

“Solidarietà passiva del *bookmaker* e del titolare di ricevitoria per l'imposta unica sui giochi, anche in assenza di concessione”

avv. prof. Alessandro Dagnino

Tax Partner e co-founder, LEXIA Avvocati - Docente di diritto tributario, Università LUMSA
Consigliere d'amministrazione dell'Osservatorio permanente della giustizia tributaria

Lunedì, 10 maggio 2021, ore 15.00

Sommario

- I. Le norme di riferimento
- II. Corte costituzionale n. 27/2018 (soggettività passiva ricevitorie)
- III. CGE 26.2.2020 (no discriminazione e doppia imposizione)
- IV. Cassazione n. 8911/2021 (solidarietà paritaria)
- V. Cassazione n. 9730/2021 (no effetto equivalente IVA)
- VI. Quali spazi di difesa residuano?

Soggetti passivi IUS

Art. 3, d.lgs. n. 504 del 1998

«Soggetti passivi dell'imposta unica sono coloro i quali **gestiscono**, anche in concessione, i concorsi pronostici e le scommesse».

I. Le norme di riferimento

Ricevitorie soggetti passivi IUS

Norma di interpretazione autentica (ricevitorie)

Art. 1, c. 66, lett. b, legge n. 220 del 2010

«L'articolo 3 del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, si interpreta nel senso che soggetto passivo d'imposta è chiunque, ancorché in assenza o in caso di inefficacia della concessione rilasciata dal Ministero dell'economia e delle finanze-Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, **gestisce** con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere.

Se l'attività è esercitata per conto di terzi, il soggetto per conto del quale l'attività è esercitata è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni».

Art. 1, c. 64 giustifica il c. 66 quale «azione per la tutela dei consumatori, in particolare dei minori di età, dell'ordine pubblico, della lotta contro il gioco minorile e le infiltrazioni della criminalità organizzata nel settore del gioco e recuperando base imponibile e gettito a fronte di fenomeni di elusione e di evasione fiscale nel medesimo settore».

II. Corte costituzionale, sentenza 14 febbraio 2018, n. 27

Presidente Lattanzi, redattore Amato

Q.l.c. promossa dalla CTP di Rieti

Parti nel giudizio *a quo*: MCG e Stanleybet Malta Ltd c/ Adm

Soggettività passiva ricevitorie

Ricevitorie soggetti passivi IUS

Corte costituzionale n. 27/18 - La ricevitoria “gestisce”

La definizione di «gestore» era già contenuta nell'art. 23 del d.P.R. 18 aprile 1951, n. 581 (Norme regolamentari per l'applicazione e l'esecuzione del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, sulla disciplina delle attività di giuoco), che lo individua nella *«persona fisica o giuridica che provvede con propria organizzazione allo svolgimento delle operazioni del giuoco o del concorso»*.

L'attività caratteristica del «gestore» consiste quindi nell'**approntare gli strumenti organizzativi, anche tecnologici, indispensabili per garantire la regolare e proficua raccolta delle scommesse.**

Inoltre, la tassazione dei soggetti non titolari di concessione è coerente con il principio affermato in riferimento alle imposte dirette, secondo cui sono soggette a tassazione anche le attività illegali (art. 14, c. 4, l. n. 537 del 1993).

Pertanto, l'art. 1, c. 66, legge n. 220 del 2010 è in effetti norma di interpretazione autentica.

Ricevitorie soggetti passivi IUS

Corte costituzionale n. 27/18 - Annualità dal 2011

Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale — sollevate dalla C.t.p. di Rieti in rif. agli artt. 3 e 53 Cost. — dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1998 e dell'art. 1, c. 66, lett. *b*), della legge n. 220 del 2010, nella parte in cui prevedono che — nelle annualità d'imposta successive al 2011 — siano assoggettate all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse le ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione.

La scelta di equiparare, a fini tributari, il titolare della ricevitoria al bookmaker **non risulta irragionevole**:

- perché il primo, sebbene non partecipi direttamente al rischio connaturato al contratto di scommessa, svolge un'**attività di gestione** attraverso la propria organizzazione imprenditoriale;
- perché risponde a un'esigenza di effettività del **principio di lealtà fiscale** nel settore del gioco.

