

Spunti e riflessioni intorno alla struttura giuridica più adeguata a un'imposta sui giochi.

1. – Premessa.

Il mondo del *gambling* presenta innumerevoli criticità spesso difficilmente componibili in un sistema organico informato ai principi generali dell'ordinamento (nazionale ed internazionale).

Non è certamente di aiuto la frammentaria e corposa legislazione costituita da un'infinità di regole estremamente eterogenee¹ che vanno: dalla legge in senso formale ai decreti direttoriali, passando tra decreti-legge, regolamenti ministeriali e governativi e sfiorando principi costituzionali e comunitari².

Tutto ciò è andato a tutto detrimento di una visione chiara ed unitaria del fenomeno ludico, compromettendo, altresì, un approccio al gioco d'azzardo in linea con i fondamenti del diritto tributario.

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 organizzazione³. 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.

Appare dunque interessante procedere ad una breve ricognizione delle scelte compiute dal legislatore nazionale in tema di tassazione del gioco onde verificare la coerenza sistematica del trattamento tributario del gioco e delle scommesse e, nel contempo, approfondire le peculiarità del fenomeno ludico allo scopo di

¹ In linea generale, a rendere difficile l'analisi della normativa fiscale in tema di giochi contribuiscono diversi ed ulteriori fattori rispetto a quelli che normalmente si incontrano. In primo luogo, la materia è caratterizzata da una forte pluralità di fonti (di vario rango) che si susseguono incessantemente senza un disegno unitario, dovendo, peraltro, ciascuna dare risposte ad interessi eterogenei spesso fra loro confliggenti. La pluralità degli interessi da soddisfare è stata spesso realizzata con un aumento esponenziale delle norme di settore. Ed infatti, l'ordinamento prevede una vasta disciplina di dettaglio articolata per ciascuna tipologia di giochi esistente in Italia. A ciò si aggiunga il fatto che negli ultimi anni, tale disciplina è stata, e continua a essere, in evoluzione per cercare di regolare il crescente interesse della collettività per il gioco e le scommesse. Un'ulteriore complicazione è dovuta all'avvento di internet che ha accresciuto le potenzialità dei giochi e delle scommesse, ma, al contempo, ha complicato ulteriormente le cose. Oggi come oggi i giochi sono diffusi anche sul *web* con una serie di rilevanti conseguenze tra cui l'intercettazione delle fattispecie fiscalmente rilevanti. Per un panorama generale delle difficoltà che si incontrano nell'analisi della normativa di settore vd. per tutti MATALUNI F., *La disciplina italiana in materia di giochi e scommesse*, in AA.VV., *La disciplina dei giochi in Italia tra monopolio pubblico e mercato* (a cura di FIDONE G. e LINGUITI A.), Milano, 2013, p. 69 e ss.

² Cfr. AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, (a cura di MARCHETTI F., MELIS G., LA SCALA A.E.), Roma, 2011, p. 194.

³ La natura dei prelievi sui giochi è stata, infatti, oggetto di un acceso dibattito dottrinale che in alcuni casi ha messo in discussione l'appartenenza di taluni meccanismi di prelievo al campo tributario o comunque la loro qualificazione in termini di imposta.

offrire taluni spunti per una riflessione sul modello di tassazione più congeniale al fenomeno ludico.

1.1. – Breve cronistoria dei prelievi sui giochi d'azzardo. I modelli teorici di gaming taxation.

In passato, l'imposizione del *gambling* è avvenuta principalmente attraverso la tipica forma del monopolio fiscale⁴, in cui il divieto generalizzato allo svolgimento di un'attività economica riservata all'ente pubblico, realizzando un mercato chiuso, ad accesso ristretto, lontano dalle regole concorrenziali, consente astrattamente di realizzare extraprofiti aggiuntivi rispetto ai normali profitti di mercato⁵. È evidente, però, che, in virtù delle peculiarità del fenomeno ludico, il meccanismo di prelievo concretamente adottato ha dovuto adeguarsi alle logiche ed alla struttura propria del singolo gioco⁶. Così come avvenuto nel caso del Lotto⁷, in cui, in forza della sua particolare struttura tecnica, il sovraprofitto è stato generato attraverso la modificazione, rispetto alla parità teorica, delle condizioni di pagamento in caso di vincita, stabilendo le quote di vincita in considerazione di un gettito teorico previsto nel lungo periodo calcolato in ragione della ripartizione del gioco tra le varie sorti e dei costi previsti⁸.

⁴ 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).

⁵ In realtà, la riconduzione del monopolio fiscale nella categoria generica dei tributi non trova unanimità in dottrina. Per GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2016, p. 11, nel monopolio fiscale è assente il meccanismo dell'imposizione tributaria, giacché il trasferimento coattivo di ricchezza in favore dell'ente pubblico non è la risultante di una sua pretesa, che trovi titolo nell'accadimento di un fatto assunto dalla legge come presupposto; esso deriva, come effetto pratico, da una serie coordinata di attribuzioni inderogabili e di divieti. Per TINELLI G, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2011, p. 20, nell'istituto non ricorrono i tratti del tributo. Sul tema dei monopoli fiscali e sulla natura dei relativi proventi si rinvia a AA.VV., *La fiscalità dei giochi, op.cit.*, p. 17 e ss. dove ampia bibliografia.

⁶ Infatti, a differenza dei monopoli, in cui la commercializzazione di un certo bene è riservata allo Stato, nei giochi il meccanismo di prelievo non può essere attuato attraverso la previsione di un prezzo maggiore di quello praticato in regime di libero mercato, bensì dovrà essere adeguato alla struttura ed alla logica sottesa al singolo fenomeno ludico trovando specifici meccanismi adeguati al singolo prodotto.

⁷ Nelle lotterie tradizionali, invece, il prelievo assume caratteristiche diverse in virtù della differente struttura del gioco che prevede la formazione e distribuzione di un montepremi alla cui determinazione partecipano, nella sua classica conformazione, le somme versate dai partecipanti al gioco in sede di acquisto del relativo biglietto.

⁸ Come rilevato da PIASCO S., *Lotto e giochi organizzati*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. IX, Torino, 1994, p. 278 e ss., lo scopo fiscale del gioco del lotto è tecnicamente realizzata mediante la determinazione legislativa dei premi spettanti ai vincitori, in base a criteri che modificano sostanzialmente le condizioni di parità teorica del gioco a vantaggio dello Stato. Sul meccanismo di prelievo adottato per il gioco del lotto e per ulteriori approfondimenti, per tutti, FANTOZZI A., *Lotto e lotterie (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, vol. XXV, Milano, 1975, p. 39 ss.. Peraltro, contrariamente a quanto ritenuto dalla gran parte della dottrina, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sentenza del 16 marzo 2006 n. 7996, ha statuito la natura privatistica dei proventi derivanti dal gioco del Lotto. La Corte ha affermato la natura privatistica del rapporto tra l'amministrazione ed il privato per cui il corrispettivo pecuniario della prestazione fornita in

Al monopolio fiscale si affiancavano tributi in alcuni casi pensati per altre situazioni ed “adattati” anche all’imposizione delle prime scommesse (a libro ed a totalizzatore)⁹ autorizzate “*sulle corse, nelle regate, nei giuochi di palla e pallone ed in altre simili gare*”¹⁰. Ciò è avvenuto inizialmente combinando l’insufficiente¹¹ 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, la tassa di bollo sulle scommesse è stata sostituita dai diritti erariali sulle scommesse di cui al D.L. 10 marzo 1943, n. 86.

Nella tassa di bollo sui biglietti delle scommesse il prelievo era ragguagliato all’importo versato dagli acquirenti¹² ad esclusione delle scommesse nelle gare di tiro al volo rispetto alle quali il diritto erariale era fisso¹³. Commisurati all’introito lordo delle scommesse erano anche i diritti erariali, cui si aggiungeva, in alcuni specifici casi ed a determinate condizioni, un diritto addizionale da devolvere a predeterminati enti autonomi.

