

## PROFILI PROCEDIMENTALI E SANZIONATORI DEL GIOCO *ONLINE*.

### 1. L'accertamento del gioco *online* nella prospettiva del piano di azione *BEPS* sull'economia digitale.

L'evoluzione delle forme di circolazione della ricchezza ed il rapido processo di trasformazione dell'economia verso la totale dematerializzazione dei beni e dei servizi hanno condotto la comunità internazionale ad interrogarsi sull'efficienza delle *tax policies* in atto esistenti e sulle capacità di ciascun ordinamento di reagire ai fenomeni di erosione della base imponibile che rappresentano il naturale effetto della diffusione delle strategie di pianificazione fiscale nell'ambito dell'economia digitale.

I profili di maggior criticità – già affrontati dall'OCSE nel *discussion draft* del *BEPS Action Plan 1* sul tema dell'economia digitale<sup>1</sup> – vanno essenzialmente ricondotti ai *business model* che, attraverso la riduzione dei costi dei fattori produttivi – primo fra tutti il carico fiscale – e la massimizzazione dei processi di produzione di valore dell'impresa, consentono alle *digital companies* di acquisire ingenti redditi che, talvolta, sfuggono alla tassazione nello Stato della fonte (*no tax jurisdiction*), ovvero, vi sono assoggettati in misura largamente inferiore (*low tax jurisdiction*).

Questo è ciò che accade nell'ambito del commercio elettronico diretto in cui le transazioni digitali si svolgono interamente nella rete e coinvolgono, il più delle volte, ordinamenti diversi.

La a-spazialità e la a-fisicità di tali operazioni hanno fatto sorgere il problema relativo alla esatta identificazione dei criteri di collegamento personali – volti ad individuare i soggetti fra i quali si svolge la transazione digitale – e territoriali – volti ad individuare la giurisdizione del Paese in cui viene prodotto il reddito<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. il *public discussion draft* su *BEPS Action Plan 1: Address the Tax Challenges of the digital economy* pubblicato dall'OCSE il 14 aprile 2014, successivamente aggiornato ed integrato nella versione consolidata del *report* su *Address the Tax Challenge of the Digital Economy* pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014.

<sup>2</sup> Secondo quanto emerge dalle raccomandazioni OCSE formulate nel progetto BEPS, il criterio di collegamento territoriale da applicare – tanto per le imposte dirette quanto per quelle indirette – nelle transazioni digitali è quello del “*source tax approach*” o “*destination-based approach*” (tassazione nello Stato della fonte).

A pag. 49 del documento *Addressing the Tax Challenge of the Digital Economy* del 16 settembre 2014 si legge infatti che “*the most notable application of a destination-based approach for taxing B2C cross-border supplies of services relying on a simplified registration system for non-resident suppliers, is the European Union’s “One Stop Shop” scheme*”.

Sulla scia dell'esperienza europea del *mini one stop shop* in tema di territorialità dell'IVA (che prevede la tassazione nel Paese di destinazione del bene o del servizio digitale sia nell'ambito delle operazioni in *business-to-business* che in quelle *business-to-consumer*) l'OCSE ha orientato le sue raccomandazioni verso un modello di tassazione uniforme e generalmente condiviso (il modello europeo), superando, in tal modo, ogni questione o limite derivante dal processo di integrazione tra fonti. L'obiettivo che si pone è, dunque, quello di consentire la creazione e l'implementazione – a livello internazionale – di modelli di tassazione che non stravolgano gli

Secondo quanto emerge dal *BEPS Action Plan* sull'economia digitale, un efficace strumento di contrasto al fenomeno dell'erosione delle basi imponibili andrebbe individuato nell'adozione di un approccio unitario che sia il più possibile informato a criteri di staticità (*status quo approach*); in tale direzione, dunque, l'obiettivo che si vuole perseguire non è tanto quello di introdurre modelli impositivi nuovi e "sciolti" dagli schemi normativi esistenti, quanto quello di prospettare un'applicazione estensiva della disciplina normativa in atto esistente in ciascun ordinamento a partire dai *business model* "classici"<sup>3</sup>.

Le raccomandazioni fornite dall'OCSE nei documenti riguardanti le azioni di contrasto ai fenomeni di *base erosion and profit shifting* hanno messo in luce le criticità e le inadeguatezze delle *tax policies* nazionali a far fronte alla problematica del *disappearing taxpayer*, dovuta, com'è evidente, alla naturale attitudine delle operazioni digitali a sfuggire agli ordinari criteri di tassazione e di controllo delle attività dematerializzate.

Pertanto, come suggerisce l'OCSE, le azioni di contrasto avverso i fenomeni di erosione delle basi imponibili devono essere mirate all'intercettazione di possibili *loopholes* e *mismatches* della disciplina fiscale domestica al fine di fornire una valida copertura normativa alle attività che si inquadrano all'interno del modello di *e-commerce* diretto<sup>4</sup>.

Fra queste attività, si vuole soffermare l'attenzione, in particolare, sulle prestazioni di servizi rese nell'ambito del gioco *online*.

Si tratta, invero, di un settore fortemente connotato dall'attitudine degli operatori a sottrarsi alla tassazione nel Paese di destinazione del servizio, atteso che l'attività si svolge, per la maggior parte dei casi, fra scommettitori residenti e *bookmaker* stabiliti in Paesi dotati di regimi fiscali maggiormente vantaggiosi<sup>5</sup> (come è avvenuto in tempi recenti nell'ambito dei

---

schemi già esistenti (sia a livello domestico che a livello sovranazionale) ma che si innestino nel tessuto normativo ordinamentale di ogni Paese.

<sup>3</sup> Per un'approfondita analisi dei profili tributari del commercio elettronico cfr. DEL FEDERICO L., *Profili tributari del commercio elettronico*, in AA.VV. (a cura di DEL FEDERICO L. – RICCI C.), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, 2015, pp. 1 ss..

<sup>4</sup> Tuttavia, va segnalato che, con specifico riguardo all'ordinamento italiano, ad oggi, non si registrano iniziative legislative volte a recepire le raccomandazioni OCSE in *subiecta materia*. Ciò è in parte conseguenza del fatto che il quadro normativo esistente copre già buona parte delle *guide lines* individuate nell'*Action Plan 1* (come, ad esempio, la normativa CFC, la disciplina sulla deducibilità dei costi *black list* ecc.).

<sup>5</sup> Di tale preoccupazione si è fatta carico la Commissione Europea che, nel "*Libro Verde sul gioco d'azzardo online nel mercato interno*" del 24 marzo 2011, osserva come "*l'avvento di internet e il rapido aumento delle possibilità di gioco d'azzardo on-line, associati alla notevole diversità tra le normative nazionali, hanno determinato non solo l'aumento dell'offerta di servizi di gioco d'azzardo legali in alcuni Stati membri, ma anche lo sviluppo di un significativo mercato transfrontaliero non autorizzato. Questo è costituito da un mercato nero (con scommesse e giochi d'azzardo clandestini offerti senza licenza, anche a partire da paesi terzi) e da un cosiddetto mercato "grigio" (operatori titolari di regolare licenza in uno o più Stati membri che promuovono e/o forniscono servizi di gioco d'azzardo ai cittadini di altri Stati membri senza averne ottenuto la specifica autorizzazione). Questo mercato transfrontaliero non autorizzato resta accessibile ai consumatori, in ragione sia di una tolleranza de facto che della mancanza di controlli efficaci, e si aggiunge all'offerta legale a disposizione dei consumatori a livello nazionale, a seconda della situazione giuridica vigente nello Stato membro in cui sono*

celebri casi “maltesi”<sup>6</sup>).