Ricevitorie soggetti passivi IUS

Corte costituzionale n. 27/18 - Annualità dal 2011

La scelta di assoggettare all'imposta i titolari delle ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione tiene conto della circostanza che il rapporto tra il titolare della ricevitoria che agisce per conto di terzi ed il bookmaker è disciplinato da un contratto dal quale sono regolate le stesse commissioni dovute al titolare della ricevitoria per il servizio prestato.

Attraverso la regolazione negoziale delle commissioni, il titolare della ricevitoria ha la possibilità di trasferire il carico tributario sul *bookmaker* per conto del quale opera. D'altra parte, le commissioni a lui dovute rappresentano un elemento di costo che necessariamente entra far parte delle valutazioni economiche dello stesso bookmaker, il quale ne terrà conto nella determinazione delle quote e, quindi, dell'importo che lo scommettitore deve corrispondere per la scommessa.

Con riferimento ai rapporti a far data dall'anno 2011, di entrata in vigore della disposizione interpretativa del 2010, non sussiste, pertanto, la denunciata impossibilità di traslazione dell'imposta da parte del titolare della ricevitoria.

Ricevitorie soggetti passivi IUS

Corte costituzionale n. 27/18 - Annualità fino al 2010

È **costituzionalmente illegittimo**, per violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., l'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1998 e l'art. 1, comma 66, lett. b), della legge n. 220 del 2010, nella parte in cui prevedono che – nelle annualità d'imposta precedenti al 2011 – siano assoggettate all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse le ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione.

Infatti, con riferimento alle annualità fiscali antecedenti all'entrata in vigore della disciplina interpretativa del 2010, la disposizione censurata si applica, in mancanza di una regolazione degli effetti transitori, anche ai rapporti negoziali già perfezionati, **senza che possa aver luogo la traslazione dell'imposta**, giacché l'entità delle commissioni pattuite fra ricevitore e bookmaker si era già cristallizzata sulla base del quadro regolatorio, anche sotto il profilo tributario, precedente alla legge interpretativa.

La stessa Agenzia autonoma dei monopoli di Stato ha dimostrato di rendersene conto con la comunicazione 7 giugno 2012, n. 2, prot. n. 763, che, con espresso riferimento all'apparato sanzionatorio relativo all'imposta in esame, ha riconosciuto l'applicabilità dell'esimente di cui **all'art. 6, secondo comma, del d.lgs. n. 472 del 1997**.

Ricevitorie soggetti passivi IUS

Corte costituzionale n. 27/18 - Critiche

- 1) Nelle coobbligazioni solidali paritarie non viene ritenuta fiscalmente rilevante la possibilità di eseguire la traslazione, proprio perché **tutti i coobbligati manifestano capacità contributiva**. Qui perché è determinante? La ripartizione della capacità contributiva dovrebbe nascere dalla legge, non dal contratto.
- 2) Perché la ricevitoria deve necessariamente poter traslare il carico fiscale sul bookmaker, se è ugualmente titolare di capacità contributiva? Forse non è ugualmente titolare, perché non sopporta il rischio della scommessa. Specie dopo l'entrata in vigore della riforma che prevede la tassazione sul **"giocato meno vinto"**, nella quale l'entità dell'imposta dipende dalle scelte dell'allibratore (art. 1, comma 945, della legge n. 208 del 2015). E infatti la Consulta (punto 3.3 della motivazione) esclude la rilevanza di tale riforma nel giudizio di l.c., in quanto norma non applicabile alla fattispecie, relativa al 2008;
- 3) Perché non rimettere a un **apprezzamento del giudice di merito** la possibilità di eseguire la traslazione (ad esempio, per rapporti in corso tra ricevitorie e bookmaker, nei quali è possibile eseguire compensazioni).

