

Dario Festa

Il trattamento fiscale delle attività spettacolistiche

(doi: 10.7390/7890)

Aedon (ISSN 1127-1345)

Fascicolo 2, settembre 2002

Ente di afferenza:

()

Copyright © by Società editrice il Mulino, Bologna. Tutti i diritti sono riservati.

Per altre informazioni si veda <https://www.rivisteweb.it>

Licenza d'uso

Questo articolo è reso disponibile con licenza CC BY NC ND. Per altre informazioni si veda <https://www.rivisteweb.it/>

Il diritto delle attività teatrali: profili civilistici e fiscali
(Convegno nazionale di studi, Modena 21 maggio 2002)

Il trattamento fiscale delle attività spettacolistiche

di [Dario Festa](#)

Sommario: [1. Premessa](#). - [2.1. Le esecuzioni musicali](#). - [2.2. Segue: musica da ambiente](#). - [3.1. Le attività di spettacolo](#). - [3.1.1. Il momento impositivo](#). - [3.1.2. Gli adempimenti contabili](#). - [3.2. La certificazione dei corrispettivi](#). - [3.3. Le caratteristiche dei titoli di accesso](#). - [3.4. I misuratori fiscali e le biglietterie automatizzate](#). - [3.5. Proroga del periodo transitorio](#). - [3.6. Prevendita](#). - [4. Le prestazioni accessorie](#). - [5.1. Contribuenti minori e soggetti itineranti](#). - [5.2. Regime fiscale agevolato](#). - [5.3. Adempimenti](#). - [5.4. Segue: il "volume d'affari"](#). - [5.5. Ulteriori agevolazioni per lo spettacolo viaggiante](#). - [5.6. Le attività occasionali nello spettacolo](#).

1. Premessa

La riforma del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, attuata con il [decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60](#), ha sancito il divorzio fra le attività di intrattenimento e le attività di spettacolo.

A far data dal 1° gennaio 2000 è stata, infatti, prevista:

a) la nascita di una nuova imposta - imposta sugli intrattenimenti - che colpisce quelle attività in cui è prevalente l'aspetto ludico e di puro divertimento;

b) l'abrogazione dell'imposta sugli spettacoli.

Attraverso queste operazioni - abrogazione dell'imposta sugli spettacoli e introduzione dell'imposta sugli intrattenimenti - si è, dunque, cercato di rispondere all'esigenza, avvertita da tempo nel nostro Paese, di favorire la fruizione della produzione culturale legata alla valorizzazione della persona umana, distinguendola dalle prestazioni puramente ludiche.

Anche relativamente all'imposta sul valore aggiunto, l'entrata in vigore del d.lg. 60/1999 ha determinato un trattamento fiscale differenziato per le attività di intrattenimento e di spettacolo, infatti:

- le attività di intrattenimento rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 74, comma 6, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633;

- le attività di spettacolo, invece, sono disciplinate dall'articolo 74-quater dello stesso decreto.

Il definire se una attività sia da considerarsi come rientrante tra gli spettacoli oppure fra gli intrattenimenti ha, dunque, una importanza fondamentale in quanto, a seconda della collocazione nell'una o nell'altra categoria, si rende applicabile un differente regime tributario.

Eccezion fatta per quelle manifestazioni a carattere ibrido, l'individuazione delle attività riconducibili nell'una o nell'altra categoria non presenta particolari difficoltà: le attività considerate "intrattenimenti" sono elencate nella c.d. "tariffa dell'imposta sugli intrattenimenti" allegata al d.p.r. 640/1972; quelle considerate "spettacoli" sono, invece, elencate nella "tabella C" allegata al d.p.r. 633/1972.

Unica eccezione riguarda le c.d. "esecuzioni musicali di qualsiasi genere" presenti sia nella tariffa dell'imposta sugli intrattenimenti (punto 1) che nella tabella C (punto 3).

2.1. Le esecuzioni musicali

Preliminarmente va detto che dalle esecuzioni musicali sono espressamente esclusi i concerti vocali e strumentali ai quali viene attribuita la qualifica di evento spettacolistico e sono, conseguentemente, elencati al punto 4) della stessa "tabella C".

Ai fini della attribuzione della qualifica di attività di intrattenimento o attività di spettacolo ad una esecuzione musicale di qualsiasi genere ciò che rileva è la presenza (o meno), e la conseguente durata, della musica dal vivo.

Il legislatore non ci fornisce alcuna definizione di musica dal vivo. Pertanto, ai fini della determinazione delle caratteristiche necessarie alla qualificazione di un evento musicale come musica dal vivo, il rimando è alla citata circolare 7 settembre 2000, n. 165/E.

