n. 600/73, 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, parte della dottrina[902] ha prospettato che 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"*.

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 opzionali viene decurtata di una ritenuta erariale unica del 6 per cento[903], che viene detratta automaticamente all'atto del pagamento.

---

[900] L'art. 2, nono comma, della legge 6 agosto 1967, n. 699, prima dell'ultima modifica disponeva che: «*le vincite al Lotto sono soggette ad una ritenuta dell'1 per cento in favore del Fondo*».

[901] L'art. 17, quarto comma, della legge 29 gennaio 1986, n. 25, prima dell'ultima modifica disponeva che: « *…il fondo è alimentato da una trattenuta del due per cento sulle vincite al gioco del Lotto…*».

[902] FONDERICO E., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*in op. cit., p. 2.

[903] Ai sensi dell'art. 1, comma 488 della L. n. 311/04 «*al fine di una tendenziale armonizzazione della misura del prelievo erariale sul Lotto a quella vigente per altri tipi di gioco, le percentuali delle ritenute previste dagli articoli 2, nono comma, della legge 6 agosto 1967, n. 699, e successive modificazioni, e 17, quarto comma, della legge 29 gennaio 1986, n. 25, sono sostituite con una ritenuta unica del 6 per cento*».

Vista la struttura del prelievo non pare si possa dubitare circa la natura di tributo ed in specie di una particolare imposta sulle vincite dovuta in ragione appunto della vincita conseguita dal giocatore.

Tenuto conto che le vincite in generale, ancorchè rientranti nel novero delle fattispecie soggette alla ritenuta d'imposta di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 600/72, ne sono escluse in quanto compresa in altri prelievi, la previsione di uno specifico prelievo tributario avente ad oggetto la medesima fattispecie potrebbe condurre a due conclusioni alternative:

- da un lato sembrerebbe quasi che il legislatore volesse concretamente applicare la ritenuta d'imposta specificamente prevista dal cennato art. 30. Per cui la norma in argomento andrebbe interpretata nel senso di indicare l'aliquota della ritenuta che di fatto si identifica in quella prevista dal citato articolo. Per cui il carattere innovativo della norma è nell'individuazione dell'aliquota più che nell'istituzione di una diversa forma di imposizione;
- dall'altro, potrebbe considerarsi un caso tipico di sovraimposizione[904]. La sovrimposta sul Lotto avrebbe una propria autonomia giuridica rispetto al tributo principale (imposte sui redditi), in guisa che le particolari vicende caratterizzanti il tributo principale non si estendono al tributo sovrimposto.

A mio sommesso parere bisogna aderire alla prima ipotesi stante la formulazione della norma che parla appunto di "ritenuta", escludendo la seconda ipotesi in virtù del fatto che non si può parlare propriamente di sovraimposizione essendo escluso attualmente l'applicazione dell'imposta sui redditi[905].

[904] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 249, osserva che nella sovraimposizione presupposto e imponibile di un'imposta costituiscono presupposto e imponibile anche di un'altra imposta

[905] BORIA P., *Il sistema tributario*, Padova, 2008, p. 889, osserva che con la riforma tributaria degli anni Settanta, la regola della inapplicabilità delle imposte sui redditi sui giochi e concorsi pubblici è stata consacrata ed ulteriormente allargata a tutte le fattispecie previste dall'ordinamento. L'Autore rileva in virtù della previsione di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 600/73l'imposizione reddituale non possa essere applicata sugli incrementi patrimoniali prodotti in capo al vincitore in quanto ricompresi nel prelievo operato sui medesimi giochi.

2. La “tassa sulla fortuna” o “diritto sulla vincita”.

Nell’anno 2011 a causa di una particolare congiuntura economica internazionale negativa e con l’esigenza prioritaria di raggiungimento gli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea, sono stati attuati numerosi interventi tesi a recuperare risorse finanziarie.

Tra questi si inserisce la “delega in bianco” rilasciata dall’allora legislatore con il decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, all’AAMS per l’emanazione di tutte quelle disposizioni in materia di giochi pubblici utili al fine di assicurare maggiori entrate per l’erario.

In attuazione di una disposizione così permissiva è stato emanato il decreto direttoriale del 12 ottobre 2011, n. 2011/2876/Strategie/UD che in attuazione del D.L. n. 138/2011 ha istituito, tra l’altro, un prelievo pari al 6% sulla parte della vincita eccedente euro 500,00 corrisposte nell’ambito dei seguenti giochi:

- apparecchi da gioco tipo VLT;
- Vinci per la vita-Win for life, Vinci per la vita - Win for Life Gold e “SiVinceTutto SuperEnalotto”, anche se a distanza;
- lotterie nazionali, anche se a distanza;
- lotterie ad estrazione istantanea, anche se a distanza;
- Enalotto, Superstar.

La natura di tributo appare subito chiaro ed incotrovertibile, così come palese si eleva la violazione del principio di legalità di cui all’art. 23 Cost[906].

La dottrina[907] è unanimamnte concorde circa l’obbligo costituzionalmnte imposto al legislatore di istuire una nuova forma di tributo solo mediante lo strumento legislativo, per cui se, come nel caso di specie, ciò avviene mediante la normazione secondario deve ritenersi violato il corrispondente principio costituzionale.

Conscio di ciò, il legislatore è prontamente intervenuto con l’art. 10 del decreto legge del 2 marzo 2012, n. 16, sancendo che «*le disposizioni in materia di giochi*

[906] In tema di riserva di legge per tuti FEDELE A., *Commento all’art.23 Cost.*, op. cit, p. 21 e ss.,

[907] DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, op. cit, p. 108, osserva che non possono essere istituiti tributi innominati, che non siano espressamente previsti dalla legge.

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».

In pratica, si è cercato di "rivestire" le disposizioni contenute nel cennato decreto direttoriale dandogli una veste legislativa.

Tralasciando il corollario di commenti negativi cui si espone una tal forma di produzione normativa, non può passare inosservato come l'istituzione di un tributo con la tecnica della normazione d'urgenza senza i requisiti richiesti, come sembra essere nel caso di specie, viola l'art. 77 della Costituzione[908].

La dottrina[909] evidenzia come l'abuso di tale strumento normativo, impiegato fuori dei presupposti di necessità e di urgenza, è sindacabile, sotto il profilo dell'eccesso di potere legislativo da parte della Corte costituzionale.

Orbene, il prelievo è stato subito bollato come "tassa sulla fortuna". Di contro, il provvedimento utilizza i seguenti termini:

- "addizionale" con riferimento alle VLT;
- "diritto" con riferimento ai restanti giochi.

L'approssimazione espressiva si traduce come di regola in conseguenti incertezze.

Infatti sotto il termine "addizionale" possono nascondersi realtà tra loro diverse. Il vocabolo "addizionale" propriamente inteso fa riferimento a un mero aumento della aliquota del tributo o all'applicazione di una vera, propria e distinta addizionale al tributo stesso che acquisisce e conserva, rispetto al tributo, una sua autonomia, anche

[908] Sul tema MARONGIU G ., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in op. cit., p. 1343, sostiene che «s*e ex art. 77 della Costituzione particolare deve essere la necessità, se straordinario deve essere il caso, se impellente deve essere l'esigenza, con specifico riguardo alla materia tributaria il decreto-legge può essere utilizzato non solo per provvedere ad eventuali urgenti necessità finanziarie con le manovre sulle aliquote di tributi esistenti ma anche istituendo nuove imposte, a condizione per altro, che siano straordinarie e cioè non destinate a durare…Non appare, invece, compatibile con il principio statutario l'istituzione, con decreto-legge, di un tributo ordinario perché appare contradditorio provvedere con esso a soddisfare un'esigenza straordinaria e urgente*».

[909] SORRENTINO F., *Le fonti del diritto italiano,* op. cit., p. 200.

con riguardo a segmenti della base imponibile e/o nelle fasi accertative e liquidatorie[910].

Esso si inserisce nel fenomeno più ampio della sovrapposizione integrale di cui fa parte anche la sovraimposta che si traduce generalmente in un prelievo che assume come base imponibile l'imposta cui si sovrappone.

Nel caso di specie potrebbe ravvisarsi l'ipotesi di una sovraimposta con la variante di una base imponibile parzialmente differente rispetto a quello dell'imposta madre[911].

Tuttavia, in considerazione delle comuni caratteristiche sostanziali tra tale forma di prelievo e la ritenuta sulle vincite del Lotto (la cui differenza sostaziale consiste nella previsione di un'importo escluso dalla tassazione pari ad euro 600,00), si richiamano le conclusioni ivi riportate, per cui la norma potrebbe essere interpretata nel senso di applicazione del prelievo di cui alla ritenuta prevista nell'art. 30 del D.P.R. n. 600/73 con un'aliquota del 6%.

Conformemente a ciò: il soggetto passivo dell'imposta sarebbe individuato nella figura del concessionario in qualità di sostituto d'imposta, cui è imposto l'obbligo di versare il prelievo preventivamente trattenuto sull'importo delle vincite; il presupposto si rinviene nella semplice vincita; la base imponibile è costituita dalla quota parte della vincita che eccede euro 500,00.

La disciplina applicativa è semplice: i prelievi sulle vincite erogate in virtù dei sopracitati giochi (esclusi Enalotto, Superstar) sono trattenuti all'atto del pagamento delle stesse e sono versati dal concessionario unitamente al primo versamento utile della quota della raccolta del gioco dovuta all'erario.

Il diritto sulla vincita erogata per i giochi EnaLotto, Superstar è trattenuto dal concessionario all'atto del pagamento della vincita e:

- nella misura del 90 per cento è versato all'erario, unitamente al primo versamento utile della quota della relativa raccolta;

---

[910] In tal senso MARONGIU G ., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in op. cit., p. 1343

[911] TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale,* in op. cit., p. 107 parla di imposta madre e imposta figlia nel senso che quest'ultima utilizza la fattispecie imponibile della prima.

- 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.

3. Imposta sulle giuocate dei concorsi pronostici.

L'articolo 27 della legge 30 dicembre 1991, n. 412, dispone che sulle giuocate dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato, dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) e dall'Unione nazionale incremento razze equine (UNIRE), i concorrenti sono tenuti a corrispondere, all'atto dell'effettuazione delle giuocate stesse, un diritto fisso di lire 100 per ogni posta del giuoco da ripartire, per ciascun concorso, nella misura del 65 per cento all'Erario e del 35 per cento al monte premi dei concorsi medesimi. Su tale diritto fisso nessuna somma è dovuta ai ricevitori.

L'ammontare complessivo dei diritti spettanti all'Erario viene versato dagli enti gestori dei concorsi pronostici in apposito capitolo del bilancio della entrata dello Stato, entro il termine e con le modalità previste per il versamento dell'imposta unica sui giuochi di cui alla legge 22 dicembre 1951, n.1379.

Da questo semplice enunciato si evince chiaramente un'imposta che grava sul giocatore, in cui il presupposto sarebbe da rinvenire nella giocata e il soggetto passivo nel concessionario in luogo del giocatore.

PARTE TERZA

IL SISTEMA GENERALE DEI TRIBUTI IN MATERIA DI GIOCHI

CAPITOLO VII

IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE APPLICATE AL FENOMENO LUDICO

1. I proventi del gioco nella disciplina generale delle imposte sui redditi.

I proventi provenienti dai giochi e le scommesse in generale sono soggetti all'imposizione reddituale. In particolare, rientrano tra i redditi diversi di cui all'art. 67 del T.U.I.R., la lett. d) del comma 1. Il successivo art. 69, poi, prevede che detti premi costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta senza alcuna deduzione.

Tuttavia, la regola generale trova una "deroga" nell'art. 30 del D.P.R. n. 600/73.

In dottrina[912] si è osservato che nella riforma tributaria degli anni Settanta, la regola della inapplicabilità delle imposte sui redditi sui giochi e concorsi pubblici è stata consacrata ed ulteriormente allargata a tutte le fattispecie previste dall'ordinamento. In particolare, in virtù della previsione di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 600/73, l'imposizione reddituale non è applicata sugli incrementi patrimoniali prodotti in capo al vincitore in quanto ricompresi nel prelievo operato sui medesimi giochi.

Tuttavia, esistono casi in cui la relativa fattispecie non rientra nell'ambito del citato art. 30 per cui ritorna applicabile la normativa generale contenuta nel citato art. 67.

1.1. La regola generale.

Laddove non trovi applicazione la disciplina di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 600/73, occorre fare riferimento ai principi generali per cui torna applicabile il disposto di cui all'art. 67, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n.

[912] BORIA P., *Il sistema tributario*, Padova, 2008, p. 889.

917[913]. Pertanto, i premi andranno dichiarati per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione ai sensi e per gli effetti dell'art. 69 del T.U.I.R..

È il caso del soggetto italiano che partecipa a giochi on line su piattaforme di bookmaker esteri sprovvisti di regolare autorizzazione.

Sul punto, è recentemente intervenuta l'Amministrazione finanziaria, la quale con Risoluzione n. 141/E del 30 dicembre 2010 ha chiarito alcuni aspetti in merito alla tassazione delle vincite effettuate da residenti in Italia giocando online a casinò con sede estera.

In particolare, come rappresentato dall'Amministrazione finanziaria, le somme guadagnate partecipando a giochi on line 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.

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. Inoltre, se 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.

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

[913] In tal senso ALEMANNO G., *Lotto e lotterie (diritto tributario) – Postilla di aggiornamento,*in *Enc. giu. Treccani*, op. cit., p. 1 ss

per acquistare beni o per affrontare spese correnti sfruttando le disponibilità finanziarie all'estero.

Naturalmente, nel caso in cui le predette somme siano state sottoposte a prelievo fiscale anche nello Stato estero il contribuente potrà utilizzare, per attenuare la doppia imposizione, l'istituto del credito d'imposta previsto dall'art. 165 del T.U.I.R..

Una considerazione a parte merita lo svolgimento dei giochi fuori dalle ipotesi consentite. L'effettuazione di giochi e scommesse fuori dal circuito legale integra l'ipotesi dei giochi penalmente vietati, i quali costituiscono quella parte del fenomeno ludico che, poiché considerata dall'ordinamento giuridico socialmente riprovevole, è repressa dalla legge penale[914].

Sul punto, la Corte Costituzionale, con sentenza 21-24 giugno 2004, n. 185, ha evidenziato come che «...*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., 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[915].

Secondo un orientamento giurisprudenziale costante, il "fine di lucro" viene inteso come "fine di trarre un guadagno economicamente apprezzabile". Esso può

[914] PIOLETTI G., *Giuochi vietati,* in op. cit., p. 68 ss, RANUCCI D., *Giuoco – III) Giuoco d'azzardo e giuochi vietati – Dir. pen.*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, p.1 ss.

[915] RANUCCI D., *Giuoco – III) Giuoco d'azzardo e giuochi vietati – Dir. pen.,* in op. cit., p.1.

essere escluso soltanto quando la vincita è "talmente tenue ed esigua da avere un valore del tutto irrilevante"[916].

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 gestititi, ma ciò a prescindere dal fatto che si tratti o meno di giochi d'azzardo[917].

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 intellettiva dell'agente[918].

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[919] 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[920], 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

[916] Cass., Sez. III Penale, 14 novembre 2003.

[917] Cass., Sez. III Penale, 23 ottobre 2003.

[918] RANUCCI D., *Giuoco – III) Giuoco d'azzardo e giuochi vietati – Dir. pen.,* in op. cit., p.1

[919] La C.M. 10.2.98 n. 47/E e la R.M. 30.3.2000 n. 42/E hanno precisato che non costituiscono redditi tassabili i premi e le vincite realizzati in ambito "familiare e privato", ivi compresi i casi di manifestazioni che si svolgono in circoli il cui accesso è riservato ai soli soci.

[920] PIOLETTI G., *Giuochi vietati,* in op. cit., p. 73.

della rilevanza giuridica, nell'ambito dell'ordinamento positivo, giacché il fine di lucro è certamente connotazione essenziale alla stessa definizione di gioco d'azzardo.

Le vincite del gioco d'azzardo costituiscono sempre reddito imponibile[921] 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 categori*a».

Tale principio risulta pacifico in giurisprudenza[922] ed è stato confermato anche in sede di normativa primaria.

In particolare, secondo un recente orientamento della Cassazione[923] 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 TUIR 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 TUIR.

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*

---

[921] FALSITTA G., *Manuale*, op. cit. p. 237, sostiene che «*la inidoneità originaria o successiva, per illiceità civile, amministrativa o penale di atti e negozi giuridici è irrilevante per il diritto tributario nella misura in cui e fin tanto che i contraenti tengono fermi per sé i risultati economico-giuridici di tali negozi giuridici*».

