



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI

“M.FANNO”

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

LA TASSAZIONE DEL GIOCO D’AZZARDO IN ITALIA

RELATORE:

CH.MO PROF. CESARE DOSI

LAUREANDA: ANNA PAVANELLO

MATRICOLA N. 1193815

ANNO ACCADEMICO 2020/2021

La candidata, sottoponendo il presente lavoro, dichiara, sotto la propria personale responsabilità, che il lavoro è originale e che non è stato già sottoposto, in tutto o in parte, dalla candidata o da altri soggetti, in altre Università italiane o straniere ai fini del conseguimento di un titolo accademico. La candidata dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati ai fini della predisposizione dell'elaborato sono stati opportunamente citati nel testo e riportati nella sezione finale 'Riferimenti bibliografici' e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo al documento originale.

INDICE

INTRODUZIONE	3
1. IL GIOCO D’AZZARDO IN ITALIA: UN QUADRO GENERALE	4
1.1 Quadro storico.....	4
1.2 Dimensione del settore.....	5
1.3 Gli impatti della pandemia di Covid-19.....	9
2. REGOLAMENTAZIONE E TASSAZIONE DEL SETTORE DEI GIOCHI IN ITALIA	12
2.1 La regolamentazione del settore.....	12
2.2 Evoluzione della normativa tributaria.....	16
2.3 Entrate erariali	19
3. IL GIOCO ONLINE E LE PROBLEMATICHE DELLA TASSAZIONE	21
3.1 Tassazione delle vincite del gioco online.....	21
3.2 Gaming internazionale e tassazione dei redditi.....	23
CONSIDERAZIONI FINALI	26
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	27

INTRODUZIONE

“La dipendenza dal gioco d’azzardo sta diventando un fenomeno dilagante. Non più relegato all'interno del casinò, ha di fatto invaso le tabaccherie, affollate sempre più di slot-machine. In queste piccole Las Vegas, succursali delle grandi case da gioco, si possono perdere anche cifre consistenti. Basterebbe ricordare il caso del Gratta e Vinci, che andrebbe ribattezzato Gratta e Perdi”.

Prendendo le mosse da questa citazione, tratta da “I segreti della mente” di Vittorino Andreoli in questo lavoro ci proponiamo tre obiettivi: descrivere la dimensione assunta dal gioco legale nel nostro paese, fornire elementi per capire se e come l’evoluzione normativa abbia contribuito allo sviluppo del settore e, infine, descrivere il regime fiscale applicabile e le entrate erariali derivanti dalla tassazione del gioco d’azzardo.

L’elaborato è articolato in tre capitoli. Nel primo ripercorreremo le principali tappe dell’evoluzione normativa e, attraverso l’utilizzo di alcuni indicatori, descriveremo la dimensione del settore, con un cenno anche agli impatti della recente pandemia di Covid-19.

Nel secondo capitolo descriveremo la regolamentazione, la disciplina fiscale e le entrate erariali collegate al gioco d’azzardo.

Infine, nel terzo capitolo, ci concentreremo sulle problematiche connesse alla tassazione dei giochi online.

CAPITOLO 1

IL GIOCO D'AZZARDO IN ITALIA: UN QUADRO GENERALE

1.1 QUADRO STORICO

Si narra che il popolo italiano sia di navigatori, poeti e giocatori proprio perché la tradizione italiana nel gioco ha origini antichissime risalenti quantomeno all'epoca romana.

Lo stesso termine casinò deriva dall'italiano, e sarà nella Venezia del 1638 che si inaugurerà la prima casa da gioco a Ca' Vendramin sul Canal Grande. Sempre in Italia, venne ideato anche il gioco del lotto, che ha recentemente celebrato i 500 anni di vita. Dopo l'Unità d'Italia questo gioco iniziò a contribuire alle entrate pubbliche. Successivamente, nel 1932, si avrà la prima lotteria nazionale abbinata al Gran Premio di automobilismo "La lotteria di Tripoli".

Durante l'epoca romana i giochi cui erano abbinate scommesse pecuniarie vennero inizialmente vietati ma vennero poi autorizzate scommesse su corse di bighe o combattimenti di gladiatori.

La caduta dell'Impero Romano non segnò la fine del gioco d'azzardo che anzi continuò e prosperò anche nei secoli successivi. Le baratterie medioevali, inizialmente clandestine, ne sono la testimonianza. Originariamente erano intese come dei punti di ritrovo ma saranno poi legalizzate con il passare del tempo dai governi locali per trarne un vantaggio economico sotto forma di gabella (imposta). In questo modo il passaggio ai casinò fu quasi naturale.

Passando al periodo tra Settecento e Ottocento, nello Stato Pontificio si susseguirono pareri contrastanti tra i papi per quanto riguarda il gioco d'azzardo, o considerato come vizio diabolico e male incurabile che infetta il popolo o altre volte come fonte di entrate da cui trarne beneficio. I pontefici dovranno rassegnarsi all'imperversare del gioco perché nonostante i tentativi di arginarlo nemmeno la minaccia delle scomuniche sembrava fermarlo.

L'epoca d'oro dei grandi casinò si ha a partire dal XIX secolo, città come Venezia e Sanremo diventarono mete molto ambite dai giocatori e si assisterà anche a diversi ampliamenti nell'offerta dei giochi.

Il primo significativo avvenne verso la metà del secolo con l'introduzione di giochi collegati a eventi sportivi come calcio e ippica. Assisteremo quindi alla nascita del Totocalcio nel 1946, del Totip nel 1948 e della Tris nel 1958.

La seconda importante fase di ampliamento si avrà dopo circa quarant'anni a partire dalla seconda metà degli anni Novanta in cui si andranno a toccare diversi ambiti. Partendo dalle lotterie, nel 1994 nacquero le prime lotterie istantanee, note come "Gratta e Vinci", e si rinnoverà il gioco dell'Enalotto in SuperEnalotto nel 1997. Per quanto riguarda le scommesse sportive, nel 1994 si assisterà all'introduzione del Totogol a cui si accostò, per soli cinque anni il Totosei dal 1998 al 2003. Nel 1998 si avrà però l'innovazione più notevole, le scommesse sportive a quota fissa con la possibilità di scommettere su più eventi sportivi collegati tra loro.

Altro importante cambiamento è stato il riconoscimento legale del mondo delle Slot Machine (New Slot o Amusement with price-AWP) nel 2004, provvedimento con il quale si tentò di contrastare il gioco clandestino, comparto che attualmente contribuisce a circa la metà delle fonti di raccolta dell'intero settore. Si affiancheranno poi nel 2010 le Videolotterie (VLT).

Infine, l'ultima grande novità è rappresentata dalla nascita e diffusione del gioco online.

1.2 DIMENSIONE DEL SETTORE

Il giro d'affari del mercato dei giochi in Italia è cresciuto notevolmente negli ultimi anni. La "Raccolta", ossia l'ammontare delle puntate effettuate dai giocatori, che definisce l'ampiezza del mercato, è quintuplicata tra il 2000 e il 2006 passando da 19 a circa 96 miliardi di euro. Il dato più recente, ricavabile dal Libro Blu del 2019, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, indica una raccolta pari a 110,54 miliardi di euro.

Altri indicatori utili a cogliere la dimensione, e gli impatti economici diretti, del gioco legale sono la Spesa, l'Erario e le Vincite.

La Spesa, che indica l'effettiva perdita dei giocatori, ed è data dalla differenza tra Raccolta e Vincite, ossia le somme ottenute dai giocatori, corrisponde al ricavo della filiera al lordo del prelievo fiscale. L'Erario è costituito dalla differenza tra Raccolta, Agg e Vincite.

La Figura 1.1 mostra l'andamento dei singoli indicatori nel periodo 2015-2019.

Figura 1.1



Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati Sistema Business Intelligence Giochi e Tabacchi

Valori espressi in miliardi di euro

Nel periodo considerato, la Spesa ha registrato un aumento del 14,41%, le Vincite del 27,95% e l'Erario del 29,55%. L'aumento, più consistente, del gettito fiscale è in parte dovuto all'aumento del PREU (PRelievo Erariale Unico) dello 0,5% sugli apparecchi da intrattenimento che ha infatti portato ad un +9,62% solo tra il 2018 e 2019, arrivando a raggiungere 11,4 miliardi di entrate statali.