Per musica dal vivo deve intendersi "l'effettiva esecuzione musicale realizzata con strumenti di qualsiasi genere, senza l'ausilio ovvero con l'utilizzo meramente residuale di supporti preregistrati o campionati".

Per il ministero delle Finanze l'impiego di uno strumento polifonico (pianoforte, chitarra, fisarmonica, ecc.) che si avvale di una vera e propria orchestrazione preordinata o preregistrata con imitazione o riproduzione di vari e diversi strumenti musicali "non realizza autentica musica dal vivo, né può parlarsi di musica dal vivo quando l'emissione della musica avviene attraverso l'uso di basi musicali preregistrate o preordinate, in modo sostitutivo all'esecutore; in tal caso, l'emissione deve essere considerata alla stregua di una esecuzione musicale effettuata con dischi e supporti analoghi" [1].

Dalla definizione riportata deriva che l'esecuzione musicale deve avvenire senza l'utilizzazione di basi musicali preregistrate o campionate che sostituiscano in tutto o in parte l'artista.

Viene permesso solo un uso meramente residuale di tali supporti, in misura tale da non far venir meno la centralità dell'esecuzione dell'artista.

La circolare 165/E del 2000 esclude, poi, espressamente che esecuzioni musicali del tipo "karaoke" possano essere considerate musica dal vivo. La circostanza che soltanto la parte vocale sia dal vivo, mentre quella strumentale sia registrata, non è sufficiente a classificare l'esecuzione musicale come attività di spettacolo.

Analoghe considerazioni possono essere ripetute per le esecuzioni con strumento meccanico "arricchite" da interventi dal vivo di un musicista: es. un chitarrista che inserisce alcune frasi musicali su una base preregistrata.

Una volta chiarito cosa debba intendersi per musica dal vivo, ai fini della riconducibilità dell'esecuzione musicale nell'ambito degli intrattenimenti o degli spettacoli, è necessario calcolare il rapporto percentuale tra:

- a) la durata dell'esecuzione dal vivo;
- b) l'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio.

La prevalenza della musica dal vivo è, dunque, l'elemento che classifica una esecuzione musicale (anche nell'ambito di un intrattenimento danzante) come attività di spettacolo o di intrattenimento.

Per quanto concerne il calcolo del rapporto percentuale di cui sopra, la circolare del ministero delle Finanze 165/E del 2000 ha precisato che per orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio deve intendersi il tempo "riservato" all'attività di intrattenimento.

Conseguentemente, quando l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata inferiore al 50% dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio, avuto riguardo all'attività di intrattenimento, si renderà applicabile l'imposta sugli intrattenimenti e l'Iva forfettaria.

Viceversa, si tratterà di spettacolo e, pertanto, l'attività sarà assoggettata alla sola Iva nei modi ordinari.

A titolo di esempio, si ipotizzi il caso di un esercente che svolga una attività commerciale il quale organizza, presso i propri locali aperti al pubblico 12 ore, un intrattenimento danzante con musica dal vivo. Se la durata complessiva dell'intrattenimento è di 4 ore, il presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta (sugli intrattenimenti) si realizza solo se l'esecuzione musicale dal vivo sia di durata inferiore alle 2 ore.

Nel caso di più esecuzioni musicali organizzate nell'ambito della medesima struttura, ma in spazi distinti, le stesse vanno considerate separatamente ai fini dell'accertamento dell'incidenza percentuale della musica dal vivo rispetto alla durata dello specifico evento svolto in ogni singola sala o spazio.

Se in tutte le sale singolarmente considerate prevale la medesima tipologia di attività, la liquidazione d'imposta avviene in modo unitario con l'applicazione della relativa disciplina.

Nel caso in cui la prevalenza musicale riscontrata sia diversa - in una sala, ad esempio, prevale la musica dal vivo e in un'altra no - la base imponibile va determinata secondo il criterio di cui alla nota 2 della tariffa allegata al d.p.r. 640/1972, che prevede la ripartizione forfettaria degli incassi in proporzione della durata di ciascuna componente.

Esempio:

Incasso complessivo	£ 10.000.000
1a sala con musica non dal vivo	durata 3 ore
2a sala con musica dal vivo	durata 2 ore
quota incasso riferibile all'intrattenimento (durata 3 ore)	$£ 10.000.000 / 5 \times 3 = £ 6.000.000$
quota incasso riferibile allo spettacolo (durata 2 ore)	$£ 10.000.000 / 5 \times 2 = £ 4.000.000$

2.2. Segue: musica da ambiente

Non rientra nell'ambito applicativo dell'imposta sugli intrattenimenti, la diffusione di una musica di

sottofondo - sia essa registrata o trasmessa da una radio nazionale o locale -, durante l'orario di apertura del locale.

