

INTRATTENIMENTI (IMPOSTA SUGLI)

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Ambito oggettivo. — 3. Ambito soggettivo. — 4. Base imponibile. — 5. Regime speciale Iva. — 6. Attività di spettacolo. — 7. Adempimenti e sanzioni.

1. Introduzione. — In attuazione della l. delega 3 agosto 1998, n. 288, il governo ha emanato il d.lg. 26 febbraio 1999, n. 60, in vigore dal 1° gennaio 2000, operando una revisione organica del trattamento tributario della attività di spettacolo, degli intrattenimenti, dei giochi e delle altre attività assimilate.

Tra i principali motivi ispiratori della riforma si annoverano la razionalizzazione dell'imposizione fiscale in materia, l'alleggerimento delle imprese da gravosi adempimenti burocratici e la semplificazione nella gestione dei tributi da parte dell'Erario.

Tali esigenze di riordino derivavano principalmente dalla folta legislazione prodottasi in modo frammentario e disorganico nella materia, anche a seguito del notevole sviluppo dimensionale del settore, nonché dalla necessità di eliminare effetti di doppia imposizione, rivelandosi in molti casi l'imposta allora vigente una mera duplicazione dell'Iva. A ciò si aggiunga l'evoluzione del concetto sociolo-

gico dell'attività di spettacolo, che da evento meramente ricreativo a scopo ludico, veniva a riempirsi di contenuti culturali a sfondo educativo; di qui l'esigenza di sviluppare in tale ambito un diverso e più coerente sistema impositivo.

Il legislatore delegato ha pertanto rielaborato le fondamenta del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, attuando una vera e propria separazione fra attività di intrattenimento e attività di spettacolo e prevedendo per le prime il mantenimento di una maggiore imposizione indiretta, mediante l'assoggettamento sia all'imposta *de qua* che al regime speciale Iva di cui all'art. 74, co. 6, d.P.R. n. 633/1972, mentre per le seconde l'applicazione della disciplina ordinaria Iva.

Quanto ai criteri distintivi delle due attività, mentre l'intrattenimento, in cui prevale l'aspetto ludico, implica una partecipazione attiva all'evento, lo spettacolo, a natura prevalentemente culturale, si caratterizza per una partecipazione passiva dello spettatore, che assiste semplicemente all'evento rappresentato.

Il provvedimento di riforma, che anche nel titolo («Istituzione dell'imposta sugli intrattenimenti») riflette le novità rispetto alla precedente disciplina, si compone quindi di due sezioni: la prima introduce l'imposta sugli intrattenimenti mediante modifica al d.P.R. n. 640/1972; la seconda regola le attività di spettacolo. Al decreto sono inoltre allegata la Tariffa, che indica le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti, e la Tabella, che elenca le attività spettacolistiche ed assimilate, soggette ad Iva.

2. Ambito oggettivo. — L'ambito applicativo dell'imposta sugli intrattenimenti è definito dal novellato art. 1, d.P.R. n. 640/1972, secondo cui «sono soggetti all'imposta [...] i giochi e le altre attività indicati nella tariffa allegata al presente decreto, che si svolgono nel territorio dello stato». Detta disposizione, lungi dal definire il presupposto di imposta, si limita ad individuare le operazioni imponibili.

L'elencazione contenuta nella Tariffa non è tassativa; pertanto, le attività di intrattenimento diverse da quelle ivi espressamente indicate sono soggette all'imposta stabilita in relazione a quelle attività per le quali è possibile ravvisare il più stretto collegamento, in termini di maggiore affinità.

In relazione alla previsione di distinte aliquote di imposta, è possibile ravvisare quattro tipologie di attività da assoggettare ad imposizione.

La prima si riferisce alle «esecuzioni musicali di qualsiasi genere, con esclusione dei concerti vocali e strumentali a condizione che le stesse vengano eseguite non dal vivo (qualora sia necessario ricorrere, in sostituzione dell'esecuzione, all'utilizzo di supporti preordinati o pre-registrati; così, le esibizioni c.d. di «karaoke»). In senso contrario, l'esibizione è «dal vivo» — e considerata un vero e proprio spettacolo soggetto al regime Iva ordinario — quando vi è l'emissione di suoni polifonici attraverso l'uso diretto di più strumenti originari o tramite strumenti polifonici.

