



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI TRIESTE

SEZIONE 9

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>REINOTTI</b>	<b>PIER VALERIO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>LIESCH</b>	<b>ERNESTO</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>PIVIDORI</b>	<b>MARIA ROSA</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 60/12  
depositato il 17/02/2012

- avverso la sentenza n. 101/2/11  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GORIZIA  
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GORIZIA

**controparte:**

**difeso da:**

DOTT. CRISTALDI SEBASTIANO  
VIA C. BECCARIA N. 6 34133 TRIESTE TS

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TI5010500114 IRPEF-ALTRO 2005  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TI5010500973 IRPEF-ALTRO 2004  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TI5050501115 IRPEF-ALTRO 2006

SEZIONE

N° 9

REG.GENERALE

N° 60/12

UDIENZA DEL

01/07/2013

ore 15:00

SENTENZA

N° 77/09/13

PRONUNCIATA IL:

01.07.2013

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

4 NOV. 2013

Il Segretario



Nel mese di dicembre 2004 il contribuente, cittadino italiano residente in Grado (GO), aveva conseguito una vincita di € 705.909,85 nella Casa da gioco "Casino HIT d.d." di Nova Gorica (Slovenia), incassando quindi la stessa per € 50.000,00 nel 2004, per € 600.000,00 nel 2005 e per € 85.909,85 nel 2006.

Aveva quindi proceduto, secondo indicazioni ricevute dall'Ufficio, alla compilazione, anno, per anno, del Quadro RW, allegando gli stessi alle dichiarazioni dei redditi presentate per gli anni d'imposta 2004, 2005 e 2006.

In risposta a ricevuto questionario Q00081/2009 aveva fornito le informazioni richieste in merito alla provenienza e alla natura del denaro trasferito dalla Slovenia in Italia, così come indicato nei Quadri RW presentati in allegato alle pertinenti dichiarazioni dei redditi.

In data 5.01.2010 ha avuto notifica dell'avviso di accertamento TI5010500973/2009, relativo all'anno d'imposta 2004.

In data 15.09.2010 ha avuto notifica degli avvisi di accertamento TI50505001114/2010 relativo all'anno d'imposta 2005 e TI50505001115/2010 relativo all'anno d'imposta 2006.

Negli avvisi di accertamento era contestata la violazione dell'art. 67, comma 1, lettera d) del TUIR, prevedente che *"le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzate per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o della sorte..."* costituiscono redditi diversi da sottoporre a tassazione.

Con gli avvisi veniva complessivamente individuato dovuto il pagamento della somma di € 765.505,64 a titolo d'imposta, sanzioni, interessi e diritti di notifica (più precisamente: € 305.066,00 a titolo di IRPEF; € 6.624,00 a titolo di addizionale IRPEF; € 38.268,16 a titolo di interessi; € 415.586 a titolo di sanzioni e € 15,48 a titolo di spese di notifica).

Gli esperiti tentativi di accertamento per adesione non giungevano a risultato.

Il contribuente impugnava quindi gli avvisi di accertamento con distinti ricorsi, sui seguenti motivi:

- a) in via pregiudiziale l'illegittimità degli artt. 67, comma 1, lettera d) del TUIR e 21 della Convenzione Italia/ex Jugoslavia, così come interpretati dall'Agenzia delle Entrate, per contrasto con la Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea e del Trattato istitutivo dell'Unione Europea e degli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione italiana;
- b) in diritto, l'illegittimità degli artt. 67, comma 1, lettera d) del TUIR (Testo Unico Imposte sui Redditi) e 21 della Convenzione, così come interpretati dall'Agenzia delle Entrate, per difetto di motivazione;
- c) nel merito, l'infondatezza e l'insostenibilità della pretesa impositiva perché basata su falsa e/o errata interpretazioni di norme;
- d) in via subordinata, la disapplicazione delle sanzioni irrogate, sussistendo condizioni di oggettiva incertezza nella normativa tributaria applicabile.

Resisteva l'Agenzia delle Entrate, concludendo per la legittimità del proprio operato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Gorizia, con sentenza 101/02/2011, accoglieva - previa riunione degli stessi - i ricorsi del contribuente. Ravvisando forzatura nell'interpretazione data dall'Ufficio alle disposizioni di cui all'art. 67, comma 1, lettera d) del TUIR e pertinente nel caso il richiamo alla sentenza C-42/02 della Corte di Giustizia Europea. Con compensazione delle spese di lite.

