

L'esatta definizione degli apparecchi e dei congegni legali

Quali imposte sui giochi con vincite in denaro

Esercitato dallo Stato l'esercizio è esente dall'Iva

Circolare dell'Agenzia delle entrate 21/E del 13 maggio 2005

Qual è il trattamento tributario per gli apparecchi e i congegni che corrispondono vincite in denaro? Questione fiscalmente complicata cui l'Agenzia delle entrate dà una risposta all'altezza del quesito con la circolare 21/E del 13 maggio. Prima di tutto, come definire questi apparecchi? Il testo vigente dell'articolo 110 comma 6 del Testo unico spiega che sono quelli a) che si attivano solo con l'introduzione di moneta metallica; b) in cui gli elementi di abilità o trattenimento sono preponderanti rispetto all'elemento aleatorio; c) in cui il costo della partita non supera 50 centesimi di euro; d) nei quali la durata della partita è compresa tra sette e tredici secondi; e) che distribuiscono vincite in monete metalliche subito dopo la conclusione della partita ciascuna di valore non superiore a 50 euro; f) in cui le vincite computate dall'apparecchio o congegno in modo non predeterminabile su un ciclo complessivo di 14.000 partite devono risultare non inferiori al 75 per cento della somme giocate; g) che non possono riprodurre il gioco del poker o comunque anche in parte le sue regole fondamentali. Ebbene sia l'esercizio del gioco effettuato attraverso quegli apparecchi che le operazioni relative alla raccolta delle giocate debbono ritenersi esenti da Iva in forza dell'articolo 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633. D'altra parte l'articolo 30 quarto comma del Dpr 600 del 1973 sancisce che la ritenuta sulle vincite e sui premi del lotto, delle lotterie nazionali, dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato, è compresa nel prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di gioco. Pertanto la ritenuta alla fonte sulle vincite degli apparecchi e congegni citati all'inizio deve ritenersi ricompresa nel prelievo erariale operato dallo Stato ai sensi dell'art. 39, comma 13, decreto-legge n. 269 del 2003.

Circolare n. 21/E dell'Agenzia delle entrate [Direzione Centrale Normativa e Contenzioso](#) Roma, 13 maggio 2005 **OGGETTO:** Art. 1, comma 497, legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005) - Apparecchi che consentono vincite in denaro di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS - Trattamento tributario ai fini IVA.

INDICE

1. APPARECCHI E CONGEGNI ART. 110, COMMA 6, DEL TULPS
2. GESTIONE TELEMATICA DEL GIOCO
3. NULLA-OSTA
4. PRELIEVO ERARIALE UNICO
5. RIPARTIZIONE DELLE SOMME GIOCATE
6. SINTESI: Rapporto AAMS - Concessionario
7. IVA
 - 7.1 Quadro normativo introdotto dall'art. 1, comma 497 della legge n. 311 del 2004 (legge finanziaria 2005). Rapporti fra concessionari e terzi incaricati della raccolta delle giocate
 - 7.2 Ambito applicativo dell'art. 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633 del 1972
 - 7.3 Sintesi
 - 7.4 Disciplina sanzionatoria

8. RITENUTA ALLA FONTE

1. APPARECCHI E CONGEGNI ART. 110, COMMA 6, DEL TULPS

L'art. 110 del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (TULPS), di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, nel testo introdotto dall'art. 22, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, al comma 6 considera apparecchi e congegni per il gioco lecito quegli apparecchi che, nel rispetto dei limiti e delle condizioni fissati normativamente, consentono la corresponsione di vincite in denaro.

L'art. 39, comma 6, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, nel riordinare la disciplina degli apparecchi con vincite in denaro, ha apportato modifiche al testo dell'art. 110, comma 6, del TULPS introdotto dall'art. 22 della legge n. 289 citata.

Nell'attuale formulazione l'art. 110, comma 6, del TULPS dispone: "Si considerano apparecchi e congegni automatici, semiautomatici ed elettronici da trattenimento o da gioco di abilità, come tali idonei per il gioco lecito, quelli che si attivano solo con l'introduzione di moneta metallica, nei quali gli elementi di abilità o trattenimento sono preponderanti rispetto all'elemento aleatorio, il costo della partita non supera 50 centesimi di euro, la durata della partita è compresa tra sette e tredici secondi e che distribuiscono vincite in denaro, ciascuna comunque di valore non superiore a 50 euro, erogate dalla macchina subito dopo la sua conclusione ed esclusivamente in monete metalliche. In tal caso le vincite computate dall'apparecchio e dal congegno, in modo non predeterminabile, su un ciclo complessivo di 14.000 partite, devono risultare non inferiori al 75 per cento delle somme giocate. In ogni caso tali apparecchi non possono riprodurre il gioco del poker o comunque anche in parte le sue regole fondamentali."

