

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE

VICTOR UCKMAR

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

ANDREA AMATUCCI

PASQUALE PISTONE

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

IN PRIMO PIANO:

DOTTRINA:

Giusy Menita de Flora, *Il diritto al contraddittorio nell'ordinamento tributario italiano e spagnolo*

Giovanni Molo, *Banche svizzere e patrimoni italiani non dichiarati. La prospettiva giuridica svizzera. Che cosa è cambiato e che cosa cambierà*

Paolo F. Tripoli, *Note minime in merito a problematiche transfer pricing di talune transazioni tipiche del settore energia*

NOTE A SENTENZA:

Paolo de' Capitani di Vimercate, *Il regime tributario italiano delle vincite conseguite nei casinò esteri tra questioni di legittimità costituzionale e profili di incompatibilità con il diritto UE*

Pier Luigi Pisano, *Il "caso Falciani". Utilizzabilità delle informazioni e loro attendibilità. Un approccio diverso alle tematiche dello scambio di informazioni in ambito UE. Recente sentenza della CTP di Verbania*



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2013

SOMMARIO

- PREMIO ANTONIO UCKMAR
2016..... Pag. 1048
- ASSEGNAZIONE PREMIO
ANTONIO UCKMAR 2014 » 1051
- ERRATA CORRIGE » 1053
- Dottrina**
- M.G. DE FLORA, Il diritto al contraddittorio nell'ordinamento tributario italiano e spagnolo* Pag. 1073
- G. MOLO, Banche svizzere e patrimoni italiani non dichiarati. La prospettiva giuridica svizzera. Che cosa è cambiato e che cosa cambierà..... » 1115
- P.F. TRIPOLI, Note minime in merito a problematiche *transfer pricing* di talune transazioni tipiche del settore energia..... » 1145
- Recensioni**
- J.P. BARZOLA, *La Administración Tributaria frente al Contribuyente Global; Aspectos técnicos y prácticos relevantes*, Ricardo Echegaray, (Guillermo Michel y Juan Pablo Barzola, colaboradores)..... Pag. 1163
- P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *Commercio elettronico diretto e imposizione sui redditi, beni digitali, beni immateriali e "dematerializzazione"* dell'attività di impresa, Carlo Sallustio Pag. 1165
- A. TARSITANO, *Reorganizaciones Empresariales Libres de Impuestos*, de Ed. La Ley – Buenos Aires, 2013, Rubén O. Asorey y Fátima Asorey..... » 1167
- H. TAVEIRA TÔRRE, *Manual de Direito Tributário Internacional*, V. Uckmar, G. Corasaniti; P. de' Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, M.A. Greco, S.A. Rocha, » 1169
- Rubriche**
- C. BILLARDI, Rassegna di fiscalità sudamericana Pag. 1175
Argentina » 1175
Brasile..... » 1183
Perù..... » 1193
Venezuela » 1197
- G. CORASANITI, Convenzioni internazionali » 1205
- D. MANDELLI, Internet » 1219
- F. ROCCATAGLIATA, M.G. VALENTE, Fiscalità dell'Unione europea..... » 1223

R. SUCCIO, U.S. International taxation	Pag. 1245	Sentenza del 18 luglio 2013, causa C-6/12, <i>P Oy</i>	Pag. 1310
Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia)	Pag. 1305	Sentenza del 18 luglio 2013, causa C-210/11e C-211/11, <i>Stato Belga vs. Medicom SPRL, Maison Patrice Alard SPRL</i>	» 1311
Sentenza del 26 settembre 2013, causa C-236/11, <i>Commissione vs. Repubblica italiana</i>	» 1305	Sentenza del 18 luglio 2013, causa C-26/12, <i>Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand vs. Amministrazione olandese</i>	» 1311
Sentenza del 26 settembre 2013, causa C-189/11, <i>Commissione europea vs. Regno di Spagna</i>	» 1306	Sentenza del 18 luglio 2013, causa C-78/12, « <i>Evita-K</i> » <i>EOOD vs. Amministrazione bulgara</i>	» 1312
Sentenza del 26 settembre 2013, causa C-193/11, <i>Commissione europea vs. Repubblica di Polonia</i>	» 1306	Sentenza del 18 luglio 2013, causa C-124/12, <i>AES-3C Maritza East 1 EOOD vs. Amministrazione finanziaria bulgara</i>	» 1312
Sentenza del 26 settembre 2013, causa C-293/11, <i>Commissione europea vs. Repubblica ellenica</i>	» 1307	Sentenza del 18 luglio 2013, causa C-261/11, <i>Commissione vs. Regno di Danimarca</i>	» 1313
Sentenza del 26 settembre 2013, causa C-296/11, <i>Commissione europea vs. Repubblica francese</i>	» 1307	Sentenza del 11 luglio 2013, causa C-273/12, <i>Harry Winston SARL</i>	» 1313
Sentenza del 26 settembre 2013, causa C-309/11, <i>Commissione europea vs. Repubblica di Finlandia</i>	» 1307	Sentenza del 4 luglio 2013, causa C-350/11, <i>Argenta Spaarbank NV vs. Regno del belgio</i>	» 1314
Sentenza del 26 settembre 2013, causa C-450/11, <i>Commissione europea vs. Repubblica di portogallo</i>	» 1308	Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna	
Sentenza 26 settembre 2013, causa C-283/12, <i>Serebryanay vek vs. Amministrazione bulgara</i>	» 1308	C. DI SABATINO, I.v.a., soggetto passivo prestazione di servizi imponibile. Prestazione occasionale: assenza di connessione con un'attività professionale registrata e soggetta ad i.v.a.	Pag. 1317
Sentenza del 12 settembre 2013, causa C-388/11, <i>Le crédit Lyonnais vs. Repubblica di Francia</i>	» 1309		

P.L. PISANO, Il “caso Falciani”.
Utilizzabilità delle informazioni e loro attendibilità. Un approccio diverso alle tematiche dello scambio di informazioni in ambito UE. Recente sentenza della CTP di Verbania..... Pag. 1327

Note a sentenza e alla prassi

P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, Il regime tributario italiano delle vincite conseguite nei casinò esteri tra questioni di legittimità costituzionale e profili di incompatibilità con il diritto UE*..... Pag. 1339

** - Contributi sottoposti a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e stranieri e valutati positivamente da due componenti del Comitato di revisione della Rivista.*

Il regime tributario italiano delle vincite conseguite nei casinò esteri tra questioni di legittimità costituzionale e profili di incompatibilità con il diritto UE

L'ordinanza in commento non è stata la sola, quest'anno, a demandare alla Corte di Giustizia la verifica della compatibilità della legislazione del nostro Paese in materia di vincite al gioco con le regole ed i principi dall'Unione Europea: risulta, infatti, un'altra e analoga ordinanza della CTP romana, nel caso Fabretti contro Agenzia delle Entrate¹, che tratteremo in questa sede solo per cenni.

Insieme ad un commento alla presente ordinanza, in queste pagine si propone un approfondimento sulla legislazione italiana in materia e si intende indagare se ragionevolezza e proporzionalità siano state rispettate dal nostro sistema fiscale, in particolare alla luce dei principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva e del divieto di discriminazione previsto dal TFUE.

Comm. Trib. Prov. Roma, ord. n. 23/57/13, 28 maggio 2013

(Omissis) ... - Procedimento principale - Con più ricorsi notificati all'Agenzia delle Entrate-DP Roma I e successivamente riuniti per connessione oggettiva e soggettiva, il Sig. Blanco si opponeva agli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2007, 2008 e 2009, tutti notificatigli in data 1.12.2011, con i quali l'Agenzia delle Entrate- DP Roma 1-Ufficio Controlli gli aveva chiesto il recupero di complessivi: euro 488.703,16 (anno 2007); euro 23.919,86 (anno 2008) ed euro 41.291,89 (anno 2009) a titolo di irpef, addizionali e sanzioni; in particolare, l'Ufficio erariale contestava al ricorrente l'omessa dichiarazione dei redditi per tutti gli anni di imposta, nonché l'omessa dichiarazione, nel 2007, della somma di euro 410.227, oggetto di vincita al gioco del poker nei vari casinò di Dortmund, Nova Gorica, Las Vegas, Baderi e Praga; nel 2008, della somma di euro 25.6969 oggetto di

¹ Corte di Giustizia, in causa, C-367/13.

vincita al gioco del poker nei vari casinò di Las Vegas, Londra, Dublino, Nottingham; nel 2009 della somma di euro 46.028 oggetto di vincita nei vari casinò di Portorosa, Las Vegas, Nova Gorica; Londra e Praga; negli avvisi di accertamento l'ufficio erariale sosteneva che le suddette somme avrebbero dovuto essere computate nell'imponibile irpef in quanto rientranti nei "redditi diversi" di cui all'art. 67 comma I lett. d) d.p.r. 917/1986.

A sostegno del ricorso, il Blanco deduceva che l'accertamento era scaturito da indagini attivate sulle vincite da gioco; che era stato invitato a fornire informazioni all'Ufficio sulle vincite, e che perciò le aveva fornite depositando memorie nelle quale aveva precisato di aver preso parte, nel corso degli anni, a numerosi tornei sia in Italia che all'estero, e di aver riportato molte perdite e qualche vincita; che peraltro, in virtù di pratiche molto in uso nei casinò, quali il "deal" e lo "stacking", le vincite effettive erano state molto inferiori rispetto a quelle percepite; che le somme erano state comunque tassate all'estero, operando il casinò come sostituto d'imposta; che l'eventuale tassazione anche in Italia si sarebbe risolta in una doppia imposizione, vietata, siccome integrante una grave discriminazione; che i dati pubblicati sul sito internet (<http://pokerdb.hendonmob.com>), dal quale l'Agenzia delle Entrate aveva tratto le informazioni utilizzate per fondare la propria pretesa tributaria, erano inattendibili ed inutilizzabili in assenza di autorizzazione da parte del sito ed in violazione della normativa britannica ed europea per la protezione del *copyright* e dei *database*; che la tassazione delle vincite avrebbe dovuto tener comunque conto delle spese per realizzarle; che era impossibile documentare le vincite realizzate nei casinò, dal momento che questi non rilasciano mai ricevuta.

Tanto esposto in fatto, deduceva in diritto che l'atto di accertamento non aveva menzionato l'*iter* logico seguito dall'Amministrazione per interpretare ed applicare l'art. 67 lett. d) t.u.i.r. ai redditi di fonte estera; secondo il ricorrente, la pretesa fiscale violava il principio del divieto della doppia imposizione posto dalle Convenzioni internazionali (art. 2 Convenzione Modello OCSE); della libera circolazione dei servizi (art. 56 TUE); della non discriminazione (art. 21 Carta dei diritti fondamentali dell'UE e art. 18 e 49 TUE); di solidarietà (art. 2 Cost.); di eguaglianza (art. 3 Cost.); di reciprocità (art. 24 Convenzione Modello OCSE); della capacità contributiva (art. 53 Cost.); di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.); dei principi internazionali di fiscalità applicabili al mercato globale; sosteneva che la discriminazione era evidente considerando che la vincita risultava già tassata alla fonte presso il citato casinò, esentando perciò il vincitore da altre imposizioni in Italia; aggiungeva che le vincite in Italia erano esentate da obblighi dichiarativi ed impositivi, dal momento che le vincite sono assoggettate, alla fonte, all'imposta sostitutiva sugli intrattenimenti (ISI); che in proposito do-