[922] Cfr. Cass. sent. n. 16504 del 19/07/2006, Cass. sent. N. 13335 del 11/09/2003 e sent. n. 21746/2005.

[923] Cass. Sent. n. 16504 del 19/07/2006.

unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi».

1.2. Il regime sostitutivo di cui all'art. 30, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: l'imposta sulle vincite.

Alla regola generale sopracitata deroga[924] la disposizione che stabilisce come i premi derivanti dalla sorte siano generalmente soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte. L'aliquota applicabile è pari al 25%.

La previsione normativa di una ritenuta a titolo d'imposta esclude categoricamente l'assoggettabilità delle vincite alle regole generali dell'imposta sui redditi[925].

L'enunciato prescrittivo nonostante appaia tassativo deve essere interpretato in senso esemplificativo, visto anche l'ampia portata dei termini utilizzati, in ordine ai quali neanche in seno alla disciplina civilistica si è pervenuti ad una unanime e chiara definizione del fenomeno ludico[926].

La dottrina[927] ha rilevato nella ritenuta un prelievo di natura sostitutiva[928] per cui i fatti ad esso sottesi sono esclusi dalla sfera di applicazione delle norme impositrici in quanto assoggetti ad una disciplina di tassazione configurabile come speciale rispetto ad esse.

---

924 INGROSSO M., *Imposte sostitutive,* in op. cit., p. 3, sotto il profilo formale attribuisce natura derogante all'atto normativo che esprime l'imposta sostitutiva.

925 La Ris. dell'8 agosto 1975, n. 961 chiarisce che ai sensi dell'art. 30 del DPR 600/73, i premi dei concorsi pronostici sono soggetti ad una ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 25% che peraltro è compresa nel prelievo operato in applicazione delle specifiche regole del gioco. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria dispone che nessun ulteriore tributo è dovuto dai concorrenti sulle vincite realizzate.

926 Per una ricostruzione del fenomeno ludico vedasi per tutti BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa,* in op. cit., p. 1 e ss.,

927 FONDERICO E., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*in op. cit., p. 2.

928 TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale,* in op. cit., p. 105, riconduce la ritenuta d'imposta nell'ambito dei regimi sostitutivi.

Come rinvenuto per le imposte sostitutive in generale[929], le ragioni di tale sostituzione debbono ravvisarsi nel contrasto all'evasione reso più spedito ed efficace grazie al meccanismo di tassazione nonché nell'intento di creare i classici effetti di illusione finanziaria.

Parte della dottrina include tradizionalmente la ritenuta tra le imposte sostitutive, altra parte non le considera quali imposte sostitutive proprie rappresentando una particolare forma di riscossione[930].

2. L'imposta sul valore aggiunto in materia di giochi: l'esenzione.

La disciplina delle esenzioni[931] è di particolare rilievo nel sistema dell'IVA[932] viste le rilevanti implicazioni sul meccanismo applicativo ordinario. Infatti, le esenzioni interrompono l'ordinaria catena della detrazione di imposta da imposta[933], con evidenti ricadute su di un principio fondamentale dell'IVA: la neutralità.

Com'è noto, coloro che effettuano operazioni esenti subiscono l'indetraibilità[934] dell'IVA pagata per gli acquisti[935] con susseguente maggiorazione dei costi per l'ammontare pari all'IVA non detratta[936].

---

[929] Con riferimento alle imposte sostitutive SCHIAVOLIN R., *Sostitutive (Imposte)*,in op. cit., p. 49

[930] Cfr FANTOZZI A., *op. cit.*, p. 195.

[931] FANTOZZI A., *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.*, 1973, I, p. 141, esenti sono quelle operazioni che presentano tutti gli elementi tipici del presupposto e che sono tuttavia sottratte al tributo in base a norma apposita dettata da considerazioni di politica legislativa.

[932] VIOTTO A., *L'imposta sul valore aggiunto. Le esenzioni*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (a cura di F. TESAURO), Torino, 2001, p. 89, tiene a precisare che la diversa collocazione tra le ipotesi esentative o meno riveste una considerevole rilevanza sotto il profilo pratico, per le conseguenze che ad essa si ricollegano.

[933] Per COMELLI A., *IVA Comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 370, l'esenzione dell'operazione postula una interruzione del procedimento di tassazione che impedisce una traslazione palese dell'IVA in capo al consumatore finale.

[934] COMELLI A., *IVA Comunitaria e IVA nazionale.*, op. cit., p. 370, giustamente rileva che in queste ipotesi l'IVA colpisce un soggetto esercente un'attività economica in contrasto col principio secondo il quale i soggetti passivi sono qualificabili come esattori dell'imposta per conto dell'Erario.

[935] Osserva a tal proposito VIOTTO A., *L'imposta sul valore aggiunto. Le esenzioni*, in op. cit., p. 90, che allorquando l'operazione esente si colloca in uno stadio intermedio del processo produttivo e distributivo, il meccanismo dell'indetraibilità dell'imposta assolta a monte, oltre a compromettere il principio di neutralità dell'imposta, può generare anche effetti distorsivi della concorrenza. In questi casi, infatti, l'indetraibilità dell'imposta pagata a monte produce un effetto di traslazione a cascata del relativo costo con la conseguente riduzione della competitività delle imprese che si trovano costrette ad aumentare i prezzi di vendita a fronte dell'incremento dei costi si acquisto ovvero che si trovano nell'impossibilità di trasferire sui prezzi di vendita il costo dell'IVA. LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giu. Treccani*, XVI, Roma, 1989, p. 6, ritiene che un regime di esenzione potrebbe essere controproducente per attività industriali o commerciali. GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 114, denuncia l'effetto distorsivo delle esenzioni che avvantaggiano certe imprese (ad es.

In tal senso, la dottrina[937] ha osservato che l'esenzione rappresentano «*un vero e proprio "intoppo" nel procedimento di progressivo avvicinamento del tributo verso il naturale destinatario del relativo onere, ossia il consumatore finale*».

Il novero delle fattispecie di esenzione si presenta limitato[938], circoscritto rigorosamente ai casi tipizzati[939] dal legislatore[940] in considerazione del loro carattere derogatorio rispetto alla regola generale dell'assoggettamento ad IVA[941].

Il regime di esenzione è previsto per operazioni molto eterogenee, dove ciascuna ipotesi è riconducibile a ragioni di tecnica fiscale, di opportunità pratica o sociale[942].

Le operazioni esenti hanno una loro rilevanza formale e sostanziale pur non determinando la nascita di un'obbligazione d'imposta.

Ora, fatta questa breve illustrazione del fenomeno esentativo, iniziamo la trattazione delle disposizioni che stabiliscono l'esenzione IVA del fenomeno ludico.

---

quelle integrate che, non dovendo effettuare acquisti da terzi, potrebbero godere di un'esenzione quasi totale) rispetto alle altre.

[936] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale,* Milano, 2009, p. 327, pone in risalto come in astratto l'esenzione dovrebbe agevolare il consumatore finale nell'acquisto dei beni e servizi esentati, purtroppo nella realtà ciò viene eliso dal corrispondente aumenti dei beni e servizi venduti. L'autore in questo caso rileva come al meccanismo della traslazione legale dell'imposta si sostituisce una traslazione occulta.

[937] RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale,* op. cit.,, p. 326.

[938] In AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie – IVA e imposta sui trasferimenti, (*a cura di MARONGIU G.), Padova, 2011, p. 126, si rileva come le operazioni esenti costituiscano un sistema chiuso per cui gli Stati membri non sono legittimati ad introdurre fattispecie di esenzione che non siano espressamente contenute nella Direttiva sull'IVA.

[939] CENTORE P., *Manuale dell'IVA europea*, Milano, 2008, p. 568, osserva che la detassazione delle operazioni esenti è caratterizzata da due elementi: è assoluta ed oggettiva. È assoluta, in quanto non è condizionata da fattori esterni. È oggettiva, in quanto è determinata dal tipo di operazione, richiamata specificatamente e descritta dettagliatamente dalla legge. Ne consegue per l'Autore che il regime di esenzioni individua un *numerus clausus* di operazioni, senza possibilità di estensione analogica.

[940] Riguardando la giurisprudenza comunitaria COMELLI A., *IVA Comunitaria e IVA nazionale.*, op. cit., p. 376, rileva come la stessa si sia evoluta verso un modello di esenzioni obbligatorie all'interno del paese costituite da numerose nozioni di diritto comunitario, la cui definizione è svincolata dalla discrezionalità degli Stati membri in fase di trasposizione delle norme negli ordinamenti interni, e la cui interpretazione è necessariamente restrittiva, in quanto trattasi di eccezioni al principio dell'applicazione generalizzata dell'imposta.

[941] VIOTTO A., *L'imposta sul valore aggiunto. Le esenzioni*, in op. cit., p. 92.

[942] LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto,* in op. cit., p. 5. COMELLI A., *IVA Comunitaria e IVA nazionale.*, op. cit., p. 374, individua due distinte motivazioni che sottendono il regime esentativo: da un lato motivi di interesse pubblico, dall'altro ragioni tecnica essenzialmente di natura economica finanziaria. In AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie – IVA e imposta sui trasferimenti, (*a cura di MARONGIU G.), Padova, 2011, p. 125, sulla falsariga della giurisprudenza comunitaria viene individuata nello scopo della prestazione esente la circostanza che determina se l'operazione debba o no essere esente. Il tratto comune dell'eterogenea categoria delle esenzioni si rinviene nella giustificazione comune di ridurre i costi delle prestazioni oggetto dell'operazione e rendere tali prestazioni più accessibili ai cittadini.

2.1 L'IVA ed il gioco d'azzardo: le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano ad esser gravate dall'imposta sul valore aggiunto.

Penso che l'esame del fenomeno ludico sotto il profilo sia civilistico che tributario possa già da sé rispondere alla domando per cui i giochi e le scommesse sono esenti. La risposta non può essere cercata se non nella struttura stessa del fenomeno. Ciò fu lucidamente colto dallo stesso legislatore comunitario nel momento in cui si accingeva a dettare le regole sull'imposta sul valore aggiunto.

Per capire l'impatto dei giochi e delle scommesse sull'IVA, come la sua essenza mal si attagli ai giochi d'azzardo, è indicativo quanto esposto dalla Commissione nella proposta di sesta direttiva ovvero che **le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'IVA**[943]. I giochi d'azzardo a causa della loro struttura sfuggono alle maglie dell'imposta comunitaria[944] o meglio, come avrò modo di dimostrare, sfuggono all'imposta solo determinati tipologie di giochi[945].

Illuminanti sono le considerazioni che l'Avvocato generale svolge nell'ambito delle conclusioni alla causa C-38/93. Ora, tralasciando i termini della questione, sono interessanti i passaggi svolti dall'avvocato generale con riferimento ai rapporti tra l'IVA e il gioco d'azzardo in generale.

In primo luogo viene preso atto che la normativa IVA consente, in linea generale, «*l'applicazione di imposte diverse dalle imposte sulla cifra d'affari ad **attività come i giochi e le scommesse**, per le quali, **le imposte sulla cifra d'affari sono strutturalmente inadatte***».

Altra importante affermazione fatta dall'avvocato generale è quella per cui «***si potrebbe però mettere in dubbio che uno Stato membro abbia il diritto di imporre l'IVA su tutte le forme di gioco d' azzardo***»; ed ancora «***le operazioni di***

[943] Bollettino delle Comunità europee, supplemento 11/73, pag. 16. In tal senso anche l'avvocato generale nelle conclusioni alla causa C-283/95 in cui afferma che «*la ratio dell'esenzione disposta nell'art.13, parte B, lett. f), è che tali operazioni si prestano meglio ad altre forme di tassazione*».

[944] Nelle conclusioni dell'avvocato generale alla causa C-38/93 questi ebbe a dire che per le attività come i giochi e le scommesse «*le imposte sulla cifra d' affari sono strutturalmente inadatte*».

[945] Ed infatti, la normativa comunitaria consente «*ad uno Stato membro di escludere almeno alcune attività del gioco d' azzardo dalla sfera dell' esenzione, giacché agli Stati membri è espressamente consentito di assoggettare l' esenzione a "limiti"*» (Così si esprime l'avvocato generale nella causa C-38/93).

gioco d'azzardo mal si prestano ad esser gravate dall'imposta sul valore aggiunto. ***Ciò è stato ammesso dalla Commissione nella proposta di sesta direttiva***, *che prevedeva un'esenzione senza riserve dei "giochi d' azzardo e delle lotterie" [art. 14, sub B, lett. k), della proposta]; nel memorandum esplicativo relativo alla proposta si rilevava che "L'esenzione dei giochi d'azzardo e delle lotterie di cui alla lettera k)* ***viene giustificata per motivi essenzialmente pratici***. ***In effetti tali attività mal si prestano ad essere gravate dall' imposta sul valore aggiunto e sarebbe più utile assoggettarle ad imposte speciali****". In mancanza di una esenzione completa, non prevista nel testo della direttiva poi adottato, la Corte deve cercare una interpretazione compatibile con gli scopi e con i principi del sistema comune di IVA*», ed ancora «*L'IVA è intesa ad essere addebitata in proporzione alla cifra d' affari effettiva che un commerciante realizza con le sue forniture di merci e servizi, previa detrazione dell'imposta sul costo dei componenti di questi (art. 2 della prima direttiva). Come la Glawe e il Regno Unito osservano, praticamente il fatturato del gestore consiste negli importi che egli può prelevare dalle macchine, e non nel totale degli importi inseriti dai giocatori. Altrimenti si arriverebbe al sorprendente risultato che il gestore della macchina rimborserebbe la maggior parte della sua cifra d' affari ai suoi clienti*».

Anche il legislatore nazionale è conscio delle difficoltà applicative insite nei giochi e le scommesse. Infatti, la relazione ministeriale allo schema del D.P.R. n. 633/72 nell'illustrare la *ratio* della previsione esentativa chiariva che l'esenzione prevista per il gioco del Lotto e delle lotterie di cui al n. 21 dell'art. 10 traeva motivo «*…non solo dai dubbi circa la sussistenza del presupposto soggettivo, ma anche dalla* ***difficoltà, se non l'impossibilità di individuare****, stante il particolare meccanismo di tali giochi, quale…*» fosse «*…****la componente fiscale che****, in ogni caso, non* ***dovrebbe essere assoggettata all'imposta***». Inoltre, la relazione affermava che l'esenzione veniva prevista in quanto le operazioni in questione erano assoggettate ad imposte sostitutive (imposta unica) o specifiche (imposta sugli spettacoli).

Ripeto: la risposta è nella struttura stessa dei giochi e delle scommesse.

Ciò è ampiamente e condivisibilmente esplicitato e argomentato dall'avvocato generale nell'ambito delle conclusioni svolte per la causa C-38/93.

Il gioco d'azzardo, mentre forse può implicare spese da parte dei giocatori, non dà luogo nella sua forma più semplice ad un consumo di beni o di servizi.

Supponiamo, ad esempio, che A faccia una scommessa privata con B, e che ambedue depositino le loro rispettive poste sul tavolo. A vince la scommessa e incassa il denaro sul tavolo. In un caso del genere sarebbe assurdo sostenere che A e B si forniscano reciprocamente servizi per un corrispettivo pari all'importo delle loro rispettive poste. Il deposito delle poste e l'incasso delle vincite fanno semplicemente parte dell'operazione di gioco d'azzardo. La puntata, benché comporti l'esborso di danaro, non costituisce il consumo di beni o di servizi che è l'evento imponibile in forza del sistema dell'IVA.

Il gioco d'azzardo su scala commerciale è diverso per il fatto che colui che lo organizza fa sì che in media le sue vincite siano sufficienti a far fronte alle spese di organizzazione ed a procurargli un equo profitto. Per esempio, un allibratore calcolerà le quotazioni per le scommesse sui cavalli ad un livello inteso a garantirgli un profitto complessivo sulle scommesse. In tale misura colui che organizza il gioco d'azzardo può forse essere considerato non soltanto come partecipante al gioco d'azzardo stesso, ma anche come fornitore di un servizio agli altri giocatori, consistente nell'organizzare il gioco. Da questo punto di vista il suo compenso per tale servizio non sarebbe, però, l'importo totale delle scommesse dei giocatori. Come ho già detto, l'accettare scommesse ed il pagamento delle vincite costituiscono il nocciolo dell'attività del gioco d'azzardo. Il servizio prestato dall'organizzatore consiste nel fornire la struttura entro la quale tale attività si svolge e il suo corrispettivo per tale servizio è costituito dalla parte eccedente delle vincite che egli riesce ad ottenere per sé stesso e da una specifica provvigione che egli può farsi pagare.

