



Dottorato di ricerca in
Diritto tributario delle società
XXV Ciclo

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

L'imposizione dei giochi e delle scommesse

Riassunto tesi di dottorato

Tutor:

Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Candidato:

Stefano Riccardi

Anno Accademico 2012/2013

La tesi, muovendosi nel complesso quadro giuridico che caratterizza il fenomeno ludico, si concentra sull'individuazione dei modelli di imposizione presenti nel settore dei giochi, analizzando i caratteri particolari di ciascun modello ed evidenziandone i tratti riconducibili ad unità. Nel corso della trattazione emergerà come, prendendo le mosse dal modello basato sul monopolio fiscale, che ha per lungo tempo caratterizzato la fiscalità del settore, il legislatore abbia modellato le diverse forme di tributo di più recente introduzione nel malcelato intento di "partecipare" agli utili conseguiti nell'ambito dell'esercizio del gioco pubblico.

Al fine di individuare il cuore del sistema impositivo, l'approccio metodologico seguito è stato quello di partire dall'analisi della disciplina civilistica per poi verificare se i concetti elaborati nell'ambito di quella branca del diritto possano essere utilizzati anche ai fini dell'imposizione sui giochi. È qui si anticipa come la metodologia adottata abbia dato i suoi frutti permettendo di spiegare in un certo qual modo la tassazione sui giochi e consentendo una diversa chiave di letture del meccanismo impositivo.

Nel capitolo I si è cercato d'inquadrare il fenomeno ludico nella sua globalità, esaminando la disciplina approntata dai diversi rami del diritto. In tale fase ci si è accorti del fatto che il fenomeno ha riflesso sull'intero ordinamento giuridico e di come la sfera ludica sia sempre stata attraversata da sentimenti contraddittori e spesso 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'uomo¹. Ciò ha probabilmente condizionato la stessa scienza giuridica che nell'interessarsi del fenomeno è forse stata influenzata troppo spesso da aspetti metagiuridici.

In *primis*, si è cercato di individuare la fattispecie giuridicamente rilevante. Infatti, non esiste alcuna norma che definisca compiutamente il gioco e la scommessa oppure ne delinei i caratteri fondamentali. Quindi, dopo aver enucleato la nozione, frutto delle elaborazioni dottrinali, si è passati ad analizzare la disciplina civilistica della materia. Questa ci ha permesso di cogliere un aspetto fondamentale ed essenziale del fenomeno, utile per la soluzione delle più rilevanti problematiche di ordine tributario. L'elemento

¹ 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.

chiave del fenomeno ludico è stato individuato nella distinzione dei giochi e delle scommesse in due grandi categorie:

- nella prima vi rientrano quei giochi e quelle scommesse in cui 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;
- nella seconda vanno collocati tutti quei giochi e quelle scommesse in cui 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.

Oltre alla disciplina civilistica si è avuto modo di trattare l'aspetto amministrativo della materia da cui è emersa l'esistenza di una complessa e minuziosa normativa che regola il fenomeno ludico sia sotto l'aspetto organizzativo che autorizzativo. Ciò ha ampi risvolti in ambito tributario ed in specie sotto il profilo attuativo, interessando i meccanismi applicativi delle imposte sui giochi. Infatti, la previsione di stringenti obblighi regolamentari ha pesanti riflessi sulla fase accertativa ove sono previste

conseguenze dirompenti nel caso in cui si violino regole imposte nell'ambito della normativa amministrativistica.

Infine, dopo aver tentato di delineare un concetto di gioco e scommessa rilevante ai fini del diritto tributario si è svolta una breve panoramica dei meccanismi di tassazione sviluppati dal legislatore.

Nella parte seconda della tesi si ci è calati nel cuore del sistema speciale dei tributi in materia di giochi.

Si è partiti esaminando l'imposta principe del sistema, l'imposta sui giochi e sulle scommesse (o imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse), analizzando sia la fase dinamica che statica della norma tributaria. Innanzitutto si è individuata la *ratio* del tributo focalizzandone la giustificazione economica. Quindi, si è cercato di circoscrivere la capacità contributiva colpita dal tributo. Ciò ha consentito di scoprire la duplice anima dell'imposta che da una parte colpisce l'arricchimento dei vincitori e dall'altra la potenzialità economica dell'operatore di gioco. Ciò è stato possibile grazie alla fondamentale distinzione dei giochi nelle suddette due categorie: giochi bilaterali e giochi plurilaterali. Nel prosieguo si è avuto modo di delineare la fattispecie tributaria non senza poche difficoltà. Infatti, se sul lato oggettivo ci si è scontrati con una poco chiara e lacunosa normativa, sotto il profilo soggettivo è emerso una particolare figura soggettiva creata dal legislatore (almeno per i giochi plurilaterali): il gestore. La configurazione dell'operatore di gioco quale soggetto passivo risponde sicuramente 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. In quest'ambito è stato interessante vedere come il legislatore, al fine di contrastare il fenomeno illegale dei bookmakers esteri operanti in Italia tramite la rete dei centri elaborazione dati (c.d. CTD), abbia illegittimamente tentato di erigere quest'ultimi a soggetti passivi dell'imposta.