In ipotesi di esecuzioni a tipologia mista, ai fini dell'applicazione dell'impo-

sta è necessario operare un calcolo di prevalenza, con riferimento alla durata dell'esecuzione in tutto l'arco di apertura al pubblico dell'esercizio. Al riguardo, è considerata musica non dal vivo anche l'esecuzione musicale dal vivo la cui durata non superi il cinquanta per cento dell'orario di apertura al pubblico del locale. Si tratta dunque di calcolare il rapporto percentuale tra la durata dell'esecuzione dal vivo e l'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio.

Il punto due della Tariffa, invece, prevede l'applicazione dell'imposta in relazione all'utilizzo di determinati strumenti ed apparecchi (bigliardi, elettrogrammofoni, qualsiasi apparecchio e congegno a gettone, moneta o scheda, automatico o semiautomatico, strumenti multimediali a scopo ludico, gioco del *bowling*, noleggio di *go-kart*, ecc.). Lo svolgimento di tali attività è soggetto ad imposizione a prescindere dal luogo di installazione degli apparecchi (luoghi pubblici o aperti al pubblico, circoli privati o associazioni), mentre ne è escluso nell'ipotesi in cui esso avvenga in ambito sportivo e senza il pagamento di un corrispettivo (circ. min., n. 247/1999, par. 6.4.1), venendo in tal caso a mancare l'aspetto ludico, quale presupposto di applicazione del tributo.

A seguire, il punto tre della Tariffa individua altresì il presupposto dell'imposta nel corrispettivo pagato per l'ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificamente adibiti all'esercizio delle scommesse.

Il quarto e ultimo punto prevede la soggezione ad imposta dell'esercizio dell'attività di gioco, qualora essa sia svolta all'interno di una casa da gioco (casinò) o in altri luoghi a ciò destinati (ad es., navi da crociera).

3. Ambito soggettivo. — L'art. 2, d.P.R. n. 640/1972, come novellato dall'art. 2, d.lg. n. 60/1999, stabilisce che «è soggetto passivo dell'imposta sugli intrattenimenti chiunque organizza gli intrattenimenti e le altre attività indicate nella Tariffa, ovvero esercita case da gioco». Il riferimento all'«organizzazione» consente di individuare il soggetto passivo del tri-

buto nell'organizzatore dell'evento di intrattenimento, escludendo colui che ne resta sostanzialmente inciso, ovvero il fruitore.

Invero, esisteva una *vexata quaestio* sull'individuazione del soggetto passivo del tributo, già prima della sua riforma. Autorevole dottrina [A.E. GRANELLI (I.1), p. 510; P. RUSSO (I.2), p. 748], infatti, identificando il momento impositivo nella fruizione dello spettacolo, qualificava il tributo quale imposta sul consumo a carattere suntuario; secondo tale ricostruzione, il soggetto passivo dell'imposta non sarebbe l'organizzatore, bensì colui che spende per godere dello spettacolo e conseguentemente, come contribuente di fatto, subisce la rivalsa obbligatoria [F. MOSCHETTI (II.1), p. 201; F. BOSELLO (II.3), p. 2; L. SALVINI (II.4), p. 278; A. URICCHIO (II.5), p. 126]. Tale orientamento, avvertito da altra parte della dottrina [G.A. MICHELI (III.1), p. 123; A. FANTOZZI (III.2), p. 768; M. TURCHI (III.3), p. 684; F. PICCIA-REDDA (III.4), p. 440], fu poi del tutto disatteso dalla Corte di cassazione [L. SALVINI (IV.1), p. 1235; S. SIRACUSA (IV.2), p. 90] che, interpretando letteralmente ed acriticamente la struttura dell'imposta come volta a colpire la mera produzione dello spettacolo, ha individuato nell'organizzatore il soggetto passivo, riaffermando in tal modo l'esclusività della soggettività passiva formale e la correlata irrilevanza, a tali fini, della rivalsa di cui all'art. 16, d.P.R. n. 640/1972.

Sempre in merito ai soggetti passivi, nel caso in cui l'esercizio di case da gioco sia riservato per legge ad un ente pubblico, questi è soggetto di imposta, anche se ne delega ad altri la gestione; detta ultima disposizione va integrata con quanto previsto dall'art. 5, d.P.R. n. 544/1999 che individua comunque nei gestori delle sale da gioco i soggetti tenuti agli adempimenti contabili relativi ai proventi incassati nell'esercizio del gioco, nonché alla liquidazione e versamento del tributo (circ. min., n. 165 cit., par. 2.9).