Nel complesso, entrambi i prelievi erano a carico di determinati soggetti previamente autorizzati all’esercizio delle scommesse e si realizzavano mediante il pagamento di una prestazione patrimoniale commisurata praticamente al volume delle giocate in quanto determinata in base ad una percentuale prefissata (tranne sporadici ipotesi di tassazione fissa).

Nel secondo dopoguerra c’è stato il primo timido (vero ed unico) tentativo volto ad introdurre e regolamentare, in termini generali, la materia del gioco d’azzardo in senso monopolistico. Contestualmente, con l’avvento delle nuove formule di gioco Totocalcio, Totip e Tris¹⁴, è nata anche l’esigenza di introdurre

regime di monopolio fiscale altro non è che il prezzo della prestazione stessa. Secondo i giudici 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.

⁹ Per una visione completa della disciplina amministrativa e fiscale mi sia consentito rinviare a PARISI D., SACCHETTI L., RICCARDI S., *La raccolta delle scommesse sul territorio nazionale*, in *Ludi universum*, Università degli Studi di Salerno, n. 3/18.

¹⁰ Cfr. art. 82 e ss. del R.D. 30 dicembre 1923-II, n. 3268 (legge di bollo).

¹¹ Fino alla fine degli anni ‘40 il gioco d’azzardo era pressoché vietato dal nostro ordinamento le cui norme erano intente a contenerne e disincentivarne la pratica. Le poche e ben individuate forme di gioco autorizzate (lotto, lotterie) erano oggetto di specifiche norme poste a tutela della prescritta riserva statale. Con particolare riferimento alle scommesse non esisteva una normativa speciale come quella disciplinante il lotto e le lotterie. Alcuni riferimenti normative generali potevano rinvenirsi nell’art. 88 del TULPS, il quale, nella sua versione originale, stabiliva che non potesse essere concessa “*licenza per l’esercizio di scommesse, fatta eccezione per le scommesse nelle corse, nelle regate, nei giuochi di palla o pallone o in altre simili gare, quando l’esercizio delle scommesse costituisce una condizione necessaria per l’utile svolgimento della gara*”. Con riguardo alle scommesse ippiche la norma di riferimento era la legge 24 marzo 1942, n. 315, che riservava all’UNIRE la facoltà di esercitare totalizzatori e scommesse a libro per le corse dei cavalli, tanto sugli ippodromi quanto fuori di essi.

¹² Ai sensi dell’art. 82 del R.D. n. 3268/23, “*I biglietti venduti ai giuocatori dai totalizzatori, dagli allibratori (bookmakers) e da altri tenitori di scommesse, muniti di licenza dell’autorità di pubblica sicurezza nelle corse, nelle regate, nei giuochi di palla e pallone ed in altre simili gare sono soggetti ad una tassa di bollo proporzionale ragguagliata all’importo versato dagli acquirenti e da corrispondersi nella misura e nei modi stabiliti dall’art. 89 della tariffa*”.

¹³ Per il vero, era previsto un diritto addizionale a favore del teatro della Scala di Milano dovuto, però, per i soli biglietti venduti in provincia di Milano.

¹⁴ Ufficialmente il primo e più antico gioco di Stato è il lotto, introdotto nel lontano 1863; al lotto si affiancarono a distanza di qualche decennio altre tipologie di gioco legate al calcio e all’ippica. Nacquero infatti nel 1946 il Totocalcio, nel 1948 il Totip e nel 1958 la Tris.

una ulteriore forma di imposizione che tenesse in debito conto le nuove formule di gioco, la riserva di attività attribuita al CONI ed all'UNIRE e la possibilità di affidare la gestione dei giochi a soggetti privati.

Quindi, con il D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496 (Disciplina delle attività di giuoco) - cui ha fatto seguito il D.P.R. 18 aprile 1951, n. 581, recante le norme regolamentari per l'applicazione e l'esecuzione del D.Lgs. n. 498/1928, sulla disciplina delle attività di gioco - da un lato, si è trovata una prima sistemazione organica e autonoma alla disciplina pubblicistica dei giochi d'abilità e dei concorsi pronostici¹⁵, dall'altro lato si è affiancato subito un ulteriore prelievo fiscale. Nello specifico, accanto ai tributi - ad al contributo del 5% previsto a favore dell'allora Ministero dell'interno¹⁶ - che già affliggevano una parte delle attività ludica quali:

- i diritti erariali sulle scommesse, con aliquota base del 5%;
- e l'imposta generale sulle entrate (c.d. IGE) di cui al R.D.L. 9 gennaio 1940, n. 2, con aliquota base del 4%,

è sorta la "tassa di lotteria" del 16% sull'importo degli introiti lordi dovuta dagli Enti riservatari.

Il decreto, pur rivolgendosi principalmente alla regolamentazione della disciplina pubblicistica in materia di giochi, era nato con la dichiarata finalità di «*far partecipare 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*»¹⁷.

Quest'ultima disciplina ha avuto vita brevissima. Tale regime impositivo relativo ai concorsi pronostici, strutturato su tre diversi tributi (diritti erariali sulle scommesse, IGE e tassa di lotteria), è stato 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 ministeriale¹⁸ 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;

¹⁵ 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 abilità e concorsi pronostici (Imposta sui)*, in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, p. 99.

¹⁶ 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 era 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. Su tale singolare vicenda si rinvia a 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. 204 e ss.

¹⁷ Cfr. REPACI F.A., *L'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici*, *op. cit.*, p. 203.

¹⁸ Relazione al disegno di legge n. 2033/51. 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».

- 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 alla gestione dei giochi non fossero proporzionali agli incassi, ma assumevano un valore percentuale relevantissimo per incassi minimi, per diminuire (sempre percentualmente), via via che aumentano gli incassi.

L'originario modello impositivo dell'imposta unica era strutturato avendo riguardo all'ammontare complessivo della raccolta e identificando il soggetto passivo negli enti cui era riservato l'esercizio delle scommesse (CONI ed UNIRE).

Rimanevano, chiaramente, in vigore i diritti erariali dovuti sulle scommesse a libro e a totalizzatore accettate nelle corse di qualunque genere e con qualunque mezzo effettuate, nei concorsi ippici, nelle regate, nei giuochi di palla e pallone.

Negli anni successivi l'imposta unica è stata più volte modificata pur rimanendo nella sostanza strutturata secondo il sistema della raccolta.

Di converso, ai diritti erariali è subentrata l'imposta sugli spettacoli disciplinata dal D.P.R. 26 dicembre 1972, n. 640, dovuta da coloro che esercitavano case da gioco o accettavano scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione, con base imponibile costituita dall'importo pagato dallo scommettitore per ogni scommessa.

L'impianto impositivo così delineato rimase in piedi fino alle prime grandi riforme approntate per il settore nel finire degli anni '90. L'esigenza riformatrice sorse in virtù dell'ampliamento dell'offerta di gioco fino ad allora ridotta ad un nucleo ristretto di giochi¹⁹. In particolare, a partire dalla seconda metà degli anni '90 sono state introdotte significative novità che involgono principalmente il settore delle scommesse sino ad allora riservate al CONI ed all'UNIRE.

Alle riforme di stampo pubblicistico tese a risistemare l'impianto regolatorio del gioco pubblico con l'ampliamento dell'offerta complessiva dei giochi leciti si affiancò 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”*.

