

Ilaria Rossello
Dottoressa
La fiscalità dello spettacolo

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L'introduzione dell'imposta sugli spettacoli ad opera del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640 – 3. Il d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 60: l'abrogazione dell'imposta sugli spettacoli e l'istituzione dell'imposta sugli intrattenimenti (Isi) – 4. Le agevolazioni fiscali per le attività di spettacolo. Evoluzione e recenti interventi normativi – 5. Conclusioni.

1 Premessa.

La l. 22 novembre 2017, n. 175¹ recante “Disposizioni in materia di spettacolo e deleghe al Governo per il riordino della materia” ha introdotto importanti novità per la promozione ed il sostegno dello spettacolo, nel tentativo di operare un sistematico riordino della materia che, ad eccezione dell'intervento del legislatore risalente alla metà degli anni 80², era da tempo caratterizzata da una disciplina frammentaria contenuta in leggi assai risalenti e non più adeguate³. Interessanti sono parsi gli interventi di carattere fiscale contenuti nel provvedimento legislativo, i quali offrono l'occasione di ripercorrere l'evoluzione del trattamento fiscale delle attività di spettacolo, il quale è stato oggetto di plurimi interventi legislativi succedutisi negli anni nonché fonte di vivaci dibattiti giurisprudenziali e dottrinali.

Invero, la pluralità delle diverse espressioni dello spettacolo⁴ si riflette nelle molteplici disposizioni finanziarie che affiancano alla soggezione ad imposta delle attività spettacolistiche una serie di sovvenzioni, incentivi e sgravi fiscali, fornendo un quadro assai variegato e curioso da analizzare nelle sue diverse sfaccettature.

2 L'introduzione dell'imposta sugli spettacoli ad opera del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640.

Con il d.p.r. n. 640 del 1972 è stata attuata la delega conferita al governo dall'art. 7, l. 9 ottobre 1971, n. 825⁵ realizzando una completa riforma del settore dei diritti erariali sui pubblici spettacoli e istituendo una nuova imposta: l'imposta sugli spettacoli⁶.

¹ Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 12 dicembre 2017, n. 289.

² Trattasi della l. 30 aprile 1985, n. 163 contenente la “Nuova disciplina degli interventi dello Stato a favore dello spettacolo”.

³ Si citano qui le più importanti: la legge 4 novembre 1965, n. 1213 (Nuovo ordinamento dei provvedimenti a favore della cinematografia) e la legge 14 agosto 1967, n. 800 (Nuovo ordinamento degli enti lirici e delle attività musicali). Si veda inoltre, per un'analisi della necessità di ricostruire un quadro unitario della materia, la Relazione n. 2287-*bis* della Settima Commissione Permanente (Istruzione pubblica, beni culturali, ricerca scientifica, spettacolo e sport) sul disegno di legge sulla “Delega al Governo per il codice dello spettacolo”.

⁴ Gli spettacoli sono così definiti: “*spettacoli sono propriamente quelle azioni di persone o di persone con animali o altre cose, che hanno principalmente lo scopo di divertimento (indipendentemente dai fini accessori), ai quali il pubblico assiste mediante l'organo della vista o della vista e dell'udito insieme*” G. Long, voce Spettacoli, in Enc. dir, XLIII, Milano, 1990.

⁵ L'art. 7, l. delega 9 ottobre 1971, n. 825 prevedeva invero che “*la disciplina delle imposte di registro e di bollo, delle imposte ipotecarie, dei tributi catastali, delle tasse di concessioni governative e dei diritti erariali sui pubblici spettacoli sarà riveduta secondo criteri di coordinamento con le riforme previste dagli*

Il decreto ha innovato integralmente la disciplina della tassazione delle attività spettacolistiche, prima contenuta nel r.d.l. 30 dicembre 1923, n. 3276 il quale era stato interessato da numerose modifiche ed integrazione sì da rendere necessario un intervento strutturale in materia.

Così come disciplinata dal decreto, nella sua versione originaria⁷, l'imposta in esame presentava profili innovativi ed interessanti peculiarità in punto di presupposto, soggetti passivi e base imponibile.

Quanto al presupposto del tributo⁸ l'art. 1, d.p.r. n. 640 del 1972 stabiliva che l'imposta trovasse applicazione per tutti gli spettacoli, le manifestazioni e i pubblici intrattenimenti, compresi il gioco d'azzardo e le scommesse, dettagliatamente elencati nella tariffa allegata al medesimo decreto⁹.

Dunque dal combinato disposto dell'art. 1 e della Tariffa allegata risultava che l'imposta si applicasse a molteplici forme di spettacolo. A titolo d'esempio, il tributo si applicava agli spettacoli cinematografici e misti di cinema e avanspettacolo, agli spettacoli sportivi, agli spettacoli teatrali, alle esecuzioni musicali di qualsiasi genere, ai balli, alle rievocazioni storiche, alle opere liriche, al gioco, alle scommesse e ancora a molte altre fattispecie¹⁰.

Si noti che l'imposta riguardava non solo le manifestazioni di spettacolo per così dire "tradizionali" (opere teatrali o esecuzioni musicali) ma anche fattispecie che, secondo il pensiero comune, non sembrerebbero rientrare nella nozione di spettacolo, come il gioco d'azzardo e le scommesse.

Benché questi ultimi si caratterizzino per un atteggiamento attivo dell'utente, a differenza di quanto avviene per lo spettacolo propriamente inteso, il legislatore aveva inteso di sottoporre a tassazione

articoli precedenti e di semplificazione dei sistemi di determinazione dell'imponibile e di applicazione dei tributi".

⁶ Per un inquadramento generale dell'imposta sugli spettacoli si veda E. Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 646 ss.; F. Pistolesi, *L'Imposta sugli spettacoli*, in *Manuale di Diritto Tributario* a cura di P. Russo, II, Milano, 1996, p. 789 ss.

⁷ La disciplina contenuta del d.p.r. n. 640 del 1972 è stata invero oggetto di una completa riforma intervenuta ad opera d.lgs. n. 60 del 1999.

⁸ Per una trattazione completa, L. Salvini, *Il presupposto dell'imposta sugli spettacoli*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, p. 1233 ss.

⁹ L'art. 1, d.p.r. n. 640 del 1972 prevedeva invero che "sono soggetti all'imposta prevista dal presente decreto gli spettacoli e le altre attività indicati nell'allegata tariffa, compresi l'esercizio del giuoco delle case a ciò destinate e l'accettazione di scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione".

¹⁰ L'elenco contenuto nella Tariffa allegata al d.p.r. n. 640 del 1972 era il seguente: "1. Spettacoli cinematografici e misti di cinema e avanspettacolo, comunque ed ovunque dati al pubblico, anche se in circoli e sale private; 2. Spettacoli sportivi in ogni genere, ovunque si svolgano, nei quali si tengano o meno scommesse; 3. Spettacoli teatri diversi da quelli di cui al successivo n. 4; esecuzioni musicali di qualsiasi genere, escluse quelle effettuate a mezzo di elettrogrammofoni a gettone o a moneta o di apparecchiature similari a gettone o a moneta; balli, lezioni di ballo collettive, veglioni e altri trattenimenti di ogni natura, ovunque si svolgano e da chiunque organizzati; corsi mascherati e in costume, rievocazioni storiche, giostre e manifestazioni similari; 4. Spettacoli teatrali di 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; 5. Mostre e fiere campionarie; esposizioni scientifiche, artistiche e industriali, rassegne cinematografiche riconosciute con decreto del Ministro per le finanze ed altre manifestazioni similari di qualunque specie; 6. Introiti derivanti: dall'utilizzazione dei bigliardi, degli elettrogrammofoni, dei bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone o a moneta da divertimento o trattenimento, anche se automatico, installati sia nei luoghi pubblici o aperto al pubblico - ma non nell'ambito dello spettacolo viaggiante - sia in circoli o associazioni di qualunque specie; dal gioco del bowling; dal noleggio di go-karts e da ogni altro gioco o trattenimento diversi dai precedenti per il quale si corrisponda un prezzo per parteciparvi; 7. Biglietti d'ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificamente riservati all'esercizio delle scommesse; 8. Provento lordo delle case da gioco".

anche tali fattispecie in quanto ciò che le accomuna con le altre manifestazioni spettacolistiche è l'*animus ludendi* con il quale l'utente partecipa a dette attività¹¹.

