

Franco Durastante, Antonio Tazzioli

Riflessioni sull'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto delle attività teatrali

(doi: 10.7390/7889)

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

L'articolo è messo a disposizione dell'utente in licenza per uso esclusivamente privato e personale, senza scopo di lucro e senza fini direttamente o indirettamente commerciali. Salvo quanto espressamente previsto dalla licenza d'uso Rivisteweb, è fatto divieto di riprodurre, trasmettere, distribuire o altrimenti utilizzare l'articolo, per qualsiasi scopo o fine. Tutti i diritti sono riservati.

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

Riflessioni sull'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto delle attività teatrali

di [Franco Durasante e Antonio Tazzioli](#)

Sommario: [1. Premessa](#). - [2. Il quadro normativo: la disciplina dell'imposizione dello spettacolo dopo il d.lg. 60/1999](#). - [3.1. L'applicazione dell'Iva alle prestazioni di spettacolo](#). - [3.2. Segue: le coproduzioni, gli scambi di allestimenti e le altre prestazioni "minori"](#). - [4. Analisi della disciplina applicabile agli acquisti di beni e servizi](#). - [5. Il regime forfetario. Cenni](#).

1. Premessa

L'esercizio dell'attività teatrale conduce alla instaurazione con soggetti terzi - compagnie artistiche, coproduttori, sponsor, ecc. - di ricorrenti e peculiari rapporti non privi di rilievo sotto il profilo tributario, in particolare per quanto concerne la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

In proposito, è opportuno premettere che con l'approvazione del [decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60](#) di attuazione della delega contenuta nella [legge 3 agosto 1998, n. 288](#), il regime impositivo delle attività di spettacolo è stato interessato, con decorrenza 1° gennaio 2000, da un ampio intervento normativo.

Il provvedimento, nelle sue linee essenziali, ha introdotto una distinzione di fondo tra attività di mero divertimento e attività a prevalente valore culturale, con l'effetto di assoggettare le prime tanto al regime speciale Iva quanto all'imposta sugli intrattenimenti - questa ultima istituita in sostituzione della previgente imposta sugli spettacoli - e le seconde unicamente all'imposta sul valore aggiunto, da liquidarsi, però, secondo gli ordinari criteri determinativi.

Naturalmente, la sottoposizione all'Iva postula il concorso, con l'elemento oggettivo dell'attività svolta, degli ulteriori presupposti di carattere soggettivo e territoriale evocati dall'articolo 1 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, nel senso che l'esercizio dell'impresa di spettacolo deve pur sempre realizzarsi con professionalità e abitualità, dietro pagamento di corrispettivo specifico e radicarsi nel territorio dello Stato

[1].

Più specificatamente, se è indubbio che il possesso della qualità di imprenditore determina *ipso iure* l'assunzione della soggettività tributaria, non altrettanto è a dirsi rispetto a tipologie giuridiche che si caratterizzano per l'assenza di finalità lucrative, che pure - come le associazioni e, più recentemente, le fondazioni - hanno registrato un diffuso e crescente impiego nel campo dello spettacolo e dell'intrattenimento.

Ad ogni modo, si è qui dell'opinione che l'operatore teatrale rivesta, anche nell'assenza di una fisionomia strettamente imprenditoriale, la qualifica di soggetto passivo agli effetti dell'Iva, atteso che l'allestimento di spettacoli, presupponendo necessariamente la sussistenza di un'appropriata struttura operativa, configura, nella generalità dei casi, esercizio di impresa commerciale.

Giova rilevare che l'abitualità, e quindi la commercialità, sussiste anche se, come avviene nel caso della gestione di una singola stagione teatrale, l'esercizio dell'attività di spettacolo risulta temporalmente circoscritto ma ripetuto costantemente con opportuna organizzazione di mezzi e di persone.

La corrispettività, invece, è data dalla controprestazione che si concreta, normalmente, nella dazione di una somma di denaro, o, più raramente, in forma permutativa, ossia, secondo la definizione contenuta nell'articolo 11 del decreto istitutivo dell'Iva, con l'effettuazione di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi. A questa ultima figura, per quanto qui interessa, sono da ricollegare i rapporti di scambio di produzioni artistiche [2].

Va da sé che la corrispettività della prestazione esige la presenza di un nesso di causalità diretto e puntuale rispetto ad un altro bene o servizio determinato.

Per conseguenza, ogni provento, in denaro o in natura, costituisce corrispettivo solo ove possa porsi in un rapporto di natura sinallagmatica rispetto ad una specifica controprestazione, con l'ovvio corollario dell'irrelevanza agli effetti dell'Iva, perché privi del carattere di corrispettività, degli importi ricevuti a titolo di erogazione liberale, finanziamento o contributo e, più genericamente, delle somme di denaro percepite dall'ente sovvenzionato dirette a coprire i costi di funzionamento [3].

Per quanto concerne la territorialità, il criterio di collegamento è da ricercare nell'articolo 7, comma 4, lettera b) del d.p.r. 633/1972 in forza del quale " le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici ... si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono eseguite nel territorio stesso" [4].