Ciò deriva dalla circostanza che in tale ipotesi il cliente non interviene nella scelta del brano musicale e, pertanto, non vi è partecipazione attiva.

Le attività spettacolistiche, a seguito dell'entrata in vigore del d.lg. 60/1999, non sono più assoggettate a due differenti imposte, ma alla sola Iva, il cui regime è quello ordinario.

3.1. Le attività di spettacolo

Sono elencate nella "tabella C" allegata al d.p.r. 633/1972, riportata con le corrispondenti aliquote Iva:

1	Spettacoli cinematografici	10%
2	Spettacoli sportivi	10% per prezzi netti fino a £ 25.000 20% per prezzi netti superiori a £ 25.000
3	Esecuzioni musicali e trattenimenti danzanti con prevalenza di musica dal vivo; lezioni di ballo collettive; corsi mascherati e in costume; rievocazioni storiche, giostre e manifestazioni similari	20%
4	Spettacoli teatrali; concerti vocali e strumentali; attività circensi e dello spettacolo viaggiante, spettacoli di burattini e marionette	10%
5	Mostre e fiere campionarie; esposizioni scientifiche, artistiche e industriali; rassegne cinematografiche riconosciute con decreto del ministro delle Finanze ed altre manifestazioni similari	20%
6	Prestazioni di servizi fornite in locali aperti al pubblico mediante radiodiffusioni circolari, trasmesse in forma codificata, diffusione radiotelevisiva, anche a domicilio, con accesso condizionato effettuata in forma digitale a mezzo di reti via cavo o via satellite	20%

Per queste attività, la disciplina è contenuta nell'articolo 74-quater del d.p.r. 633/1972, che prevede una deroga dalle regole generali per quanto concerne:

- a) il momento impositivo;
- b) la certificazione dei corrispettivi.

3.1.1. Il momento impositivo

Rappresenta il momento in cui una operazione "imponibile" si considera effettuata e, conseguentemente, l'imposta diventa esigibile [2].

Per le prestazioni di servizi la regola generale è contenuta nel terzo comma dell'articolo 6 del d.p.r. 633/1972, che individua siffatto momento all'atto del pagamento del corrispettivo.

Per le attività di spettacolo, invece, le regole stabilite per la individuazione del momento impositivo dall'art. 74-quater del decreto Iva sono le seguenti:

a) *titoli di accesso*: per i titoli di accesso comunque rilasciati - prevendita o nel giorno dell'evento - *il momento impositivo è individuato nell'inizio della manifestazione spettacolistica*. Pertanto, se, nell'ambito di uno spettacolo che inizia alle ore 21 e si protrae oltre le ore 24, un biglietto viene rilasciato dopo la mezzanotte, il momento impositivo del prezzo di tale biglietto coincide con la data del giorno precedente;

b) *abbonamenti*: per gli abbonamenti, invece, siano essi "a data libera" o "a data fissa" [3], *il momento impositivo è individuato nel momento del pagamento del corrispettivo*;

c) *proventi derivanti da sponsorizzazioni, cessioni di diritti radiotelevisivi, prestazioni pubblicitarie*: in tali casi, il momento impositivo deve essere correlato alla data del pagamento del corrispettivo - criterio di cassa.

Se però la relativa fattura è emessa prima del pagamento, l'operazione si ha per effettuata ed il momento impositivo deve essere correlato alla data della fattura - criterio di fatturazione.

La determinazione del momento impositivo è indispensabile ai fini della esatta individuazione dei termini per porre in essere gli adempimenti che da esso discendono: quali, ad esempio, le annotazioni sul registro dei corrispettivi ovvero le liquidazioni ed i versamenti d'imposta.

Sul punto l'agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 88 del 2001, nel ribadire che per la vendita dei titoli di accesso, anche nell'ipotesi di prevendita, il momento impositivo coincide con l'inizio della manifestazione e che, pertanto, "... è dalla data di inizio dell'esecuzione delle manifestazioni che decorrono i termini per le annotazioni sul registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del d.p.r. 633/1972, nonché quelli per le liquidazioni e i versamenti dell'imposta", ha altresì precisato che, per le operazioni eseguite in abbonamento, il momento impositivo coincide con il pagamento del corrispettivo "... anche nelle ipotesi in cui l'abbonamento sia emesso tramite un terzo".

Non assume, pertanto, rilevanza fiscale il rapporto contrattuale che disciplina le modalità ed i termini entro i quali il terzo consegna all'organizzatore dello spettacolo l'importo degli abbonamenti rilasciati.

I principi espressi trovano applicazione, in forza dell'articolo 74-quater del d.p.r. 633/1972, anche nella fase transitoria, antecedente cioè all'entrata in funzione degli apparecchi misuratori fiscali.