Si possono inoltre fare delle osservazioni per quanto riguarda il gioco fisico e il gioco a distanza. In termini di raccolta, da un lato, si può evidenziare, e facilmente immaginare, un aumento della percentuale di gioco a distanza, passato dai 27 miliardi, del 2017, a 36 miliardi di euro nel 2019 (+34, 74%). Parallelamente, si è registrata una contrazione del gioco fisico, passato dal 73% della raccolta nel 2017 al 67% nel 2019, anni in cui la raccolta ha registrato un valore pari a circa 75 miliardi di euro.

La Tabella 1.1 evidenzia questi cambiamenti anche in termini di Vincite e Speso.

Tabella 1.1

	Raccolta			Vincite			Speso		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Gioco fisico	74.735	75.421	74.137	57.217	58.059	56.535	17.518	17.343	17.592
Gioco a distanza	27.018	31.442	36.405	25.545	29.817	34.561	1.473	1.644	1.854
Totale	101.753	106.863	110.542	82.762	87.876	91.096	18.991	18.987	19.446

Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati Sistema Business Intelligence Giochi e Tabacchi

Valori espressi in milioni di euro

In sintesi, l'industria del gioco legale ha registrato una crescita significativa negli ultimi anni, un fenomeno spiegato da vari fattori, tra i quali la capillarità dei "punti vendita" (Fiasco, 2015). Come ebbe modo di rilevare già nel 2015 Pierpaolo Baretta, Sottosegretario all'Economia "C'è stata un'esplosione che è sfuggita un po' al controllo di tutti, operatori e regolatori, e ha causato un'esplosione sul territorio" (Baretta, 2015).

Passando all'articolazione dell'offerta dei giochi in Italia, essa può essere così suddivisa:

- Apparecchi di intrattenimento
 - Newslot
 - Sistemi di gioco VLT
 - Apparecchi da divertimento senza vincita in denaro
- Bingo
 - Bingo a distanza o di sala
- Gioco a distanza
 - Betting Exchange
- Giochi a base sportiva
 - Totocalcio e il 9
 - Totogol
 - Scommesse a quota fissa e virtuali
 - Big match e Big Race
- Giochi a base ippica
 - Ippica nazionale e internazionale
 - Scommesse ippiche in agenzia
 - V7
- Giochi di abilità, carte, sorte a quota fissa
- Giochi numerici a quota fissa
 - Lotto
 - 10 e Lotto
 - MillionDay
- Giochi numerici a totalizzatore
 - Superenalotto e SiVinceTutto Superenalotto
 - Superstar
 - Eurojackpot
 - Win for life
- Lotterie
 - Lotterie istantanee (telematiche) e tradizionali

Interessante da approfondire è quanto ogni comparto incida in termini di Raccolta, Vincite e Speso. La Tabella 1.2 riporta i valori assunti da questi indicatori nel periodo 2017-2019.

Per quanto riguarda il “gioco fisico”, i valori più rilevanti si registrano per le scommesse virtuali¹ e il Lotto. Le prime hanno registrato un incremento del 22,33% per la Raccolta, del 22,03% nelle Vincite e del 24,22% nello Speso e il Lotto invece un aumento dell’8,62 per la Raccolta e del 13,96 per le Vincite e stabile per l’indicatore Speso. Si può inoltre notare una diminuzione per i giochi a base ippica con un -13,36% nella Raccolta, -10,47% nelle Vincite e -20,74% nello Speso.

Tabella 1.2

Tipologia	Raccolta			Vincite			Speso		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Apparecchi	49.001	48.753	46.673	38.524	38.412	36.278	10.477	10.325	10.391
Bingo	1.503	1.518	1.496	1.052	1.060	1.046	450	458	448
Giochi numerici a totalizzatore	1.506	1.515	1.773	897	925	1.087	611	587	682
Giochi a base ippica	479	456	415	344	334	308	135	122	107
Giochi a base sportiva	4.327	4.462	4.795	3.536	3.614	3.923	790	848	872
Lotterie	9.082	9.208	9.188	6.649	6.788	6.712	2.433	2.420	2.476
Lotto	7.393	7.913	8.030	4.994	5.576	5.691	2.399	2.337	2.339
Scommesse virtuali	1.444	1.596	1.767	1.221	1.350	1.490	223	246	277
Totale	74.735	75.421	74.137	57.217	58.059	56.535	17.518	17.343	17.592

Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati Sistema Business Intelligence Giochi e Tabacchi

Valori espressi in milioni di euro

Nella Tabella 1.3 sono invece riportati i dati relativi al “gioco a distanza”.

Tabella 1.3

Gioco a distanza	Raccolta			Vincite			Speso		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Giochi numerici a totalizzatore	20	31	39	11	15	18	10	17	21
Gioco a base ippica	74	80	91	57	64	73	18	16	18
Gioco a base sportiva	5.667	6.442	7.719	5.093	5.799	6.993	594	650	730
Lotto	88	104	120	64	78	90	26	26	30
Scommesse Virtuali	73	148	214	61	128	185	12	20	30
Betting Exchange	1.134	1.507	1.695	1.124	1.499	1.686	6	8	9
Bingo	116	128	154	88	97	119	30	31	35
Giochi di carte e giochi di sorte a quota fissa	16.363	19.761	23.318	15.737	19.050	22.487	609	720	835
Torneo	927	933	886	841	851	808	89	83	78
Poker Cash	2.528	2.274	2.128	2.448	2.209	2.068	75	66	60
Lotterie	27	34	40	22	27	33	5	6	7
Totale	27.018	31.442	36.405	25.545	29.817	34.561	1.473	1.644	1.854

Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati Sistema Business Intelligence Giochi e Tabacchi

Valori espressi in milioni di euro

Note:

- L'importo Speso del bingo a distanza e degli Skillgames è calcolato come differenza tra il movimento netto e le vincite totali, al netto della variazione fondo jackpot

- Per le sole Slot machines, il dato dell'Erario non è disponibile: il valore è incluso nell' Erario del gioco "Giochi di carte organizzata in forma diversa dal torneo e giochi di sorte a quota fissa"

¹ Le scommesse sugli sport virtuali sono infatti delle scommesse su eventi simili a quelli “reali”, con la differenza che si tratta di competizioni simulate, le cui immagini vengono trasmesse dall’operatore che quota l’evento.

Come già accennato, si è registrato un forte aumento del comparto “a distanza”. In particolare, nel segmento "scommesse virtuali", si è registrato tra il 2017 e il 2019 un aumento del 193,15% della Raccolta, del 203,28% delle Vincite e del 150% nello Speso. Per dare una dimensione del settore del gioco d’azzardo in Italia rispetto ai principali paesi europei, agli Stati Uniti e alla Gran Bretagna è opportuno valutare gli indicatori della spesa nel gioco d’azzardo rispetto sia al PIL che agli abitanti (spesa pro capite). Nonostante i dati non siano particolarmente recenti la Tabella 1.4 ci permette di valutare la situazione.

Tabella 1.4

STATO	Spesa Azzardo /PIL	Spesa Azzardo/Abitanti
Italia	0,8502%	279,46 euro
Stati Uniti	0,7786%	401,96
Gran Bretagna	0,7477%	283,23
Spagna	0,5406%	173,15
Francia	0,4046%	153,39
Germania	0,3092%	133,70

Dati in % ed euro, 2015

Dai dati rilevati l’Italia è in cima alla classifica per quanto riguarda la spesa nel gioco d’azzardo rispetto al PIL con una percentuale dello 0,85 circa e anche se non i primi, rimaniamo comunque sul podio, al terzo posto, per quanto riguarda la spesa rispetto agli abitanti con un valore di 279,46 euro.

In molti paesi l’industria del gioco d’azzardo procura entrate pubbliche ma nessun paese europeo si avvicina all’Italia quanto alla dimensione del gettito fiscale.

Rispetto a Francia e Gran Bretagna il Fisco italiano riscuote il doppio e rispetto a Spagna e Germania il quadruplo. Questo in parte è dovuto alla più elevata tassazione vigente in Italia, ma, soprattutto, alla maggiore penetrazione e al maggior rilievo che assume il gioco d’azzardo in Italia rispetto ad altri paesi.

1.3 GLI IMPATTI DELLA PANDEMIA DI COVID-19

La pandemia Covid ha avuto un notevole impatto in ogni aspetto della nostra economia compreso il mercato dei giochi.

Uno studio condotto dall'Istituto Superiore di Sanità, in collaborazione con l'Istituto Mario Negri, l'Istituto per lo Studio, la Prevenzione e la Rete Oncologica (ISPRO), l'Università di Pavia e l'Università San Raffaele di Milano, ha evidenziato un notevole calo delle giocate durante il lockdown, verosimilmente indotto dalle restrizioni introdotte per contenere la diffusione dell'epidemia, seguito però da un picco di crescita, soprattutto nel gioco online, quando le restrizioni sono venute meno.

