

IMPOSTE INDIRETTE

I criteri per applicare l'ISI ai locali con musica dal vivo

di Luca Caramaschi

Per accertare l'evasione dell'imposta sugli **intrattenimenti** (ISI) il Fisco deve provare con specifici controlli l'incidenza della **musica dal vivo** sull'orario di apertura del locale mentre al contribuente è consentito difendersi esibendo il contratto di appalto e le relative fatture riguardanti le prestazioni di **musica dal vivo** eseguite. Sono questi i principi espressi da una recente sentenza (la n. 730/1/2016) della Commissione Tributaria Regionale della Liguria, chiamata a pronunciarsi sulla debenza o meno del tributo introdotto a seguito della riforma del settore spettacolistico e degli **intrattenimenti** avvenuta all'inizio degli anni duemila con il D.Lgs. 60/1999.

La riforma opera infatti una netta distinzione tra:

- **attività di intrattenimento** che sono da considerarsi quelle che presentano prevalente l'aspetto ludico e di puro divertimento; per intrattenimento, normalmente, s'intende ciò che è cagione di divertimento, insito, quindi, nel concetto è il partecipare;
- **attività di spettacolo** che sono da intendersi quelle che assumono anche una connotazione culturale; lo spettacolo è caratterizzato dal concetto di rappresentazione, perciò riguarda l'aspetto statico del fenomeno, di presenza ad un fatto o ad un avvenimento.

Mentre le prime attività sono assoggettate all'imposta sugli **intrattenimenti** (ISI) ed al regime speciale IVA di cui all'articolo 74 D.P.R. 633/1972, le seconde sono soggette solo all'IVA secondo i regimi ordinari, seppur con una disciplina peculiare per quanto riguarda il momento impositivo, le modalità di certificazione, l'accertamento ed alcune specifiche agevolazioni.

In questo contesto normativo, un caso del tutto particolare è rappresentato dalle esecuzioni musicali; queste, infatti, sono assoggettate ad entrambe le discipline a seconda che si tratti di **musica "dal vivo"** o "non dal vivo". Per comprendere, quindi, se una **attività musicale** sia o meno soggetta ad imposta sugli intrattenimenti, diventa fondamentale comprendere quali sono i criteri da applicare per operare tale distinzione.

Prima di entrare nel merito dei chiarimenti forniti sul punto dall'Amministrazione finanziaria, operiamo un breve cenno alle caratteristiche di questo particolare tributo, l'imposta sugli **intrattenimenti**, la cui disciplina è regolata dal D.P.R. 640/1972. All'articolo 2 del citato provvedimento si afferma che "*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*", mentre al precedente articolo 1 si afferma che "*Sono soggetti all'imposta sugli intrattenimenti, i giochi e le*

altre attività indicati nella tariffa allegata al presente decreto, che si svolgono nel territorio dello Stato".

Una volta chiarito che il tributo trova applicazione sia con riferimento alle attività svolte in un contesto commerciale (nel caso della sentenza in commento si trattava di una Snc che gestiva una sala da ballo) che per quelle svolte in contesti istituzionali da parte di enti non commerciali, per individuare correttamente la misura del prelievo occorre fare riferimento a quanto evidenziato nella **Tariffa allegata** al citato D.P.R. 640/1972.

Con riferimento alle *"Esecuzioni musicali di qualsiasi genere, ad esclusione dei concerti 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"* la richiamata Tariffa prevede una **aliquota ISI del 16 per cento**.

Con successiva nota alla Tariffa viene poi precisato che l'imponibile da assoggettare a imposta sugli **intrattenimenti** è determinato con ripartizione forfetaria degli incassi in proporzione alla durata di ciascuna componente nei seguenti casi:

- organizzazione congiunta di attività soggette ad imposta sugli **intrattenimenti** e di attività non soggette (è questo il caso del contemporanei svolgimento di musica "dal vivo" e "non dal vivo");
- organizzazione di attività soggette a tassazione con aliquote differenti.

Posto quindi che la riportata tariffa prevede l'assoggettamento ad imposta sugli **intrattenimenti** delle esecuzioni musicali di qualsiasi genere, con esclusione dei concerti vocali e strumentali, a condizione che le stesse siano considerate "non dal vivo" (nel caso contrario, cioè di **esecuzioni musicali** "dal vivo", si dovrà applicare il regime IVA ordinario previsto per il settore spettacolistico) appare fondamentale stabilire, ai fini di una corretta applicazione del regime di riferimento, una precisa linea di demarcazione tra **musica dal vivo** e musica non dal vivo.