L'elencazione contenuta nella Tariffa allegata, nonostante contenesse una pluralità di fattispecie, non costituiva un'elencazione tassativa: infatti la nota posta in calce alla stessa Tariffa prevedeva che tutte altre attività spettacolistiche non espressamente contenute nell'elenco fossero soggette all'aliquota prevista per le fattispecie con le quali avevano maggiore analogia¹².

Evidentemente, il fine perseguito dal legislatore era quello di costruire una fattispecie aperta, capace di adeguarsi all'evoluzione e alla trasformazione dello spettacolo, così da delineare una disciplina tale da resistere nel tempo.

Ne è risultata dunque un'imposta avente un oggetto assai ampio, anche se, si è visto, il legislatore aveva posto un limite all'applicazione del tributo, prevedendo l'imponibilità solo di quelle manifestazioni a cui gli utenti partecipano, attivamente o passivamente, con l'*animus ludendi*¹³.

È dunque possibile concludere, quanto al presupposto e all'oggetto del tributo, come osservato da parte della dottrina¹⁴, che rimanevano escluse dall'imposta le attività nella quali non è possibile distinguere tra protagonisti dello spettacolo e gli utenti. Tipico il caso delle manifestazioni sportive in cui i soggetti partecipanti sono al contempo protagonisti e utenti in quanto partecipano attivamente all'attività¹⁵.

L'art. 2, d.p.r. n. 640 del 1972 individuava quali soggetti passivi dell'imposta *de quibus* impresari, i soggetti che organizzano, anche senza licenza, gli spettacoli¹⁶ e comunque tutte le altre attività elencate nella Tariffa, nonché i soggetti titolari di case da gioco o che accettano scommesse¹⁷.

I soggetti passivi dell'imposta venivano dunque individuati sulla scorta del requisito oggettivo della tipologia di attività posta in essere, da ricomprendersi necessariamente in una di quelle poste elencate nella Tariffa di cui si è detto.

L'aspetto più interessante sotto il profilo della soggettività passiva del tributo era il disposto dell'art. 16¹⁸ del decreto, rubricato "Rivalsa"¹⁹, il quale prevedeva che i soggetti passivi di cui

¹¹ Si veda per una approfondita analisi sul punto A. Pezzinga, *Imposta sugli spettacoli*, Padova, 1986, p. 48 e F. Picciaredda, voce *Spettacoli (imposta sugli)*, in *Enc. dir.*, XLIII, 1990, p. 442.

¹² Su tale aspetto si veda F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1987, p. 32 ss.

¹³ Per una rassegna di casi in cui l'applicazione dell'imposta *de qua* è stata esclusa proprio per assenza di *animus ludendi* si veda A. Uricchio, *Spettacoli (imposta sugli)*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1995, p. 859.

¹⁴ F. Pistolesi, *L'Imposta sugli spettacoli*, cit., p. 789.

¹⁵ A. Fantozzi, *L'ordinamento tributario e le società ed associazioni sportive*, in *Riv. dir. sport.*, 1986, p. 19 ss., E. Granelli, *Le imposte sui trasferimenti e sugli affari nelle attività sportive*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, p. 900.

¹⁶ La Corte di Cassazione aveva escluso dall'ambito soggettivo del tributo i proprietari dei locali ove si svolgono gli spettacoli, cfr. Cass., 7 luglio 1976, n. 2526.

¹⁷ L'art. 2, comma 1, d. p.r. n. 640 del 1972 disponeva invero che "sono soggetti d'imposta gli esercenti, gli impresari e coloro che comunque organizzano, anche senza licenza di pubblica sicurezza, gli spettacoli e le altre attività di cui alla tariffa annessa al presente decreto, nonché coloro che esercitano case da giuoco o accettano scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione".

¹⁸ Testualmente l'art. 16, d.p.r. n. 640 del 1972 recitava: "1. Eccezion fatta per i casi di liquidazione forfettaria dell'imposta, i soggetti indicati all' art. 2, esclusi gli esercenti le case da giuoco, devono rivalersi dell'imposta nei confronti degli spettatori, dei partecipanti o degli scommettitori. 2. Quando l'esercizio di scommesse è riservato per legge ad un ente pubblico, con decreto del Ministro per le finanze sentito, ove occorra, il Ministro cui compete la vigilanza sull' ente stesso, sarà stabilita la quota che l'ente dovrà prelevare sull' introito lordo delle scommesse, tenuto conto delle esigenze finanziarie dell'ente per l'assolvimento dei compiti istituzionali previsti dalla legge e per l'esercizio della rivalsa di cui al precedente

all'art. 2 *dovessero* rivalersi dell'imposta versata nei confronti degli spettatori, dei partecipanti o degli scommettitori, con esclusione degli esercenti le case da gioco e i casi di liquidazione forfettaria dell'imposta.

Peculiare è il fatto che tale norma prescrivesse un vero e proprio obbligo di effettuare la rivalsa nei confronti dell'utente al pari di quanto avviene per l'Iva²⁰ e non invece per le accise²¹.

Il fenomeno della traslazione del tributo, disciplinata dall'art. 16, faceva dunque sì che l'imposta gravasse, di fatto, non sui soggetti passivi indicati nell'art. 2, bensì sugli utenti delle attività di spettacolo.

Tale meccanismo, ha dunque indotto parte della dottrina a definire l'imposta sugli spettacoli come un'imposta di carattere "suntuario"²² nel senso che l'imposta avrebbe mirato a colpire la ricchezza di coloro che fruiscono dello spettacolo (come se la fruizione dello spettacolo fosse un vero e proprio consumo)²³.

Secondo altri autori, invece, l'imposta avrebbe avuto di mira la ricchezza che si manifesta attraverso la produzione o organizzazione delle attività di spettacolo, circostanza questa che si sarebbe giustificata con il fatto che la rivalsa non era prevista nei casi di liquidazione forfettaria dell'imposta e per gli esercenti case da gioco²⁴.

Questa seconda tesi non è parsa tuttavia convincente poiché nella suddetta ipotesi è di tutta evidenza che la rivalsa non possa trovare applicazione in quanto è impossibile individuare con precisione il soggetto nei confronti del quale traslare il tributo²⁵.

Infine si segnala che nel combinato disposto degli artt. 2 e 16, comma 1, d.p.r. n. 640 del 1972 era stato ravvisato un paradosso ed una contraddizione, proprio poiché i destinatari naturali di tale imposta (gli impresari o coloro che organizzano le attività spettacolistiche) erano tenuti a corrispondere il tributo, ma non ne sopportavano il peso poiché i soggetti che in concreto venivano

comma. 3. I prezzi degli spettacoli e delle altre attività devono essere indicati in avvisi esposti al pubblico separatamente dall'importo dell'imposta che sui prezzi stessi è dovuta".

¹⁹ Sull'istituto della rivalsa tributaria, per un'analisi, completa, si veda F. Randazzo, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012 ed inoltre L. Salvini, *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XIII, Torino, 1997, p. 40.

²⁰ L'art. 18, comma 1, d.p.r. n. 633 del 1972 dispone invero che "il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente". Sulla rivalsa obbligatoria dell'Iva, si veda M. Allena, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Giuffrè, 2005, p.41 ss. ed inoltre sempre in tema di Iva, L. Salvini, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 1287 ss.; A. Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, p. 725 ss.

²¹ Si noti il curioso parallelismo tra il d.p.r. n. 640 del 1972 e il d.lgs. n. 504 del 1995 (T.u.a.) il quale analogamente al primo disciplina la rivalsa all'art. 16, il cui comma 3 dispone che "i crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa e dai titolari di licenza per l'esercizio di depositi commerciali di prodotti energetici ad imposta assolta, verso i cessionari dei prodotti per i quali i soggetti stessi hanno comunque corrisposto tale tributo possono essere addebitati a titolo di rivalsa".

Sulla rivalsa in materia di accise si veda M. Cerrato, *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 222 ss.; G. M. Cipolla, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 48 ss.; R. Schiavolin, voce *Accise*, in *Enc. dir.*, 2000, p. 26 ss.

²² A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 768 ss.