veva ritenersi risolutiva la sentenza della Corte di Giustizia Europea emessa nel caso Lindman (C-42/02 del 13.11.2003), in cui la Corte, in un caso speculare, aveva espresso il principio secondo cui “*art. 49 CE si oppone alla normativa di uno Stato membro secondo cui le vincite provenienti da giochi d’azzardo organizzati in altri Stati membri sono considerate come un reddito del vincitore assoggettabile all’imposta sul reddito, mentre le vincite provenienti da giochi d’azzardo organizzati nello Stato membro di cui trattasi non sono imponibili*”, sosteneva la doverosità di una disapplicazione, da parte del giudice italiano, dell’art. 67 lett. d) t.u.i.r., sulla base dell’obbligo degli Stati membri di applicare anche d’ufficio le norme di diritto comunitario che siano in contrasto con le norme dello Stato; avvertiva che diversamente, la “fortuna” si sarebbe trasformata in “tragedia” ai danni del vincitore ricorrente, nonché delle case da gioco ubicate in altri paesi UE, rendendo meno attraenti i loro servizi ed invece incentivando il gioco d’azzardo in casinò italiani; evidenziava che l’art. 69 comma 1 t.u.i.r. che impedisce di detrarre le spese sostenute è viziato da illegittimità costituzionale; che la *ratio* che ha condotto i vari Paesi del mondo ad applicare imposte sostitutive nel settore del gioco lecito traeva il suo fondamento dall’impossibilità di censire il reddito effettivo dei giocatori, attesa la mancanza di monitoraggio tra le perdite e le vincite per l’inesistenza di certificazioni al riguardo, nonché considerato che il gioco tende generalmente a depauperare il patrimonio, piuttosto che ad incrementarlo; che gli artt. 67 lett. d) e 69 comma 1 t.u.i.r. altro non erano che norme dettate per disciplinare il gioco illecito, e non quello lecito; che diversamente, qualora avessero disciplinato il reddito lecito, il legislatore avrebbe dovuto consentire di pagare le imposte sulla base del reddito effettivo, complessivamente prodotto all’interno del reddito d’imposta; inoltre sarebbe stato necessario valutare le complessive vincite (o perdite) registrate nel casinò, dove, dopo l’eventuale vincita al *poker*, il vincitore tenta altri giochi, dove può perdere in tutto o in parte la somma vinta; evidenziava che con l’avviso di accertamento impugnato, l’Ufficio erariale mostrava di trattare le case da gioco estere come bische clandestine le quali, in quanto tali, sfuggono alla tassazione sostitutiva, forzando in tal modo la *ratio* normativa degli artt. 67 e 69 t.u.i.r.; evidenziava, a tutto voler concedere, che la pretesa impositiva doveva reputarsi illegittima, considerando altresì che, mentre l’art. 30, commi 1 e 2, d.p.r. n. 600/’73 stabiliva l’aliquota nella misura del 20% sui premi dei giochi (fatti in Italia) che prevedono prove di abilità, o giochi fondati sull’alea e/o sull’abilità, invece per gli stessi giochi fatti all’estero imponeva un’imposta con l’aliquota irpef fino al massimo del 43%.

Pertanto, ribadendo l’evidente discriminazione (per il trattamento diverso di situazioni simili) e l’evidente ostacolo alla libera circolazione dei servi-

zi, chiedeva, previa sospensione, in via preliminare, dell'esecutività dell'atto impugnato:

1. in via pregiudiziale, disporsi la disapplicazione diretta delle norme utilizzate dall'Ufficio, e dichiararsi nullo l'atto, reputando l'art. 67 comma 1 lett. d) t.u.i.r. non compatibile col diritto comunitario ed internazionale, per contrasto, in particolare, con l'art. 49 TCE (art. 56 TUE) come interpretato dalla Corte di Giustizia Europea, sia per discriminazione ai danni del ricorrente e dei casinò di altri paesi comunitari, sia perché la discriminazione, ostacolando la libera prestazione dei servizi in ambito UE, rende meno attraenti le attività dei prestatori degli stessi servizi che forniscono servizi analoghi a quelli forniti dai casinò autorizzati italiani;

2. in subordine, chiedeva - previa sospensione del processo tributario in attesa della decisione della Corte di Giustizia Europea - attivarsi la procedura del rinvio pregiudiziale davanti alla citata Corte, ai sensi dell'art. 267 (già art. 234) TCE, col seguente quesito: "se l'art. 49 trattato CE osti ad una normativa di uno Stato membro che contiene disposizioni secondo cui le vincite in case da gioco autorizzate in altri Stati membri vengono considerate, in sede di tassazione del reddito, reddito imponibile del vincitore, mentre le vincite in casa da gioco autorizzata nello stato membro in questione sono esenti da tassazione";

3. inoltre, sollevava eccezione pregiudiziale di costituzionalità - doppia pregiudizialità sostenendo che l'assoggettamento alla doppia imposizione fiscale della vincita, e l'impossibilità di tener conto delle spese sostenute (perdite), fosse all'ordine dell'evidente incompatibilità degli artt. 67 comma 1 lett. d) e 69 t.u.i.r. con i principi di uguaglianza; di solidarietà; di capacità contributiva; di neutralità fiscale interna (*domestic neutrality*); di neutralità fiscale esterna (*foreign neutrality*); di *tax equity*; chiedendo: in via principale, disapplicarsi direttamente gli artt. 67 e 69 t.u.i.r. attraverso un'interpretazione costituzionalmente orientata delle citate disposizioni, per contrasto con gli artt. 2, 3, 53 e 97 Costituzione; in subordine, sollevarsi la questione di legittimità costituzionale degli artt. 67 comma 1 lett. d) e 69 t.u.i.r. davanti alla Corte Costituzionale, perché le norme contrasterebbero con i principi di cui agli artt. 2, 3, 53 e 97 Costituzione, tenendo conto della prevalenza della pregiudiziale comunitaria; in via principale, in diritto, chiedeva dichiararsi nullo l'avviso di accertamento per violazione dei principi di doppia imposizione, di non discriminazione, di reciprocità e dell'obbligo di riconoscere le imposte pagate all'estero previsti dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, nonché dell'art. 169 t.u.i.r. e per violazione del diritto di difesa, per difetto di motivazione, per mancanza dei presupposti dell'accertamento, per utilizzo di prove illecitamente acquisite; in via principale, nel merito, chiedeva dichiararsi nullo l'avviso di accertamen-

to per infondatezza ed inammissibilità della pretesa erariale costruita sulla falsa ed illegittima interpretazione dell'art. 67 comma I lett. d) e dell'art. 69 t.u.i.r., determinando così una base imponibile inesistente; dichiararsi nullo l'avviso di accertamento per applicazione retroattiva di un onere tributario, introdotto nell'ordinamento a decorrere dall'anno di imposta del 2010; in via subordinata, chiedeva comunque disporsi l'annullamento per carenza dei presupposti di cui all'art. 6 d.lgs. 472/97 o per illegittimità della pretesa impositiva sotto l'aspetto quantitativo (in contrasto con la previsione dell'art. 30, comma 2, d.p.r. 600/'73, che prevede l'aliquota nella misura massima del 20%) o per erronea qualificazione giuridica della materia dovendosi ritenere che l'attività svolta dal ricorrente sia "attività di lavoro autonomo occasionale", essendo il ricorrente un giocatore di poker professionista con la conseguente necessità di applicare il criterio di cassa che tenga conto dei costi legati alla partecipazione ai tornei; riguardo alle sanzioni, ne chiedeva l'annullamento, stante l'obiettiva situazione di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme cui la violazione si riferisce, ai sensi dell'art. 8 d.lgs. 546/1992 e degli artt. 6 comma 2 d.lgs. 472/97 e 10 comma 3 L. 212/2000, e considerando che il mod. UNICO del 2010 per la dichiarazione dei redditi non prevedeva alcuno spazio per la dichiarazione delle vincite conseguite all'estero; in ogni caso, chiedeva la condanna della parte soccombente alla rifusione delle spese di lite.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate con apposita memoria con la quale contestava il ricorso e ne chiedeva il rigetto; ribadiva la correttezza del proprio operato alla luce della legislazione vigente e si riportava in toto a quanto più diffusamente evidenziato nell'avviso di accertamento, laddove dava conto della circostanza che il ricorrente aveva del tutto ommesso, per l'anno di imposta in questione, di effettuare la dichiarazione dei redditi.

All'esito di discussione, in ragione della sua complessità la causa veniva rinviata ai sensi dell'art. 35 comma I d.p.r. 546/'92.

II. - Diritto nazionale - La questione oggetto della presente controversia attiene, dunque, in diritto, all'assoggettabilità o meno a tassazione delle vincite in casinò esteri da parte del cittadino italiano.

II a) Le norme applicabili - Le norme di riferimento applicabili alla fattispecie sono:

l'art. 67 comma 1 lett. d) d.p.r. n. 917 del 22.12.1986 (t.u.i.r.), che considera redditi diversi, e come tali facenti parte della base imponibile dell'imposta sul reddito, "le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico ed i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte l'art. 69 comma 1 del citato d.p.r. n. 917 del 22.12.1986 (t.u.i.r.), che aggiunge che i premi e le vincite di cui alla lett. d) dell'art. 67 (rinvio così modificato ai sensi di quanto disposto dall'art. 2

comma 3 d.lgs. 12.12.2003 n. 344), costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione.

In tema di vincite, inoltre, l'art. 30 comma 1 del d.p.r. n. 600 del 29.9.1973 dispone che "le vincite derivanti dalla sorte, da giochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, pronostici e scommesse corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23 dello stesso decreto, sono soggetti ad una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte. Le ritenute alla fonte non si applicano se il valore complessivo dei premi (..) non supera 25,82 euro".

La disposizione non trova tuttavia applicazione ai giochi nei casinò italiani, dal momento che: ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 30 d.p.r. n. 600 del 29.9.1973 la ritenuta sulle vincite corrisposta dalle case da gioco è compresa nell'imposta sugli spettacoli, oggi trasformata nell'imposta sugli intrattenimenti introdotta con d.lgs. n. 60/1999.

Inoltre, ai sensi dell'art. 3 d.p.r. 640/72 (come modificato dal d.lgs. 60/99), le case da gioco tenute al pagamento dell'imposta sugli intrattenimenti sono oramai escluse dall'obbligo di rivalsa dell'imposta medesima nei confronti di spettatori, partecipanti e scommettitori; la base imponibile dell'imposta è costituita dall'importo degli ingressi venduti al pubblico, nonché dalla differenza attiva giornaliera tra le somme incassate per il gioco e quelle versate ai giocatori per le vincite, e da qualsiasi altro introito connesso all'esercizio del gioco.

Il b) Considerazioni sulla normativa - In ossequio alle norme di cui agli artt. 67 lett. d) e 69 comma I d.p.r. 917/86, il soggetto percettore deve assoggettare a tassazione l'intero ammontare delle vincite percepite nel periodo di imposta senza tener conto delle spese sostenute per la loro produzione (quali ad esempio: la quota di partecipazione al gioco, il costo di iscrizione al torneo, le spese di viaggio, le spese di vitto, etc...).

In base al combinato disposto degli artt. 30 ultimo comma d.p.r. n. 600/73 e 3 d.p.r. 640/72, nel prezzo pagato dal giocatore per l'ingresso nella casa da gioco presente sul territorio nazionale è già compresa una quota-parte dell'imposta sugli intrattenimenti posta a carico della casa.

Con riferimento alle vincite conseguite all'estero, trova applicazione quindi la disciplina generale posta dagli artt. 67 lett. d) e 69 comma I d.p.r. 917/1986, da coordinarsi necessariamente con la disciplina sovranazionale.

Non appaiono fondati gli argomenti spesi in ricorso circa la riferibilità di suddette disposizioni solo al gioco illecito, attesa, non solo, la mancanza di limitazioni normative al riguardo, ma anche la considerazione che, diver-

samente opinando, lo Stato rinunciarebbe alla propria pretesa su redditi da gioco lecito conseguiti all'estero da un proprio residente.

Invero, il principio generale e tendenziale dell'ordinamento italiano è l'esenzione dalle imposte solo per i redditi prodotti dai non residenti (art. 26-*bis* d.p.r. 600/73), ma non per i redditi ovunque conseguiti — dunque anche all'estero - dal residente.

Orbene, per l'individuazione delle modalità di tassazione di tali redditi si fa espresso rinvio alle singole "convenzioni contro le doppie imposizioni" stipulate fra l'Italia ed il singolo Paese estero.

In generale, si può affermare che le vincite conseguite all'estero sono soggette a tassazione nei confronti del soggetto residente in Italia, indicando il corrispondente importo nel riquadro RL (c.d. redditi diversi) del modello UNICO; rimane però salva la possibilità di detrarre dalle imposte pagate in Italia la quota di imposizione eventualmente applicata dal paese estero.

Nel caso di specie, dal verbale dell'Agenzia delle Entrate del 19.4.2012 redatto in contraddittorio con la parte, si evince la posizione dell'Amministrazione: "si rileva che nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni i redditi di cui all'art. 67 d.p.r. 917/1986 sono considerati altri redditi e le medesime convenzioni assoggettano la potestà impositiva di tali redditi al Paese di residenza del percettore. In tal modo tali redditi devono essere tassati nel Paese di residenza ed eventuali tassazioni già subite possono essere riconosciute al contribuente, nei limiti delle previsioni convenzionali se e nella misura in cui vengono documentate...".