In ragione di ciò, le manifestazioni teatrali rappresentate nel territorio dello Stato sono sempre soggette a tributo a nulla rilevando in contrario la nazionalità o la sede dell'ente che le rappresenta, mentre ne restano escluse, all'opposto, le prestazioni spettacolistiche effettuate all'estero.

Ad una diversa regolamentazione sono da ricondurre le prestazioni di sponsorizzazione per le quali valgono, piuttosto, i criteri fissati, in generale, per le prestazioni pubblicitarie dalle lettere d), e) ed f) dell'articolo 7, comma 4 più sopra ricordato, sicché l'Iva sarà dovuta, secondo i casi, in base al criterio del luogo di utilizzo e al criterio della soggettività del committente.

2. Il quadro normativo: la disciplina dell'imposizione dello spettacolo dopo il d.lg. 60/1999

Storicamente, la tassazione delle attività di svago risale all'imposta sul prodotto lordo dei pubblici spettacoli introdotta dall'articolo 68 della legge 4 luglio 1897, n. 414, nonché ai diritti erariali sui biglietti degli spettacoli cinematografici e teatrali previsti dal r.d.l. 12 novembre 1914, n. 737 e dal r.d.l. 4 maggio 1920, n. 567. Alla legge organica per i diritti erariali sugli spettacoli contenuta nel r.d.l. 4 maggio 1920, n. 567, sostanzialmente aggiornata con la legge 26 novembre 1955, n. 1109, fece seguito l'istituzione con il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640 dell'imposta sugli spettacoli rimasta in vigore sino al 31 dicembre 1999.

Se in origine il tributo era concepito come tassa di bollo sui titoli d'accesso per il godimento dello spettacolo, nella normativa seguente esso gravava sul provento percepito dall'esercente seppure con diritto di rivalsa nei confronti dello spettatore. Di qui l'idea, peraltro non sempre condivisa dalla dottrina e dalla giurisprudenza, che l'imposta sugli spettacoli assumesse a fatto generatore una manifestazione di ricchezza destinata ad un consumo a carattere saltuario [5].

In questo primo approccio alla nuova normativa, si coglie una più moderna visione della materia che si vuole ora informata ad un ideale di maggior equità nel trattamento tributario degli spettacoli, non più considerati al pari di un bene di lusso, ma, in primo luogo, un prodotto culturale da promuovere e diffondere.

Muovendo da tali premesse, la riforma prefigura una suddivisione tra attività a rilevanza culturale, da un lato, e attività ricreative e di puro divertimento, dall'altro, per ricondurre le prime alla sfera di applicazione del solo tributo Iva e sottoporre le seconde tanto all'imposta sul valore aggiunto, quanto all'imposta sugli intrattenimenti, *ex novo* istituita.

Il tratto distintivo tra le due forme di spettacolo andrebbe inoltre ricercato, secondo il ministero [6], in ciò che l'intrattenimento presuppone l'attiva partecipazione del committente all'evento ludico, mentre lo spettacolo, per contro, si caratterizzerebbe dal comportamento passivo dello spettatore al quale è normalmente preclusa la possibilità di interagire con la rappresentazione.

Sul piano pratico, ne può derivare, in pari tempo, l'esclusione dal particolare tributo sugli intrattenimenti e l'operatività di un differente regime di prelievo agli effetti dell'Iva, posto che con la riforma le attività di spettacolo sono state sottratte, salvo marginali eccezioni, al regime speciale già previsto dall'articolo 74 del d.p.r. 633/1972.

Tuttavia, è da osservare che l'unitarietà di disciplina che accomunava le attività spettacolistiche e di svago non è venuta completamente meno. Permangono, infatti, identici obblighi di certificazione dei corrispettivi, da assolversi mediante il rilascio di appositi titoli di accesso, nonché la sottoposizione ai poteri ispettivi della Siae, attribuiti in concorso con le Agenzie delle entrate, ai fini dell'accertamento e repressione delle violazioni in materia di Iva.

Gli interventi sopra indicati si sono tradotti in una organica revisione del d.p.r. 640/1972, relativamente all'imposta sugli spettacoli, e nella modificazione e integrazione del d.p.r. 633/1972, ai fini dell'Iva, talché, nello specifico settore, le attività dello spettacolo e dell'intrattenimento sono in actualità disciplinati dalle seguenti disposizioni normative:

- articolo 74, comma 6 del d.p.r. 633/1972, concernente l'applicazione dell'Iva nel settore degli intrattenimenti;
- articolo 74-quater del d.p.r. 633/1972, concernente l'applicazione dell'Iva nel settore delle attività spettacolistiche;
- d.p.r. 640/1972, concernente la disciplina dell'imposta sugli intrattenimenti;
- [articolo 5, comma 11 della legge 13 maggio 1999, n. 133](#), concernente l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%, a decorrere dal 1° gennaio 2000, per tutti gli spettacoli cinematografici e per gli spettacoli sportivi per ingressi di prezzo fino a lire 25.000 nette;
- n. 119) della tabella A) parte III) allegata al d.p.r. 633/1972, che prevede l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% per "i contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali";
- n. 123) della tabella A) parte III) allegata al d.p.r. 633/1972, che disciplina l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% per "gli spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, compresi opere liriche, balletto, prosa, operetta, commedia musicale, rivista; concerti vocali e strumentali, attività circensi e dello spettacolo viaggiante, spettacoli di burattini e marionette ovunque tenuti";

