



CIRCOLARE N. 224/E

MINISTERO DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE
DIREZIONE CENTRALE PER L'ACCERTAMENTO
E PER LA PROGRAMMAZIONE
Ufficio del Direttore Centrale

Roma, 5 dicembre 2000

Prot. n. 251542/2000

Alle Direzioni Regionali delle Entrate

Alla Società Italiana degli Autori ed Editori – SIAE

Agli Uffici delle Entrate

Agli Uffici Distrettuali delle Imposte Dirette

Agli Uffici IVA

Agli Uffici del Registro

Ai Centri di Servizio delle Imposte Dirette e Indirette

e, p.c. Al Segretariato Generale

Al Servizio Consultivo e Ispettivo Centrale

Al Comando Generale della Guardia di Finanza

Alle Direzioni Centrali del Dipartimento delle Entrate

All'Ufficio Ispettivo Centrale del Dipartimento
delle Entrate

Oggetto: Imposta sugli intrattenimenti e IVA sugli spettacoli. Compiti e poteri della SIAE.

1. Premessa.

Com'è noto, il decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60, ha dato attuazione alla legge 3 agosto 1998, n. 288, recante delega al Governo per la revisione della disciplina concernente l'imposta sugli spettacoli. In particolare, con decorrenza 1° gennaio 2000, il citato decreto:

- stabilisce l'assoggettamento di talune attività, classificate come "intrattenimenti" ed elencate in apposita tariffa, alla nuova imposta sugli intrattenimenti di cui al modificato

D.P.R. n. 640/1972 e all'IVA forfetaria prevista dall'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, salvo per quest'ultima l'opzione per il regime ordinario;

- prevede l'assoggettamento di tutte le altre attività, qualificate come "spettacoli" ed elencate in apposita tabella, alla sola IVA secondo il regime ordinario o forfetario per i contribuenti minori, ai sensi del nuovo art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972, abolendo così per tali attività la previgente duplice imposizione (imposta sugli spettacoli e IVA);
- demanda ad apposito regolamento (poi adottato con D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544) l'introduzione di specifiche disposizioni per la riduzione, la semplificazione e la razionalizzazione degli adempimenti dei contribuenti del settore, mediante l'adeguamento agli obblighi prescritti in materia di imposta sul valore aggiunto;
- individua una nuova figura di concessionario SIAE, con l'attribuzione allo stesso di compiti e poteri parzialmente diversi da quelli precedentemente stabiliti, modificando l'art. 18, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 640/1972, introducendo l'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 e confermando, ai sensi dell'art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 640/1972, la facoltà del Ministro delle finanze di affidare alla SIAE il servizio di acquisizione e reperimento di elementi utili all'accertamento dei tributi in questione e alla repressione delle violazioni in materia (facoltà esercitata con la convenzione stipulata in data 24 marzo 2000 e approvata con decreto direttoriale 7 giugno 2000).

Tanto premesso, con la presente circolare vengono fornite istruzioni e chiarimenti in ordine all'ambito di attività in cui si esplica la collaborazione tra SIAE e Amministrazione finanziaria e alle facoltà e poteri spettanti alla società concessionaria per l'esercizio delle proprie funzioni e lo svolgimento dei propri compiti relativi al settore tributario.

2. Ambito di attività.

L'ambito in cui si esplica la collaborazione tra la SIAE e l'Amministrazione finanziaria è stabilito dall'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 (introdotto dall'art. 18 del d.lgs. n. 60/1999) che, al riguardo, individua :

- a) le attività spettacolistiche indicate nella tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972, comprese quelle organizzate in modo saltuario od occasionale da esercenti attività di impresa, svolte da soggetti che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari superiore a 50 milioni. Dette attività sono soggette all'IVA secondo il regime ordinario, ai sensi dell'art. 74-*quater*, commi da 1 a 4, del D.P.R. n. 633/1972;
- b) le attività dello spettacolo viaggiante nonchè le altre attività indicate nella tabella C, svolte da soggetti che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari non

superiore a 50 milioni (c.d. contribuenti minori). Tali attività sono soggette all'IVA forfetaria di cui all'art. 74-*quater*, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, salva l'opzione per il regime ordinario;

c) le attività di intrattenimento elencate nell'apposita tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972 e successive modificazioni, soggette alla nuova imposta sugli intrattenimenti di cui al citato decreto n. 640/1972 e alla connessa IVA forfetaria di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972;

d) le attività, anche se non aventi natura di spettacolo e/o intrattenimento, svolte da associazioni sportive dilettantistiche, associazioni-pro loco e associazioni senza scopo di lucro che abbiano optato per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398. Dette attività sono soggette, a seconda dei casi, a doppia imposizione (imposta sugli intrattenimenti e connessa IVA forfetaria) oppure soltanto all'IVA forfetaria di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972. La competenza ad esperire controlli da parte della SIAE nei confronti delle predette associazioni permane anche quando si rende applicabile l'IVA secondo il regime ordinario, per il mancato esercizio dell'opzione o per il venir meno dei presupposti che legittimano il regime forfetario, così pure nei casi in cui per l'iva sugli intrattenimenti venga esercitata l'opzione per l'applicazione del regime ordinario, purchè nelle suddette ipotesi si tratti comunque di esercizio di attività spettacolistiche o di intrattenimento.

3. Poteri del personale SIAE.

La cooperazione della SIAE con il Dipartimento delle Entrate, volta all'acquisizione e al reperimento di elementi utili per l'accertamento delle citate imposte e per la repressione delle violazioni nelle stesse materie, si estrinseca essenzialmente nell'esercizio dei seguenti poteri:

a) controllo contestuale delle modalità di svolgimento delle manifestazioni, ivi compresa l'emissione, la vendita e la prevendita dei titoli di accesso, nonché delle prestazioni di servizi accessori;

b) ispezione documentale secondo le norme e con le facoltà previste dall'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972;

c) redazione dei processi verbali relativi all'attività di controllo, che possono evidenziare violazioni o contenere la semplice descrizione delle operazioni svolte.

d) acquisizione, elaborazione e fornitura all'Anagrafe Tributaria e al Ministero per i beni e le attività culturali dei dati relativi alle attività spettacolistiche che gli organizzatori del

settore devono comunicare alla SIAE, secondo modalità da definire con decreto ministeriale.

La legittimazione ad eseguire tanto i controlli contestuali quanto quelli documentali spetta al personale SIAE con rapporto professionale esclusivo, inserito in apposito elenco da comunicare al Dipartimento delle Entrate con cadenza semestrale, come previsto dall'art. 5 della richiamata convenzione del 24 marzo 2000.

Prima di esaminare in dettaglio le diverse tipologie di controllo esperibili dalla SIAE, è opportuno evidenziare che tra le facoltà alla stessa attribuite dalla legge non figurano quelle previste dall'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972, diverse dalle verifiche.