In forza del testo vigente dell'art. 110, comma 6, del TULPS gli apparecchi e congegni che corrispondono vincite in denaro devono possedere i seguenti requisiti:

- si attivano solo con l'introduzione di moneta metallica;
- gli elementi di abilità o trattenimento sono preponderanti rispetto all'elemento aleatorio;
- il costo della partita non supera 50 centesimi di euro;
- la durata della partita è compresa tra sette e tredici secondi;
- distribuiscono vincite in monete metalliche subito dopo la conclusione della partita ciascuna di valore non superiore a 50 euro;
- le vincite computate dall'apparecchio o congegno in modo non predeterminabile su un ciclo complessivo di 14.000 partite devono risultare non inferiori al 75 per cento della somme giocate;
- non possono riprodurre il gioco del poker o comunque anche in parte le sue regole fondamentali.

2. GESTIONE TELEMATICA DEL GIOCO

L'art. 22 della legge n. 289 del 2002 ha previsto l'istituzione di una o più reti dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) per la gestione telematica degli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS.

La gestione telematica è stata disciplinata dall'art. 22, comma 4, della legge n. 289 che ha sostituito l'art.14-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n. 640.

Il comma 4 del citato art. 14-*bis* è stato successivamente sostituito dall'art. 39, comma 12, del decreto-legge n. 269.

*Nell'attuale formulazione il comma 4 dell'art. 14-*bis* in esame prevede che "Entro il 30 giugno 2004 sono individuati, con procedure ad evidenza pubblica nel rispetto della normativa nazionale e comunitaria, uno o più concessionari della rete o delle reti dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato per la gestione telematica degli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni e integrazioni. Tale rete o reti consentono la gestione telematica, anche mediante apparecchi videoterminali, del gioco lecito previsto per gli apparecchi di cui al richiamato comma 6. Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, adottati ai sensi dell'art. 17, comma 3, delle legge 23 agosto 1988, n. 400, e successive modificazioni ed integrazioni, sono dettate disposizioni per la attuazione del presente commd'.*

Il comma 4 dell'art. 14-bis del DPR n. 640 del 1972 evidenzia in primo luogo che lo Stato gestisce in via telematica il gioco messo a disposizione con gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS per mezzo di un'apposita rete. La rete di proprietà dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) costituisce lo strumento necessario attraverso il quale deve essere esercitato il gioco stesso.

Gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS devono, pertanto, obbligatoriamente essere collegati all'apposita rete di AAMS.

La rete di proprietà di AAMS viene affidata in concessione a soggetti terzi individuati con procedura ad evidenza pubblica nel rispetto della normativa nazionale e comunitaria.

In attuazione delle disposizioni recate dall'art. 14-*bis*, comma 4, ultimo periodo, è stato emanato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 12 marzo 2004, n. 86 il "*Regolamento concernente disposizioni per la gestione telematica degli apparecchi da divertimento e intrattenimento, ai sensi dell'art. 14-bis, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, e successive modificazioni e integrazioni*".

L'art. 1, comma 1, lett. i) del citato decreto n. 86 del 2004 fornisce la definizione di rete telematica, prevedendo che per essa s'intende "*l'infrastruttura hardware e software di trasmissione*

dei dati che collega gli apparecchi di gioco, anche videoterminali, al relativo sistema di elaborazione e quest'ultimo al sistema centrale, al fine della gestione telematica degli apparecchi di gioco nonché del gioco lecito effettuato anche mediante apparecchi videoterminali, previsto per gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS'.

L'art. 2 dello stesso decreto individua nel dettaglio le funzioni della rete telematica degli apparecchi di gioco, anche videoterminali, prevedendo che la stessa assicuri la raccolta e il trasferimento al sistema centrale dei dati registrati dagli apparecchi; controlli il corretto funzionamento degli apparecchi; contabilizzi le somme giocate, le vincite ed il PREU (vedi successivo par. 4); si occupi della gestione amministrativa degli stessi fornendo informazioni all'AAMS relative alla circolazione commerciale degli apparecchi, nonché agli esercizi presso i quali possono essere installati.