II e) Gli accordi bilaterali - La Convenzione tra l'Italia e la Slovenia contro le doppie imposizioni è stata ratificata dal nostro Paese con legge 29.5.2009 n. 76 (Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Slovenia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatto a Lubiana il 11 settembre 2001) ed è entrata in vigore solo il 12.1.2010, quindi in epoca successiva agli anni di imposta 2007-2008-2009 ai quali sono riferiti gli avvisi di accertamento di cui alla presente controversia.

Essa non appare dunque invocabile *ratione temporis* quale fonte normativa di riferimento; ma quand'anche la si intendesse richiamabile — ritenendo che nel 2010, ovvero al momento della doverosa dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2009, essa era in vigore - si può osservare che l'art. 22 -paragrafo 1- della stessa stabilisce che "gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente, qualunque ne sia la provenienza, che non siano stati trattati negli articoli precedenti, sono imponibili soltanto in questo Stato": ne conseguirebbe che le vincite conseguite all'estero — non rientranti negli elementi di reddito trattati nei precedenti articoli della convenzione

— sono considerate suscettibili di tassazione solo nel Paese di residenza del giocatore, secondo le regole di detto Paese: in tal modo risulta ribadito quello che risulta già essere un principio generale in materia tributaria.

Analoghe considerazioni valgono nei rapporti tra l'Italia e gli altri Stati, quali la Germania, l'Austria e la Repubblica Ceca.

Precisamente, l'art. 22 della Convenzione con la Germania (stipulata il 18 ottobre 1989 e ratificata con L. 24 novembre 1992, n. 459); l'art. 21 della Convenzione con l'Austria, (stipulata il 29 giugno 1981 e ratificata il 18.10.1984); l'art. 22 della Convenzione con la Repubblica Ceca (stipulata il 5.5.1981 e ratificata il 2.5.1983) hanno il medesimo contenuto e sono pacificamente applicabili.

Il d) La doppia imposizione - Parte ricorrente ha sostenuto che le vincite conseguite in territorio sloveno sono state già tassate alla fonte, sicché l'imposizione dell'irpef in Italia realizzerebbe una doppia imposizione: di qui la necessità della disapplicazione degli artt. 67 lett. d) e 69 comma 1 t.u.i.r.; inoltre ha sostenuto il carattere discriminatorio della stessa, citando quanto sancito dalla Corte di Giustizia Europea nel caso Lindman (sentenza C-42/02), secondo cui l'art. 49 del Trattato CE si oppone alla normativa di uno Stato membro secondo cui le vincite provenienti da giochi d'azzardo organizzati in altri stati membri sono considerate come un reddito del vincitore assoggettabile ad imposta sul reddito, mentre le vincite provenienti da giochi d'azzardo organizzati nello Stato membro di cui trattasi non sono imponibili".

Senonché, a parere della Commissione, in primo luogo, la tassazione in territorio estero non equivale ad una "tassazione alla fonte" della vincita, nel senso che l'organizzatore del gioco non opera quale sostituto d'imposta del vincitore, ma è tenuto in via autonoma al pagamento di un'imposta.

Ne consegue che il giocatore, residente in Italia, che paga il biglietto per entrare nel casinò estero, contribuisce all'imposta dello Stato straniero attraverso l'acquisto del biglietto, ma non certo con l'eventuale vincita, anzi a prescindere persino dalla sua partecipazione al gioco d'azzardo; piuttosto, la vincita conseguita, rappresentando una voce in uscita per la casa da gioco, contribuisce a ridurre la base imponibile per l'imposta.

La vincita conseguita dal nostro connazionale, dunque, non risulta essere, neppure indirettamente, soggetta a tassazione nel paese straniero.

Ne consegue che non si versa in un caso di doppia imposizione, dal momento che la stessa vincita non è tassata due volte: semplicemente, l'organizzatore del casinò estero è tenuto al pagamento di un'imposta — determinata ai sensi della propria legislazione nazionale - in ragione della propria attività, mentre il vincitore residente in Italia è tenuto al pagamento

dell'irpef in ragione della base imponibile conseguita anche per effetto della vincita.

In pratica, ognuno (la casa da gioco da una parte, ed il giocatore dall'altra) contribuisce fiscalmente, ma sulla base di atti impositivi diversi ed autonomi, senza che possa dirsi affatto che il vincitore sia obbligato a subire due volte un prelievo sulla somma vinta; il suo contributo alle Entrate dello Stato estero è integrato soltanto nella spesa sostenuta per il biglietto d'ingresso nella casa da gioco (che nulla ha a che fare, si ripete, con la vincita, riguardando chiunque, anche il non giocatore).

II e) La discriminazione - Quanto alla questione della dedotta discriminazione, è indubbia, secondo questa Commissione, la disparità di trattamento tra il regime fiscale delle vincite conseguite in Italia e quello delle vincite conseguite in altro Paese membro UE, che rappresentano sotto il profilo quantitativo, gli importi complessivamente più significativi e preponderanti.

Però, la disparità di trattamento di situazioni analoghe può costituire una "discriminazione" solo laddove non siano ravvisabili adeguate ragioni giustificatrici, che è onere di ciascuno Stato dedurre e provare nella sede propria, che è, per la maggior parte delle vincite, quella comunitaria.

III. - Giurisprudenza dell'Unione Europea - Sulla materia vanno menzionati i precedenti giurisprudenziali comunitari di cui alla sentenza della Corte di Giustizia Europea n. C-42/2002 del 13.11.2003, richiamata dal ricorrente, nonché la sentenza della Corte di Giustizia n. C-153/08 del 6 ottobre 2009.

Il primo precedente è riferito alla situazione, ritenuta discriminatoria, per la quale le vincite conseguite in Finlandia sono esenti da tassazione, mentre quelle conseguite da cittadini finlandesi all'estero (Svezia) sono soggette a tassazione dallo Stato finlandese.

Secondo la Corte europea, la tassazione in Finlandia della vincita conseguita in Svezia è lesiva del principio posto dall'art. 49 del Trattato, secondo cui "*le vincite provenienti da giochi d'azzardo organizzati in altri Stati membri sono considerate come un reddito del vincitore assoggettabile ad imposta sul reddito, mentre le vincite provenienti da giochi d'azzardo organizzati nello Stato membro di cui trattasi non sono imponibili*", dal momento che, esaminando la causa dal punto di vista della libera prestazione dei servizi, la tassazione della vincita estera nel Paese di residenza si pone in conflitto col detto principio, provocando un trattamento discriminato tra prestatori di servizi (le lotterie) a seconda dello Stato di appartenenza.

Nella stessa sentenza, la Corte ha dato atto degli argomenti spesi dal Governo finlandese -ed anche dai governi norvegese, danese e belga- a sostegno del proprio regime fiscale (che, si ripete, considera reddito imponibile solo le vincite conseguite da propri cittadini presso le lotterie estere, e non

anche quelle presso le lotterie nazionali): essi si fondavano essenzialmente sull'esigenza di tutelare interessi generali, come la prevenzione degli abusi e delle frodi, la riduzione del danno sociale provocato dal gioco, l'intento di realizzare finanziamenti di pubblica utilità, la salvaguardia della certezza del diritto.

La Corte di Giustizia europea ha tuttavia preso atto che "dal fascicolo trasmesso alla Corte dal giudice del rinvio non risulta alcun elemento di natura statistica o altro mezzo che consenta di concludere per la gravità dei rischi collegati alla pratica dei giochi d'azzardo".

L'altra sentenza della Corte di Giustizia europea n.C-153/08 del 6 ottobre 2009 riguarda una causa intentata dalla Commissione CE contro il Regno di Spagna; in essa si è censurato l'inadempimento della legislazione spagnola per avere esentato da imposizione fiscale i proventi di alcune attività (tra cui il gioco d'azzardo) svolte nel territorio spagnolo, tassandoli invece se ed in quanto svolte all'estero.

Nella citata sentenza, la Corte di Giustizia ha ritenuto che la disparità di trattamento avrebbe potuto ritenersi giustificata, e quindi essere compatibile col diritto comunitario solo se rientrante in una disposizione espressa di deroga, quale l'art. 46 CE, cui fa rinvio l'art. 55 CE, vale a dire l'ordine pubblico, la pubblica sicurezza e la sanità pubblica (in linea con i principi affermati nella sentenza 16 gennaio 2003, causa C-388/01, Commissione/Italia, Racc. pag. 1-72 I, punto 19), e quindi solo se le restrizioni avessero potuto giustificarsi dal perseguimento di obiettivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza o di sanità pubblica ai sensi dell'art. 46, n. 1, CE, restando conformi al principio di proporzionalità, garantendo effettivamente la realizzazione dell'obiettivo addotto in modo coerente e sistematico. Epperò, ha ritenuto che gli elementi offerti dallo Stato spagnolo con riferimento all'obiettivo di prevenzione del riciclaggio di capitali, di lotta alla frode fiscale ed alla dipendenza dal gioco, non siano tali da dimostrare che, in Spagna, sussistano rischi concreti per l'ordine pubblico e la sanità pubblica, che le restrizioni fiscali possano essere in grado di fronteggiare in modo adeguato.

IV. - Motivi del rinvio pregiudiziale per interpretazione - Sussistono dubbi sulla compatibilità della succitata normativa nazionale con l'art. 49 del Trattato UE, dal momento che la disparità di trattamento tra casinò italiani e casinò dei Paesi membri UE, attuata attraverso maggiori restrizioni di natura fiscale solo alle vincite conseguite presso i casinò stranieri (assoggettate ad obblighi dichiarativi ai fini dell'imposta sul reddito) non sembrerebbe, allo stato, completamente giustificata.

Si appalesa, per vero, l'esistenza di ragioni giustificatrici e/o derogatorie, ai sensi dell'art. 46 CE, cui fa rinvio l'art. 55 CE, vale a dire l'ordine

pubblico, la pubblica sicurezza e/o la sanità pubblica, tuttavia la piena illustrazione e prova delle finalità perseguite dallo strumento legislativo e della loro adeguatezza agli obiettivi perseguiti (obiettivi, come appare verosimile, consistenti, ad esempio, nell'ostacolare l'ingresso, il riciclaggio e l'autoriciclaggio di proventi di attività criminali o di capitali di origine incontrollata; nello scoraggiare modalità professionali di guadagno derivanti dal gioco; nel deprimere la "ludopatìa" quale vizio socialmente pregiudizievole, rendendo meno appetibili viaggi all'estero e quindi contenendo la patologia) compete allo Stato, quale onere probatorio specifico, in sede comunitaria.

Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea risulta rilevante e necessario, in quanto dal principio di diritto che scaturirà dalla decisione dipenderà in grande parte la decisione della presente controversia, non individuandosi diverse possibilità di totale risoluzione, né in rito, né in merito.

A parere di questa Commissione, infatti, le pronunce della Corte di Giustizia Europea n. C-42/2002 del 13.11.2003 e n. C-153/08 del 6 ottobre 2009 non possono ritenersi direttamente vincolanti per questo giudice nazionale, in quanto esse traggono origine da valutazioni degli elementi adottati da altre Autorità nazionali, alle quali, proprio per i concreti riferimenti alle peculiari e specifiche situazioni interne dei singoli Stati, non è ragionevolmente possibile connettere un valore "normativo", di portata applicativa generale.

In effetti, le due sentenze richiamate, pur fondandosi su situazioni fattuali molto simili a quella oggetto della presente controversia, pervengono a conclusioni censorie che sono il frutto di una disamina in concreto della valenza probatoria delle circostanze giustificatrici che i singoli Stati hanno offerto nell'ambito dei relativi giudizi per spiegare le ragioni della disparità di trattamento.

La stessa Corte di Giustizia ha riconosciuto che le divergenze nei regimi fiscali tra i vari Paesi sono espressione della ineliminabile signoria discrezionale di ciascun Paese nel formare la propria legislazione, che tiene conto delle peculiarità interne e degli specifici obiettivi di politica finanziaria e socio-economica; peraltro, attesa la sostanziale uniformità tra le legislazioni fiscali dei Paesi scandinavi, del Regno di Spagna e di quella italiana in materia di tassazione delle vincite conseguite all'estero, si ritiene necessaria da parte dei giudici nazionali grande prudenza nel valutare le ragioni addotte dalle amministrazioni fiscali nazionali, sia pur nell'ambito della compatibilità con i principi comunitari. Tale valutazione si ritiene quindi che debba essere senz'altro compiuta nella sede propria, che è solo quella comunitaria, nella quale è onere di ciascuno Stato dedurre e provare adeguate ragioni giustificatrici e/o derogatorie rispetto ai principi comunitari, idonee ad escludere la discriminazione apparentemente provocata dai propri strumenti legislativi. Punto di vista del giudice del rinvio - Orbene, appare *prima facie* a questa

Commissione che la tassazione in Italia delle vincite conseguite all'estero non sia tanto funzionale a finalità protezionistiche delle case da gioco nazionali — finalità che, da sole ed in quanto tali, sarebbero certamente in contrasto con il principio della libera prestazione di servizi all'interno dell'Unione europea di cui all'art. 56 TUE, imponendo la diretta disapplicazione delle norme nazionali in conflitto quanto alla primaria esigenza di scoraggiare modalità di riciclaggio ed auto-riciclaggio di denaro all'estero, nonché di limitare fughe all'estero o introduzioni in Italia di capitali privi di origini controllabili.