Pertanto, la SIAE non può:

- invitare i contribuenti a comparire presso i propri uffici per esibire documenti o scritture, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti;
- inviare ai soggetti che esercitano attività spettacolistiche o di intrattenimento, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento;
- invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute;
- richiedere la comunicazione di dati e notizie utili ai fini dell'accertamento a organi e amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici economici, alle società ed enti di assicurazione, ecc.;
- richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso notai o altri pubblici ufficiali;
- richiedere ai contribuenti il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione dei rapporti intrattenuti con banche, poste, società fiduciarie o altri intermediari finanziari;
- richiedere alle banche i rapporti con i clienti e alle poste i dati relativi ai conti correnti postali, libretti di deposito, ecc..

Le predette limitazioni implicano che i controlli eseguiti dalla SIAE non possono tradursi in una approfondita e complessiva valutazione della posizione dei contribuenti. Ne consegue che gli elementi fiscalmente rilevanti evidenziati nei processi verbali con esito positivo, redatti dalla SIAE, costituiscono di norma la base per l'utilizzo, da parte degli

uffici finanziari, dello strumento dell'accertamento parziale di cui all'art. 54, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, ovvero per l'irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997. Resta ovviamente salva la possibilità di ricorrere agli ordinari strumenti di accertamento generale, nelle ipotesi in cui l'Ufficio ritenga opportuno lo svolgimento di una ulteriore, autonoma, attività istruttoria.

4. Controlli contestuali.

4.1. Generalità.

L'attività di controllo contestuale svolta dalla SIAE ha lo scopo di acquisire ogni notizia relativa ai proventi affluiti agli organizzatori dai partecipanti in relazione alla manifestazione, nonché di rilevare, per quanto concerne soprattutto i proventi erogati da soggetti terzi (ad es. da sponsor), quegli elementi indicativi – natura messaggi pubblicitari, ecc. – che consentono di effettuare un successivo eventuale controllo documentale.

Nell'espletamento di tale attività, quindi, la SIAE mira ad acquisire l'effettivo ammontare dei corrispettivi incassati a vario titolo dal soggetto organizzatore, anche in relazione a giornate precedenti.

Le attività di controllo contestuale comportano ovviamente la presenza degli incaricati nei luoghi e nelle fasce orarie in cui si svolgono le manifestazioni di spettacolo e le attività di vendita dei titoli di accesso, al fine di riscontrare la regolare esecuzione delle operazioni aventi rilevanza fiscale che gli organizzatori devono porre in essere durante le fasi di vendita dei titoli e di accesso alle manifestazioni. Se la normale attività del soggetto verificato si protrae o si svolge in ore serali o notturne (cinema, teatro, night club, ecc) l'accesso sarà lecito anche in tale arco temporale. In ogni caso, lo stesso deve essere svolto con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del contribuente.

In occasione dell'accesso, i verificatori devono:

- esibire la propria tessera di riconoscimento, invitando il contribuente o chi per esso a prendere nota dei propri nomi;
- esibire al contribuente o a chi lo sostituisce la lettera d'incarico dell'ufficio che ha disposto la verifica, nella quale – in ossequio al principio della chiarezza e trasparenza dell'azione amministrativa – sono specificate le ragioni che hanno originato l'intervento e il tipo di controllo (contestuale e/o documentale) da effettuare. La lettera d'incarico non è necessaria quando il controllo è eseguito dallo stesso titolare dell'ufficio, cioè dal soggetto competente al rilascio

dell'autorizzazione; anche in tali casi, comunque, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che hanno giustificato la verifica e dell'oggetto che la riguarda;

- invitare il contribuente ad assistere alla verifica o a farsi rappresentare o assistere nel corso della stessa, previo rilascio di delega scritta, purchè ciò non comporti ritardo alle operazioni di controllo.

4.2. Controlli di cassa.

Nel corso della manifestazione, i controlli contestuali effettuati dalla SIAE hanno in primo luogo lo scopo di accertare le effettive caratteristiche della manifestazione medesima. La rilevazione di tali elementi consente di valutare la veridicità della dichiarazione di effettuazione di attività di intrattenimento ex art. 19 del D.P.R. n. 640/1972 o della comunicazione di svolgimento dello spettacolo ex art. 74 *quater*, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 nei casi in cui tale adempimento viene richiesto, nonché di valutare la classificazione della manifestazione ai fini dei criteri impositivi che verranno applicati dal contribuente per liquidare le imposte.

Per dare maggiore efficacia ai controlli, gli incaricati possono operare l'accesso presentandosi direttamente alla cassa del locale per richiedere la stampa del documento riepilogativo giornaliero, recante la situazione dei titoli di ingresso esitati fino a quel momento. Contestualmente si effettuano le verifiche sugli effettivi prezzi praticati al pubblico in rapporto a quelli dichiarati e si controlla che il numero degli intervenuti all'attività di spettacolo e/o di intrattenimento corrisponda al numero dei titoli esitati.

I verificatori accertano, poi, che i titoli fiscali e i documenti riepilogativi giornalieri emessi dai misuratori fiscali o dalle biglietterie automatizzate presentino tutte le indicazioni previste dal D.M. 13 luglio 2000 e norme collegate. Particolare importanza assume la verifica del titolo del film che viene registrato sul biglietto emesso dal misuratore fiscale.

La SIAE verifica altresì il rispetto degli obblighi previsti dalla legge in ordine alla certificazione (scontrini fiscali, ricevute fiscali, fatture, ecc.) dei corrispettivi derivanti da ogni genere di prestazione connessa fornita dai soggetti che svolgono in modo prevalente attività di spettacolo e/o intrattenimento. Per i soggetti che svolgono invece tale attività in modo non prevalente, la verifica è limitata ai soli proventi conseguiti in occasione dell'esercizio di attività di spettacolo e/o intrattenimento.

Inoltre, in relazione al contenuto del citato decreto 13 luglio 2000, può costituire oggetto di controllo il corretto funzionamento delle apparecchiature di rilascio dei titoli di accesso e la loro rispondenza alle norme di legge. In caso di cattivo funzionamento delle apparecchiature, segnalato dagli organizzatori, il controllo si estende ovviamente alle procedure alternative attuate dai contribuenti per verificare se le stesse corrispondano a quelle previste dalla legge.

Al momento del controllo, gli incaricati verificano anche che la procedura messa in opera per i biglietti eventualmente annullati sia quella prevista dall'art. 7 del decreto 13 luglio 2000.

Per quanto riguarda gli abbonamenti, la SIAE verifica che le caratteristiche del titolo e delle registrazioni sui documenti riepilogativi emessi dal misuratore corrispondono a quanto stabilito dalla norma.