¹⁹ A tal proposito, è necessario tener conto del fatto che agli albori dello Stato italiano i giochi ammessi si riducevano sostanzialmente al Lotto e alle classiche Lotterie, cui si aggiungevano talune formule di concorsi a pronostici come il Totocalcio. Nello specifico ufficialmente il primo e più antico gioco di Stato è il Lotto, introdotto nel lontano 1863; al Lotto si affiancarono a distanza di qualche decennio altre tipologie di gioco legate al calcio e all'ippica. Nacquero infatti nel 1946 il Totocalcio, nel 1948 il Totip e nel 1958 la Tris. Solo molti anni dopo il settore ludico ha conosciuto una nuova ed incisiva fase di rinnovo. In particolare, a partire dalla seconda metà degli anni '90 si registra l'ingresso di nuove formule di gioco in virtù della perdita di attrattività delle vecchie formule e della connessa flessione della raccolta e del relativo gettito fiscale. Gli anni '90 videro il lancio delle Lotterie istantanee (il primo “Gratta e Vinci” risale al 1994) e il rilancio di quelle differite, il rinnovamento dell'Enalotto (trasformato in Superenalotto nel 1997), il Totogol (nato nel 1994), il Totosei (lanciato nel 1998 e successivamente ritirato nel 2003), le scommesse sportive (1998) e altri giochi minori come la Formula 101 (che parimenti non esiste più) e altre scommesse non sportive. Nel 2001 viene introdotto il Bingo e, in ultimo, nel 2004 si assiste al lancio degli apparecchi da intrattenimento con vincita in denaro (le Newslot). Negli anni successivi, spinti anche dalle nuove tecnologie della comunicazione, si è registrato l'ingresso di nuove e più complesse formule di gioco offerte cui si è affiancato il c.d. gioco *online*

Nello specifico, a partire dal 1° gennaio 1997 viene stabilita l'applicazione dell'imposta unica di cui alla legge 22 dicembre 1951 n. 1379, e successive modificazioni²⁰, 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 ad assoggettare anche le scommesse cosiddette sportive all'Imposta unica.

Successivamente, con la legge delega n. 288/1998 è stato 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.

Inizialmente l'introduzione del D.Lgs. n. 504/1998 non ha apportato alcun mutamento alla modello d'imposizione informato ai caratteri del sistema impositivo della raccolta in seno al quale i gestori dei giochi hanno applicato un prelievo commisurato essenzialmente alla raccolta o parte di essa²¹. Solo successivamente, alla sua introduzione il Legislatore ha pensato bene di modificare la base imponibile, commisurando il prelievo al margine lordo dell'organizzatore, corrispondente all'importo della raccolta decurtato dell'ammontare delle vincite. La modifica è avvenuta per gradi ed ha interessato solo una parte dei giochi e delle scommesse. Per il resto, il meccanismo di prelievo è rimasto strutturato essenzialmente secondo il modello della raccolta.

Gli anni '90 sono anche gli anni del noto "Superenalotto" frutto dell'evoluzione dell'enalotto e delle c.d. lotterie istantanee. Con riferimento al Superenalotto, la dottrina sembra ricostruire il prelievo alla stregua di un monopolio fiscale. Tuttavia, analizzandolo più approfonditamente si rileva che nel meccanismo impositivo, modellato sull'archetipo di un monopolio fiscale, si confonde l'extraprofitto con il prelievo applicato su un'entità economica terza²². Ad ogni modo, resta il fatto che il prelievo erariale è applicato essenzialmente sull'ammontare della raccolta delle giocate.

Anche il prelievo sulle lotterie istantanee ricalca la struttura del monopolio fiscale.

Così come il resto del mondo dei giochi, anche il settore degli apparecchi da divertimento e intrattenimento 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, appunto, degli apparecchi da divertimento e intrattenimento che prevedono le vincite in denaro precedentemente non consentite. Inizialmente assoggettati all'Imposta sugli spettacoli, con l'art. 39 del D.L. n. 269/2003 il Legislatore introduce una specifica ed autonoma imposta applicabile esclusivamente a tale comparto: il

²⁰ Cfr L. 23 dicembre 1996, n. 662, comma 81.

²¹ Nell'assetto originario il tributo era commisurato alle "quote di prelievo". Esse rappresentavano una quota parte delle scommesse che i gestori devono versare ad un ben determinato ente pubblico.

²² Sul punto, mi si consenta di rinviare a RICCARDI S., *L'imposizione dei giochi e delle scommesse*, LUISS, 2013, p. 447 e ss.

prelievo erariale unico c.d. PREU. Il tributo è dovuto dai concessionari del gioco ed è commisurato alle somme giocate ricalcando le orme dei sistemi impositivi sulla raccolta.

Nonostante l'eterogeneità del quadro giuridico sopra sintetizzato è possibile cogliere taluni tratti comuni in modo da ricondurre le differenti forme di prelievi all'interno dei seguenti tre modelli teorici²³:

- il sistema del “margine erariale residuo”, utilizzato per le *lotteries* ed i giochi numerici a totalizzatore nazionale. Trattasi di un meccanismo impositivo nel quale l'utile erariale deriva dal saldo tra la raccolta lorda (ammontare corrispondente al valore complessivo delle giocate effettuate), le vincite, gli aggi per i ricevitori ed i compensi per i concessionari;
- il sistema della “raccolta”, utilizzato per il gioco del bingo, gli apparecchi da intrattenimento, i concorsi pronostici (quali ad esempio il Totocalcio) e (fino al 2015) le scommesse raccolte tramite rete fisica. Nel sistema della raccolta, il prelievo fiscale viene realizzato attraverso il pagamento di una prestazione patrimoniale commisurata alla raccolta lorda e determinata in base ad una percentuale prefissata;
- il sistema del “margine lordo del concessionario”, utilizzato per alcune tipologie di gioco a distanza, i giochi virtuali, e (dal 2016) le scommesse raccolte tramite rete fisica. In questo caso il prelievo viene effettuato, appunto, sul cosiddetto margine lordo del concessionario, corrispondente all'importo della raccolta decurtato dell'ammontare delle vincite.

Nei primi due modelli di *gaming taxation* è ravvisabile una struttura simile al monopolio fiscale.

Più marcata è la presenza degli elementi del monopolio fiscale nel sistema del margine residuo rispetto a quello della raccolta, il quale mantiene al suo interno sia elementi tipici del monopolio fiscale sia elementi tipici di un'imposta sul concessionario.

Di converso, nel sistema del margine lordo del concessionario sono ravvisabili i tipici tratti di un'imposta sul concessionario.

I citati modelli di tassazione rispondono in maniera differente alle sollecitudini di conformazione provenienti dai principi dell'ordinamento tributario.

Relativamente alla rispondenza del sistema del margine erariale residuo ai principi generali, una parte della dottrina ha rilevato la presenza di criticità con riferimento, tra l'altro, alla coerenza della base imponibile con la ricchezza tassata ed il principio di capacità contributiva²⁴.

Di converso, è stato rilevato che il sistema del margine lordo del concessionario è più rispettoso del principio di capacità contributiva (del concessionario) ed è in grado di assicurare la coerenza della base imponibile con la ricchezza tassata²⁵.

Una via di mezzo è rappresentata, invece, dal sistema della raccolta lorda contraddistinto da un meccanismo ibrido.

Da questa breve ricognizione del quadro giuridico (passato e presente) appare evidente che la disciplina tributaria del fenomeno ludico si sia sviluppata in maniera frammentaria ed occasionale, senza un disegno unitario ed in mancanza

²³ Cfr. AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, op. cit., p. 175

²⁴ Cfr. AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, op. cit., p. 177, in cui viene notato che il prelievo fiscale viene stabilito a priori a prescindere da considerazioni relative alla capacità contributiva del giocatore o del concessionario del gioco. Nello specifico si osserva che nel meccanismo impositivo del margine residuo non risulta esservi coerenza tra base imponibile e ricchezza tassata, in virtù di una tassazione alla fonte secondo regole predeterminate legislativamente.