3.1.2. *Gli adempimenti contabili*

Gli adempimenti cui gli esercenti attività spettacolistiche devono osservare sono dettati dall'[articolo 7, del d.p.r. 30 dicembre 1999, n. 544](#), *Regolamento recante norme per la semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti*.

In particolare, il comma 2 dell'articolo 7 del citato decreto dispone l'osservanza degli obblighi:

a) di annotazione dei corrispettivi nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del d.p.r. 633/1972;

b) di liquidazione e versamento d'imposta, nonché di dichiarazione;

c) degli altri adempimenti previsti dal titolo II dello stesso decreto Iva (es. la registrazione degli acquisti).

Come si vede, la disciplina Iva prevista per le attività spettacolistiche è stata completamente differenziata dalla corrispondente disciplina dettata per le attività di intrattenimento e contenuta nell'articolo 74, comma 6, dello stesso decreto.

Per le attività spettacolistiche, dunque, non è previsto alcun esonero dell'obbligo di registrazione dei corrispettivi, di liquidazione e di dichiarazione, né è prevista la possibilità di procedere alla determinazione della detrazione Iva in maniera forfetaria, così come è riconosciuto alle attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al d.p.r. 640/1972.

Tuttavia le due discipline, fin qui diverse, si congiungono per quanto concerne invece la certificazione dei corrispettivi.

3.2. La certificazione dei corrispettivi

In base all'articolo 1, comma 3, del d.p.r. 544/1999, relativo alla certificazione dei corrispettivi per le attività di intrattenimento, di cui alla tariffa allegata al d.p.r. 640/1972 "gli obblighi di certificazione dei corrispettivi sono assolti con il rilascio, all'atto del pagamento, di un titolo di accesso emesso mediante apparecchi misuratori fiscali..., o biglietterie automatizzate gestite anche da terzi...".

La disposizione testè citata, riguarda anche la certificazione dei corrispettivi relativi alle attività di spettacolo, di cui alla tabella C, atteso il rinvio, alla norma di cui sopra, operato dal comma 1, dell'articolo 7, dello stesso decreto.

I titoli di accesso, dunque, debbono essere emessi al momento del pagamento del corrispettivo, con l'unica eccezione riguardante la c.d. prevendita che verrà analizzata successivamente.

Con l'entrata in funzione dei misuratori fiscali ogni prestazione di spettacolo sarà certificata, *all'atto del pagamento del corrispettivo*, con il titolo di accesso, dove andrà evidenziato anche l'ammontare del corrispettivo incassato a titolo di prevendita.

Per gli abbonamenti a data fissa, invece, dovrà essere emesso un apposito titolo di accesso contenente, in aggiunta alle indicazioni previste per l'ordinaria emissione del titolo, anche la dicitura "abbonato" ed il numero delle prestazioni alle quali il documento dà diritto.

Per gli abbonamenti a data libera, invece, al momento della fruizione dello spettacolo, dovrà essere rilasciato un successivo titolo di accesso recante la dicitura "abbonato" e gli estremi dell'abbonamento.

Il titolo di accesso ha, dunque, sostituito il "vecchio" biglietto a tre sezioni recanti il contrassegno dell'ufficio accertatore previsto dalla previgente disciplina, per gli intrattenimenti e le altre attività soggette ad imposta.

3.3. Le caratteristiche dei titoli di accesso

L'articolo 3 del decreto 13 luglio 2000, elenca tutte le indicazioni che, obbligatoriamente, devono essere riportate sui titoli di accesso.

Esse sono:

- a) natura dell'attività esercitata;
- b) data ed ora dell'evento;
- c) luogo, impianto e sala dell'evento;

- d) numero ed ordine di posto;
- e) natura, titolo ed ogni altro elemento identificativo dell'evento;
- f) corrispettivo per l'attività di spettacolo o di intrattenimento;
- g) ingresso gratuito, riduzione del prezzo e relative causali, avvenuto pagamento dell'imposta, dicitura abbonato ed estremi dell'abbonamento a data libera;
- h) ammontare del corrispettivo incassato a titolo di prevendita;
- i) natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto delle prestazioni accessorie, complementari o comunque connesse, con separata indicazione dei corrispettivi;
- l) dicitura "emesso per la vendita da parte di" con i dati identificativi del terzo che provvede alla sua distribuzione;
- m) stampa del sigillo fiscale.