Fino all'entrata in funzione dei misuratori fiscali, i controlli svolti dalla SIAE, pur conservando le caratteristiche generali già descritte, vengono adeguati alle specifiche caratteristiche connesse al sistema di biglietteria, agli abbonamenti e alle distinte e/o dichiarazioni d'incasso. A fronte di tale sistema, la verifica contestuale può iniziare rilevando alle casse del locale la situazione dei biglietti, ossia il primo titolo esitato all'inizio dello spettacolo e l'ultimo biglietto rilasciato al momento del controllo. Viene altresì verificata la corretta indicazione delle notizie richieste nella parte programmatica delle distinte d'incasso, con particolare riferimento al titolo del film.

Con procedure analoghe a quelle già evidenziate si svolgono i controlli relativi all'attività di vendita e prevendita presso luoghi diversi da quello di spettacolo. In dette ipotesi, pertanto, gli incaricati accedono anche presso i punti che effettuano tali attività.

I dati relativi all'attività di controllo sono riportati nel documento denominato processo verbale di vigilanza e controllo che assume, nel caso in cui gli incaricati abbiano riscontrato inadempienze da parte dell'organizzatore, la veste di processo verbale di constatazione di violazioni. Gli incaricati del controllo rilasciano copia del processo verbale al contribuente.

Altro aspetto del controllo contestuale può essere quello di assistere alle operazioni di vendita e di accesso, da verificare che gli intervenuti siano muniti di regolare titolo di accesso. Anche in tale circostanza al termine del controllo viene compilato il processo verbale di vigilanza e controllo e ne viene consegnata copia al contribuente.

Nel corso dei controlli in sala, gli incaricati della SIAE possono richiedere allo spettatore di esibire il titolo di accesso per verificare se le sue caratteristiche corrispondono

a quelle stabilite dal decreto 13 luglio 2000, controllando anche la validità del sigillo fiscale di cui all'art. 5 di tale decreto. Analoga richiesta può essere effettuata allo spettatore anche all'uscita, nelle immediate vicinanze del locale, al termine dello spettacolo o dell'intrattenimento. In ogni caso detti controlli vanno eseguiti in modo da non creare intralcio durante le operazioni di entrata e di uscita degli spettatori o ingiustificato allarmismo tra gli stessi.

I dati acquisiti nel processo verbale di vigilanza e controllo possono eventualmente essere utilizzati per verificare, in un secondo momento, la corretta e completa annotazione dei dati medesimi sui registri contabili.

4.3. Fattispecie particolari.

Si evidenziano ora, a titolo esemplificativo e non esaustivo, talune modalità tipiche di controllo contestuale relative a fattispecie particolari legate alle caratteristiche della manifestazione.

a) Musica dal vivo.

In una discoteca, in una sala ballo o in un locale dove viene eseguita musica è importante verificare se l'esecuzione musicale sia qualificabile come attività di spettacolo o di intrattenimento.

Se la "musica dal vivo" risulta pari o superiore al 50% della durata complessiva dell'esecuzione musicale, l'attività deve essere considerata di "spettacolo" (ex punto 3 della tabella C del DPR n. 633 del 1972) ed è soggetta alla sola IVA secondo il regime ordinario.

Se invece la "musica dal vivo" risulta inferiore al 50% della durata complessiva dell'esecuzione musicale – con prevalenza quindi di musica con strumento meccanico -, l'attività è classificabile come "intrattenimento" (punto 1 della tariffa annessa al DPR n. 640 del 1972) ed è soggetta all'imposta sugli intrattenimenti ed all'IVA, da liquidare quest'ultima in modo forfetario secondo i criteri fissati dall'art. 74, comma 6, DPR 633/72, salvo opzione per i modi normali.

Il requisito della durata va commisurato esclusivamente ai periodi di apertura del locale nei quali si svolgono le attività di spettacolo e/o di intrattenimento, considerando l'orario di apertura al pubblico dell'esercizio in funzione dell'attività di intrattenimento o spettacolo, secondo le precisazioni fornite con la circolare n. 165/E del 7 settembre 2000, paragrafo 1.1.1.

La verifica della natura della manifestazione rispetto a quella dichiarata dall'organizzatore può essere effettuata, oltrechè con la presenza in sala dell'incaricato, anche con l'ausilio di elementi diversi quali, ad esempio, le locandine pubblicitarie della manifestazione.

b) Modalità di ingresso e somministrazione di alimenti e bevande.

Il verificatore accerta la modalità d'ingresso praticata dagli organizzatori qualora sia prevista anche la somministrazione di alimenti e bevande. In particolare, deve essere rilevato se tale prestazione abbia natura obbligatoria o facoltativa; se il corrispettivo sia ricompreso in quello dovuto per l'ingresso; se, in caso di corrispettivo specifico, il prezzo praticato risulti maggiorato rispetto a quello praticato quando non si svolgono esecuzioni musicali, confrontando ad esempio i listini stabiliti per le due differenti circostanze.

c) Apparecchi da divertimento.

Il verificatore accerta che le installazioni degli apparecchi siano state dichiarate e riscontra la correttezza dell'imponibile forfetario. Richiede, a tal fine, l'esibizione delle quietanze di pagamento per verificare l'esattezza delle notizie registrate sul documento relativamente al locale di installazione ed al tipo di apparecchio. Viene controllata altresì la corrispondenza degli importi delle giocate e degli altri parametri di determinazione dell'imponibile con quelli indicati sulle quietanze di incasso.

Quando il sistema della liquidazione delle imposte con imponibili medi forfetari sarà sostituito con quello delle schede magnetiche a deconto (o strumenti simili), previsto dall'art. 14-*bis* del D.P.R. 640/72, la SIAE verificherà che tutti gli apparecchi interessati siano dotati di tali strumenti e che funzionino regolarmente.

d) Utilizzazione ludica di strumenti multimediali.

L'attività – che si risolve soprattutto nell'utilizzazione, tramite computer, di videogiochi – viene espressamente qualificata come intrattenimento al punto della tariffa annessa al DPR 640/72 e quindi i relativi proventi sono soggetti all'imposta sugli intrattenimenti, mentre il regime naturale IVA è quello forfetario ex art 74 comma 6, DPR 633/72.

Poiché l'uso degli strumenti multimediali può non avere carattere esclusivamente ludico, la base imponibile soggetta ad imposta sugli intrattenimenti deve essere determinata applicando il criterio previsto nella nota in calce alla tariffa sopra citata. Il contribuente deve pertanto stabilire la quota dell'incasso complessivo ascrivibile

proporzionalmente all'attività di intrattenimento in base alla durata dell'utilizzazione ludica rispetto a quella non ludica.

La SIAE pertanto verifica, in sede di controllo, innanzitutto se vi sia un'utilizzazione ludica ed eventualmente la sua durata per poi valutare la congruità di quanto verrà dichiarato dal contribuente in sede di liquidazione dell'imposta sugli intrattenimenti. La non correttezza delle valutazioni del contribuente suggerirà alla SIAE la cadenza dei futuri controlli e la durata della permanenza del verificatore nel locale, al fine di individuare in modo il più possibile preciso l'imponibile in questione.

e) Attrazioni dello spettacolo viaggiante.