Tali esigenze, che in un Paese ad alto tasso di corruzione e criminalità di tipo mafioso rivestono indubbio significato, non possono non costituire oggetto di adeguata valutazione da parte dell'interprete — nella specie, la Corte di Giustizia Europea - nell'individuazione della *ratio* ispiratrice della legislazione statale, fino al punto da poter eventualmente indurre ad escludere la sussistenza di profili di ingiustificata discriminazione, e/o ravvisare motivi di deroga comunitaria per ragioni di ordine pubblico, o sanità pubblica, al principio di non discriminazione (artt. 46 e 55 CE).

In proposito, appaiono altamente illuminanti i dati resi noti in ambito comunitario il 12.3.2012 nell'ambito della Relazione illustrativa della Proposta di Direttiva della Commissione europea al Parlamento Europeo ed al Consiglio, finalizzata ad agevolare il compito delle autorità degli Stati membri di confiscare e recuperare i proventi che i criminali traggono da forme gravi di criminalità organizzata transfrontaliera: nel corpo della relazione si legge che *“stando alle stime delle Nazioni Unite, l'importo totale dei proventi di reato a livello mondiale nel 2009 è ammontato a circa 2100 miliardi di dollari USA, ossia il 3,6% del prodotto interno lordo mondiale. Non vi sono stime affidabili delle dimensioni dei proventi di reato nell'Unione europea, ma in Italia i proventi della criminalità organizzata riciclati nel 2011 sono stati stimati dalla Banca d'Italia a 150 miliardi di euro. Nel Regno Unito gli introiti della criminalità organizzata sono stati stimati nel 2006 a 15 miliardi di sterline”*.

Sulla scorta di tali elementi, che evidenziano le drammatiche peculiarità della situazione italiana, ritiene questa Commissione che lo Stato italiano — come ciascun altro Stato, in relazione alle proprie specificità - debba essere messo in condizione, innanzi alla Corte di Giustizia Europea, di fornire le proprie ragioni giustificatrici e/o derogatorie in ordine alla scelta legislativa di sottoporre a tassazione i proventi del gioco d'azzardo conseguiti all'estero.

Del resto, a simili conclusioni depongono alcuni passaggi delle citate sentenze, laddove esse analizzano la valenza degli elementi probatori offerti dalle amministrazioni nazionali, sia pur confutandone, poi, la capacità dimo-

strativa in concreto, al fine di esprimere valutazioni motivate circa la natura discriminatoria, o meno, delle restrizioni fiscali delle relative legislazioni.

VI. - Rinvio delle questioni pregiudiziali alla Corte di Giustizia - Sulla base di tutto quanto sinora esposto, si ritiene necessario sollevare, ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e dell'art. 19 n. 3 lett. b) del Trattato sull'Unione Europea, il rinvio pregiudiziale per interpretazione degli artt. 67 lett. d) e 69 comma 1 t.u.i.r. innanzi alla Corte di Giustizia Europea per la verifica di profili di contrasto con i principi comunitari di cui all'art. 49 CE.

In particolare, si sottopone alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la seguente questione pregiudiziale:

“Se i ‘assoggettamento ad obblighi dichiarativi ed impositivi a fini fiscali delle vincite conseguite presso case da gioco di Paesi membri dell’Unione Europea da persone residenti in Italia, come previsto dall’art. 67 lett. d) d.p.r. n. 917 del 22.12.1986 (t.u.i.r.), si ponga in contrasto con i ‘art. 49 del Trattato CE, oppure se sia da ritenersi giustificato da motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza o di sanità pubblica, ai sensi dell’art. 46 del Trattato CE’”.

P.Q.M. - La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, visto l'art. 276 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e l'art. 295 cod. proc. civ. chiede alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulla questione di interpretazione del diritto comunitario indicata in motivazione.

Ordina la sospensione del processo fino alla decisione sulla domanda di pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia, alla quale trasmette copia della presente ordinanza.

SOMMARIO: 1. Sulla disciplina fiscale italiana delle vincite conseguite all'estero – 2. Le questioni di legittimità costituzionale che sorgono in relazione alla disciplina italiana sulla tassazione delle vincite conseguite presso casinò stranieri – 3. I precedenti della Corte di Giustizia e la loro rilevanza per la disciplina italiana sulla tassazione delle vincite conseguite in casinò stranieri – 4. Conclusioni

1. – Sulla disciplina fiscale italiana delle vincite conseguite all'estero

In via preliminare, occorre precisare che nell'ordinamento tributario italiano non v'è un'unica disposizione normativa che disciplina il regime tributario applicabile ai premi e alle vincite, ma ve ne sono tre².

1) La prima disposizione di riferimento è l'art. 67, comma 1, lett. d), del t.u.i.r.³ che annovera “*i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte*” fra i redditi diversi che concorrono “*per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione*”⁴ alla determinazione del reddito a cui si applicano le aliquote marginali progressive irpef.

2) La seconda disposizione di riferimento è l'art. 30, commi 1 e 2, del d.p.r. n. 600/1973, che al comma 1, prima parte, definisce in generale l'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo del prelievo disponendo che i premi e “*le vincite derivanti dalla sorte, da giuochi di abilità, [...] corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte*”⁵; mentre il

² Si veda M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, tomo I, a cura di C. Coppola, F. delli Falconi e P. Lipardi, Giuffrè, Milano, 2010, 1151-1152; L. Cacciapaglia, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, III ed., IPSOA, Milano, 2009, 1367-1376; G. Escalar, *Accertamento e sanzioni*, in *Commentario breve alla leggi tributarie*, tomo III, a cura di A. Fantozzi, Cedam, Padova, 2010, 354; S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, VI ed., Ipsoa, Milano, 2009, 730-733.

³ *Testo unico delle imposte sui redditi*, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

⁴ V. art. 69, comma 1, del t.u.i.r..

⁵ In ciò il predetto comma 1 dell'art. 30 del d.p.r. 600/1973 si conforma alla legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, art. 9, n. 4, che prescrive che “*i premi e le vincite erogati da persone giuridiche pubbliche e private, da imprese, da associazioni non riconosciute e dalle altre organizzazioni di persone e di beni prive di personalità giuridica saranno esclusi dal computo del reddito complessivo ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche e sul reddito delle persone giuridiche ed esentati dall'imposta locale sui redditi e saranno tassati mediante ritenuta alla fonte con aliquote da determinarsi anche sulla base del regime preesistente alla data di entrata in vigore della presente legge.*” (cfr. S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, VI ed., Ipsoa, Milano, 2009, 730).

successivo comma 2 fissa l'aliquota nella misura del "venti per cento sui premi dei giuochi [...] nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe".

3) Il terzo riferimento normativo è costituito dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, in materia di imposta sugli spettacoli⁶, per il quale:

- a. il presupposto oggettivo sono "[...] gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività indicati nella tariffa allegata al presente decreto, che si svolgono nel territorio dello Stato" (v. art. 1 del d.p.r. 640/1972);
- b. la base imponibile è determinata "giornalmente dalla differenza attività fra le somme introitate per i giochi e quelle pagate ai giocatori per le vincite e da qualsiasi altro introito connesso all'esercizio del gioco" (v. art. 3, comma 4, del d.p.r. 640/1972).
- c. l'aliquota è prevista nella misura del "10 per cento" per l'"Esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati" (v. il combinato disposto dell'art. 4⁷ e della tariffa allegata al d.p.r. 640/1972).

La sequenza delle predette disposizioni normative consente di affermare che l'art. 67, comma 1, lett. d), del t.u.i.r. disciplina l'ipotesi generale applicabile, in assenza di disposizioni particolari, a qualsiasi premio derivante da prove di abilità o dalla sorte.

Ove detto premio sia corrisposto da una persona giuridica o soggetti indicati all'art. 23, comma 1, d.p.r. n. 600/1973, obbligati ad effettuare la ritenuta a titolo d'imposta, non è più applicabile l'art. 67 del t.u.i.r. e, in virtù del principio di specialità, si rende invece applicabile l'art. 30 del d.p.r. 600/1973.

Ove lo stesso premio sia, infine, conseguito in una casa da gioco o negli altri luoghi a ciò destinati di cui al d.p.r. 640/1972, sulla base dell'ultimo comma dell'articolo 30 del d.p.r. 600/1973, si prevede che "la ritenuta sulle vincite corrisposte dalle case da gioco autorizzate è compresa nell'imposta sugli spettacoli di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repub-

⁶ L'ambito spaziale delle predette disposizioni è indicato dall'"articolo 1 del d.p.r. n. 640 del 1972, sostituito dall'articolo 1 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60, [che] prevede quale presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti le attività indicate nella tariffa allegata al medesimo decreto, svolte nel territorio dello Stato" (enfasi aggiunta; cfr. Ministero delle Finanze, circolare 7 settembre 2000, n. 165/E, 1.1).

⁷ Il citato art. 4 (*Aliquote*) del d.p.r. 640/1972, sostituito dall'art. 4, comma 1, d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, a decorrere dal 1° gennaio 2000, dispone che "Le aliquote dell'imposta sono quelle stabilite dalla tariffa annessa al presente decreto in vigore al momento iniziale dell'intrattenimento".

blica 26 ottobre 1972, n. 640.” In quest’ultimo caso, dunque, l’imposizione è a carico esclusivamente della casa da gioco, per l’attività risultante dalla differenza tra somme introitate e vincite pagate, nulla ponendosi a carico della singola vincita.

Nel caso di vincita in casinò di uno Stato estero, dunque, sarebbe assente il requisito espresso all’art. 1 del d.p.r. 640/1972 perché, diversamente da quanto esso richiede, il gioco non si è svolto sul territorio dello Stato italiano.

Sorge l’esigenza di chiarire anche il campo di applicazione della ritenuta a titolo di imposta di cui all’art. 30, d.p.r. n. 600/1973. Se infatti si dovesse concludere, come in effetti pare doversi fare, che tale disposizione non è applicabile alle vincite “estere” si paleserebbe una seria discriminazione impositiva rispetto alle vincite domestiche. Analoga considerazione, del resto, dovrebbe farsi anche in relazione alle vincite conseguite presso case da gioco autorizzate in un Paese estero.

La questione è stata incidentalmente trattata dall’Agenzia delle Entrate nella risoluzione del 30 dicembre 2010, n. 141/E, dedicata al regime impositivo applicabile alle vincite da gioco d’azzardo conseguite all’estero (“*accendendo via internet ad un casinò on-line che non ha sede in Italia*”); in quella occasione, non limitandosi a ricordare che “*l’articolo 30 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 prevede che tali vincite o premi, se corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell’articolo 23 dello stesso decreto, sono assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo d’imposta con facoltà di rivalsa*”, l’Agenzia ha aggiunto 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. In particolare, nella fattispecie in esame, le vincite devono essere riportate nel rigo RL15 del quadro del modello Unico*”.

In seguito a questo intervento, peraltro, le istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi, sino ad allora silenti sul punto, sono state aggiornate, ed oggi quelle per la compilazione del modello UNICO persone fisiche 2013 prescrivono espressamente che “*Nel rigo RL12 devono essere indicati anche altri redditi sui quali non è stata applicata alcuna ritenuta, ad esempio vincite conseguite all’estero per effetto della partecipazione a giochi on line*”⁸.

⁸ Tale rigo si colloca nella sezione II del quadro RL dedicata alla dichiarazione dei redditi diversi, fra i quali l’art. 67, comma 1, lett. d), del t.u.i.r., come detto, annovera proprio “*le vincite [...] e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte*”.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, pertanto, l'elemento discriminante che determina l'imposizione piena secondo le aliquote progressive irpef piuttosto che l'aliquota fissa del 20 per cento (per non dire dell'esenzione di cui all'art. 30, ultimo comma, cit.) è dato dall'assenza dell'applicazione della ritenuta di cui all'art. 30, commi 1 e 2, del d.p.r. 600/1973.