Ai sensi dell'art. 3 del decreto n. 86 del 2004 al concessionario è affidato il compito di controllo delle funzioni della rete telematica, nonché quello di:

- segnalare immediatamente all'AAMS e agli organismi istituzionali ed agli enti, anche territoriali, indicati dalla stessa Amministrazione, ogni informazione relativa alla possibile non conformità di un apparecchio o videoterminale di gioco;

- interrompere immediatamente il collegamento alla rete telematica degli apparecchi e videoterminali di cui è rilevata la non conformità alle prescrizioni per il gioco lecito, dandone comunicazione all'AAMS nonché agli organismi istituzionali ed agli enti, anche territoriali, da quest'ultima indicati;

- verificare che l'esercente intraprenda le procedure di blocco per gli apparecchi di gioco o videoterminali individuati come non conformi alle prescrizioni per il gioco lecito;

- assolvere tutti gli adempimenti amministrativi relativi agli apparecchi di gioco ed ai videoterminali;

- effettuare rilevazioni statistiche presso gli esercizi, al fine di reperire le informazioni richieste periodicamente dall'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato;

- contabilizzare, per gli apparecchi collegati alla rete telematica affidatagli, il prelievo erariale unico ed eseguire il versamento con modalità definite con apposito decreto.

Il concessionario "è tenuto, altresì, ad effettuare tutte le altre attività strumentali e funzionali alla corretta ed efficace gestione telematica degli apparecchi nonché del gioco lecito effettuato anche mediante videoterminali di gioco".

Da quanto sopra si evidenzia che i concessionari non assumono soltanto la veste di meri fornitori di collegamenti telematici e di servizi di verifica, ma si configurano anche come gestori ed operatori del gioco lecito.

Il concessionario acquisisce, quindi, la responsabilità di gestione degli apparecchi e della raccolta delle giocate ed assume, in quanto gestore, anche il ruolo di garante del regolare

funzionamento di ciascun apparecchio e della conformità dello stesso alle prescrizioni per la liceità del gioco.

L'elenco dei concessionari della rete per la gestione telematica degli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS, individuati ai sensi dell'art. 14-*bis* del DPR n. 640 del 1972 con procedura ad evidenza pubblica, è stato pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 151 del 30 giugno 2004.

Entro il 26 luglio 2004 sono state stipulate le convenzioni di concessione.

3. NULLA-OSTA

Gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS, pur in presenza della gestione telematica del gioco attraverso la rete data in concessione da AAMS a terzi, rimangono assoggettati ad un particolare regime autorizzatorio.

L'art. 38 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, nel testo introdotto dall'art. 22, comma 2, della legge n. 289 del 2002 e successivamente modificato dall'art. 1, commi 500 e 501, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005), ha stabilito, infatti, che la produzione, importazione e gestione degli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS è assoggettata ad un regime autorizzatorio che prevede in primo luogo l'obbligo di una verifica tecnica di conformità degli apparecchi stessi alle prescrizioni normative ed il rilascio da parte di AAMS di un nulla-osta ai produttori ed agli importatori e di un ulteriore nulla-osta al gestore degli apparecchi.

In particolare, il comma 5 dell'art. 38 in argomento ha previsto l'obbligo di richiedere il nulla-osta per gli apparecchi e congegni di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS, precisando il numero progressivo di ogni apparecchio e congegno nonché gli estremi del nulla-osta del produttore o importatore.

L'art. 3, comma 5, del decreto n. 86 del 2004 ha stabilito che per gli apparecchi di gioco installati successivamente alla data di individuazione dei concessionari (30 giugno 2004, vedi paragrafo 2), l'AAMS rilascia il nulla-osta di cui al comma 5 dell'art. 38 della legge n. 388 del 2000 esclusivamente ai soggetti affidatari delle concessioni che gestiscono il gioco.

Il provvedimento del direttore generale di AAMS n. 1015 del 1° luglio 2004 ha successivamente fissato, a partire dal 26 luglio 2004, il termine a decorrere dal quale i nulla-osta per la messa in esercizio sono rilasciati esclusivamente ai soggetti che hanno stipulato le relative convenzioni di concessione.