²⁵ Cfr. AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, op. cit., p. 179.

di una visione organica del gioco che cogliesse appieno i tratti comuni di un fenomeno ludico di per sé eterogeneo e dalle mille forme.

Forse la molteplicità infinita delle forme che teoricamente può assumere il fenomeno ha reso più difficoltosa la ricerca di un inquadramento giuridico unitario e coerente con i principi dell'ordinamento tributario.

Ad ogni modo, nell'ottica di contribuire alla costruzione di una disciplina tributaria del gioco d'azzardo rispondente ai principi generali dell'ordinamento tributario si ritiene indispensabile osservare e descrivere il fenomeno nel suo complesso e inquadrarlo giuridicamente, nell'ottica di individuare la forza economica²⁶ o, comunque, la posizione differenziata esprimibili dal fenomeno ludico²⁷.

1.2. – La riconducibilità del variegato ed eterogeneo mondo del gambling alle categorie dei “giochi bilaterali” e “giochi plurilaterali”. Il gioco organizzato quale espressione di una duplice capacità contributiva.

Nel paragrafo precedente abbiamo visto che storicamente l'imposizione dei giochi è avvenuta sotto forma di monopolio fiscale. Si ritiene che l'adozione di questa particolare forma di prelievo sia dipesa principalmente dalla semplicità dei primi giochi apparsi nel panorama nazionale (lotto e lotterie), contraddistinti da un meccanismo elementare di facile gestione.

L'affermazione e lo sviluppo di nuove e più complesse tipologie di gioco, però, ha condotto lo Stato ad affidarne l'organizzazione e l'esercizio a soggetti terzi dotati di adeguate garanzie di idoneità²⁸. Nella pratica, lo Stato ha escluso l'opzione della gestione diretta dell'attività economica riservata, prediligendo l'ipotesi alternativa di attribuire al privato, tramite lo strumento giuridico della concessione amministrativa, il potere di organizzare ed esercitare il gioco e le scommesse. In questa maniera, insomma, si è preferito non gestire direttamente il gioco pubblico, neanche per mezzo dell'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli, cui sono affidate per legge le relative funzioni pubbliche.

Di pari passo (quantomeno per tutti quei giochi in cui astrattamente l'alea del gioco grava sul gestore), è sorta l'esigenza di tassare un fenomeno, quello ludico, che, inserito in un contesto economico monopolizzato e, quindi, scevro dei classici rischi d'impresa, è potenzialmente in grado di generare un extraprofitto per chi lo gestisce²⁹ ed un arricchimento (potenzialmente notevole) per colui che vi partecipa in qualità di giocatore-vincitore³⁰.

²⁶ Come rileva MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, op. cit., p. 53, in forza del principio di capacità contributiva vi deve essere un collegamento con un fatto economico, un fatto cioè che esprime forza economica, quale può essere il reddito, il patrimonio, il consumo, il trasferimento di ricchezza e via dicendo.

²⁷ Per TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, op.cit., p. 40, con il principio di capacità contributiva si è volute indirizzare il legislatore nella costruzione della fattispecie tributaria, che deve dimostrarsi rispettosa del fondamento economico del prelievo

²⁸ Attualmente per partecipare alle gare ad evidenza pubblica, gli operatori economici debbono assicurare il rispetto di una serie di requisiti posti a tutela dell'Amministrazione pubblica affinché questa rilasci le concessioni a soggetti affidabili. Segnatamente, si tratta di requisiti di carattere:

- generale, come i requisiti di onorabilità e di professionalità dell'operatore economico partecipante, atti a dimostrare l'affidabilità del concessionario;
- particolare, che assicurano le capacità tecniche, economiche e finanziarie dei concorrenti, finalizzate a garantire l'Amministrazione della circostanza che il Concessionario sia capace di svolgere adeguatamente le funzioni e le attività oggetto di concessione.

²⁹ Già in tempi risalenti REPACI F.A., *L'imposta unica sui giochi di abilità e sui concorsi pronostici*, op. cit. p. 202, sottolineava che l'esercizio dei concorsi pronostici in condizioni di non

Quindi, come rilevato dalla dottrina, si sono affiancate, in tempi più recenti, forme di imposizione strutturate in modo diverso, che discostandosi in modo più o meno accentuato dai caratteri tipici del monopolio fiscale, tendono ad attribuire rilievo allo svolgimento dell'attività di gioco in sé considerata³¹.

Tuttavia, come rilevato dalla stessa dottrina, ciò è avvenuto sulla base di una normazione che, nel tempo, si è stratificata in modo eterogeneo ed asistemico, al di fuori di un disegno unitario³² e in assenza di principi generali della materia o, comunque, di norme strumentali volte a regolare la fase di attuazione del prelievo fiscale secondo meccanismi comuni ed omogenei³³.

Manca, insomma, un progetto unitario e coerente di imposizione del fenomeno ludico che tenga in debita considerazione le peculiarità proprie del gioco d'azzardo.

Sembra che l'unica preoccupazione del Legislatore nella scelta del modello impositivo da adottare sia stata quella di apprestare un meccanismo di tassazione che fosse il più possibile in armonia con la struttura e la disciplina di ciascuna tipologia di gioco ed assicurasse anche la sicura ed esatta esazione del prelievo erariale, anziché approntare una disciplina che contenga i presupposti sostanziali su cui deve, invece, poggiare un corretto sistema impositivo. Di riflesso è mancato uno studio approfondito e completo del fenomeno giuridico del gioco d'azzardo sotto l'aspetto tributario nonché un'attività di ricerca della capacità contributiva espressa dal gioco d'azzardo potenzialmente oggetto di un prelievo tributario³⁴.

parità generava ingenti utili per gli enti concessionari del gioco. Di ciò era conscio lo stesso legislatore che nella Relazione al disegno di legge n. 2033/51, con riferimento ai tributi applicati precedentemente all'istituzione dell'imposta unica sui giochi (tassa di lotteria, diritti erariali e l'imposta generale sull'entrata) 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 col precipuo scopo di assicurare allo Stato una parte degli ingenti utili che andavano a favore degli enti che esercitavano le attività ludiche. Dello stesso avviso interpretativo è SCIACCA C., *Giocchi di abilità*, op. cit., p. 100, che nel commentare la relazione evidenzia come per quest'ultima l'art. 6 del D.Lgs. n. 496/48 rappresenterebbe una specie di convenzione tra stato ed enti concessionari per la ripartizione degli utili dell'impresa dei giochi pronostici.

³⁰ Ciò che caratterizza principalmente la scommessa è, da un lato l'arricchimento del vincitore, dall'altro lato l'impoverimento del perdente. L'arricchimento *de quò* è riconducibile alla nozione di reddito entrata, inteso come arricchimento patrimoniale non legato ad alcuna fonte produttiva. In dottrina

³¹ AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, op.cit., p. 3.

³² Le varie forme di imposizione sono spesso il frutto di interventi improvvisati e pressappochista con l'unico obiettivo di salvaguardare le entrate erariali. A riprova di ciò basta considerare che l'istituzione del PREU sugli apparecchi da divertimento (c.d. Newslot) è avvenuta per mezzo della decretazione d'urgenza; ed in specie con l'art. 39 del D.L. n. 269/03 nasce il prelievo erariale unico c.d. PREU. Sulle criticità della normazione d'urgenza MARONGIU G., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in *Rass. trib.*, 5, 2008, p. 1345, il quale sostiene che 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.

³³ AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, op.cit., p. 3. Gli Autori fanno notare che la regolamentazione dei giochi recenti è avvenuta con una serie infinita di interventi legislativi e non, volti per lo più alla istituzione e regolamentazione di un sempre maggior numero di giochi.