La relazione illustrativa al decreto delegato fa poi riferimento all'ipotesi in cui l'esercizio dell'attività di intrattenimento richieda apposita licenza di pubblica sicurezza e prevede che in tal caso l'organizzatore si considera comunque

soggetto passivo di imposta, anche se per dolo o colpa non ne sia munito. Viene infatti data rilevanza obiettiva all'attività posta in essere, a prescindere dallo svolgimento o contenuto illecito della stessa.

4. Base imponibile. — L'art. 3, d.P.R. n. 640/1972, così riformulato dall'art. 3, d.lg. n. 60/1999, prevede l'applicazione dell'imposta sui corrispettivi ottenuti dalla vendita al pubblico dei titoli di accesso per l'ingresso o l'occupazione del posto, ovvero sul prezzo che il pubblico corrisponde per assistere agli intrattenimenti ed alle altre attività indicate nella Tariffa. Ai fini della determinazione della base imponibile non si tiene conto delle somme dovute a titolo di rivalsa obbligatoria dell'imposta, occorrendo scorporare dall'ammontare incassato sia la quota relativa all'imposta sugli intrattenimenti, sia l'Iva, se dovuta.

Nell'ammontare del corrispettivo vanno ricompresi anche i diritti di rivendita (circ. min., n. 165, cit. e parere dell'Avvocatura generale dello Stato del 4 maggio 1999), mentre è ininfluente che parte di tali somme siano attribuite dall'organizzatore al distributore dei biglietti, in virtù di contratti di mandato o di appalto appositamente stipulati.

Il co. 2 della disposizione in commento individua ulteriore base imponibile in alcuni «proventi indiretti», tra cui l'aumento dei prezzi delle consumazioni o dei servizi offerti al pubblico, il corrispettivo delle cessioni e prestazioni di servizi obbligatoriamente imposti, l'ammontare degli abbonamenti, dei proventi derivanti da sponsorizzazione e cessione dei diritti radiotelevisivi e i contributi da chiunque erogati. L'elencazione si rivela quanto mai opportuna, specie in relazione ai proventi di sponsorizzazione e simili, in considerazione delle incertezze interpretative che aveva sollevato l'art. 3, lett. c, dell'abrogata imposta sugli spettacoli. Invero, la giurisprudenza di merito (Trib. Milano, I, civ., n. 5646/1991; Trib. Roma, I, civ., n. 11482/1987) aveva più volte escluso dall'applicazione dell'imposta sugli spettacoli tale tipologia di proventi, considerando il tributo come una imposta sui consumi ed eliminando dalla base imponibile tutto ciò

che non poteva considerarsi spesa del pubblico destinata alla fruizione dello spettacolo. È stato già rappresentato il sovvertimento di tale indirizzo interpretativo ad opera della Suprema Corte che, ravvisando tra i presupposti del tributo allora vigente anche le «dotazioni e i sussidi» corrisposti dai privati, ha ricompreso nella base imponibile non solo i proventi derivanti dalla fruizione dello spettacolo, ma anche quelli connessi all'allestimento del medesimo. Il testo della nuova norma [D. LA MEDICA (V.1), p. 4], nel ricomprendere tali fattispecie nella base imponibile, conferma l'impressione che il legislatore abbia voluto annoverare l'imposta tra quelle di produzione e non tra quelle di consumo, inserendo anche lo *sponsor* e gli altri soggetti che ruotano nel complesso alveo organizzativo dell'intrattenimento nella vasta categoria dei consumatori e qualificando, come unico soggetto passivo di imposta, l'organizzatore.

Concorrono altresì a formare la base imponibile anche i proventi delle prestazioni accessorie all'intrattenimento (R.M. n. 88/E/2001; secondo un principio di connessione, si definiscono «accessorie» le attività che presentano un nesso di dipendenza funzionale con la prestazione principale, tale da svolgere una funzione integrativa e complementare).