Appella l'Ufficio ritenendo che la decisione non abbia saputo cogliere la ratio della normativa, di cui ha riproposto l'interpretazione già esposta in primo grado, non senza evidenziare che la sentenza stessa, oltre che totalmente illegittima, appare anche carente di motivazione nel non avere considerato le argomentazioni rese dall'Ufficio in merito all'insussistenza di qualsiasi discriminazione nei confronti dei cittadini comunitari, nonché in merito all'inesistenza nel caso di specie di una fattispecie di doppia imposizione.

Il contribuente ha prodotto in data 30.04.2012 articolato atto di controdeduzioni, con appello incidentale in punto spese di lite.

Il contribuente ha successivamente depositato in data 15.01.2013 copia del reclamo dd. 04.09.2012 alla Commissione Europea riguardante l'ipotesi di inadempimento del diritto comunitario, in particolare con il principio di non discriminazione di cui all'art. 18 del Trattato UE e copia di comunicazione della Commissione Europea dd. 12.12.2012, con la quale viene comunicato di attendere l'esito definitivo del giudizio di merito pendente in appello al fine di procedere ad una più attenta valutazione dei profili di incompatibilità con il diritto europeo relativamente alle vincite in case da gioco autorizzate in altri Stati membri dell'UE (Slovenia).

Il contribuente ha, ancora successivamente, depositato in data 20.06.2013 memoria illustrativa, ad essa allegando stralcio del 'Progetto <<ALL IN>> (Guardia di Finanza, Nucleo Speciale Entrate, 2011) avente sottotitolo <<evasione fiscale internazionale perpetrata da persone fisiche residenti in Italia che non dichiarano le vincite in denaro ottenute per la partecipazione a tornei di *poker live* organizzati all'estero>>, di esso richiamando il commento al punto alla soluzione prospettata in relazione al motivo di criticità sub (d)1 [impossibilità di dichiarare le vincite conseguite all'estero in ragione della mancanza nei modelli dichiarativi 2006-2009 di apposite codifiche e istruzioni] in relazione alla plausibile esclusione della comminazione di sanzioni, in ossequio alle previsioni dello Statuto dei diritti del contribuente.

Alla pubblica udienza sono presenti ambo le parti le quali - successivamente alla relazione di causa - rappresentate le ragioni a sostegno delle opposte tesi concludono ciascuna come in atti.

Dopo del che la causa è ritenuta in decisione.

#### OSSERVASI

#### 1. LA SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE - MOTIVAZIONI

- 1.1 Il tessuto normativo nazionale va inquadrato nell'ambito di quello Comunitario e alla luce dei principi fondanti dell'ordinamento dell'Unione.
- 1.2 Quanto previsto dall'art. 21 della Convenzione bilaterale Italia/Jugoslavia non è la sola statuizione prevista dalla Convenzione stessa, con sottolineatura che un atto di tale specie non è idoneo a modificare il diritto interno dando a norme dello stesso valenza superiore a quanto ad esse ascrivibili, né può tantomeno limitare il diritto Comunitario.
- 1.3 L'applicazione data dall'Ufficio alle previsioni di cui all'art. 67, comma 1, lettera d) - rilevata forzatura - concretizza violazione concreta dei vari principi enunciati da parte ricorrente (quand'anche discutibile quello della doppia imposizione) e, in particolare, quello dell'uguaglianza e della non discriminazione dei cittadini comunitari.
- 1.4 La fattispecie contemplata nella sentenza Corte di Giustizia Europea (CGE) 13.11.2003 C-42 (sentenza Lindman) è identica alla fattispecie di cui è controversia.
- 1.5 Accertato 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 sussiste dubbio sull'adesione a quanto statuito dalla Corte Europea.
- 1.6 Le spese vengono compensate in relazione alla singolarità della questione, all'assenza di giurisprudenza interna e in quanto questione comunque controversa nell'intreccio tra normativa nazionale e soprannazionale.

#### 2. APPELLO DELL'AGENZIA - RAGIONI

##### 2.1 Infondatezza del richiamo contenuto nella decisione appellata alla sentenza Corte di Giustizia Europea (CGE) 13.11.2003 C-42 (sentenza Lindman)

- 2.1.1 La sentenza CGE non ha deciso una questione del tutto identica al caso in esame, errando la Prima Commissione nell'affermare che *"l'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 considerati 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"*.
- 2.1.2 Il contesto analizzato dalla sentenza Lindman è simile a quello esistente in Slovenia, ove la normativa fiscale, a differenza di quella dello Stato italiano, considera esenti da tassazione le