Se a ciò si aggiunge che le operazioni di gioco *online* – consistenti in ricariche dei conti di gioco, scommesse e vincite – si svolgono interamente sulla rete mediante l’utilizzo di siti web (che di per sé non configurano una stabile organizzazione<sup>7</sup>) non necessariamente gestiti da *provider* stabiliti nel Paese di destinazione del servizio, allora si rende indispensabile la prospettazione di strumenti di controllo e di contrasto avverso condotte che ben si prestano a produrre effetti di *base erosion*.

Sgombrando il campo da ogni indagine circa l’individuazione dell’oggetto della tassazione e delle modalità impositive in capo al giocatore ed al *bookmaker*, con il presente lavoro si intendono svolgere talune riflessioni con riguardo al diverso profilo dell’attuazione del rapporto d’imposta, attraverso la formulazione di specifiche ipotesi volte ad individuare i metodi ed i criteri di accertamento delle attività di gioco *online*, in uno con il trattamento sanzionatorio applicabile nel caso in cui venga contestata una violazione delle norme fiscali, sia sostanziali che procedurali, che disciplinano tale settore.

L’esigenza di individuare una disciplina normativa che sia coerente con la natura e le specifiche modalità di svolgimento del servizio di gioco *online*, impone la formulazione di separate ipotesi con riguardo alle modalità di accertamento in capo allo scommettitore ed al *bookmaker*.

Al fine di garantire un controllo sempre più esteso ed efficiente delle attività di gioco *online* che comportano l’acquisizione di somme di denaro (a titolo di vincite) da parte di scommettitori, sia professionisti che non professionisti, si rende necessaria un’apposita regolamentazione delle modalità di accertamento che assuma, quale punto di partenza, la disciplina normativa in atto esistente nell’ordinamento italiano, in ossequio allo *status quo approach* predicato dall’OCSE nel piano di azione *BEPS* sull’economia digitale.

---

*stabiliti*”.

<sup>6</sup> Con riguardo alla problematica dei cd. “casi maltesi” cfr. TOMASSINI A. – IASELLI G., *La tassazione del gioco «on line»*, in Corr. Trib., 2014, pp. 688 ss., ANTONACCHIO F., *Regime tributario delle attività di raccolta scommesse on line da parte di bookmaker stranieri*, in Rivista SSEF, 2010, pp. 4-5. L’Autore evidenzia come l’attività dei *bookmakers*, il più delle volte, venga collocata in Paesi in cui non sono applicati oneri specifici per il rilascio delle licenze ed in cui “*le transazioni effettuate e i proventi generati vengono tassati con aliquote altamente concorrenziali*”. Il governo maltese, a partire dal 2000, ha introdotto dei regimi fiscali agevolativi, con il preciso obiettivo di attrarre nel territorio dello Stato le imprese operanti nel settore dell’*online gambling* (ciò è accaduto con molti *bookmaker* inglesi); si osserva, sul punto, che “*l’attività di queste imprese non è soggetta al pagamento di tasse in sede di istruttoria o per il rilascio della licenza; risultano unicamente tassabili, con un’aliquota dello 0,50 per cento, le transazioni effettuate nell’esercizio dell’attività d’impresa*”.

<sup>7</sup> Cfr. il commentario sull’art. 5 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni in cui si afferma che “*an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business” as there is no “facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment” as far as the software and data constituting that web site is concerned*”.

## **2. Modalità di accertamento nei confronti dello scommettitore *online*.**

### **2.1 L'accertamento mediante indagini finanziarie.**

Con riguardo al profilo relativo all'accertamento in capo allo scommettitore *online*, si intendono formulare due distinte ipotesi, assumendo, quale presupposto generale, che la prestazione del servizio si svolga fra uno scommettitore residente ed un *bookmaker* non residente (ossia in regime *business-to-consumer*).

La ricerca delle modalità di accertamento applicabili nei confronti dello scommettitore *online* si inquadra – come già evidenziato sopra – all'interno della problematica affrontata dall'OCSE circa l'individuazione dei criteri di collegamento territoriali applicabili alle transazioni digitali ai fini dell'imposizione diretta.

Il problema fondamentale risiede nel fatto che, secondo la disciplina interna in atto esistente, al fine di assoggettare ad imposizione i redditi prodotti dalle *digital companies* si richiede una *taxable presence*, ossia un certo grado di presenza fisica dell'impresa nel territorio dello Stato di destinazione del servizio dematerializzato.

Fra le diverse soluzioni prospettate dall'OCSE nel *discussion draft* del piano di azione sull'economia digitale quella che appare maggiormente coerente con la disciplina fiscale del gioco *online* e di concreta sostenibilità sul piano pratico è quella relativa alla previsione di una ritenuta a titolo d'imposta operata dall'intermediario finanziario presso il quale transita il flusso monetario dall'operatore all'utilizzatore del servizio digitale.

Sgombrando il campo da ogni approfondimento sul tema, vale la pena evidenziare che nel capitolo 8 del *report* su *Address the Tax Challenges of the Digital Economy* pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014 – che rappresenta la versione consolidata del *Public Discussion Draft* sull'economia digitale elaborato dalla *Task Force on the Digital Economy* e pubblicato il 14 aprile 2014 – la previsione di una ritenuta a titolo d'imposta sulle transazioni finanziarie viene indicata come una delle migliori soluzioni per far fronte a tutte quelle condotte di *profit shifting* provenienti dalle *digital companies* e generate dall'inadeguatezza dell'attuale nozione di stabile organizzazione a ricomprendere nel suo ambito tutte le fattispecie che connotano il commercio digitale. Nonostante la mancanza di una *physical presence* nel Paese di destinazione del servizio digitale si ponga in controtendenza rispetto ai requisiti tradizionali della nozione di stabile organizzazione, la previsione di una ritenuta sui pagamenti delle operazioni digitali rappresenterebbe un modo efficace per “tracciare” (nello Stato della fonte) il profitto conseguito dall'impresa e per garantire, di conseguenza, una forma minima di *enforcement*.

È stato però osservato che, allo stato della disciplina italiana in materia, l'applicazione della ritenuta potrebbe rappresentare una soluzione attuabile solamente con riguardo alle transazioni *business to business* (in cui il soggetto destinatario del servizio digitale riveste la qualifica di sostituto d'imposta), ma non a quelle *business to consumer* (in cui il destinatario del servizio digitale è un soggetto privato) per via della loro attitudine a sottrarsi alla tassazione.

La preoccupazione di lasciare detassate le transazioni *business to consumer* è stata presa in considerazione anche dall'OCSE che ha evidenziato come una soluzione al problema potrebbe essere quella di traslare in capo agli operatori finanziari – che gestiscono, nella qualità di sostituti d'imposta, gli strumenti di pagamento elettronico e le carte di credito – gli adempimenti derivanti dall'applicazione della ritenuta<sup>8</sup>.

Ed è proprio da questa soluzione che si vogliono prendere le mosse al fine di delineare le modalità ed i criteri di accertamento nei confronti dello scommettitore *online*<sup>9</sup>.

La prima ipotesi di accertamento viene, dunque, prospettata sulla base della previsione di una ritenuta a titolo d'imposta operata dall'intermediario finanziario presso il quale transita il flusso monetario dal conto di gioco, o carta di credito, al conto corrente intestato allo scommettitore.