- d.lg. 60/1999, concernente l'istituzione dell'imposta sugli intrattenimenti, nonché modifiche alla disciplina dell'imposta sugli spettacoli;

- d.p.r. 30 dicembre 1999, n. 544, recante norme per la semplificazione degli adempimenti in materia di imposta sugli intrattenimenti;

- tabella C) allegata al d.p.r. 633/1972, concernente l'individuazione delle attività spettacolistiche e quelle loro assimilate.

3.1. L'applicazione dell'Iva alle prestazioni di spettacolo

Tralasciando, per restare al tema, l'imposta sugli intrattenimenti, esaminiamo, ora, sia pur brevemente, le fattispecie più significative che caratterizzano il settore delle attività teatrali.

L'esercizio dell'impresa di spettacolo si realizza, tipicamente, attraverso la proposta al pubblico di rappresentazioni artistiche prodotte direttamente o unitamente ad altri soggetti (coproduzioni), ovvero acquisite da produttori terzi.

Tanto la produzione diretta quanto l'acquisizione da un terzo produttore (non in permuta) non sembrano evidenziare particolari problematiche.

Salvo casi marginali, la liquidazione dell'Iva ha adesso luogo, così come prescrive articolo 74-quater del d.p.r. 633/1972, sulla base dell'ordinario metodo detrattivo "imposta da imposta" enunciato dal primo comma dell'articolo 19 del medesimo decreto, ossia sottraendo dal tributo addebitato ai cessionari o committenti quello assolto in via di rivalsa con riferimento ai beni e servizi importati o acquistati nello svolgimento dell'impresa.

Come sappiamo, sino al 31 dicembre 1999 il regime proprio delle attività di spettacolo divergeva da quello attuale, essendo improntato, all'opposto, ad una metodologia di calcolo di tipo forfetario, ora riservato alle sole attività di intrattenimento indicate nella tariffa allegata al d.p.r. 640/1972.

Disponeva, in proposito, l'articolo 74, comma 6 che l'imposta ".. si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima imposta" e che ".. la detrazione di cui all'articolo 19 è forfettizzata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili ai fini dell'imposta sugli spettacoli".

Si aggiunga, inoltre, che la detrazione era ridotta alla misura di un decimo o di un terzo dell'Iva afferente, nell'ordine, le prestazioni di sponsorizzazione, ovvero la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica comunque connesse allo spettacolo ed anche se non soggette al tributo sugli spettacoli.

Era, nondimeno, in facoltà del singolo esercente optare per la liquidazione dell'Iva nei modi ordinari previa comunicazione alla Siae ed all'ente tributario competente, *ratione temporis* Ufficio Iva o Ufficio delle entrate, prima dell'inizio del periodo di imposta. L'opzione, se manifestata, aveva effetto sino a revoca e, in ogni caso, per almeno un quinquennio.

Va ricordato, *in limine*, che tale particolare metodo determinativo del tributo è coevo al decreto Iva cui, inizialmente, dedicava la nota alla voce numero 1) della tabella A, parte terza. L'inclusione nell'articolo 74, quale fattispecie soggetta a "regime speciale", è stata, invece, sancita dall'articolo 30 del decreto legge 18 marzo 1976, n. 46, convertito con legge 10 maggio 1976, n. 249.

Constata il Dus [\[7\]](#) che con il descritto meccanismo normativo - articolato su forfettizzazione dell'imposta, semplificazioni contabili e rinuncia ad un autonomo accertamento - si sarebbe inteso dare attuazione al criterio della semplificazione indicato dalla legge di delega per la riforma del sistema tributario.

Nella novella del 1998 il legislatore ha mostrato di preferire un diverso scenario normativo nel quale assume prioritario rilievo, come abbiamo già scritto, il fine della differenziazione del trattamento tributario tra attività di intrattenimento e attività culturali.

La stessa impostazione non è però, comune a tutte le forme di spettacolo. Viene conservata, infatti, la preesistente *ratio* agevolativa per le attività organizzate in forma viaggiante o svolte in via saltuaria od occasionale, sottoposte, in ragione della loro minor rilevanza organizzativa ed economica, ad un regime di determinazione forfetaria, fatta comunque salva la facoltà di optare per la liquidazione dell'imposta nei modi normali.

Volendo sintetizzare, l'Iva addebitata sugli acquisti di beni e servizi e importazioni è, con la sola eccezione di cui si è detto, detraibile nei modi ordinari, essendo a tal fine ininfluenza la loro diversa provenienza - interna, comunitaria o extra comunitaria - o l'aliquota concretamente applicata.

Similmente, è da considerare deducibile l'imposta assolta sull'acquisto di produzioni teatrali già realizzate da altri soggetti.