L'art. 2, comma 1, lett. tt), del DPR 696/96, prevede l'obbligo di certificare i corrispettivi per i titolari di "piccole" e "medie" attrazioni che agiscono in modo itinerante, per i teatri viaggianti e per i teatrini di burattini e marionette; se però tali attrazioni sono installate in parchi da divertimento permanenti, la norma concede ai titolari l'esonero dalla certificazione purchè le attrazioni realizzino un volume d'affari annuale non superiore a L. 50 milioni.

Qualora non vengano rilasciati titoli fiscali, la SIAE valuta la sussistenza dei requisiti richiesti verificando le effettive caratteristiche delle attrazioni, precisate nell'elenco di cui all' art. 4, della legge n. 337 del 1968 e successive integrazioni. La SIAE procede inoltre alla quantificazione degli incassi realizzati durante il controllo.

f) Diffusione televisiva in locali aperti al pubblico.

Tale attività è classificata come "spettacolo" dal punto 6, primo periodo, della tabella C del DPR 633/72. La previsione normativa individua il rapporto tra la gestione di un locale e la clientela. Tale fenomeno riguarda soprattutto gli eventi – al momento, in modo pressoché esclusivo, le gare di calcio – trasmessi con i sistemi codificati "pay-tv" e "pay-per-view".

Ne deriva che la SIAE verifica se l'accesso nel locale avvenga a fronte del pagamento di un corrispettivo specifico (modalità che richiede il rilascio di un regolare titolo di accesso) ovvero se il partecipante, entrato gratuitamente, sia obbligato a richiedere una consumazione.

g) Diffusione televisiva a domicilio.

Il punto 6, secondo periodo, della tabella C del DPR 633/72 considera "spettacolo" anche la diffusione radiotelevisiva che avviene – mediante decoder - nella abitazioni private. Il punto individua il rapporto tra l'emittente e gli abbonati. Come già precisato nella circolare n. 247/E del 29/12/99, punto 6.5.1, la certificazione dei

corrispettivi deve avvenire mediante rilascio della ricevuta fiscale ex L. 249/76. Il controllo di tale adempimento e di quelli conseguenti rientra nelle competenze della SIAE.

h) Organizzazione di intrattenimenti in concomitanza di attività di beneficenza.

La SIAE – alla quale l'organizzatore è tenuto a dare preventiva comunicazione allo svolgimento della manifestazione - verifica, per le attività di beneficenza svolte mediante organizzazione di intrattenimenti, la sussistenza dei requisiti previsti dall'art. 5 del DPR 640/72, per fruire della riduzione della base imponibile del 50%.

i) Organizzazione di intrattenimenti in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Poiché, ai sensi dell'art. 22 del d.lgs n. 60/99, le agevolazioni in materia di imposta sugli spettacoli sono applicabili all'imposta sugli intrattenimenti, l'esenzione d'imposta di cui all' art. 23 del d.lgs n. 460/97 è adesso applicabile alle attività di intrattenimento organizzate dalle Onlus e dagli Enti associativi previsti dall'art. 111, comma 3, del TUIR, purchè sussistano le condizioni oggettive della occasionalità e della concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Pertanto, la SIAE – alla quale l'organismo organizzatore è tenuto a dare preventiva comunicazione dello svolgimento della manifestazione – verifica che l'attività sia resa, in modo occasionale, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

l) Credito d'imposta cinema.

Nell'ambito dei compiti assegnati alla SIAE, l'art. 2, comma 1, lettera h), del D.M. 7 giugno 2000 di approvazione della Convenzione stipulata tra detta società e il Ministero delle Finanze indica espressamente l'attività di controllo dei presupposti relativi all'erogazione del credito d'imposta agli esercenti sale cinematografiche, ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. n. 60/99.

Al riguardo, in armonia con quanto dispone il citato articolo 20, nella *Gazzetta Ufficiale* n. 254 del 30 ottobre 2000 è stato pubblicato il decreto interministeriale 22 settembre 2000, n. 310, che definisce le condizioni e i criteri per la concessione di tale credito, nonché le modalità di controllo da parte degli organi preposti.

Considerato che il credito d'imposta è riconosciuto principalmente sulla base delle tipologie dei film proiettati e delle sale, sarà essenziale che la SIAE proceda, oltre ai controlli comuni alle altre attività di intrattenimento e/o spettacolo, anche alla verifica dell'effettività delle programmazioni dichiarate, tramite accesso nelle sale ed

a successivi riscontri sui titoli emessi dal misuratore fiscale. Ai sensi dell'art. 3, lett. e), DM 13/7/2000, infatti, il titolo fiscale deve presentare, tra le varie indicazioni, anche il titolo dello spettacolo. La SIAE verifica altresì che vengano rispettati i casi in cui il credito non è cumulabile con gli altri ed anche che, per ciascun trimestre o semestre solare, gli esercenti effettuino le giornate di programmazione richieste di film di produzione nazionale o dell'Unione europea, nonché di interesse per la cultura nazionale.

m) Case da gioco.

I controlli sulle attività delle case da gioco riguardano sia gli ingressi che l'attività di gioco.

Gli ingressi sono soggetti alla medesima disciplina prevista per le altre attività di intrattenimento e di spettacolo e quindi si fa rinvio a quanto già descritto sull'argomento.

Relativamente ai controlli sui proventi del gioco, si evidenziano alcune tipologie di controllo.

* Controllo tavoli (black –jack, chemin de fer, ecc.)

Si quantificano le somme introitate per i giochi e le vincite pagate ai partecipanti dal croupier. Ciò per verificare la regolarità delle annotazioni effettuate a fine giornata sui documenti contabili e quindi la differenza attiva costituente base imponibile per l'imposta sugli intrattenimenti. La SIAE procede poi al controllo delle distinte d'incasso e le allegate note relative a ciascun tavolo per verificare l'esatta registrazione dei dati. Vengono prese in considerazione anche le vincite non riscosse ("orfanelle").

* Controllo apparecchi (slot- machine)

Si controlla periodicamente il carico dei gettoni e quindi la giacenza dei medesimi ponendo a raffronto il quantitativo di quelli dichiarati e quelli esistenti. Si sottopone a controllo periodico anche la rispondenza di quanto risulta dal numeratore con l'effettiva situazione della gettoniera.

n) Manifestazioni non effettuate.

Il controllo della SIAE può essere mirato anche a verificare l'effettivo svolgimento di manifestazioni preannunciate dagli organizzatori.

5. Ispezione documentale.

5.1. Generalità.

L'ispezione documentale, secondo quanto dispone l'art. 52, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, ha per oggetto tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali destinati all'esercizio dell'attività, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatori.