²³ In tal senso, E. Granelli, *Spettacoli (diritti erariali sugli)*, in *Nss. D.I.*, XVII, 1970, p. 510 ss.; G. Falsitta, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, p. 10 ss.; F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 197; F. Pistolesi, *L'Imposta sugli spettacoli*, cit. p. 793.

²⁴ In tal senso, F. Picciaredda, voce *Spettacoli (imposta sugli)*, cit., p. 448.

²⁵ Critico invero su tale impostazione è F. Pistolesi, *L'Imposta sugli spettacoli*, cit., p. 793.

incisi dal tributo erano gli spettatori, ciò nonostante che lo spettacolo miri a soddisfare un bisogno sociale e culturale e che pertanto ne andrebbe incentivata la fruizione²⁶.

L'art. 3, d.p.r. n. 640 del 1972 prevedeva infine che la base imponibile dell'imposta sugli spettacoli fosse costituita dall'importo dei biglietti venduti per lo spettacolo o dall'occupazione dei posti a sedere o ancora dal prezzo comunque pagato per assistere o partecipare alle attività soggette al tributo. Non solo, ma erano ricompresi nella base imponibile gli aumenti dei prezzi delle consumazioni degli utenti, i corrispettivi per la cessione di beni e prestazioni di servizi collegati alle attività spettacolistiche, nonché ogni altro provento connesso a tali attività²⁷. La determinazione della base imponibile era dunque del tutto peculiare in quanto essa era strettamente connessa all'oggetto del tributo: infatti l'imposta veniva calcolata in maniera differente a seconda dell'attività soggetta ad imposizione, elencata nella Tariffa o analoga a quelle ivi incluse, creando non pochi problemi applicativi.

In particolare, uno dei maggiori problemi che erano sorti in merito alla determinazione della base imponibile per l'imposta sugli spettacoli riguardava le sponsorizzazioni²⁸ degli spettacoli sportivi, teatrali, musicali o comunque di tutte le attività soggette ad imposizione.

Invero si discuteva se i compensi percepiti per le attività di sponsorizzazione potesse rientrare nella nozione di "ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli e delle altre attività" di cui all'art. 3, comma 2, lett. c), d.p.r. n. 640 del 1972.

Secondo la dottrina, tali attività non avrebbero dovuto scontare l'imposta per due ragioni: il tributo avrebbe colpito la capacità contributiva del pubblico e questo avrebbe dovuto comunque applicarsi in relazione alla spesa che questi sostengono per fruire delle attività spettacolistiche²⁹. Per altri, la ragione dell'esclusione di tali attività dall'ambito di applicazione del tributo si sarebbe giustificata con il fatto che, se è vero che la sponsorizzazione può recare un vantaggio indiretto per gli impresari o organizzatori degli spettacoli, mancherebbe un rapporto causale tra l'organizzazione o l'allestimento dello spettacolo e l'introito ricevuto a titolo di sponsorizzazione, che potrebbe essere corrisposto per le più svariate ragioni³⁰.

La Corte di Cassazione ha a proposito chiarito che i proventi percepiti a titolo di sponsorizzazione dello spettacolo, per essere sottoposti a tassazione, dovessero porsi in relazione non solo alla fase di fruizione o manifestazione dello stesso, ma anche al momento anteriore di allestimento, sì da riferirsi anche a categorie di soggetti diversi dagli spettatori. In altri termini, ad avviso della

²⁶ In questi termini, A. Uricchio, *Spettacoli (imposta sugli)*, cit., p. 854.

²⁷ L'art. 3, comma 1, d.p.r. n. 640 del 1972 prevedeva che "la base imponibile è costituita dall'importo dei singoli biglietti venduti al pubblico per l'ingresso o la occupazione di posti o dal prezzo comunque corrisposto per assistere, partecipare o intervenire agli spettacoli ed alle altre attività elencati nella tariffa, al netto dell'imposta sul valore aggiunto in quanto dovuta. concorrono a costituire la base imponibile: a) gli aumenti apportati ai prezzi delle consumazioni offerte al pubblico; b) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi accessori, obbligatoriamente imposte agli spettatori od ai partecipanti agli spettacoli ed alle altre attività; c) l'ammontare degli abbonamenti, delle dotazioni e dei sussidi corrisposti da persone o enti privati, nonché ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli e delle altre attività".

²⁸ Per un'approfondita analisi delle criticità legate alle sponsorizzazioni si rinvia a A. Giovanardi, *Proventi da sponsorizzazione e da diritti di ripresa radiotelevisiva e imposta sugli spettacoli*, in *Giur. trib.*, 1997, I, p. 39 ss.

²⁹ Così, F. Pistolesi, *L'Imposta sugli spettacoli*, cit., p. 792 e A. Uricchio, *Spettacoli (imposta sugli)*, cit. p. 862.

³⁰ Così, F. Picciaredda, *voce Spettacoli (imposta sugli)*, cit., p. 449.

Suprema Corte, occorre che lo spettacolo, autonomamente organizzato, si connettesse con il differente fine dello *sponsor* di pubblicizzare il proprio nome commerciale o marchio con lo spettacolo stesso, a tal fine versando all'organizzatore un corrispettivo³¹.

Una volta determinata la base imponibile secondo quanto detto sopra, venivano applicate le specifiche aliquote previste dalla Tariffa allegata per ogni singola tipologia di attività in essa elencata.

Si segnala a proposito che l'importo delle aliquote di cui alla suddetta Tabella erano determinate in modo tale da incidere il meno possibile su quelle attività di spettacolo caratterizzata da un maggior valore culturale (ad esempio spettacoli teatrali, opere liriche, concerti vocali, mostre d'arte).

3 Il d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 60: l'abrogazione dell'Imposta sugli spettacoli e l'istituzione dell'Imposta sugli intrattenimenti (Isi).

La normativa fiscale in materia di spettacoli ha subito un completo stravolgimento alla fine degli anni 90' con l'adozione del d.lgs. n. 60 del 1999, in vigore dal 1 gennaio 2000, che ha completamente riformulato il d.p.r. n. 640 del 1972³².

Invero, il precedente apparato normativo era parso non più attuale e quindi inadeguato per disciplinare un settore che si era notevolmente evoluto in quasi trent'anni: infatti tra le problematiche dovevano essere risolte vi era, in particolare, la vetustà delle attività spettacolistiche da assoggettare ad imposizione, la mancata coordinazione tra le molteplici disposizioni che disciplinavano il settore nonché i vuoti normativi relativi alle nuove forme di spettacolo.

Il d.lgs. n. 60 del 1999 ha così riscritto completamente le disposizioni di legge in merito all'imposta sugli spettacoli, che è stata così sostituita dall'Imposta sugli spettacoli (Isi).

Innanzitutto, il decreto ha apportato una radicale riforma del presupposto del tributoriscrivendo l'art. 1 e la Tariffa allegata del d.p.r. n. 640 del 1972³³.

Invero, la disposizione prevede ora un numero molto inferiore di fattispecie soggette ad imposizione rispetto alla sua precedente versione. Secondo quanto disposto dal novellato art.1 sono soggetti ad imposta sugli intrattenimenti, se effettuati all'interno del territorio dello Stato, le esecuzioni

³¹ Si veda Cass., sez. trib., 24 aprile 2009, n. 9775 e, in senso conforme, Cass., sez. I, 1 agosto 1996, n. 6958, in *Boll. trib.*, 1997, p. 647, nota di Beretta. In senso contrario, Trib. Roma, 15 settembre 1988, in *Boll. trib.*, 1988, p. 440 e Trib. Milano, 4 luglio 1991, n. 1546, in *Boll. trib.*, 1991, p. 1524.

³² Per un'analisi dettagliata della riforma del d.lgs. n. 60 del 1999 si veda D. Balducci, *Spettacolo e Fisco*, Milano, 2000, p. 359 ss.; G. Schiavo, A. Angelone, *Profili operativi della riforma dell'imposta sugli spettacoli*, in *Corr. trib.*, 1999, 46, p. 3439 ss.; G. Caputi, *La riforma dell'imposta sugli spettacoli*, in *Corr. trib.*, 1999, 14, p. 1030 ss.

³³ L'art. 1, d.p.r. n. 640 del 1972, a seguito della riforma, prevede che “*sono soggetti all'imposta gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività indicati nella tariffa allegata al presente decreto, che si svolgono nel territorio dello Stato*”.