- vincite, provenienti da giochi d'azzardo, ai sensi della legge che disciplina i giochi d'azzardo (art. 19 Legge slovena sull'imposta sui redditi).
- 2.1.3 il TUIR disciplina esplicitamente la tassazione delle vincite dei giochi d'azzardo, statuendone l'imponibilità, a norma dell'art. 67, comma 1, lettera d).
- 2.1.4 Quanto sopra appare confermato dalla Risoluzione 141/E dd. 30.12.2010, ove tra l'altro viene precisato che ai fini della quantificazione della base imponibile (ex art. 69, comma 1, TUIR) le vincite "costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta senza alcuna deduzione".
- 2.1.5 La Risoluzione – con riferimento alle modalità di tassazione – sottolinea che, a norma dell'art. 30 DPR 600 del 1973, se corrisposte dallo Stato e dai sostituti d'imposta individuati dall'art. 23 del medesimo DPR 600/1973, le tali vincite debbono essere assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, e tale adempimento esaurisce gli obblighi dichiarativi in capo al contribuente.
- 2.1.6 Solo per le vincite corrisposte dalle case da gioco autorizzate la ritenuta è compresa nell'imposta sugli spettacoli di cui all'art. 3 del DPR 640/1972.
- 2.1.7 Allorquando, come nel caso di specie, le vincite non sono corrisposte da un sostituto d'imposta italiano, il percettore è tenuto ad assolvere agli obblighi dichiarativi indicando i redditi nel modello UNICO [e per l'effetto procedere ad autoliquidare l'imposta].
- 2.1.8 Non si è, pertanto, nella situazione affrontata nella controversia Lindman.

## **2.2 Non contrasto della normativa nazionale con l'art. 49 del Trattato**

- 2.2.1 Non appare sostenibile la tesi adombrata dalla Prima Commissione, nel senso che la normativa [d'imposta] italiana venga ad intralciare le prestazioni rese dalle case da gioco slovene. Queste sono numerose a ridosso dei confini nazionali con l'esplicita finalità di servire il giocatore italiano, avendo esse quale unico ostacolo al loro ulteriore sviluppo la concorrenza esercitata dalle case da gioco sorte a ridosso del confine austriaco.
- 2.2.2 Non appare altresì sostenibile la tesi di una asserita discriminazione [conseguente alla normativa italiana d'imposta], tale che essa ostacoli la libera prestazione di servizi in ambito UE, rendendo meno attraenti le attività del prestatore stabilito in altro Stato membro ove fornisca legittimamente servizi analoghi a quelli forniti in case da gioco (casinò) italiane a beneficio tanto del prestatore quanto del destinatario dei servizi stessi.
- 2.2.3 Quanto sopra è di tutta evidenza qualora si consideri che in Italia sono presenti solo 4 (quattro) case da gioco con una popolazione vicina ai 60 milioni di abitanti, mentre più numerosi sono i casinò in Slovenia con una popolazione di appena 2 milioni di persone.
- 2.2.4 Al caso di specie appare, sempre in tema di giochi d'azzardo, meglio attagliarsi la sentenza CGE C-67/98 Zenatti, ove: *"30. La normativa italiana tende, infatti, a impedire che tali giochi costituiscano una fonte di profitto individuale, a evitare i rischi di criminalità e di frode e le conseguenti individuali e sociali dannose derivanti dall'inclinazione alla spesa che essi costituiscono ed a consentirli unicamente nei limiti in cui possono presentare un carattere di utilità sociale per l'utile svolgimento di una gara sportiva....36. Tuttavia, come è stato evidenziato dall'avvocato generale, una limitazione siffatta è ammissibile solamente se essa persegue effettivamente l'obiettivo di una autentica riduzione delle opportunità di gioco..."*.
- 2.2.5 E' di tutta evidenza che tale limitazione, nel contesto nazionale, è finalizzata al perseguimento dell'obiettivo di ridurre le opportunità di gioco, visto l'esiguo numero di case da gioco autorizzate ad operare sul territorio nazionale italiano.

## **2.3 Rilevanza della disciplina contenuta nella Convenzione regolante i rapporti tra Italia e Slovenia a conferma della corretta applicazione della normativa nazionale**

- 2.3.1 La Convenzione bilaterale applicabile al caso di specie è la convenzione Italia/Jugoslavia, stipulata nel 1982, cui la Repubblica di Slovenia, nel 1992, aveva dichiarato di subentrare.
- 2.3.2 Quanto alla vincita oggetto di controversia, costituendo un reddito diverso non autonomamente disciplinato, occorre fare riferimento all'art. 21, statuente che: *"Gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente, di qualsiasi provenienza, che non sono espressamente menzionati negli articoli precedenti della presente Convenzione sono imponibili soltanto in detto Stato"*.