È vero che può essere difficile, sul piano teorico, considerare, ad esempio, le vincite nette di un allibratore come il corrispettivo di servizi. Mentre sembra possibile considerarlo come fornitore di un servizio, il "prezzo" che egli riceve per tale servizio, vario e dipende in parte dalla sua abilità nel valutare le possibilità di

vincita. Tuttavia tale difficoltà non milita a favore della tesi secondo cui il totale delle scommesse fatte deve considerarsi come il corrispettivo per il suo servizio. Essa spiega invece perché, nella sua proposta di sesta direttiva, la Commissione ha ritenuto che lo scommettere ed il giocare d'azzardo si prestavano male all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e si prestavano meglio all'applicazione di imposte specifiche.

Tuttavia, anche nelle considerazioni e nella scelta del legislatore si trova quella confusione cui sono incorsi sia la dottrina che il legislatore nazionale: l'omessa distinzione dei giochi e le scommesse plurilaterali da quelli bilaterali. Infatti, mentre per quest'ultimi valgono le suindicate difficoltà applicative, per i primi non si intravedono particolari complicazioni, dato che nello specifico è possibile distinguere le quote dei giocatori che vanno a costituire il fondo comune da ripartire tra i giocatori, dalla quota che introita il gestore a titolo di corrispettivo per l'organizzazione e gestione delle operazioni di gioco. Quindi, a differenza degli altri, **nei giochi plurilaterali è semplice circoscrivere l'entità che costituisce il corrispettivo normalmente inteso, per cui per essi non si intravedono le ragioni che hanno portato il legislatore ad esentare le scommesse, le quali si addicono solo ai giochi bilaterali**.

2.2 (Segue) I limiti e le condizioni cui deve attenersi il legislatore nazionale nella disciplina dei giochi e delle scommesse.

In tema di esenzioni acquista un ruolo importante l'enunciato di cui all'art. 131 della direttiva n. 2006/112, il quale dispone che le esenzioni attinenti i giochi d'azzardo si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso.

La corretta interpretazione della disposizione è stata oggetto di domanda pronuncia pregiudiziale da parte della Bundesfinanzhof (Germania).

In particolare, il giudice del rinvio tedesco ha chiesto, in sostanza, se l'art. 135, n. 1, lett. i), della direttiva n. 2006/112 debba essere interpretato nel senso che uno

Stato membro può limitare l'esenzione dell'IVA, nell'ambito dei giochi d'azzardo, a un numero limitato di giochi, quali le scommesse e le lotterie, e assoggettare all'imposta tutti gli altri giochi d'azzardo, comprese le macchine automatiche ideate a tal fine.

Il giudice del rinvio ha sottoposto alla Corte tale questione poiché la pro-tempore legislazione nazionale tedesca produceva l'effetto di assoggettare all'IVA la maggior parte delle tipologie di gioco d'azzardo gestite sul territorio nazionale e poiché i giochi in tal modo tassati rappresentavano circa il 63% del volume d'affari prodotto da questa attività nel suo insieme. Detto giudice voleva dunque sapere se, assoggettando all'IVA una parte preponderante dei giochi d'azzardo, il governo tedesco avesse ecceduto il margine di discrezionalità ad esso conferito dall'art. 135, n. 4, lett. i), della direttiva 2006/112.

Nell'ambito delle conclusioni alla relativa causa C-58/09 l'avvocato generale ha rilevato che:

- l'art. 135, n. 1, lett. i), della direttiva 2006/112 non fissa alcuna restrizione in termini quantitativi riguardo al numero di giochi d'azzardo assoggettabili all'IVA ovvero alla percentuale di volume d'affari che detti giochi possono rappresentare rispetto al volume d'affari complessivo prodotto da questa attività;
- disponendo che i giochi d'azzardo sono esenti dall'IVA «*salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro*», senza alcun'altra indicazione, il legislatore comunitario ha manifestamente voluto lasciare a ciascuno Stato membro il compito di stabilire, se del caso, quali giochi d'azzardo assoggettare all'IVA, senza circoscrivere siffatto margine di discrezionalità con condizioni riguardanti la categoria a cui essi appartengono (scommesse, lotterie o altro), la loro quantità rispetto al numero di giochi d'azzardo autorizzati e la quota di volume d'affari che essi rappresentano;
- l'art. 135, n. 1, lett. i), della direttiva 2006/112, così come è redatto, non osta a che uno Stato membro esenti dall'IVA soltanto un numero esiguo di giochi d'azzardo, per esempio le scommesse e le lotterie;

- dalla giurisprudenza può dedursi che, quando uno Stato membro esercita la propria facoltà di assoggettare o meno determinate operazioni all'IVA nell'ambito del margine di discrezionalità che la normativa dell'Unione gli attribuisce, esso deve rispettare gli obiettivi e i principi generali della sesta direttiva, in particolare il principio della neutralità fiscale[946] e il requisito di applicazione corretta, semplice e uniforme delle esenzioni previste[947];
- alla luce della giurisprudenza, il principio di neutralità fiscale osta dunque a che uno stesso gioco d'azzardo costituisca oggetto di un trattamento diverso a seconda che sia esercitato in maniera lecita o illecita, oppure in funzione dell'identità e della forma giuridica della persona che lo gestisce. Per contro, tale principio non osta al fatto che sussistano categorie di giochi d'azzardo esenti e categorie di giochi d'azzardo non esenti,

per cui a suo parere l'art. 135, n. 1, lett. i), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, andrebbe interpretato nel senso che uno Stato può limitare l'esenzione dell'IVA, in materia di giochi d'azzardo, a un numero limitato di essi, quali le scommesse e le lotterie, e assoggettare all'imposta tutti gli altri giochi, comprese le macchine automatiche per giochi d'azzardo.

La Corte di Giustizia, pronunciandosi sul tema ha sancito, in considerazione del fatto che:

- le esenzioni di cui all'art. 135, n. 1, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo;

---

946 Sentenza 17 febbraio 2006, causa C-453/02, Linneweber e Akritidis (punto 24), in cui viene sancito che esercitando tale competenza, gli Stati membri devono osservare il principio di neutralità fiscale. Così dalla giurisprudenza della Corte risulta che il detto principio osta in particolare a che merci o prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, con la conseguenza che le dette merci o le dette prestazioni devono essere assoggettate ad un'aliquota uniforme (v., in particolare, sentenze 11 ottobre 2001, causa C-267/99, Adam, Race. pag. I-7467, punto 36, e 23 ottobre 2003, causa C-109/02, Commissione/Germania, Race. pag. I-12691, punto 20).

947 Sentenza 12 gennaio 2006, causa C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg (Racc. pag. I-589, punto 31).

- l'interpretazione dei termini di tale disposizione deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA;
- per quanto riguarda nello specifico le scommesse, le lotterie e gli altri giochi d'azzardo, l'esenzione di cui essi godono è motivata da considerazioni di ordine pratico, in quanto le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'IVA, 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 in materia di IVA;
- dalla formulazione stessa dell'art. 135, n. 1, lett. i), della direttiva 2006/112 risulta che tale disposizione ha lasciato un ampio margine di valutazione discrezionale agli Stati membri circa l'esenzione o la tassazione delle operazioni di cui trattasi,

che l'art. 135, n. 1, lett. i), della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che l'esercizio della facoltà di cui gli Stati membri dispongono nel fissare condizioni e limiti all'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione consente loro di esentare da tale imposta soltanto taluni giochi di azzardo o con poste in denaro.

Orbene, a mio sommesso parere sia la Corte che l'avvocato generale nonostante le condivisibili premesse non colgano esattamente il senso della norma comunitaria o meglio non arrivano ad individuare il limite effettivo del margine di discrezionalità concesso dalla direttiva: la struttura dei giochi. È con riferimento a quest'ultima che occorre individuare il limite discrezionale imposto dalla direttiva. La mia umile tesi scaturisce dalle seguenti considerazioni:

- come giustamente evidenziato dalla giurisprudenza comunitaria le **esenzioni** di cui all'art. 135, n. 1, della direttiva 2006/112 **devono essere interpretati restrittivamente**;
- lo spirito dell'art. 131 di tale direttiva richiede che **le esenzioni dall'IVA siano applicate in modo corretto e semplice** (v., in questo senso, sentenza 12 gennaio 2006, causa C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, punto 31);

- per quanto riguarda nello specifico le scommesse, le lotterie e gli altri giochi d'azzardo, l'esenzione di cui essi godono è **motivata da considerazioni di ordine pratico,** in quanto le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'IVA. Essa non mira ad assicurare a tale specifica attività economica un trattamento più favorevole in materia di IVA, a differenza delle attività di cui all'art. 132 della direttiva 2006/112, relative ai servizi pubblici postali, all'ospedalizzazione e alle cure mediche, all'insegnamento, ai servizi culturali, e così via. In tale ottica, nelle conclusioni alla relativa causa C-58/09 l'avvocato generale afferma che «*l'IVA è, infatti, un'imposta sui consumi la cui base imponibile è la contropartita ricevuta per la fornitura di un bene o la prestazione di un servizio.* ***Questo sistema non è facilmente applicabile ai giochi d'azzardo****, in cui i consumatori versano giocate per la probabilità di ricavarne una vincita che, se del caso, potrà essere di importo superiore*»;

- la giurisprudenza comunitaria, per quanto riguarda la portata del principio di neutralità fiscale, ha osservato che detto principio osta a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA. Nelle conclusioni alla relativa causa C-38/93 l'avvocato generale ha rilevato che «*… in materia di giochi d'azzardo, dalle citate sentenze Fischer e Linneweber e Akritidis*[948] *si può dedurre che le diverse categorie di giochi d'azzardo che possono essere autorizzate in uno Stato membro, quali le lotterie, le scommesse, i giochi per case da gioco, le macchine automatiche per giochi d'azzardo, ecc. non devono essere considerate come tra loro concorrenti*». Ciò non mi pare corretto. Punto focale rimane sempre la struttura contrattuale. **Le diverse tipologie di gioco, ancorché presentino notazioni differenziali rispetto alle regole e modalità di gioco hanno una comune struttura giuridica rispondente alternativamente all'archetipo del più volte nominato contratto plurilaterale o bilaterale**. È unicamente con riferimento a tale criterio che occorre svolgere tutte le possibili considerazioni. Infatti, non si vede come si possa escludere la concorrenza tra giochi che tra loro presentano la medesima struttura. Si prenda ad esempio il SuperEnalotto e le

[948] Cause riunite C-453/02 e C-462/02.

lotterie tradizionali in cui non ci si avvalga della predeterminazione delle vincite. Entrambi rappresentano un contratto plurilaterale in cui, sostanzialmente, vi è la partecipazione di più soggetti che si ripartiscono il fondo premi costituito dalle poste versate, e dove l'unica differenza apprezzabile è costituita dalla regola in base alla quale viene individuato il vincitore (pronostico esatto o acquisto del biglietto estratto). L'avvocato generale motiva la propria (errata a mio modesto parere) conclusione affermando che «*… ammettere il contrario equivarrebbe in gran parte a privare di efficacia l'art. 135, n. 1, lett. i), della direttiva 2006/112, in quanto porterebbe a costringere gli Stati membri ad adottare la politica del tutto o niente, vale a dire a non esentare alcun gioco d'azzardo o a esentarli tutti*». Ciò non risponde a verità. Ammettere il contrario non vuole dire quanto detto dall'avvocato generale, ma vuole dire allo Stato membro che esistono diversi giochi la cui unica differenza è la struttura giuridica da tener conto nella disciplina del regime esentativo;

- secondo una giurisprudenza costante, **il principio della neutralità fiscale osta in particolare a che merci o prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA**, con la conseguenza che i detti prodotti o le dette prestazioni devono essere assoggettati ad un'aliquota uniforme[949]. Conformemente a ciò occorre innanzi tutto notare che il principio della neutralità fiscale si basa sulla somiglianza delle operazioni, non sulla persona o, meglio, sulla forma giuridica dell'operatore economico che realizza l'operazione[950];

- nelle conclusioni dell'avvocato generale alle cause riunite C-453/02 e C-462/041, lo stesso ha affermato che «***non tutti i giochi*** *d'azzardo con poste di denaro* ***possono essere considerati servizi dello stesso tipo ai sensi della neutralità fiscale*** *né, pertanto, possono essere tassati allo stesso modo.. In*

[949] V., tra l'altro, sentenze 8 maggio 2003, causa C-384/01, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4395, punto 25); 11 ottobre 2001, causa C-267/99, Christiane Adam (Racc. pag. I-7467, punto 36), e 3 maggio 2001, causa C-481/98, Commissione/Francia (Racc. pag. I-3369, punto 22).

[950] V. sul punto, in particolare, sentenze 3 aprile 2003, causa C-144/00, Hoffmann (Racc. pag. I-2921, punto 27); 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 30), e 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg (Racc, pag. I-4947, punto 20).

ordine alla valutazione della somiglianza dei giochi d'azzardo ai sensi della neutralità fiscale va piuttosto tenuto presente che tale principio comprende la parità di trattamento di merci e prestazioni di servizi "di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre", e quindi, come già constatato dalla Corte, costituisce espressione del principio di eliminazione delle distorsioni della concorrenza[951]»;

- nella causa C-481/98 Commissione / Francia, la Corte ha statuito che il principio di neutralità fiscale «***osta in particolare a che merci di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre**, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (v., in questo senso, l'ottavo 'considerando' della prima direttiva nonché la sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer, Race. pag. 1-3369, punti 21 e 27). Ne consegue che i detti prodotti devono essere assoggettati a un'aliquota uniforme. Pertanto, **il principio di neutralità fiscale ingloba anche gli altri due principi fatti valere dalla Commissione, e cioè quelli dell'uniformità dell'IVA e dell'eliminazione delle distorsioni della concorrenza***»;

- nelle conclusioni dell'avvocato generale alla causa C-453/02 si afferma che «*…se dunque **ai fini della somiglianza di merci o servizi rileva il fatto che essi siano o meno in concorrenza tra loro**, è senz'altro evidente un'analogia con la giurisprudenza della Corte relativa all'art. 90, n. 2, CE, secondo cui **l'identità delle merci deve essere valutata "esaminando se i prodotti di cui si tratta posseggano proprietà analoghe e rispondano alle stesse esigenze dei consumatori, e questo secondo un criterio non di rigorosa identità, ma di analogia e di comparabilità nell'uso***»,

il combinato disposto degli artt. 131 e 135, n. 1, della direttiva 2006/112, è da intendere nel senso che gli Stati membri devono stabilire le condizioni e i limiti dell'esenzione per i giochi d'azzardo con poste di denaro nel rispetto:

- del principio della neutralità fiscale, per cui giochi simili debbono essere trattati alla stessa maniera sotto il profilo dell'IVA. La similitudine tra i giochi

[951] Così espressamente nella sentenza nella causa C-481/98 (citata alla nota 6), punto 22; cfr. anche sopra, paragrafo 27.

va ricercata necessariamente secondo il criterio della struttura della forma ludica. Ciò implica che giochi strutturati secondo l'archetipo delle scommesse plurilaterali debbano in linea di massima essere trattate ugualmente, in quanto trattasi di forme ludiche in cui è comune la formazione di un fondo comune da ripartire tra i vincitori al netto dei costi. Chiaramente, non incide la liceità o meno delle operazioni. A tal proposito, la dottrina[952] ha rilevato che dal principio di neutralità fiscale la Corte di Giustizia[953] fa discendere il divieto di discriminazione fra soggetti passivi che dipendano dalla liceità o meno delle operazioni[954];

- di un'applicazione corretta e semplice visto l'obiettivo pratico sotteso alla giustificazione di tale regime. Ciò non può che avvenire in linea di massima mediante l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari per le scommesse plurilaterali e per un'esenzione generalizzata per le scommesse a quota fissa. Infatti, mentre le prime si prestano agevolmente all'applicazione del tributo, le seconde mal si prestano, vista, tra l'altro, la difficolta di scindere la quota parte delle somme giocate riferibili al servizio di gioco.

Peraltro, nelle conclusioni alla relativa causa C-38/93 l'avvocato generale ha rilevato che «*… riguardo alla possibilità riconosciuta agli Stati membri dall'art. 401 della direttiva 2006/112 di mantenere o introdurre un'imposta speciale sui giochi che non abbia la natura di imposta sul valore aggiunto, si può altresì pensare che l'obiettivo dell'esenzione dall'IVA di cui all'art. 135, n. 1, lett. i), della suddetta direttiva sia anche di evitare che i giochi d'azzardo si trovino assoggettati a una doppia imposizione*».