III. Corte di giustizia UE (prima Sezione), 26 febbraio 2020

Stanleyparma sas di Cantarelli Pietro & C. e Stanleybet Malta Ltd c.
Agenzia delle dogane e dei monopoli UM Emilia Romagna - SOT Parma

Non discriminazione e doppia imposizione

Ricevitorie soggetti passivi IUS

CGE 26.2.20 - Stanleyparma sas e Stanleybet Malta Ltd c. Adm Parma

Discriminazione art. 56 TFUE (libera prestazione di servizi) - CTD/Ricevitorie

20-21. L'imposta unica si applica a tutti gli operatori che gestiscono scommesse raccolte sul territorio italiano, **senza operare alcuna distinzione in funzione del luogo di stabilimento di tali operatori, cosicché l'applicazione di tale imposta alla Stanleybet Malta non può essere considerata discriminatoria.** Occorre rilevare, infatti, che la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale non prevede un regime fiscale diverso a seconda che la prestazione di servizi sia effettuata in Italia o in altri Stati membri.

27. Dall'articolo 16 del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 1º marzo 2006, n. 111, emerge che gli operatori titolari di una concessione per l'organizzazione delle scommesse in Italia assolvono anch'essi l'imposta unica. **Secondo il giudice del rinvio, i loro CTD tuttavia, al contrario della Stanleyparma, non sono soggetti al pagamento in solido di tale imposta.**

28. A tal proposito, occorre nondimeno constatare che, **a differenza dei CTD che trasmettono i dati di gioco per conto degli operatori di scommesse nazionali, la Stanleyparma raccoglie scommesse per conto della Stanleybet Malta, che ha sede in un altro Stato membro. Essa non si trova quindi, alla luce degli obiettivi della legge di stabilità 2011, in una situazione analoga a quella degli operatori nazionali.**

E infatti il **sistema delle concessioni costituisce un «meccanismo efficace** che consente di controllare gli operatori attivi in questo settore, allo scopo di prevenire l'esercizio di queste attività per fini criminali o fraudolenti» (CGE 19.12.18 Stanley Int.).

Quindi **quel che importa è che non vi sia discriminazione tra concessionari.**

Ricevitorie soggetti passivi IUS

CGE 26.2.20 - Stanleyparma sas e Stanleybet Malta Ltd c. Adm Parma

Discriminazione art. 56 TFUE (libera prestazione di servizi) - Doppia imposizione (Malta e Italia)

23. Allo stato attuale dello sviluppo del diritto dell'Unione, gli Stati membri godono, fatto salvo il rispetto di tale diritto, di una certa autonomia in materia e, pertanto, essi **non hanno l'obbligo di adeguare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri, al fine, in particolare, di eliminare la doppia imposizione** che risulta dal parallelo esercizio da parte di detti Stati membri della loro competenza fiscale (v., per analogia, sentenza del 1o dicembre 2011, Commissione/Ungheria, C-253/09, EU:C:2011:795, punto 83).

IV. Cass., Sez. V trib., 31 marzo 2021, n. 8911

Stanleybet Malta Ltd c. Agenzia delle dogane e dei monopoli - A.d.e.

Solidarietà paritaria

Ricevitorie soggetti passivi IUS

Cassazione n. 8911/21, Sez. V

Le questioni oggetto di causa sono già state esaminate dalla Corte cost. e dalla CGE - Da qui la decisione con ordinanza

28. Bookmaker e ricevitoria partecipano, «sia pure su piani diversi e secondo diverse modalità operative, allo svolgimento dell'attività di "organizzazione ed esercizio" delle scommesse soggetta a imposizione».

29. «della sussistenza di autonomi rapporti obbligatori che, ai fini tributari sono avvinti dal **nesso di solidarietà per conseguenza paritetica, e non già dipendente**, non dubita, d'altronde, la giurisprudenza civile di questa Corte, la quale, sia pure con riguardo al gioco del lotto, ha chiarito, appunto, che sono due i rapporti obbligatori, quello concluso tra lo scommettitore e il raccoglitore e quello che si instaura tra lo scommettitore ed il gestore (Cass. 27 luglio 2015, n. 15731)».