³⁴ Invero, la sussistenza di un monopolio pubblico dei giochi di fatto sembra aver ostacolato negli anni la ricerca della capacità contributiva colpita dal prelievo tributario in tema di giochi.

Nell'ottica di contribuire alla ricerca di un sistema d'imposizione rispondente ai principi basilari dell'ordinamento tributario, nei limiti imposti dalla natura del presente scritto, occorre a questo punto svolgere una pur se breve analisi del gioco e della scommessa presi in considerazione nell'ottica di individuare, seppur a grandi linee, se essi siano espressione di una particolare attitudine alla contribuzione e a chi possa essere riferita.

Posta l'assenza di una definizione giuridica di gioco e scommessa, giova rilevare che sia nella disciplina civilistica³⁵ che pubblicistica³⁶ ci si interessa del gioco solo quando è presente l'elemento dell'attribuzione patrimoniale, essendo irrilevante, invece, la distinzione tra gioco e scommessa³⁷.

In quest'ottica ciò che caratterizza principalmente la scommessa è, da un lato l'arricchimento del vincitore, dall'altro lato l'impoverimento del perdente. Infatti, l'obbligazione patrimoniale, generalmente di natura pecuniaria, posta a base della scommessa genera un arricchimento di una parte cui corrisponde una decurtazione patrimoniale dell'altra

Una volta "patrimonializzato", il fenomeno ludico acquista "visibilità" per il diritto³⁸ e l'annesso accordo negoziale delle parti integrerà un contratto³⁹ aleatorio, a titolo oneroso, caratterizzato dalla creazione artificiale⁴⁰ del rischio giuridico⁴¹.

Nell'ambito di questa vasta categoria di giochi, per il diritto tributario sembrano non assumere rilievo tutte le manifestazioni di gioco, bensì solo i c.d. giochi organizzati in cui vi sia la presenza di un gestore professionale che organizzi il gioco secondo criteri di sistematicità, di regolarità, di accorta

Infatti, l'inquadramento storico del fenomeno ludico all'interno del c.d. monopolio fiscale ha convogliato gli sforzi scientifici verso la delineazione del concetto di monopolio fiscale stesso.

³⁵ Per DI GIANDOMENICO G. – RICCIO D., *I contratti speciali. I contratti aleatori*, in Trattato di diritto privato (diretto da Bessone M.), Torino, 2005, 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". In tal senso si è espressa anche la dottrina amministrativistica. Per tutti Di Nitto T., *Giochi e scommesse*, in *Diz. di dir. pubbl.*, III, Milano, 2006, 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".

³⁶ Cfr. DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in *Trattato di diritto amministrativo*. (a cura di CASSESE S.), III, Milano, 2003, p. 3143.

³⁷ Per tale ragione, nella presente trattazione si farà riferimento indistintamente ai termini gioco e scommessa attribuendogli lo stesso significato.

³⁸ Lo stesso diritto derivato UE dà una definizione di gioco d'azzardo in cui è facile rilevare la preminenza dell'aspetto patrimoniale. In specie, il Libro Verde sul gioco d'azzardo *on-line* nel mercato interno, nel dar conto della definizione di attività di gioco d'azzardo in generale esistente da lunga data nel diritto derivato UE, recita testualmente: "Attività di gioco d'azzardo... implicano una posta pecuniaria in giochi di fortuna, comprese le lotterie e le scommesse".

³⁹ In specie un «contratto con il 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 verifichi in modo sfavorevole, oppure l'affermata opinione risulti sbagliata» (Valsecchi E., *Giochi e scommesse – b) Diritto civile*, in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, 54).

⁴⁰ Prima della conclusione del contratto di gioco o di scommessa non incombe alcun rischio sulle parti, per cui l'esito dell'evento dedotto non genera alcuna modificazione nella sfera patrimoniale dei giocatori.

⁴¹ Di GIANDOMENICO G. – RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, in *Commentario del codice civile*, AA.VV. (diretto da Enrico Gabrielli), Torino, 2011, 334, il quale aggiunge che il gioco e le scommesse possono integrare contratti bilaterali ovvero plurilaterali.

previsione e distribuzione, per quanto possibile, dei rischi propri di tali contratti, in un quadro di pubblici controlli e autorizzazioni⁴².

Infatti, in tutte le ipotesi contemplate dalla disciplina speciale in materia di giochi è sempre presente la figura di un soggetto pubblico o privato che organizza e gestisce il gioco, consentendo ad una pluralità di persone di parteciparvi.

La stessa evoluzione del fenomeno ludico ha visto la crescente ed oramai indiscussa rilevanza esclusiva delle scommesse pubbliche⁴³ 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 e coinvolge un pubblico vasto e indefinito⁴⁴ di persone. Tale aspetto è stato acutamente colto in dottrina⁴⁵, che in tempi non sospetti, quando ancora non era così evidente, affermò che la figura tradizionale della scommessa a parti contrapposte aveva perduto molto della sua importanza.

Questa categoria di giochi si caratterizza, quindi, per la presenza costante di un duplice fattore⁴⁶:

- l'organizzazione, per cui è richiesta l'inevitabile presenza di un gestore, il quale mette a disposizione la propria struttura organizzativa per lo svolgimento di una complessa ed articolata attività di gioco nel rispetto di una articolata e dettagliata disciplina regolamentare. Infatti, il gestore opera nel quadro di un'organizzazione istituzionale ove assume un ruolo pregnante la preventiva autorizzazione a cui si affianca un rigoroso controllo amministrativo. La tutela degli interessi pubblicistici avviene mediante una minuziosa disciplina che implica la trasparenza dell'assetto proprietario, la sicurezza e l'affidabilità sotto

⁴² Sulla categoria dei giochi organizzati vd. PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, Milano, 2003, 214, per il quale trattasi di ipotesi in cui gioco e scommessa non sono ingaggiati occasionalmente o episodicamente tra privati, bensì organizzati ed esercitati da un gestore professionale – secondo criteri di sistematicità, di regolarità, di accorta previsione e distribuzione, per quanto possibile, dei rischi propri di tali contratti – in un quadro di pubblici controlli e autorizzazioni.

⁴³ L'espressione è utilizzata da PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, op. cit., p. 216, per evidenziare il coinvolgimento di una pluralità di persone nei giochi organizzati. L'Autore indica ulteriori espressioni fungibili quali "scommesse collettive" e "scommesse di massa". Parla di "scommessa organizzata" e "giochi di massa" Cfr. DI GIANDOMENICO G. – RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, in *Commentario del codice civile*, op. cit., p. 380. Nonostante sia preferibile utilizzare l'espressione "giochi organizzati", di seguito si utilizzeranno le alternative terminologie per indicare comunque lo stesso fenomeno.

⁴⁴ L'evoluzione delle tecnologie dell'Informazione e della Comunicazione (TIC) hanno segnato un punto di svolta nell'Industria dell'entertainment. Le nuove tecnologie forniscono i mezzi e la possibilità di condividere ed elaborare informazioni da qualsiasi luogo e in qualsiasi momento. Ciò significa ubiquità e istantaneità nel trasmettere e ricevere dati. In termini sintetici, e andando dritti al cuore della questione, possiamo affermare che l'evoluzione tecnologica permette la distribuzione dei contenuti legati al *gambling online* al di là dei loro contenitori fisici tradizionali incidendo sul profilo di territorialità delle imposte. L'aspetto della territorialità dell'imposta unica è stato trattato solo in minima parte nella sentenza da cui, comunque, è possibile cogliere spunti per un prossimo approfondimento.

⁴⁵ VALSECCHI E., *Giuochi e scommesse*, op. cit., p. 63 ss.