Nel caso in cui la predetta ritenuta non venisse operata e l'esercizio del gioco non fosse stato svolto né in una casa da gioco né in altro luogo a ciò destinato situato sul territorio dello Stato, la corretta configurazione tributaria della fattispecie, quantomeno in base alle disposizioni di legge richiamate in apertura, richiederebbe che - concorrendo alla formazione del reddito complessivo imponibile - la vincita venisse sottoposta all'aliquota marginale progressiva del contribuente. Non è infatti previsto, diversamente da altre fattispecie reddituali che pure scontano un regime di ritenuta alla fonte a titolo di imposta, un analogo regime di imposizione sostitutiva applicabile in dichiarazione dei redditi⁹.

Un'imposizione secondo un'aliquota diversa da quella progressiva irpef, ed in particolare coincidente con quella del 20 per cento, contrasterebbe quindi con l'interpretazione ufficiale resa dall'Amministrazione Finanziaria e con la struttura e le istruzioni del Modello Unico PF ed esporrebbe il contribuente ad una probabile rettifica per dichiarazione infedele.

Se il contribuente volesse, invece, azzerare il rischio di incorrere in sanzioni potrebbe dichiarare e versare il *quantum* conseguito attraverso le vincite applicando l'aliquota progressiva irpef, salvo poi presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. 602/1973, invocando la giurisprudenza UE o, eventualmente, un intervento della Consulta.

2. – *Le questioni di legittimità costituzionale che sorgono in relazione alla disciplina italiana sulla tassazione delle vincite conseguite presso casinò stranieri*

Nel fare riferimento a norme cardine della Costituzione italiana, quali il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 e il principio di capacità contributiva

⁹ Si pensi al caso dei redditi di capitale di fonte estera percepiti senza l'intervento di un sostituto di imposta, che sono assoggettati all'imposta sostitutiva di cui all'art. 18, comma 1, t.u.i.r..

di cui all'art. 53¹⁰ si potrebbe evidenziare come l'unica interpretazione possibile dell'art. 30 del d.p.r. 600/1973 contrasti con i predetti principi nella parte in cui ammette che un contribuente che ha conseguito una vincita di un determinato ammontare presso un casinò estero, che non può applicare la ritenuta, finisca per subire un'imposizione superiore rispetto ad un diverso contribuente che ha conseguito una vincita dello stesso ammontare presso un casinò situato in Italia.

Un contrasto ancora più marcato si avrebbe rispetto agli artt. 1 e 3 del d.p.r. 640/1972 che discriminano in funzione del solo territorio nazionale in cui il gioco d'azzardo viene svolto e in riferimento ai quali l'art. 30, ultimo comma, d.p.r. 600/1973 stabilisce l'esenzione della vincita (conseguita presso una casa da gioco autorizzata) da ogni prelievo.

Si configura, in tal modo, una *evidente disparità di trattamento* per cui una persona fisica residente in Italia che consegue una determinata vincita presso un casinò estero è costretta ad applicare un'aliquota progressiva irpef dal 23 al 43 per cento, mentre una diversa persona fisica residente in Italia che consegue una vincita dello stesso ammontare presso un sostituto di imposta italiano beneficia dell'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta del 20 per cento, e le vincite presso le case da gioco autorizzate di cui all'art. 30, ultimo comma, d.p.r. 600/1973 sono del tutto esenti dal prelievo irpef.

La "*disparità di aliquote*" è palese, ma come osservato dalla Corte Costituzionale "*la disposizione istitutiva della disparità di aliquote potrebbe ritenersi affetta dal censurato vizio di irrazionalità, solo se fosse certa la sussistenza dell'errore che si assume abbia determinato l'organo legislativo competente ad emanarla*"¹¹.

Detta disparità sarebbe scevra da qualsivoglia censura ove servisse, "*in definitiva, a perequare l'imposizione fiscale contestata*" ossia se riflettesse "*la necessità di compensare in qualche maniera gli altri oneri tributari gravanti*" sulle vincite conseguite in Italia rispetto a quelle conseguite all'estero.

Con la sentenza n. 96 del 1982 la Corte Costituzionale aveva infatti ritenuto conforme a Costituzione una disposizione che assoggettava ad aliquota del 4 per cento la cessione di masse di cotone nazionale rispetto all'aliquota del 6 per cento gravante su masse di cotone importato dall'estero in quanto per effettuare l'analisi equitativa occorreva una valutazione che tenesse in considerazione il "*criterio del complessivo carico fiscale*" che giustificava la

¹⁰ V. G. Falsitta, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo I, Cedam, Padova, 2011, 37-41, 45, 191-196.

¹¹ Cfr. Corte Cost., sentenza 7 maggio 1982, n. 96, pres. Elia - rel. La Pergola, pubbl. in "*Gazz. Uff.*" n. 143 del 26 maggio 1982.

minore imposizione sulle cessioni da parte di imprese nazionali rispetto a quelle estere in ragione del maggior carico complessivo che le prime mediamente sostenevano rispetto a quello che gravava, invece, sulle seconde.

La sentenza ha aggiunto che *“Quanto, invece, all’altro criterio dell’identità delle singole aliquote di tributo, è da ritenere, come osserva l’Avvocatura, che esso possa giustificarsi solo nella prospettiva di un comune sistema di imposta “monofase”, una volta armonizzate in questo senso le legislazioni interne dei paesi aderenti all’Accordo, giacché allora sarebbe effettivamente e razionalmente soddisfatto il requisito dell’automatica e puntuale coincidenza fra gli oneri fiscali che afferiscono al prodotto importato e a quello interno, l’uno e l’altro considerati, appunto, in quanto “similari”, al medesimo stadio dei relativi cicli di lavorazione”*¹².

Questo indirizzo è stato confermato dalla successiva pronuncia n. 219 del 1985¹³ con riguardo ad un caso di importazione di partite di acquavite in cui è stato ribadito che *“Occorre, invece, riflettere sul criterio che ha riguardo al costo fiscale complessivo di quest’ultimo prodotto; criterio accolto, dopotutto, anche dal giudice che ha promosso la presente questione. Solo così, si deve aggiungere, l’imposta di conguaglio è applicata come vuole la legge, secondo la quale il diritto compensativo è stabilito in rapporto agli oneri che lo stesso prodotto avrebbe assolto durante l’intero ciclo della sua fabbricazione in Italia. Posto ciò, diviene evidente che il presupposto della denunciata imposizione fiscale risulta nel caso in esame soddisfatto”*.

Va detto che i casi concreti oggetto del giudizio delle citate sentenze della Consulta riguardavano un Accordo internazionale istitutivo della c.d. “imposta di conguaglio” che consentiva di applicare aliquote differenziate in virtù di una finalità perequativa allo stesso sottesa, vista la diversità dei gravami tributari pendenti su beni provenienti da Paesi diversi.

Nel medesimo solco, la Consulta si è espressa in riferimento alla differenza di aliquote previste ai fini dell’imposta di registro per gli acquisti di terreni agricoli per gli imprenditori agricoli (8 per cento) e per i soggetti diversi da questi ultimi (15 per cento). Al riguardo, la Corte costituzionale¹⁴ ha dichiarato manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale stabilendo che *“sono rimesse alla discrezionalità del legislatore sia l’individuazione delle situazioni significative della capacità contributiva sia la determinazione dell’entità dell’onere tributario, con il limite della non arbitrarietà o irrazionalità della scelta legislativa, non superato nel considerare*

¹² V. Corte Cost., sentenza n. 96 del 1982, punto 4 b).

¹³ Cfr. Corte Cost., sentenza 12 luglio 1985, n. 219, pres. Roehrssen - rel. La Pergola, pubbl. in *“Gazz. Uff.”* n. 185 bis del 7 agosto 1985.

¹⁴ V. Corte Cost., ord. 19 gennaio 2005, n. 23; cfr. Corte Cost., ord. n. 449 del 1998.

indice di capacità contributiva l'acquisto di terreni agricoli, ponendo l'imposta a carico di ciascun successivo acquirente, con una aliquota raccordata ai criteri di valutazione dei beni iscritti in catasto tale da avere una contenuta incidenza sul valore del bene", dovendosi quindi considerare legittima la previsione di una aliquota minore a carico degli acquirenti di terreni agricoli che rivestano la qualifica di imprenditori agricoli.

Il discorso sarebbe diverso nel caso in cui vi fossero "aliquote differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi" in quanto secondo la Corte Costituzionale tale differenziazione "rientra, infatti, pienamente nella discrezionalità del legislatore, se sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva"¹⁵.

In tal caso la Corte dichiarò non fondata la questione di legittimità costituzionale di una disposizione che aveva previsto un'aliquota Irap più elevata per le attività bancaria, assicurativa e finanziaria accompagnata da una minore aliquota riconosciuta ai settori agricolo e delle cooperative della piccola pesca.

È, infatti, l'arbitrarietà e l'irrazionalità¹⁶ della scelta legislativa a costituire il parametro su cui si può fondare la pronuncia di incostituzionalità¹⁷: arbitrarietà ed irrazionalità che, in effetti, non furono ravvisate nel caso delle predette aliquote Irap.

Simile irrazionalità ed arbitrarietà delle scelte del legislatore, regionale in questo caso, è stata denunciata dalla Corte Costituzionale nella sentenza 102/2008, relativa ad alcuni particolari tributi introdotti dalla Regione Sardegna. In tale pronuncia la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4, nel testo originario, istitutivo dell'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati, adibiti a seconde case, siti in Sardegna entro tre chilometri dalla battigia marina e destinati ad uso abitativo. La Consulta ha infatti stabilito che "L'evidenziata contraddizione fra la ratio ispiratrice del tributo

¹⁵ V. Corte Cost., sentenza 11 gennaio 2005, n. 21, in *Gazz. Uff.* n. 63 del 26 gennaio 2005.

¹⁶ Si veda E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2007, 87, che afferma che "C'è dunque una irrazionalità della legge tributaria che è detta 'fiscalismo': essa è sicuramente incostituzionale per violazione del principio di capacità contributiva. Tale principio diventa dunque un criterio utile per temperare quelle due esigenze della legislazione tributaria, la razionalità e la semplicità, consistente quest'ultima, nel dare 'certezza' e semplicità al rapporto tributario al fine di una 'sollecita riscossione' (Corte Cost. n. 190 del 1967; n. 50 del 1965)".

¹⁷ In tal senso v. anche Corte Cost., sentenza 12 febbraio 1981, n. 34, in *Gazz. Uff.* n. 63 del 4 marzo 1981.

regionale censurato e la scelta di politica fiscale del legislatore statale di limitare la tassazione alle sole plusvalenze realizzate nel quinquennio è accentuata dal rilievo che la norma denunciata, in entrambe le sue formulazioni, realizza un'ingiustificata discriminazione tra i soggetti aventi residenza anagrafica all'estero e i soggetti fiscalmente non domiciliati in Sardegna aventi residenza anagrafica in Italia, violando così gli artt. 3 e 53 Cost. La norma censurata assume, quale criterio per determinare il non assoggettamento al tributo, il domicilio fiscale individuato ai sensi dell'art. 58 del d.p.r. n. 600 del 1973, prevedendo che sia soggetto passivo dell'imposta chi è fiscalmente domiciliato fuori dal territorio regionale o ha domicilio fiscale in Sardegna da meno di ventiquattro mesi. In base al menzionato art. 58 del d.p.r. n. 600 del 1973: a) le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno «il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte»; b) le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato, hanno il domicilio fiscale «nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito si è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato». Da tale previsione consegue che, in tutti i casi in cui le persone fisiche residenti anagraficamente all'estero realizzano il reddito-plusvalenza in Sardegna quale loro maggiore reddito prodotto in Italia, esse devono considerarsi per ciò stesso soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna e, quindi, non assoggettati a tassazione ai sensi della norma censurata (se fiscalmente domiciliati in Sardegna da almeno ventiquattro mesi); mentre le persone fisiche residenti anagraficamente in Italia, ma fuori dalla Sardegna, anche se realizzano – al pari di quelle residenti all'estero – le plusvalenze in territorio sardo, sono comunque non fiscalmente domiciliate in Sardegna e, quindi, sono assoggettate a tassazione. E ciò, senza che sussista alcuna ragionevole giustificazione di tale disparità di trattamento. Considerazioni analoghe possono farsi per i soggetti diversi dalle persone fisiche» (enfasi aggiunta).