Peraltro, poichè l'attività di verifica da parte del personale SIAE non è diretta alla ricostruzione complessiva della gestione del soggetto controllato, l'esame va limitato a quei registri e documenti (obbligatori) strettamente necessari allo svolgimento dei controlli da eseguire di volta in volta. Nella fase transitoria durante la quale l'organizzatore utilizza la documentazione prevista dalla precedente disciplina dell'imposta sugli spettacoli, l'esame documentale è esteso anche alle distinte e dichiarazioni d'incasso.

Anche per procedere all'ispezione documentale i verificatori devono, ovviamente, poter accedere nei locali destinati all'esercizio dell'attività o in quelli in cui viene tenuta la contabilità. Al riguardo si rimanda ai chiarimenti in tema di accesso forniti in via generale al precedente punto 4.1 della presente circolare.

In particolare, per eseguire l'ispezione contabile, i verificatori invitano il contribuente o chi lo sostituisce ad esibire tutta la documentazione ritenuta necessaria allo scopo, avvertendolo che:

- i registri e i documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione in suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa;
- tale rifiuto, oltre all'applicazione della sanzione di cui all'art. 9, comma 2, del d.lgs. 9, comma 2, del d.lgs. n. 471/1997, legittima l'accertamento induttivo in materia di IVA da parte degli uffici finanziari, ai sensi dell'art. 55 del D.P.R. n. 633/1972;
- costituisce rifiuto di esibizione anche la dichiarazione di non possedere i registri o i documenti o la sottrazione di essi all'ispezione.

Qualora il contribuente, a seguito dell'invito, dichiara che la documentazione richiesta si trovi presso altri soggetti (commercialista, notaio, centro elettrocontabile, ecc.) deve esibire ai verificatori un'attestazione sottoscritta dai soggetti depositari, recante la specificazione dei documenti detenuti. A seguito di tale esibizione, ed in mancanza di opposizione del soggetto depositario, è consentito l'intervento nel luogo di detenzione al

fine di acquisire la documentazione occorrente alla verifica. La mancata esibizione dell'attestazione o il rifiuto di esibizione o l'opposizione all'accesso da parte del depositario espongono il contribuente alle conseguenze negative già dette.

Perché possa configurarsi il rifiuto di esibizione non basta che l'eventuale risposta negativa alla richiesta provenga da commessi, segretari o impiegati senza poteri di rappresentanza. Occorre, invece, che tale rifiuto sia manifestato o dal titolare o dal rappresentante legale del soggetto verificato o, quantomeno, dal direttore del locale. Inoltre, non va attribuita rilevanza alla tardiva esibizione della documentazione, dovuta alla temporanea indisponibilità della stessa per causa di forza maggiore o anche per colpa del contribuente o del depositario cui si è prontamente posto rimedio. Al riguardo va, infatti, evidenziato che la Suprema Corte di Cassazione, con la recente sentenza 25 febbraio 2000, n. 45, resa a sezioni unite, ha statuito che, ai fini della configurazione del rifiuto, è necessario un comportamento doloso da parte del contribuente, costituito dalla volontà di impedire che, nel corso della verifica, sia esaminato il documento.

In ogni caso, qualora la documentazione chiesta non venga esibita, in quanto dichiarata smarrita, distrutta o rubata, il soggetto sottoposto a verifica dovrà comprovare l'effettività della circostanza impeditiva, esibendo la relativa denuncia di smarrimento, distruzione o furto. Il tutto dovrà ovviamente essere verbalizzato.

Qualora la documentazione richiesta sia in parte conservata sotto forma di registrazione su supporti di immagini, secondo quanto previsto dall'art. 2220 c.c., come modificato dall'art. 7-bis della legge 8 agosto 1994, n. 489, la stessa dovrà essere immediatamente resa leggibile da parte del soggetto verificato, il quale, inoltre, ove richiesto in tal senso dai verificatori, dovrà porre a disposizione i documenti originali per riscontrarne la corrispondenza di contenuti rispetto alle registrazioni virtuali.

E' da tener presente, poi, che ai sensi dell'art. 12, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che assiste o rappresenta il verificato. Inoltre, come previsto dal successivo comma 5 dello stesso articolo, la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine.

Ancora, va ricordato che i documenti e le scritture possono, nel corso della verifica essere sequestrati solo se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del

verbale. I libri e i registri non possono invece essere sequestrati; i verificatori possono eseguirne o farne eseguire copia o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo dell'ufficio e possono adottate le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri (art. 52, settimo comma, D.P.R. n. 633/1972). Peraltro, se il contribuente si avvale di sistemi meccanografici, elettronici e simili, i verificatori hanno la facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi, qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale (art. 52, nono comma, stesso decreto).

5.2. Controllo formale della contabilità.

Il controllo formale della contabilità consiste essenzialmente nel :

- 1) controllo della bollatura iniziale e della numerazione dei registri, nella contestuale verifica della completezza e della progressività delle pagine, nonché della corrispondenza del numero complessivo dei fogli rispetto a quello indicato nell'ultima pagina dall'ufficio o dal notaio che ha eseguito la bollatura. Eseguito lo sfoglio, eventualmente a scandaglio, dovranno essere rilevati eventuali fogli mancanti, non numerati ovvero irregolari dal punto di vista della progressione numerica;
- 2) controllare che le annotazioni siano state eseguite successivamente alla bollatura iniziale. Il contribuente commette la violazione di mancata istituzione dei registri IVA e di omessa annotazione delle operazioni, qualora il termine di registrazione di queste sia scaduto antecedentemente al giorno in cui il registro è stato bollato. In altri termini, la bollatura può essere posta in essere anche dopo l'effettuazione dell'operazione, ma entro il termine previsto per la registrazione della stessa (Cass. Sez. Un.Pen 13 luglio 1998, n. 13);
- 3) controllare che le annotazioni siano state eseguite in maniera ordinata. Al riguardo, va ricordato che esiste il divieto di spazi in bianco, di interlinee, di trasporti in margine ed abrasioni e che, per altro verso, esiste l'obbligo di eseguire eventuali cancellature in modo che le parole cancellate siano leggibili;
- 4) controllare che le scritture contabili obbligatorie e la documentazione relativa siano conservate ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973.

5.3. Controlli sostanziali.

L'esame dei registri contabili si estende ovviamente all'aspetto sostanziale.

Al riguardo, per quanto concerne le imprese esercenti attività spettacolistiche, particolare rilievo assumono i registri prescritti dall'art. 7 del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, ossia il registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 e il registro degli acquisti di cui al successivo art. 25. Entrambi detti registri sono soggetti a bollatura iniziale ma non scontano né imposta di bollo né tassa sulle concessioni governative.