---

<sup>8</sup> Anche autorevole dottrina (cfr. GALLO F., Indagine conoscitiva sulla fiscalità nell'economia digitale, Audizione del 24 febbraio 2015 presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati, [www.camera.it](http://www.camera.it).) ha posto la questione, rilevando che anche una soluzione volta ad introdurre una ritenuta a titolo d'imposta in capo agli intermediari finanziari potrebbe porsi in controtendenza rispetto alle esigenze di *compliance* che sottendono le operazioni digitali, in quanto comporterebbe un notevole aggravio burocratico nei confronti degli stessi operatori finanziari.

Però, da altra parte, è anche vero che l'esclusione dell'applicazione di una ritenuta sulle transazioni digitali porterebbe con sé alcuni inconvenienti, primo fra tutti la perdita di gettito (*revenue loss*).

A parere di chi scrive, sul piano della sostenibilità pratica, l'introduzione di una ritenuta a titolo d'imposta sulle transazioni digitali – fra le quali vanno ricomprese, ovviamente, anche le attività riconducibili all'esercizio del gioco *online* – comporterebbe, di sicuro, un recupero di gettito non indifferente. Dinanzi ad una siffatta esigenza, il “sacrificio” che si imporrebbe agli operatori finanziari passerebbe in secondario rilievo.

A favore dell'introduzione della ritenuta sulle transazioni digitali si è espressa Confindustria Radio Televisioni che nell'audizione del 14 maggio 2015 sull'indagine conoscitiva della fiscalità nell'economia digitale ha sottolineato che “*opportuna appare la valutazione della possibilità di prevedere una nuova ritenuta alla fonte, a titolo definitivo, sui pagamenti effettuati da soggetti residenti in Italia per l'acquisizione di beni e servizi digitali forniti da un fornitore estero, su piattaforme informatiche fruibili in Italia, prevedendo così una sia pur limitata tassazione del reddito presso lo Stato del consumatore che, in effetti, al pari dei casi di pagamenti di redditi di capitale e royalty, contribuisce a consentire la creazione e il mantenimento delle condizioni grazie alle quali il soggetto estero può effettivamente beneficiare del reddito*”.

Inoltre, va segnalato che a favore del *withholding tax approach* si pone la recente proposta di legge sulla *digital tax* presentata al Parlamento il 6 maggio 2015 dai deputati di “Scelta Civica”, Giuseppe Quintarelli e Giulio Cesare Sottanelli. Allo stato, si prevede che tale proposta verrà trasformata in legge dal primo gennaio 2017.

<sup>9</sup> In ogni caso, la valutare della sostenibilità pratica dei meccanismi di accertamento applicabili nei confronti dello scommettitore *online*, deve prendere in considerazione l'equo bilanciamento fra le esigenze di efficienza dell'attività di accertamento e di economia procedimentale – da una parte – e l'obiettivo di evitare le criticità (da più parti sollevate) derivanti da eventuali aggravii di obblighi di *compliance* in capo ai soggetti coinvolti nell'accertamento (intermediari finanziari e *bookmaker*), dall'altra parte.

In tale ipotesi, l'accertamento viene effettuato presso l'intermediario finanziario presso il quale è intrattenuto il conto corrente sul quale transitano le vincite, o direttamente presso l'emittente la carta di credito, ove, beninteso, fosse utilizzata una carta prepagata; infatti, qualora venisse utilizzata una carta di credito "classica", non si realizzerebbe alcuna dissociazione fra i due rapporti poiché, in tal caso, la carta di credito si collega direttamente al conto corrente dello scommettitore.

Ragioni di efficienza ed economia dell'azione amministrativa impongono che sia l'emittente la carta di credito (piuttosto che l'istituto presso cui è intrattenuto il conto corrente) il soggetto presso il quale svolgere le indagini, atteso che esso è il primo a conoscere la natura della movimentazione finanziaria. Identiche considerazioni vanno svolte qualora i pagamenti siano effettuati tramite il sistema "Paypal" (infatti, nell'estratto conto della carta di credito risulta che il movimento di denaro, effettuato tramite "Paypal", è destinato ad un soggetto specifico e, pertanto, identificabile quale *bookmaker*).

In tale ipotesi, l'accertamento nei confronti dello scommettitore *online* viene effettuato mediante le indagini finanziarie previste dall'art. 32, primo comma, nn. 2 e 7 del D.P.R. 600/1973<sup>10</sup>.

Va osservato però che se, da una parte, le indagini finanziarie rappresentano un meccanismo di accertamento già "collaudato" che, attraverso la trasmissione – in via informatica – dei dati da parte degli intermediari consente ai competenti organi di controllo di acquisire in tempi brevi informazioni utili ai fini dell'accertamento nei confronti dello scommettitore, dall'altra parte, sorge la necessità di "censire" con esattezza le movimentazioni finanziarie degli scommettitori che siano riconducibili al gioco *online*. In questo caso, sarebbe necessario un atto (che potrebbe rivestire, ad esempio, la forma del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate) che individui i *bookmaker* non residenti che non sono titolari di autorizzazione AAMS. Tutti i pagamenti provenienti o diretti ai soggetti indicati nella predetta "lista" sarebbero soggetti all'imposta sostitutiva, salvo prova contraria da fornirsi alla banca da parte del contribuente-giocatore (come, ad esempio, nel caso in cui taluni versamenti si riferiscano al pagamento di forniture).

## **2.2 L'accertamento sul "conto di gioco".**

La seconda ipotesi di accertamento viene formulata con specifico riguardo al *bookmaker* residente all'estero presso il quale lo scommettitore intrattiene un cd. "conto di gioco", ossia

---

<sup>10</sup>Per una completa disamina sui poteri attribuiti agli uffici in tema di indagini bancarie cfr. CEDRO M., *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, Giappichelli, Torino, 2011, pp. 67 ss..

un conto virtuale sul quale vengono registrati tutti i movimenti relativi alle giocate effettuate, alle vincite conseguite, ai prelievi e ai depositi e la cui gestione è – generalmente – gratuita.

Tale nozione trova agevole riscontro nel primo paragrafo dell'art. 5 del provvedimento del Direttore dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato del 21.3.2006, che prevede che *“le operazioni derivanti dall'esecuzione del contratto di conto di gioco, relative a giocate, vincite e rimborsi di giocate, ricariche, bonus e riscossioni, sono registrate su un conto di gioco”*<sup>11</sup>.

L'accertamento viene svolto tramite accesso presso il *bookmaker* (che, tuttavia, ad oggi non è soggetto alle indagini finanziarie ai sensi dell'art. 32, comma primo, nn. 2 e 7 del D.P.R. 600/1973) indipendentemente dal flusso di cassa che transita attraverso eventuali rapporti finanziari, atteso che le movimentazioni relative a ricariche, scommesse, vincite e perdite sono registrate in prima battuta dal *bookmaker*.

Tale modalità di accertamento sarebbe maggiormente efficace ed attendibile ove si ponga mente al fatto che, secondo quanto previsto dall'art. 1 del citato provvedimento del Direttore dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato del 21.3.2006, il conto di gioco reca l'esatta indicazione, non solo dei dati identificativi del singolo scommettitore, ma, altresì, di tutte le operazioni riguardanti le giocate (con partecipazione a distanza), ossia *“i movimenti ed il saldo del conto di gioco, le registrazioni riguardanti sia le giocate convalidate ed i relativi importi, sia gli esiti certificati delle giocate ed i relativi importi”*.