La Tariffa allegata al decreto contiene il seguente elenco: “*1. Esecuzioni musicali di qualsiasi genere, ad esclusione dei concerti musicali vocali e strumentali, e trattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo quando l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata inferiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio. 2 Utilizzazione dei bigliardi, degli elettrogrammofoni, dei bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone, a moneta o a scheda, da divertimento o trattenimento, anche se automatico o semiautomatico, installati sia nei luoghi pubblici o aperti al pubblico, sia in circoli o associazioni di qualunque specie; utilizzazione ludica di strumenti multimediali: gioco del bowling; noleggio go-kart. 3 Ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse. 4 Esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati*”

musicali di qualsiasi genere, ad esclusione dei concerti musicali – vocali e strumentali – e intrattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo se l'esecuzione di musica dal vivo è di durata inferiore al 50% dell'orario complessivo di apertura al pubblico; utilizzazione di bigliardi, elettrogrammofoni, bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio a gettone, moneta, scheda, gioco del bowling, noleggio go-kart; ingresso in sale da gioco o luoghi specificamente riservati alle scommesse; esercizio di case da gioco o altri luoghi ad esso riservati.

Al pari della sua precedente formulazione, anche tale elencazione non è esaustiva in quanto le note allegate alla Tariffa prevedono che le fattispecie non incluse nell'elenco soggiacciono alla medesima aliquota prevista per quelle con cui hanno maggiore analogia.

Sotto il profilo dell'innovazione apportata dalla normativa in esame, occorre evidenziare come dall'elenco contenuto nella Tariffa allegata si possa desumere che il legislatore abbia voluto incentivare le attività aventi carattere eminentemente culturale, prevedendo l'assoggettamento all'imposta *de qua* delle sole attività prettamente ludiche e finalizzate al divertimento puro³⁴.

Tale scelta sembrerebbe dunque giustificare la mutata denominazione del tributo, da imposta sugli spettacoli a imposta sugli intrattenimenti.

Ciò premesso, si segnala che la riformulazione dell'art. 1, d.p.r. n. 640 del 1972 ha posto alcuni problemi applicativi che sono stati evidenziati dalla più attenta dottrina in materia³⁵.

Invero, desta perplessità l'inclusione nel regime impositivo in esame delle esecuzioni musicali di qualsiasi genere e dei trattenimenti musicali ad esclusione dei concerti musicali vocali e strumentali. In particolare, la disposizione non chiarisce che cosa debba intendersi per concerti musicali e strumentali. Non si comprende in particolare se per concerti musicali e strumentali si intendano solo i concerti di musica dal "vivo" o anche l'utilizzo da parte dell'artista di basi già registrate (tipico il caso del *karaoke*).

Dunque, se l'artista si esibisce dal "vivo", producendo di persona la musica, allora non scontrerà l'Isi, mentre invece se utilizza, come detto, basi già registrate, sarà soggetto ad imposta?

Ancora, di difficile applicazione empirica pare la previsione per cui sono soggetti ad imposta le esecuzioni musicali e i trattenimenti musicali anche in discoteche e sale da ballo quando l'esecuzione di musica dal vivo è inferiore al 50% dell'orario complessivo di apertura dell'esercizio al pubblico.

Invero parrebbe assai difficile verificare di volta in volta se, in ogni esercizio, tale condizione sia integrata o meno, ossia se la musica dal vivo sia prevalente rispetto alla mera esecuzione musicale mediante riproduzione di musica già registrata³⁶.

Infine, alcuni autori hanno inoltre evidenziato come tale disposizione sia potenzialmente penalizzante per alcune esecuzioni musicali dal vivo che, per le caratteristiche dei locali nelle quali vengono svolte, sono realizzate necessariamente per un tempo inferiore al 50% dell'orario di apertura dell'esercizio³⁷.

³⁴ Sul punto interessante è la Circolare 7 settembre 2000, n. 165/E del Ministero delle finanze, nella quale si evidenzia che con la riforma il legislatore avesse voluto distinguere le attività che presentano prevalente carattere ludico e di puro divertimento da quelle che assumono anche una connotazione culturale, assoggettando le prime all'imposta sugli intrattenimenti e al regime speciale Iva., le seconde solo all'Iva secondo il regime ordinario.

³⁵ G. Schiavo, A. Angelone, *Intrattenimento e spettacolo: le difficoltà interpretative e i dubbi ancora da dirimere*, in *Corr. trib.*, 2000, 38, p. 2808 ss.

³⁶ Su tali problematiche si vedano le, poche chiare, indicazioni fornite dalla circolare del Ministero delle finanze, di cui alla nota n. 33.

³⁷ In questi termini, G. Caputi, *La riforma dell'imposta sugli spettacoli*, cit., p. 1031.

Quanto ai soggetti passivi, l'art. 2, d.p.r. n. 640 del 1972 prevede ora che questi sono tutti coloro che attività di intrattenimento e le attività elencate nella Tariffa allegata al decreto³⁸.

Si noti che dall'attuale versione della norma sono dunque esclusi da imposizione i soggetti che accettano o organizzano scommesse i quali, nella versione precedente della disposizione, erano espressamente individuati quali soggetti passivi di imposta³⁹.

Sotto altri aspetti, la soggettività passiva dell'imposta non è stata oggetto di particolari innovazioni o riforme, in quanto anche nella versione attuale del decreto è prevista la rivalsa obbligatoria nei confronti di dell'imposta nei confronti degli spettatori o dei partecipanti⁴⁰. Per tale profilo, si rinvia a quanto esposto in precedenza (*supra* par. 2).

Infine, l'art. 3, comma 1, d.p.r. n. 640 del 1972 prevede, al pari della precedente formulazione, che la base imponibile sia costituita dall'importo dei biglietti venduti per l'ingresso o l'occupazione del posto o dal prezzo che sia comunque corrisposto per partecipare alle attività di intrattenimento elencate nella tariffa⁴¹.

Per le case da gioco è prevista invece una particolare base imponibile, costituita dalla differenza fra le somme introitate per i giochi e quelle pagate ai giocatori per le vincite e da qualsiasi altro introito connesso all'esercizio del gioco.

Unico profilo di novità è costituito dal comma 3 della norma il quale prevede che se le attività di intrattenimento sono organizzati da enti, società o associazioni nei confronti dei propri soci, l'imposta si applica su una base imponibile differente da quella di cui al comma 1, ossia sull'ammontare delle quote corrisposte⁴².

³⁸ L'art. 2, comma 1, d.p.r. n. 640 del 1972 recita testualmente: “è soggetto d'imposta chiunque organizza gli intrattenimenti e le altre attività di cui alla tariffa allegata al presente decreto ovvero esercita case da gioco”.

³⁹ I soggetti che accettavano scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione erano stati già esclusi quali soggetti passivi dell'imposta sugli spettacoli dall'art. 9, comma 1, lett. b), d.lgs. 23 dicembre 1998, n. 504 il quale conteneva la disciplina per il “Riordino dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse”.

⁴⁰ L'art. 16, comma 1, d.p.r. n. 640 del 1972 dispone che “eccezion fatta per i casi di liquidazione forfettaria dell'imposta, i soggetti indicati all'art. 2, esclusi gli esercenti le case da giuoco, devono rivalersi dell'imposta nei confronti degli spettatori, dei partecipanti o degli scommettitori”. Si noti che dalla norma non è stato espunto il riferimento agli scommettitori nonostante che i soggetti che accettano scommesse non siano più annoverati tra i soggetti passivi di imposta.

⁴¹ L'art. 3, commi 1 e 2, d.p.r. n. 640 del 1972 è stato così riformulato: “la base imponibile è costituita dall'importo dei singoli titoli di accesso di cui agli articoli 6 e 6-bis, venduti al pubblico per l'ingresso o l'occupazione del posto o dal prezzo comunque corrisposto per assistere o partecipare agli intrattenimenti ed alle altre attività elencati nella tariffa, al netto dell'imposta sul valore aggiunto in quanto dovuta. 2. Costituiscono altresì base imponibile:

a) gli aumenti apportati ai prezzi delle consumazioni o servizi offerti al pubblico;
b) i corrispettivi delle cessioni e delle prestazioni di servizi accessori, obbligatoriamente imposte;
c) l'ammontare degli abbonamenti, dei proventi derivanti da sponsorizzazione e cessione dei diritti radiotelevisivi, dei contributi da chiunque erogati, nonché il controvalore delle dotazioni da chiunque fornite e ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione ed alla organizzazione degli intrattenimenti e delle altre attività”.