Lo studio ha utilizzato un campione di popolazione italiana tra i 18 e 74 anni, confrontando le abitudini dei giocatori nel periodo tra il 27 aprile e il 3 maggio 2020 (durante la pandemia) con quelle precedenti al Covid-19 e con quelle nel periodo in cui le restrizioni si sono allentate quindi tra il 27 novembre e il 20 dicembre 2020.

Il dato più significativo riscontrato dai ricercatori è che “la pratica del gioco d'azzardo dal 16,3% del periodo pre-pandemico è scesa durante il periodo di lockdown al 9,7% per poi risalire al 18% nel periodo di restrizioni parziali”. Nello specifico, il gioco d'azzardo “fisico” è diminuito dal 9,9% del periodo precedente la pandemia al 2,4% del periodo segnato dal lockdown, per poi registrare una risalita all'8% nel periodo di restrizioni parziali. Per quanto riguarda il “gioco a distanza”, si è passati dal 10% della popolazione intervistata del periodo precedente la pandemia all'8% del lockdown, con un'impennata pari al 13% nel periodo di restrizioni parziali.

Sono stati riscontrati dei cambiamenti anche per quanto riguarda il tempo medio e l'incremento in alcune categorie di gioco. Il lockdown ha invogliato i giocatori ad aumentare di quasi un'ora al giorno il gioco e inoltre è scaturita un'interessante novità, ossia che la percentuale di persone che hanno deciso di iniziare a giocare per la prima volta nel periodo durante le restrizioni e coloro che hanno incrementato il gioco sono per lo più “i giovani, i fumatori, i consumatori di cannabis e coloro che avevano un consumo rischioso di alcolici”, inoltre la correlazione con l'incremento del gioco è stata riscontrata anche in casi di bassa qualità della vita o del sonno, depressione, ansia e uso di psicofarmaci. Roberta Pacifici, direttore del Centro nazionale Dipendenze e Doping a questo proposito ha espresso la sua opinione: “La forte relazione trovata tra situazioni di disagio emotivo e comportamenti di dipendenza richiede politiche urgenti per impedire che le popolazioni vulnerabili aumentino e sviluppino una grave dipendenza dal gioco”.

La contrazione dell'industria, in particolare del “gioco fisico”, durante la fase più acuta della pandemia, è certamente imputabile alle restrizioni imposte alle attività economiche, incluse quelle che ospitano “punti vendita”. Tuttavia, secondo alcuni autorevoli osservatori, la sospensione delle attività legali potrebbe aver contribuito ad accrescere il peso del gioco illegale. Quest'ultima tesi è sostenuta, tra gli altri, dal capo della polizia Franco Gabrielli e

dal direttore generale dell'agenzia doganale Marcello Minenna. Per citare solo un caso, alcuni soggetti legati alla mafia siciliana, aiutati da operatori del settore coinvolti in attività di riciclaggio, sono stati arrestati durante la pandemia in quanto sospettati di aver creato una rete di scommesse illegali in varie regioni italiane. D'altra parte, un settore che, per la sola parte legale, "fattura" annualmente 100 miliardi di euro, e con almeno 400.000 italiani affetti da una forma di dipendenza patologica, questo settore ha tutte le carte in regola per essere attaccato dalla criminalità organizzata.²

² Dati disponibili su: <https://www.ilsussidiario.net/news/gioco-dazzardo-la-mafia-sfrutta-le-chiusure-per-lockdown-10-arresti/2035696/>

CAPITOLO 2

REGOLAMENTAZIONE E TASSAZIONE DEL SETTORE DEI GIOCHI IN ITALIA

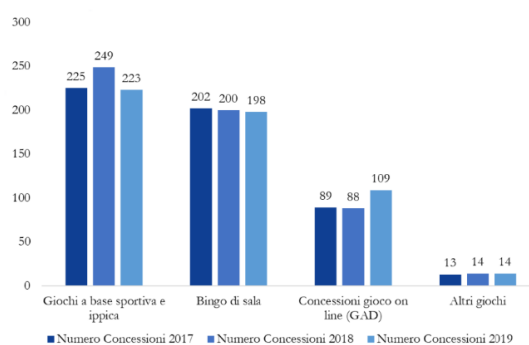
2.1 LA REGOLAMENTAZIONE DEL SETTORE

I principali attori pubblici coinvolti nell'organizzazione e nella gestione del gioco legale sono il MEF (Ministero dell'Economia e della Finanza) e l'ADM (Agenzia delle Dogane e dei Monopoli). Il primo si avvale infatti dell'aiuto del secondo per lo svolgimento del suo lavoro. In particolare, all'ADM è affidato il compito di gestire il settore dei giochi, garantendo una corretta riscossione dei tributi erariali, tutelando i cittadini nei confronti di possibili illeciti e gestendo il mercato con un sistema di concessioni di servizio e altri atti amministrativi.

I riservatari dell'esercizio dei giochi hanno la possibilità di scegliere se gestire in proprio o affidare in concessione a terzi l'organizzazione e la gestione dell'attività. Il numero di concessioni messe a disposizione per le persone fisiche è determinato dalla legge, mentre la durata è determinata specificatamente in ogni contratto tra riservatario e concessionario.

Da notare che il numero di concessioni rilasciate è variato nel tempo. Tra il 2017 e il 2019 si è ridotto di 2 unità per i giochi a base sportiva e ippica e di 4 nel bingo da sala, mentre si è registrato un aumento di 20 unità per i giochi online e 1 per lotto e lotteria. L'evoluzione del numero di concessioni rilasciate, per tipologia di gioco, è rappresentata nella Figura 2.1.

Grafico 2.1



Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati Sistema Business Intelligence Giochi e Tabacchi
Note: Il dato "Altri giochi" comprende Apparecchi comma 6a e 6b, Giochi numerici a totalizzatore, Lotto e lotterie

Compete inoltre, sempre all'ADM, la verifica, di natura amministrativa, nella gestione del rapporto concessorio, di natura fiscale, per quanto riguarda le imposte e altri proventi erariali, e di ordine pubblico, per l'identificazione di eventuali casi di illegalità dovuti all'assenza di concessioni, autorizzazioni e/o alterazioni nei dispositivi di gioco. Nell'attività di controllo, si presta particolare attenzione alla tutela dei minori o di soggetti considerati più inclini alla ludopatia. Le violazioni del regime pubblicitario non sono di competenza di ADM.

Il regime autorizzatorio include gli apparecchi AWP e VLT secondo il quale ADM rilascia un nulla osta apposito.

Per concludere la parte sui controlli è necessario specificare che vi sono altri enti che affiancano l'ADM nell'attività di verifica delle attività economiche per il gioco pubblico. In particolare, queste funzioni sono esercitate dalla Polizia Locale e dalla Guardia di Finanza. È stato riscontrato un dato molto rilevante in questa attività nel 2017, ossia che l'ADM da sola è riuscita a controllare 1/3 dei locali totali che hanno la possibilità di detenere apparecchi per il gioco d'azzardo.

Esistono due definizioni diverse per gioco e scommessa ma è importante sottolineare che queste descrizioni sono solo indicative perché è facile che le due si sovrappongano nel caso in cui l'ipotesi formulata per la scommessa riguardi, come evento, l'esito vittorioso di un gioco.

Il gioco è una competizione con finalità ricreativa che si conclude con la vittoria di singoli o di gruppi secondo determinate regole. La competizione ha ad oggetto la posta, cioè la somma di denaro o altro bene che un partecipante deve all'altro in base all'esito del gioco (Bianca, 1990).

La scommessa è la promessa di una somma di denaro o di altro bene a chi preveda esattamente un evento futuro ed incerto (Bianca, 1990). In questo caso l'importo totale è dovuto per la corretta previsione dell'avvenimento e non come premio per la vittoriosa partecipazione all'attività del gioco, come accade invece nel gioco diverso dalla scommessa.

Sul piano giuridico, la scommessa può essere intesa come 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. (Valsecchi, Pioletti, 2017)

La scommessa può avvenire tra due o più soggetti e rispettivamente si parla di contratto bilaterale e plurilaterale che ha in ogni caso natura aleatoria a causa del rischio presente. Le scommesse possono essere d'azzardo se ci si affida esclusivamente alla fortuna, di

abilità se ci si basa unicamente sulla propria capacità o miste nel caso coesistano entrambi gli aspetti.