In questo caso, l'accertamento viene effettuato mediante il ricorso ai modelli, in atto esistenti, di cooperazione amministrativa e, precisamente, mediante lo strumento dello scambio di informazioni (su richiesta) con l'autorità fiscale del Paese di stabilimento del *bookmaker*: in tal modo, l'acquisizione del dato “scommessa” o “vincita” avviene direttamente presso il *bookmaker*, senza che sia necessaria alcuna attività di indagine o cernita dei movimenti bancari<sup>12</sup>. Il dato acquisito attiene sicuramente ad operazioni soggette all'imposta, senza la necessità di ricorrere a mezzi di accertamento basati su criteri presuntivi.

---

<sup>11</sup>Con specifico riguardo all'ordinamento italiano, va ricordato che il conto di gioco è stato introdotto con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 31 maggio 2002 che, all'art. 2, comma 1, prevede che la *“stipula con lo scommettitore di apposito contratto, univocamente numerato nell'ambito della concessione, che acquista efficacia con l'apertura di un conto personale intestato allo scommettitore medesimo”*.

<sup>12</sup>Allo stato della disciplina interna, il *bookmaker* residente non è soggetto alle indagini finanziarie di cui all'art. 32, comma primo, nn. 2 e 7; di talchè, in alternativa all'ipotesi dello scambio di informazioni, potrebbe prospettarsi una modifica del n. 7 del primo comma dell'art. 32 del D.P.R. 600/1973 includendovi anche i soggetti che gestiscono, in via meramente virtuale, rapporti di natura finanziaria derivanti dal gioco *online* (ossia i *bookmakers* che erogano servizi di gioco *online*).

Tale soluzione, sebbene di portata radicale, potrebbe avere un fondato riscontro sul piano della sua sostenibilità pratica. Infatti, la necessità di ricorrere, in via ordinaria, all'utilizzo di strumenti di cooperazione amministrativa con le autorità finanziarie estere, potrebbe comportare un maggior impiego di tempo e di risorse all'Amministrazione finanziaria.

Al fine di garantire l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, tale modalità di accertamento potrà svolgersi sulla base di presunzioni (supersemplici, quali mera fonte di innesco) circa l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta (come, ad esempio, movimenti finanziari da o verso il *bookmaker* nel corso dell'anno, risultanze positive degli accessi nei confronti dei *bookmaker* residenti, reperimento di indizi presso il contribuente o presso terzi circa l'effettuazione di giocate *online*); inoltre, la procedura di mutua assistenza con l'autorità finanziaria del Paese di stabilimento del *bookmaker* dovrà svolgersi entro precisi limiti temporali, con possibilità di proroga nei casi di particolare complessità dell'indagine.

Si ritiene, altresì, che al fine di contemperare le esigenze di accertamento e controllo con gli imperativi della tutela dei diritti fondamentali del contribuente previsti dalla Carta europea dei diritti fondamentali e della Convenzione europea dei diritti umani, lo svolgimento dell'attività di accertamento deve garantire il riconoscimento del diritto di informazione, partecipazione e contraddittorio nei confronti del contribuente accertato anche mediante l'attivazione di contraddittori anticipati<sup>13</sup>.

A parere di chi scrive, tale modalità di accertamento, sebbene possa risultare, sul piano pratico, complessa (dato il coinvolgimento di autorità finanziarie estere), appare di gran lunga più efficace ed immediata rispetto alle indagini finanziarie. Inoltre, il controllo diretto sul conto di gioco consente all'Amministrazione finanziaria di acquisire tutti i dati – scommesse

---

<sup>13</sup>Quest'ultimo profilo potrebbe apparire – forse – il più controverso e di difficile attuazione sul piano pratico sol che si ponga mente al fatto che la Corte di Giustizia UE, nella sentenza del 22 ottobre 2013 resa nel noto caso *Sabou* (causa C-276/12), ha affermato che la disciplina europea in materia di scambio di informazioni di cui alla direttiva 77/799 e il cui oggetto “*consiste nel disciplinare la collaborazione tra le autorità fiscali degli Stati membri, coordina la trasmissione di informazioni tra autorità competenti imponendo determinati obblighi agli Stati membri*; inoltre, puntualizza la Corte, “*la medesima direttiva non conferisce per contro diritti specifici al contribuente e non prevede, in particolare, alcun obbligo per le autorità competenti degli Stati membri di consultarlo*”. Ne consegue un assetto eminentemente sbilanciato verso la protezione e la valorizzazione dell'interesse dello Stato all'accertamento ed alla riscossione dei tributi rispetto alle esigenze di tutela dei diritti fondamentali del contribuente. In questo senso, l'indirizzo interpretativo maturato in seno alla Corte di Giustizia UE lascia disattesa ogni aspettativa di tutela del contribuente nell'ambito delle procedure di scambio di informazioni ponendosi, peraltro, in netta controtendenza rispetto all'evoluzione del sistema multilivello dei diritti e delle garanzie fondamentali del contribuente avvenuta per merito delle modifiche apportate dal Trattato di Lisbona, nonché della giurisprudenza della Corte di Giustizia sull'efficacia della Carta di Nizza (cfr. sentenza Corte di Giustizia UE, 26 febbraio 2013, caso *Åkerberg Fransson*, causa C-617/10).

In direzione opposta a quanto sostenuto dalla Corte di Giustizia, si ritiene, invece, che il riconoscimento di *participation rights* a favore del contribuente-scommettitore sia tanto utile quanto indispensabile, in quanto, non solo consentirebbe un significativo allineamento della disciplina interna alle esigenze di garanzia delle posizioni soggettive del contribuente ma avrebbe, altresì, un importante risvolto sul piano pratico, atteso che, proprio con riguardo al gioco *online*, i dati e le notizie raccolte nel corso dell'accertamento nei confronti dello scommettitore possono essere utilizzati anche con riguardo ai *bookmaker* quali fonti di innesco dell'accertamento nei loro confronti. Non vi è, dunque, alcuna ragione per escludere il riconoscimento dei diritti di partecipazione, informazione e contraddittorio del contribuente nell'ambito dell'accertamento del gioco *online*, ove, beninteso, l'Amministrazione finanziaria effettui il controllo direttamente sul conto di gioco intrattenuto presso il *bookmaker* estero.



effettuate e vincite – relativi all’attività di gioco che lo scommettitore intrattiene con il *bookmaker*.

Diversamente, il ricorso alle indagini finanziarie incontrerebbe un limite con riguardo al dato delle vincite, in tutti i casi in cui lo scommettitore intrattenga un conto di gioco presso il *bookmaker*; infatti, se dai documenti forniti dall’intermediario finanziario è possibile acquisire l’ammontare di ogni trasferimento di denaro dal conto corrente al conto di gioco (per le ricariche e, di conseguenza, per le giocate), l’acquisizione dei dati relativi alle vincite dipenderebbe esclusivamente dalla frequenza delle riscossioni, ossia dai trasferimenti delle vincite dal conto di gioco verso il conto corrente dello scommettitore.

In secondo luogo, si ritiene che la modalità di accertamento basata sullo strumento della mutua assistenza amministrativa appare agevolmente attuabile sul piano pratico, attesa la compatibilità, sul piano sostanziale, alla disciplina in atto esistente in tema di tassazione delle vincite conseguite dal giocatore *online*.

Infatti, sul piano dell’imposizione, le vincite conseguite nell’esercizio del gioco *online* costituiscono redditi diversi ai sensi dell’art. 67, comma 1, lettera d), del D.P.R. 917/1986 nella cui categoria vi annovera, tra gli altri, “*le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali*”<sup>14</sup>.