Pertanto, per gli apparecchi installati a decorrere dal 26 luglio 2004 il nulla-osta di cui all'art. 38, comma 5 della legge n. 388 del 2000 (c.d. nulla-osta per la messa in esercizio) deve essere rilasciato esclusivamente al concessionario.

Per gli apparecchi installati prima del 26 luglio 2004 (i cui titolari di nulla-osta sono, quindi, soggetti diversi dal concessionario), l'art. 6, comma 4, del decreto n. 86 del 2004 prevede che il concessionario debba richiedere ad AAMS i nulla-osta sostitutivi.

In particolare l'art. 6 del decreto n. 516 dell'8 aprile 2004 ha disposto che successivamente alla stipula del contratto (tra il titolare del nulla-osta e il concessionario) per il collegamento alla rete telematica, e comunque entro il settantacinquesimo giorno successivo alla data di pubblicazione dell'elenco dei concessionari (e quindi entro il 13 settembre 2004), deve essere richiesto dal concessionario il nulla-osta sostitutivo per gli apparecchi ai quali il contratto è riferito.

4. PRELIEVO ERARIALE UNICO

Il comma 13 dell'art. 39 del decreto-legge n. 269 del 2003 prevede che agli apparecchi e congegni di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS collegati in rete si applichi il Prelievo Erariale Unico (PREU) in misura pari al 13,5 per cento delle somme giocate.

L'art. 1, comma 1, lett. d) del decreto n. 86 del 2004 dispone che il PREU debba essere versato dal soggetto al quale l'AAMS ha rilasciato il nulla-osta di cui all'art. 38, comma 5, della legge n. 388 del 2000.

L'art. 3 dello stesso decreto, nell'elencare le attività e funzioni affidate in concessione stabilisce, al comma 2, lett. g) che il concessionario contabilizzi ed esegua il versamento del PREU.

Con due decreti del direttore generale di AAMS datati 8 aprile 2004 (G.U. serie generale n. 86 del 13 aprile 2004) sono stati disciplinati rispettivamente i "termini e le modalità di assolvimento del prelievo erariale unico sugli apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110, comma 6, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (TULPS) e del conguaglio dovuto rispetto agli importi versati, a titolo di acconto, ai sensi (...)" e le "procedure di attuazione delle disposizioni transitorie previste dall'art. 6, comma 4, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 12 marzo 2004, n. 86,...".

Il primo decreto, individuato da AAMS con il n. 515, all'art. 2 dispone che "soggetto passivo del PREU è il soggetto al quale AAMS ha rilasciato il nulla-osta per gli apparecchi da gioco".

Il decreto concernente la fase transitoria, individuato con il n. 516, all'art. 1 lett. j), nel fornire la definizione di PREU, ripropone sostanzialmente la definizione recata dall'art. 1, comma 1, lett. d) del decreto n. 86 del 2004 in base alla quale il PREU è applicato sulle somme giocate e deve essere "versato dal soggetto al quale AAMS ha rilasciato il nulla-osta".

Il soggetto passivo del PREU è, pertanto, il concessionario che è titolare del nulla-osta per gli apparecchi e congegni installati a partire dal 26 luglio 2004 e titolare del nulla-osta sostitutivo per gli apparecchi installati prima di tale data.

Con riguardo alle modalità e termini di assolvimento del PREU, l'art. 3 del decreto n. 515 così come modificato dall'art. 1 del decreto del direttore generale di AAMS 9 marzo 2005 (G.U. serie

generale n. 77 del 4 aprile 2005) dispone che, a decorrere dal collegamento in rete degli apparecchi, la riscossione avviene mediante versamenti con modello F24 effettuati dal soggetto al quale l'AAMS ha rilasciato il nulla-osta, entro il giorno 28 di ciascun mese, con riferimento alle somme giocate nel periodo compreso tra il giorno 1 ed il giorno 15 del mese stesso ed entro il giorno 13 di ciascun mese, con riferimento alle somme giocate nel periodo residuo del mese precedente.

Con decreto del direttore generale di AAMS 14 luglio 2004 sono state fornite le indicazioni tecniche utili ai fini della determinazione della base imponibile del PREU.

Con l'introduzione del PREU gli apparecchi e congegni di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS non sono soggetti all'imposta sugli intrattenimenti.