2.3.3 Conseguenze sono: a) che la vincita, costituendo oggetto di tassazione nel Paese di residenza del beneficiario doveva essere dichiarata in Italia e b) considerato il potere di tassazione esclusiva da parte dell'Italia sul reddito de quo e in forza del disposto convenzionale trovano applicazione le disposizioni dell'ordinamento italiano. Nel caso art. 67, comma 1, lettera d) e art. 69, comma 1 del TUIR.

#### 2.4 Insussistenza di problema di doppia imposizione

2.4.1 L'assenza di problemi al riguardo è desumibile dall'art. 23 della Convenzione bilaterale, ove alla lettera b) del punto 2 viene statuito che. *“se un residente italiano possiede elementi di reddito che sono imponibili in Slovenia, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito...omissis...può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito...omissis. In tale caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Jugoslavia”*.

2.4.2 La vincita effettuata nel casinò Hit è imponibile, in forza della Convenzione bilaterale, unicamente e solo in Italia: non trattandosi di elemento imponibile in Jugoslavia non sussiste problema di doppia imposizione.

2.4.3 La disapplicazione di tale normativa (italiana) – come ritenuto dai Giudici di Primo Grado – comporterebbe l'assenza di qualsiasi tassazione sia in Jugoslavia (*rectius*: Slovenia) che in Italia: in Jugoslavia (*rectius*: Slovenia) in quanto, in conformità a quanto statuito dall'art. 21, la vincita è imponibile esclusivamente nel paese di residenza del soggetto beneficiario e esente se realizzato da un cittadino sloveno, in Italia in forza del criterio espresso nella sentenza impugnata.

2.4.5 Non vi è assimilazione tra l'imposta richiesta nella Repubblica Slovenia all'organizzatore (casinò) e la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta prevista dall'ordinamento nazionale italiano. La legge slovena sul gioco d'azzardo individua quale contribuente l'organizzatore del gioco mentre la legge slovena sulle imposte sui redditi stabilisce che *“le vincite provenienti dai giochi d'azzardo, ai sensi di legge che disciplina i giochi d'azzardo, sono esenti dalle imposte sui redditi delle persone fisiche. Nell'ordinamento italiano tali vincite sono regolate dall'art. 67, comma 1, lettera d) TUIR, secondo il quale tali vincite “costituiscono redditi diversi”*.

### 3. CONTRODEDUZIONI DEL CONTRIBUENTE E APPELLO INCIDENTALE

#### 3.1 Controdeduzioni

3.1.1 Inammissibilità dell'appello principale per carenza di specificità dei motivi d'impugnazione (art. 53 DLgs 546/92).

3.1.2 Contrasto degli artt. 67, comma 1, lettera d) del TUIR (Testo Unico Imposte sui Redditi) e 21 della Convenzione, così come interpretati dall'Agenzia delle Entrate con la Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea e del Trattato istitutivo dell'Unione Europea.

3.1.3 Illegittimità degli artt. 67, comma 1, lettera d) del TUIR (Testo Unico Imposte sui Redditi) e 21 della Convenzione, così come interpretati e applicati dall'Agenzia delle Entrate, per contrasto con gli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione.

3.1.4 Contrasto degli artt. 67, comma 1, lettera d) del TUIR (Testo Unico Imposte sui Redditi) con la Convenzione Italia/Slovenia.

3.1.5 Illegittimità e inammissibilità della pretesa tributaria per difetto di motivazione degli avvisi di accertamento.

3.1.6 Oggettive condizioni di incertezza e tutela della buona fede.

#### 3.2 Appello incidentale – motivazioni

3.2.1 Contraddittorietà, illogicità e insostenibilità della sentenza di prime cure in ordine alla compensazione delle spese. Rilevandosi che l'assenza di giurisprudenza interna avrebbe dovuto imporre ex ante maggiore attenzione all'Ufficio nell'emissione degli avvisi (e non costituire motivazione a base di compensazione delle spese in presenza di totale soccombenza della parte resistente), così come l'intreccio normativo doveva comportava l'iscrizione delle spese all'Ufficio, irrogante anche pesante carico sanzionatorio, stante che la conoscenza delle normative faceva dovuto capo allo stesso e non già al contribuente.