Affinché tutto ciò si verifichi è però necessario che le operazioni attive siano effettuate nell'ambito di una delle attività indicate nella tabella "C" aggiunta allo stesso d.p.r. 633/1972, tra le quali rientrano, appunto, gli spettacoli teatrali.

Quanto alle aliquote, ne va rilevata l'applicazione al 10 per cento sui contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali - a nulla rilevando in proposito la nazionalità dell'artista - e ai biglietti di ingresso per assistere agli spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, compresi opere liriche, balletto, prosa, operetta, commedia musicale, rivista, concerti vocali e strumentali, attività circensi e dello spettacolo viaggiante, spettacoli di burattini e marionette ovunque tenuti.

Per assistere agli spettacoli cinematografici e sportivi, l'applicazione dell'aliquota Iva del 10 per cento è limitata ai soli biglietti di ingresso di prezzo fino ad euro 12,91 (pari lire 25.000). Per i biglietti di ingresso aventi prezzo superiore al predetto importo di euro 12,91 l'aliquota Iva applicabile è quella ordinaria del 20 per cento.

In ipotesi di accesso gratuito occorre, invece, avere riguardo allo specifico regime dettato dall'articolo 3 del d.p.r. 633/1972.

Non è inutile precisare che, secondo quanto dispone il primo periodo del terzo comma dell'articolo 3 del d.p.r. 633/1972, le prestazioni gratuite effettuate a favore di terzi e quelle destinate al consumo personale o familiare dell'imprenditore sono soggette ad Iva se di valore unitario superiore a 25,82 euro (corrispondenti a 50.000 lire) e purché l'imposta sui relativi acquisti sia detraibile (v. quinto periodo del terzo comma dell'articolo 3 del d.p.r. 633/1972).

La normativa richiamata non trova però applicazione nei confronti delle prestazioni di spettacolo (e delle altre attività elencate nella tabella C) quando rese ai possessori di titoli di accesso rilasciati per l'ingresso gratuito, disciplinate autonomamente dal quinto comma del medesimo articolo 3 aggiunto dal terzo comma dell'articolo 19, del d.lg. 60/1999.

L'intassabilità delle prestazioni in parola è riconosciuta, a prescindere dal loro valore unitario, allorché esse non eccedano il limite massimo del 5 per cento dei posti del settore secondo la capienza del locale, seppure limitatamente al contingente e nel rispetto delle modalità di rilascio e di controllo prefissati ogni quadriennio con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze.

Secondo il ministero, qualora siano effettuate più rappresentazioni del medesimo spettacolo teatrale nel corso della stessa giornata di attività e sia previsto, per ogni singola rappresentazione, lo svuotamento della sala, la capienza complessiva del locale deve essere rapportata al numero degli spettacoli programmati nella giornata in riferimento a ciascuna sala di rappresentazione [8].

Nel computo del limite del 5 per cento dianzi ricordato, non si dovrebbe tenere conto delle tessere rilasciate a soggetti che svolgono la propria attività per la realizzazione diretta della manifestazione (c.d. "tessere di servizio") sempre ch  l'organizzatore provveda a comunicare all'ufficio Siae, prima dell'inizio della manifestazione, il numero di tessere da rilasciare, i dati identificativi completi dei titolari, con indicazione specifica della loro qualifica lavorativa e delle mansioni svolte [9].

Sul piano degli adempimenti formali, il secondo comma dell'articolo 74-quater prescrive per tutte le prestazioni elencate nella tabella "C" e le operazioni accessorie un obbligo di certificazione da assolvere con il rilascio di un apposito titolo di accesso che dovr  essere emesso avvalendosi di particolari misuratori fiscali, ovvero biglietterie automatizzate da installare entro al data del 30 giugno 2000. La medesima disposizione, inoltre, rinvia ad un successivo decreto ministeriale per la definizione delle relative caratteristiche tecniche, provvedimento ad oggi, invero, non ancora emanato. Nelle more, l'indicato termine, dopo diversi rinvii,   stato prorogato dall'articolo 1 del d.p.r. 5 luglio 2002, n. 152 al 31 gennaio 2003.

Per completezza, va, altres , rammentata la particolare disciplina del momento impositivo delle rappresentazioni non eseguite in abbonamento, disegnata, con deroga ai principi di carattere generale fissati dall'articolo 6 del d.p.r. 633/1972 in materia di prestazioni di servizi, dal primo comma dell'articolo 74-quater.

Come ha precisato al riguardo il ministero, la loro tassazione prescinde dalla riscossione del corrispettivo dovendosi, per contro, avere riguardo al momento dell'inizio dell'esecuzione dello spettacolo, fermo restando che le operazioni eseguite in abbonamento sono da sottoporre all'imposta all'atto del pagamento del corrispettivo [10].

3.2. Segue: le coproduzioni, gli scambi di allestimenti e le altre prestazioni "minori"

Di maggiore complessit  si profila l'analisi delle prestazioni poste in essere nel quadro di rapporti di coproduzione unitamente ad altri imprenditori di spettacolo, ovvero di scambio di allestimenti e gestione dello spettacolo.