5. RIPARTIZIONE DELLE SOMME GIOCATE

L'art. 110, comma 6, del TULPS dispone che gli apparecchi e congegni per il gioco lecito devono possedere, tra le altre caratteristiche tecniche, quella di destinare alle vincite, in modo non predeterminabile, su un ciclo complessivo di 14.000 partite, almeno il 75 per cento delle somme giocate (vedi paragrafo 1).

Con l'introduzione del PREU una quota pari al 13,5 per cento delle somme giocate è dovuta all'erario.

L'art. 4 del decreto n. 86 del 2004 ha previsto che la restante parte, non superiore all'11,5 per cento delle somme giocate, rappresenta la remunerazione delle attività connesse alla gestione degli apparecchi nonché delle attività affidate in concessione ed è comprensiva delle spese di gestione sostenute direttamente da AAMS.

In sostanza non più del 25 per cento dell'importo complessivo delle giocate, risultante dalla detrazione dell'importo massimo del 75 per cento destinato alle vincite, è distinta in due parti: una dovuta dal concessionario all'erario rapportata in percentuale all'importo delle giocate (PREU) e l'altra residuale che rappresenta la remunerazione per la gestione delle attività (importo residuo nella misura massima dell'11,50 per cento).

6. SINTESI: rapporto AAMS - concessionario

Dalla ricostruzione normativa sopra esposta risulta quanto segue.

Il gioco lecito relativo agli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS viene esercitato esclusivamente tramite la rete telematica di proprietà di AAMS.

Con le convenzioni di concessione sono state affidate le attività e le funzioni relative alla rete telematica a soggetti individuati con procedure ad evidenza pubblica che, tramite la rete telematica, esercitano il gioco lecito.

Dal 26 luglio 2004, data ultima di stipula delle convenzioni di concessione, i nulla-osta per l'installazione e l'esercizio degli apparecchi in argomento devono essere rilasciati esclusivamente ai concessionari.

Per gli apparecchi installati prima dell'anzidetta data i concessionari chiedono il nulla-osta sostitutivo di quello rilasciato in precedenza.

Pertanto, il concessionario è l'esclusivo titolare del nulla-osta per la messa in esercizio degli apparecchi e del rapporto di concessione con AAMS e ad esso è affidata la gestione del gioco.

Gli altri soggetti economici possono collaborare con il concessionario, in quanto possessori degli apparecchi o titolari degli esercizi presso cui gli apparecchi vengono installati, ma non assumono alcun ruolo indipendente nella gestione e nell'esercizio del gioco lecito.

I concessionari sono, altresì, soggetti passivi del PREU tenuti a versare il prelievo sulle giocate.

7 IVA

7.1 Quadro normativo introdotto dall'art. 1, comma 497 della legge n. 311 del 2004 (legge finanziaria 2005). Rapporti fra concessionari e terzi incaricati della raccolta delle giocate.

Il quadro normativo relativo agli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS è stato completato dall'art. 1, comma 497, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005), che intervenendo in merito al trattamento tributario ai fini IVA del gioco in argomento, ha dato soluzione a due questioni preliminari in materia:

- a) se il PREU costituisce un prelievo sostitutivo dell'IVA;
- b) se la configurazione normativa del gioco attraverso gli apparecchi che consentono vincite in denaro deve ritenersi gioco riservato allo Stato.

L'art. 1, comma 497, ha previsto che *"L'esenzione IVA di cui all'art. 10, primo comma, numero 6), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica alla raccolta delle giocate con gli apparecchi da intrattenimento di cui all'articolo 110, comma 6, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, anche relativamente ai rapporti tra i concessionari della rete per la gestione telematica ed i terzi incaricati della raccolta stessa".*

L'art. 10, primo comma, n. 6) richiamato dal citato comma 497, dispone l'esenzione ai fini IVA delle "operazioni relative all'esercizio (...) dei giochi di abilità (...) riservati allo Stato (...) ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate".

Si deduce, in primo luogo, dalla norma in commento, che le operazioni relative all'esercizio del gioco di cui trattasi, soggette al PREU, entrano nel campo di applicazione IVA ancorché esenti.

Peraltro, il riferimento all'art. 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633 del 1972 presuppone che il gioco realizzato attraverso gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS debba ricondursi tra quelli riservati allo Stato.