---

952 VIOTTO A., *L'imposta sul valore aggiunto. Le esenzioni*, in op. cit., p. 94, osserva come la necessità di garantire l'uguaglianza di trattamento dei soggetti passivi, che sembra essere alla base del principio di neutralità, impone di considerare le operazioni che vengono poste in essere nella loro portata oggettiva, valorizzando esclusivamente la natura della prestazione erogata, e più in generale della transazione effettuata, e le caratteristiche tipologiche del bene su cui viene eseguita la prestazione o che viene compravenduto, e comunque prescindendo da valutazione di carattere etico.

953 Corte di Giustizia 25 febbraio 1995, causa C-349/96.

954 Nel procedimento C-283/95,Fischer, la Corte ha statuito che l'esercizio illecito di un gioco d'azzardo, nel caso di specie del gioco della roulette, rientra nell'ambito di applicazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari e che l'art. 13, parte B, lett. f), della detta direttiva dev'essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può assoggettare tale attività all'imposta sul valore aggiunto quando la medesima attività svolta da una pubblica casa da gioco autorizzata ne è esentata.

12.1 Ricostruzione storica del regime IVA applicabile ai giochi d'azzardo.

Al fine di delimitare l'ambito applicativo dell'anzidetto regime IVA, è opportuno, in via preliminare, procedere ad una breve ricostruzione storica delle disposizioni dell'articolo 10 in commento. Si premette che la norma sul regime IVA dei giochi e delle scommesse è stata modificata infinite volte. Di seguito si ripercorrono le modifiche più significative.

L'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 nella formulazione vigente al 1 gennaio 1973, prevedeva, al n. 21 del primo comma, l'esenzione ai fini IVA per «*le prestazioni inerenti e connesse all'esercizio del Lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato e delle operazioni di sorte locali autorizzate*».

Tale esenzione, avente ad oggetto le "prestazioni inerenti e connesse all'esercizio" delle attività indicate dalla disposizione di cui al citato n. 21, era circoscritta, come chiarito dall'amministrazione finanziaria con la circolare n. 64 del 21 ottobre 1987 in considerazione del tenore letterale e della *ratio* della norma stessa, alle prestazioni aventi diretta attinenza e stretto riferimento con l'"esercizio" delle lotterie nazionali, del Lotto, dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato.

La medesima circolare precisava che l'esenzione in argomento riguardava solo le prestazioni poste in essere da parte dei soggetti incaricati per l'esercizio del Lotto, delle lotterie nazionali, ecc. (operazioni attive) e che, conseguentemente, il regime agevolativo in esame non si estendeva agli acquisti "a monte" di beni e servizi destinati alla realizzazione delle anzidette attività (operazioni passive)[955].

Il medesimo articolo 10 prevedeva, al secondo comma, l'esenzione anche per «*le operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici (...) in quanto assoggettate all'imposta unica prevista dalla legge 22.12.1951, n. 1379 e successive modificazioni, nonché le operazioni inerenti e connesse all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco e all'esercizio delle scommesse in occasione delle gare, corse, giuochi, concorsi e*

[955] In tal senso anche Ris.del 26 giugno 1973 n. 500856

competizioni di ogni genere, per le quali l'imposta sul valore aggiunto è compresa nell'imposta sugli spettacoli».

La citata circolare n. 64 del 1987 chiariva, in relazione a quest'ultima disposizione, che per «*operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio*» delle attività ivi indicate si dovevano intendere tutte quelle operazioni (prestazioni di servizi e cessioni di beni) aventi stretta attinenza con l'organizzazione e l'esercizio dei concorsi pronostici e dei giuochi di abilità.

L'esenzione di cui al secondo comma del citato articolo 10 riguardava, come evidenziato dalla medesima circolare, sia le operazioni (quindi non solo le prestazioni ma anche le cessioni) inerenti e connesse ai giuochi di abilità, concorsi pronostici ed altri, poste in essere da parte dei soggetti incaricati dei giuochi e concorsi stessi, ovvero le operazioni attive, sia le operazioni effettuate nei confronti dei medesimi soggetti, nella fase organizzativa, ossia le operazioni passive.

Conseguentemente, con l'espressione "operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio" si intendevano sia le operazioni attive inerenti e connesse all'esercizio del gioco, sia le operazioni "a monte", ossia gli acquisti di beni e servizi direttamente inerenti alle anzidette attività, effettuate dagli organizzatori delle scommesse e dei giuochi stessi.

L'esenzione si giustificava per due ordini di motivi[956]:

- tecnica fiscale, visto che viene prevista l'applicazione di appositi tributi. In particolare, per Assonime[957] tali difficoltà tecniche sono state sorpassate tramite l'applicazione dell'imposta unica e dell'imposta sugli spettacoli sulle fattispecie esentative con un'aliquota tale da tener conto dell'agevolazione IVA;

[956] BALDARI C, ARGENTINO P., DI BLASIO M.T., *Diritto e fisco nel mondo dei giochi,* op. cit., p. 134.

[957] Circolare n. 101 del 5 giugno 1973. Addirittura l'Assonime arriva ad affermare che il regime applicato non ha natura esentativa ma bensì sostitutiva, ponendo tali fattispecie fuori dall'ambito applicativo dell'IVA.

- dalle difficoltà applicative dovute precipuamente all'impossibilità di individuare il corrispettivo cui applicare l'imposta[958];
- dubbi circa l'esistenza del presupposto soggettivo soprattutto con riferimento ai giochi gestiti dallo Stato.

Quindi, sulla base del dato normativo, si aveva un duplice regime per i giochi e le scommesse:

- per quelli di cui al punto 21 dell'art. 10 erano esenti solo le prestazioni attive;
- per quelli di cui al secondo comma del medesimo articolo l'esenzione valeva sia per le operazioni attive che passive.

Il regime in esenzione IVA viene esteso nel '73 anche alla raccolta delle giocate dei giochi esercitati dal CONI e dall'UNIRE.

Con il D.P.R. n. 24/79, il testo dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, relativamente alla norma in esame, ha subito una prima modifica.

In particolare, le attività già indicate nel n. 21 (escluse le operazioni di sorte locali autorizzate) venivano ricondotte nel n. 6) del nuovo testo dell'articolo 10, unitamente alle attività dei concorsi pronostici, già disciplinate, sia pure con diversa formulazione, nel secondo comma dello stesso articolo 10.

A seguito di tale modifica, il settore dei giochi viene ricollocato ai punti 6) e 7) del primo comma dell'art. 10. Nel numero 6) viene prevista l'esenzione delle *operazioni relative all'esercizio dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici diversi da quelli indicati nell'ultimo comma dell'art. 4 e quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco e all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, nonché le prestazioni relative alle operazioni di sorte locali autorizzate*. Nel punto 7) si considerano le operazioni di mandato, mediazione e intermediazione di cui al punto 6).

[958] Si rimanda al precedente paragrafo per la specifica evidenziazione delle problematiche attinenti l'applicazione dell'IVA sui giochi e per le critiche circa la mancata differenziazione dei giochi plurilaterali da quelli bilaterali.

Ciò stante viene da un lato esentata una parte delle operazioni dall'altra addirittura escluse dall'applicazione dell'IVA[959].

Il successivo D.P.R. n. 94/79 cambia ulteriormente le cose.

Con tale provvedimento le operazioni prima escluse vengono ricollocate nel punto 6 dell'art. 10. Pertanto, l'esenzione dall'IVA di cui al n. 6) riguardava le "operazioni inerenti e connesse" al Lotto, alle lotterie nazionali e ai giuochi di abilità o concorsi pronostici e ai totalizzatori e alle scommesse, con riferimento non alle sole "prestazioni" di servizi, ma anche alle "cessioni" di beni, connesse oltre che all'""esercizio" anche all'"organizzazione" delle attività sopra indicate, ivi comprese la raccolta delle giocate .

Nel successivo n. 7) il legislatore faceva confluire, oltre le citate operazioni di sorte locali autorizzate, le restanti attività, limitando, però, l'ambito applicativo dell'esenzione alle "operazioni relative all'esercizio", con esclusione quindi delle operazioni inerenti e connesse all'esercizio e all'organizzazione delle anzidette attività.

Nel contempo, le operazioni di mandato, mediazione e intermediazione confluiscono nel punto 9) dell'art. 10.

La nuova sistemazione amplia notevolmente la fattispecie ricomprendendo, per i giochi e le scommesse di cui al punto 6), nel regime di esenzione sia le operazioni attive che passive.

L'ampia latitudine della fattispecie si misura anche nel senso dato all'espressione "operazioni inerenti e connesse" dall'Amministrazione finanziaria[960].

Le operazioni "inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio" delle attività di cui ai nn. 6) e 7) dell'articolo 10, alle quali si riferisce il regime di

[959] Infatti l'ultimo comma dell'art. 4 come richiamato dall'art. 10 recita: «*non sono invece considerate attività commerciali: …le operazioni inerenti e connesse all'organizzazione ed all'esercizio del Lotto e delle lotterie nazionali nonché dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici di cui alla L. 15 novembre 1973, n. 764*».

[960] Circolare n. 64 del 21 ottobre 1987 precisa che «*per tali devono intendersi le operazioni che hanno stretta attinenza, ossia si pongono in rapporto diretto di strumentalità con l'organizzazione e l'esercizio delle cennate attività*». Vedesi anche: Ris. n. 362475 del 7 giugno 1979; Ris. n. 363835 dell'11 ottobre 1979; Ris. n. 342236 del 16 maggio 1984.

detraibilità dell'IVA di cui al comma 7 in argomento, sono invece le operazioni passive poste in essere nei confronti dei soggetti che organizzano le attività di cui ai predetti numeri, ossia gli acquisti e le importazioni di beni e servizi realizzati per l'esecuzione delle medesime attività.

Al riguardo si evidenzia, come chiarito con la menzionata circolare n. 64 del 1987, che le operazioni inerenti e connesse sono quelle che hanno stretta attinenza, ossia si pongono in rapporto diretto di strumentalità con l'organizzazione e l'esercizio delle cennate attività.

Il requisito essenziale richiesto dalla norma in esame ai fini della detraibilità dell'IVA consiste, pertanto, nella diretta strumentalità dei beni e servizi al normale funzionamento del gioco.

Si ricorda che la citata circolare n. 64 escludeva dalle operazioni inerenti e connesse le operazioni aventi un rapporto mediato, e quindi indiretto, con le attività di cui ai nn. 6) e 7) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, quali ad esempio i servizi di pulizia.

In buona sostanza, l'ambito applicativo della norma di allora va ben oltre i principi che governano attualmente i regimi esentativi (come si vedrà nel prosieguo, le esenzioni IVA debbono essere interpretate restrittivamente).

In seguito, il legislatore è nuovamente intervenuto sulla materia, con il decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ed ha ulteriormente modificato il testo del n. 6) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Nel nuovo testo della suddetta disposizione, è stata soppressa l'esenzione dall'IVA per le "operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio" delle attività indicate dalla norma, conservando l'esenzione per le sole operazioni "relative all'esercizio" dei totalizzatori e delle scommesse, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate. Con ciò viene ristretto l'ambito di operatività alle sole operazioni attive e non anche a quelle passive.

Un'altra rilevante modifica attiene alle operazioni relative all'esercizio dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati

nel decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, ove l'imposta, compresa quella sulle operazioni riguardanti la raccolta delle giuocate, viene compresa nella imposta unica di cui all'allora legge 22 dicembre 1951, n. 1379.

È singolare come per quest'ultime tipologie di giochi e scommesse il legislatore passi prima per l'esenzione, poi per l'esclusione, poi di nuovo nell'esenzione per arrivare ad affermare che l'IVA si considera contenuta nell'imposta unica.

Altre modifiche hanno interessato la materia, senza però consistenti rilievi, fino ad arrivare all'attuale formulazione così come modificata dalla legge n. 388/00.

Quest'ultima oltre a modificare il punto 6) dell'art. 10, abroga l'art. 74 nella parte in cui prevedeva un particolare regime IVA per l'esercizio dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato, al CONI ed all'UNIRE.

I numeri 6) e 7) dell'articolo 10, primo comma, del citato D.P.R. n. 633 del 1972, pertanto, nella loro attuale formulazione fanno riferimento, rispettivamente, alle operazioni "relative all'esercizio" del Lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato, nonché a quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse, comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate (n. 6), ed alle operazioni "relative all'esercizio" scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, comprese quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate (n. 7).

Dalla ricostruzione normativa sopra operata emerge che le operazioni esenti a norma dell'articolo 10, nn. 6) e 7), sono attualmente le operazioni attive poste in essere dai soggetti che organizzano le attività indicate nei medesimi numeri.

Un cenno a parte merita il regime IVA del gioco lecito offerto tramite gli apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento di cui all'art. 110, comma 6 T.U.L.P.S.. In particolare, è solo con la L. n. 311/04 che si chiarisce l'applicabilità del regime di esenzione a tale comparto.

12.2 L'attuale regime IVA in materia di giochi e scommesse.

Attualmente sono esenti:

- le operazioni relative all'esercizio del Lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel DLgs. 14.4.48 n. 496, ratificato con L. 22.4.53 n. 342 (e successive modificazioni), nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con D.M. 16.11.55 (e successive modificazioni), ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate (art. 10 n. 6)[961]. L'art. 1 co. 467 della L. 311/2004 ha stabilito che l'esenzione in oggetto si applica anche alla raccolta delle giocate con gli apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110 co. 6 del R.D. 18.6.31 n. 773 (apparecchi assoggettati al prelievo unico erariale istituito dall'art. 39 del DL 30.9.2003 n. 269, conv. L. 24.11.2003 n. 326). L'art. 1 co. 533 della L. 266/2005 ha tuttavia stabilito che, ai fini dell'esenzione, l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di stato definisce entro il 31.1.2006 i requisiti che devono possedere i terzi incaricati della raccolta delle giocate da parte dei concessionari della rete telematica;
- le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al n. 6 dell'art. 10 del DPR 633/72, nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locale autorizzate (art. 10 n. 7)[962]. Al riguardo, l'esercizio della facoltà di cui gli Stati membri

[961] L'art. 10, punto 6 recita: «*6) le operazioni relative all'esercizio del Lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilita' e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, ratificato con legge 22 aprile 1953, n. 342, e successive modificazioni, nonche' quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con decreto del Ministro per l'agricoltura e per le foreste 16 novembre 1955, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 26 novembre 1955, e alla legge 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate*». La circ. 11 febbraio 2002, n. 16 ha precisato che anche l'esercizio del gioco del Bingo rientra nell'ambito applicativo della norma di esenzione di cui al punto 6) dell'art. 10.

[962] L'art. 10, punto 7 recita: «*7) le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonche' quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate*».

dispongono nel fissare condizioni e limiti all'esenzione consente loro di esentare dall'IVA soltanto taluni giochi d'azzardo o con poste di denaro[963].

Sono altresì esenti, per quanto indicato al punto 9) del medesimo articolo, le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione concernenti le predette operazioni.

In linea generale la dottrina ritiene che l'esenzione concerni esclusivamente le operazioni relative all'esercizio delle scommesse e alla raccolta delle giocate, compresi gli aggi spettanti ai rivenditori o le commissioni ai concessionari/delegati[964].

Ciò stante, si pone il problema di circoscrive con precisione l'ambito di operatività della norma individuando la corretta nozione[965] da attribuire alla locuzione[966] "esercizio del gioco"[967] a cui in generale è legato il particolare regime.

---

963 Corte di Giustizia UE 17.2.2005 cause riunite C-453/02 e C-462/02 e Id. 11.6.98 causa C-283/95. La discrezionalità riconosciuta agli Stati membri consente, inoltre, ai medesimi di impedire in tutto o in parte attività di tale natura o di limitarle e prevedere a tale fine modalità di controllo più o meno rigorose (Corte di Giustizia UE 21.9.99 causa C-124/97 e Id. 24.3.94 causa C-275/92). Deve, tuttavia, escludersi che gli Stati membri possano limitare l'ambito applicativo dell'esenzione in funzione del numero dei giochi autorizzati o del fatturato da essi prodotto, in quanto le esenzioni devono essere interpretate restrittivamente (Corte di Giustizia UE 13.7.2006 causa C-89/05) dato che derogano il principio di generale imponibilità delle operazioni effettuate a titolo oneroso dai soggetti passivi e, inoltre, vanno applicate in modo corretto e semplice (Corte di Giustizia UE 10.6.2010 causa C-58/09 e Id. 12.1.2006 causa C-246/04).