Quindi si è passati alla fase attuativa ove emerge prepotentemente una normativa sull'accertamento estremamente gravosa per il trasgressore. In particolare, dall'esame delle norme sull'accertamento sono emersi alcuni punti controversi che rappresentano un *vulnus* al principio della capacità contributiva ed in specie sotto il profilo

dell'effettività. In pratica, il legislatore del tutto illogicamente ha disposto l'estensione dei risultati accertati nell'ambito delle imposte sui giochi anche alle imposte sui redditi, all'IRAP ed all'IVA.

Nel capitolo successivo si è trattata una particolare forma di prelievo erariale: il PREU.

Anche qui sono stati analizzati gli aspetti dinamici e statici della norma tributaria. Sono emerse le stesse difficoltà e problematiche a suo tempo incontrate nell'ambito dell'imposta unica. Tuttavia, in questo capitolo inizia ad emergere una costante che ci accompagnerà per tutta la trattazione: l'imposizione del fenomeno ludico trova una sua logica sistemazione solamente nel caso in cui si tenga sempre bene a mente la distinzione dei giochi e delle scommesse nelle suindicate due grandi categorie. La chiave di volta per una sistematica composizione dell'imposizione sui giochi non può prescindere dalla distinzione tra giochi plurilaterali e bilaterali.

Tra le peculiarità incontrate nella trattazione dell'imposizione sugli apparecchi da gioco emerge la particolare disciplina delle obbligazioni solidali. Si è visto come nell'intento di salvaguardare la pronta e certa riscossione delle imposte il legislatore abbia di fatto trasceso il normale ambito di operatività dell'istituto, estendendo la responsabilità patrimoniale oltre i limiti imposti dai principi costituzionali di cui all'art. 3 e 53 Cost., annoverando illegittimamente tra i coobbligati solidali tutti i soggetti che a qualsiasi titolo entrano in contatto con gli apparecchi da gioco.

Infine, si è avuto modo di denunciare una normativa attuativa che nata per determinate tipologia di apparecchi (AWP), mal si presta ad essere applicata per le nuove forme di gioco attuabili grazie alle nuove videolotterie (VLT).

Il capitolo IV ci ha visto trattare una particolare forma di imposizione che coinvolge il gioco del Bingo. Anche qui le solite difficoltà in ordine all'individuazione degli elementi costitutivi della fattispecie tributaria. Tuttavia, anche in questo settore si coglie il filo conduttore dell'imposizione sui giochi soprattutto con riferimento alla capacità contributiva che esprime il fenomeno dei giochi e delle scommesse. L'aspetto più controverso si rinviene nello strumento utilizzato nell'istituzione e nella disciplina dell'istituto giuridico: una norma regolamentare.

Il capitolo V inizia con la ricognizione dottrinarica del monopolio fiscale e si conclude con una certezza: non esiste unanimità in dottrina sul concetto di monopolio fiscale. Tuttavia, le conclusioni cui si è pervenuti, grazie anche all'apporto della giurisprudenza di legittimità, hanno permesso di sviluppare nelle successive sezioni del capitolo una particolare tesi ricostruttiva che presupponendo la natura privata delle operazioni di gioco, asserisce da un lato l'applicabilità dell'imposta sui giochi e le scommesse al gioco del Lotto e, dall'altro, identifica il prelievo sui giochi numerici a totalizzatore e sulle lotterie (plurilaterali) con l'imposta unica.

Il capitolo VI ha ad oggetto i prelievi posti a margine del mondo dei giochi ovvero le varie "ritenute" applicate sulle vincite e sulle giocate.

Infine, con la parte III della tesi vengono esaminati gli effetti dei giochi e delle scommesse sotto l'aspetto dell'imposizione diretta ed indiretta. Nella prima parte è esaminata la disciplina giuridica delle imposte dirette applicabili sulle vincite. In questa fase è emerso come la riforma tributaria degli anni '70 abbia, in linea di massima, escluso l'imposizione reddituale sugli incrementi patrimoniali prodotti in capo al vincitore, in quanto ricompresa nel prelievo operato sui medesimi giochi.

La trattazione è proseguita tenendo conto del ruolo del gestore del gioco, in tal modo sono stati sviscerati i riflessi dell'esercizio e dell'organizzazione del gioco sull'imposta del valore aggiunto. In quest'ambito è emerso un dato incontrovertibile: le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano ad esser gravate dall'imposta sul valore aggiunto.

Tuttavia, non fermanoci sulle prime, si è approfondita l'indagine andando oltre le conclusioni cui è giunta la giurisprudenza comunitaria. Anche in questo caso si è tentato di dare una soluzione al problema dell'applicazione dell'IVA al fenomeno ludico, motivandola in base alle differenze strutturali tra i giochi plurilaterali e i giochi bilaterali.

Il capitolo termina con una breve ricognizione dell'imposta sugli intrattenimenti applicabile alle case da gioco ed agli apparecchi da gioco senza vincite in denaro.

Si è infine conclusa la tesi svolgendo un brevissimo *escursus* dei vari meccanismi d'imposizione e proponendo una nuova chiave di lettura del fenomeno e una diversa impostazione della tassazione più consona e coerente alla particolare materia dei giochi.