⁴⁶ Cfr. DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in *Trattato di diritto amministrativo*, op. cit., p. 3145, il quale osserva che in tutte le attività contemplate dalla disciplina pubblicistica è sempre presente la figura di un soggetto pubblico o privato che organizza e gestisce il gioco, consentendo, poi ad una pluralità di persone di parteciparvi. In ambito civile PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, op. cit., p. 214, fa notare che l'elemento differenziale dei contratti stipulati nell'ambito dei giochi organizzati 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".

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. L'organizzazione e l'esercizio del gioco comporta, poi, 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 autorizzazioni⁴⁷;

- la pluralità (o massa) di persone partecipanti al gioco⁴⁸. Si tratta di scommesse con larghissima partecipazione di pubblico, in cui il dato numerico, di per sé estrinseco, può avere un'influenza determinante tutte le volte in cui, per la particolare struttura negoziale, l'entità del premio dipende anche, e soprattutto, dall'entità della partecipazione.

I due elementi sono necessariamente ed inscindibilmente connessi posto che solo un'organizzazione articolata e strutturata del gioco può consentire di raggiungere un numero potenzialmente indefinito di giocatori e garantire una partecipazione ampia del pubblico.

I giochi organizzati si compongono di una variegata ed eterogenea 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 giocatori⁴⁹. In questo settore si registra una vivace dinamicità, con una crescita delle offerte di gioco lecito sempre in costante evoluzione anche (e soprattutto) in virtù delle innovazioni tecnologiche che consentono la strutturazione e l'utilizzo in forme alternative del gioco⁵⁰. Tutto questo rende difficile ridurre all'unità un fenomeno estremamente eterogeneo.

Anche in questo caso, tornano utili i risultati raggiunti in seno alla scienza giuridica.

Per quanto ne occupa, assume notevole importanza la distinzione dei giochi organizzati nelle due grandi categorie dei giochi bilaterali e giochi plurilaterali a cui la dottrina maggioritaria fa corrispondere due tipologie di negozi giuridici⁵¹:

⁴⁷ Così PARADISO M., *op.cit.*, p. 216.

⁴⁸ Cfr. PIASCO S., *Lotto e giochi organizzati*, in *Dig. disc. pubbl.*, op. cit., p. 278 ss., per il quale rispetto al numero delle persone che vi prendono parte, si distinguono poi le scommesse a parti contrapposte o scommesse semplici, che si instaurano fra due persone che si pongono rispetto al rischio in posizione opposta (in guisa cioè che se l'una vince, l'altra perde e viceversa), e le scommesse collettive o organizzate, alle quali partecipa un gran numero di persone e che richiedono quindi la presenza di un'organizzazione per l'adempimento delle complesse operazioni che il gioco implica.

⁴⁹ Nel panorama nazionale le formule di gioco ammesse vengono previamente stabilite dal legislatore e spaziano dal lotto, alle scommesse sportive, passando per i giochi numerici a totalizzatore, fino ad arrivare alle nuove tipologie di gioco rese possibile dall'evoluzione tecnologica.

⁵⁰ In linea teorica, in tema di *gambling* l'immaginazione resta l'unico limite all'individuazione di nuove formule di gioco

⁵¹ Sul tema, senza alcuna pretesa di esaustività, vd. DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali. I contratti aleatori*, op. cit., p. 150 e ss.; ASCARELLI T., *Contratto plurilaterale e totalizzatore*, in *Riv. dir. comm.*, 1949, I, p. 169 e ss.; BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa*, in *Commentario al codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna, 1959, p. 225; VALSECCHI E., *Giuochi e scommesse*, op. cit., p. 63, che, pur riferendosi allo stesso tema, utilizza le espressioni di "scommesse bilaterali" e "scommesse plurilaterali" in luogo di "giochi bilaterali" e "giochi plurilaterali"; PIASCO S., *Lotto e giochi organizzati*, op. cit., p. 278 ss..

- contratto plurilaterale: trattasi di un negozio giuridico che si stipula fra una pluralità di parti (*i.e.* i giocatori) 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. Le somme versate non sono fra loro in rapporto di corrispettività e ciascuno adempie la propria obbligazione solamente versando la posta⁵². Tale versamento formando il montepremi costituisce il mezzo per realizzare il fine comune rappresentato dal pagamento del premio al vincitore. Innestandosi nell'ambito delle scommesse organizzate, tali tipi di contratto vengono stipulati con l'intermediazione di un terzo soggetto organizzatore. In questi casi, secondo una parte maggioritaria della dottrina, il gestore non diviene parte del contratto di gioco e scommessa⁵³, per cui non si assume il rischio del gioco, ma acquista la veste di intermediario promotore della scommessa a cui è demandato il compito di organizzare ed esercitare, per conto dello Stato, il gioco. In tale veste, 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 vengano acquisite al proprio patrimonio essendo esse dirette alla formazione del montepremi⁵⁴;
- fascio di contratti bilaterali: nell'ambito dei singoli contratti bilaterali⁵⁵ la posta versata dai singoli giocatori non ha alcuna influenza tra loro. In questo caso

⁵² Cfr. DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 152; DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *Del giuoco e della scommessa*, op. cit., p., 345 e 346, che rilevano 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 prestazioni 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.

⁵³ Secondo tale orientamento, nei giochi plurilaterali il gestore stipulerebbe con ciascun giocatore un ulteriore contratto, di mandato o di locazione d'opera, per la raccolta e la custodia delle poste e per l'esecuzione delle ulteriori attività strumentali all'effettuazione del gioco. Di segno contrario rispetto a quella che pare l'orientamento dottrinario maggioritario è PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, op. cit., p. 280 e ss., il quale ritiene espressamente che nonostante vi sia una rilevante differenza tra scommesse plurilaterali e quelle bilaterali, queste si prestino a una configurazione unitaria, come contratti onerosi e aleatori nei quali le parti collegano a un evento di sorte, o all'esatto pronostico su un fatto futuro e incerto, l'obbligo di pagare una vincita o premio; a fronte di una posta predeterminata, l'ammontare del premio può essere fisso ovvero dipendente dall'ammontare delle scommesse e dal numero dei pronostici, dando luogo rispettivamente alle scommesse a quota fissa e a totalizzatore. Pertanto, per l'Autore nelle scommesse pubbliche è ravvisabile un contratto unitario diretto tra scommettitore ed ente gestore, il cui contenuto è totalmente e integralmente determinato dal gestore professionale del gioco, nel quale, peraltro, il ricevitore opera come ausiliario di quest'ultimo.

⁵⁴ In tal senso BUTTARO L., *Contratto di giuoco e contratto plurilaterale*, in *Riv. dir. comm.*, 1951, 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; DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., p. 153.

⁵⁵ Un tipico gioco collocabile nella categoria delle scommesse bilaterali è quello del lotto. In tal senso, peraltro, si è espressa la Cass. SS. UU., 6 aprile 2006, n. 7996, che chiamata a pronunciarsi sulla natura privata dei corrispondenti proventi ha statuito che il lotto configura 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,

l'entità della vincita non dipende dalle quote dei partecipanti, ma è 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 sull'organizzatore o gestore grava l'alea tipica del gioco. Le somme versate dai giocatori entrano nel patrimonio dell'organizzatore, il quale "vestendosi" da giocatore si assume direttamente il rischio dell'esito del gioco.

A questa ricostruzione si contrappone una parte della dottrina che ricostruisce il negozio giuridico in senso unitario come contratto bilaterale, concluso tra scommettitore e gestore⁵⁶.

Le conclusioni cui è pervenuta la scienza giuridica hanno innegabili riflessi nell'ordinamento tributario ove, in linea generale, i fenomeni sociali divengono oggetto di disciplina positiva solo se hanno un contenuto patrimoniale o, quantomeno, una rilevanza economico-sociale e, in questo caso, è insito nello stesso concetto di gioco e scommessa l'elemento economico⁵⁷ che non poteva assolutamente (e giustamente) sfuggire alle attenzioni dell'Erario⁵⁸.