La sentenza 102/2008 detta perciò un principio di fondo, che travalica la specificità della materia, assumendo rilievo determinante ai fini della declaratoria di incostituzionalità della normativa regionale: l'irrazionale disparità di trattamento di situazioni oggettivamente analoghe deve ricevere una tutela costituzionale.

In riferimento alle vincite da gioco conseguite all'estero, pertanto, occorre indagare per quale ragione, se ve ne è una, il Legislatore abbia previsto l'applicazione di una ritenuta da parte dei sostituti d'imposta italiani in luogo di un'imposta sostitutiva applicabile indistintamente a coloro che conseguono vincite in Italia o all'estero, con ciò eliminando ogni disparità di trattamento.

In prima battuta, occorre rilevare che nel caso di specie non appare ricorrere alcuna finalità perequativa che possa essere invocata a ragione giusti-

ficativa della discriminazione che viene a prodursi tra due situazioni totalmente analoghe, eccezion fatta per il luogo in cui le vincite (presupposto oggettivo del prelievo) sono conseguite.

Tali vincite sono infatti assoggettate solamente all'irpef e quelle conseguite in Italia non sono assoggettate ad alcuna ulteriore forma di prelievo che ne giustifichi un trattamento di favore rispetto a quello riconosciuto alle vincite estere.

La Corte Costituzionale, pertanto, potrebbe ben riconoscere che, al di là dell'appartenenza dell'altro Stato alla Unione Europea, l'art. 30 del d.p.r. 600/1973 realizza una discriminazione, non tra Stati, o cittadini di diversa nazionalità o tra imprese diverse, ma tra due soggetti, entrambi fiscalmente residenti in Italia, che giocano l'uno in un casinò straniero e l'altro in una casa da gioco italiana.

L'articolo 30, comma 1, del d.p.r. 600/1973 costituirebbe, pertanto, un *vulnus* al combinato disposto dei principi di eguaglianza e capacità contributiva sanciti dagli artt. 3 e 53 della Costituzione nella parte in cui non prevede che una vincita realizzata all'estero, la quale non ha potuto scontare la ritenuta alla fonte a titolo di imposta, è soggetta alla stessa ritenuta del 20 per cento prevista per le vincite italiane. Come detto, peraltro, l'equiparazione potrebbe essere facilmente realizzata attraverso un meccanismo analogo a quello previsto dall'art. 18 del t.u.i.r. per i redditi di capitale di fonte estera.

Né può dirsi che l'aggravio di imposta sia giustificato dal fatto che il reddito è prodotto in Paesi stranieri, nemmeno quando essi siano paradisi fiscali, come ad esempio Montecarlo. Le maggiori difficoltà di accertare l'imponibile nel caso di redditi prodotti all'estero, e magari appunto anche in paradisi fiscali, infatti, non possono giustificare una *discriminazione quantitativa* del prelievo, ma semmai altre disposizioni per così dire "di contorno", relative all'accertamento del presupposto, come possono essere i maggiori obblighi di dichiarazione (come quelli sul cd. monitoraggio fiscale delle attività detenute all'estero¹⁸), o anche un inasprimento delle sanzioni, come tipicamente avviene quando l'amministrazione si trova in una posizione di debolezza nella sua missione di verifica e deve quindi essere innalzato il livello di deterrenza per le violazioni¹⁹. In altri casi, si è previsto per i redditi di fon-

¹⁸ Materia, peraltro, oggetto di una recente riforma, introdotta con l'articolo 9 della legge 97 del 6 agosto 2013 (c.d. *legge europea 2013*).

¹⁹ Si veda in questo senso proprio la disciplina che in relazione alle attività detenute all'estero in un paradiso fiscale prevede il raddoppio delle sanzioni (art. 12, comma 2, ultimo periodo, d.l. 78/2009), o l'art. 1, comma 3, d.lgs. 471/1997, secondo il quale "Se le violazioni previste nei commi 1 e 2 riguardano redditi prodotti all'estero, le sanzioni

te estera un termine di decadenza del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione più lungo di quello ordinario²⁰. La discriminazione del prelievo a parità di capacità contributiva, tuttavia, è cosa ben diversa, e in questo senso l'imposizione piena delle vincite estere potrebbe costituire una differenza di trattamento non del tutto giustificabile anche rispetto alla disciplina delle vincite conseguite in case da gioco italiane, che come detto non scontano l'irpef, applicandosi piuttosto l'imposta sugli spettacoli nei confronti del gestore.

Parte della dottrina ha affermato che è proprio *“l'elastico principio di capacità contributiva, concepito in termini relazionali e proporzionali, a facoltizzare il legislatore a chiedere ad alcuni soggetti un maggiore concorso alle spese pubbliche per il solo fatto che essi si trovano, rispetto ad altri, in una potenziale situazione di vantaggio economicamente valutabile [...], senza che tale vantaggio debba risolversi in un loro arricchimento patrimoniale e materiale da cui attingere per assolvere lo specifico dovere contributivo”*²¹.

Ma anche interpretando il suddetto principio in questo senso, non pare sussistere alcuna situazione di vantaggio economicamente valutabile che consenta di distinguere la posizione di chi consegue vincite all'estero rispetto a chi le consegue, per uno stesso ammontare, in Italia.

E del resto la migliore dottrina ci ricorda che *“Disponendo che ‘tutti’ sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, la Costituzione, come s'è visto, non si limita ad affermare il potere impositivo dell'ente pubblico nei confronti dei soggetti contributivamente capaci e la generica soggezione di questi a tale potere, ma, ciò che più conta, impone al legislatore di non creare fra i soggetti stessi discriminazioni che non siano giustificate da ragioni di capacità contributiva”*²².

Più di recente, la Consulta ha proprio affrontato la tassazione delle vincite e dei premi da gioco d'azzardo, ma lo ha fatto con riguardo alla riparti-

sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi”.

²⁰ V. art. 12, comma 2bis e comma 2ter, d.l. 78/2009. Tale distinzione del termine di accertamento è del resto stata giudicata compatibile con il diritto comunitario da parte della Corte di Giustizia: sentenza 11 giugno 2009, C-155/08 e C-157/08.

²¹ V. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, ed. 2011, 89.

²² I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, 28.

zione erariale del gettito fra lo Stato e le Regioni a Statuto speciale²³, senza quindi affrontare la questione in esame.

3. – *I precedenti della Corte di Giustizia e la loro rilevanza per la disciplina italiana sulla tassazione delle vincite conseguite in casinò stranieri*

a. - Sulla restrizione alla libera prestazione di servizi e sulle sue conseguenze nei rapporti con i Paesi terzi

Come accennato, si deve tener conto della giurisprudenza dell'Unione europea in materia e, specialmente, della sentenza della Corte di Giustizia nel caso *Lindman*²⁴.

Questa controversia trae origine da un contenzioso fra “*la sig.ra Lindman e lo skatterättelsenämnden (commissione di revisione in materia fiscale) a causa del rigetto da parte di quest'ultimo del reclamo che essa aveva presentato al fine di ottenere l'esenzione dall'imposta alla quale è stata assoggettata la somma che essa aveva vinto partecipando ad una lotteria organizzata in Svezia*”.

Ai paragrafi 21 e 22 della sentenza, la Corte ha stabilito che “*Secondo una giurisprudenza costante, l'art. 49 CE vieta non solo qualsiasi discriminazione, basata sulla cittadinanza, di un prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro, ma anche qualsiasi restrizione e qualsiasi ostacolo alla libera prestazione dei servizi, anche qualora esse si applichino indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli stabiliti in altri Stati membri (v. sentenza 13 febbraio 2003, causa C-131/01, Commissione/Italia, Racc. pag. I-1659, punto 26).*

È pacifico che, nella causa principale, le lotterie estere ricevono un trattamento fiscale diverso da quello di cui beneficiano le lotterie finlandesi e si trovano in una posizione di svantaggio rispetto a queste ultime. Infatti, in applicazione della lotteriskattelagen, solo le vincite provenienti da giochi d'azzardo non autorizzati in Finlandia sono considerate reddito imponibile, mentre le vincite provenienti da giochi d'azzardo organizzati in questo Stato membro non costituiscono reddito imponibile. Il governo finlandese ha del resto ammesso che l'esistenza di una tale normativa ha per effetto che un contribuente finlandese preferisce partecipare ad una lotteria organizzata in

²³ V. Corte Cost., sentenza 24 ottobre 2012, n. 241, pubb. in *Gazz. Uff.* del 7 novembre 2012; sentenza 20 giugno 1972, n. 111, pubb. in *Gazz. Uff.* n. 165 del 28 giugno 1972.

²⁴ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 13 novembre 2003, C-42/02, *Lindman*, I – 13543.

Finlandia piuttosto che ad una lotteria che ha luogo in un altro Stato membro.

Contrariamente a quanto sostiene il detto governo, il fatto che i prestatori di giochi stabiliti in Finlandia sono assoggettati all'imposta in quanto organizzatori di giochi d'azzardo non priva la normativa finlandese del suo carattere manifestamente discriminatorio, in quanto la detta imposta non è analoga all'imposta sul reddito che colpisce le vincite provenienti dalla partecipazione dei contribuenti alle lotterie organizzate in altri Stati membri".

Il principio di diritto è di grande importanza perché è addirittura capace di azzerare il carico impositivo a cui è tenuto il contribuente in virtù della vincita conseguita all'estero in uno Stato membro dell'Unione Europea, quando la stessa vincita, se conseguita in patria, sarebbe stata esente dal prelievo.

Un analogo precedente è rappresentato dalla sentenza della CGUE sul ricorso per inadempimento promosso dalla Commissione Europea contro la Spagna nel 2008 (C-153/08). In tale giudizio, la Corte doveva valutare la compatibilità della normativa spagnola, la quale prevedeva una esenzione dall'imposta sui redditi per le vincite da gioco, *se e in quanto*, gestito da particolari enti pubblici e da altri enti senza scopo di lucro, con il primo comma dell'articolo 49 del TCE (oggi l'art. 56 TFUE).

La situazione, per come veniva descritta dalla Commissione, evidenziava una disparità di trattamento fiscale tra le vincite realizzate all'interno delle sedi di questi enti pubblici e organizzazioni non lucrative (come la Croce Rossa) e le vincite realizzate in altri paesi membri UE o appartenenti allo spazio economico europeo (SEE).

La Commissione, perciò, lamentava, oltre la violazione dell'articolo 49 TCE, sulla libera prestazione dei servizi, anche la violazione dell'art. 31, n 1, dell'accordo SEE, il quale prevede che: *"Nel quadro delle disposizioni del presente accordo non sussistono restrizioni alla libera prestazione di servizi nel territorio delle Parti contraenti nei confronti di cittadini degli Stati membri della Comunità o degli Stati AELS (EFTA) (Associazione europea di libero scambio) stabiliti in uno Stato membro della Comunità o in uno Stato AELS (EFTA) diverso da quello del destinatario della prestazione".* Ade-rendo al paragrafo 68 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Mengozzi, presentate il 16 luglio 2009, la Corte ha dichiarato che una simile differenziazione di trattamento *"costituisce una discriminatoria restrizione alla libera circolazione dei servizi a svantaggio degli enti pubblici e degli enti che esercitano attività a carattere sociale o di assistenza senza scopo di lucro in uno Stato membro che non sia il Regno di Spagna e che perseguono i medesimi obiettivi degli enti elencati in tale disposizione (art. 7, lett. ñ, della legge 28 novembre 2006, n. 35, relativa all'imposta sul reddito)".*

Nel caso qui considerato la Corte ha ritenuto altresì di limitare la discriminazione ai soli enti pubblici ed enti non lucrativi degli altri Paesi membri che fossero analoghi, per *struttura e finalità* agli enti spagnoli per i quali era stata prevista l'esenzione sulle vincite. La Corte ha respinto, perciò, il ricorso della Commissione europea nella parte in cui ravvisava una discriminazione anche nei confronti di tutti gli enti, pubblici e privati, gestori di case da gioco negli altri Paesi membri.