Dalla formulazione della norma risulta, in sostanza, che l'applicabilità dell'art. 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633 trova fondamento nella natura stessa del gioco, quale gioco riservato allo Stato, da ritenersi, in quanto tale, destinatario della norma di esenzione fin dalla sua istituzione.

Pertanto, è in forza del citato art. 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633 che debbono ritenersi esenti da IVA l'esercizio del gioco effettuato attraverso gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS e le operazioni relative alla raccolta delle giocate.

La norma recata dall'art. 1, comma 497, della legge n. 311 (legge finanziaria 2005) in relazione alla raccolta delle giocate completa l'ambito di applicazione dell'art. 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633 in considerazione del fatto che per la raccolta stessa i concessionari possono avvalersi di terzi.

Per l'individuazione dell'ambito applicativo dell'esenzione introdotta dall'art. 1, comma 497 è necessario, pertanto, verificare le modalità e i soggetti attraverso i quali viene operata la raccolta delle giocate.

L'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato con nota n. 2005/21092/COA/ADI del 18 aprile 2005 ha precisato, in proposito, che nel particolare settore degli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS, "il giocatore introduce la moneta metallica nell'apparecchio, effettuando in tal modo la sua giocata; l'apparecchio consente di fruire del gioco e provvede ad erogare le vincite. E' possibile, pertanto, affermare che, seppure l'esercizio e la gestione del gioco sono effettuati tramite la rete telematica, la raccolta delle giocate avviene necessariamente attraverso gli apparecchi che costituiscono lo strumento mediante il quale il gioco viene offerto al pubblico e con il quale sono raccolte le giocate e pagate le vincite".

La stessa Amministrazione ha, altresì, osservato che detti apparecchi possono "essere collocati esclusivamente in locali muniti di apposita licenza di pubblica sicurezza di cui agli articoli 86 o 88 del TULPS".

Ciò premesso, l'AAMS ha precisato che in base all'art. 9, comma 1, della convenzione di concessione, il concessionario può effettuare la raccolta delle giocate con le modalità descritte avvalendosi di un'organizzazione propria o di terzi.

In quest'ultimo caso il concessionario incarica altri soggetti della materiale raccolta delle giocate.

Per quanto riguarda l'individuazione dei terzi incaricati della raccolta, l'AAMS ritiene che *"dall'esame della normativa e della concreta situazione del comparto è possibile individuare due figure di soggetti (operatori del concessionario) che effettuano per i concessionari stessi la raccolta delle giocate: l'esercente ed il possessore degli apparecchi (...)".*

"In particolare, l'esercente è tenuto ad applicare immediatamente, su richiesta del concessionario, le procedure di blocco degli apparecchi per la parte di sua competenza, comunicare immediatamente al concessionario qualsiasi danno od anomalia rilevata sui punti di accesso o sugli apparecchi di gioco ad essi collegati, che ne impediscano il regolare funzionamento od il collegamento alla rete telematica, porre in essere attività di informazione agli utenti, relativamente sia alle regole di funzionamento e di gioco degli apparecchi da intrattenimento sia alle prescrizioni e disposizioni vigenti per la tutela del gioco lecito e per la promozione del gioco responsabile, anche in attuazione di specifiche campagne di comunicazione di AAMS.

L'esercente, oltre a dover possedere le specifiche autorizzazioni di pubblica sicurezza, presupposto necessario per procedere all'installazione degli apparecchi, è dunque tenuto a svolgere alcune importanti funzioni relative alla raccolta delle giocate."

Il possessore degli apparecchi, individuato nella prassi con il termine <gestore> *"quale operatore del concessionario, si occupa della gestione dell'apparecchio nel senso che cura la collocazione negli esercizi nei quali si ritiene possa essere realizzata una soddisfacente raccolta delle giocate, il trasferimento presso altri esercizi quando non è più remunerativa la sua raccolta nell'esercizio di originaria installazione, il mantenimento in efficienza dell'apparecchio stesso onde possa provvedere ad una vantaggiosa raccolta delle giocate ed in generale, tutte le attività che sono necessarie per consentire all'apparecchio di raccogliere le giocate presso il pubblico.*

Nella prassi operativa, il corrispettivo per l'attività del gestore è in genere quantificato in una misura percentuale delle somme giocate tramite l'apparecchio e, dunque, si tratta - evidentemente - di un compenso riconosciuto dal concessionario per l'attività di raccolta delle giocate."