I primi presuppongono la contemporanea partecipazione di due o pi  partner alla produzione e rappresentazione di una determinata manifestazione artistica, onde ciascun coproduttore si obbliga, in vario grado, al sostenimento di una quota degli oneri necessari al conseguimento del comune programma contrattuale e, correlativamente, acquisisce il diritto alla riscossione nella medesima proporzione dei proventi derivanti dalla futura vendita degli spettacoli.

Per tali operazioni l'Iva assolta sulle spese commissionate da ogni singolo contraente   da ritenere detraibile nei modi ordinari, non sembrando qui rilevante il fatto che le spese stesse possano essere state in concreto sostenute in una diversa misura rispetto a quella indicata nel relativo contratto di coproduzione.

Nella pratica, solitamente accade che, predefinita la quota di compartecipazione, i reciproci rapporti siano quindi regolati a consuntivo con l'addebito e l'accredito delle somme convenute.

Si potrebbe ipotizzare che detti movimenti diano vita ad un mero trasferimento di denaro che, in quanto tale, ne determinerebbe l'esclusione da imposta ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a) del d.p.r. 633/1972.

Dall'analisi della figura negoziale in esame, emerge che le prestazioni che lo compongono si collocano, comunemente, in rapporto di corrispettivit  essendo ognuna resa in dipendenza della parallela assunzione di obbligazioni di fare, aventi ad oggetto, in definitiva, l'insieme delle attivit  occorrenti alla realizzazione dell'*opus*.

Ci sembra, pertanto, di dover qui ravvisare i caratteri del contratto di scambio, atteso che la corresponsione degli importi discende dall'instaurazione tra le parti di un vincolo sinallagmatico.

Nel caso di specie, sembra corretto concludere per l'imponibilità all'Iva delle somme in questione che dovrebbero essere perciò regolarizzate con emissione di fattura da assoggettare al tributo, purché, ben inteso, le prestazioni in argomento abbiano avuto esecuzione nel territorio dello Stato.

Si ha acquisizione in permuta allorché gli operatori teatrali si scambiano tra loro le rappresentazioni teatrali individualmente prodotte.

La fattispecie è da ricondurre, ai fini Iva, alla disciplina contenuta negli articoli 11 e 13 del d.p.r. 633/1972, talché: a) le operazioni permutative sono considerate come operazioni distinte, sicché ove ambedue parti siano soggette all'Iva ciascuna cessione o prestazione dovrà essere autonomamente assoggettata all'imposta; b) la base imponibile di ogni singola operazione, nell'assenza di un corrispettivo monetario, è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse; c) qualora sia convenuto un conguaglio in denaro la base imponibile è costituita dalla somma del valore della prestazione aumentata dell'importo conguagliato.

La permuta, conseguentemente, da luogo a rapporti rilevanti anche quando lo scambio avvenga alla pari, senza, cioè, alcun movimento di denaro.

A lume di quanto precede, ogni produttore sarà tenuto ad emettere fattura con addebito di imposta per ciascun spettacolo oggetto di permuta; correlativamente, competerà alla controparte il diritto ad usufruire della relativa detrazione secondo le consuete regole.

La tassazione che ne deriva dovrebbe aver luogo nella misura ordinaria poiché è da ritenere inapplicabile, al caso di specie, l'aliquota ridotta del 10 per cento stabilita dal n. 123 della tabella A, parte terza allegata al d.p.r. 633/1972.

Questa ultima disposizione, a nostro avviso, riguarda unicamente le prestazioni artistiche o tecniche direttamente strumentali alla realizzazione della manifestazione teatrale e non può perciò essere estesa alla cessione dello spettacolo nel suo complesso.

Gli imprenditori teatrali possono, altresì, effettuare, a margine dell'impresa spettacolistica, anche altre attività rilevanti agli effetti dell'Iva.

Si pensi, anzitutto, alle prestazioni pubblicitarie dirette a reclamizzare un nome, un marchio o un prodotto effettuate dietro pagamento di un corrispettivo specifico. Allo scopo, viene sovente utilizzato lo stesso mezzo divulgativo della rappresentazione (cartelloni, pieghevoli, ecc.) nel quale vengono per lo più riprodotti i segni distintivi dello sponsor.

Come più sopra evidenziato, esulano dal campo di applicazione dell'Iva, perché prive di controprestazione, i contributi assegnati da pubbliche istituzioni, nonché le erogazioni liberali pervenute da privati.

Tale differenziazione, netta sul piano concettuale, si prospetta nella realtà ben più incerta da cogliere.

In effetti, accade non di rado che al beneficiario sia richiesto di rendere noto l'atto di erogazione con modalità non dissimili a quelle adottate a fini pubblicitari, ma senza che ciò faccia venir meno lo spirito di liberalità che costituisce la ragion d'essere della dazione. D'altra parte, il percettore stenterà, per un comprensibile senso di gratitudine, a non soddisfare una simile domanda.