In tale direzione appare, altresì, orientato l’indirizzo di prassi dell’Amministrazione finanziaria che, nella circolare n. 141/E del 30 dicembre 2010 ha affermato che “*l’erogazione di reddito da parte di un soggetto che non è sostituto d’imposta rende necessario l’adempimento degli obblighi dichiarativi in capo al contribuente*”.

Il giocatore residente che intrattiene un conto corrente all’estero nel quale confluisce il *cash flow* derivante dal rapporto con il *bookmaker* dovrà adempiere agli obblighi dichiarativi e di monitoraggio fiscale. È previsto infatti che, in tale ipotesi, il contribuente dovrà compilare il quadro RW del modello UNICO sia ai fini dell’IVA<sup>15</sup>, sia ai fini del monitoraggio fiscale ove, beninteso, il valore massimo dell’attività finanziaria detenuta all’estero raggiunga, nel

---

<sup>14</sup> Per la quantificazione della base imponibile bisogna fare rinvio all’art. 69, comma 1, del D.P.R. 917/1986 in base al quale le vincite conseguite ai sensi dell’art. 67, comma 1, lett. d), “*costituiscono reddito per l’intero ammontare percepito nel periodo d’imposta senza alcuna deduzione*”.

Con riguardo ai profili sostanziali della tassazione del gioco *online* si rinvia a DE MARCO S., *La tassazione del gioco online. Problematiche applicative ed interpretative*, in Boll. Trib., 2014, pp. 1525 ss..

<sup>15</sup> Ai sensi dell’art. 13 comma 2-bis della Tariffa allegata al D.P.R. 642/1972 (a seguito delle modifiche introdotte dall’art. 19 del D.L. 201/2011, convertito in legge n. 204/2011, istitutiva dell’IVA<sup>15</sup>) sul conto corrente estero detenuto da una persona fisica si applica l’imposta di bollo dell’importo di € 34,20.

periodo d'imposta, un importo superiore a diecimila euro<sup>16</sup>.

In una prospettiva *de iure condendo* si ritiene che l'IVAFE possa essere applicata anche sui conti di gioco intrattenuti presso *bookmaker* residenti all'estero, atteso che si tratterebbe pur sempre di un conto virtuale che (al pari dei conti *PayPal*) riproduce la movimentazione finanziaria direttamente collegata alle operazioni di gioco *online*.

In ogni caso resta ferma l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni ove, per ipotesi, la vincita conseguita dal giocatore *online* dovesse essere sottoposta a tassazione nel Paese di stabilimento del *bookmaker*<sup>17</sup>

In definitiva, alla luce delle susposte riflessioni si può affermare che fin quando non verrà introdotta la ritenuta a titolo di imposta sulle transazioni finanziarie come criterio di tassazione delle operazioni dematerializzate, la via della mutua assistenza amministrativa pare la soluzione maggiormente percorribile sul piano pratico.

### **3. L'accertamento nei confronti del *bookmaker*: modelli di *tax policy* contro il *disappearing taxpayer*.**

A completamento della disciplina sull'accertamento in tema di gioco *online*, si pone la formulazione di talune ipotesi con riguardo al *bookmaker*.

Anche con riguardo a tale profilo, ragioni di coerenza al metodo dello *status quo approach* inducono a ritenere che una soluzione agevolmente praticabile sarebbe quella di estendere la disciplina domestica in atto applicata nei confronti dei gestori italiani anche a talune categorie di *bookmaker* residenti all'estero che svolgono l'attività di gioco *online* in Italia.

Si tratta, invero, di fattispecie che appaiono potenzialmente idonee a dar luogo a casi di *disappearing taxpayer* e che concorrono a delineare un quadro casistico che si può articolare nel seguente modo: a) *bookmaker* residenti all'estero che erogano il servizio di gioco *online* mediante un *server* collocato in Italia, b) *bookmaker* non residenti che si avvalgono di un soggetto residente che svolge – per conto del primo – attività di raccolta delle scommesse (ma che non svolge attività meramente ausiliaria e preparatoria come, ad esempio, l'assistenza alle giocate e la pubblicità), c) gestori residenti che svolgono attività di raccolta di scommesse per

---

<sup>16</sup> Per importi inferiori a diecimila euro resta fermo, in ogni caso, l'obbligo di pagamento dell'IVAFE.

<sup>17</sup> Cfr. sul punto SARTORI N., *Imposizione reddituale delle vincite conseguite presso case da gioco italiane ed estere*, in Rass. Trib., 2014, p. 1004, il quale precisa che “*se le vincite fossero tassate anche all'estero, vi è la possibilità, al ricorrere di certi requisiti, di beneficiare di un credito per le imposte reddituali pagate all'estero a titolo definitivo, ai sensi dell'art. 165 T.u.i.r.*”. L'Autore osserva altresì che “*l'art. 21 del Modello di Convenzione OCSE del 2010, con riguardo alle componenti reddituali non specificamente trattate dal Modello, quali le vincite, attribuisce residualmente la potestà impositiva solo allo Stato della residenza (esclude quindi totalmente la potestà impositiva dello Stato della fonte)*”.

conto di *bookmaker* non residenti<sup>18</sup> (si tratta – comunemente – dei cosiddetti centri di trasmissione dati – CTD – e dei centri di elaborazione dati – CED<sup>19</sup>), d) gestori residenti che svolgono attività di raccolta di scommesse per conto di *bookmaker* privi di regolare concessione A.A.M.S., e) *bookmaker* residenti in Italia che svolgono attività di gioco *online* in paesi extra UE non *white list* in forma esterovestita<sup>20</sup>.

Nelle fattispecie delineate ai punti a) e b), consistenti nelle ipotesi in cui il *bookmaker* residente all'estero svolga l'attività di gioco *online* per mezzo di un *server* collocato in Italia, ovvero, avvalendosi di un operatore che gestisce – in Italia – l'attività di raccolta delle scommesse per conto del soggetto estero, il reddito di quest'ultimo si intende prodotto nel territorio dello Stato.

In tali due ipotesi, infatti, il *bookmaker* estero svolge la propria attività per il tramite di una stabile organizzazione in Italia.

Con riguardo alla prima fattispecie, ossia quella del *bookmaker* estero che presta il servizio *online* attraverso un *server* installato in Italia (che ospita il sito *web* utilizzato per la prestazione del servizio), va precisato che, in linea generale, l'art. 162, comma 5, del D.P.R. 917/1986 stabilisce che “*non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la*

---

<sup>18</sup> Alla luce della recente giurisprudenza di merito (cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Bari, sentenza 13.4.2015, Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, sentenza, 9.4.2015) sono assoggettati alle imposte in Italia (imposta unica sulle scommesse e sui concorsi pronostici ed imposte dirette) anche i concessionari non collegati al totalizzatore nazionale che svolgono attività di raccolta scommesse (cosiddetti CDT – centri di trasmissione dati) per conto di *bookmaker* residenti all'estero. Questi soggetti vanno considerati alla stregua dei *bookmaker* che gestiscono le scommesse per conto proprio.

<sup>19</sup> Sul punto cfr. AA. VV. (a cura di MARCHETTI F., MELIS G., LA SCALA A.E.), *Verso il superamento del monopolio fiscale sui giochi*, in *La Fiscalità dei giochi: analisi giuridica ed economica*, in archivio Ceradi, Roma, 2013, pag. 71, in cui si legge che i centri di trasmissione dati sono “*quei particolari esercizi dove un soggetto italiano si lega ad un bookmaker straniero tramite un contratto per il quale l'organizzazione delle scommesse (ivi compresa la loro accettazione) compete al bookmaker, essendo riservato al gestore del CTD esclusivamente il compito di mettere in contatto lo scommettitore con quest'ultimo*”; con riguardo a tali soggetti “*l'Amministrazione ha chiarito che questi pongono in essere un'attività, per il tramite di una compiuta ed autonoma organizzazione imprenditoriale, essenziale per la realizzazione del presupposto impositivo, in quanto la scommessa fisica non potrebbe essere realizzata senza la presenza di un locale in cui il giocatore si reca ed effettua la scommessa, oltrechè ricevere conferma dell'accettazione della scommessa medesima*”.