Sulla base di quanto riferito da AAMS risulta che il concessionario pone in essere distinti rapporti contrattuali con l'esercente e il possessore degli apparecchi, c.d. <gestore>, in base ai quali ciascuno dei due operatori, a fronte dei servizi prestati, inquadrati nell'ambito della raccolta delle giocate, riceve dal concessionario un corrispettivo.

La ricostruzione operata da AAMS esclude dall'ambito delle attività di raccolta delle giocate eventuali attività poste in essere in base ad accordi contrattuali fra esercente e possessore degli apparecchi, c.d. gestore.

Tale indirizzo trova conferma nella formulazione letterale della disposizione recata dall'art. 1, comma 497, della legge n. 311 del 2004, in base alla quale sono riconducibili nell'ambito applicativo dell'esenzione i rapporti contrattuali in cui una delle parti è necessariamente il concessionario.

La norma citata stabilisce, quindi, che l'ambito applicativo dell'esenzione riguarda i rapporti tra il concessionario e l'esercente e quelli tra il concessionario e il possessore degli apparecchi, c.d. gestore, in quanto entrambi i soggetti indicati provvedono per incarico del concessionario alla raccolta delle giocate.

In tal modo viene sostanzialmente esentato ai fini IVA l'importo stabilito, nella misura massima dell'11,50 per cento delle giocate, che rappresenta la remunerazione per la prestazione dell'attività di gioco (vedi paragrafo 5), comprensivo del compenso del concessionario e dei corrispettivi dallo stesso concessionario pagati ai soggetti incaricati della raccolta.

Sono, invece, assoggettati ad IVA, con l'aliquota ordinaria, i corrispettivi della eventuale attività posta in essere nell'ambito dei rapporti instaurati fra l'esercente e il c.d. gestore, in quanto tali rapporti nel sistema delineato da AAMS possono riguardare solo ulteriori prestazioni di servizi diverse da quelle della raccolta delle giocate rese al concessionario.

7.2 Ambito applicativo dell'art. 10, primo comma, n.6) del DPR n. 633 del 1972.

La configurazione del gioco svolto attraverso gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS come gioco riservato allo Stato, confermata dall'art. 1, comma 497 della legge n. 311 del 2004 nella parte in cui presuppone l'applicabilità dell'art. 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633, assume rilevanza ai fini della ricostruzione della disciplina tributaria applicabile ai rapporti instaurati con l'introduzione e l'installazione degli apparecchi dell'art. 110, comma 6, del TULPS che consentono l'erogazione di vincite in denaro prima della concreta attuazione dei rapporti concessori.

In tale fase l'ambito applicativo dell'art. 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633, va esaminato in relazione alle modalità di esercizio del gioco e della raccolta delle giocate da parte dei soggetti diversi dal concessionario.

In proposito, l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, con la nota richiamata nel precedente paragrafo 7.1, ha precisato che il possessore degli apparecchi "è stato transitoriamente autorizzato da AAMS ad avviare la raccolta delle giocate, relativamente al periodo intercorrente tra la

fine di marzo 2004 ed il 13 settembre 2004, per tutti gli apparecchi per i quali ha richiesto ed ottenuto il nulla osta di messa in esercizio entro il 25 luglio.

A partire dal 26 luglio 2004 i nulla osta di messa in esercizio sono stati rilasciati da AAMS solo ed esclusivamente ai concessionari i quali, all'atto della assegnazione della concessione, sono diventati i soggetti cui AAMS ha affidato anche la gestione del gioco lecito attraverso gli apparecchi da intrattenimento di cui all'articolo 110, comma 6 del T.U.L.P.S..

Infatti, per i nulla osta di esercizio rilasciati antecedentemente al 26 luglio, a soggetti diversi dai concessionari, si è provveduto al rilascio di nulla osta sostitutivi intestati direttamente al concessionario, con efficacia a partire dal 13 settembre.

Pertanto con l'intestazione di tutti i nulla osta di esercizio in capo al concessionario, lo stesso ha assunto la gestione telematica degli apparecchi nell'ambito della quale funzione fondamentale è la contabilizzazione delle somme giocate fin dalla data di prima installazione degli apparecchi."