Nella prassi, quando l'elemento pubblicizzato si identifica con il nominativo dell'erogante, vengono talvolta riportate espressioni quali "spettacolo realizzato con il contributo di ..." o, ancor più genericamente, "si ringrazia per il contributo liberale la società ...".

Analoga questione è stata in passato affrontata nel contesto della preesistente imposta sugli spettacoli.

L'articolo 3 del d.p.r. 640/1972, infatti, ne sanciva l'applicazione anche con riferimento all'ammontare degli abbonamenti, delle dotazioni e dei sussidi corrisposti da persone o enti privati, nonché "... ad ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli e delle altre attività".

La giurisprudenza, al riguardo, ha avuto occasione di precisare che si ha sponsorizzazione quando la rappresentazione sia autonomamente organizzata e con essa si integri la distinta finalità dello sponsor di promuovere il proprio nome commerciale o il proprio marchio mediante l'abbinamento con lo spettacolo, a tal fine versando all'organizzatore di questo un corrispettivo [11].

Pertanto, l'eventuale esternazione della liberalità non autorizza di per sé a ritenere che la somma a tale titolo versata abbia natura corrispettiva e, dunque, imponibile al tributo Iva. Occorre, piuttosto, risalire all'esatto contenuto negoziale dell'accordo, tenuto soprattutto conto dell'interesse primario che le parti hanno inteso realizzare.

Allora, può assumere valore sintomatico della presenza di un contributo o di una liberalità il fine sotteso all'erogazione ed in particolare se essa si correla alla realizzazione di un determinato spettacolo, nel qual caso prevarrebbe il profilo della corrispettività, oppure sia rivolta al generico soddisfacimento dei fabbisogni finanziari dell'ente incaricato della sua attuazione. Ed inoltre, sotto altro profilo, se eventuali vizi della prestazione possano essere causa di risoluzione per inadempimento e di legittimazione della conseguente azione risarcitoria.

Le prestazioni pubblicitarie acquisiscono rilevanza se effettuate nel territorio dello Stato, e si intendono tali se rese nei confronti di soggetti domiciliati in Italia e utilizzati nell'area comunitaria, ovvero domiciliati fuori dell'Unione europea ed utilizzati in Italia. Le prestazioni pubblicitarie se effettuate, invece, nei confronti di soggetti passivi d'imposta identificati in un altro Stato membro dell'Unione europea esulano dal campo di applicazione dell'imposta in Italia, in quanto assoggettate ad imposta esclusivamente in detto primo Stato [12].

Non prive di rilievo possono essere, altresì, le operazioni aventi ad oggetto la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o radiofonica.

Tali diritti di carattere immateriale sono stati considerati dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 98 del 27 giugno 2000 simili ai diritti di autore di cui all'articolo 3, comma 2 del d.p.r. 633/1972, ed in quanto tali ricompresi ai fini della territorialità nel successivo articolo 7, comma 4, lettera d). Conseguentemente, la cessione o la concessione dei suddetti diritti sono soggette all'Iva con gli stessi criteri già esaminati per le prestazioni pubblicitarie, nel senso che se il committente è un soggetto Iva comunitario, la prestazione esula dal campo di applicazione del tributo, mentre se lo stesso è un soggetto nazionale la prestazione stessa è da assoggettare all'Iva con l'aliquota ordinaria sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità europea. La prestazione stessa se è resa invece nei confronti di un soggetto extracomunitario è da assoggettare all'Iva se utilizzata nel territorio nazionale.

Restano da esaminare i servizi di guardaroba, vendita dei cuscini e del programma dello spettacolo e la prevendita dei titoli di accesso.

L'Agenzia delle entrate, con risoluzione 12 giugno 2001 n. 88/E [13], ha affermato che il servizio di guardaroba, la vendita dei cuscini e del programma dello spettacolo non possono essere considerate operazioni accessorie alla prestazione di spettacolo e ciò in considerazione del fatto che le prestazioni di che trattasi non costituiscono la necessaria integrazione e l'essenziale completamento della prestazione principale costituita, pur sempre, dalla rappresentazione artistica. Ne discende che tali operazioni sono soggette ad imposta, in base all'aliquota loro propria.

La stessa risoluzione ha precisato che i proventi diversi dalla vendita dei biglietti devono essere annotati solo sul registro dei corrispettivi e sono soggetti alle disposizioni vigenti in materia di certificazione dei corrispettivi.

Per quanto riguarda, invece, i diritti di prevendita gli stessi costituiscono parte integrante del corrispettivo previsto per assistere allo spettacolo, ed in quanto tali vanno imputati interamente all'organizzatore ed assoggettati all'aliquota Iva prevista per assistere alla rappresentazione dello spettacolo.

4. Analisi della disciplina applicabile agli acquisti di beni e servizi

Gli imprenditori teatrali nell'esercizio della loro attività d'impresa possono effettuare acquisti di beni e servizi in ambito interno, in ambito comunitario, in ambito extracomunitario, ovvero importazioni o acquisti presso la Repubblica di San Marino.