Il settore del gioco e delle scommesse è disciplinato:

- nel Codice civile negli articoli 1933, 1934 e 1935, che analizzano l'oggetto della scommessa, ossia l'esito del gioco, e dividono le scommesse in illecite e lecite, e a loro volta in meramente lecite (art. 1933 c.c.) e meritevoli di tutela (artt. 1934, 1935 c.c.)
- nel Codice penale che per le scommesse illecite sancisce il divieto dell'esercizio del gioco d'azzardo i cui requisiti sono la sussistenza esclusiva o prevalente dell'alea (riferita alle vincite o alle perdite) (art. 718 c.p.) ed il fine di lucro (art. 721 c.p.)
- nella legislazione specialistica costituita da leggi speciali, vari decreti in materia
- nel Testo Unico delle leggi di pubblica sicurezza.

Per quanto riguarda la distinzione tra scommesse meramente lecite e meritevoli di tutela, le prime si caratterizzano per una modesta somma di denaro da arrischiare o più elevata nel caso di giochi già autorizzati (roulette, poker...), le seconde possono concludersi direttamente tra scommettitore e organizzatore (come nel Lotto) oppure tra i partecipanti quando scommettono gli uni contro gli altri.

Ci sono inoltre altre categorie di scommesse, quelle proibite, perseguibili penalmente. Il già richiamato art. 718 c.p. stabilisce infatti che “Chiunque, in un luogo pubblico o aperto al pubblico, o in circoli privati di qualunque specie, tiene un gioco d'azzardo o lo agevola è punito con l'arresto [...] e con l'ammenda”, in aggiunta l'articolo successivo, art.719 c.p., prevede delle circostanze aggravanti con un raddoppiamento della pena “se il colpevole ha istituito o tenuto una casa da giuoco, se il fatto è commesso in un pubblico esercizio, se sono impegnate nel gioco poste rilevanti, se fra i partecipanti vi sono minori.”

Per quanto riguarda i minori, l'art. 24, comma 20, D.L. n. 98/2011 sancisce “E' vietato consentire la partecipazione ai giochi pubblici con vincita in denaro ai minori di anni diciotto.”, il minore infatti non può concludere validamente contratti, in più è anche vietato nell'art.7, comma 8, D.L. n. 158/2012 l'ingresso nelle aree da gioco con vincite in denaro.

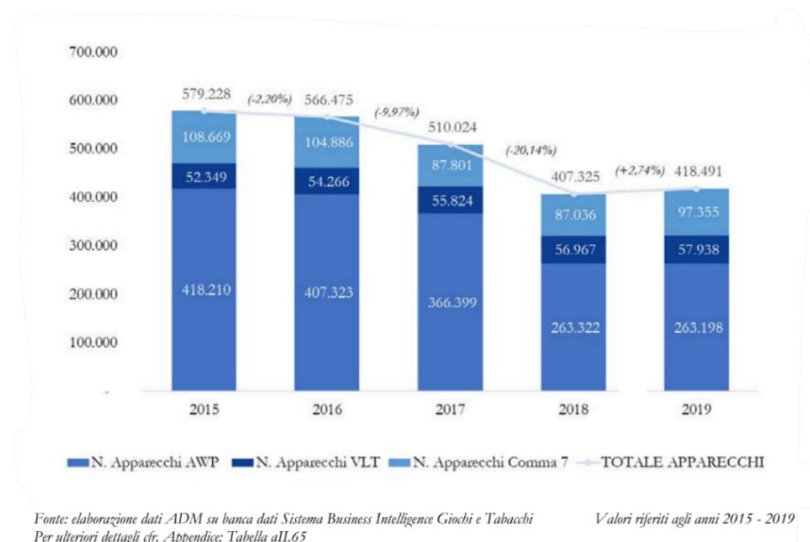
Il debito da gioco è un'obbligazione naturale quindi secondo l'art 2034 c.c. “Non è ammessa la ripetizione di quanto è stato spontaneamente prestato in esecuzione di doveri morali o sociali, salvo che la prestazione sia stata eseguita da un incapace”. Pertanto, la legge non ammette nessuna azione a chi consapevolmente, in assenza di coercizione, ha adempiuto ad un'obbligazione derivante da gioco. Sono escluse da

questo principio le fattispecie presenti agli articoli 1934 e 1935 perché si collegano ad eventi con finalità ricreative e perciò rientrano nella categoria di obbligazioni civili ossia un vincolo giuridico che si instaura tra debitore e creditore che vede il primo obbligato ad eseguire una prestazione a favore del secondo.

Vige una normativa anche per quanto riguarda il regime pubblicitario, tema molto attuale anche perché Google ha recentemente violato le norme e ha subito una sanzione amministrativa di cento mila euro dall'AGCOM. Il fatto in questione riguardava la promozione del sito sublime-casino.com tramite Google Ads. La normativa in Italia prevede un divieto assoluto di qualsiasi tipo di pubblicità diretta o indiretta, dal primo gennaio 2019, che riguardi giochi con vincite in denaro e casinò anche online, di conseguenza, vengono vietate anche solo immagini per sponsorizzazioni in divise sportive, eventi sociali o menzioni televisive, radiofoniche o sui social media.

Infine, un ulteriore punto meritevole di menzione riguarda le regole relative alla numerosità degli apparecchi con vincita in denaro presenti sul territorio nazionale (AWP e VLT). L'articolo 1, comma 943 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 e successive modifiche, insieme all'articolo 6 bis del Decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 hanno sancito rispettivamente una riduzione del 30% degli apparecchi e che entro il 30 aprile 2018 il numero complessivo di AWP non potesse essere maggiore di 265.000 unità. La flessione nella quantità, tra gli anni 2015 e 2019, è evidenziata nella Figura 2.2 che mostra l'andamento nel numero di apparecchi AWP, VLT e comma 7 (apparecchi da intrattenimento che non prevedono vincite in denaro). La diminuzione in termini percentuali nel corso di questi anni per gli apparecchi AWP è del 37,07% per un totale di 263.198 nel 2019 contro i 418.210 del 2015 e per gli apparecchi comma 7 del 10,41%, mentre si ha un leggero aumento per i VLT del 10,68%.

Figura 2.2



2.2 EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA TRIBUTARIA

È opportuno affrontare il tema dell'evoluzione della disciplina fiscale a tassazione partendo dalla fine degli anni Novanta del secolo scorso, trascurando gli interventi precedenti, peraltro molto frammentati.

Il primo intervento di riordino si è avuto con il Decreto Legislativo 23 dicembre 1998, n. 504 che prevedeva una vera e propria riorganizzazione dell'aspetto fiscale in questo settore e una dilatazione negli ambiti di applicazione dell'imposta unica con l'obiettivo di creare una stessa disposizione fiscale per i diversi giochi.

Successivamente, il legislatore con il D.M. 4 giugno 2004 è intervenuto riducendo l'aliquota dell'imposta unica sulle scommesse sportive a totalizzatore e a quota fissa. Sempre in quegli anni venne condotta anche un'indagine conoscitiva sul settore dei giochi e delle scommesse da parte del Senato, della Commissione Finanze e Tesoro, con l'obiettivo di studiare, al fine di contenerlo, il fenomeno del gioco clandestino, anche ricorrendo all'ampliamento nell'offerta di giochi online e la semplificazione della normativa per appoggiare l'attività di questo settore in Italia. Inoltre, è proprio in questi anni anche che è avvenuta la legalizzazione sulle Slot Machines con la loro conseguente tassazione attraverso il prelievo erariale unico, che approfondiremo in seguito.

Arriviamo quindi al cd. "Decreto Bersani" del 2006, che, di fatto, costituisce l'ultima revisione strutturale e si concentra sulla liberalizzazione del mercato delle scommesse ippiche e sportive, sull'aumento della tutela del consumatore e della sicurezza pubblica in generale e prevede una riduzione del prelievo erariale per aumentare la competitività dei giochi italiani nei confronti sia dei giochi illegali che internazionali. Altro aspetto importante toccato dal Decreto riguarda l'imposizione fiscale, infatti per le scommesse a quota fissa di eventi sportivi ad esclusione dell'ippica vennero apportate delle modifiche nelle aliquote decidendo per una progressiva diminuzione all'aumentare della raccolta e il risultato è stato un aumento delle entrate.

La tassazione del gioco d'azzardo rimane comunque un argomento piuttosto complesso, anche a motivo della sua specificità. Esiste infatti una disciplina tributaria diversa per ogni tipologia di gioco, le aliquote sono differenti e, molto spesso, si rivelano indispensabili i decreti del Direttore generale di ADM per comprendere le disposizioni di legge.