5.3.1. Registro dei corrispettivi.

Per quanto concerne il registro dei corrispettivi va ricordato che, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, le operazioni per le quali è rilasciato lo scontrino fiscale, effettuate in ciascun mese solare, possono essere annotate con un'unica registrazione entro il giorno 15 del mese successivo, con allegazione al registro stesso degli scontrini riepilogativi giornalieri.

In armonia con tale disposizione gli apparecchi misuratori fiscali o le biglietterie automatizzate (conformi ad apposito decreto ministeriale) previsti per gli esercenti attività di spettacolo devono essere idonei all'emissione, oltre che del titolo di accesso, di un documento riepilogativo degli incassi giornalieri e di uno riepilogativo degli incassi mensili. Il documento riepilogativo giornaliero è emesso al termine della giornata di attività e cioè entro le ore ventiquattro o, nel caso di attività che si protraggono oltre tale limite, è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività con riferimento alla data di inizio dell'evento; quello mensile viene emesso alla fine di ciascun mese, ai fini dell'annotazione dei corrispettivi entro il giorno 15 del mese successivo.

In sede di verifica si deve, anzitutto, eseguire il riscontro tra i documenti riepilogativi giornalieri e quelli mensili. Successivamente il documento riepilogativo mensile va raffrontato con l'annotazione materialmente eseguita, con riguardo principalmente ai termini di annotazione, agli importi dell'imponibile e dell'imposta. In particolare, nelle annotazioni devono risultare distintamente gli ammontari dei corrispettivi in ordine ai quali l'imposta risulta già assolta, quelli incassati a titolo di prevendita e quelli relativi a prestazioni accessorie o comunque connesse.

L'IVA può risultare già assolta, nel caso in cui –ad esempio- una società sportiva rilascia al proprio sponsor, come obbligazione nell'ambito del contratto di sponsorizzazione, alcuni biglietti, che poi lo sponsor potrebbe distribuire gratuitamente. In

tale circostanza, l’IVA relativa ai biglietti – da considerare *ab origine* a pagamento e non gratuiti – viene quindi assolta in relazione al corrispettivo della sponsorizzazione.

Il controllo della puntuale e corretta annotazione dei corrispettivi può essere totale, ove le dimensioni del contribuente lo consentano in relazione ai tempi di verifica, oppure “a scandaglio”, con riguardo agli eventuali diversi tipi di spettacolo e a vari mesi dell’anno. Le scelte effettuate per il controllo a scandaglio devono essere motivate nel verbale di verifica.

Ovviamente saranno verbalizzate le omesse annotazioni riscontrate o le annotazioni per importi inferiori a quelli reali.

Sul registro dei corrispettivi vanno anche annotate le fatture che le imprese spettacolistiche sono tenute ad emettere per le prestazioni di pubblicità e di sponsorizzazione, nonché per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

Il controllo di questo adempimento va svolto raffrontando l’originale del documento conservato dal contribuente con l’annotazione materialmente eseguita nel registro, con riguardo principalmente, ai termini di annotazione (in base alla data indicata in fattura), agli importi dell’imponibile e dell’imposta e all’indicazione del cessionario del bene o del committente del servizio.

Ancora va ricordato che, ai sensi dell’art. 1, primo comma, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, in un’apposita sezione del registro dei corrispettivi il contribuente deve indicare gli elementi necessari per la liquidazione dell’imposta da versare periodicamente. Più esattamente entro il 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l’ammontare complessivo dell’IVA esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nel registro dei corrispettivi e quello dell’imposta, risultante dalle annotazioni eseguite nel registro degli acquisti, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso.

L’indicazione di tali dati in apposita sezione del registro dei corrispettivi era stata sostituita dal 1° gennaio 1999 da analoga indicazione da effettuare con le dichiarazioni periodiche, ma con il D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, è stato ripristinato l’obbligo di eseguire la liquidazione nel registro dei corrispettivi.

Pertanto, oltre che alle omesse o inesatte annotazioni, il controllo sul registro dei corrispettivi deve tendere anche a verificare che il contribuente, nell’eseguire i calcoli per la liquidazione periodica (mensile o trimestrale) dell’imposta, abbia tenuto conto di tutti i corrispettivi annotati o che avrebbero dovuto essere annotati nel registro.

Anche questo tipo di controllo può essere eseguito eventualmente “a scandaglio”, ponendo peraltro particolare attenzione alle liquidazioni chiuse a credito d’imposta.

5.3.2. Registro degli acquisti.

Il controllo degli acquisti ha ovviamente lo scopo di accertare la puntuale applicazione del diritto alla detrazione dell’imposta afferente gli acquisti di beni e servizi.

Al riguardo va, innanzitutto, ricordato che le operazioni di acquisto rilevanti agli effetti dell’IVA, cioè le operazioni per le quali viene addebitata l’imposta all’impresa spettacolistica devono essere tutte documentate da fatture.

Le fatture devono essere annotate nel registro degli acquisti e conservate.

Si ricorda che, ai sensi dell’art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito in legge 8 agosto 1994, n. 489, è sufficiente, per le operazioni effettuate nell’esercizio corrente, che le stesse siano state rilevate mediante sistemi meccanografici, sempreché il soggetto sia in grado di provvedere alla stampa del tabulato su richiesta e in presenza dei verificatori. Si evidenzia inoltre che l’art. 3, comma 4, del collegato alla finanziaria 2000 estende la possibilità di eseguire la stampa tardiva del tabulato anche ai dati relativi alle operazioni effettuate nell’esercizio precedente a quello in cui viene eseguito il controllo, purché ciò avvenga prima che siano scaduti i termini per la presentazione della relativa dichiarazione annuale.

La detrazione deve essere effettuata nell’anno di competenza che corrisponde a quello in cui la fattura viene registrata. Com’è noto, il diritto alla detrazione “sorge” nel momento in cui l’imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. L’art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 – come modificato dall’art. 1, comma 1, lettera d), del d.lgs. 23 marzo 1998, n. 56 – stabilisce che il contribuente deve registrare le fatture d’acquisto, anteriormente alla liquidazione periodica ovvero alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Le detrazioni non possono essere operate con riferimento ad anni diversi da quelli di “competenza”.

I verificatori devono dapprima porre a raffronto l’eventuale documentazione elementare concernente gli acquisti (ad esempio, ordini di acquisto, buoni di consegna, documenti di trasporto, assegni emessi) e le fatture passive in possesso del contribuente, allo scopo di appurare che tutti gli acquisti siano stati regolarmente fatturati.

Nel caso in cui, date le dimensioni dell'impresa, la mole della documentazione elementare sia eccessiva, tale da non consentire il riscontro "a tappeto", il controllo sarà effettuato "a scandaglio".

Ultimato il riscontro tra operazioni risultanti da documenti elementari o extra-contabili e le fatture effettivamente pervenute, i verificatori dovranno controllare che le fatture di acquisto non siano registrate più volte oppure oltre il termine ultimo previsto.