Schematicamente, gli acquisti in ambito interno possono essere effettuati presso:

- soggetti passivi d'imposta che rilasciano regolare fattura soggetta ad imposta;
- soggetti privati che rilasciano semplici ricevute di pagamento;
- soggetti passivi non residenti per i quali occorre ai fini della regolarizzazione dell'acquisto, emettere autofattura soggetta ad imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del d.p.r. 633/1972.

Gli acquisti in ambito comunitario richiedono obbligatoriamente che l'ente teatrale rilasci al fornitore comunitario di beni il proprio numero di partita Iva. Ciò determina che il fornitore emette fattura senza applicazione dell'Iva e che l'ente teatrale acquirente integri la fattura stessa con l'indicazione dell'imposta e della corrispondente aliquota se si tratta di operazione imponibile, o con il titolo di inapplicabilità, se si tratta di una operazione non imponibile o esente. Qualora la fattura pervenga con indicazione del corrispettivo espresso in valuta estera diversa dall'euro, l'ente teatrale dovrà convertire la valuta straniera in euro, con applicazione del cambio del giorno di effettuazione dell'operazione. Si ricorda che la Gran Bretagna, la Svezia e la Danimarca non hanno ancora aderito alla moneta unica europea).

Nelle ipotesi in cui la fattura comunitaria non pervenga entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (arrivo della merce o, se antecedente, pagamento del corrispettivo), l'ente teatrale acquirente deve, entro il mese seguente, emettere, in unico esemplare, la fattura relativa, indicando anche il numero di identificazione ai fini Iva attribuito al cedente; qualora, invece, la fattura pervenga con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale l'ente acquirente deve emettere una fattura integrativa entro il mese seguente alla registrazione della fattura originaria di acquisto.

Successivamente la fattura stessa dovrà essere annotata distintamente nel registro Iva acquisti per determinare il credito d'imposta e nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi per determinare il debito d'imposta.

L'annotazione di dette fatture deve avvenire entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento, e con riferimento al relativo mese di ricevimento ai fini della liquidazione dell'imposta.

Gli acquisti intracomunitari di beni dovranno, poi, essere riportati negli elenchi riepilogativi *Intrastat* da presentare all'Agenzia delle dogane con periodicità mensile, trimestrale o annuale a seconda dell'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari effettuati nell'anno precedente o, nel caso di inizio di attività, in relazione agli acquisti intracomunitari, che si prevedono di realizzare nell'anno in corso.

Per acquisto intracomunitario di beni si intende "l'acquisizione derivante da atti a titolo oneroso della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto" [\[14\]](#).

In ipotesi di acquisizione di beni e servizi di provenienza extracomunitaria, l'imposta troverà applicazione, secondo i casi, sulla base delle norme contenute negli articoli 67 e seguenti del d.p.r. 633/1972 in materia

di importazioni, ovvero in ossequio alle disposizioni dettate dall'articolo 17, commi 2 e 3 dello stesso decreto in tema di acquisto di beni o servizi da soggetti non residenti, per effetto dei quali gli adempimenti prescritti ai fini dell'Iva possono essere assolti, alternativamente, da un rappresentante fiscale appositamente nominato dal prestatore, ovvero dal committente con emissione di "autofattura" a norma dell'articolo 21, comma 5 dello stesso decreto [15].

Gli acquisti di beni effettuati presso operatori sammarinesi, invece, sono disciplinati dal dm 24 dicembre 1993 che prevede che gli stessi possono essere effettuati con addebito di imposta ovvero senza addebito di imposta [16].

Per gli acquisti di beni effettuati presso operatori sammarinesi con addebito di imposta, gli enti teatrali dovranno annotare le relative fatture nel registro degli acquisti ed operare la detrazione dell'imposta, qualora ne sussistano i relativi presupposti.

Per gli acquisti di beni effettuati presso gli stessi operatori sammarinesi senza applicazione dell'imposta, gli enti teatrali nazionali dovranno procedere alla integrazione della fattura con applicazione dell'imposta ed annotare la stessa sia nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi sia nel registro degli acquisti. L'ente teatrale, inoltre, dovrà comunicare all'Ufficio delle entrate gli estremi dell'annotazione a margine della fattura di acquisto nel registro Iva.

Per quanto concerne, invece, gli acquisti di servizi effettuati presso operatori della Repubblica di San Marino, si rileva che gli stessi sono territorialmente rilevanti ed assoggettati all'Iva con riferimento alle sole disposizioni recate dall'articolo 7 del d.p.r. 633/1972.

Così, ad esempio ove un prestatore sammarinese effettui una prestazione di riparazione o di manutenzione su un bene situato in Italia (impianto elettrico o di sonorizzazione del teatro, ovvero su altre strutture o apparecchiature teatrali), la stessa è territorialmente rilevante nel territorio dello Stato in quanto ivi eseguita, ai sensi dell'art. 7, lett. b) del d.p.r. 633/1972, e conseguentemente assoggettata ad imposta.

In tale fattispecie, se il prestatore sammarinese non ha nominato un rappresentante fiscale in Italia, l'ente teatrale è obbligato ad emettere fattura, in luogo del prestatore, con applicazione dell'Iva e ad annotare tale fattura sia sul registro degli acquisti che in quello delle fatture emesse, ai sensi dell'art. 17, comma terzo, del d.p.r. 633/1972.