## MOTIVAZIONI DELLA DECISIONE

### A) NORMATIVA E GIURISPRUDENZA

#### La normativa nazionale italiana

4. La normativa nazionale italiana, rilevante nel caso di specie, è data dal DPR 600/73 "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, art. 30 "Ritenute sui premi e sulle vincite", dal DPR 26 ottobre 1972, n. 640 "Imposta sugli intrattenimenti e spettacoli", art. 3, e dal TUIR, art. 67, c.1, lettera d).
- 4.1.1 Il DPR 600/73, primo comma, prevede che: *"I premi derivanti da operazioni a premio, assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'art. 6 del TUIR...quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche e private...sono soggetti a ritenuta, con obbligo di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni prevedano l'applicazione di ritenuta alla fonte..."*.
- 4.1.2 Il quarto comma dispone: *"Le ritenute sulle vincite e sui premi del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato, è compresa nel prelievo esercitato dallo Stato in applicazione della regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di gioco"*.
- 4.1.3 L'ultimo comma recita: *"La ritenuta sulle vincite corrisposte nelle case da gioco autorizzate è compresa nell'imposta sugli spettacoli di cui all'art. 3 del DPR 26 ottobre 1972, n. 640"* (Comma aggiunto, con effetto dal 1° gennaio 1997, dall'art. 10-ter, comma 1, D.L. 31 dicembre 1996, n. 669).
- 4.2.1 L'art. 3 del DPR 26 ottobre 1972, n. 640, al comma 4, dispone: *"Per le case da gioco la base imponibile è costituita giornalmente dalla differenza 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"*.
- 4.3.1 Il TUIR, art. 67 "Redditi diversi", al comma 1, lettera d), prevede che: (Sono redditi diversi) *"le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzate per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o della sorte organizzati per il pubblico nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici e sociali ..."*.

#### La normativa nazionale slovena

5. La normativa nazionale slovena, rilevante nel caso di specie, è data dalla legge sul gioco d'azzardo (ZIS), dalla legge in materia di imposta sui giochi d'azzardo (ZDIS) e dalla legge in materia di imposte sui redditi (ZDoh-2)<sup>1</sup>.
- 5.1.1 La legge slovena sul gioco d'azzardo (ZIS), all'art. 10, ricompreso nel Capo titolato "Disposizioni generali in materia di gioco d'azzardo tradizionale" dispone che *"I giochi di azzardo tradizionali, ai sensi di legge, sono numerose lotterie, le lotterie con il premio noto, le quiz lotterie, le tombole, il lotto, le previsioni sportive, le scommesse sportive, le fortune e altri giochi simili"*.
- 5.1.2 La medesima legge, all'art. 53 ricompreso nel Capo titolato "Tipi di giochi d'azzardo speciali", al comma 1, prevede che: *"I giochi di azzardo, ai sensi di questa legge, sono giochi che i giocatori giocano contro il casinò..."* e sono dettagliati nei successivi punti del medesimo articolo.
- 5.2.1 La legge in materia di imposta sui giochi d'azzardo (ZDIS) all'art. 1 dispone che: *"Questa legge introduce l'obbligo di conteggiare e pagare le imposte sul gioco di azzardo (di seguito denomina l'imposta) sul territorio della Repubblica di Slovenia"*.
- 5.2.2 All'art. 2 dispone che: *"Le entrate dell'imposta appartengono al bilancio della Repubblica di Slovenia"*.
- 5.2.3 All'art. 3 dispone che *"L'imposta si calcola e si paga sui giochi d'azzardo speciali e classici, ai sensi della legge che regola il gioco d'azzardo"*.

<sup>1</sup> Le citate leggi sono presenti nel fascicolo di causa, nel testo sloveno con traduzione italiana.

- 5.2.4 L'art. 4 prevede che *"Il contribuente per l'imposta è...l'organizzatore dei giochi speciali di azzardo..."*.
- 5.2.5 L'art. 5 dispone che: *"(2) Il gioco di azzardo speciale è il valore di base imponibile dei pagamenti ricevuti per la partecipazione al gioco speciale, ribassato dell'importo pagato per la vincita, in un determinato gioco d'azzardo..."* e *"(3) La base imponibile si determina per ogni gioco particolare in modo separato"*.
- 5.3.1 La legge in materia di imposte sui redditi (ZDoh-2) all'art. 19, avente titolo *"Cosa non si conteggia ai sensi di legge"*, prevede che *"Indipendentemente dall'art. 18 della presente legge, nei redditi delle persone fisiche ai sensi della presente legge non si conteggiano: 1. il patrimonio; 2. i lasciti, tranne quelli che la persona fisica riceve in relazione alle attività, in adempimento all'art. 46 della presente legge; 3. i doni ricevuti da un privato (che non sia il datore di lavoro)...; 4. le vincite provenienti da giochi di azzardo, ai sensi di legge che disciplina i giochi d'azzardo; 5..."*.
- 5.3.2 Il successivo art. 20 è il primo ricompreso nel successivo Capo, denominato: *"Esenzioni dall'imposta sul reddito"*.