Il controllo più importante in materia di acquisti è quello che attiene alla corretta applicazione del diritto alla detrazione. Al riguardo va ricordato che il sistema di detrazione è stato profondamente modificato dal 1° gennaio 1998 con il d.lgs. 2 settembre 1997, n. 313.

In ogni caso, il diritto di detrazione è precluso quando:

- l'acquisto non è documentato (ad esempio, mancanza di fatture),
- il contribuente non ha conservato le relative fatture;
- l'acquisto non è inerente all'attività del contribuente;
- l'acquisto concerne un bene o servizio per il quale la detrazione è oggettivamente vietata (art. 19, secondo comma).

In particolare, per quanto riguarda l'inerenza degli acquisti all'attività esercitata, qualche difficoltà applicativa può sorgere allorché un medesimo soggetto svolga nel contempo attività di intrattenimento e attività di spettacolo, entrambe rilevanti agli effetti dell'IVA.

In un'evenienza del genere, il contribuente, ai sensi dell'art. 36 del DPR n. 633 del 1972, deve procedere alla distinta liquidazione dell'IVA e deve, quindi, determinare separatamente l'IVA detraibile nei modi ordinari (art. 19, DPR 633/72) per distinguerla dall'IVA detraibile in maniera forfetaria. Per fare ciò, secondo la circolare ministeriale n. 18/331568 del 22 maggio 1981, il soggetto deve tenere registri distinti (nel caso di specie, quello degli acquisti) ed eseguire una distinta numerazione alle fatture di acquisto.

Il vero problema, comunque, è quello riguardante gli acquisti di beni e servizi utilizzabili promiscuamente. In tal caso, ai sensi del quinto comma del citato art. 36, la detrazione ordinaria compete nei limiti della parte di utilizzazione imputabile all'attività spettacolistica. Tuttavia il contribuente potrebbe essere indotto a far risultare per l'attività spettacolistica una utilizzazione superiore a quella effettiva per beneficiare almeno in parte di una doppia detrazione.

Per scongiurare tali pericoli, in sede di verifica, si deve controllare che, a parte i beni e servizi la cui imputazione specifica può essere oggettivamente provata, l'imputazione

dell'utilizzazione degli stessi a ciascuna attività separata sia stata eseguita con riferimento ai rispettivi volumi d'affari.

La fattispecie descritta si verifica, ad esempio quando un medesimo soggetto organizza sia trattenimenti danzanti con musica dal vivo (attività di spettacolo: regime IVA ordinario) che con strumento meccanico (attività di intrattenimento: regime IVA forfetario), nell'ambito dei quali somministra consumazioni ai partecipanti.

5.5. Aspetti specifici relativi ai controlli documentali.

a) Volume d'affari.

Per i soggetti che svolgono attività spettacolistica è necessario appurare se il volume d'affari realizzato nell'anno precedente (a quello cui si riferisce la verifica) non abbia superato i cinquanta milioni di lire, per stabilire se, in mancanza di opzione per il regime IVA ordinario, competano i benefici del regime semplificato previsto dall'art. 74-*quater*, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 8 del D.P.R. n. 544/1999 (determinazione forfetizzata dell'IVA, esonero dagli obblighi del misuratore fiscale, dell'annotazione dei corrispettivi delle dichiarazioni e dei versamenti infrannuali).

Nei casi di esercizio di più attività rilevanti agli effetti dell'IVA, ai sensi dell'art. 36, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, il volume d'affari da prendere in considerazione ai fini suddetti è, ovviamente, solo quello riguardante l'attività di spettacolo.

Gli appuramenti suddetti implicano, com'è ovvio, la verifica da parte degli incaricati SIAE della dichiarazione annuale IVA.

E' importante ricordare che, in caso di avvenuta rettifica della dichiarazione annuale, l'eventuale superamento, fino al cinquanta per cento, del suddetto limite di cinquanta milioni non comporta decadenza dal regime agevolato, ma soltanto l'applicazione della sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire cinquemilioni prevista dall'art. 9, comma 4, del d.lgs. n. 471/1997.

Analogamente, per i soggetti che svolgono attività di minima importanza o attività soggette ad imposta sugli intrattenimenti congiuntamente ad altre che non vi sono soggette, è necessario verificare, attraverso l'esame documentale, se il volume d'affari dell'anno precedente non abbia superato i cinquanta milioni di lire e, inoltre, se sia stata data preventivamente comunicazione, sottoscritta dall'organizzatore, del possesso dei requisiti per fruire della determinazione forfettaria dell'imponibile, ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 640/1972.

b) Percentuale d'esenzione biglietti in omaggio.

La SIAE verifica la correttezza delle percentuali di esenzione applicate dal contribuente, tenendo conto anche della documentazione tecnica recante la capienza degli impianti fornita dall'organizzatore.

c) Regime di cui alla Legge n. 398 del 1991.

Questo regime comporta per la SIAE ulteriori peculiari compiti, quali :

- la verifica della completa e tempestiva registrazione dei proventi nel prospetto semplificato, sostitutivo del registro degli acquisti e dei corrispettivi, ex D.M. 11.2.1997;
- la verifica del volume d'affari realizzato nell'anno precedente per le nuove opzioni presentate da soggetti che già esercitano attività;
- la verifica periodica che non venga superato il limite del plafond, fissato in 360 milioni di lire per le opzioni in corso. Il superamento di detto limite comporta l'applicazione del regime ordinario a decorrere dal mese successivo e deve essere segnalato dalla SIAE ai competenti uffici come precisato nella circolare n. 71/E del 21 aprile 1997;
- la verifica di assenza di finalità lucrative.

d) Enti non commerciali di tipo associativo.

Si evidenziano alcuni controlli di competenza della SIAE relativamente alle attività degli enti non commerciali.

Quote sociali

La SIAE verifica che le quote sociali non vengano rimosse dalla associazione in occasione di singoli intrattenimenti o spettacoli; in tal caso esse, assumendo natura di corrispettivi specifici, sarebbero soggette ad IVA.

Corrispettivi dei soci

La SIAE verifica la sussistenza dei requisiti oggettivi previsti dall'art. 4, quarto comma del D.P.R. n. 633/72, per il non assoggettamento ad IVA dei corrispettivi versati dai soci a fronte delle prestazioni di spettacolo ed intrattenimento (per le associazioni di promozione sociale, anche dei corrispettivi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande) effettuate in loro favore dall'ente associativo di appartenenza. La SIAE inoltre segnala l'eventuale insussistenza delle clausole indicate al settimo comma del citato articolo 4.

6. Processo verbale di constatazione.

6.1. Rilevanza giuridica.

Dispone il sesto comma dell'art. 52 che di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite. A sua volta l'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, stabilisce che le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie (e quindi anche tributarie) sono constatate mediante processo verbale.