964 AA.VV., *Codice IVA nazionale e comunitario* (a cura di P. CENTORE), Milano, 2010, p. 367. Contra VIOTTO A., *L'imposta sul valore aggiunto. Le esenzioni*, in op. cit., p. 101, con riferimento alla raccolta delle giocate in quanto solo previsto per le fattispecie di cui al punto 6) dell'art. 10 e non al punto 7) del medesimo articolo. Tuttavia, non si può negare che anche l'art. 17 del D.M. 2 giugno 1998 e l'art. 7 del D.M. 1 marzo 2006, n. 111,depongono per l'esenzione delle operazioni di raccolta.

965 COMELLI A., *IVA Comunitaria e IVA nazionale.*, op. cit., p. 383, evidenzia come per la Corte di Giustizia le due principali caratteristiche della disciplina delle esenzioni sono da individuare, da un lato, nella sussistenza di nozioni autonome di diritto comunitario, svincolate dalla discrezionalità degli Stati membri quanto alla definizione del loro contenuto precettivo (e da inquadrare nel contesto generale del sistema comune dell'IVA) e, dall'altro, nella necessità di una loro interpretazione restrittiva, nell'assunto che si tratta di deroghe al principio generale secondo il quale il tributo sul valore aggiunto è riscosso, di regola, in relazione a tutte le cessioni di beni e a tutte le prestazioni di servizi effettuati a titolo oneroso.

966 La Corte di Giustizia, nella sentenza 29 ottobre 2009, causa C-174/08, ha avuto modo di ribadire che «*dall'imperativo tanto dell'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto del principio di uguaglianza discende che i termini di una disposizione di diritto comunitario, la quale non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del suo senso e della sua portata, devono di norma essere oggetto, nell'intera Comunità, di un'interpretazione autonoma e uniforme*».

967In AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie – IVA e imposta sui trasferimenti*, op. cit., p. 126, si evidenzia che le esenzioni previste dalla Direttiva costituiscono, secondo una consolidata ed indiscussa giurisprudenza della Corte di Giustizia, nozioni autonome di diritto comunitario, a prescindere, pertanto, dalle categorie specificatamente disciplinate dai singoli Stati.

L'attività ermeneutica deve essere condotta tenendo ben presente due autentici pilastri sui quali è attualmente costruita dalla Corte di Giustizia l'interpretazione delle esenzioni[968]:

- l'approccio restrittivo[969];
- la sussistenza di nozioni autonome di diritto comunitario.

Inoltre, l'interpretazione dei termini di tale disposizione (art. 13 della sesta direttiva trasfuso nell'art. 135 della Direttiva 112/06) deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale[970] relativo al sistema comune di IVA[971].

Innanzitutto va detto che le ipotesi esentative contenute nei punti 6) e 7) sono strutturate in modo complementare, di talché una fattispecie se non rientra nella prima sicuramente rientrerà nell'altra.

Poi, alla luce di quanto finora esposto in generale sulle operazioni esenti, va aggiunto che al di là dei singoli termini utilizzati dal legislatore nazionale (Lotto, lotterie, concorsi pronostici ecc.), assume un'importanza decisiva il precetto comunitario.

A tal riguardo l'art. 135 della Direttiva della Comunità Europea del 28 novembre 2006 n. 112, recita testualmente: «*Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:…le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro*»[972].

---

968 Così COMELLI A., *IVA Comunitaria e IVA nazionale.*, op. cit., p. 385.

969 Per la Corte di Giustizia (C-89/05) «*i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo*».

970 Il principio di neutralità fiscale costituisce la traduzione, operata dal legislatore comunitario in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento (Corte di Giustizia sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer).

971 In tal senso la Corte di Giustizia nella sentenza 13 luglio 2006, causa C-89/05, United Utilities plc

972 Come precisato dalla Corte di Giustizia, nella sentenza 14 luglio 2011, causa C-464/10 «t*ale esenzione è motivata da considerazioni di ordine pratico, in quanto le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'IVA, 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 in materia di IVA (v. sentenze 13 luglio 2006, causa C-89/05, United Utilities, Racc. pag. I-6813, punto 23, e 10 giugno 2010, causa C-58/09, Leo-Libera, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 24)*».

La Corte di Giustizia ha avuto già modo di intervenire in merito a tale fattispecie esentativa. In particolare, nella sentenza 13 luglio 2006, causa C-89/05, United Utilities, la Corte ha indirettamente affermato che l'operazione di scommessa cui tale disposizione si riferisce è «***assolutamente caratterizzata dall'attribuzione di una possibilità di guadagno agli scommettitori a fronte dell'assunzione del rischio di dover corrispondere le relative vincite***»[973].

Nell'ambito delle conclusioni alla causa C-38/93, con riferimento alle macchine automatiche che offrono al giocatore una possibilità di vincere l'avvocato generale affermò: «*il fatto che le macchine offrano ai giocatori la possibilità di vincere una somma maggiore delle giocate e che, anche nel caso del giocatore abile, il risultato dipende almeno in parte dalla fortuna è sufficiente per definire l'uso di tali macchine gioco d' azzardo*».

Si rinvengono qui le definizioni date in sede civilistica.

In tale ottica gli elementi essenziali dell'operazione di scommessa debbono essere individuati:

- nell'attribuzione di una possibilità di guadagno al verificarsi di un determinato evento;
- nell'assunzione del rischio di dover corrispondere le vincite,

Ciò porta a conclusioni diverse, dipendenti dalla struttura contrattuale sottesa al singolo gioco.

Nelle scommesse a quota fissa l'operazione di scommessa si rinviene facilmente nel rapporto tra gestore e giocatore. Infatti, in tali tipologie di scommesse è rinvenibile direttamente un contratto di gioco e scommessa tra il gestore ed il giocatore, in cui il primo attribuisce al secondo la possibilità di un guadagno al verificarsi di un determinato evento, assumendosi il rischio di dover corrispondere la vincita.

Di contro, nelle scommesse a totalizzatore il contratto di gioco non viene concluso tra gestore e giocatore ma tra i solo partecipanti. In questo caso nel gestore viene ravvisata la figura di un rappresentante che tace il nome del

[973] In tal senso anche la Corte di Giustizia, nella sentenza 14 luglio 2011, causa C-464/10, punto 30.

rappresentato, nel cui interesse stipula un negozio che costituisce la conclusione di un iter contrattuale ricorrente nella creazione del contratto plurilaterale[974].

Tale ricostruzione interpretativa pare essere più conforme alla disposizione comunitaria - rispettosa di una interpretazione restrittiva e dell'obiettivo sotteso alle ragioni esentative nonché del principio di neutralità -, che non alla norma nazionale, la quale non parla di "operazione di scommessa" bensì di "operazione relativa all'esercizio delle scommesse".

Quest'ultima locuzione è sicuramente più ampia e comprensiva di operazioni non strettamente sussumibili alle scommesse. Il concetto di "esercizio" richiama una serie di operazioni anziché una specifica operazione.

Alla luce di ciò, considerato che:

- l'evoluzione storica della disciplina nazionale delle operazioni di scommesse ha conosciuto da sempre un concetto ampio di scommessa (addirittura in principio l'esenzione coinvolgeva le stesse operazioni passive), nonostante recentemente ciò si stia ridimensionando;
- la formulazione letterale della disposizione contiene il concetto di "esercizio" riferibile alle operazioni di giochi e scommesse. Tale concetto comprende inevitabilmente una serie di attività, che secondo alcuni[975] si estende alle attività organizzatorie funzionalmente finalizzate alla conduzione dei vari giochi leciti offerti agli utenti;

si ritiene che la normativa domestica contenga una fattispecie esentativa ben più ampia di quella contenuta nella normativa comunitaria.

Vanno escluse quelle operazioni che, pur ponendosi in un rapporto di strumentalità con l'organizzazione e l'esercizio dei giochi e delle scommesse, non

[974] In tal senso VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa. La transazione*, in op. cit., p. 155, che sottolinea come l'ente organizzatore, oltre questa veste di promotore della scommessa, e questa funzione di rappresentanza, assume anche oneri ed obblighi di carattere esecutivo che con la scommessa vera e propria non ha nulla a che vedere, ma che senza dubbio costituiscono il contenuto di altri negozi di diversa natura. Per l'insigne Autore, questi negozi che creano un vincolo diretto tra lo scommettitore ed organizzatore assumono funzione meramente strumentale per la conclusione e la realizzazione del contratto di scommessa.

[975] BALDARI C, ARGENTINO P., DI BLASIO M.T., *Diritto e fisco nel mondo dei giochi*, op. cit., p. 152.

sono in realtà legate all'esercizio di questi dal nesso di essenzialità necessario per poter configurare l'esistenza di "operazioni relative" ad altre operazioni esenti[976].

A ciò si aggiungano due specificità nazionali.

La prima riguarda il fatto che la normativa domestica estende il regime di esenzione per le operazioni di gioco di cui all'art. 10, comma 1, n. 6) del D.P.R. n. 633/72, anche alla raccolta delle giocate. Questo non sembra sia previsto nella corrispondente normativa comunitaria. Ad ogni modo, tralasciando la legittimità della disposizione, si ritiene non sia possibile comprendere nel concetto di "raccolta delle giocate" quanto vada oltre il senso letterale del testo per cui vanno esentate solo le materiali attività di incasso delle somme giocate dagli utenti da parte dei soggetti appositamente delegati[977].

La seconda attiene al fatto che la menzionata raccolta delle giocate non è prevista per le giocate di cui al n. 7 del medesimo articolo. Infatti, la formula legislativa parla di operazioni relative all'esercizio delle scommesse e non di raccolta. Questo induce a constatare che per le operazioni ivi indicate l'esenzione non si estende alla relativa raccolta ancorché ciò sia previsto sia dall'art. 11 del D.M. n. 111/06 che dall'art. 22 del D.P.R. n. 169/98, i quali, peraltro, hanno natura di norma non legislativa. Infatti, bisogna sempre tenere in considerazione dell'assenza di un'analoga disposizione comunitaria.

Alla luce di quanto sopra esposto l'esercizio delle scommesse a quota fissa sono sicuramente esenti mentre per quelle a totalizzatore occorre una precisazione. Infatti, come innanzi detto, in tal caso il concessionario nelle sue attività non stipula un vero e proprio contratto di gioco rivestendo il ruolo di intermediario. In tal caso sorge il dubbio sul regime applicabile all'aggio del concessionario. In base alla tesi qui sostenuta l'aggio in questione non dovrebbe

[976] VIOTTO A., *L'imposta sul valore aggiunto. Le esenzioni*, in op. cit., p. 101. L'autore colloca tra le operazioni esenti quelle consistenti nel rilascio dei biglietti di ingresso alla case da gioco autorizzate, essendo esse presupposti imprescindibili per l'accesso del consumatore al servizio-gioco, il cui esercizio rientra tra le esenzioni. Vi colloca anche le operazioni di esercizio dei totalizzatori svolte dagli enti gestori degli ippodromi, quelle svolte dalle agenzie ippiche consistenti nell'accettazione di scommesse da riversare al totalizzatore ovvero di scommesse a quota fissa, in quanto trattasi di operazioni che si concretizzano nel materiale esercizio delle scommesse sulle corse ai cavalli.

[977] Contra BALDARI C, ARGENTINO P., DI BLASIO M.T., *Diritto e fisco nel mondo dei giochi*, op. cit., p. 153, per i quali il concetto si amplia fino a ricomprendere anche le attività strettamente funzionali alla raccolta stessa svolte da soggetti ben individuati.

considerarsi esente. Tuttavia, tenuto conto dell'ampio concetto di "esercizio delle scommesse" e visto il disposto del n. 9 dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/72 che estende il regime alle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione delle scommesse, non può escludersi che l'aggio sia esente[978].

Le conclusioni cui siamo arrivati trovano un concreto e solido sostegno nella giurisprudenza comunitaria. Di particolare interesse è la sentenza United Utilities di cui alla causa C-89/05, emanata dalla Corte di Giustizia Europea in merito al trattamento IVA da riservare alle prestazioni di call center fornite da una società del gruppo United Utilities (tale Vertex), ad un'altra società Littlewoods che gestisce un servizio di scommesse via telefono.

Gli elementi sui quali la Corte si è espressa sono così riassumibili.

La Littlewoods gestisce un servizio di scommesse telefoniche noto sotto la denominazione "Bet Direct". I clienti possono scommettere sull'esito di eventi sportivi o di altri eventi aleatori, quali fenomeni meteorologici. L'accettazione delle scommesse avviene esclusivamente via telefono. Nel 1999 la Littlewoods ha deciso di dare in subappalto parte della sua attività, concludendo a tale scopo un accordo di fornitura di servizi di "call centre" con la Vertex. In base a tale accordo, la Vertex, che è altresì autorizzata ad agire come agente della Littlewoods, s'impegna a fornire il personale, i locali e le attrezzature, sia telefoniche sia informatiche, necessarie per la raccolta delle scommesse di cui trattasi.

La Littlewoods seleziona gli eventi sportivi o di altro genere che possono essere oggetto di scommesse, fissa le quotazioni, valuta le scommesse e gestisce i ricavi e le spese a queste relativi.

La Vertex, dal canto suo, si limita a ricevere le chiamate telefoniche e a registrare le scommesse in base alle condizioni indicate dalla Littlewoods, non disponendo in merito di alcun potere discrezionale. Il personale della Vertex,

[978] La prassi sembra sposare una nozione ampia di scommessa. Infatti, in un caso è stata riconosciuta l'esenzione al preposto un'attività di scommesse gestita in nome e per conto di un concessionario. La posizione viene, però, giustificata in quanto ritenuta una prestazione di mediazione e intermediazione e quindi esente per il combinato disposto dei nn. 6) e 9) del D.P.R. n. 633/72 (Ris. n. 11/05). In un altro caso l'Amministrazione finanziaria ha escluso l'esenzione di un operazione avente ad oggetto la fissazione delle quote resa da un terzo rispetto al concessionario (Ris. 94/08).

peraltro, non rivela in nessuna fase agli scommettitori che stanno interloquendo con la Vertex e non con la Littlewoods. Inoltre, il nome della Vertex non compare su alcun documento destinato agli scommettitori.

In pratica:

- l'operato dell'agente (Vertex) rappresenta una fase necessaria nella costituzione del rapporto giuridico inerente alla scommessa fra il preponente (Littlewoods) ed il suo cliente (scommettitore) perfezionandosi in tal modo il negozio della scommessa;
- l'agente non prende decisione alcuna in merito alla fissazione delle quotazioni, essendo queste stabilite dal preponente o, talora, da terzi, in base alle regole dello sport di volta in volta considerato;
- l'agente decide se accettare o meno le scommesse per conto del preponente sulla scorta dei criteri dettati da quest'ultimo, cosicché l'agente non ha alcun margine di discrezionalità.

Il compenso spettante alla Vertex non è commisurato né al numero nè all'importo delle scommesse registrate, né alla quotazione di tali scommesse. **La Vertex non risulta esposta ad alcun rischio finanziario in relazione alle scommesse proposte dalla Littlewoods**.

In base a tali elementi i giudici comunitari sono stati chiamati a valutare se l'attività svolta dalla Vertex rappresenti o meno un'operazione di scommessa e sia dunque esente.

A tal proposito il giudice comunitario ha preliminarmente ricordato come i termini con i quali sono designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, conformemente agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA. In tale ottica, la Corte ha specificato che l'esenzione di cui godono le scommesse, le lotterie e gli altri giochi d'azzardo, è motivata da considerazioni di ordine pratico, in quanto le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'IVA, 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 in materia di IVA.

In virtù di ciò la Corte nell'esaminare l'attività della Vertex ha rilevato che questa, a differenza delle operazioni di scommessa di cui all'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva, non è assolutamente caratterizzata dall'attribuzione di una possibilità di guadagno agli scommettitori a fronte dell'assunzione del rischio di dover corrispondere le relative vincite e, pertanto, non può essere qualificata come operazione di scommessa ai sensi della disposizione in questione.

In conclusione per i giudici comunitari la fornitura di servizi di "call centre" a favore di un organizzatore di scommesse telefoniche, che comporta l'accettazione delle scommesse in nome dell'organizzatore da parte del personale impiegato dal prestatore dei detti servizi, non rappresenta un'operazione di scommessa ai sensi di tale disposizione e, pertanto, non può beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione.