31. «quanto al ricevitore, l'attività gestoria che costituisce il presupposto dell'imposizione va riferita alla raccolta delle scommesse, **il volume delle quali determina anche la provvigione della ricevitoria e per conseguenza il suo stesso rischio imprenditoriale**» (NB: non nel sistema del giocato meno vinto, L. stabilità 2016!).

32. «**la rivalsa svolge quindi funzione applicativa del principio di capacità contributiva**, poiché redistribuisce tra i coobbligati, "bookmaker" e ricevitoria, che hanno comunque realizzato, sia pure in vario modo, il presupposto impositivo, il carico fiscale in relazione alla partecipazione di ognuno a tale realizzazione».

V. Corte di cassazione, Sez. V trib., 14 aprile 2021, n. 9730

Stanleybet Malta Ltd c. Agenzia delle dogane e dei monopoli - A.d.e.

Effetto equivalente all'IVA

Ricevitorie soggetti passivi IUS

Cassazione n. 9730/21, Sez. V - IUS equivalente a IVA?

Tentativo di sostenere l'effetto equivalente della IUS all'IVA

«Ai sensi della Dir. IVA, art. 401, le disposizioni della stessa non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

Ricevitorie soggetti passivi IUS

Cassazione n. 9730/21, Sez. V - IUS equivalente a IVA?

«Risulta dalla giurisprudenza unionale che tali caratteristiche sono quattro: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;

- 1) è **proporzionale** al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti;
- 2) viene **riscossa in ciascuna fase** del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;
- 3) gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono **detratti dall'IVA dovuta**, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva
- 4) **il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale** (sentenza 3.10.06, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punto 28).

L'imposta unica non presenta certamente la **seconda** e la **terza** caratteristica essenziale dell'IVA, ossia la riscossione dell'imposta **in ciascuna fase** del processo di produzione e di distribuzione, nonché l'esistenza di un diritto a **detrazione** dell'imposta pagata in occasione della precedente fase del processo stesso.

Invero, a differenza dell'IVA, questa imposta, che ha come base imponibile l'ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa, non viene riscossa in ciascuna fase del processo citato, non implica un meccanismo analogo a quello del diritto a detrazione dell'IVA e non si basa unicamente sul valore aggiunto nelle diverse fasi del processo stesso.

VI. Quali spazi di difesa residuano?

Quali spazi di difesa residuano?

- a) Tornare alla Corte costituzionale per posizioni ricevitorie dopo l'entrata in vigore del sistema di tassazione basato sul **“giocato meno vinto”**, nella quale l'entità dell'imposta dipende dalle scelte dell'allibratore (art. 1, comma 945, della legge n. 208 del 2015). E infatti la Consulta (punto 3.3. della motivazione) esclude la rilevanza di tale riforma nel giudizio di l.c., in quanto norma non applicabile alla fattispecie, relativa al 2008;
- b) Posizione delle ricevitorie: effettività del diritto di rivalsa appare discutibile;
- c) «Covert discrimination» per *bookmakers*;
- d) Art. 1, c. 644, legge n. 190 del 2014 (regolarizzazione).
Istituisce in sostanza una nuova imposta per chi, pur essendo attivo al 30.10.2014, non regolarizza:
 - i) il cui presupposto non è la gestione delle scommesse, ma l'offerta;
 - ii) la quale viene calcolata su un imponibile forfettario pari al triplo della media della raccolta provinciale relativa all'anno d'imposta precedente e con l'aliquota dell'8%.

Il carattere discriminatorio di tale imposta non è stato preso in esame dalla CGE, per difetto di rilevanza (punto 34 della motivazione).

Grazie per l'attenzione!

Avv. Prof. Alessandro Dagnino

Docente di diritto tributario,
Università LUMSA

Consigliere d'amministrazione
dell'Osservatorio permanente della
giustizia tributaria

Tax Partner e co-founder, LEXIA

Avvocati

www.lexia.it

alessandro.dagnino@lexia.it