Analoga disciplina si applica, altresì, anche nelle ipotesi in cui il prestatore del servizio sia un soggetto identificato in altro Stato comunitario, atteso che dette prestazioni di riparazione e manutenzione effettuate su beni, strutture o impianti situati in Italia non possono qualificarsi come operazioni "comunitarie".

Le importazioni di beni, da ultimo, sono soggette all'Iva in base all'aliquota loro propria all'atto dell'importazione nel territorio dello stato e l'imposta assolta è regolarmente detraibile da quella esigibile per le attività imponibili effettuate.

5. Il regime forfetario. Cenni

Due parole, infine, sul regime forfetario.

La relativa disciplina è dettata dal quinto comma dell'articolo 74-quater del d.p.r. 633/1972. Ne sono interessati unicamente gli esercenti attività di spettacolo che hanno conseguito nell'anno solare precedente un volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro (equivalenti a 50 milioni di lire), ovvero, indipendentemente dal volume d'affari realizzato, i soggetti titolari di attività di spettacolo viaggiante.

In tali casi, l'imponibile di determina nella misura del 50 per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi con totale indetraibilità dell'Iva sugli acquisti.

E' consentito optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari secondo le disposizioni contenute nel d.p.r. 10 novembre 1997, n. 442, vale a dire a mezzo del comportamento concludente purché tenuto sin dall'inizio del periodo d'imposta.

L'opzione, qualora si presuma di realizzare un volume d'affari non superiore al ricordato limite di 25.822,84 euro, può essere esercitata anche in caso di inizio di attività atto della presentazione della dichiarazione di all'articolo 35 del decreto Iva.

Il superamento del limite nel corso d'anno determina il venir meno del regime forfetario soltanto a partire dall'anno solare successivo.

Note

[1] In argomento, Interdonato, *Gli imprenditori*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 126, ss.

[2] Per un più approfondito esame del regime tributario delle permutate si veda in dottrina Vozza, *Le operazioni permutative e le dazioni di pagamento*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 268, ss.; in giurisprudenza è da segnalare la recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea, sent. 3 luglio 2001, causa c-380/99, in *Banca dati il Fiscovideo* - ETI/De Agostini.

[3] Corte di Giustizia dell'Unione europea, sent. 22 novembre 2001, causa c-184/00, in *Banca dati I quattro codici della riforma tributaria* - IPSOA.

[4] In merito ai profili della territorialità dell'Iva si veda Baggio, *Il principio di territorialità e le esportazioni*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 785 ss.

[5] In dottrina la natura di imposta su un consumo voluttuario è stata contestata da Fantozzi, secondo il quale, invece, l'imposta sugli spettacoli era, alla stregua delle imposte di fabbricazione, una vera e propria imposta sulla produzione, cfr. Fantozzi, in *Diritto tributario*, Torino, 1998, 876; in giurisprudenza, una simile impostazione è stata, da ultimo, assunta anche dalla Corte di Cassazione, cfr. sez. I, 21 dicembre 1998, n. 12738 in *Banca dati I quattro codici della riforma tributaria* - IPSOA.

[6] Cfr. circ. min. Finanze, 7 settembre 2000, n. 165/E in *Banca dati I quattro codici della riforma tributaria* - IPSOA.

[7] Cfr. *L'imposta sul valore aggiunto*, vol. 1, Torino, 1981, pag. 413.

[8] Cfr. c.m. 7 settembre 2000, n. 165/E in *Banca dati I quattro codici della riforma tributaria* - IPSOA.

[9] In tal senso anche la c.m. 7 settembre 2000, n. 165/E in *Banca dati I quattro codici della riforma tributaria* - IPSOA.

[10] C.m. n. 165/E, cit., par. 4.

[11] In *Banca dati I quattro codici della riforma tributaria* - IPSOA.

[12] V. articolo 7, comma 4, lettere d), e), ed f) del d.p.r. 633/1972.

[13] In *Banca dati I quattro codici della riforma tributaria* - IPSOA.

[14] Art. 38, comma 2 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e circolare del ministero delle Finanze n. 13 del 23 febbraio 1994.

[15] La disciplina degli acquisti da non residenti è stata riscritta dall'articolo 1 del decreto legislativo 19 giugno 2002, n. 191, approvato in attuazione della direttiva comunitaria 2000/65/CE. Tra le modificazioni apportate, di sicuro rilievo è la previsione, introdotta con il nuovo articolo 35-ter, che consente all'operatore non residente di assumere un'autonoma identificazione agli effetti dell'Iva interna e, grazie a ciò, poter assolvere direttamente gli obblighi discendenti dall'effettuazione nel territorio dello Stato di operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta.

[16] Cfr. Giuliani - Gambetti, *Disciplina agli effetti dell'Iva dei rapporti di scambio tra Repubblica italiana e Repubblica di San Marino*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, I.

copyright 2002 by [Società editrice il Mulino](#)

[inizio pagina](#)