A differenza della legislazione spagnola, il nostro ordinamento prevede, come detto, l'applicazione dell'aliquota fissa del 20 per cento per le vincite ottenute presso *qualunque tipo di ente, sia esso pubblico o privato*. Discorso diverso, invece, potrebbe valere per il regime di esenzione di cui all'art. 30, ultimo comma, d.p.r. 600/1973, perché tale disposizione si applica soltanto in riferimento alle vincite conseguite presso le case da gioco autorizzate assoggettate all'imposta sugli spettacoli.

Passiamo, quindi, a considerare più da vicino le vicende che hanno dato origine ai due rinvii pregiudiziali (C-367/13 e C-344/13), l'ultimo dei quali è qui in commento, davanti alla CGUE.

L'ordinanza di rinvio pregiudiziale nella causa C-367 riguarda il ricorso di un giocatore, Sig. Fabretti, contro l'avviso di accertamento per il recupero a tassazione irpef di una vincita conseguita in un casinò sloveno. La questione è stata sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Roma per il dubbio di compatibilità della normativa interna con il precitato articolo 49 del TCE (oggi art. 56 del TFUE), dal momento che configurerebbe disparità di trattamento, con limitazione della libera prestazione di servizi, l'assoggettamento delle vincite a differenti regimi di imposizione a seconda del casinò (italiano o straniero).

Nel caso trattato dall'ordinanza di rinvio della CTP di Roma il ricorrente non aveva provveduto a dichiarare le vincite percepite, appellandosi poi al regime di esenzione previsto dalla normativa italiana sulle vincite nelle case da gioco (italiane) e alla necessaria parità di trattamento (casi *Lindman* e *Commissione contro Spagna* citati sopra).

L'altro rinvio pregiudiziale (C-344/13), di cui qui ci si occupa, concerne la causa tra il Sig. Blanco e l'Agenzia delle Entrate per opposizione agli avvisi di accertamento per tre anni di imposta (2007, 2008, 2009). Anche in questo caso l'Amministrazione finanziaria contestava l'omessa dichiarazione di consistenti somme derivanti da vincite al gioco in vari casinò, europei ed extraeuropei.

Nel suo ricorso, anche in questo caso incardinato innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, il Signor Blanco sostiene, tra l'altro, che le vincite fossero già state tassate all'estero.

Egli lamenta la discriminazione di trattamento impositivo, che inevitabilmente viene a realizzarsi, tra un giocatore che ottiene le sue vincite in Italia, per cui può beneficiare di un'aliquota massima del 20 per cento, o dell'esenzione totale, e la sua condizione di vincitore all'estero, e pertanto soggetto all'applicazione dell'aliquota progressiva irpef.

La difesa del Sig. Blanco, perciò, denuncia la violazione della libertà di prestazione dei servizi (*ex art 49 TCE*), nonché dei principi costituzionali di solidarietà, uguaglianza e di capacità contributiva (artt. 2, 3 e 53 Cost.).

Pur ipotizzando che la (manifesta) disparità di trattamento possa giustificarsi con l'esigenza di contrastare il riciclaggio (!)²⁵, in data 28 maggio 2013 la CTP di Roma ha disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia.

In base ai richiamati precedenti della Corte di Giustizia è pertanto probabile che il regime impositivo italiano sulle vincite realizzate all'estero, e in particolare in altri Paesi UE, sarà giudicato incompatibile con il diritto UE in quanto *immotivatamente discriminatorio*.

Anche la Commissione Tributaria Provinciale di Gorizia²⁶, del resto, ha fatto propri i principi suesposti, e richiamando proprio la sentenza *Lindman* li ha direttamente applicati al caso che le era stato sottoposto.

Il caso esaminato dalla CTP di Gorizia verteva su una vincita realizzata nel 2004 al Casinò HIT di Nova Gorica (SLO), per complessivi euro 735.909,85.

L'Ufficio pretendeva l'irpef su dette somme sostenendo che il t.u.i.r. "*disciplina[ssse] esplicitamente la tassazione delle vincite dei giochi d'azzardo, statuendone l'imponibilità. [...] Conclude ancora l'Agenzia sostenendo che sono soggetti all'imposta sugli intrattenimenti ai sensi dell'art. 1 del d.p.r. n. 640 del 1972 i giochi e le attività che si svolgono sul territorio dello Stato. Pertanto nel caso di specie non possono trovare applicazione né l'art. 30 del d.p.r. n. 600 del 1973 né l'art. 3 del d.p.r. n. 640 del 1972*".

A ciò resisteva il contribuente facendo, invece, appello al principio di neutralità fiscale interna (*capital export neutrality*) in virtù del quale "*ai soggetti che conseguono redditi di fonte estera sia accordato lo stesso trattamento tributario applicabile ai soggetti che conseguono unicamente redditi di fonte nazionale, realizzando così la neutralità all'esportazione di capi-*

²⁵ In realtà, non pare essere questa la *ratio*, né tantomeno una giustificazione, della diversa imposizione, poiché totalmente eterogenea rispetto al fine che si vorrebbe raggiungere. Non pare infatti sussistere alcun nesso logico tra l'aumento della tassazione di determinati capitali, provenienti da attività svolte all'estero, peraltro del tutto analoghe a quelle che si svolgono in Italia, ed il proposito di contrastare il riciclaggio.

²⁶ Cfr. Comm. trib. prov. di Gorizia, sez. II, 11 novembre 2011, n. 101.

tali; la tax equity è finalizzata al perseguimento dell'obiettivo di giustizia impositiva con riferimento alla nozione di uguaglianza e capacità contributiva, [...]" e richiamava come detto puntualmente la decisione del caso Lindman.

La Commissione Tributaria Provinciale di Gorizia ha riconosciuto che il predetto richiamo *"fotografa una fattispecie del tutto identica a quella in esame; di più, nel caso sottoposto alla valutazione della CGE, la norma fiscale finlandese prevedeva espressamente la tassazione sul suolo finlandese di proventi da vincite realizzate all'estero e ciò diversamente dalla normativa italiana che giungerebbe al medesimo risultato solamente attraverso l'interpretazione forzata sostenuta dall'Ufficio.*

Nello specifico, premesso che se la vincita realizzata dalla signora finlandese in Svezia fosse stata realizzata in Finlandia, la stessa non sarebbe stata soggetta a tassazione in Finlandia, i Giudici della Corte Europea risolvono la questione nel senso che l'art. 49 del trattato CE si oppone alla normativa di uno Stato membro secondo cui le vincite provenienti da giochi d'azzardo organizzati in altri Stati membri sono considerate come un reddito del vincitore assoggettabile ad imposta sul reddito, mentre le vincite provenienti da giochi d'azzardo organizzati nello Stato membro di cui trattasi non sono imponibili.

Accertato pertanto, anche nell'esposizione normativa effettuata dall'Ufficio, che le somme vinte nei Casinò italiani (anche da parte di soggetti esteri) non formano oggetto di imposizione diretta a carico dei vincitori stessi, non vi è dubbio che debba aderirsi alle conclusioni esplicitate dalla Corte Europea di cui sopra".

b. - Sulla restrizione alla libertà di circolazione dei capitali, applicabile anche nei confronti dei Paesi terzi (anche se paradisi fiscali!).

In aggiunta a quanto visto, il regime domestico per la tassazione delle vincite potrebbe rivelarsi in contrasto anche con l'art. 63 del TFUE, che tutela la libertà di circolazione dei capitali, anche nei rapporti con Paesi non appartenenti alla UE.

La libera circolazione dei capitali è sancita dall'articolo 56 TCE (oggi 63 TFUE), ai sensi del quale *"1. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.*

*Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi*²⁷.

Come noto, l'esercizio della libertà di circolazione dei capitali può subire alcune deroghe in base a due specifiche previsioni del Trattato stesso.

La prima deroga è prevista dall'art. 65 TFUE, secondo il quale gli Stati membri possono *“applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale”*.

Se la vincita fosse conseguita in un paradiso fiscale occorrerebbe fare un ragionamento diverso e più approfondito, ricercando l'elemento idoneo a giustificare una restrizione alla libertà di circolazione dei capitali. Come noto la giurisprudenza della Corte di Giustizia sulle libertà fondamentali richiede che ogni restrizione, anche quando giustificata da ragioni imperative di interesse pubblico, deve essere *proporzionata*²⁸.

²⁷ V. da ultimo la sentenza ITEL CAR (Corte di Giustizia, 3 ottobre 2013, C-282/12) e la sentenza *Welte* (Corte di Giustizia, sentenza del 17 ottobre 2013, C-181/12). Nel caso ITEL CAR, parzialmente interessante ai nostri fini, la CGUE si è pronunciata sul diniego di deduzione degli interessi corrisposti da una società portoghese ad una società americana per la remunerazione di un finanziamento. Nella sentenza la Corte di Giustizia individua una discriminazione e una patente violazione della libera circolazione dei capitali nella legislazione portoghese laddove questa prevedeva una disparità di trattamento tra situazioni analoghe: infatti, gli interessi dovuti ad una società mutuante residente in Paese terzo non beneficiavano della deducibilità dalle imposte sui redditi, mentre se gli stessi interessi fossero stati dovuti ad una società mutuante residente in Portogallo essi sarebbero stati deducibili per l'erogante.

²⁸ Il principio può vantare una giurisprudenza costante da parte della Corte di Giustizia, si vedano le sentenze: 26 settembre 2000, *Commissione/Belgio*, causa C-478/98, punto 41: *“È giocoforza constatare, quindi, che il provvedimento controverso è contrario al principio di proporzionalità e non può, per tale motivo, rientrare nelle previsioni dell'art. 73 D, n. 1, lett. b), del Trattato.”*; 4 marzo 2004, *Commissione/Francia*, causa C-334/02, punto 28: *“(…) affinché una misura restrittiva sia giustificata, essa deve rispettare il principio di proporzionalità, nel senso che dev'essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo che essa persegue e che non vada al di là di quanto è necessario per conseguirlo”*; 7 settembre 2004, *Manninen*, C-319/02, punto 29: *“perché una normativa tributaria nazionale (...) possa considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, occorre che la differenza di trattamento riguardi situazioni non oggettivamente paragonabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale, quale quello di salvaguardare la coerenza del regime tributario. Inoltre, per essere giustificata, la differenza di trattamento tra diverse categorie di dividendi non deve eccedere quanto necessario per il conseguimento dello scopo perseguito dalla normativa considerata”*. Nello stesso senso e con identica formu-

Già solo ad una prima analisi preliminare, tuttavia, la disparità di tassazione prevista per le vincite estere (sia conseguite in un Paese a fiscalità ordinaria, sia in un paradiso fiscale) non pare rispondere al criterio di proporzionalità, come originato nella giurisprudenza della Corte Costituzionale tedesca (*Verhältnismässigkeitsprinzip*) e trasposto poi nella giurisprudenza comunitaria. Prescindendo dai rapporti con i Paesi a fiscalità ordinaria, e concentrandoci su quelli con i paradisi fiscali, infatti, potrebbero ritenersi in qualche misura giustificate alla luce del principio di proporzionalità disposizioni che aumentassero l'efficacia deterrente delle violazioni tributarie, non invece aggravati del prelievo in relazione a fattispecie che presentano un medesimo indice di capacità contributiva (v. *sopra*).

I problemi di natura amministrativa tributaria che si riscontrano nei rapporti con i paradisi fiscali, infatti, riguardano due aspetti:

- il primo, concerne il livello di prelievo sui redditi che applicano tali Stati, giudicato dal nostro legislatore fiscale come insufficiente; a fronte di questa insufficienza, il nostro sistema tributario prevede alcuni correttivi, volti *proprio* a ristabilire l'eguaglianza sostanziale del prelievo nei confronti delle fattispecie puramente domestiche, o di quelle che si realizzano in Stati a fiscalità ordinaria. Non si ammette, per esempio, che i dividendi distribuiti da una società *black list* siano tassati in misura solo parziale, perché se i profitti della società da cui derivano questi dividendi non sono stati assoggettati ad alcuna imposizione in capo all'ente non v'è motivo di riconoscere la parziale esclusione dal prelievo che ordinariamente si applica sui dividendi distribuiti da società italiane o residenti in Paesi *white list*²⁹; la tassazione integrale di questi dividendi, pertanto, ripristina l'eguaglianza del prelievo che complessivamente grava sui redditi prodotti attraverso società di capitali o altri soggetti Ires.
- Il secondo nodo problematico nei rapporti con i paradisi fiscali è, come noto, la scarsa propensione degli stessi a scambiare informazioni ai fini tributari, il che rende obiettivamente più difficoltoso

lazione anche le sentenze: *Eckelkamp e a.*, C-11/07, punto 58, *Arens-Sikken*, C-43/07, punti 52 e 53, *Mattner*, C-501/08, punto 34.