3.4. I misuratori fiscali e le biglietterie automatizzate

Le caratteristiche degli apparecchi idonei all'emissione di siffatti titoli di accesso sono state dettate dall'articolo 2 del decreto 13 luglio 2000, che ne ha previsto l'emissione attraverso l'uso esclusivo delle seguenti apparecchiature:

- a) misuratori fiscali;
- b) biglietterie automatizzate;
- c) biglietterie automatizzate connesse al sistema centrale, gestito dal ministero delle Finanze, che certifica e valida l'emissione dei titoli di accesso [\[4\]](#).

Ai sensi dell'articolo 4 del citato decreto 13 luglio 2000, gli apparecchi misuratori fiscali e le biglietterie automatizzate idonee al rilascio di siffatti titoli di accesso, sono predisposti per l'emissione di un documento riepilogativo dell'incasso giornaliero contenente, oltre ai dati indicati nell'articolo 12, comma 3, del decreto del ministro delle Finanze 25 marzo 1983, i seguenti elementi distinti per sala, impianto o evento:

- a) incasso giornaliero, con l'indicazione dell'imponibile, delle imposte e delle relative aliquote e con separata indicazione sia dell'ammontare del corrispettivo incassato a titolo di prevendita, sia della natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto delle prestazioni accessorie, complementari o comunque connesse, con separata indicazione dei corrispettivi;
- b) corrispettivi degli abbonamenti relativi ad attività di spettacolo o di intrattenimento;
- c) ratei giornalieri relativi agli abbonamenti;
- d) numero degli ingressi a pagamento, gratuiti o a riduzione e degli abbonati, con indicazione dell'ordine di posto;
- e) stampa del sigillo fiscale.

3.5. Proroga del periodo transitorio

Il termine ultimo per l'installazione delle apparecchiature in esame, fissato al 30 giugno 2000 dall'articolo 11 del d.p.r. 544/1999, veniva dapprima rinviato al 1° ottobre 2001, dall'articolo 1 del d.p.r. 29 dicembre 2000, n. 416 e, successivamente, ulteriormente prorogato al 1° luglio 2002 dal d.p.r. 6 novembre 2001, n. 427.

Fino a tale data sono da ritenersi applicabili le disposizioni contenute nell'[articolo 11 del d.p.r. 544/1999](#) che prevede la certificazione dei corrispettivi attraverso il rilascio:

- a) della ricevuta fiscale;
- b) dello scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi;
- c) dei biglietti recanti il contrassegno della Siae e la numerazione progressiva.

In sostanza è stata disposta la proroga del previgente sistema di certificazione dei corrispettivi, comprensivo anche della compilazione e sottoscrizione della distinta d'incasso di cui al precedente articolo 8 del d.p.r. 640/1972.

Sull'utilizzo della distinta d'incasso ai fini dell'annotazione dei proventi diversi dalla vendita dei biglietti, durante il periodo antecedente l'entrata in funzione degli apparecchi misuratori fiscali, l'agenzia delle Entrate con la risoluzione 88/E citata, ha avuto modo di precisare che solo "i proventi certificati con i biglietti recanti il contrassegno della Siae sono annotati anche sulla distinta di incasso, mentre i proventi a cui si riferisce il quesito possono essere annotati solo sul registro dei corrispettivi e sono soggetti alle disposizioni vigenti in materia di certificazione dei corrispettivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

3.6. Prevendita

Costituisce l'unica possibilità di emissione del titolo di accesso in data anteriore al pagamento del corrispettivo, ed è prevista unicamente per quei titoli che vengono consegnati dall'emittente ad un terzo per la successiva distribuzione.

Il comma 2 dell'articolo 6 del dm 13 luglio 2000 recita: "... i titoli di accesso possono essere emessi anteriormente al pagamento del corrispettivo, se consegnati dall'emittente ad un terzo per la successiva distribuzione".

In tal caso, il titolo di accesso dovrà contenere la dicitura "emesso per la vendita da parte di" con i dati identificativi del terzo.

Per quanto concerne la qualificazione giuridica di siffatti proventi, il rimando è al parere 4 maggio 1999, emesso, recentemente, dall'avvocatura generale dello Stato il quale ha statuito che "la somma pagata dall'acquirente, ivi compreso il diritto di prevendita, va imputata tutta ed interamente all'organizzatore e costituisce perciò il corrispettivo per assistere allo spettacolo, ancorché una parte di tale somma (e, più specificatamente, il diritto di prevendita) potrà essere poi attribuita dall'organizzatore dello spettacolo al distributore dei biglietti a compenso dell'attività di distribuzione da lui svolta in proprio nome e per proprio conto in virtù del contratto di mandato o di appalto da lui stipulato".

Considerato che la somma pagata per la prevendita concorre a costituire il "corrispettivo per assistere allo spettacolo", l'aliquota Iva applicabile sarà quella dello spettacolo stesso: nel caso di uno spettacolo cinematografico si applicherà l'aliquota Iva nella misura del 10%.