Dalla ricostruzione operata da AAMS risulta che la raccolta delle giocate degli apparecchi installati prima del 26 luglio 2004 è stata svolta nel periodo compreso tra l'installazione effettiva degli apparecchi stessi (che coincide, in via generale, con la fine di marzo) e l'intestazione ai concessionari dei nulla-osta sostitutivi (13 settembre 2004), dal possessore degli apparecchi (gestore).

Il gestore, pertanto, è destinatario per il periodo indicato (fine marzo 2004- 13 settembre 2004), relativamente agli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS installati prima del 26 luglio 2004, della norma di esenzione di cui all'art. 10, primo comma , n. 6) del DPR n. 633 del 1972.

Successivamente all'anzidetto periodo l'esenzione IVA per gli apparecchi installati prima del 26 luglio 2004 si applica in capo al concessionario che per tali apparecchi è titolare del nulla-osta sostitutivo.

Per gli apparecchi installati dopo il 26 luglio 2004 (i cui nulla-osta sono rilasciati direttamente ai concessionari) l'esenzione ai fini IVA opera nei confronti del concessionario che esercita il gioco ed effettua la raccolta delle giocate.

7.3 Sintesi

Da quanto precisato nei paragrafi precedenti risulta che l'art. 10, primo comma, n. 6) del DPR n. 633 del 1972 si applica al gioco svolto attraverso gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS che consentono vincite in denaro, fin dalla introduzione di detto gioco che, come si evince dallo stesso art. 1, comma 497 della legge n. 311 del 2004, si qualifica quale gioco riservato allo Stato.

In particolare l'esenzione IVA riguarda le operazioni relative all'esercizio del gioco, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate, e opera nel seguente modo:

- a) nei confronti del possessore degli apparecchi c.d. gestore, nel periodo tra l'installazione (marzo 2004) e il 13 settembre 2004 per gli apparecchi installati prima del 26 luglio 2004;
- b) nei confronti del concessionario, a decorrere dal 26 luglio 2004, per gli apparecchi per i quali gli è stato rilasciato il nulla-osta di messa in esercizio e, a decorrere dal 13 settembre 2004, per gli apparecchi per i quali si è provveduto a rilasciargli il nulla-osta sostitutivo;
- c) in forza dell'art. 1, comma 497, della legge n. 311 del 2004 nei rapporti fra concessionario e terzi incaricati della raccolta delle giocate cioè i rapporti che il concessionario instaura sia con l'esercente, sia con il c.d. gestore, ovvero con qualsiasi altro soggetto autorizzato dal concessionario alla raccolta delle giocate.

Nella fase transitoria, indicata sub. a) rientra nell'ambito applicativo dell'esenzione la raccolta delle giocate operata dal possessore degli apparecchi (gestore). In tale fase, in cui manca la figura del concessionario, l'esercente pone in essere attività rilevanti ai fini della raccolta delle giocate per le quali percepisce dal gestore un compenso riconducibile nell'ambito applicativo dell'esenzione IVA.

L'esenzione non si applica, in ogni caso, alla locazione o ad altro contratto che trasferisce il possesso o la disponibilità degli apparecchi, ancorché il compenso per la concessione della disponibilità degli apparecchi sia commisurato percentualmente agli incassi.

7.4 Disciplina sanzionatoria

Con riguardo alla applicazione delle sanzioni si richiama l'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 che dispone la non punibilità dell'autore della violazione, quando questa sia determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazione o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

L'anzidetta disposizione può, pertanto, trovare applicazione anche per le violazioni delle disposizioni fiscali in materia di IVA per gli apparecchi e congegni di cui all'art. 110, comma 6 del TULPS, poste in essere antecedentemente all'emanazione della presente circolare.

8. RITENUTA ALLA FONTE

L'art. 30 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, nelle ipotesi di giochi per i quali è imposto un prelievo erariale a norma di legge, considera la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta compresa nell'ambito di tale prelievo.

In particolare, il quarto comma sancisce che la ritenuta 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 operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di gioco.

Pertanto la ritenuta alla fonte sulle vincite degli apparecchi e congegni di cui all'art. 110, comma 6, del TULPS deve ritenersi ricompresa nel prelievo erariale operato dallo Stato ai sensi dell'art. 39, comma 13, decreto-legge n. 269 del 2003.

o o o

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

(da www.italiapuntodoc.it)