Infine anche *Welte, cit.*, punto 44: "la disparità di trattamento non deve andare oltre quanto necessario affinché lo scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi sia raggiunto".

²⁹ V. art. 89, commi 2 e 3 t.u.i.r., per quanto concerne la tassazione dei dividendi percepiti da soggetti Ires. Per quanto concerne il regime irpef, invece, v. gli artt. 47, comma 4, e 59, comma 1, ultimo periodo, t.u.i.r. e l'art. 27, comma 4, del d.p.r. 600/1973.

l'accertamento del presupposto impositivo nei confronti di soggetti residenti che producano redditi in uno di questi Paesi.

Orbene, per ciò che ci interessa in questa sede evidentemente non vale la prima ragione di discriminazione, perché non vi sono differenze nell'indice di capacità contributiva e nel relativo regime impositivo che giustifichino l'applicazione di una aliquota più elevata sulle vincite realizzate in un Paese non appartenente alla UE, nemmeno se considerato come un paradiso fiscale.

Ma nemmeno la seconda giustificazione per l'introduzione di un regime particolare per le vincite "non UE" potrebbe rivelarsi utile per superare il test di proporzionalità imposto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, anche quando si tratti di vincite conseguite in un paradiso fiscale. Come detto anche più sopra, infatti, le difficoltà accertative che derivano dalla scarsa disponibilità dei paradisi fiscali allo scambio di informazioni possono essere contrastate con altri mezzi, come l'imposizione di obblighi dichiarativi aggiuntivi, o l'inasprimento delle sanzioni per elevare l'effetto di deterrenza, ma non certo con un incremento del prelievo, che non ha evidentemente alcun rapporto con le difficoltà di scambiare informazioni. Proprio per questo motivo, del resto, l'articolo 65, comma 1, lett. b), del TFUE stabilisce che l'art. 63 non pregiudica la possibilità degli Stati membri "*di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie, o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, o di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza*".

In linea con quanto sopra e aderendo all'impostazione fatta propria dall'Avvocato generale nelle sue Conclusioni del 12 giugno 2013, nella sentenza *Welte* la Corte di Giustizia ha affermato che "*la deroga prevista all'articolo 58, paragrafo 1, lettera a), del Trattato³⁰ subisce essa stessa una limitazione per effetto del paragrafo 3 del medesimo articolo, ai sensi del quale le disposizioni nazionali di cui al suddetto paragrafo 1 «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissi-*

³⁰ Ai sensi del quale "*Le disposizioni dell'articolo 63 non pregiudicano il diritto degli Stati membri:*

a) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale".

*mulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 56*³¹.

Non pare quindi che possa trovare applicazione la prima deroga alla libera circolazione dei capitali.

E anche la seconda deroga, in verità, non sembra applicabile ai casi che ci interessano, posto che essa riguarda le restrizioni già esistenti alla data del 31 dicembre 1993 in riferimento agli *“investimenti diretti, inclusi gli investimenti in proprietà immobiliari, lo stabilimento, la prestazione di servizi finanziari o l'ammissione di valori mobiliari nei mercati finanziari”* (art. 64 TFUE) e che dalla lettura della nota esplicativa all'Allegato I della direttiva 88/361/CEE appare evidente che le somme movimentate dall'Italia all'estero (e viceversa) in relazione alle giocate al casinò non possono essere considerate *“investimenti diretti”* perché, come vi si legge, sono tali solo *“gli investimenti di qualsiasi tipo effettuati da persone fisiche, imprese commerciali (...) aventi per scopo di stabilire o mantenere legami durevoli e diretti fra il finanziatore e l'investitore o l'impresa a cui i fondi sono destinati per l'esercizio di una attività economica”*.

Per delle giocate al casinò il requisito della *durevolezza* del legame di investimento manca completamente e, con ciò, decade la qualificazione di investimenti diretti per le somme considerate, escludendosi, così, che queste ultime ricadano nel campo di applicazione dell'articolo 57, paragrafo 1, del TCE (oggi 64 TFUE).

Il punto è dirimente: le somme movimentate dal soggetto residente in Italia nello Stato estero in cui si reca a giocare (finanche un paradiso fiscale) rientrano nella lettera f) della Rubrica XIII dell'Allegato I alla predetta direttiva, titolata agli *“Altri movimenti di capitali”* nella specie di capitali *“Diversi”*.

Tale categoria, pur essendo residuale e, tendenzialmente, omnicomprensiva, non coincide con la categoria degli *“investimenti diretti”*, per i quali, lo si ribadisce, l'elemento della *durevolezza* è intrinseco e subordinato, in alcuni casi, anche ad un requisito minimo temporale: *“Per prestiti a lungo termine aventi il carattere di partecipazione, (...), s'intendono i prestiti aventi una durata superiore a cinque anni e destinati a stabilire o a mantenere legami economici durevoli”*³².

È palese come le somme destinate e vinte al gioco siano diverse da queste per la loro stessa natura, tanto aleatoria quanto momentanea e priva di

³¹ Corte di Giustizia, 17 ottobre 2013, C-181/12.

³² Così il sesto paragrafo della nota esplicativa all'Allegato I della direttiva 88/361/CEE

quella scientificità dell'investimento economico stabile da cui si presume possa derivare, con una certa costanza, un determinato reddito. Al contrario, si tratta di scommesse sull'abilità o sulla sorte che, quando producono reddito, lo fanno con modalità estemporanee ed incerte, per quanto sia ripetitivo e costante l'atto del gioco d'azzardo.

È applicabile, quindi, per le vincite di cui trattiamo, il principio generale di libera circolazione dei capitali di cui all'art. 56 del TCE ed anche l'ottavo considerando della Direttiva 88/361, il quale ne enuncia, in concreto, lo scopo fondamentale che *"deve procurare di raggiungere il più alto grado possibile di liberalizzazione nel settore dei movimenti di capitale tra i suoi residenti e quelli dei paesi terzi"*³³.

Il principio di libera circolazione dei capitali, inoltre, non è suscettibile di compressione da parte di normative che impongano *"discriminazioni arbitrarie"*³⁴ fra situazioni oggettivamente comparabili in riferimento a somme di denaro che non costituiscono investimenti diretti ai sensi della direttiva 88/361 (e perciò non soggetti all'art. 64 TFUE)³⁵.

³³ Peraltro sul tema si era già espressa favorevolmente, nel senso della liberalizzazione verso i Paesi terzi, autorevole dottrina. Si veda, tra i molti, l'articolo di A. Cordewener, G.W. Kofler, C.P. Schindler, *Free Movement of Capital and Third Countries: Exploring the outer boundaries with Lasertec, A. and B. and Holböck*, in *European Taxation*, August/September 2007, 371 ss.; v. anche D. Smit, *Capital movements and thirds countries: the significance of the standstill-clause ex Article 57(1) of the EC Treaty in the field of direct taxation*, in *EC tax Review* (2006), 203 ss..

³⁴ Come, peraltro, già affermato da risalente giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di libertà di stabilimento. V. la sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 58: *"...l'articolo 48 del Trattato impone una parità di trattamento sul piano procedurale tra i cittadini comunitari e non residenti e cittadini nazionali residenti. Il rifiuto di concedere ai cittadini comunitari non residenti il beneficio delle procedure di conguaglio annuale che si applicano ai cittadini nazionali residenti costituisce una discriminazione ingiustificata"*.

³⁵ Per completezza, occorre anche ricordare che nella sentenza C-101/05 del 18 dicembre 2007 la Corte di Giustizia ha chiarito che *"Gli artt. 56 CE e 58 CE devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale l'esenzione dall'imposta sul reddito di dividendi, distribuiti in forma di azioni di una società controllata, può essere concessa soltanto se la società che effettua la distribuzione è stabilita in uno Stato membro dello Spazio economico europeo (SEE) o in uno Stato con il quale lo Stato membro dell'imposizione abbia concluso una convenzione fiscale che preveda lo scambio di informazioni, qualora tale esenzione sia soggetta a condizioni la cui osservanza può essere verificata da parte delle autorità competenti di detto Stato membro soltanto ottenendo informazioni dallo Stato di stabilimento della società che effettua la distribuzione. Sebbene una normativa del genere comporti una restrizione ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e i paesi terzi, in quanto ha l'effetto di dissuadere i contribuenti residenti nello Stato membro interessato dall'investire i loro capi-*

Infine, ma non certo per importanza, va considerata l'argomentazione giustificativa della discriminazione in ragione dell'interesse pubblico generale o della pubblica sicurezza rispetto alla prevenzione e contrasto del fenomeno del riciclaggio di denaro (argomento, peraltro, già evocato dalla CTP romana nella precitata ordinanza di rinvio): come accennato, tuttavia, non pare che una discriminazione sulle aliquote applicabili si possa giustificare con il contrasto al riciclaggio³⁶.

tali in società aventi sede fuori dello SEE, essa può nondimeno essere giustificata dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, fatto salvo il rispetto del principio di proporzionalità, nel senso che dev'essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo che essa persegue e non deve andare oltre quanto è necessario per conseguirlo. Invero, uno Stato membro non può invocare l'impossibilità di richiedere la collaborazione di un altro Stato membro per effettuare ricerche o raccogliere informazioni al fine di giustificare il rifiuto di un'agevolazione fiscale. Tuttavia, tale principio, che verte su restrizioni all'esercizio delle libertà di circolazione in seno alla Comunità, non può essere integralmente trasposto ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e i paesi terzi, in quanto tali movimenti si collocano in un contesto giuridico diverso da quello dei movimenti di capitali tra Stati membri. Di conseguenza, quando la normativa di uno Stato membro fa dipendere il beneficio della concessione di un vantaggio fiscale dall'adempimento di condizioni la cui osservanza può essere verificata soltanto ottenendo informazioni dalle autorità competenti di un paese terzo, è, in linea di principio, legittimo per tale Stato membro rifiutare la concessione di detto vantaggio se, in particolare per l'assenza di un obbligo convenzionale da parte di tale paese terzo di fornire informazioni, risulti impossibile ottenere le informazioni stesse dal detto paese." Nel caso di specie, tuttavia, non si possono considerare le giocate e le conseguenti vincite come investimenti diretti, come era invece nel caso oggetto della sentenza appena richiamata, relativa alla distribuzione di dividendi dalla Svizzera alla Svezia. Inoltre, nel caso della distribuzione di dividendi è evidente l'interesse del Paese del socio percettore ad avere informazioni sul livello di prelievo subito dalla società che eroga i dividendi; la mancanza di una convenzione contro le doppie imposizioni costituisce un ostacolo alla verifica di tale prelievo, che solo se applicato giustifica un rimedio contro la doppia imposizione economica come l'esenzione dei dividendi in capo al socio. Ben si comprende quindi la ragione delle indicazioni offerte dalla Corte di Giustizia, indicazioni che però non avrebbero ragione d'essere in una fattispecie come quella in esame, che non riguarda la doppia imposizione economica degli utili prodotti attraverso una società di capitali, bensì delle vincite al casinò, per le quali un aggravio di prelievo non ha alcuna correlazione con la carenza di scambio di informazioni (v. supra).

³⁶ V. supra, nota 26.

4. – *Conclusioni*

Tanto premesso, le conclusioni al momento ritraibili non possono essere univoche.

La particolarità della materia e la sostanziale esiguità di precedenti giurisprudenziali lascia aperta la strada a diverse interpretazioni e a diverse soluzioni.

Se l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria, comprensibilmente basato sulle disposizioni di legge vigenti, è decisamente contrario all'applicazione di un'aliquota diversa da quella proporzionale irpef e tende a contestare interpretazioni difformi, i precedenti della Corte Costituzionale in materia di disparità di aliquote e le richiamate sentenze della Corte di Giustizia - pur relative alla libera prestazione di servizi in ambito UE - lasciano intravedere importanti sviluppi in relazione alla disparità di trattamento tra le vincite domestiche, che a seconda dei casi beneficiano dell'esenzione o dell'applicazione di una ritenuta alla fonte del 20 per cento, e quelle estere, che invece concorrono alla formazione della base imponibile irpef e scontano quindi l'applicazione delle aliquote marginali.

È quindi auspicabile un intervento legislativo che elimini ogni ingiustificata disparità di trattamento ed elimini queste incertezze.

PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE
*Ricercatore a tempo determinato,
Dipartimento di Giurisprudenza,
Università degli Studi di Brescia*