Di particolare interesse sono le conclusioni cui sono pervenuti i civilisti (e di riflesso gli amministrativisti) in ordine alla distribuzione del rischio nei giochi organizzati. In tale contesto assume notevole rilievo la reciproca assunzione del rischio sulla cui scorta, la probabilità di vincita di una parte costituisce probabilità di perdita dell'altra e, di riflesso, l'arricchimento del vincitore si traduce nell'impoverimento del giocatore non vincente. A quanto ne occupa, invece, non assume rilievo l'unicità o meno contrattuale. Quello che interessa è la duplice struttura che può assumere il gioco con riferimento alla riferibilità o meno del rischio al gestore.

Da questa breve disamina è chiaro che per distinguere l'ipotesi del gioco bilaterale dal gioco plurilaterale occorre individuare chi siano i giocatori sui quali grava l'alea del gioco⁵⁹. I giochi plurilaterali e bilaterali possono, quindi, essere distinti avendo riguardo alla veste e funzione assunta dall'organizzatore o gestore

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.

⁵⁶ Cfr. MODICA L., *Del giuoco e della scommessa*, Artt. 1933-1935, in *Il Codice Civile. Commentario*, fondato da P. Schlesinger, diretto da F. D. Busnelli, Milano, 2018, p. 145. Dello stesso avviso PARADISO M., *I contratti di gioco e scommessa*, op. cit., p. 280 e ss

⁵⁷ Un'indicazione univoca in tal senso è costituita dalla definizione giuridica dell'attività di gioco e scommessa riservata allo Stato recata dall'art. 1 del D.Lgs. n. 496/48.

⁵⁸ 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.

⁵⁹ Cfr. ASCARELLI T., *Contratto plurilaterale e totalizzatore*, op. cit., p. 170, il quale ritiene praticamente che nei giochi plurilaterali il gestore non assume la veste di giocatore in quanto in virtù del relativo contratto non ha alcuna possibilità di vincere, essendo obbligato a devolvere le poste che riceve ai vincitori, mentre in ogni caso ha diritto a una remunerazione di regola sotto forma di quota trattenuta sulla posta stessa.

del gioco⁶⁰. Nel primo caso il gestore non può mai rimettere fondi di tasca propria, mentre nel secondo caso egli può essere tenuto a pagare una somma ben maggiore di quella incassata dai giocatori⁶¹. Insomma, nei giochi plurilaterali l'organizzatore non può né vincere né perdere⁶², per cui il criterio discretivo è determinato dalla ricorrenza o meno dell'alea tipica di gioco sul gestore.

La distinzione tra giochi plurilaterali e bilaterali 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 scommesse a quota fissa – caratterizzate dalla previa determinazione o determinabilità della vincita⁶³.

Ora, nei giochi bilaterali il gestore si accolla il rischio proprio dell'operazione di gioco. L'assunzione di un gran numero di rischi da parte dell'operatore di gioco impone a quest'ultimo l'onere di provvedere alla gestione complessiva dei rischi; di talché, quest'ultima rappresenta la fase necessaria e fondamentale dell'attività dell'impresa di gioco dalla quale potranno generarsi eventuali utili o perdite aziendali.

Tale gestione del rischio nel concreto si tradurrà nell'implementazione di un complesso sistema che consenta di amministrare, controllare e monitorare le giocate, il cui fine ultimo non è vincere le singole scommesse, bensì generare un utile netto globale.

Orbene, con riferimento alla tipologia di scommesse a quota fissa si dimostrato che l'esercizio e l'organizzazione delle scommesse costituisce il fatto giuridico idoneo a manifestare la capacità contributiva⁶⁴ rilevante ai fini del

⁶⁰ Come fatto rilevare da DI NITTO T., *Giocchi e scommesse*, in *Trattato di diritto amministrativo*, op. cit., p. 3145, la scienza giuridica ha chiarito che l'organizzatore assume veste e funzione diversa, a seconda del gioco di cui si tratta: assume la veste di scommettitore nel caso in cui l'attribuzione patrimoniale spettante ai vincitori è predeterminata, mentre riveste la funzione di intermediario nell'ipotesi in cui l'attribuzione patrimoniale spettante ai vincitori non è predeterminata.

⁶¹ Così DI GIANDOMENICO G. - RICCIO D., *I contratti speciali*, op. cit., pp. 153 e 154. In tale ipotesi, quindi, è sull'organizzatore, ovvero sul gestore delle scommesse, che grava l'incognita propria di tali operazioni di sorte.

⁶² Cfr. BUTTARO L., *Del giuoco e della scommessa*, in *Commentario al codice civile*, op. cit., p. 226

⁶³ Una particolare tipologia di gioco è il concorso pronostico che non è altro che una diversa modalità di scommessa con la quale è in rapporto di *species a genus*. 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. Della stessa opinione FUNAIOLI C.A., *Totalizzatore*, in *NN.D.I.*, vol. XIX, Torino, 1973, p. 442.

⁶⁴ La sussistenza di un monopolio pubblico dei giochi di fatto ha ostacolato negli anni la ricerca della capacità contributiva colpita dal prelievo tributario. Infatti, l'inquadramento storico del fenomeno ludico all'interno del c.d. monopolio fiscale ha convogliato gli sforzi scientifici verso la delineazione del concetto di monopolio fiscale stesso. Il conseguente consolidato orientamento della Corte Costituzionale, incline a negare l'applicabilità del principio di capacità contributiva nei confronti di prelievi tributari diversi da quelli qualificabili come imposte, ha ostacolato gli studi sulla capacità contributiva colpita dagli specifici tributi. Ad ogni modo (rimandando ad altro mio studio), in linea generale è possibile sostenere che per le attività soggette a monopolio, quali quelle dei giochi, se svolte direttamente dallo Stato non sorge il bisogno di assoggettarle ad imposta. 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 inevitabilmente legata all'esercizio dell'attività data in concessione. Tale apposito prelievo potrebbe trovare (e trova) la propria giustificazione nella circostanza 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. È immediatamente apprezzabile a tutti come la sussistenza di una situazione di monopolio permetta all'offerente-monopolista (o alle poche imprese operanti sul

prelievo. Sul punto, si ritiene dimostrato in estrema sintesi che l'esercizio delle scommesse in un contesto monopolizzato genera un extraprofitto proprio delle attività non soggette alla concorrenza o quantomeno svolte in un contesto ambientale limitatamente concorrenziale⁶⁵.

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 mercato⁶⁶.

In questo caso è possibile pensare ad un'imposta che colpisce, con carattere di realtà, 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 privilegiata⁶⁷.

L'indice *de quo* si presta alle concretizzazioni di carattere innovativo 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*⁶⁸.

mercato) la libertà di imporre prezzi maggiorati, a differenza di quanto si verifica in un regime di libera concorrenza. La dottrina più recente pone in risalto "il prodotto scommessa". In tema di capacità contributiva colpita dal prelievo fiscale sulle scommesse è interessante richiamare AA.VV., *La fiscalità dei giochi*, op. cit., in cui si è sostenuto che «l'individuazione di un preciso soggetto passivo di diritto nell'ambito dei prelievi impositivi strutturati secondo modelli impositivi diversi da quello monopolistico in senso stretto sembra potersi ricondurre alla circostanza che, in questi casi, il presupposto dell'imposizione non può rinvenirsi nella giocata in sé, ma nella prestazione di un servizio che è il servizio di gioco. In altri termini, il prelievo colpisce il "prodotto" che viene messo a disposizione del soggetto consumatore; prodotto che è offerto, tramite l'organizzazione posta in essere dal concessionario, sotto forma di servizio. In questa prospettiva, i prelievi tributari in discorso colpiscono non già il mero contributo dei fattori produttivi, ivi inclusa l'opera del titolare, alla produzione di un determinato reddito, bensì la sintesi di tali attività, alla quale soltanto è raccordabile il valore aggiunto nella sua organicità».