Ciò premesso, e in estrema sintesi, possiamo distinguere due tipologie di entrate, tributarie ed extratributarie. Queste ultime entrano comunque a far parte delle imposte

indirette del Bilancio dello Stato e del conto economico delle Amministrazioni pubbliche, inoltre per queste entrate il prelievo è uguale al margine erariale residuo e si raggiunge il risultato partendo dalla raccolta detraendoci le vincite pagate e gli aggi per concessionari e rivenditori. L'ADM esercita direttamente l'attività di raccolta presso i concessionari autorizzati e proprio per questo motivo fa parte dei suoi incarichi la riscossione di tali entrate. Solo alcuni giochi contribuiscono a determinare questa categoria di entrate, segnatamente quelli in "monoconcessione", ossia il Lotto, l'Enalotto, le Lotterie istantanee e a estrazione differita. Anche il Bingo rientrava in questa categoria ma è stato rimosso nel 2016. Questo modello viene chiamato "ad utile" perché ciò che contribuisce a formare le entrate pubbliche è la parte restante dopo la suddetta sottrazione.

Per i giochi in "pluriconcessione", ossia scommesse, Bingo, apparecchi e giochi online invece, i concessionari non hanno diritto ad aggi calcolati sul volume di gioco effettuato, fatta eccezione per i giochi sportivi e ippici a totalizzatore con esclusione dell'ippica d'agenzia. L'introito dello Stato ricavato da tutte queste altre tipologie di gioco rientra nelle entrate tributarie. In questo caso la base imponibile può essere la raccolta lorda o il margine lordo del concessionario quindi la sola differenza tra raccolta e vincite pagate. La Tabella 2.1 mostra come le aliquote, e le stesse basi imponibili, varino a seconda delle diverse tipologie di gioco. La Tabella inoltre mostra quale sia la percentuale minima garantita per le vincite, payout, ossia la percentuale della raccolta che in media viene restituita ai giocatori sotto forma di vincita/premio.

Quando la base imponibile è costituita dalle somme giocate, viene indicata l'incidenza effettiva della tassazione sul margine.

Tabella 2.1

		TASSAZIONE	PAY OUT
GIOCO	AWP	20,60% - 21,25% - 21,60% delle somme giocate (corrispondono rispettivamente al 64,37% - 66,4% - 67,5% del margine)	68% minimo
	VLT	7,50% - 7,90% delle somme giocate (corrisponde rispettivamente al 46,87% - 49,37% del margine)	84% minimo
	Scommesse sportive fisiche	20% del margine	-
	Scommesse sportive online	24% del margine	-
	Scommesse virtuali	22% del margine	-
	Bingo di sala (fisico)	11% del valore delle cartelle acquistate (corrisponde a circa il 37% del margine)	70% minimo
	Bingo online	25% del margine	70%
	Giochi da casinò, di carte e di sorte online	25% del margine	80/90% minimo
	Lotto - 10&lotto millonday	Giocato meno Vincite meno 8% rivenditori meno 6% (oltre Iva 22%) concessionario: circa 14,7%	Circa 70%
	Gratta&vinci	Giocato meno Vincite meno 8% rivenditori meno 3,9% concessionario: circa 14,1% (minimo)	75% massimo
	Enalotto	28,27% delle somme giocate (corrisponde a circa il 70% del margine)	60%
	Win for life	23,27% delle somme giocate (corrisponde a circa il 67% del margine)	65%
	Euro jackpot	38,27% della raccolta (corrisponde a circa il 76% del margine)	50%

Le quattro tipologie di imposta applicabili sono le seguenti:

- Prelievo erariale unico (PREU), istituito con il DL 269 del 2003, art. 39 c.13 dichiarando “agli apparecchi e congegni di cui all'articolo 110, comma 6, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza [...] si applica un prelievo erariale unico” Gli apparecchi da intrattenimento comma 6 sono quelli per i quali è prevista una vincita in denaro, ossia AWP e VLT. La base imponibile è il totale delle somme giocate (raccolta) mentre l'aliquota varia in base che si tratti di AWP o VLT. Nel 2020 il PREU ha subito degli incrementi del 1,32% per le AWP e 1,07% per le VLT, nel 2021 uno ulteriore rispettivamente del 1,25% e 1% raggiungendo il 23% per le AWP e 9% per le VLT.
- L'imposta unica, si applica a diverse tipologie di giochi, i giochi numerici a totalizzatore, i giochi a base sportiva e a base ippica, i giochi di abilità a distanza, i giochi di carte, i giochi di sorte a quota fissa, i poker cash e ai giochi da casinò. Nel caso dell'imposta unica la base imponibile può equivalere sia alla raccolta che al margine lordo (raccolta meno vincite pagate) e le aliquote variano in base al gioco e possono essere cambiate tramite interventi legislativi o dall'ADM.
- Imposta sugli intrattenimenti (ISI), si applica agli apparecchi comma 7, ossia quelli che non prevedono una vincita in denaro, la base imponibile è in misura fissa calcolata con un sistema forfettario che varia da gioco a gioco.
- Aliquota IVA, si applica solamente ai giochi senza vincita in denaro

Nel 2012 è stata introdotta, per alcune categorie di giochi, anche la cd. tassa sulla fortuna riscossa quando la vincita superi i 500 euro. Verso la fine del 2017 grazie al DL 50/2017 questo prelievo è stato esteso anche ad altre tipologie di giochi, segnatamente ai giochi numerici a totalizzatore, ai giochi numerici a quota fissa, alle lotterie e ai premi corrisposti dalle VLT.

Nel luglio 2018 è stato emanato il cd. “Decreto Dignità” (DL 87/2018) che ha parzialmente riformato anche i regimi fiscali applicabili nel settore dei giochi.

Il Decreto Dignità, tra le altre novità, ha incrementato il PREU sugli apparecchi idonei al gioco lecito nel comma 6. Nel Decreto-legge precedente era di 19% per le AWP e 6% per le VLT mentre il Decreto Dignità ha previsto una rideterminazione con aumenti graduali:

- 19,25 e 6,25% dell'ammontare delle somme giocate, dal 1° settembre 2018 al 30 aprile 2019, come previsto già dal testo originario;
- 19,6 e 6,65% dell'ammontare delle somme giocate, dal primo maggio 2019;

- 19,68 e 6,68% dell'ammontare delle somme giocate, dal primo gennaio 2020;
- 19,75 e 6,75% dell'ammontare delle somme giocate, dal primo gennaio 2021;
- 19,6 e 6,6% dell'ammontare delle somme giocate, dal primo gennaio 2023.

Nel 2019 la Legge di Bilancio (art. 1, c. 1051) è intervenuta imponendo una diversa determinazione del PREU. In particolare, è stato introdotto un aumento del 1,35% per gli apparecchi AWP, portando l'aliquota a 20,60%, mentre per gli apparecchi VLT un incremento di 1,25%, così facendo arrivando ad un'aliquota del 7,5%.

Un ulteriore incremento si è avuto con l'entrata in vigore DL 28 gennaio 2019, n. 4 che ha incrementato il PREU esclusivamente per gli AWP fino a 21,25% e a decorrere da primo maggio 2019 l'aliquota ha raggiunto il 21,60% per gli AWP e 7,90% per i VLT. Altri cambiamenti apportati dall'articolo 1, comma 1051 della Legge di bilancio 2019 sono la riduzione della percentuale delle somme giocate (payout) fissata non inferiore al 68% per gli AWP e all'84% per i VLT e le aliquote di imposta unica per le scommesse sportive e virtuali hanno subito un rialzo. Le scommesse a quota fissa, ad esclusione delle ippiche con un'aliquota del 20% sul margine, l'aliquota precedente era del 18%, se la raccolta fosse avvenuta su rete fisica, mentre del 24% sul margine, l'aliquota precedente era del 22%, se la raccolta fosse avvenuta a distanza. Per le scommesse virtuali, invece, è stata decisa un'aliquota del 22% contro quella precedente del 20%. L'ultima novità riguardava i concorsi pronostici sportivi, infatti, l'imposta unica e il diritto fisso gravante su tale tipologia di gioco sono rimossi.