Particolare disciplina è riservata all'organizzazione di attività di intrattenimento da parte di enti a base associativa in favore dei propri soci. In assenza di corrispettivi specifici per tali attività, la base imponibile è costituita dall'ammontare delle quote o contributi associativi corrisposti, se l'ente ha come unico scopo quello di organizzare intrattenimenti, oppure dalla parte di ammontare delle quote o contributi riferibile all'attività soggetta all'imposta, se l'ente pone in essere anche altre attività.

Per le case da gioco, l'imponibile è costituito giornalmente dalla differenza tra le somme incassate per il gioco e quelle corrisposte ai giocatori per le vincite, includendo nel calcolo anche gli accantonamenti di parte delle giocate ai fini della costituzione o dell'incremento del *jackpot*, poiché esse non costituiscono ancora vincite pagate ai giocatori, ed escludendo quanto dovuto dalle case da gioco

agli enti pubblici concedenti, ai quali la legge riserva in via esclusiva l'esercizio di tale attività.

Il novellato art. 14, d.P.R. n. 640/1972 prevede una determinazione forfettaria della base imponibile, nella misura della metà dei proventi realizzati, per le esecuzioni musicali non dal vivo effettuate in pubblici esercizi con ingresso libero e senza altre prestazioni sostitutive ed accessorie obbligatoriamente imposte ai partecipanti, per le attività di minima importanza (ovvero, quelle i cui ricavi nell'anno solare precedente non superino i 25.822 euro) e per quelle soggette ad imposta congiuntamente ad altre che non vi sono soggette. È comunque fatta salva la possibilità di optare per il regime ordinario di applicazione dell'imposta.

Infine, nel rispetto delle condizioni fissate dall'art. 5, d.P.R. n. 640/1972, la base imponibile relativa agli introiti delle attività di intrattenimento destinati ad enti pubblici ed Onlus per essere utilizzati a fini di beneficenza, è ridotta alla metà.

5. Regime speciale Iva. — Per le attività di intrattenimento perdura l'assoggettamento contemporaneo al doppio prelievo Iva/imposta sugli intrattenimenti con riferimento sia ai proventi diretti, derivanti dai titoli di accesso normali, ridotti e gratuiti, sia a tutti i proventi indiretti, purché connessi; in entrambi i casi, si applica naturalmente il regime speciale Iva mentre per i proventi indiretti non connessi si applica l'Iva ordinaria.

Il novellato testo dell'art. 74, co. 6, d.P.R. n. 633/1972 prevede che l'Iva si applica sulla medesima base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti ed è riscossa con le stesse modalità applicative. La detrazione è forfettizzata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili ed in misure diverse, per le prestazioni di sponsorizzazione, concessioni di diritti televisivi e di trasmissione radiofonica.

Sono previste alcune semplificazioni contabili, quali l'esonero dall'obbligo di fatturazione, di registrazione e dichiarazione. Permane tuttavia l'obbligo di istituire il registro delle fatture di acquisto e ad annotare in apposita sezione le fatture

emesse per le sponsorizzazioni ed operazioni assimilate.

6. Attività di spettacolo. — Con l'introduzione dell'art. 74 *quater*, d.P.R. n. 633/1972, le attività di spettacolo risultano soggette soltanto all'Iva, secondo i criteri ordinari.

Per le prestazioni di servizi relative all'attività di spettacolo indicate nella tabella C allegata al decreto Iva, incluse le operazioni ad esse accessorie, trovano applicazione i principi generali in materia di Iva.

Anche gli eventi sportivi di ogni genere ed ovunque svolti sono assoggettati alla disciplina in commento (con aliquota ridotta del dieci per cento per gli spettacoli con prezzo di ingresso fino a 12,91 euro), salvo quanto previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, cui continua ad applicarsi la disciplina Iva prevista per le attività di intrattenimento.

In deroga alla regola generale, il momento impositivo è identificato nell'inizio dell'esecuzione della manifestazione, anche se il corrispettivo sia stato precedentemente percepito, con eccezione delle esecuzioni in abbonamento, per le quali il momento impositivo coincide con il pagamento del corrispettivo.

7. Adempimenti e sanzioni. — Con il d.lg. n. 60/1999 e con il d.P.R. n. 544/1999 sulla semplificazione degli adempimenti in materia di imposta sugli intrattenimenti sono state eliminate numerose incombenze imposte ai soggetti passivi.