Sul punto, l'agenzia delle Entrate, chiamata a pronunciarsi sul trattamento tributario dei diritti di prevendita sul prezzo dei biglietti d'ingresso alle manifestazioni sportive, ha ribadito - risoluzione 25 gennaio 2002, n. 21/E - che "il compenso di competenza della società distributrice dei biglietti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché corrispondente all'intero importo della prevendita, attiene al rapporto tra la predetta società e la federazione istante organizzatrice dello spettacolo, in nome e per conto della quale essa

provvede alla distribuzione dei titoli. ... Pertanto l'organizzatore dello spettacolo è tenuto ad annotare nel registro dei corrispettivi l'importo complessivo derivante dalla vendita dei biglietti comprensivo del diritto di prevendita".

Sulla prevendita è intervenuta anche la risoluzione 88 del 2001 dell'agenzia delle Entrate, disponendo che "la disciplina risultante dall'art. 74-quater del d.p.r. 633/1972, nonché del regolamento emanato con d.p.r. 544/1999 e dal decreto del 13 luglio 2000, esclude invece la possibilità di rilasciare all'atto del pagamento del corrispettivo "buoni" per fruire di prestazioni di spettacoli futuri, con emissione del titolo di accesso solo al momento in cui verrà effettivamente richiesta la prestazione di spettacolo".

Pertanto, i c.d. *voucher* non sono più utilizzabili quando viene richiesto il pagamento. Possono essere solo distribuiti gratuitamente, attribuendo al possessore il diritto di ritirare alla cassa un regolare biglietto "omaggio".

Se della prevendita dei titoli di accesso si occupa un istituto di credito incaricato dall'organizzatore, gli importi da questi riscossi non rientrano nella base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti a condizione che le commissioni bancarie siano di valore pari a quello richiesto per le ordinarie operazioni di cassa.

In presenza di maggiorazione di prezzo, invece, si renderà applicabile l'imposta sugli intrattenimenti e l'Iva come evidenziato al punto precedente.

4. Le prestazioni accessorie

Ai fini Iva, le prestazioni accessorie sono disciplinate, in via generale, dall'articolo 12 del d.p.r. 633/1972 [5].

Ai sensi del citato articolo 12, dette prestazioni "non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale".

Ne consegue che l'aliquota Iva applicabile a siffatte prestazioni sarà quella corrispondente all'aliquota dell'obbligazione principale.

Sul concetto di prestazione accessoria, l'amministrazione finanziaria - agenzia delle Entrate - si è recentemente espressa con la risoluzione 12 giugno 2001, n. 88/E.

L'intervento dell'amministrazione finanziaria si era reso necessario per rispondere ad un quesito concernente il trattamento tributario applicabile:

- a) al servizio guardaroba;
- b) alla vendita di cuscini e del programma dello spettacolo;
- c) alla prevendita dei titoli di accesso.

L'agenzia delle Entrate nel ribadire il concetto di dipendenza funzionale dell'operazione accessoria rispetto a quella principale, ha sottolineato che "le operazioni accessorie devono avere la funzione di integrare, completare e rendere possibile la prestazione principale" e, pertanto, "ritiene che il servizio guardaroba, la vendita dei cuscini e del programma dello spettacolo non possono essere considerate operazioni accessorie alle prestazioni di spettacolo, non costituendo le stesse la necessaria integrazione e l'essenziale completamento della prestazione di spettacolo".

Secondo l'amministrazione finanziaria, ai fini del riconoscimento del requisito dell'accessorietà ad una prestazione è, dunque, necessario verificare, concretamente:

a) il nesso di dipendenza funzionale con la prestazione principale;

b) il valore comparativo delle prestazioni.

Così argomentando, è evidente che le attività cui può essere attribuita la qualifica di "prestazione accessoria", nel settore intrattenimento-spettacolo sono ben poche: la stessa somministrazione di bevande all'interno di una discoteca, anche quando compresa nel prezzo d'ingresso, non sembra possedere i requisiti richiesti di "dipendenza funzionale con la prestazione principale".

5.1. Contribuenti minori e soggetti itineranti

Una disciplina particolare è, invece, dettata per gli esercenti attività spettacolistiche definiti "minori" ed individuati come coloro che "nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a cinquanta milioni di lire".

A siffatti soggetti vengono, poi, accomunati quelli svolgenti attività di spettacolo viaggiante - c.d. soggetti itineranti.

Prima di esaminare la disciplina Iva riservata dal comma 5, dello stesso articolo 74-quater, del decreto Iva, va detto che per attività dello spettacolo viaggiante si intendono tutte quelle attività contenute nell'"elenco delle attività spettacolari, attrazioni e trattenimenti" di cui all'articolo 4 della legge 18 marzo 1968, n. 337.