2.3 ENTRATE ERARIALI

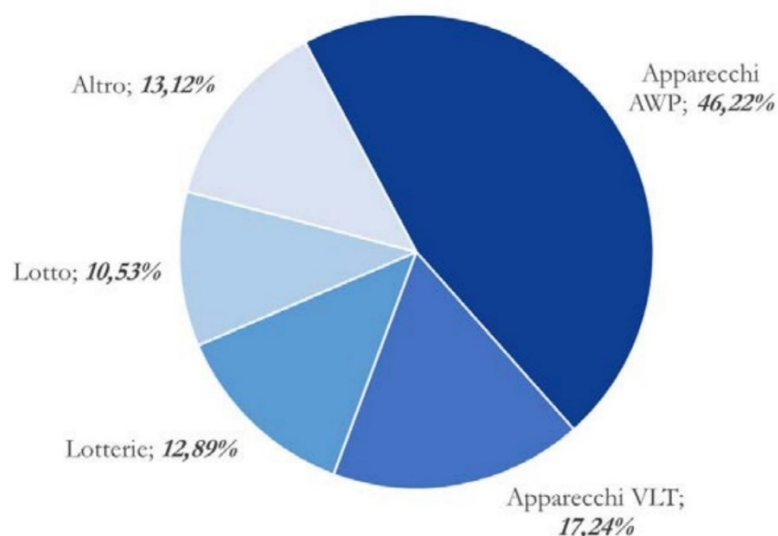
Le entrate erariali collegate al gioco d'azzardo sono il risultato di questa complessa normativa tributaria. Nella Figura 2.3 viene proposta una sintesi delle entrate complessive relative al 2019, pari a 11,4 miliardi di euro.

Per comprendere come sia stato raggiunto questo dato, è opportuno ricordare la crescita registrata, dal 2006 al 2010, imputabile al sostenuto tasso di crescita del comparto dei giochi di nuova generazione, che hanno determinato un aumento del gettito totale dai 6,7 miliardi del 2006 agli 8,8 miliardi.

La prima stabilizzazione del gettito si è verificata a partire dal 2011 nonostante il calo del gettito nei giochi tradizionali. Questa è stata seguita da un picco nel 2016 grazie alla

ripresa della raccolta e all'aumento delle aliquote di tassazione con un introito di 10,1 miliardi. Infine, tramite graduali incrementi, si è raggiunto il valore odierno.

Figura 2.3



Fonte elaborazione dati ADM su banca dati Sistema Business Intelligence Giochi e Tabacchi

Valori riferiti all'anno 2019

Note: Il dato "Altro" comprende i Giochi numerici a totalizzatore, Gioco a base sportiva, Giochi di carte organizzata in forma diversa dal torneo e giochi di sorte a quota fissa, Bingo, Scommesse virtuali, Torneo, Gioco a base ippica, Poker Cash, Apparecchi comma 7, Betting Exchange.

Le percentuali sono state calcolate su un totale relativo all'Erario che non comprende il prelievo sui conti dormienti e l'imposta relativa al DL 50/2017 sulle vincite e della quota aggiuntiva prevista dall'art. 1, comma 649, Legge 190/2014 pari complessivamente a 728 milioni di euro per il 2019.

Per ulteriori dettagli cfr. Appendice: Tabella all.60

CAPITOLO 3

IL GIOCO ONLINE E LE PROBLEMATICHE DELLA TASSAZIONE

3.1 TASSAZIONE DELLE VINCITE DEL GIOCO ONLINE

Negli ultimi anni il gioco online ha registrato una crescita considerevole e, secondo molti osservatori, questo segmento è destinato a crescere ulteriormente sia in termini assolutivi che relativi.

Quando questa modalità di gioco ha assunto una dimensione significativa, si è avvertita la mancanza di un approccio specifico, essendo le regole previste per i giochi fisici poco idonee a gestire le problematiche del gioco online.

In questo contesto, particolare rilievo assume la tassazione delle vincite, in quanto, i proventi da gioco devono essere inquadrati correttamente dai contribuenti residenti in Italia per poi essere tassati. È importante considerare i parametri entro i quali si può agire per i criteri di collegamento di questi redditi se percepiti da enti, gestori di portali online residenti all'estero. Fa parte degli obblighi del vincitore che deposita quanto necessario per giocare in conti correnti esteri comprendere ed informarsi su quali siano i suoi adempimenti fiscali. Prima di concentrarci sui giochi online è necessario approfondire ulteriormente alcuni aspetti della tassazione in generale.

Sotto il profilo fiscale, le vincite dei giochi, anche online, appartengono alla categoria residuale³ “redditi diversi” secondo l'articolo 6 del DPR n. 917/86 (TUIR). In questa categoria, infatti, rientrano:

- le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio e dei giochi e delle scommesse organizzate per il pubblico (da enti pubblico oppure privati);
- i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte;
- i premi attribuiti quali riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali (art. 67 co. 1 lett. d) del TUIR).

La base imponibile, ovvero l'ammontare soggetto a tassazione, è costituito dall'importo totale delle vincite in quanto queste entrano a far parte del reddito integralmente. Pertanto, anche alla vincita online dovrebbe essere applicato lo stesso principio e la somma utilizzata per partecipare ai giochi non deve essere dedotta dalla vincita.

³ Categoria nella quale rientrano tutti quei redditi che non sono conformi per le altre categorie reddituali.

Ma, secondo quanto stabilito dall'art. 69 comma 1-bis del TUIR “le vincite corrisposte da case da gioco autorizzate nello Stato o negli altri Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo non concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta.”

La normativa sulle vincite corrisposte in Italia, secondo l'art. 30 del DPR n. 600/73 impone l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta su questi redditi:

- i premi che derivano da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale (art. 6 del TUIR);
- gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli;
- le vincite derivanti dalla sorte, da giochi di abilità, da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse.

Se le vincite sono corrisposte dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private o dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo sopracitato (“sostituti d'imposta”), esse sono assoggettate ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, con facoltà di rivalsa. Mentre se la vincita è corrisposta da un soggetto che non è sostituto d'imposta è necessario che il contribuente adempia agli obblighi dichiarativi.

L'art.9 del TUIR (C.M. 7.3.97 n. 69) determina la base imponibile della ritenuta, costituita dal valore normale complessivo dei premi assegnati.

La ritenuta può avere le seguenti aliquote:

10%	Per i premi delle lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficenza autorizzati a favore di enti e comitati di beneficenza.
20%	Per i premi dei giochi svolti in occasione di spettacoli radio-televisivi, competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere. Si tratta di premi nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe.
25%	In ogni altro caso.

Entrando ora nel merito dei giochi online ricordiamo che anche queste vincite assumono rilevanza reddituale. Quando ci riferiamo ai giochi online comprendiamo sia quelli italiani approvati dall'AAMS⁴ che i siti esteri non approvati.

Nel caso in cui il gioco avvenga attraverso un sito approvato dall'AAMS, le vincite sono già erogate tassate, ovvero la somma ricevuta dal giocatore è già decurtata alla fonte della ritenuta a titolo d'imposta. Questo invece non avviene nel caso di piattaforme estere. In

⁴ L'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) era un organo del MEF che gestiva il gioco pubblico, e il controllo della produzione, commercializzazione e imposizione fiscale dei tabacchi lavorati. È stato successivamente incorporato nella ADM.

questo caso, per non incorrere in un'evasione fiscale, il vincitore è tenuto a dichiarare quanto ricevuto. Questo argomento è trattato nella Risoluzione n.141/E/2010.

Nel paragrafo successivo continueremo a concentrare la nostra attenzione sull'online ma in ambito internazionale.

3.2 GAMING INTERNAZIONALE E TASSAZIONE DEI REDDITI

L'enorme crescita del gioco online sta sviluppando anche le figure dei giocatori professionisti che giocando da remoto non hanno più confini geografici che li limitino e quindi possono partecipare ad eventi organizzati in qualsiasi paese del mondo.

Questa pone l'interrogativo di quali siano le regole applicabili a livello giuridico internazionale. La risposta è che al momento non esiste una regolamentazione giuridica internazionale, il che rende incerti anche i trattamenti fiscali applicabili.

In assenza di una disciplina giuridica internazionale, si tratta allora di capire come possano essere "aggredite", dal punto di vista fiscale, le vincite dei gamer, stanti le norme attualmente in vigore nel nostro paese.

Nel caso in questione, quindi, bisogna cercare di inquadrare i proventi percepiti dal giocatore e collocarli nella giusta categoria tra quelle previste TUIR (DPR n.917/86), redditi diversi ex art.67 del TUIR, compensi derivanti da attività di lavoro autonomo ex art. 53 del TUIR o redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente ex art. 51 del TUIR.