I nuovi adempimenti possono sintetizzarsi nella preventiva dichiarazione di effettuazione dell'attività, nell'installazione del misuratore fiscale o di biglietterie automatizzate, nella registrazione e certificazione dei corrispettivi e nella comunicazione dei dati identificativi degli intermediari e nel versamento dell'imposta.

In particolare, l'art. 74 *quater*, d.P.R. n. 633/1972 e l'art. 6, d.P.R. n. 640/1972, prevedono che per gli spettacoli (di cui alla tabella C allegata al decreto Iva), gli intrattenimenti e manifestazioni assimilate, la certificazione dei corrispettivi debba avvenire mediante titoli di accesso

emessi da misuratori fiscali conformi ad apposito decreto ministeriale o da biglietterie automatizzate. I soggetti che esercitano attività di intrattenimento in regime forfetario Iva sono esonerati dall'obbligo di registrazione dei corrispettivi, ma non dall'obbligo di certificazione.

Il versamento dell'imposta avviene mediante utilizzo della delega unificata di pagamento, con la previsione di diversi termini a seconda della natura della prestazione posta in essere.

Le attività concernenti l'accertamento, liquidazione e riscossione dell'imposta, che nel precedente regime impositivo venivano affidate alla Società italiana degli autori ed editori (Siae), con la riforma spettano all'Amministrazione finanziaria, mentre al suddetto ente vengono attribuiti soltanto compiti di collaborazione con gli Uffici delle Entrate.

La mancata osservanza degli adempimenti è sanzionata dall'Ufficio ai sensi dei novellati art. 32 e 33, d.P.R. n. 640/1972 e l'irrogazione delle sanzioni deve avvenire entro cinque anni dal giorno della violazione.

CHIARA TODINI

Bibliografia

I. Sulla natura di imposta sul consumo della previgente imposta sugli spettacoli, **1.** A.E. GRANELLI, *Spettacoli (imposta sugli)*, in *Nss. D.I.*, 1987, p. 510. **2.** P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1994, p. 748.

II. Sulla funzione della rivalsa obbligatoria e sulla sua rilevanza giuridica sotto il profilo soggettivo del tributo, **1.** F. MOSCHETTI, *Considerazioni sulla fattispecie imponibile dell'Ige e sul dovere di concorrere alle spese pubbliche*, in *Dir. prat. tribut.*, 1971, I, p. 543; **2.** ID., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 201; secondo l'Autore, presupposto di fatto del tributo e concorso alle spese pubbliche possono anche non riferirsi al medesimo soggetto **3.** F. BOSELLO, *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, Roma, Treccani, p. 2. **4.** L. SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 278; **5.** A. URICCHIO, *Spettacoli (imposta sugli)*, in *D. disc. priv., sez. comm.*, XV, Torino, Utet, p. 126.

III. Nonostante la previsione della rivalsa obbligatoria, l'imposta sugli spettacoli è disciplinata dalla legge come un'imposta sulla produzione. In tal senso, **1.** G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, Utet, 1989, p. 123. **2.** A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, Utet,

1991, p. 768. 3. M. TURCHI, *Biglietti omaggio e presupposto dell'imposta sugli spettacoli*, nota a Cass., 30 marzo 1979, n. 1877, in *Dir. prat. tribut.*, 1979, II, p. 684. 4. F. PICCIAREDDA, *Spettacoli (imposta sugli)*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, Giuffrè, 1990, p. 440.

IV. Cass. civ., I, 19 gennaio 1996, n. 428 e n. 429: se si considera soggetto passivo non chi sopporta l'onere economico del tributo ma chi ne pone in essere il presupposto in senso giuridico, il rapporto di rivalsa assume rilevanza solamente nei rapporti fra i privati. In senso critico all'orientamento della Corte, **1. L.**

SALVINI, *Il presupposto dell'imposta sugli spettacoli*, in *Dir. prat. ribut.*, 1996, II, p. 1235. 2. S. SIRACUSA, *Il concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva altrui nell'imposta sugli spettacoli*, in *Riv. dir. tribut.*, 1997, II, p. 90.

V. **1. D. LA MEDICA**, *Spettacoli (imposta sugli)*, in *Enc. giur.*, Roma, Treccani, 2000, p. 4. L'Autore esclude che la modifica normativa possa concretare un eccesso di delega, poiché anche nella disciplina previgente vi era il riferimento all'«introito totale lordo» della prestazione spettacolistica.