In un caso "analogo" la Corte si è espressa diversamente[979]. Tuttavia, le similitudini dei casi erano circoscritte solamente all'oggetto delle operazioni (scommesse) dato che il rapporto in causa anziché assumere le sembianze di un mandato con rappresentanza costituiva un mandato senza rappresentanza con un ruolo attivo del mandatario, per cui in quest'ultimo caso il rapporto giuridico nasceva non direttamente tra lo scommettitore e l'impresa per conto della quale l'operatore intermediario agiva, ma tra tale operatore e lo scommettitore, da un lato, e tale operatore e detta impresa dall'altro. In tal caso la normativa IVA crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente. In forza di tale finzione, l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il commissionario, si ritiene avere, in un primo tempo, ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il committente, prima di fornire, in un secondo tempo, personalmente tali servizi ad un cliente. Ne consegue che, per quanto riguarda il rapporto giuridico tra il committente e il commissionario, il loro ruolo rispettivo di prestatore di servizi e di pagatore è artificialmente invertito ai fini dell'IVA.

[979] Corte di Giustizia, nella sentenza 14 luglio 2011, causa C-464/10.

Ciò stante è corretto quanto sancito nella sentenza per cui qualora un operatore economico partecipi - in proprio nome, ma per conto di un'impresa che organizza un'attività di accettazione di scommesse – alla raccolta di scommesse rientranti nell'esenzione dall'IVA, si considera che quest'ultima impresa fornisca all'operatore di cui trattasi una prestazione di scommesse rientrante in tale esenzione.

2.5 (Segue) Il regime IVA degli apparecchi da gioco.

L'art. 1, comma 497, della legge n. 311/04 dispone che l'esenzione di cui all'articolo 10, primo comma, numero 6), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica alla raccolta delle giocate con gli apparecchi da intrattenimento 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, anche relativamente ai rapporti tra i concessionari della rete per la gestione telematica ed i terzi incaricati della raccolta stessa.

In merito a tale specifica esenzione assume particolare interesse la sentenza 5 maggio 1994, causa C-38/93, Glawe, Racc. pag. I-1679, emanata dalla Corte di Giustizia Europea in merito al trattamento IVA da riservare alle prestazioni svolte mediante le macchine automatiche per giochi d'azzardo[980].

Gli elementi sui quali la Corte si è espressa sono così riassumibili.

La Glawe è una società che svolge attività di installazione e gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo in pubblici esercizi. Il funzionamento di tali macchine è imperativamente disciplinato dalla legge. Prima della loro attivazione iniziale, l'installatore è obbligato a riempire interamente il caricatore che raccoglie le monete destinate al pagamento delle vincite. Quando un giocatore inserisce una moneta nell'apparecchio, questa cade nella cassa dell'apparecchio se il caricatore è completamente pieno. Qualora, in seguito al pagamento delle vincite, il caricatore non sia più del tutto pieno, le monete inserite dai giocatori non cadono nella cassa, ma sono avviate verso il caricatore. Al momento dell'apertura dell'apparecchio, l'installatore può prelevare soltanto il contenuto

[980] In merito si richiamano le posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito della circolare n. 21/05.

della cassa e, prima di riattivare la macchina, deve ricostituire il contenuto del caricatore se questo non è del tutto pieno. Gli apparecchi sono predisposti obbligatoriamente in modo che almeno il 60% delle monete inserite dai giocatori (le giocate), diminuito dell'aliquota dell'imposta sul giro d'affari, sia pagato come vincite, mentre il residuo, cioè circa il 40%, rimane nella cassa.

Al fine di accertare l'importo dell'IVA dovuta dalla Glawe per il 1991, il Finanzamt ha utilizzato come base imponibile, ai sensi della normativa tedesca di attuazione dell'art. 11 della sesta direttiva, tutto il denaro introdotto negli apparecchi nel corso dell'anno in questione previa deduzione dell'IVA.

Ritenendo che il Finanzamt avrebbe dovuto considerare come base imponibile soltanto le giocate effettivamente rimaste nelle casse degli apparecchi, vale a dire il denaro introdotto, diminuito non soltanto dell'IVA, ma anche delle vincite distribuite ai giocatori, la Glawe ha presentato opposizione contro l'avviso di accertamento dell'imposta emesso dal Finanzamt.

Ai fini delle decisione la Corte dopo aver richiamato il principio generale secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto per il servizio prestato, ha statuito che nel caso di apparecchi a monete che, in forza di obblighi imposti tassativamente dalla legge, sono predisposti, come nella fattispecie di cui alla causa principale, in modo che almeno una media del 60% delle poste impegnate dai giocatori viene pagato come vincita, il corrispettivo effettivamente ricevuto dall'installatore per la messa a disposizione degli apparecchi è dato soltanto dalla quota parte delle poste di cui questi può disporre effettivamente per suo conto, per cui la base imponibile per le macchine automatiche per giochi d' azzardo (apparecchi a monete) non comprende la quota, obbligatoriamente fissata dalla legge, del totale delle poste impegnate corrispondente alle vincite pagate ai giocatori.

A tali conclusioni era arrivato anche l'avvocato generale nelle conclusioni alla causa visto che affermo' come «*per quanto riguarda le macchine automatiche per giochi d' azzardo che offrono al giocatore una possibilità di vincere, ritengo che sia chiaro che gli Stati membri hanno il potere e non l' obbligo di imporre l' IVA…La base imponibile di una prestazione di servizi ai sensi dell' art. 11, punto*

A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388 è costituita dal corrispettivo effettivamente percepito per il servizio prestato. Nel caso di macchine automatiche per giochi d' azzardo che, in forza di obblighi imposti tassativamente dalla legge, siano predisposte in modo che una determinata aliquota delle puntate dei giocatori sia loro ridistribuita sotto forma di vincite, il corrispettivo effettivamente percepito dal gestore per la messa a disposizione di tali macchine automatiche è dato soltanto dalla quota parte delle poste di cui questi può effettivamente disporre per suo conto».

La citata norma deve pertanto essere interpretata nel senso che la base imponibile per le macchine automatiche in questione non comprende la quota, obbligatoriamente fissata dalla legge, del totale delle poste impegnate corrispondente alle vincite pagate ai giocatori.

Per la dottrina, l'esenzione non si applica, in ogni caso, alla locazione o ad altro contratto che trasferisce il possesso o la disponibilità degli apparecchi, ancorché il compenso per la concessione della disponibilità degli apparecchi sia commisurato percentualmente agli incassi[981].

3. L'imposta sugli intrattenimenti .

L'imposta sugli intrattenimenti nasce con l'intento di sgravare le imprese da una serie di adempimenti burocratici inutili e, nel contempo, semplificare la gestione dei tributi da parte dell'erario[982].

Ella 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*".

Nella allegate "*Tariffa*" sono indicate le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti con le corrispondenti aliquote.

---

[981] AA.VV., *Codice IVA nazionale e comunitario* (a cura di P. CENTORE), in op. cit., p. 368.
[982] LA MEDICA D., *Spettacoli (Imposta sugli)*, in *Enc. giu. Treccani*, Roma, 2000, p. 1

L'imposta sugli intrattenimenti, per quanto d'interesse, trova applicazione agli apparecchi da divertimento o intrattenimento e all'ingresso nelle case da gioco e nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse. Per le attività non riportate nella "Tariffa" trova, invece, applicazione l'imposta sul valore aggiunto.

La dottrina distingue le attività in due grandi categorie:

- la prima riguarda gli "*intrattenimenti*" e cioè le attività che rivestono un prevalente aspetto ludico e di puro divertimento, in cui l'elemento caratterizzante è costituito dal divertimento che implica anche una componente di partecipazione;
- l'altra riguarda gli "*spettacoli*" e cioè le attività che rivestono anche un aspetto culturale, in cui l'elemento caratterizzante è costituito dalla rappresentazione alla quale lo spettatore partecipa in forma passiva, mediante la sua mera presenza[983].

Tale suddivisione ha diretti riflessi sullo specifico regime tributario ad esso applicabile, per cui nel caso degli *intrattenimenti* si avrà l'applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti e di un regime speciale IVA, mentre per gli *spettacoli* è prevista l'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[984].

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[985].

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[986].

---

[983] LA MEDICA D., *Spettacoli (Imposta sugli)*, in op. cit., p. 1.

[984] LA MEDICA D., *Spettacoli (Imposta sugli)*, in op. cit., p. 1.

[985] LA MEDICA D., *Spettacoli (Imposta sugli)*, in op. cit., p. 1. È particolarmente indicativo il fatto che il presupposto venga individuato nello svolgimento delle attività di gioco. Ciò è conforme alla tesi qui sostenuta secondo la quale il presupposto dell'imposizione del fenomeno ludico deve essere individuato nell'esercizio del gioco.

[986] VIGANO S., *L'imposta sugli intrattenimenti: novità vecchie e nuove*, in op. cit., p. 10.

Ai sensi dell'art. 14 *bis* del DPR n. 640 del 1972, l'imposta sugli intrattenimenti, dovuta per gli apparecchi e congegni "senza vincita in denaro", di cui al comma 7 dell'art. 110 T.U.L.P.S., viene applicata su un'imponibile forfettario. In particolare, per gli apparecchi di cui al comma 7, lett. a) e c), è prevista l'applicazione di un'aliquota dell'8 per cento, sull'imponibile medio forfettario annuo pari a 1.800 euro[987].

I soggetti passivi dell'imposta vanno individuati in coloro che organizzano gli intrattenimenti o le altre attività indicate nella Tariffa ancorchè sprovvisti delle apposite autorizzazioni. L'enunciato normativo è formulato in maniera tale da attribuire valenza positiva all'organizzazione dell'attività a prescindere dal nesso autorizzativo che intercorre tra il titolo autorizzativo e l'esercizio o l'organizzazione dell'attività posta in essere[988].

Per gli apparecchi da divertimento senza vincita in denaro, gli operatori che vengono ritenuti controparte dei Monopoli di Stato sono:

- produttori degli apparecchi, i quali hanno l'obbligo di richiedere la verifica tecnica degli apparecchi e di ottenere il nulla osta alla distribuzione;
- i rivenditori, i quali devono comunicare il trasferimento di proprietà degli apparecchi;
- i gestori, cioè gli imprenditori che gestiscono gli apparecchi, e che si occupano della loro installazione, della manutenzione e dell'incasso del denaro. Questi soggetti hanno l'obbligo di richiedere all'amministrazione il nulla osta per la messa in esercizio degli apparecchi, il pagamento dell'imposta ISI, e la comunicazione della variazione di ubicazione degli apparecchi.

I titolari dei pubblici esercizi non sono interlocutori dei Monopoli di Stato, a meno che essi non siano direttamente dei gestori, è il caso in cui il titolare di un pubblico

[987] Ai soli fini informativi si rappresenta che con L. n. 228/12 sono stati previsti altre tipologie di apparecchi da gioco senza vincite in denaro. Coerentemente con quanto esposto in questa tesi, il legislatore ha rilasciato l'ennesima delega in bianco all'AAMS per la determinazione della base imponibile forfettaria dell'imposta sugli intrattenimenti. Ciò conferma, caso mai ce ne fosse stato bisogno, che in materia di giochi la veste del legislatore è assunta dall'AAMS.

[988] PICCIAREDDA F., *Giuoco – V) Imposta unica sui giuochi d'abilità e concorsi pronostici*, in op. cit., p. 440.

esercizio acquisti o lochi direttamente da un produttore o da un rivenditore uno o più di questi apparecchi.

Quindi, nel caso specifico degli apparecchi da intrattenimento, soggetto passivo 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*", che nella maggior parte dei casi, coincide con il gestore degli apparecchi.

In linea generale al soggetto passivo è riconosciuta la rivalsa nei confronti del consumatore finale. Ciò implica che almeno sul piano economico l'oggetto dell'imposta sia il consumo. A tali conclusioni inducono anche alcune regole disciplinari quali: l'indicazione dell'imposta distintamente dal prezzo dell'attività; la presenza di esenzioni legate alla figura del consumatore finale; l'applicazione dell'aliquota sul prezzo finale.

In virtù di tale disposizione alcuni hanno ravvisato 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[989].

Tuttavia, sul piano giuridico tutti gli obblighi sono posti a carico dell'organizzatore attorno al quale è costruita la normativa sia statica che dinamica rimanendo escluso alcun rapporto tra erario e consumatore. Inoltre, con particolare riferimento a talune attività quali l'utilizzo degli apparecchi da gioco, non è prevista la rivalsa applicandosi il tributo su un'imponibile forfettario. Ciò a indotto altra dottrina a qualificare l'imposta 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.

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*

[989] VIGANO S., *L'imposta sugli intrattenimenti: novità vecchie e nuove*, in op. cit., p. 10.

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[990]».

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[991].

Anche la giurisprudenza, sul punto, ha assunto orientamenti contrastanti, riconoscendo all'imposta sugli spettacoli a volte la natura di imposta sul consumo[992] a volte la natura di tributo gravante sull'attività economica del concessionario[993].

Recentemente sembra che la Corte di Cassazione[994] si sia orientata verso un'imposta sul concessionario anziché verso un'imposta sul consumo.

Ad ogni modo, gli apparecchi da divertimento senza vincita in denaro sono soggetti al pagamento annuo forfetario dell'imposta sugli intrattenimenti (ISI), che deve essere liquidata mediante F24.

Il pagamento dell'imposta sugli intrattenimenti connessa agli apparecchi meccanici o elettromeccanici è effettuato dal soggetto passivo d'imposta in unica soluzione, secondo le modalità previste dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 luglio 2003, entro il giorno 16 del mese di marzo di ogni anno, ovvero entro il giorno 16 del mese successivo a quello di prima istallazione in ragione della frazione di anno residua.

Entro i cinque giorni lavorativi successivi al pagamento dell'imposta il gestore invia all'Ispettorato compartimentale dei monopoli di Stato nella cui competenza

---

990 VIGANO S., *L'imposta sugli intrattenimenti: novità vecchie e nuove*, in op. cit., p. 10

991 VIGANO S., *L'imposta sugli intrattenimenti: novità vecchie e nuove*, in op. cit., p. 10

992 Trib. di Roma, Sez. I, 15 settembre 1987, n. 11482; Trib. di Venezia, Sez. I, 15 marzo 1994, n. 590.

993 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.

994 Cass. Sez. I, 19 gennaio 1996, n. 428 e 429.

territoriale è la sede legale della società o ditta individuale interessata, un apposito modello ministeriale debitamente compilato con i dati richiesti.

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. 74, comma 6, del DPR n. 633/1972 prevede 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. Tuttavia, è concesso al soggetto passivo di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari. Di contro, è prevista una detrazione IVA forfetizzata in misura pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili[995].

[995] 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.

Conclusioni propositive

Dall'esame della disciplina giuridica del fenomeno ludico emerge a primo impatto un dato incontrovertibile: mentre la disciplina civilistica è contenuta in un manipolo di norme, la disciplina tributaria ed amministrativistica è sparse qua e là in miriade di fonti normative molto spesso non facilmente rintracciabili. Il legislatore, soprattutto con riferimento alla materia fiscale, di frequente inserisce le disposizioni in tema di gioco all'interno di provvedimenti normativi che disciplinano i settori più vari ed eterogenei: si può passare da un comma che disciplina la materia dei giochi ad un comma successivo che riguarda il commercio dei polli, senza alcun minimo di collegamento con i giochi stessi. In buona sostanza, si riscontrano casi di norme in materia di giochi (anche importanti) buttate lì, in una "legge" che nulla ha a che fare con il settore. Se a ciò si aggiunge il non sempre corretto utilizzo della terminologia giuridica ecco che diventa difficile per lo studioso analizzare il settore.

La disciplina tributaria del fenomeno ludico è connotata dall'anarchia, in cui il potere impositivo è, di fatto, nelle mani di un'articolazione dell'Amministrazione finanziaria, l'AMSS, cui il legislatore ha davvero concesso una delega in bianco in violazione dei più elementari diritti costituzionali. Norme di carattere regolamentare se non addirittura atti di amministrazione generale la fanno da padrone in un settore praticamente allo sbando. Purtroppo lo *status quò* è in qualche modo cristallizzato a causa di una soggezione normativamente imposta sugli operatori, dove l'istaurazione di controversie legali è spesso assunta a motivo di esclusione dalle concessioni dei giochi e di una giurisprudenza che non solo ratifica le irregolarità legislative ma pare anche non conoscere la specifica disciplina impositiva.

Il complesso di norme che attualmente regola e disciplina il mondo dei giochi si pone a modello negativo della legislazione italiana. Frutto di interessi eterogenei talvolta tra loro contrastanti[996] e spesso di difficile coordinamento per l'interprete, la disciplina sui giochi rappresenta un esempio da non seguire in cui si affastellano norme di varia

[996] È il caso per esempio degli interessi erariali alla massimizzazione delle entrate (concretizzabili principalmente con l'aumento delle occasioni di gioco ed invogliando a giocare) che contrastano decisamente sia con l'interesse di negare l'accesso dei minori alla fruizione dei giochi che con quello di evitare gli eccessi di gioco che possono scaturire nel fenomeno della ludopatia.

natura, incoerentemente inserite in altrettanti provvedimenti che spesso si riferiscono alle più svariate materie[997].