I possibili proventi dei *gamer* professionisti derivanti dai giochi online sono i premi e le vincite dalla partecipazione in tornei o collaborazioni con gruppi di giocatori, derivanti da sponsor e pubblicità sono i proventi da pubblicità online (*social media*) o possono derivare dallo sfruttamento economico della propria immagine

Dalle Convenzioni internazionali siglate dall'Italia non è possibile ricavare molte indicazioni sui proventi derivanti dalle vincite ai giochi online. Tuttavia, dall'art. 21 del modello di convenzione OCSE, si può desumere che questi redditi dovrebbero appartenere alla categoria residuale "altri redditi" contro le doppie imposizioni. Il primo comma dell'articolo in questione stabilisce infatti che: "gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente, qualunque ne sia la provenienza, che non sono trattati nei precedenti articoli, sono imponibili soltanto in questo Stato".

In termini internazionali il Criterio di Collegamento, ossia il mezzo utilizzato per regolare la ripartizione della potestà impositiva di due stati, prevede quindi che questi redditi siano tassati esclusivamente nello stato di residenza di colui che percepisce la vincita. Nel caso di un giocatore residente in Italia, quindi, se percepisce una vincita anche da entità operanti all'estero, quest'ultima è soggetta ai regimi fiscali italiani. Rimane però la possibilità che il vincitore debba invocare la Convenzione perché gli venga risarcita l'eventuale imposta assolta all'estero.

Caso diverso è se la vittoria del giocatore venga accreditata in un conto corrente estero, nel qual caso deve sottostare al monitoraggio fiscale a carico del contribuente. Quindi, come stabilito dall'art. 4 del D.L. n. 167/90, è necessario provvedere alla compilazione del quadro RW per le persone fisiche residenti in Italia. È un quadro dichiarativo da compilarsi nel caso di investimenti e attività finanziarie all'estero che possono portare a redditi di fonte estera imponibili in Italia.

Questa figura del *gamer* professionista porta a considerare il gioco non più un solo passatempo ma un vero lavoro autonomo è per questo che si presta così attenzione all'inquadramento fiscale delle sue varie tipologie di reddito percepite.

Per i proventi derivanti dalla partecipazione ad un torneo non è necessaria sempre la partita Iva perché rientra nella categoria redditi diversi ai fini IRPEF ma ciò non vale nel caso in cui il gioco sia abituale e continuativo come nel caso dei giocatori professionisti. Infatti, quest'ultimo, può trovarsi ad operare in un team internazionale e/o prestare la sua attività in modo autonomo. Nel primo caso l'attività può essere qualificata come attività di lavoro autonomo con reddito di fonte estera, mentre nel secondo questa attività di lavoro autonomo richiede l'apertura di una partita IVA in qualità di giocatore abituale. In questo secondo caso il *gamer* può fatturare i possibili proventi già citati in precedenza, ossia quelli derivanti dalle vincite legate alla partecipazione ai tornei, dalle attività di promozione e dallo sfruttamento economico della propria immagine. L'obbligo di apertura della partita IVA però oltre a tutelare nel caso di verifiche fiscali dell'Agenzia delle Entrate permette di beneficiare di forme di tassazione più convenienti rispetto a quelle previste per la prestazione occasionale.

Per quanto riguarda il regime fiscale a cui il *gamer* professionista può essere assoggettato, ci sono due possibilità, o il regime Forfettario, ossia un regime di tassazione agevolato al 5% per i primi cinque anni di attività, o il regime di contabilità semplificata, ossia un regime

ad aliquote progressive IRPEF ma con il beneficio di poter dedurre i costi inerenti all'attività svolta.⁵

⁵ Le considerazioni svolte in questo paragrafo sono ricavate da Migliorini F., 2020, Gamer professionista e la tassazione dei redditi. Disponibile su: <https://fiscomania.com/gamer-professionista-tassazione-redditi/>

CONSIDERAZIONI FINALI

In questo lavoro abbiamo innanzitutto descritto l'evoluzione dell'industria del gioco d'azzardo legale in Italia e la dimensione raggiunta dal settore che vede attualmente l'Italia ai primi posti del mondo, sia in termini di “fatturato” complessivo, sia di incidenza sul PIL e di spesa pro capite.

In secondo luogo, abbiamo ripercorso l'evoluzione del quadro normativo e di come questa abbia influenzato la crescita complessiva del settore e quella, relativa, dei singoli comparti. Abbiamo poi concentrato l'attenzione sulla disciplina fiscale, evidenziandone la frammentarietà. Inoltre, dal confronto con altri paesi, è emersa una “pressione fiscale” maggiore in Italia, il che, unitamente alla dimensione assunta dal settore, spiega il rilevante contributo alle entrate erariali che nel 2019 hanno superato gli 11 miliardi di euro. Il che, incidentalmente, rivela una certa contraddizione tra le preoccupazioni sociali generate dalla diffusione del gioco d'azzardo e la “dipendenza” del bilancio pubblico da questa fonte di gettito.

Infine, sempre in tema di tassazione, abbiamo approfondito il trattamento fiscale riservato al gioco online, ossia del segmento che negli ultimi anni ha registrato uno dei tassi di crescita più sostenuti, evidenziando, in particolare, i problemi derivanti dall'assenza di una normativa fiscale internazionale omogenea.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM), 2020. Libro Blu 2019 principali performance. Disponibile su: < <https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/6061302/Libro+blu+2019+-+principali+performance.pdf/ba70aef-5b60-46c2-9b76-07de9f2486b8> > [Data di accesso: 13/05/2021]

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM), 2020. Libro Blu 2019 relazione. Disponibile su: < <https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/6061302/Libro+blu+2019+-+Relazione.pdf/0faabcc4-83ea-4466-861a-e4cb367b2c57> > [Data di accesso: 13/05/2021]

AMARI, A., 2016, *Monetizzazione del rischio, gioco e scommessa e contratti derivati* [online]. IL CASO.IT, 13 gennaio 2016. Disponibile su: < <https://blog.ilcaso.it/libreriaFile/860.pdf> > [Data di accesso: 20/05/2021]

ANON., 2017. *I dati del gioco d'azzardo* [online]. AVVISOPUBBLICO.IT, 21 settembre 2017. Disponibile su: < <http://www.avvisopubblico.it/home/wp-content/uploads/2017/09/LOSE-FOR-LIFE-DATI.pdf> > [Data di accesso: 10/05/2021]

ANON., 2017. *Le case da gioco in Italia* [online]. LENTEPUBBLICA.IT, 18 ottobre 2017. Disponibile su: < <https://www.lentepubblica.it/cittadini-e-imprese/le-case-da-gioco-in-italia/> > [Data di accesso: 10/05/2021]

ANON., 2018. *Bilancio 2019: dal 1° gennaio aumenti del preu dello 0,5% sulle aliquote stabilite dal Dignità* [online]. PRESSGIOCHI.IT, 8 novembre 2018. Disponibile su: < <https://www.pressgiochi.it/bilancio-2019-dal-1-gennaio-aumenti-del-preu-dello-05-sulle-aliquote-stabilite-dal-dignita/57504> > [Data di accesso: 13/05/2021]

ANON., 2019. *Preu, nel 2020 aumento tassazione +1,32% slot e +1,07 vlt. Nel 2021 aumenti del +1,25% e +1%* [online]. AGIMEG, 17 ottobre 2019. Disponibile su: < <https://www.agimeg.it/politica/preu-nel-2020-aumento-tassazione-132-slot-e-107-vlt-nel-2021-aumenti-dell125-e-1-ecco-il-testo-integrale-con-la-relazione-illustrativa> > [Data di accesso: 21/05/2021]

ANON., 2020, *La storia del gioco d'azzardo in Italia* [online]. INFOMESSINA, 23 giugno 2020. Disponibile su: < <https://www.infomessina.it/cronaca/redazionale/2020/06/23/la-storia-del-gioco-dazzardo-in-italia/> > [Data di accesso: 10/05/2021]

ANON., 2020. *Dagli antichi romani ai casinò online* [online]. VOGLIADIVINCERE, 4 novembre 2020. Disponibile su: < <https://www.vogliadivincere.it/blog/storia-tradizioni-gioco-azzardo-italia/> > [Data di accesso: 10/05/2021]

ANON., 2021. *Cosa sono gli sport virtuali e come puoi scommettere su di loro* [online]. TOPSCOMMESSE, 1° gennaio 2021. Disponibile su: < <https://topscommeesse.com/cosa-sono-sport-virtuali-come-scommettere/> > [Data di accesso: 14/05/2021]