⁴² Invero l'art. 3, comma 3, d.p.r. n. 640 del 1972 dispone che “qualora gli intrattenimenti e le altre attività di cui al comma 1 siano organizzati da enti, società o associazioni per i propri soci, l'imposta si applica:

a) sull'intero ammontare delle quote o contributi associativi corrisposti, se l'ente abbia come unico scopo quello di organizzare tali intrattenimenti ed attività;

Sul punto, alcuni autori hanno evidenziato difficoltà applicative per quanto riguarda in particolare il disposto dell'art. 3, comma 3, lett. b), d.p.r. n. 640 del 1972 che prevede la determinazione della base imponibile sulla parte dell'ammontare delle quote o contributi versati dai soci, riferibile all'attività soggetta all'imposta, qualora l'ente svolga anche altre attività.

In particolare, si è rilevata la difficoltà del determinare con precisione il numero e l'importo delle quote effettivamente riferibili all'attività assoggettata ad imposta, con conseguente rischio di proliferazione di contenziosi a riguardo⁴³.

Una volta determinata la base imponibile, la Tariffa allegata elenca le aliquote applicabili per ciascuna tipologia di attività.

La Tariffa prevede infine che nel caso di intrattenimenti organizzati congiuntamente ad altre attività di intrattenimento non soggette ad imposta oppure soggette ad aliquote differenti, l'imponibile viene determinato con ripartizione forfettaria degli incassi in misura proporzionata alla durata di ciascuna attività.

4 Le agevolazioni fiscali per le attività di spettacolo. Evoluzione e recenti interventi normativi.

Come si anticipava in premessa, numerosi sono stati gli interventi legislativi volti ad agevolare e promuovere l'organizzazione e la realizzazione delle diverse forme di espressione dello spettacolo.

La l. n. 175 del 2017 rappresenta un importante intervento strutturale in materia, peraltro del tutto necessario in quanto mancava da ben trent'anni una riforma della normativa relativa alle agevolazioni nel settore in esame⁴⁴.

Invero, era necessario provvedere a riordinare le diverse disposizioni di favore previste per le attività di spettacolo poiché la riforma operata nella metà degli anni 80⁴⁵ non era stata portata ad una degna conclusione e non aveva pertanto conseguito i risultati sperati.

Ma andiamo con ordine, e analizziamo i versi interventi normativi che si sono succeduti nel tempo fino a giungere alla più recente, ed interessante, riforma del 2017.

Prima dell'intervento riformatore degli anni '80, la materia delle agevolazioni fiscali per le attività spettacolistiche era disciplinata da singole leggi afferenti a settori specifici dello spettacolo.

A titolo di esempio, si segnala la l. 4 novembre 1965, n. 1213⁴⁶ recante la disciplina del "Nuovo ordinamento dei provvedimenti a favore della cinematografia", la quale era stata promulgata con il fine di promuovere ed incentivare la produzione cinematografica nazionale⁴⁷.

b) sulla parte dell'ammontare delle quote o contributi anzidetti, riferibile all'attività soggetta all'imposta, qualora l'ente svolga anche altre attività;

c) sul prezzo dei titoli di accesso e dei posti riservati e sulle somme o valori corrisposti per le voci di cui alle lettere a), b) e c) del comma 2".

⁴³ Si veda G. Caputi, *La riforma dell'imposta sugli spettacoli*, cit., p. 1031.

⁴⁴ Si veda sul punto A. De Franco, *Nuova linfa per le agevolazioni fiscali a favore della cultura*, in *Corr. trib.*, 2018, V, p. 332 ss.

⁴⁵ Si veda nota n. 2.

⁴⁶ Si segnala che la legge è stata abrogata dall'art. 28, d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 28.

⁴⁷ L'art. 1, l. n. 1213 del 1965, rubricato "Presupposti e finalità della legge", prevedeva invero che "lo Stato considera il cinema mezzo di espressione artistica, di formazione culturale, di comunicazione sociale e ne riconosce l'importanza economica ed industriale. Le attività di produzione, di distribuzione e di programmazione di film sono ritenute di rilevante interesse generale."

Tra le disposizioni fiscali di maggiore interesse contenute nella presente legge vi era quella per cui⁴⁸ gli atti di vendita dei diritti di sfruttamento economico delle opere cinematografiche, i contratti di distribuzione, gli atti di costituzione di circoli di cultura cinematografica, erano soggetti a imposta di registro fissa.

Non solo, ma la legge prevedeva che l'importazione temporanea di qualunque film d'autore, destinato ai festival o rassegne internazionali, fosse esente da dazi doganali.

Ancora, era previsto un abbuono di imposta per i titolari del cinema che avessero destinato il 25% delle giornate di esercizio alla proiezione di film nazionali. L'abbuono era inoltre innalzato al 50% nei casi in cui la proiezione dei film nazionali avesse superato il 25% delle giornate di apertura del cinema.

Infine, era anche previsto che le quote versate dai soci e gli incassi derivanti dalla vendita di biglietti ai soci non concorressero a formare la base imponibile dei circoli e associazioni di cultura cinematografica.

Pertanto lo Stato :a) favorisce il consolidarsi dell'industria cinematografica nazionale nei suoi diversi settori; b) promuove la struttura industriale a partecipazione statale, assicurando che sia di integrazione all'industria privata ed operi secondo criteri di economicità; c) incoraggia ed aiuta le iniziative volte a valorizzare e diffondere il cinema nazionale con particolare riguardo ai film di notevole interesse artistico e culturale; d) assicura, per fini culturali ed educativi, la conservazione del patrimonio filmico nazionale e la sua diffusione in Italia ed all'estero; e) cura la formazione di quadri professionali e promuove studi e ricerche nel settore cinematografico”.

⁴⁸ Trattasi dell'art. 1, l. n. 1213 del 1965 il quale prevedeva che “1. Sono soggetti a imposta fissa di registro gli atti di vendita totale o parziale dei diritti di sfruttamento economico delle opere filmiche previste dalla presente legge, i contratti di distribuzione, noleggio, mandato, agenzia o diversi, relativi allo sfruttamento dei film, gli atti di concessione, di costituzione in garanzia o in pegno di proventi, dei contributi e dei premi di cui alla presente legge, gli atti di rinuncia alle cessioni, alle costituzioni in garanzia o in pegno, nonché quelli relativi all'esecuzione e alla estinzione delle suindicate operazioni di finanziamento. [...] 3. 'importazione anche temporanea di film di qualunque metraggio classificati d'essai, ovvero destinati alla Cineteca nazionale, a festival o rassegne internazionali riconosciuti dall'Autorità competente per lo spettacolo, sentita la Commissione centrale per la cinematografia, o all'utilizzazione da parte dei circoli di cultura cinematografica di cui all'articolo 14 del presente decreto, è esente dal pagamento dei diritti doganali. 4. decorrere dal 1° gennaio 1997, l'abbuono dell'imposta sugli spettacoli di cui all'articolo 63, terzo comma, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, è concesso, relativamente alla quota costituita dalla metà del suo ammontare, agli esercenti che, di norma in ciascun trimestre dell'anno e, comunque, nell'arco di ogni semestre dell'anno, con eccezione dei mesi di luglio ed agosto, destinino complessivamente almeno il 25 per cento delle giornate di proiezione nelle sale di cui sono titolari ai film di produzione nazionale ed a quelli di interesse culturale nazionale assistiti dal fondo di garanzia. Anche nel caso in cui non si raggiunga la quota del 25 per cento, l'abbuono è comunque concesso nella misura del 95 per cento con riferimento ai soli film di interesse culturale nazionale assistiti dal fondo di garanzia. L'abbuono è aumentato al 50 per cento per i film di produzione nazionale nel caso in cui venga superata la quota del 25 per cento delle giornate di proiezione. Per le giornate di programmazione dei film riconosciuti di interesse culturale nazionale e dei film di cui all'articolo 28, è concesso agli esercenti di sale cinematografiche l'abbuono del 60 per cento dell'imposta sugli spettacoli cinematografici, anche se non è stata raggiunta la quota del 25% delle giornate di attività. Nel caso di sale con più schermi la percentuale del 25 per cento delle giornate di proiezione è calcolata su ciascuno schermo. [...] 6-bis Le quote versate dai soci e gli incassi derivanti da eventuali vendite di biglietti ai soci, non concorrono a formare il reddito imponibile dei circoli di cultura cinematografica e delle associazioni nazionali di cultura cinematografica di cui all'articolo 44, comma 1”.