**Convenzione tra Italia e Jugoslavia [Slovenia] per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio**

- 6.1 L'art. 1 'Soggetti' prevede che la Convenzione si applichi alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti.
- 6.2 L'art. 2 e segg.
- 6.3 L'art. 21 'Altri redditi' prevede al primo comma che: *"Gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente, di qualsiasi provenienza, che non sono espressamente menzionati negli articoli precedenti della presente Convenzione, sono imponibili soltanto in detto Stato"*.
- 6.4 L'art. 24 'Non discriminazione', al primo comma, prevede che. *"I nazionali di uno Stato contraente, residenti e non residenti di uno Stato contraente, non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad esso relativo, diverso o più oneroso di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione"*.

**La normativa comunitaria**

7. **Ai sensi dell'art. 49 CE:** *<<Nel quadro delle disposizioni seguenti, le restrizioni alla libera prestazioni dei servizi all'interno della Comunità sono vietate nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in un paese della Comunità che non sia quello del destinatario della prestazione>>*

**La giurisprudenza della Corte di giustizia europea**

- 8.1 La Corte di Giustizia Europea (CGE) ha in più occasioni precisato che, nel quadro del sistema di cooperazione istituito dall'art. 234 CE, essa è competente a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi di interpretazione propri del diritto comunitario che gli consentano di valutare la compatibilità di norme di diritto interno con la normativa comunitaria (*inter alia* sentenza 6.03.2007, cause riunite C-338/04, C-359/04 e C-360/04, Placanica e a.).
- 8.2 La CGE ha sempre evidenziato che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nelle competenze degli Stati membri, questi ultimi debbono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza (sentenza 14.02.1995, causa C-279/93, Schumacker; sentenza 11.08.1994, causa C-80/94, Wielockx; sentenza 16.07.1998, causa C-264/96, ICI; 29.04.1999, sentenza 29.04.1999, causa 311/97 Royal Bank of Scotland; sentenza 6.06.2000, causa C-35/98, Verkoojen).
- 8.3 Secondo la CGE la libera prestazione di servizi comprende la libertà per i destinatari di recarsi in altro Stato membro per fruirvi di un servizio, senza essere ostacolati da restrizioni (*inter alia* sentenze 28.10.1999, causa C-55/98, Verstergaard; sentenza 29.04.1999, causa C-224/97, Ciola).
- 8.4 La CGE (sentenza Commissione/Italia, 13.02.03, C-131/01) ha ribadito che l'art. 49 CE vieta non solo qualsiasi discriminazione, basata sulla cittadinanza, di un prestatore di servizi stabilito in altro Stato membro, ma anche qualsiasi restrizione e qualsiasi ostacolo alla prestazione di