<sup>20</sup> Con riguardo a tale specifica ipotesi, particolarmente interessante è l'analisi di ANTONACCHIO F., op. ult. cit., pp. 5-7, il quale osserva che “*l'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria nazionale, finalizzata a dimostrare la mancanza di 'sostanza' decisionale in capo alla società fittiziamente domiciliata all'estero deve essere orientata a provare: 1. l'inconsistenza della struttura organizzativa della società estera, che si serve di un operatore estero...2. la scarsa autonomia decisionale di cui gode la società esterovestita nella definizione delle politiche di mercato; 3. il possibile apporto determinante di risorse da parte della controllante italiana nell'adempimento degli obblighi contabili e fiscali propri della società estera e connessi alla sua attività*”. In definitiva, l'azione di controllo nei confronti dei *bookmaker* esterovestiti “*deve essere in primis orientata all'individuazione di possibili collegamenti della società con soggetti residenti nel territorio dello Stato, nelle cui sedi sia possibile rinvenire documentazione, il più delle volte di natura extracontabile, riguardante i rapporti con il soggetto esterovestito, al fine di acquisire elementi probatori idonei a dimostrare che questa sia stata amministrata dall'Italia per la maggior parte del periodo di imposta, o abbia ivi svolto l'oggetto principale dell'attività di raccolta scommesse*”.

*raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”.*

Per converso, ove il *server* sia utilizzato in modo significativo ed essenziale per lo scambio di beni e servizi ovvero per lo svolgimento di una concreta attività non ausiliaria o preparatoria secondo la disposizione generale del comma 1, allora potrà ritenersi configurata una stabile organizzazione.

Al riguardo, il commentario all'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, precisamente nella sezione dedicata all'*electronic commerce*, prevede che se la *digital company* svolge la propria attività esclusivamente mediante un sito web ospitato all'interno di un *server* che è a disposizione dello stesso operatore, allora il luogo in cui è collocato il *server* può configurarsi come una sede fissa di affari ai fini del riconoscimento di una stabile organizzazione<sup>21</sup>. Diversamente, dato che il sito web non è da solo sufficiente a configurare una *tangible property*, sarà difficile (beninteso in assenza di altri criteri di collegamento territoriale applicabili) assoggettare il servizio digitale a tassazione nel Paese di destinazione del servizio.

In secondo luogo, va evidenziato che l'attività svolta – nel territorio italiano – dal soggetto terzo per conto del *bookmaker* residente all'estero non deve essere meramente ausiliaria e preparatoria. In tale ipotesi, infatti, la Suprema Corte, con una recente pronuncia, ha escluso la configurabilità di una stabile organizzazione in Italia, in un caso in cui il *bookmaker* residente all'estero si avvaleva – in Italia – di una società la cui attività era limitata esclusivamente alla promozione dell'offerta dei giochi (pubblicità) ed all'assistenza *online* alla clientela italiana<sup>22</sup>. Con riguardo alla fattispecie individuata sopra alla lettera c), ossia in cui il *bookmaker* estero si avvale di un gestore residente (CTD o CED) che svolge l'attività di raccolta delle scommesse per conto del medesimo *bookmaker*, in linea generale, si presume che il *bookmaker* estero svolga attività per conto proprio nel territorio dello Stato.

Infatti, in questa direzione sembrano orientarsi le nuove disposizioni – in tema di gioco *online* – introdotte con la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (stabilità 2016). Il comma 927 dell'art. 1 di tale legge prevede una vera e propria presunzione legale relativa circa l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia “*qualora uno o più soggetti residenti, operanti nell'ambito di un'unica rete di vendita, svolgano, per conto di soggetti esteri non residenti o comunque sulla base di contratti di ricevitoria o intermediazione con i soggetti terzi, le attività tipiche del gestore, anche sotto forma di centro trasmissione dati, quali, ad esempio, raccolta*

---

<sup>21</sup> L'OCSE precisa, altresì, che nel caso del *server*, ciò che assume rilevanza ai fini della stabile organizzazione non è la sua amovibilità, ma la sua attitudine a rimanere “fisso” in un dato luogo per un “sufficiente periodo di tempo”.

<sup>22</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sezione penale, sentenza n. 1811 del 17 gennaio 2014.

*scommesse, raccolta delle somme puntate, pagamento dei premi, e mettano a disposizione dei fruitori finali del servizio strumenti per effettuare la giocata, quali le apparecchiature telematiche e i locali presso cui scommettere*". La medesima disposizione, stabilisce, altresì, che, ai fini della configurazione della stabile organizzazione presunta, si richiede – in via concorrente – che *"i flussi finanziari, relativi alle suddette attività ed intercorsi tra i gestori e il soggetto non residente, superino, nell'arco dei sei mesi, 500.000 euro"*.

Allorché ricorrano le due condizioni previste dalla norma, l'Agenzia delle Entrate, acquisito dagli operatori finanziari il dato relativo al *cash flow* transitato dal gestore residente al *bookmaker* non residente, *"convoca in contraddittorio i gestori e il soggetto estero, i quali possono fornire prova contraria circa la presenza in Italia di una stabile organizzazione"*.

Ad avviso di chi scrive, le disposizioni introdotte dalla legge di stabilità non introducono novità di particolare rilievo con specifico riguardo alla fattispecie in commento; infatti, pare che il legislatore si sia limitato a recepire, sul piano normativo, un orientamento già esistente ed applicato – in via generale – nella pratica.

Infatti, già l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, con la comunicazione n. 2 del 7 giugno 2012 aveva precisato che *"nell'ipotesi di operatori esteri che agiscono in Italia – in possesso o meno di regolare concessione amministrativa – tramite locali aperti al pubblico dove il giocatore effettua la "puntata" e riceve la ricevuta di gioco, le scommesse siano da considerare "accettate nel territorio italiano", a nulla rilevando, come afferma la legge, che la raccolta sia effettuata "per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero"*".

Tuttavia, a fronte dell'introduzione di uno strumento particolarmente incisivo quale è la presunzione legale relativa, non va trascurato lo sforzo del legislatore di averne controbilanciato gli effetti con l'esigenza di tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

A ciò il legislatore vi ha provveduto introducendo l'obbligo in capo all'Agenzia delle Entrate di attivare il contraddittorio anticipato con i gestori residenti ed il soggetto estero, al fine di consentire agli stessi di fornire prova contraria circa la presenza della stabile organizzazione in Italia (cfr. art. 1, comma 927, L. 208/2015).

Inoltre, ad ulteriore riprova dell'attenzione dimostrata dal legislatore verso la protezione dei diritti del contribuente, il comma 929, dell'art. 1 della legge di stabilità per il 2016 prevede che, laddove si svolga il contraddittorio fra l'Agenzia delle Entrate ed i soggetti interessati, l'eventuale avviso di accertamento dovrà essere motivato con specifico riguardo alle risultanze emergenti dallo svolgimento del contraddittorio anticipato.