In maniera del tutto analoga al settore cinematografico, era stata promulgata, la l. 14 agosto 1967, n. 800, recante le norme relative al “Nuovo ordinamento degli enti lirici e delle attività musicali”, la quale si prefiggeva lo scopo di tutelare e sviluppare l’esercizio dell’attività lirica e concertistica⁴⁹.

Tra le interessanti agevolazioni fiscali previste dalla legge in esame, si può ricordare quella consistente nell’esclusione dal reddito mobiliare imponibile degli enti lirici e delle istituzioni concertistiche⁵⁰.

Successivamente, il d.p.r. n. 640 del 1972 aveva introdotto una disciplina delle agevolazioni fiscali per le attività di spettacolo molto dettagliata, tanto che era stato dedicato un intero titolo che distingueva riduzioni ed esenzioni di imposta⁵¹.

Per quanto riguarda le riduzioni d’imposta, il decreto prevedeva che per i biglietti d’ingresso agli spettacoli ed alle altre attività previste dal presente decreto venduti a prezzo ridotto a militari, ragazzi, o altre categorie di soggetti individuati con decreto, l’imponibile fosse commisurato al prezzo pagato in misura ridotta⁵².

Quanto alle esenzioni, il decreto prevedeva - ad esempio - che andassero esenti da imposta le proiezioni di film didattici, l’ingresso ai giardini zoologici e alle mostre faunistiche nonché le quote versate dai soci dei circoli di cultura cinematografica aderenti alle associazioni nazionali riconosciute ai sensi dell’art. 44, primo comma, della l. n. 1213 del 1965, nonché sulle quote versate dai soci dei circoli del cinema che svolgevano attività rivolta specificamente all’educazione cinematografica⁵³.

Inoltre, erano esenti anche i biglietti venduti alle persone invalide, così come le tessere nominative permanenti distribuite gratuitamente dagli impresari ed esercenti dei cinematografi nonché le tessere nominative permanenti ed i biglietti gratuiti di semplice ingresso per le manifestazioni sportive di qualunque genere che hanno luogo negli stadi, ippodromi, cinodromi o comunque in locali ed impianti chiusi ed inoltre le tessere nominative permanenti distribuite per l’accesso gratuito ai teatri.

⁴⁹ L’art. 1, l. n. 800 del 1967, rubricato “Presupposti e finalità della legge”, testualmente recitava: “1. Lo Stato considera l’attività lirica e concertistica di rilevante interesse generale, in quanto intesa a favorire la formazione musicale, culturale e sociale della collettività nazionale. 2. Per la tutela e lo sviluppo di tali attività lo Stato interviene con idonee provvidenze”.

⁵⁰ L’art. 16, l. n. 800 del 1967 disponeva invero che “1. le entrate degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate sono costituite da: a) contributi dello Stato, della Regione e degli enti locali; b) contributi di enti, associazioni e privati; c) proventi patrimoniali e di gestione; d) entrate eventuali 2. I contributi assegnati dallo Stato, dagli enti locali e dagli enti pubblici non concorrono a formare il reddito mobiliare degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate”.

⁵¹ Si veda il Titolo III, artt. 20-31, d.p.r. n. 640 del 1972. Si rappresenta che il d.lgs. n. 60 del 1999 ha abrogato le disposizioni concernenti le esenzioni relative agli ingressi gratuiti nei cinematografi, alle manifestazioni sportive e nei teatri,

⁵² L’agevolazione era contenuta nell’art. 29, comma 1, d.p.r. n. 640 del 1972 a mente del quale: “per i biglietti d’ingresso agli spettacoli ed alle altre attività previste dal presente decreto venduti a prezzo ridotto ai militari di truppa, ai ragazzi e ad altre categorie di spettatori o di partecipanti da determinarsi con decreto del Ministro per le finanze, nonché agli iscritti agli enti a carattere nazionale le cui finalità sono riconosciute, a norma del D.Lgs.C.P.S. 10 luglio 1947, n. 705 (51), con decreto del Ministro per l’interno emesso su conforme parere del Ministero delle finanze, l’imposta è commisurata al prezzo pagato in misura ridotta”.

⁵³ Si veda l’art. 21, comma 1, d.p.r. n. 640 del 1972.

Con la l. 30 aprile 1985, n. 163 il legislatore aveva tentato di ridurre ad un quadro unico la normativa afferente al settore dello spettacolo, prima contenuta in plurime e specifiche disposizioni di legge di cui si è detto in precedenza.

In particolare, per quanto riguarda la materia delle agevolazioni fiscali, il Titolo II della suddetta legge aveva risistemato le disposizioni di favore relativa ai singoli settori dello spettacolo⁵⁴.

In particolare, in relazione al settore del cinema, nella legge è previsto che l'importo non superiore al 70% degli utili dichiarati dalle imprese operanti nel settore della produzione e della distribuzione di opere cinematografiche nazionali, non concorra alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito⁵⁵.

Alcune agevolazioni fiscali sono altresì previste per il settore del teatro, della musica, del circo e dello spettacolo viaggiante.

In particolare, la legge prevede che non concorre a formare il reddito imponibile la parte non superiore al 70% degli utili dichiarati alle imprese di produzione musicale, di danza, teatrale di prosa, circense e di spettacolo viaggiante, che operino tutte in regime di contabilità ordinaria ai sensi degli artt. 13 e 18, d.p.r. n. 601 del 1973⁵⁶.

Successivamente alla legge del 1985, gli interventi in materia di maggior rilievo sono stati l'introduzione del *tax credit musica*, dell'*art bonus* e del *tax credit cinema*.

In particolare, il *tax credit musica* è stato introdotto per la prima volta dalla legge finanziaria per il 2007⁵⁷ la quale aveva previsto che le piccole o medie imprese che operavano nel settore della produzione musicale potessero beneficiarie di un credito d'imposta a titolo di spesa di produzione, di sviluppo, di digitalizzazione e di promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali per opere prime o seconde di artisti emergenti. La medesima legge prevedeva che potessero fruire di tale credito di imposta solo le imprese che avessero un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiore a 15 milioni di euro e che non fossero possedute, direttamente o indirettamente, da un editore di servizi radiotelevisivi.

⁵⁴ Per l'applicazione delle agevolazioni fiscali si veda anche il D.M. 4 giugno 1985.

⁵⁵ L'art. 7, comma 1, l. n. 167 del 1985 dispone che *“la parte non superiore al 70 per cento degli utili dichiarati dalle imprese di produzione e distribuzione cinematografiche e audiovisive, dalle industrie tecniche cinematografiche e dalle imprese di esercizio cinematografico, che abbiano la contabilità ordinaria ai sensi degli articoli 13 e 18, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, impiegata rispettivamente nella produzione di nuovi film dichiarati nazionali ai sensi delle leggi vigenti o di coproduzione maggioritaria italiana, in attività e opere dell'industria tecnica cinematografica nazionale, in opere di ristrutturazione, miglioramento tecnologico e rinnovo delle sale di pubblico esercizio cinematografico non concorre a formare il reddito imponibile ai fini dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR”*. La presente agevolazione è peraltro estesa anche per i reinvestimenti nella produzione di film per la televisione ai sensi del successivo art. 7, comma 1, della stessa legge.

⁵⁶ L'art. 8, comma 1, l. n. 163 del 1985 prevede che *“non concorre a formare il reddito imponibile ai fini dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR la parte non superiore al 70 per cento degli utili dichiarati: a) dalle imprese di produzione musicale, di danza, teatrale di prosa, circense e di spettacolo viaggiante, che abbiano la contabilità ordinaria ai sensi degli articoli 13 e 18, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, se reinvestita nella produzione di spettacoli; b) dalle imprese d'esercizio teatrale, musicale, circense e dello spettacolo viaggiante, che abbiano la contabilità ordinaria ai sensi degli articoli 13 e 18, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, se reinvestita in opere di ristrutturazione, miglioramento tecnologico e rinnovo delle rispettive strutture”*.