- servizi, anche qualora esse si applichino indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli stabiliti in altri Stati membri.
- 8.5 La CGE si è in più occasioni pronunciata nel senso di ricomprendere l'organizzazione del gioco d'azzardo (legittimamente organizzato) nell'ambito delle prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 50 CE (sentenza 24.03.1994, causa C-275/92, Schindler; sentenza 21.09.1999, causa C-124/97, Läära; sentenza 21.10.1999, causa C-124/97, Zenatti. Così anche in sentenza 13.09.03, causa C-42/02, Lindman e sentenza 8.09.09, causa C-42/07, BWin International Ltd/Departamento de Jogos de Santa Casa de Misericórdia de Lisboa.
- 8.6 In sentenza Lindman la Commissione, interveniente in causa, si è basata sulla sentenza 11.08.98, causa C-283/95, Fischer, per sostenere che, conformemente al principio di neutralità fiscale, uno Stato membro non può applicare al vincitore di un gioco d'azzardo lecitamente organizzato in un altro Stato membro un trattamento meno favorevole rispetto a quello di cui beneficia un vincitore che ha partecipato a un gioco organizzato nel primo Stato. (citata in sentenza 13.09.03, causa C-42/02, Lindman, punto 19).
- 8.7 L'art. 46.1 CE ammette restrizioni giustificate da motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica. La giurisprudenza ha inoltre individuato un certo numero di obiettivi di interesse generale, quali gli obiettivi di tutela dei consumatori, di prevenzione delle frodi e dell'incitamento di una spesa eccessiva collegata al gioco nonché di turbative all'ordine sociale in generale (sentenza 6.03.2007, cause riunite C-338/04, C-359/04 e C-360/04, Placanica e a. e giurisprudenza in essa citata).
- 8.8 La Corte ha constatato che la disciplina dei giochi d'azzardo rientra nei settori in cui sussistono tra gli Stati membri divergenze considerevoli di ordine morale, religioso e culturale. In assenza di armonizzazione comunitaria in materia, spetta ad ogni singolo Stato membro valutare, in tali settori, alla luce della propria scala di valori, le esigenze che la tutela di tali interessi implica (sentenza 14.12.79, causa 34/79, Henn e Darby, punto 15; sentenza 24.03.1994, causa C-275/92, Schindler, punto 32; sentenza 20.11.01, causa C-268/99, Jani e a., punti 59 e 60 e sentenza 6.03.2007, cause riunite C-338/04, C-359/04 e C-360/04, Placanica e a., punto 47).
- 8.9 Gli Stati membri sono conseguentemente liberi di fissare gli obiettivi della loro politica in materia di giochi d'azzardo e, eventualmente, di definire con precisione il livello di protezione perseguito. Tuttavia le restrizioni che essi impongono devono soddisfare le condizioni che risultano dalla giurisprudenza della Corte per quanto riguarda la loro proporzionalità (sentenza 6.03.2007, cause riunite C-338/04, C-359/04 e C-360/04, Placanica e a., punto 48).
- 8.10 Per quanto attiene la Giurisprudenza della CGE relativa a vincite al gioco (citate al punto 7.5), è da osservarsi che le sentenze Schindler, Läära e Zenatti [quest'ultima richiamata dall'Ufficio in appello] vertono sulla disciplina nazionale riguardante attività connesse con il gioco d'azzardo sul territorio dei rispettivi Stati membri, soprattutto sotto il profilo del controllo dell'offerta su detto territorio, così come la sentenza BWin International Ltd/Departamento de Jogos de Santa Casa de Misericórdia de Lisboa [richiamata dall'Ufficio nel giudizio di primo grado ed inerente giocate via Internet].
- 8.11 In sentenza Lindman il punto di partenza è diversamente costituito dalla fruizione di una prestazione di servizi offerta in altro Stato membro, concernendo una forma di esercizio della libera prestazione di servizi.

## B) CONCLUSIONI

9. Il Collegio, tutto quanto sopra premesso, ritiene che la questione si presenti nel senso di doversi interrogare, alla luce della giurisprudenza CGE, sulla compatibilità con la normativa comunitaria de:
- "la normativa dello Stato membro Italia, in forza della quale le vincite conseguite in case da gioco autorizzate (prestatrici di servizi) site in altro Stato membro sono considerate per i cittadini residenti reddito (nel caso ex art. 67, comma 1, lettera d) TUIR, così come nel caso applicato) assoggettato a tassazione con aliquota progressiva, ex TUIR, mentre le vincite conseguite (da cittadini comunitari e non) in case da gioco autorizzate (prestatrici di servizi) site in Italia non comportano per i vincitori, cittadini e non cittadini, adempimento fiscale

alcuno (in relazione al regime nazionale di imposizione sull'organizzatore, per il quale la ritenuta alla fonte sulle vincite di cui all'art. 3, 1c DPR 600/73 viene, ex DPR 640/72, art. 3, ultimo comma, ad essere qualificato 'altro introito connesso all'esercizio del gioco', così cumulandosi alle somme introitate per i giochi), comportando possibile impedimento alla libera prestazione dei servizi resi da corrispondenti prestatori di servizi siti in altri Stati membri”;

- “se la normativa dello Stato membro Italia (nel caso ex art. 67, comma 1, lettera d) TUIR, così come applicato) nei confronti dei propri cittadini alle vincite conseguite in case da gioco autorizzate (prestatrici di servizi) site in altro Stato membro integri restrizione rappresentante ostacolo alla libertà per i potenziali fruitori di recarsi in altro Stato membro per fruirvi del servizio”.

10 La conclusione cui il Collegio giunge è nel senso che l'art. 67 comma 1, lettera d) TUIR, così come applicato nel caso di specie in riferimento a vincita conseguita da cittadino italiano in casa da gioco autorizzata slovena, non sia compatibile con la normativa comunitaria.