Ad ogni modo, il diritto tributario non poteva non occuparsi di una fattispecie in cui assume un ruolo preponderante l'elemento patrimoniale. È insito nello stesso concetto gioco e scommessa l'elemento economico che non poteva assolutamente (e giustamente) sfuggire alle attenzioni dell'erario[998].

Il quadro complessivo è connotato da una tendenza verso l'eterogeneità e l'asistematicità[999]. Come peraltro denunciato dalla recente dottrina[1000], l'assetto normativo è ispirato alla valorizzazione dei micro-sistemi con conseguente definizione di istituti e meccanismi giuridici validi per la singola tipologia di gioco e scommessa.

A tutto ciò si aggiungano le notevoli incertezze in sede applicativa frutto di un contesto normativo di riferimento poco chiaro e a volte difficilmente individuabile, in cui i classici istituti tributari trovano una difficile collocazione.

Ad ogni modo, lo studio ha permesso di rilevare alcuni punti focali e tratti comuni sopra i quali è possibile costruire una disciplina giuridica più rispettosa dei principi generali dell'ordinamento.

La ricerca ha innanzitutto permesso di rilevare come inizialmente il modello di tassazione dei giochi sia stato basato sull'archetipo del monopolio fiscale, in cui lo Stato operando in tale regime ha applicato prezzi ben superiori rispetto a quelli che si formerebbero in regime di concorrenza perfetta.

L'evoluzione e l'espansione del fenomeno ludico ha costretto il legislatore ad apprestare nuove forme di imposizione strutturate in modo diverso dal monopolio fiscale.

In buona sostanza si sta verificando il denunciato superamento del monopolio fiscale a vantaggio di meccanismi di tassazione più confacenti al mondo dei giochi.

---

997 Il metodo di confezionamento del dato normativo raggiunge spesso livelli vergognosi come nel caso del decreto legge del 16 luglio 2011, n. 98, dove insieme a norme fra loro incompatibili viene inserita una parte essenziale della disciplina attuativa delle imposte sui giochi e le scommesse.

998 Per BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse*, op. cit., p. 34, l'ordinamento tributario non rimane estraneo al gioco in quanto la presenza di atti a contenuto patrimoniale consente agevolmente di identificare diverse fattispecie idonee alla contribuzione fiscale.

999 In AA.VV., *La fiscalità dei giochi,* in op. cit., p. 126.

1000 BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse*, in op. cit., p. 61.

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 ovvero affidando a terzi la gestione dello svolgimento dell'attività di gioco ma sempre sotto la costante vigilanza dell'autorità amministrativa.

L'esame svolto ci ha permesso di individuare tre meccanismi di prelievo:

- il sistema del margine erariale residuo ovvero il monopolio fiscale;
- il sistema della raccolta;
- il sistema del margine lordo del concessionario.

Gli ultimi due rappresentano le nuove forme di tassazione il cui tratto comune sembra potersi riscontrare (almeno in parte) nell'idea di fondo del monopolio fiscale ovvero nella considerazione della potenzialità economica propria di un settore sottratto alla libera concorrenza.

Inoltre, tali ultimi due sistemi d'imposizione sono accomunati dal fatto che spostano la tassazione su un soggetto terzo, il concessionario[1001], ed assumono quale presupposto per l'applicazione del tributo non la giocata o la vincita ma l'organizzazione e l'esercizio del gioco.

La ricerca ha consentito di evidenziare come tali modelli impositivi di più recente introduzione, siano stati introdotti senza un preciso e logico disegno complessivo di sistema, ma bensì in prossimità di esigenze di bieca finanza e di regolamentazione fiscale di singole tipologie di giochi nel frattempo sviluppatesi.

[1001] A tal riguardo la dottrina ha evidenziato che «*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*» (AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, in op. cit., p. 10).

Ad ogni buon conto, questa tendenza rappresenta un punto di partenza il cui obiettivo, chiaramente, deve essere il definitivo spostamento della tassazione sull'operatore di gioco attraverso specifiche ed autonome forme di imposizione.

A quest'ultimo proposito, a me pare che dal presente lavoro sia estrapolabile il concetto chiave attorno al quale sistemare l'intera imposizione sui giochi e le scommesse.

La chiave di volta è rappresentata dalla duplicità del fenomeno ludico. Infatti, ancorché sia configurabili un'infinità di tipologie di gioco diverse (peraltro in continua e costante evoluzione), ognuna contraddistinta da una propria specificità e particolarità, queste sono tutte riconducibili a due grandi categorie di giochi:

- "**giochi bilaterali**", in cui rientrano quei giochi e quelle scommesse dove sin dal momento di conclusione del contratto si conosce esattamente quale sarà il premio spettante al giocatore in caso di vincita e tanto se lo stesso è costituito da una somma specifica (come nelle lotterie), quanto se deve essere calcolato come multiplo della posta di gioco (è il caso delle scommesse sportive a quota fissa o del lotto). In questo caso l'eventuale vincitore sa' che se si verifica l'evento previsto, egli riscuoterà una somma predeterminata o predeterminabile indipendentemente dal numero dei partecipanti e dal numero dei vincitori. Ciò avviene grazie alla presenza di un organizzatore o gestore il quale si accolla il rischio dell'operazione ed a questi effetti stipula un contratto di gioco e di scommessa. Quindi, si è in presenza di un fascio di contratti bilaterali stipulati dal gestore con ogni singolo giocatore;
- "**giochi plurilaterali**", in cui vanno collocati tutti quei giochi e quelle scommesse dove l'ammontare del premio non è predeterminato né predeterminabile ma dipendente sia dal numero dei partecipanti che dei vincitori (è il caso del Totocalcio). In questo caso l'organizzatore o gestore non prende parte al gioco limitandosi a mettere a disposizione dei giocatori la propria organizzazione per consentire lo svolgimento del gioco. In tal caso, il contratto di gioco e scommessa è concluso unicamente dai giocatori, i quali si impegnano reciprocamente a versare la posta di gioco che confluirà in un fondo comune che verrà successivamente distribuito tra i vincitori al netto dei costi di gioco (fiscali e commerciali). Qui il gestore non si assume il rischio dell'operazione. Sotto l'aspetto contrattuale verranno stipulati un

contratto plurilaterale tra tutti i giocatori e un contratto tra questi ed il gestore per l'organizzazione del gioco.

È intorno a questi concetti base che bisogna implementare un nuovo sistema impositivo, in cui al centro è posto il concessionario opportunamente monitorato grazie alle innovazioni tecnologiche che consentono, per molte forme di gioco, una vigilanza continua e costante dell'Amministrazione finanziaria.

È intorno a tali concetti che è possibile implementare il nocciolo duro di un appropriato meccanismo di tassazione.

Purché si tenga conto della suindicata distinzione, non si ravvisano particolari difficoltà riguardo alla corretta ricostruzione della base imponibile da tassare. Infatti, sia il sistema del margine lordo del concessionario che il sistema della raccolta, rappresentano valide scelte se applicati coerentemente alla struttura del gioco. Voglio dire che se applichiamo il sistema della raccolta ai giochi plurilaterali il legislatore sarà libero nella determinazione dell'aliquota d'imposta, giacché in tal caso è colpito l'arricchimento del vincitore. Qualora, invece, si applicasse il sistema della raccolta ai giochi bilaterali, allora bisognerà tener conto che la capacità contributiva colpita è la potenzialità economica del concessionario, per cui il legislatore dovrà tenere in debita considerazione il fatto che la rimunerativtà della particolare forma gioco raggiunge il 7 o 8%, per cui potrà prevedere aliquote d'imposta basse, dell'ordine del 2 o 3%.

Una volta individuata una comune fattispecie tributaria che tenga conto delle due macro categorie di giochi, sarà possibile precisare le regole procedurali in ordine alla attuazione del prelievo tributario, chiarendo la disciplina riguardante l'accertamento, le sanzioni ed il contenzioso. In questa fase, si potranno prevedere specifiche regole che apprezzino le particolarità insite in determinate tipologie di gioco (si pensa per esempio agli apparecchi). Quindi, si potranno, altresì, formulare norme di coordinamento con il sistema generale dell'imposizione che evitino le attuali contraddizioni.

Ebbene, non v'è dubbio che un sistema così composto risponda 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 del monopolio fiscale.

Chiaramente, vista la particolarità del settore e l'internazionalizzazione della materia, sarebbe opportuno preferire il sistema del margine lordo in modo da consentire condizioni fiscali più vantaggiose per gli operatori, che potrebbero riflettersi in potenziali benefici per gli stessi giocatori ed indirettamente avvantaggiare gli operatori di gioco in termini di competitività sul mercato internazionale. Infatti, in virtù della digitalizzazione del gioco è opportuno fin d'ora che il legislatore consenta agli operatori del settore di meglio organizzarsi per sopportare le sfide di un'economia globalizzata: le possibilità offerte dai giochi on line espongono i gestori ad una concorrenza su scala mondiale. Le stesse reti informatiche superano le barriere poste dai sistemi autorizzatori. Lo sviluppo di un gravoso sistema impositivo orienta le preferenze dei giocatori verso offerte di giochi on line che, oltre a sfuggire al prelievo fiscale dello Stato italiano, sfuggono agli ineliminabili controlli di carattere sociale.

Il tema trattato in questa tesi consente, in ultimo, di denunciare un dato sconfortante: mai come in questo caso la dottrina tributaristica è stata assente ingiustificata. Per rendersi conto del panorama dogmatico si consideri che in Italia non è stata mai pubblicata alcuna specifica monografia in materia di giochi. Il settore è stato trattato di riflesso e brevemente dagli autori che si sono interessati del "monopolio fiscale".

Pertanto, anche in considerazione dell'importanza oramai assunta dalla materia dei giochi, ci si auspica che al più breve si possa ammirare qualche notevole intervento col sogno che la presente (umile) trattazioni rappresenti un piccolissimo ed insignificante ma "valido contributo" (almeno si spera) per gli Autori che verranno.

BIBLIOGRAFIA

1. AA.VV., *La fiscalità dei giochi,* (a cura di MARCHETTI F., MELIS G., LA SCALA A.E.), Roma, 2011.

2. AA.VV., *Istituzione di diritto privato,* (a cura di BESSONE M), Torino, 2011.

3. AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI), Roma, 2006.

4. AA.VV., *Codice IVA nazionale e comunitario* (a cura di P. CENTORE), Milano, 2010.

5. AA.VV., *Trattato di diritto tributario, (*diretto da AMATUCCI F.), Padova, 1994.

6. AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (*a cura di FALSITTA G.), Padova, 2011.

7. AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie – IVA e imposta sui trasferimenti, (*a cura di MARONGIU G.), Padova, 2011.

8. ALBERTINI F.V., *Sostituzione tributaria,* in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. Aggiornamento, Torino, 2009, p. 651 ss..

9. ALEMANNO G., *Lotto e lotterie (diritto tributario) – Postilla di aggiornamento,*in *Enc. giu. Treccani*, Roma, 2009, p. 1 ss.

10. ALEMANNO G., *Lotto e lotterie (diritto tributario) – Postilla di aggiornamento,*in *Enc. giu. Treccani*, Roma, 2009, p. 1 ss..

11. ALESSI R., *Monopolio di Stato,* in *NN.D.I.*, vol. X, Torino, 1964, 866 ss..

12. ALESSI R., *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali,* Torino, 1956, 3ss..

13. ALLORIO E., *Diritto processuale tributario,* Torino, 1969.

14. AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario,* Torino, 2011.

15. ANTONACCHIO F., *Regime tributario delle attività di raccolta scommesse* on line *da parte di bookmaker* stranieri, in *www.rivista.ssef.it*;

16. ANTONINI L., *Commento all'art.23 Cost.,* in *Commentario alla Costituzione*, AA.VV. (a cura di BIFULCO R.- CELOTTO A. - OLIVETTI M.) Torino, 2006, p. 484 ss.

17. ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

18. ASCARELLI T., *Contratto plurilaterale e totalizzatore,* in Riv. dir. comm., 1949, I, p. 169 ss..

19. BAFILE C., *Imposta,* in *Enc. giu. Treccani*, Roma, 1987.

20. BALDARI C, ARGENTINO P., DI BLASIO M.T., *Diritto e fisco nel mondo dei giochi,* Milano, 2012.

21. BASILAVECCHIA S., *Sostituzione tributaria,* in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. XV, Torino, 1998, p. 66 ss..

22. BATTISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva,*in *Enc. dir.*, Agg. vol. III, Milano, 1999, p. 345 ss.

23. BELOTTI B., *Giuoco,* in Dig. it., Vol. VI, Torino, 1907.

24. BELTRANI S., *La disciplina penale dei giochi e delle scommesse,* Milano, 1999.

25. BENELLI C. - VEDOVA E., *Giochi e scommesse tra diritto comunitario e diritto amministrativo nazionale,* Milano, 2008.

26. BERLIRI A., *Principi di diritto tributario,* vol I, Milano, 1952.

27. BOLAFFIO L., *Deposito preventivo delle poste nel giuoco o nella scommessa,* in Giur. it., 1923, I,1, p. 44.

28. BORIA P., *Il sistema tributario,* Torino, 2008, p. 876 ss.

29. BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse. Contributo allo studio dei monopoli fiscali,* in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 33 ss.

30. BRUNIALTI A., *Monopoli (in generale),* in *Enc. giu. it.*, 1901, vol X, p. 22 ss.

31. BUSCEMA S., *I monopoli fiscali,* in *Dir. prat. trib.*, 1956, I p. 291 ss.

32. BUSCEMA S. - BUSCEMA A., *I contratti della pubblica amministrazione,* in *Trattato di diritto amministrativo* (diretto da SANTANIELLO G.), VII, Milano, 2008, p. 764 ss.

33. BUTTARO L., *Giuoco – I) Giuoco e scommessa – Dir. civ.*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XV, Roma, 1989.

34. BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa,* in *Commentario al codice civile,* a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna, 1959

35. BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale,* in Riv. del dir. comm., 1951, p. 43 ss..

36. CASTALDI L., *Solidarietà tributaria.,* in *Enc. giu. Treccani*, XXIX, Roma, 1993.

37. CASTELLUZZO M., *Giuoco – IV) Giuochi d'abilità e concorsi pronostici – Dir. amm.*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989.

38. CAZZATO A., *Utilizzo del decreto legge in materia tributaria*, in *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di FANTOZZI A., FEDELE A.), Milano, 2005, p. 125 ss..

39. CENTORE P., *Manuale dell'IVA europea*, Milano, 2008.

40. COCIANI S. F., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, p. 823 ss.

41. COCIVERA B., *Corso di diritto tributario*, Bari, 1965.

42. COMELLI A., *IVA Comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.

43. COPPA D., *Responsabile d'imposta*, in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. XII, Torino, 1996, p. 379 ss.

44. D'ALBERGO S., *Sulla natura giuridica dei proventi derivanti all'ente pubblico dall'esercizio di un monopolio fiscale*, in *Rivista bancaria*, 1955, p. 212 ss..

45. D'AMATI N., *Lo sfondo imperativistico della teoria giuridica tributaria del reddito*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I p. 725 ss

46. D'AMATI N., *Imposta*, in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. VI, Torino, 1991, p. 505 ss.

47. DE FRANCISCI GERBINO G., *La classificazione giuridica e la classificazione finanziaria delle entrate ordinarie dello Stato,* in *Riv. dir. pubbl*., 1917, I, 125.

48. DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. II, Torino, 1987, p. 454 ss.

49. DE MITA E., *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965.

50. DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011.

51. DE SENA E., *Monopoli fiscali*, in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. X, Torino, 1994, p. 52 ss.

52. DE SENA E., *Concorsi e operazioni a premio, giuochi di abilità e concorsi pronostici nel diritto tributario,* in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. III, Torino, 1988, p. 377 ss.

53. DE VALLES A., *Limiti costituzionali alle leggi tributarie,* in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.,* XXX, Milano, 1958, I, p. 3 ss.

54. DEGNI F., *Giuochi e scommesse,* in *N.D.I.*, XVI, Torino, 1938, p. 37 ss.

55. DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali. I contratti aleatori*, in Trattato di diritto privato (diretto da BESSONE M.), Torino, 2005.

56. DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa,* in *Commentario del codice civile*, AA.VV. (diretto da Enrico Gabrielli), Torino, 2011, p. 321 ss.