⁶⁵ Sia consentito rinviare a RICCARDI S., *Il soggetto passivo dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse: le nozioni di 'gestore delle scommesse in conto proprio' e 'gestore delle scommesse per conto terzi*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2016, p. 794 ss..

⁶⁶ Sulla possibilità di assumere l'esercizio di un'attività economica quale «autonomo indice di capacità contributiva suscettibile di legittimare imposizioni tributarie di entità moderata quali certamente sono quelle riferibili ai contribuenti di diritto ai fini dell'Iva e delle imposte di fabbricazione» vedasi BATTISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Agg. vol. III, Milano, 1999, 356. Per cui se l'insigne Autore reputa corretto ricavare dalla semplice esplicitazione 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. A tali conclusioni sembra pervenire anche MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 172.

⁶⁷ Evocativa in tal senso è la relazione ministeriale al disegno di legge istitutivo dell'imposta unica n. 2033, presentato il 15 giugno 1951, nella quale si afferma che l'art. 6 del d.lgs. n. 496 del 1948 (richiamato dall'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1998) costituirebbe una specie di convenzione tra lo Stato e i concessionari per la ripartizione degli utili generati dall'esercizio dei giochi.

⁶⁸ ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996,

È evidente che il titolare della “posizione privilegiata” sarà colui cui è concesso di svolgere l’attività economica oggetto di riserva statale e che, di riflesso, può, di fatto, beneficiare economicamente della posizione gestendo, appunto, il rischio. Infatti, solo colui che gestisce efficacemente il rischio, attraverso l’accurata selezione di tutte le variabili della scommessa, può avvantaggiarsi della posizione e ricavarne potenzialmente notevoli profitti.

Diametralmente opposte sono le considerazioni ritraibili in seno ai giochi plurilaterali. In questo caso, come più volte ribadito, il gestore non sopporta il rischio insito nelle scommesse, “limitandosi” a svolgere tutte le attività connesse allo svolgimento del gioco con il fine di ripartire le somme versate dai giocatori secondo un ordine prefissato dal regolamento di 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 tra i vari attori⁶⁹ (Stato, gestore, giocatori, rivenditori, AAMS, enti terzi).

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 -, bensì emerge un arricchimento dei vincitori. Infatti, 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.

A questo punto, è possibile trarre le seguenti conclusioni: il gioco (o scommessa) organizzato(a) è idoneo a manifestare la forza o la potenzialità economica del gestore nell’ambito dei giochi bilaterali e del vincitore nei giochi plurilaterali.

1.3. – Per un sistema impositivo dei giochi orientato alla tassazione dell’organizzatore, a titolo principale nei giochi bilaterali ed a titolo strumentale nei giochi plurilaterali.

A questo punto è innegabile che la disciplina tributaria del fenomeno ludico sia caratterizzata da un quadro complessivo connotato da una tendenza verso l’eterogeneità e l’asistematicità⁷⁰.

406.

⁶⁹ 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: «*la 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%.*»

⁷⁰ Cfr. BORIA P., *La disciplina tributaria dei giochi e delle scommesse. Contributo allo studio dei monopoli fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 61, per il quale l’asistematicità determina notevoli incertezze in sede applicativa, apparendo poco chiaro il contesto normativo di riferimento e l’applicabilità degli istituti tributari generali.

A tutto ciò ha certamente contribuito la realtà polimorfa del fenomeno ludico in ciò aggravata dalle nuove tecnologie della comunicazione, che permettono l'ingresso di nuove e più complesse formule di gioco.

L'estrema varietà ed eterogeneità delle formule di gioco sono tuttavia ricomponibili all'interno di una duplice categoria: quella dei giochi bilaterali e giochi plurilaterali.

Componendo la speciale struttura tecnica che caratterizza entrambe le configurazioni di giochi con l'attributo organizzativo emerge in via principale l'esistenza di una duplice espressione di capacità contributiva facilmente intercettabile.

Alla luce di quanto precedentemente esposto sembra corretto sostenere che il gioco organizzato sia principalmente espressivo di un duplice indice di forza economica:

- l'arricchimento dei vincitori nelle scommesse a totalizzatore;
 - la potenzialità economica rispetto alle scommesse a quota fissa⁷¹,
- entrambi espressivi di una corrispondente capacità contributiva⁷² manifestata, rispettivamente, dai vincitori e dagli operatori di gioco.

Tali osservazioni appaiono utili ad un ripensamento organico della materia informato ai principi generali dell'ordinamento e rispettoso del canone della capacità contributiva. Infatti, il principio di capacità contributiva anima la struttura sostanziale del tributo imponendo l'adeguamento della fattispecie astratta (di cui il presupposto è un elemento essenziale) ad indicatori di idoneità economica del soggetto chiamato a rendersi compartecipe delle pubbliche spese⁷³.

In tale ottica, la struttura giuridica di un'imposta sui giochi dovrebbe essere composta:

⁷¹ A mio sommo 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)*, op. cit., 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 sommo 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*.

⁷² 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*, op. cit., p. 353). In tal senso sembra anche FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2012, p. 930 rispetto alle accise.

⁷³ TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 41.

- nei giochi bilaterali, dalla soggettività principale degli organizzatori, sul modello del margine lordo del concessionario, ed il coinvolgimento degli “ausiliari” del gestore nella raccolta delle scommesse⁷⁴ per rispondere alle innegabili esigenze di effettività del principio di lealtà fiscale nel settore del gioco;
- nei giochi plurilaterali, con la previsione di un soggetto passivo giuridico (organizzatore), cui imputare gli effetti del rapporto obbligatorio di imposta, e un soggetto passivo economico (giocatore) che pone in essere il fatto espressivo di capacità contributiva colpito dal tributo⁷⁵. Anche in questo caso appare opportuno imporre il coinvolgimento degli “ausiliari” del gestore nella raccolta delle scommesse per rispondere alle innegabili esigenze di effettività del principio di lealtà fiscale nel settore del gioco.

A nostro parere, il suggerito assetto regolamentare risponderebbe più agevolmente alla necessaria ed imprescindibile coerenza logica richiesta dal principio costituzionale della capacità contributiva⁷⁶, oltre ad assicurare la corrispondenza tra capacità contributiva che si intende colpire e il presupposto dell'imposta ed il nesso diretto tra la prima e il soggetto obbligato⁷⁷.

dott. LAMBERTO MATTEI⁷⁸

dott. STEFANO RICCARDI⁷⁹

dott. LORENZO SACCHETTI⁸⁰

⁷⁴ Precipuamente a titolo di obbligati in solido in via dipendente, con la previsione di un sistema analogo alla sostituzione tributaria.

⁷⁵ Il meccanismo potrebbe essere attuato per mezzo del rapporto di provvista che caratterizza, ad esempio, i giochi come il superenalotto e tutte le scommesse a totalizzatore in cui la posta viene versata in anticipo dal giocatore contribuendo a formare il fondo premi da cui vengono distolte le somme versate a vario titolo agli “attori” del gioco (Gestore, vincitore, filiera di distribuzione e Stato)

⁷⁶ 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.

⁷⁷ MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, *op.cit.*, p. 64 e 65.

⁷⁸ *Dottore commercialista e Revisore legale in Roma.*

⁷⁹ *Ispettore della Guardia di Finanza. Lo scritto è a titolo personale e non impegna l'Amministrazione di appartenenza dell'autore.*

⁸⁰ *Ispettore della Guardia di Finanza. Lo scritto è a titolo personale e non impegna l'Amministrazione di appartenenza dell'autore.*