Questo per le ragioni seguenti:

- a) in sentenza CGE Lindman il punto di partenza è, diversamente da quanto citato al punto 8.10 ante costituito dalla fruizione di una prestazione di servizi offerta in altro Stato membro, concernendo una forma di esercizio della libera prestazione di servizi passiva (la sig.a Lindman, cittadina finlandese, aveva partecipato ad una lotteria organizzata in Svezia durante un viaggio nel tale Stato, conseguendo una vincita, tassabile secondo lo Stato finlandese, la cui normativa interna – assoggettante ad imposta l'organizzatore nazionale di lotterie - escludeva da assoggettamento all'imposta sul reddito le vincite conseguite presso le lotterie nazionali).
- b) la sentenza Lindman appare congruente al caso di specie, vieppiù ove raccordata a quanto esposto al precedente punto 8.2, giurisprudenza CGE (competenza degli Stati membri all'esercizio del potere in tema di imposizione diretta nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza), al punto 8.6 (sentenza 11.08.98, causa C-283/95, Fischer) e al punto 8.9 giurisprudenza CE (principio di proporzionalità, nel caso di restrizioni).
- c) quanto asserito dall'Ufficio (punto 2.2.5, ante) che l'esiguo numero di case da gioco autorizzate ad operare sul territorio nazionale costituisce limitazione finalizzata al perseguimento dell'obiettivo di ridurre le opportunità di gioco appare contrastare palesemente con la più generale politica nel settore del gioco perseguita dallo Stato italiano, incrementante, anzi e ripetutamente, le opportunità di giochi pubblici (i.e.: esercitati dallo Stato); la tale circostanza di puro fatto va pertanto degradata a semplice scelta organizzativa nelle modalità di esercizio del gioco autorizzato.
- d) la Risoluzione 141/E/2010 non appare essa stessa conferente al caso di specie, partendo essa dall'articolo 88 del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, approvato con Regio decreto n. 773 del 1931 e modificato dall'articolo 37, comma 4, della legge n. 388 del 2000, prevedente che *«la licenza per l'esercizio delle scommesse può essere concessa esclusivamente a soggetti concessionari o autorizzati da parte di Ministeri o di altri enti ai quali la legge riserva la facoltà di organizzazione e gestione delle scommesse, nonché a soggetti incaricati dal concessionario o dal titolare di autorizzazione in forza della stessa concessione o autorizzazione»*, per rilevare che la tale disposizione normativa trova applicazione anche nel caso [oggetto di specie dell'interpello] in cui tale attività siano attuate attraverso siti web registrati e/o con server ubicati all'estero e/o gestiti da operatori stranieri. Il caso contemplato viene a ricadere nella casistica di cui alle sentenze citate al punto 8.2.
- e) il regime fiscale, così come applicato nel caso di specie, con tassazione, nei confronti dei cittadini residenti proporzionale e progressiva delle vincite conseguite in case da gioco autorizzate site in altri Stati membri, costituisce per i cittadini residenti restrizione implicante ostacolo, non giustificato per ragioni di interesse pubblico diverse dall'incremento della pretesa fiscale.

Quanto precede - per completa chiarezza - non esclude affatto che lo Stato italiano, innanzi a settore non armonizzato, venga a disporre della potestà, in conformità a quanto esposto al punto 8.9 e alla giurisprudenza CGE ivi citata, di regolare con precisione il "livello di protezione", anche tramite la leva fiscale.

Nella sostanza la potestà di precisare - necessariamente con legge per ragioni di certezza del diritto e non in sede amministrativa - un regime di tassazione delle vincite conseguite da propri cittadini in case da gioco autorizzate site in altri Paesi membri, tale da essere corrispondente al regime di tassazione cui vanno soggetti i cittadini del Paese (e di altri Paesi, membri e non), per le vincite conseguite nelle case da gioco autorizzate site nel Paese. Ciò consentirebbe da un lato di vedere rispettato il principio di proporzionalità, e dall'altro, non potrebbe essere considerato contrastante con la libera prestazione di servizi di cui all'art. 49 CE.

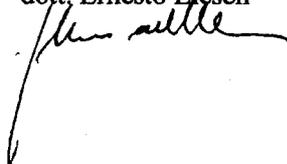
11. Per le ragioni di cui al punto 10, assorbiti tutti i restanti argomenti proposti, l'appello principale va rigettato.
12. Va parimenti rigettato l'appello incidentale del contribuente. La problematica di cui è controversia, caratterizzantesi per l'assoluta novità, contiene elementi tali da non consentire una immediata interpretazione, ragione per cui la Prima Commissione ha fatto buon governo per quanto relativo alle spese.
13. La decisione di Primo Grado viene, pertanto, integralmente confermata.
14. Per le medesime ragioni esposte al punto 12 vengono integralmente compensate le spese di questo grado di giudizio.

PER QUESTI MOTIVI

1. conferma l'impugnata decisione e rigetta l'appello dell'Ufficio finanziario.
2. Compensa integralmente tra le Parti le spese del presente grado di giudizio.

Trieste, 1 luglio 2013

Il Relatore  
dott. Ernesto Liesch



Il Presidente  
dott. Pier Valerio Reinotti