⁵⁷ Il riferimento è all'art. 1, commi 287 e 288, l. 27 dicembre 2006, n. 296.

Tuttavia tale disposizione è risultata lettera morta poiché rimasta priva di concreta attuazione: infatti non è stato mai dotato di stanziamenti il capitolo di spesa 3882 relativo alle somme da versare all'entrata del bilancio dello Stato per i crediti di imposta fruiti dalle piccole e medie imprese di cui si è detto.

La disposizione è stata dunque abrogata dall'art. 7, d.l. 8 agosto 2013, n. 91⁵⁸ contenente le "Disposizioni urgenti per la tutela, la valorizzazione e il rilancio dei beni e delle attività culturali e del turismo".

Il d.l. del 2013, al dichiarato fine di incentivare l'industria musicale nazionale, ha dunque introdotto l'attuale *tax credit musica*, ma solo per gli anni di imposta dal 2014 al 2016.

In particolare, l'art. 7, comma 1⁵⁹, del decreto ha previsto, per i soli anni 2014, 2015 e 2016, nel limite di spesa di 4,5 milioni di euro annui e fino ad esaurimento delle risorse disponibili, che le imprese produttrici di fonogrammi e di videogrammi musicali, le imprese organizzatrici e produttrici di spettacoli di musica dal vivo, esistenti almeno dal 1° gennaio 2012, possano fruire di un credito d'imposta nella misura del 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione, digitalizzazione e promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali fino all'importo massimo di 200.000 euro nei tre anni d'imposta.

Il comma 2 della medesima norma specifica inoltre che il credito di imposta è riconosciuto esclusivamente per opere prime⁶⁰, seconde o terze, a esclusione delle demo autoprodotte, di nuovi talenti definiti come artisti, gruppi di artisti, compositori o artisti-interpreti. Nel caso di gruppi di artisti, il gruppo può usufruire del credito d'imposta solo se nella stessa annualità più della metà dei componenti non ne abbiano già usufruito⁶¹.

Quanto all'*art bonus*⁶², tale agevolazione è stata introdotta dal d.l. 31 maggio 2014, n. 83⁶³, solo per gli anni di imposta dal 2014 al 2016 e poi estesa a tutti gli anni di imposta dalla legge di stabilità per il 2016⁶⁴.

⁵⁸ Convertito, con modificazioni, dalla l. 7 ottobre 2013, n. 112.

⁵⁹ L'art. 7, comma 1, d.l. n. 91 del 2013 prevede invero che "al fine di agevolare il rilancio del sistema musicale italiano, ai fini delle imposte sui redditi, per ciascuno degli anni 2014, 2015 e 2016, nel limite di spesa di 4,5 milioni di euro annui e fino ad esaurimento delle risorse disponibili, alle imprese produttrici di fonogrammi e di videogrammi musicali di cui all'articolo 78 della legge 22 aprile 1941, n. 633, e successive modificazioni, ed alle imprese organizzatrici e produttrici di spettacoli di musica dal vivo, esistenti almeno dal 1° gennaio 2012, è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 30 per cento dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione, digitalizzazione e promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali, secondo le modalità di cui al comma 5 del presente articolo, fino all'importo massimo di 200.000 euro nei tre anni d'imposta".

⁶⁰ Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c), d.m. 2 dicembre 2014 per opere prime si intendono "registrazioni fonografiche o videografiche musicali composte da un insieme di almeno otto brani non già pubblicati diversi tra loro, ovvero da uno o più brani non già pubblicati di durata complessiva non inferiore a 35 minuti, salvo quanto stabilito nel periodo successivo. Sono ammessi brani già pubblicati rielaborati («cover»), in una misura non superiore al 20% del numero complessivo dei brani o del minutaggio complessivo dell'opera. Sono considerate opere anche le raccolte di brani non già pubblicati di più artisti che non costituiscano un gruppo ai sensi della lettera b)".

⁶¹ Per il recupero del credito illegittimamente fruito, si veda, oltre che l'art. 8, comma 1, d.l. n. 91 del 2013, anche l'art. 1, comma 6, d.l. n. 40 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 73 del 2010.

⁶² Per un inquadramento generale dell'agevolazione, si veda M. Bisogno, *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'art. bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, in *Fisco*, 2017, XXX, p. 2937, ss.

⁶³ Convertito, con modificazioni, dalla l. 29 luglio 2014, n. 106.

⁶⁴ Si veda l'art. 1, comma 318, l. 29 dicembre 2015, n. 208.

Il decreto, all'art. 1, comma 1, prevede(va) un credito di imposta pari al 65% o al 50% delle erogazioni liberali in denaro effettuate per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica, delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo⁶⁵.

I soggetti che possono fruire di tale credito di imposta le persone fisiche e gli enti non commerciali nei limiti del 15% del reddito imponibile nonché le persone giuridiche nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui⁶⁶.

Infine, interessante è anche il contenuto della “Legge sul cinema”⁶⁷, la quale detta i principi cardini della disciplina in materia⁶⁸.

Per quel che qui maggiormente interessa, il capo I, sezione II, della legge è integralmente dedicato alla disciplina degli incentivi fiscali, disciplina che prima era confusamente contenuta in provvedimenti provvisori⁶⁹, poi divenuti definitivi⁷⁰ ma più volte modificati⁷¹.

⁶⁵ L'art. 1, comma 1, d.n. n. 83 del 2014 prevedeva invero che “*per le erogazioni liberali in denaro effettuate nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013, per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica, delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 15, comma 1, lettere h) e i), e 100, comma 2, lettere f) e g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e spetta un credito d'imposta, nella misura del: a) 65 per cento delle erogazioni liberali effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013; b) 50 per cento delle erogazioni liberali effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015*”.

Si segnala a riguardo che l'Agenzia delle entrate, con la circolare 31 luglio 2014, n. 24/E aveva riconosciuto il credito di imposta anche per le erogazioni effettuate a favore di una fondazione di diritto privato costituita da un ente pubblico per la gestione di un museo e soggetta al controllo della Corte di Conti.

⁶⁶ Il comma 2, primo periodo, della medesima disposizione dispone che “*il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1 è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile, ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui*”.

⁶⁷ L. 24 novembre 2016, n. 220.

⁶⁸ In particolare, l'art. 3, l. n. 220 del 2016 sancisce che “*l'intervento pubblico a sostegno del cinema e dell'audiovisivo:*

a) garantisce il pluralismo dell'offerta cinematografica e audiovisiva; b) favorisce il consolidarsi dell'industria cinematografica nazionale nei suoi diversi settori anche tramite strumenti di sostegno finanziario; c) promuove le coproduzioni internazionali e la circolazione e la distribuzione della produzione cinematografica e audiovisiva, italiana ed europea, in Italia e all'estero; d) assicura la conservazione e il restauro del patrimonio filmico e audiovisivo nazionale; e) cura la formazione professionale, favorendo il riconoscimento dei percorsi formativi seguiti e delle professionalità acquisite, e promuove studi e ricerche nel settore cinematografico; f) dispone e sostiene l'educazione all'immagine nelle scuole e favorisce tutte le iniziative idonee alla formazione del pubblico; g) promuove e favorisce la più ampia fruizione del cinema e dell'audiovisivo, tenendo altresì conto delle specifiche esigenze delle persone con disabilità, secondo i principi stabiliti dalle convenzioni internazionali sottoscritte dall'Italia in materia; h) riserva particolare attenzione alla scrittura, progettazione, preparazione, produzione, post-produzione, promozione, distribuzione e programmazione dei prodotti cinematografici e audiovisivi italiani e alla valorizzazione del ruolo delle sale cinematografiche e dei festival cinematografici quali momenti di fruizione sociale collettiva del prodotto cinematografico”.

⁶⁹ Art. 1, commi 325-343, l. 24 dicembre 2007, n. 244.

⁷⁰ Art. 8, comma 1, d.l. n. 8 agosto 2013, n. 93 conv. l. 7 ottobre 2013, n. 112.