57. DI NITTO T., *Giochi e scommesse,* in *Diz. di dir. pubbl.*, III, Milano, 2006, p. 2665 ss.

58. DI NITTO T., *Giochi e scommesse,* in *Trattato di diritto amministrativo.* (a cura di CASSESE S.), III, Milano, 2003, p. 3141 ss.

59. DI TUCCI B., *L'imposta sui concorsi pronostici e le scommesse al vaglio della Corte Costituzionale,* in il fisco, n. 29, 2007, p. 1 ss.

60. DI TUCCI B., *Il prelievo erariale unico sui "videogiochi"*, in Corriere tributario, n. 11, 2004, p. 830 ss.

61. EINAUDI L., *Intorno all'imposta sui giochi,* in Scritti vari in onore di Tullio Martello, Bari, 1917, p. 195 e ss..

62. EINAUDI L. - REPACI F.A., *Il sistema tributario italiano,* Torino, 1954.

63. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Padova, 2012.

64. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale,* Padova, 2012.

65. FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva,* in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, p. 889 ss.

66. FANELLI R., *Imposte sui giochi: nuove armi per combattere l'evasione,* in *Prat. fisc. e prof.*, 1, 2011, p. 62 ss.

67. FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario,* Torino, 2003.

68. FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*in *Enc. dir.*, vol. XXV, Milano, 1975, p. 39 ss.

69. FANTOZZI A., *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.*, 1973, I, p. 138 ss.

70. FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib*, 2005, I, p. 3 ss..

71. FEDELE A., *Commento all'art.23 Cost.*, in *Commentario della Costituzione*, AA.VV. (a cura di G. Branca), Bologna-Roma, 1978, p. 21 ss.

72. FEDELE A., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.,* XXX, Milano, 1971, II, p. 2 ss.

73. FEDELE A., *Prestazioni imposte,* in *Enc. giu. Treccani*, vol. XXIV, Roma, 1991.

74. FEDELE A., *Le imposte ipotecarie,* Milano, 1968.

75. FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali, Riv. dir. trib.*, 2002, 1, p. 31 ss.

76. FEDELE A., *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, Giur. cost.*, 1967, II, p. 965 ss.

77. FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* Torino, 2005.

78. FEDELE AL., *Giuoco o scommessa?*, in *Rivista del diritto commerciale,* Milano, 1948, 1-2, p. 2 ss

79. FEDERICI F., *Lotterie e tombole,* in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. IX, Torino, 1993, p. 177 ss.

80. FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario,* Milano, 2010.

81. FERLAZZO NATOLI L., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva,* Milano, 1979.

82. FERLAZZO NATOLI L., *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, in Riv. dir. trib., 1994, p. 439 ss.

83. FERRI G.B., *La neutralità del gioco*, in Riv. dir. comm., 1974, I.

84. FIORENTINO S., *Giochi e scommesse (dir. trib.),* in *Diz. di dir. pubbl.*, III, Milano, 2006, p. 2670 ss.

85. FONDERICO E., *Lotto e lotterie (diritto tributario),*in *Enc. giu. Treccani*, vol. XIX, Roma, 1990, p. 1 ss.

86. FUNAIOLI C.A., *Natura giuridica delle lotterie,* in *Riv. dir. civ.*, 1961, I, p. 446 ss.

87. FUNAIOLI C.A., *Giuoco e scommesse*, in *NN.D.I.*, vol. VII, Torino, 1975, p. 930 ss.

88. FUNAIOLI C.A., *Lotterie e tombole,* in *NN.D.I.*, vol. IX, Torino, 1965, p. 1080 ss.

89. FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore,* in *NN.D.I.*, vol. XIX, Torino, 1973, p. 439 ss.

90. FUNAIOLI C.A., *Il giuoco e la scommessa,* in *Trattato Vassalli*, IX, 2, Torino, 1961

91. FURNO C., *Note critiche in tema di giochi, scommesse e arbitraggi sportivi*, in Riv. trim. dir. e proc., 1952

92. GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Milano, 2012.

93. GAFFURI G., *Capacità contributiva*, in *Diz. di dir. pubbl.*, II, Milano, 2006, p. 784 ss.

94. GALIANA J. A. S., *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4, 1983, p. 1964 ss.

95. GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, n. 3, 1998, p. 627 ss.

96. GALLO F., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970.

97. GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974.

98. GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.

99. GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

100. GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968.

101. GIANNINI A. D., *La Cassazione … e la roulette*, in *Dir. prat. trib.*, 1954, II, p. 322 ss.

102. GIANNINI M. S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.*, 1957, I, p. 3 ss.

103. GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.

104. GRANELLI A.E., *Spettacoli (imposta sugli)*, in *NN.D.I.*, vol. XVII, Torino, 1970, p. 1185 ss..

105. GRANELLI A.E., *Spettacoli (imposta sugli)*, in *NN.D.I.*, App., vol. VII, Torino, 1987, p. 507 ss..

106. GRIPPA SALVETTI M. A.., *Riserva di legge e delegificazione*, Milano, 1998.

107. GUALAZZINI U., *Giuochi e scommesse – a) Parte storica*, in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, p. 30 ss.

108. HINNA DANESI F., *Del giuoco e della scommessa*, in *La giurisprudenza sul Codice Civile coordinata con la dottrina*, a cura di AA.VV. (con il coordinamento di Saverio Ruperto), Milano, 2012, p. 1047 ss.

109. HUIZINGA J., *Homo ledens*, Torino, 1949.

110. IORIO G., *Commento all'art. 1933-1934-1935*, in Commentario al codice civile, in AA.VV. (a cura di Paolo Cendon), Milano, 2010, p. 761 ss.

111. INGROSSO GU., *Diritto finanziario*, Napoli, 1956.

112. INGROSSO M., *Imposte sostitutive*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989.

113. LA MEDICA D., *Spettacoli (Imposta sugli)*, in *Enc. giu. Treccani*, Roma, 2000.

114. LERRO S., *La conclusione del contratto "on line"*, in *Rivista di diritto dei giochi e delle scommesse*, III, 12/2011 documento online 1260, www.lexgiochi.it.

115. LICCARDO G., *Lotterie e tombole (dir. trib.)*, in *NN.D.I.*, vol. IX, Torino, 1975, 1087 ss..

116. LICCARDO G., *Imposta unica sui giuochi di abilità e concorsi pronostici*, in Rassegna di finanza pubblica, 1960, 1-2, 165 e ss.

117. LOPEZ C., *La riserva statale in materia di gioco pubblico: le implicazioni nel settore degli apparecchi da divertimento*, in *Rivista online della SSEF*, n.2, 2010.

118. LORENZON G., *Monopoli fiscali*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XXIII, Roma, 1990.

119. LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1994.

120. LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giu. Treccani*, XVI, Roma, 1989.

121. LUPI R., *Territorialità del tributo*, in *Enc. giu. Treccani*, XXXI, Roma, 1994.

122. MAFFEZZONI F., *Imposta*, in *Enc. dir.*, vol. XX, Milano, 1970, p. 441 ss.

123. MANGIONE G., *Natura "tributaria" del monopolio dei tabacchi e diritto costituzionale alla libertà di iniziativa economica privata*, in *Giu. it.*, II, 1973, p. 43 ss.

124. MANNO M.A., *Giochi, scommesse e responsabilità penale*, Milano, 2008.

125. MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2007.

126. MARELLO E., *La definizione di tributo e la giurisprudenza del giudice speciale tributario*, in *Gius. Cost.*, 2009, p. 3921 ss.

127. MARELLO E., *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, p. 196 ss.

128. MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.

129. MARONGIU G ., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010.

130. MARONGIU G . - MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009.

131. MARONGIU G ., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in Rass. trib., 5, 2008, p. 1335 ss.

132. MARZANO L., *L'imposta unica sulle scommesse transita indenne al vaglio della Corte costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2008, p. 2 ss.

133. MAZZA L., *Giochi d'azzardo e proibiti nel diritto penale*, in *Dig. disc. pen*, vol. V, Torino, 1991, p. 410 ss.

134. MENTI F., *Monopoli fiscali*, in *Diz. di dir. pubbl.*, Milano, 2006, p. 3732 ss.

135. MICCINESI F., *Imposta*, in *Diz. di dir. pubbl.*, Milano, 2006, p. 2945 ss.

136. MICCINESI F., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm*, vol. XIV, Torino, 1997, p. 445 ss.

137. MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984.

138. MICHELI G. A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.*, XXVI, Milano, 1967, p. 264 ss.

139. MORTATI C., *Natura giuridica dei proventi attribuiti agli enti pubblici nelle concessioni autorizzate di giuoco*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1, 1954, p. 215 ss.

140. MOSCATI E., *Gioco e scommessa*, in *Dig. disc. priv. sez. civ*, vol. IX, Torino, 1993, p. 11

141. MOSCATI E., *Il giuoco e la scommessa*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, XIII, Torino, 1985 ss.

142. MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. V, Roma, 1988.

143. MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, (diretto da AMATUCCI F.), Padova, 1994.

144. ODOARDI F., *Osservazioni critiche in merito alla natura non fiscale del monopolio del Lotto*, in *Riv. dir. trib*, 2006, p. 446 ss.

145. PALANDRI P. - RICCARDI S. - 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 *Rivista di diritto dei giochi e delle scommesse*, II, 8/2011, www.lexgiochi.it;

146. PALANDRI P. - BENELLI C. - DOMENICALI A. - PRESILLA M. - RICCARDI S. - SACCHETTI L., *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 *Rivista di diritto dei giochi e delle scommesse*, II, 9/2011, www.lexgiochi.it.;

147. PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, Milano, 2003.

148. PARADISO M., *I singoli contratti. Giuoco, scommessa, rendita*, in *Trarrato di diritto civile* (Diretto da Rodolfo Sacco), vol. 8, Torino, 2006.

149. PARLATO A., *Responsabile d'imposta*, in *Enc. giu. Treccani*, XXVII, Roma, 1991.

150. PARLATO A., *Sostituzione tributaria*, in *Enc. giu. Treccani*, XXX, Roma, 1993.

151. PEANO V., *Il giocatore telematico e la conclusione del contratto per la partecipazione al gioco "on line"*, in *Rivista di diritto dei giochi e delle scommesse*, III, 12/2011 documento online 1260, www.lexgiochi.it.

152. PEDDIS F., *Luce e ombre sulla natura extratributaria del monopolio sul gioco del lotto*, in *Rass. Trib.*, 5, 2006, p. 1729 ss.

153. PETRANGELI P., *Il difficile inquadramento del preu e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 12, 2011, p. 957 ss.

154. PIASCO S., *Lotto e giochi organizzati*, in *NN.D.I.*., Appendice, vol. IV, Torino, 1983, p. 1059 ss.

155. PIASCO S., *Lotto e giochi organizzati*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. IX, Torino, 1994, p. 278 ss.

156. PIASCO S., *Lotto e giochi organizzati*, in *Dig. disc. pubbl., Agg.*, 2000, p. 392 ss..

157. PICCIAREDDA F., *Giuoco – V) Imposta unica sui giuochi d'abilità e concorsi pronostici*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989.

158. PICCIAREDDA F., *Spettacoli (imposta sugli)*, in *Enc. dir.*, vol. XLII, Milano, 1990.

159. PIOLETTI G., *Giuochi vietati*, in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, p. 68 ss

160. PIRONE G., *Giuochi automatici*, in *NN.D.I.*, App., vol. III, Torino, 1982, 1031 ss..

161. POLANO M., *Monopolio del sale e regime giuridico del canone annuo per l'estrazione diretta ad uso industriale,* in *Dir. prat. trib.*, vol. LV, 1984, p. 38 ss.

162. POTITO E., *Soggetto passivo d'imposta,* in *Enc. dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, p. 1226 ss.

163. POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano,* Milano, 1978.

164. PUBUSA A., *Giuoco – II) Giuoco d'azzardo – Dir. pub.,* in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989.

165. RANELLETTI O., *Natura giuridica dell'imposta,* in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 1974, p. 790 ss.

166. RANUCCI D., *Giuoco – III) Giuoco d'azzardo e giuochi vietati – Dir. pen.,* in *Enc. giu. Treccani*, vol. XV, Roma, 1989, p. 3 ss.

167. REGAZZONI D., *Monopoli di Stato,* in *NN.D.I.*, App., vol. V, Torino, 1984, p. 119 ss..

168. REPACI F. A., *Teoria e pratica del giuoco del lotto in Italia*, in *scritti giuridici di economia e finanza*, III, Milano 1970, p. 10 ss.

169. REPACI F. A., *L'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici*, in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.*, 1952, Vol. XI, I, p. 201 ss.

170. RUBINO A., *La *disciplina dei giochi nei pubblici esercizi e dei mestieri girovaghi : con particolare riferimento a videogiochi e giochi d'azzardo : guida operativa per gli organi di polizia*, Viareggio, 2001.

171. RUFO SPINA C., *Contrattualità e disciplina dell'errore nelle lotterie istantanee. Spunti di riflessione in merito alla risarcibilità,* in Giur. it., 2010, p. 591 ss..

172. RUJU S.L.., *Monopolio Fiscale,* in *Enc. dir.*, vol. XXVI, Milano, 1976, p. 825 ss.

173. RUJU S.L.., *Spunti critici in tema di costituzionalità dei c.d. <<monopoli fiscali>>,* in *Rivista di dir. fin. e sc. delle fin.,* Milano, 1971, I, 246 ss..

174. RUOTOLO M., *Delega legislativa,* in *Diz. di dir. pubbl.*, Milano, 2006, p. 1760 ss.

175. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Milano, 2007.

176. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale,* Milano, 2009.

177. SACCHETTI L - GRIMALDI F., *Fisco e contabilità per giochi pubblici e scommesse,* Milano, 2009.

178. SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto,* in Riv. dir. trib., 1993, I, p. 1287 ss

179. SAMBUCCI L., *Monopoli di Stato,* in *Dig. disc. pubbl., Agg.,* Torino, 2005, p. 474 ss.

180. SBORDONI S., *Giochi concessi e gioco on line,* Roma, 2010.

181. SCIACCA C., *Giuochi di abilita e concorsi pronostici (Imposta sui),*in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, p. 99 ss.

182. SCHIAVOLIN R., *Sostitutive (Imposte),*in *Dig. disc. priv. sez. comm,* vol. XV, Torino, 1998, p. 48 ss.

183. SOLDATI N., *Conclusione del contratto tra parti che sono l'una al cospetto dell'altra,* in Ventiquattroreavvocato, 2008, p. 34 ss.

184. SORRENTINO F., *Le fonti del diritto italiano,* Padova, 2009.

185. SORRENTINO F. - CAPORALI G., *Legge (atti con forza di),* in *Dig. disc. pubbl.*, vol. IX, Torino, 1994, p. 100.

186. SUPPA V., *Indagine conoscitiva sul settore dei giochi e delle scommesse,* in *Rivista della Guardia di Finanza,* 2002, 4, p. 1651 e ss.

187. TABET G., Il prelievo sui giochi cerca equità, in Il Sole-24Ore, 17 agosto 2009.

188. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale,* Torino, 2011.

189. TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario,* Milano, 2010.

190. TINELLI G., *Presunzioni (Diritto tributario),* in *Enc. giu. Treccani,* XXIV, Roma, 1991.

191. TORRE P., *Teoria dell'imposta sul giuoco,* Roma, 1950.

192. TORRE P., *Lotto pubblico,* in NN.D.I., IX, Torino, 1963, p. 1090 ss..

193. VALSECCHI E., *Giuochi e scommesse – b) Diritto civile,* in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, p. 49 ss.

194. VALSECCHI E., *Il giuoco e la scommessa. La transazione,* in *Trattato Cicu-Messineo-Mengoni*, XXXVII, 2, Milano, 1985

195. VENEZIANO S., *La decretazione d'urgenza nella prospettiva della Corte Costituzionale,* in *Giurisprudenza costituzionale e fonti del diritto,* (a cura di N. LIPARI), Roma, 2006, p. 409 ss..

196. VIGANO S., *L'imposta sugli intrattenimenti: novità vecchie e nuove,* in Il fisco, 2003, p. 733 ss.

197. VIOTTO A., *Tributo,* in *Dig. disc. priv. sez. com.*, vol. XVI, Torino, 1999, p. 221 ss.

198. VIOTTO A., *L'imposta sul valore aggiunto. Le esenzioni*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (a cura di F. TESAURO), Torino, 2001, p. 87 ss..

199. ZINGALI G., *Tributo,* in *NN.D.I.*, vol. XIX, Torino, 1973, 848 ss..