Da ultimo, il comma 931 del citato art. 1 fa salvo il diritto del contribuente di *"presentare, entro sessanta giorni dall'inizio di ciascun periodo di imposta, specifica istanza di interpello*

*disapplicativo, ai sensi dell'art. 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con la quale dimostri il venir meno dei presupposti"* che comportano il ricorso alla presunzione circa la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia.

In definitiva, si può affermare che, nell'ipotesi presa in considerazione dal legislatore, il *bookmaker* non residente sarà assoggettato in Italia ai medesimi prelievi previsti per il gestore residente: si applicheranno, pertanto, l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse e le imposte dirette (IRES e IRAP).

Per tale ragione, si ritiene che le modalità di accertamento ed il regime sanzionatorio applicabile alle fattispecie qui prese in considerazione dovranno essere valutati separatamente con riguardo alla disciplina prevista per ciascuna di dette imposte.

Ai fini dell'imposta unica, l'accertamento nei confronti dei soggetti sopra elencati viene regolato dall'art. 24 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito in L. 11 luglio 2011, n. 111 che ha introdotto specifiche disposizioni in materia di accertamento con riguardo ai giochi a distanza.

In particolare, la norma prevede che i competenti Uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, possono procedere all'accertamento delle basi imponibili e dell'imposta dovuta avvalendosi di metodologie induttive sulla base di atti, fatti e violazioni contestate dalla Guardia di Finanza o da altri organi di Polizia, nonché in tutti i casi in cui il gestore si opponga allo svolgimento di attività di accessi e verifiche nei suoi confronti, ovvero si rifiuti di esibire i documenti recanti l'ammontare delle giocate effettuate, ovvero non dia seguito agli inviti ed ai questionari disposti dagli uffici competenti<sup>23</sup>.

In queste ultime ipotesi, il comma 10 del succitato art. 24 del D.L. 98/2011 prevede che i competenti uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato possono determinare *"induttivamente la base imponibile utilizzando la raccolta media della provincia, ove è ubicato il punto di gioco, dei periodi oggetto di accertamento, desunta dai dati registrati nel totalizzatore nazionale"*.

Nei confronti dei soggetti sopra menzionati, i competenti organi della Guardia di Finanza e dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato possono esercitare, ai sensi dell'art. 15 del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, i medesimi poteri istruttori (accessi, ispezioni, verifiche, richiesta di documenti, inviti a comparire, invio di questionari, ecc...) previsti dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. 633/1972<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Cfr. Art. 24, comma 8, D.L. 98/2011.

<sup>24</sup> Sul punto, infatti, si richiama l'art. 15, comma 8-duodecies, del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito in L. 3 agosto 2009, n. 102, che prevede che *"gli uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato,*

In linea con le modalità di accertamento appena descritte si pongono le nuove disposizioni della legge di stabilità per il 2016 che, al comma 928 dell'art. 1, stabilisce che *“le attività svolte dai gestori possono essere desunte dai dati, dalle notizie e dalle informazioni comunicate dal Corpo della guardia di finanza ai fini dell'instaurazione del contraddittorio di cui al comma 927”*.

Con riguardo al regime sanzionatorio, troverà applicazione l'art. 5 del D.Lgs. 504/1998 per le violazioni riguardanti l'imposta unica sulle scommesse. La norma prevede che nei casi di sottrazione di base imponibile venga irrogata la sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento della maggiore imposta e, ove la base imponibile sottratta sia superiore ad € 50.000, si applica anche la misura accessoria della chiusura dell'esercizio da uno a sei mesi. Diversamente, ove venga contestato l'omesso versamento del tributo, la sanzione sarà applicata nella misura del trenta per cento degli importi non pagati nel termine prescritto.

Ferma restando l'applicazione delle disposizioni interne in atto vigenti, ai fini delle imposte dirette, si possono prospettare distinte soluzioni con riguardo all'accertamento nei confronti dei soggetti sopra elencati.

Al fine di contrastare i fenomeni di *disappearing taxpayer* derivanti dallo svolgimento di attività di gioco *online* riconducibile a gestori residenti all'estero, i competenti organi dell'Amministrazione finanziaria si avvalgono di tutti i poteri istruttori e di accertamento previsti dal D.P.R. 600/1973.

Con riguardo alle fattispecie suindicate, una soluzione di immediata ed agevole applicazione pratica, nonché coerente con le nuove disposizioni introdotte dalla legge di stabilità, sarebbe quella di prevedere l'effettuazione di accessi, ispezioni e verifiche, nonché la richiesta di documenti, presso i soggetti che svolgono, nel territorio dello Stato, attività di raccolta delle scommesse per conto del gestore non residente.

Non si esclude, tuttavia, che con specifico riguardo ai *bookmaker* residenti all'estero che si avvalgono di una stabile organizzazione (ancorché in forza di presunzione legale relativa), l'Amministrazione finanziaria possa utilizzare, ai fini dell'accertamento nei loro confronti, i

---

*nell'adempimento dei loro compiti amministrativi e tributari, si avvalgono delle attribuzioni e dei poteri previsti dagli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, ove applicabili”*. Sempre il comma 8-duodecies citato, prevede che in tema di ispezioni e verifiche, *“il Corpo della Guardia di Finanza coopera con gli uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato competenti all'accertamento del tributo e all'irrogazione delle relative sanzioni per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni in materia di giochi, scommesse e concorsi pronostici, procedendo di propria iniziativa o su richiesta dei citati uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui ai citati articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e successive modificazioni, trasmettendo agli uffici stessi i relativi verbali e rapporti”*.

dati acquisiti nell'ambito dello svolgimento di indagini finanziarie già avviate, ai sensi dell'art. 32, comma 1, nn. 2 e 7 del D.P.R. 600/1973, nei confronti degli scommettitori.

Nella medesima ipotesi, in via alternativa rispetto a tale modalità di accertamento, l'Amministrazione finanziaria può avvalersi di dati, fatti e notizie – riguardanti lo scommettitore – acquisite a seguito dell'attivazione di apposite procedure di mutua assistenza amministrativa con le autorità fiscali del Paese di stabilimento del gestore del servizio di gioco *online*.

In questi casi, gli elementi fiscalmente rilevanti acquisiti dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, o dalla Guardia di Finanza, nell'ambito dell'accertamento nei confronti dello scommettitore assumono la funzione di “fonte di innesco” ai fini dell'accertamento nei confronti del “*disappearing*” *bookmaker*.

Con riguardo al profilo sanzionatorio, l'Amministrazione finanziaria irrognerà le sanzioni amministrative disciplinate dal D.Lgs. 471/1997 in tutti i casi in cui vengano accertate violazioni in tema di imposte dirette.

#### **4. Conclusioni e prospettive future.**

Le considerazioni svolte nel corso del presente lavoro con riguardo ai criteri ed ai metodi di accertamento del gioco *online* hanno messo in luce i profili di maggiore criticità della disciplina fiscale domestica nell'ambito del contrasto avverso quelle condotte che presentano un'alta attitudine a produrre effetti di erosione della base imponibile. Il gioco *online* rappresenta indubbiamente uno dei settori in cui appare diffusa la tendenza degli operatori a sottrarsi ad ogni forma di tassazione.

Diviene pertanto difficile mettere in atto misure concretamente efficienti e idonee ad arginare il rischio di *revenue loss* che tali attività comportano.

Ad avviso di chi scrive, il settore del gioco *online* – nonostante le nuove disposizioni introdotte dalla legge di stabilità – resta ancora una “zona grigia”, a riprova del fatto che le trasformazioni del mercato verso un'economia basata eminentemente sulla prestazione di servizi totalmente “digitalizzati” non consentono alle *tax policies* nazionali di far fronte agli effetti distorsivi che possono riverberarsi sul piano delle azioni di contrasto.