In particolare, la legge prevede un credito di imposta per le imprese di produzione cinematografica, per le imprese di distribuzione cinematografica e audiovisiva, imprese di esercizio cinematografico, nonché un credito di imposta per il potenziamento dell'offerta cinematografica.

I crediti di imposta sono riconosciuti con aliquote che variano dal 15% al 40% delle spese complessivamente sostenute nell'esercizio delle proprie attività nel settore cinematografico.

Venendo infine ai più recenti interventi normativi in materia, come anticipato, la l. n. 175 del 2017 ha apportato importanti novità in materia di agevolazioni fiscali in favore delle attività di spettacolo e, in particolare, in materia di *art bonus etax credit musica*.

Il fine perseguito dalla legge in esame è quello di riordinare la materia e adottare misure atte a promuovere e sostenere tutte le differenti forme di espressione dello spettacolo, riconoscendone il valore culturale, sociale, formativo ed educativo⁷².

Prima dell'emanazione di detta legge mancava invero, eccezion fatta per la legge del 1985, un intervento strutturale nella materia, che riorganizzasse, anche dal punto di vista fiscale, le differenti discipline normative stratificatesi nel tempo.

Perseguendo le finalità dichiarate, la legge ha ampiamente esteso l'ambito oggettivo di applicazione dell'*art bonus*, disponendo che questo si applichi, nella misura del 65%, anche alle erogazioni liberali effettuate a favore delle istituzioni concertistico-orchestrale, dei teatri nazionali, dei teatri di rilevante interesse culturale, dei festival, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza, nonché dei circuiti di distribuzione⁷³.

Quanto alle innovazioni relative al *tax credit musica*, la legge - sempre al dichiarato fine di promuovere ed incentivare le attività di spettacolo - ha previsto che le agevolazioni di cui all'art. 7, l. n. 83 del 2013 continuassero ad applicarsi a decorrere dal 1 gennaio 2018 e non più limitatamente agli anni 2014 e 2016⁷⁴.

⁷¹ Art. 1, comma 331, l. 29 dicembre 2015, n. 208.

⁷² L'art. 1, l. n. 175 del 2017 contiene una vera e propria dichiarazione di intenti, esponendo i principi generali cui si è ispirata la riforma della materia *de qua*. Testualmente la norma recita: “*la Repubblica, in attuazione degli articoli 9, 21, 33 e 36 della Costituzione e nel quadro dei principi stabiliti dall'articolo 167 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, dalla Convenzione Unesco per la salvaguardia del patrimonio culturale immateriale, fatta a Parigi il 17 ottobre 2003, di cui alla legge 27 settembre 2007, n. 167, e dalla Convenzione Unesco sulla protezione e la promozione della diversità delle espressioni culturali, adottata a Parigi il 20 ottobre 2005, di cui alla legge 19 febbraio 2007, n. 19: a) promuove e sostiene lo spettacolo, nella pluralità delle sue diverse espressioni, quale fattore indispensabile per lo sviluppo della cultura ed elemento di coesione e di identità nazionale, strumento di diffusione della conoscenza della cultura e dell'arte italiane in Europa e nel mondo, nonché quale componente dell'imprenditoria culturale e creativa e dell'offerta turistica nazionale; b) riconosce il valore formativo ed educativo dello spettacolo, anche per favorire l'integrazione e per contrastare il disagio sociale, e il valore delle professioni artistiche e la loro specificità, assicurando altresì la tutela dei lavoratori del settore; c) riconosce l'utilità sociale dello spettacolo, anche ai sensi della legge 6 giugno 2016, n. 106*”.

⁷³ L'art. 5, comma 1, l. n. 175 del 2017 prevede che “*al fine di incentivare ulteriormente la partecipazione dei privati al sostegno e al rafforzamento del settore dello spettacolo, al comma 1 dell'articolo 1 del decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106, dopo la parola: «tradizione» sono inserite le seguenti: «, delle istituzioni concertistico-orchestrale, dei teatri nazionali, dei teatri di rilevante interesse culturale, dei festival, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza, nonché dei circuiti di distribuzione»*”

⁷⁴ Così l'art. 5, comma 3, l. n. 175 del 2017 a mente del quale: “*al fine di promuovere la produzione musicale delle opere di artisti emergenti, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6 dell'articolo 7 del decreto-legge 8 agosto 2013, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2013, n. 112, continuano ad applicarsi a decorrere dal 1° gennaio 2018. Al comma 2, primo periodo, dell'articolo 7 del decreto-legge 8*

Infine, a completamento della rassegna delle disposizioni contenenti trattamenti fiscali di favore nei confronti dei soggetti esercenti attività di spettacolo, occorre segnalare che la Legge di Bilancio 2018⁷⁵ ha introdotto un nuovo credito di imposta per le imprese culturali e creative.

In particolare, è stato previsto che⁷⁶, nel limite di spesa di 500.000 euro per l'anno 2018 e di un milione di euro per ciascuno degli anni 2019 e 2020, fino ad esaurimento delle risorse disponibili, alle imprese culturali e creative, è riconosciuto un credito di imposta del 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi.

I soggetti beneficiari di tale disposizione di favore sono tutte le imprese o i soggetti che presentano quale oggetto sociale, in via esclusiva o prevalente, l'ideazione, la creazione, la produzione, lo sviluppo, la diffusione, la conservazione, la ricerca e la valorizzazione o la gestione di prodotti culturali, intesi quali beni, servizi e opere dell'ingegno inerenti alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, alle arti applicate, allo spettacolo dal vivo, alla cinematografia e all'audiovisivo, agli archivi, alle biblioteche e ai musei nonché al patrimonio culturale e ai processi di innovazione ad esso collegati.

Infine, è necessario che tali soggetti abbiano la propria sede in Italia, o in uno degli Stati membri dell'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, purché siano soggetti passivi di imposta in Italia.

5 Conclusioni.

L'analisi effettuata nel presente scritto, in merito all'evoluzione della fiscalità dello spettacolo e al continuo susseguirsi di disposizioni di legge in materia, denota un atteggiamento ambivalente (o forse ambiguo?) del legislatore il quale da una parte, in maniera più o meno attenuata, ha assoggettato ad imposizione coloro che fruiscono delle attività di spettacolo (o meglio, ad oggi, di intrattenimento), e dall'altra ha introdotto misure volte ad incentivare coloro che organizzano ed esercitano tali attività, al dichiarato fine di promuovere lo sviluppo del settore.

Ad ogni modo, è di tutta evidenza che lo spettacolo è da sempre oggetto di grande interesse da parte del legislatore tributario, anche alla luce della funzione culturale e sociale che lo stesso svolge nel

agosto 2013, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2013, n. 112, le parole: «prime o seconde» sono sostituite dalle seguenti: «prime, seconde o terze»”.

⁷⁵ L. 27 dicembre 2017, n. 205.

⁷⁶ L'art. 1, comma 57, l. 27 dicembre 2017, n. 205 dispone che “nel limite di spesa di 500.000 euro per l'anno 2018 e di un milione di euro per ciascuno degli anni 2019 e 2020, fino ad esaurimento delle risorse disponibili, alle imprese culturali e creative, come definite al secondo periodo, è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 30 per cento dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi secondo le modalità stabilite con il decreto di cui al comma 58. Sono imprese culturali e creative le imprese o i soggetti che svolgono attività stabile e continuativa, con sede in Italia o in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno degli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, purché siano soggetti passivi di imposta in Italia, che hanno quale oggetto sociale, in via esclusiva o prevalente, l'ideazione, la creazione, la produzione, lo sviluppo, la diffusione, la conservazione, la ricerca e la valorizzazione o la gestione di prodotti culturali, intesi quali beni, servizi e opere dell'ingegno inerenti alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, alle arti applicate, allo spettacolo dal vivo, alla cinematografia e all'audiovisivo, agli archivi, alle biblioteche e ai musei nonché al patrimonio culturale e ai processi di innovazione ad esso collegati.

nostro Paese. Del resto, non manca chi ebbe adolersi della “*vivacità del carattere italiano che fa loro preferire i piaceri degli spettacoli e gli altri dilette de’ sensi a quelli propri dello spirito*”⁷⁷.

DOTT.SSA ILARIA ROSSELLO

⁷⁷ G. Leopardi, *Discorso sopra lo stato presente dei costumi degl’Italiani*.