Trattasi di un elenco suddiviso in 3 sezioni contenente, oltre alla denominazione delle attività, le caratteristiche funzionali e le particolarità tecnico costruttive.

5.2. Regime fiscale agevolato

Ai soggetti che effettuano spettacoli viaggianti nonché a quelli operanti nel settore dello spettacolo che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a cinquanta milioni di lire è stato riservato un particolare regime fiscale contenuto nel comma 5, dell'articolo 74-quater, del d.p.r. 633/1972.

A questi soggetti, infatti, viene consentito di determinare l'imponibile Iva - salvo l'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari - nella misura del 50 per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi con totale indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ulteriori agevolazioni per questi soggetti sono, poi, dettate dall'articolo 8 del d.p.r. 544/1999, e consistono:

a) nell'esonero dall'annotazione dei corrispettivi, dalle liquidazioni, dalle dichiarazioni periodiche e dai relativi versamenti d'imposta;

b) nella possibilità di certificazione dei corrispettivi percepiti, in alternativa all'emissione dei titoli d'accesso, anche mediante rilascio:

1) della ricevuta fiscale;

2) dello scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi di cui al dm 30 marzo 1992, sempreché integrati con le indicazioni prescritte per i titoli d'accesso.

5.3. Adempimenti

Per quanto concerne, invece, gli adempimenti posti a carico di questi soggetti, il comma 2, dell'articolo 8, del d.p.r. 544/1999, dispone:

- a) la numerazione delle fatture ricevute e la loro conservazione a norma dell'articolo 39 del d.p.r. 633/1972 (non viene richiesta alcuna annotazione di esse nel registro degli acquisti);
- b) la presentazione della dichiarazione Iva con l'obbligo di effettuare i relativi versamenti con cadenza annuale.

Nell'ipotesi di superamento del limite dei 50 milioni di lire in corso d'anno, si permane nel regime agevolato fino al 31 dicembre, per poi transitare nel regime ordinario a partire dall'anno solare successivo.

E' fatta salva la facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è, comunque, vincolante per un quinquennio.

In caso di inizio di attività, se il contribuente presume di realizzare un volume d'affari non superiore ai 50 milioni di lire e, conseguentemente si intende utilizzare il regime semplificato, va data comunicazione all'ufficio Iva o, ove istituito, all'ufficio delle Entrate competente, in sede di comunicazione di inizio di attività, ai sensi dell'articolo 35 del decreto Iva.

5.4. Segue: il "volume d'affari"

Il concetto di volume d'affari è definito dall'articolo 20 del decreto Iva [6] che lo individua nell'ammontare complessivo delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi effettuate da un contribuente, registrate o soggette a registrazione, con riferimento ad un anno solare.

Ciò premesso è evidente l'importanza che assume la determinazione del volume d'affari, atteso che dalla sua quantificazione deriva la possibilità di beneficiare o meno del regime agevolativo contenuto nel citato comma 5 dell'articolo 74-quater del decreto Iva.

Va detto la determinazione del volume d'affari, per i soggetti svolgenti congiuntamente attività d'impresa ed attività spettacolistiche, non era affatto pacifica.

Infatti, parte della dottrina riteneva che per la determinazione del volume d'affari occorreva far riferimento all'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nell'anno solare di riferimento. Conseguentemente, qualora un soggetto svolgeva più attività, andava considerato il volume d'affari complessivo relativo, cioè, alle diverse attività, anche se gestite con contabilità separata o assoggettate dalla normativa Iva a regimi speciali espressamente disciplinati.

Di contro, si riteneva che, invece, a dover essere considerato, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni di cui al comma 5 dell'articolo 74-quater del decreto Iva, fosse unicamente il volume d'affari relativo all'attività spettacolistica.

A fare chiarezza sul punto è intervenuta, recentemente, l'avvocatura dello Stato - parere del 11 gennaio 2002 - la quale ha ritenuto come "non decisivo il richiamo al concetto di volume di affari enunciato nell'art. 20 del medesimo d.p.r., e apparendo piuttosto necessario procedere ad una interpretazione della specifica normativa contenuta nel predetto art. 74-quater (e nel citato regolamento del 1999), inquadrato nel più generale sistema dell'Iva relativa allo svolgimento di plurime attività. ... La particolare disciplina, invero, appare chiaramente fondata sull'intenzione del legislatore (salva opzione dell'interessato) di semplificazione - sulla considerazione oggettiva dell'attività svolta (attività spettacolistiche) e della modesta dimensione economica della stessa ... Se tale è la finalità perseguita dalla norma "agevolativa", in funzione, ripetesì, della oggettiva natura e della limitata rilevanza della specifica attività svolta, non pare vi sia ragione per ritenere la sua inapplicabilità quando, per effetto dell'esercizio di altre attività da parte

dello stesso soggetto, il suo volume d'affari complessivo superi il previsto limite dei cinquantamiloni e questo sia invece rispettato con riguardo all'attività di spettacolo: attesoché - anche in tale ipotesi - si è in presenza di una economicamente limitata attività spettacolistica, non diversamente dal caso in cui la stessa sia svolta in modo esclusivo".