Gli elementi per operare tale distinzione sono stati forniti dall'Amministrazione finanziaria nella **circolare n. 165/E del 7 settembre 2000**, che al punto 1.1.1. precisa quanto segue:

- la musica può definirsi "dal vivo" quando l'emissione avviene attraverso l'armonizzazione di suoni polifonici realizzati attraverso l'uso diretto di più strumenti originari, ovvero con l'utilizzazione di strumenti strutturalmente polifonici, quali, ad esempio, il pianoforte, la fisarmonica, la chitarra, l'organo; costituisce, pertanto, **musica dal vivo** solo l'effettiva esecuzione con strumenti di qualsiasi genere, senza l'utilizzazione ovvero con un utilizzo meramente residuale di supporti preregistrati o campionati;
- si realizza **musica "non dal vivo"**, invece, quando l'emissione della musica avviene attraverso l'uso di basi musicali preregistrate o preordinate, con imitazione o riproduzione di vari e diversi strumenti musicali o in modo sostitutivo all'esecutore;

anche le esibizioni di tipo "karaoke", precisa la circolare, debbono essere considerate non dal vivo in quanto realizzate mediante utilizzo di basi musicali per

Risolta in prima battuta la distinzione tra le due tipologie di esecuzioni musicali diventa poi importante sottolineare un ulteriore passaggio contemplato dalla norma, secondo la quale, ai fini dell'applicazione dell'imposta sugli **intrattenimenti**, sono considerate "non dal vivo" anche le esecuzioni musicali "**dal vivo**" la cui durata sia inferiore al 50% dell'orario di apertura al pubblico dell'esercizio.

Si tratta, quindi, di calcolare il **rapporto percentuale** tra la durata dell'esecuzione musicale dal vivo e l'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio. A tale proposito, la circolare n. 165/E/2000 introduce una ulteriore precisazione, affermando che detto rapporto va determinato *"in funzione dell'attività di intrattenimento"*.

La corretta definizione delle attività di **intrattenimento** e spettacolo da parte della circolare n. 165/E/2000, tuttavia, soprattutto con riferimento alle esecuzioni di tipo musicale (distinzione tra musica dal vivo e non), non esaurisce le innumerevoli situazioni che si possono venire a creare nella realtà.

Ad esempio, accade frequentemente che, entrando in un locale, venga diffusa, durante l'orario di apertura dello stesso, **musica di sottofondo** registrata o trasmessa da una radio nazionale o locale.

Questa situazione, sicuramente esclusa dal campo di applicazione dell'imposta sugli spettacoli, non dovrebbe comportare alcun tipo di problema nemmeno ai fini dell'applicazione della disciplina dell'imposta sugli **intrattenimenti** in quanto non si realizzano, in tale caso, le condizioni necessarie per l'applicazione di detta imposta. Richiamando la definizione offerta dalla circolare n. 165/E/2000, il concetto di **intrattenimento** implica una partecipazione attività al fatto, mentre nella situazione sopra descritta il cliente non interviene affatto nella scelta del brano. Le stesse conclusioni possono essere raggiunte, nell'ipotesi in cui, nei predetti locali, vengano diffusi programmi televisivi con accesso non condizionato e quindi liberi.

Con riferimento alle attività di **intrattenimento** diverse da quelle indicate nella Tariffa allegata al D.P.R. 640/1972, le note ivi contenute precisano che deve essere applicata l'aliquota riferita all'attività che presenta le maggiori caratteristiche di analogia con una di esse. In applicazione di tale principio l'Agenzia delle entrate con la **risoluzione n. 81/E/2007** ha chiarito il corretto trattamento fiscale relativo all'attività di "lap dance" svolta in appositi locali i quali utilizzano la formula "ingresso libero e consumazione obbligatoria", mentre le consumazioni successive alla prima sono facoltative. Secondo l'Agenzia, *"la partecipazione determinante ed attiva del pubblico, lo svolgimento e la collocazione delle attività in esame in spazi riservati all'intrattenimento (discoteche o night club) mediante l'utilizzazione di musica prevalentemente non dal vivo"* configura una attività di **intrattenimento** da assoggettare all'imposta con aliquota del 16 per cento, in quanto presenta maggiore analogia con l'attività di intrattenimento danzante anche in discoteche e sale da ballo con prevalenza di **musica non dal vivo**.

Per approfondire le problematiche relative al terzo settore vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL TERZO SETTORE CON GUIDO MARTINELLI

Milano

Bologna

Verona