ANON., 2021. *Gioco d'azzardo*. WIKIPEDIA. Disponibile su: < https://it.wikipedia.org/wiki/Gioco_d%27azzardo >

ANON., *Le scommesse per il Codice Civile* [online]. SUPERSCOMMESSE. Disponibile su: < <https://www.superscommesse.it/guide/3.1/le-scommesse-per-il-codice-civile.html> > [Data di accesso: 10/05/2021]

ANON., *Le varie categorie di reddito nel modello OCSE* [online]. APPUNTIECONOMIA.IT. Disponibile su: < <https://www.appuntieconomia.it/diritto-tributario-internazionale/diritto-tributario-internazionale-comunitario/le-varie-categorie-di-reddito-nel-modello-ocse> > [Data di accesso: 19/05/2021]

ANON., *Storia dei Casinò in Italia* [online]. CASINO.IT. Disponibile su: < <https://www.casino.it/guida/storia-casino-italiani/> > [Data di accesso: 11/05/2021]

BALOCCO, F., 2021. *Il gioco d'azzardo nella pandemia e le responsabilità dello Stato* [online]. ALTRECONOMIA, 12 aprile 2021. Disponibile su: < <https://altreconomia.it/il-gioco-dazzardo-nella-pandemia-e-le-responsabilita-dello-stato/> > [Data di accesso: 14/05/2021]

BIANCA M., 1990. *Diritto Civile*. In: FIDONE, G., a cura di., LINGUITI, A., a cura di., 2013. *La disciplina dei giochi in Italia tra monopolio pubblico e mercato*. Giuffrè.

BOMPADRE, E., 2018. *Il nuovo regolamento pubblicitario sul gioco d'azzardo in Italia* [online]. ILTABLOID.IT, 23 novembre 2018. Disponibile su: < <https://www.iltabloid.it/2018/11/23/il-nuovo-regolamento-pubblicitario-sul-gioco-dazzardo-in-italia.html#:~:text=I%20divieti%20di%20pubblicit%C3%A0%20nei%20dettagli.%20Il%20nuovo,televisivi%20o%20radiofonici%2C%20stampa%2C%20pubblicazioni%2C%20cartelloni%20pubblicitari%20> > [Data di accesso: 23/05/2021]

BORGHESE, R. C., 2018. *Gioco d'azzardo e Decreto Dignità* [online]. FISCOETASSE, 22 novembre 2018. Disponibile su: < <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13253-gioco-dazzardo-e-decreto-dignita.html#paragrafo1> > [Data di accesso: 22/05/2021]

BUSCEMI, R., 2018. *Gioco d'azzardo: nessuno in Europa incassa quanto l'Italia* [online]. DOCUMENTAZIONE.INFO, 14 maggio 2018. Disponibile su: < <https://www.documentazione.info/gioco-dazzardo-nessuno-in-europa-incassa-quanto-italia> > [Data di accesso: 12/05/2021]

CARROZZINI, S., 2020. *Google sanzionata dall'AGCOM: pubblicità illegale del gioco d'azzardo* [online]. HDBLOG, 9 novembre 2020. Disponibile su: < <https://www.hdblog.it/accessori/articoli/n529242/google-sanzionata-pubblicita-gioco-azzardo/> > [Data di accesso: 13/05/2021]

FARAUDELLO, A., 2020. *Il fenomeno del gioco d'azzardo: sintesi dell'evoluzione normativa in Italia* [online]. DIRITTO.IT, 10 novembre 2020. Disponibile su: < <https://www.diritto.it/il-fenomeno-del-gioco-dazzardo-sintesi-dellevoluzione-normativa-in-italia/> > [Data di accesso: 26/05/2021]

FIDONE, G., a cura di., LINGUITI, A., a cura di., 2013. *La disciplina dei giochi in Italia tra monopolio pubblico e mercato*, Giuffrè.

Istituto Superiore di Sanità (ISS), 2021. *Gioco d'azzardo, in calo durante lockdown ma impennata con allentamento restrizioni: in aumento il gioco online e il tempo trascorso a giocare.* Disponibile su: < https://www.iss.it/news/-/asset_publisher/gJ3hFqMQsykM/content/id/5612441?_com_liferay_asset_publisher_web_portlet_AssetPublisherPortlet_INSTANCE_gJ3hFqMQsykM_redirect=https%3A%2F%2Fwww.iss.it%2Fnews%3Fp_p_id%3Dcom_liferay_asset_publisher_web_portlet_AssetPublisherPortlet_INSTANCE_gJ3hFqMQsykM%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26_com_liferay_asset_publisher_web_portlet_AssetPublisherPortlet_INSTANCE_gJ3hFqMQsykM_cur%3D0%26p_r_p_resetCur%3Dfalse%26_com_liferay_asset_publisher_web_portlet_AssetPublisherPortlet_INSTANCE_gJ3hFqMQsykM_assetEntryId%3D5612441 > [Data di accesso: 15/05/2021]

La storia del Gioco d'azzardo in Italia – origini ed evoluzioni di lotterie e casinò, 2020. Video, 4 ottobre 2020. Disponibile su: <https://www.youtube.com/watch?v=IC-XKQVvHEo> [Data di accesso: 11/05/2021]

MANTEGAZZA, M., 2020. *Gioco d'azzardo/ La mafia sfrutta le chiusure per lockdown: 10 arresti* [online]. ILSUSSIDIARIO.NET, 13 giugno 2020. Disponibile su: < <https://www.ilsussidiario.net/news/gioco-dazzardo-la-mafia-sfrutta-le-chiusure-per-lockdown-10-arresti/2035696/> > [Data di accesso: 26/05/2021]

MIGLIORINI, F., 2020. *Gamer professionista e la tassazione dei redditi* [online]. FISCOMANIA.COM, 30 luglio 2020. Disponibile su: < <https://fiscomania.com/gamer-professionista-tassazione-redditi/> > [Data di accesso: 22/05/2021]

MIGLIORINI, F., 2020. *La tassazione delle vincite ai giochi online* [online]. FISCOMANIA.COM, 18 settembre 2020. Disponibile su: < <https://fiscomania.com/tassazione-vincite-giochi-online/> > [Data di accesso: 22/05/2021]

Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), 1863 Giuoco del Lotto. Disponibile su: < <https://www.finanze.gov.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1863-giuoco-del-lotto/index.html> > [Data di accesso: 11/05/2021]

REDAZIONE., 2018. *Fisco, entrate record dal gioco d'azzardo: in Europa nessuno come noi* [online]. TODAY, 11 maggio 2018. Disponibile su: < <https://www.today.it/economia/gettito-fiscale-giochi-scommesse-italia-dati.html> > [Data di accesso: 15/05/2021]

REDAZIONE., 2019. *Tassazione delle vincite da gioco online* [online]. MIOLEGALE.IT, 1° dicembre 2019. Disponibile su: < <https://www.miolegale.it/guide/tassazione-vincite-gioco-online/> > [Data di accesso: 25/05/2021]

REDAZIONE., 2020. *Italiani: popolo di navigatori, poeti e... scommettitori?* [online]. OSTIATV, 16 aprile 2020. Disponibile su: < <http://www.ostiatv.it/italiani-popolo-di-navigatori-poeti-e-scommettitori-0080327.html> > [Data di accesso: 10/05/2021]

SENATO DELLA REPUBBLICA, Documento approvato dalla 6^a commissione permanente, seduta 26 marzo 2003, a conclusione dell'indagine conoscitiva. Disponibile su: <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/84203.pdf> [Data di accesso: 16/05/2021]

SORBONI S., 2010. *Il gioco telematico*. Dispense del corso di Diritto dell'Informatica. Università della Tuscia di Viterbo.

VALSECCHI, E., PIOLETTI, G., *Giuochi e scommesse*. In: Enciclopedia del Diritto, 2017, Giuffrè. In: SORBONI, S., *Il Gioco Telematico*.

FONTI NORMATIVE

R.D. 19 ottobre 1930, n. 1398

R.D. 16 marzo 1942, n. 262

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

Dlgs. 23 dicembre 1998, n. 504

Dl. 30 settembre 2003, n. 269

D.M. 4 giugno 2004. Riduzione dell'aliquota dell'imposta unica sulle scommesse sportive a totalizzatore e a quota fissa.

Dl. 6 luglio 2011, n. 98

Dl. 13 settembre 2012, n. 158

Dl. 24 aprile 2017, n. 50

Dl. 12 luglio 2018, n. 87

L. 30 dicembre 2018, n. 145