5.5. Ulteriori agevolazioni per lo spettacolo viaggiante

Relativamente allo spettacolo viaggiante, l'articolo 10, comma 2, del d.p.r. 544/1999, inserendo la lettera tt) nell'articolo 2, comma 1, del d.p.r. 21 dicembre 1996, n. 696 [7], ha previsto una ulteriore agevolazione per le piccole e medie attrazioni indicate nella sezione I e nella sezione III dell'elenco delle attività di cui all'articolo 4 della legge 18 marzo 1968, n. 337, esonerandole dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi attraverso il rilascio della ricevuta o dello scontrino fiscale.

La disposizione sopra richiamata non si applica a quelle attrazioni installate nei parchi permanenti da divertimento nel caso in cui realizzino un volume d'affari annuo superiore a cinquanta milioni di lire.

Il regime semplificato ora descritto non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche, a quelle senza scopo di lucro e alle pro-loco che abbiano optato per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398.

5.6. Le attività occasionali nello spettacolo

Il comma 4, dell'articolo 74-quater, del d.p.r. 633/1972, stabilisce che per le attività di spettacolo organizzate in modo saltuario od occasionale, deve essere data preventiva comunicazione delle manifestazioni programmate all'ufficio Siae competente in relazione al luogo di svolgimento della manifestazione.

La circolare 165/E del 2000 ha, però, precisato che siffatta comunicazione è richiesta solo a coloro che svolgono abitualmente attività imprenditoriali diverse da quelle di spettacolo e che, occasionalmente, organizzano manifestazioni spettacolistiche.

Ne consegue che per le manifestazioni organizzate da soggetti che non esercitano abitualmente attività commerciali - es. un gruppo di studenti che organizza uno spettacolo teatrale durante l'anno scolastico - e che pertanto risultano irrilevanti ai fini Iva, non sono soggette ad alcun obbligo di comunicazione alla Siae, né di certificazione dei corrispettivi.

Note

[1] Circolare 7 settembre 2000, n. 165/E.

[2] L'esigibilità, invece, segna il momento a partire dal quale nasce il diritto del Fisco alla percezione del tributo.

[3] La differenza fra questi due tipi di abbonamento è che l'abbonamento "a data libera" consente all'acquirente di scegliere le date delle manifestazioni alle quali interverrà. Quello "a data fissa", invece, contiene l'esatta indicazione della data delle manifestazioni cui il titolo dà diritto di assistere o partecipare.

[4] In considerazione di particolari condizioni dell'intrattenimento, il comma 2 dell'articolo 6 del d.p.r. 640/1972, come sostituito dall'articolo 6 del d.lg. 60/1999, ha previsto la possibilità di utilizzo di speciali apparecchiature di distribuzione dei titoli di accesso aventi caratteristiche peculiari, anche diversi da quelli su elencati. La richiesta

all'utilizzo di siffatte apparecchiature può essere inoltrata dai produttori delle apparecchiature ovvero dai titolari dei locali dove debbono essere installate e deve essere adottata dal Ministero delle finanze con proprio decreto.

[5] D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633:

"Art. 12. *Cessioni e prestazioni accessorie*. - 1. Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad un'altra cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.

2. Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formare la base imponibile".

[6] D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633:

"Art. 20. *Volume d'affari*. - 1. Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt. 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26.

2. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'art. 2425, n. 3), del codice civile, nonché i passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 36 del presente decreto.

3. L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli artt. 13,14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'art. 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'art. 27".

[7] D.p.r. 21 dicembre 1996, n. 696:

"Art. 2. *Operazioni non soggette all'obbligo di certificazione*. - 1. Non sono soggette all'obbligo di certificazione di cui all'articolo 1 le seguenti operazioni: [...] tt) le attrazioni e gli intrattenimenti indicati nella sezione I limitatamente alle piccole e medie attrazioni e alla sezione III dell'elenco delle attività di cui all'articolo 4 della legge 18 marzo 1968, n. 337, escluse le attrazioni installate nei parchi permanenti da divertimento di cui all'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 21 aprile 1994, n. 394, qualora realizzino un volume di affari annuo superiore a cinquanta milioni di lire".