In questa direzione, deve riconoscersi che la legge di stabilità per il 2016 non ha risolto il problema del *disappearing taxpayer* con riguardo ai gestori residenti all'estero che svolgono l'attività di gioco *online* in assenza di una *taxable presence* nel Paese di destinazione del servizio.

Da altra parte, però, si ritiene che le disposizioni contenute nei commi 927 e seguenti dell'art.



1 della L. 208/2015 hanno il pregio di aver gettato le basi per la creazione di un modello di accertamento orientato verso il giusto bilanciamento fra le esigenze di controllo delle attività di gioco *online* e gli imperativi della tutela del contribuente.

In ossequio alle raccomandazioni formulate dall'OCSE con riguardo al tema dell'economia digitale e alla luce delle recenti disposizioni introdotte con la legge di stabilità, con il presente lavoro si sono prospettate talune soluzioni – nell'ottica dello *status quo approach* – volte a ricondurre lo svolgimento dell'attività di gioco *online cross-boarder* ai modelli impositivi esistenti nell'ordinamento fiscale domestico.

Vero è che gli strumenti di controllo già previsti dalla disciplina tributaria in tema di accertamento appaiono di agevole adattamento alle specificità che connotano le modalità di svolgimento del servizio di gioco *online*.

Si è però evidenziato, da altra parte, che le ipotesi prospettate con riguardo all'accertamento nei confronti del *bookmaker* così come dello scommettitore vanno vagliate alla luce di eventuali ulteriori modifiche alla disciplina attuale – sia interna che internazionale – in materia di stabile organizzazione. Al di là della presunzione legale relativa introdotta dalla legge di stabilità, si vuole fare riferimento, in particolare, all'ipotesi – ormai molto diffusa – del *bookmaker* residente all'estero che svolge attività di gioco *online* nel territorio dello Stato avvalendosi di un sito web che, di per sé, non configura alcuna stabile organizzazione (alla luce degli standard internazionali così come della disciplina interna).

Ne consegue che, in mancanza di prospettive di modifica alla disciplina normativa domestica in atto esistente, nonché di soluzioni concrete avanzate dall'OCSE sulla scelta dei criteri di collegamento territoriali ai fini della tassazione delle transazioni digitali (in ambito di commercio elettronico diretto), rimarrebbero difficilmente superabili le criticità connesse all'individuazione del luogo di effettuazione delle medesime operazioni e, di conseguenza, dei metodi di accertamento concretamente applicabili.

Tuttavia, non va trascurato che – così come avvenuto in ambito europeo nel campo dell'IVA con l'introduzione a regime del *mini one stop shop* sulle operazioni *B2C* – anche nell'ambito dell'imposizione diretta si possono applicare criteri di collegamento basati sul modello del *source tax approach* (tassazione nel Paese di destinazione del servizio digitale).

Il criterio di collegamento basato sull'applicazione della ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali appare una soluzione concretamente percorribile in una prospettiva *de iure condendo*.

Proprio in tale direzione sembrano orientarsi le nuove disposizioni introdotte dalla L. 208/2015 che, al comma 930 dell'art. 1, ha previsto che “*a seguito della segnalazione dell'Agenzia delle entrate dei contribuenti nei confronti dei quali sia stata accertata la stabile*

*organizzazione, gli intermediari finanziari e gli altri soggetti esercenti attività finanziaria indicati nell'articolo 1, commi 1 e 2, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, e successive modificazioni, ai fini della disciplina in materia di antiriciclaggio, sono tenuti ad applicare una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 25 per cento sugli importi delle transazioni verso il beneficiario non residente...”.*

Con tale intervento il legislatore italiano ha voluto proiettare il sistema di tassazione delle attività di gioco *online* verso modello inglese della *diverted profit tax* (già nel Regno Unito a regime a partire dal 1° aprile 2015) che prevede l'applicazione di un'imposta con un'aliquota del 25% sui profitti “dirottati” in Paesi dotati di regimi fiscali privilegiati<sup>25</sup>.

In ogni caso, va evidenziato che la *diverted profit tax* costituisce una misura anti-abuso che legittima l'Amministrazione finanziaria a disconoscere i vantaggi conseguiti dall'operatore non residente, ossia il dirottamento dei profitti verso regimi fiscali preferenziali, applicando la fattispecie elusa attraverso il riconoscimento di una stabile organizzazione (la *avoided PE*) nello Stato della fonte.

Tralasciando ogni ulteriore considerazione sugli effetti che potrà avere una eventuale applicazione generalizzata del modello della *diverted profit tax* alle transazioni digitali nell'ordinamento italiano, si può affermare in conclusione che, con il piano di azione *BEPS* sull'economia digitale, l'OCSE ha messo a disposizione della comunità internazionale un ampio novero di soluzioni ed opzioni che potrebbero essere implementate nell'ordinamento interno, specie con riguardo all'imposizione diretta (si pensi alla *significant digital presence*, al sistema della ritenuta a titolo d'imposta sulle transazioni digitali, alla tecnica dell'*apportionment*, ecc.).

---

<sup>25</sup> Dando seguito alle raccomandazioni dell'OCSE in materia di BEPS, il Regno Unito ha introdotto la tassa sui profitti “dirottati”. Il nuovo tributo – che si prevede entrerà a regime a partire dal 1° aprile 2015 – è stato ideato con il preciso obiettivo di evitare che le grandi multinazionali dell'*e-commerce* che svolgono attività in Regno Unito, dirottino gli utili su conti esteri, nonché di fare in modo che esse paghino le imposte nei Paesi di destinazione delle transazioni digitali.

Individuati i soggetti passivi nelle imprese che svolgono attività digitali, la DPT verrà applicata con un'aliquota “penalizzante” (cd. *penalty rate*) del 25% sui profitti “dirottati” (con riguardo alle attività svolte in Regno Unito), ossia i profitti che l'Ufficio finanziario dovesse accertare come sottratti a tassazione mediante atti di elusione ed erosione delle basi imponibili.

La legge istitutiva del tributo prevede che essa si applica allorché ricorra una delle due fattispecie espressamente individuate. La prima si realizza in tutti i casi in cui una società non residente in Regno Unito ponga in essere operazioni rilevanti nel Regno Unito (cessioni di beni e prestazioni di servizi digitali) eludendo la creazione di una stabile organizzazione. Al ricorrere di tale fattispecie, l'Amministrazione finanziaria considererà l'operazione digitale come posta in essere dalla *avoided PE*, cioè dal soggetto che rappresenta la stabile organizzazione elusa in Regno Unito, per conto della *non resident company*. Ove dall'attività posta in essere dalla *avoided PE* si possa “ragionevolmente ritenere” che la società non residente non svolge attività commerciale attraverso una stabile organizzazione in Regno Unito, allora può trovare applicazione la DPT.

La seconda regola, invece, mira ad evitare che società (sia residenti che non residenti) possano beneficiare di vantaggi fiscali mediante accordi privi di sostanza economica.

Pertanto, ferme restando le modifiche più radicali che potrebbero intervenire sull'assetto definitivo della stabile organizzazione (tramite la modifica dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni), ad avviso di chi scrive è compito di ciascun Paese vagliare la concreta sostenibilità di quelle *minor changes* che potrebbero definitivamente porre rimedio ad ogni fenomeno di *base erosion*.

*Dott. Claudio La Valva*  
*Università degli Studi di Palermo*