Mediante il processo verbale viene, quindi, effettuata la constatazione delle violazioni che, in definitiva, finisce con il comprendere i rilievi oggettivi di chi redige il verbale stesso. Sulla base di tali rilievi, successivamente, gli uffici finanziari valuteranno la fondatezza dell'addebito per l'eventuale emissione dell'avviso di accertamento o di irrogazione di sanzioni.

Il processo verbale di constatazione assume, quindi, il carattere di atto istruttorio in quanto la sua funzione è quella di portare a conoscenza dell'ufficio finanziario che il contribuente sottoposto a controllo o a verifica si è reso responsabile di violazioni delle norme tributarie e di fornire gli elementi necessari per l'emissione degli atti impositivi.

Proprio perché atto istruttorio, lo stesso non è impugnabile autonomamente davanti alle commissioni tributarie ed, infatti, non è compreso nell'elencazione tassativa di atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Poiché il processo verbale di constatazione è redatto da pubblici ufficiali, lo stesso ha natura di atto pubblico che fa fede fino a querela di falso, ex art. 2700 del codice civile, per quanto riguarda le dichiarazioni delle parti e gli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza. Viceversa il verbale non fa piena prova per le valutazioni e le considerazioni in esso espresse, che sono considerate, invece, prove semplici le quali possono essere smentite con successive prove della medesima natura, senza fare ricorso alla querela di falso.

Va evidenziato, inoltre, che mentre in passato il contribuente poteva definire in via breve l'aspetto sanzionatorio pagando entro 30 giorni dalla sottoscrizione del processo verbale di constatazione, una somma pari ad 1/6 del massimo della pena pecuniaria, a seguito della riforma del sistema sanzionatorio non penale, non è più prevista tale possibilità. Tuttavia, ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. n. 472/1997, il processo verbale di constatazione riveste una funzione importante a tutela del credito dell'amministrazione finanziaria. Ed invero, sulla base delle risultanze del processo verbale di constatazione, l'ufficio finanziario, quando ha fondato sospetto di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere al

Presidente della Commissione Tributaria Provinciale, l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo dei loro beni.

Il processo verbale di constatazione va distinto dal processo verbale di verifica. Infatti, mentre il primo viene redatto a conclusione della verifica per evidenziare le eventuali violazioni alle norme tributarie commesse dal contribuente, il secondo viene compilato quando la verifica si protrae per più giorni e serve per descrivere in modo sintetico ma completo le operazioni quotidianamente svolte.

6.2. Contenuto del processo verbale – Individuazione del trasgressore.

Per poter assolvere alla sua funzione, il processo verbale di constatazione deve ovviamente indicare le generalità complete dell'autore di ogni violazione, nonché gli elementi probatori che hanno permesso la sua identificazione. L'atto, in altre parole, deve contenere l'esposizione della situazione di fatto esistente al momento della constatazione della violazione, evidenziando in maniera dettagliata tutti gli elementi oggettivi che possono, poi, risultare utili agli uffici finanziari allo scopo di appurare l'imputabilità e la colpevolezza dell'autore della violazione e di evitare eventuali tentativi elusivi della responsabilità da parte dello stesso.

Per quanto riguarda l'individuazione dell'autore della violazione, occorre tener presente che l'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997 stabilisce l'applicabilità delle sanzioni alle persone fisiche che hanno commesso o concorso a commettere la violazione, persone che possono essere diverse dal contribuente il quale, comunque, risponde in via solidale del pagamento delle violazioni.

Ai suddetti fini bisogna tener presente che, ai sensi dell'art. 11, comma 2, del richiamato d.lgs. n. 472, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero ha compiuto gli atti illegittimi. Tuttavia, qualora nello svolgimento delle operazioni di verifica emergano elementi informativi idonei all'individuazione dell'effettivo responsabile, quest'ultimo sarà ovviamente considerato tale.

Più difficoltosa appare l'identificazione dell'eventuale autore mediato della violazione, ossia di quel soggetto che determina la commissione di una violazione, usando violenza o minaccia su altri o inducendo altri in errore incolpevole, ovvero avvalendosi di persona incapace di intendere o di volere. In tali ipotesi l'autore mediato è tenuto al pagamento delle sanzioni al posto dell'autore materiale della violazione, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 472 del 1997. L'individuazione, dell'autore mediato non potrà che avvenire su indicazione

dell'autore materiale o del contribuente, interessati a dimostrare la propria buona fede e, per converso, la colpa di altri. In una evenienza del genere, peraltro, le dichiarazioni degli interessati dovranno essere suffragate da ulteriori riscontri.

E' importante, comunque, sottolineare che il processo verbale di constatazione deve essere redatto nei confronti del contribuente sottoposto a controllo o verifica, indipendentemente dalle persone fisiche cui vengono attribuite le eventuali violazioni constatate. Quindi, il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o dal suo rappresentante legale o da chi lo sostituisce, senza che sia necessario procedere alla sua consegna nei confronti dei soggetti individuati quali autori materiali o mediati delle violazioni.

Tuttavia, è bene ripeterlo, il processo verbale di constatazione, anche se intestato al contribuente, deve contenere tutti gli elementi identificativi delle persone fisiche responsabili alle quali gli uffici finanziari dovranno notificare l'atto di contestazione delle sanzioni.

6.3. Motivazione del processo verbale.

I rilievi evidenziati nel processo verbale devono essere adeguatamente motivati, per garantire, in prospettiva, l'emanazione di un atto impositivo immune da vizi, facilmente eccepibili in sede contenziosa.

Il verbale deve, quindi, contenere gli elementi che consentano di individuare il percorso argomentativi seguito dai verbalizzanti, ossia i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche sui quali si fondano i singoli rilievi.

Con il termine "presupposti di fatto" si fa riferimento a ciò che è realmente accaduto e che quindi deve essere valutato oggettivamente, senza possibilità di diverse interpretazioni. Le "ragioni giuridiche" sono invece le argomentazioni giuridiche (soggettive) sulle quali si fondano i rilievi. E' evidente che, ai fini di una adeguata motivazione, non sempre può bastare un mero rinvio alle norme violate: in riferimento alle stesse, infatti, deve anche individuare la portata e la corretta interpretazione al caso considerato. Le argomentazioni possono quindi essere supportate da richiami giurisprudenziali e dottrinali.

6.4. Dichiarazioni e sottoscrizione del verbale.

Come già detto, sia il processo verbale di constatazione che quello di verifica possono contenere eventuali dichiarazioni del contribuente. In tal modo al contribuente è riconosciuta la possibilità di rappresentare e di segnalare situazioni particolari, nonché di chiarire

circostanze, facendo valere il cosiddetto diritto alla difesa, costituzionalmente garantito, e realizzando quindi in pieno il principio del contraddittorio.

A tal fine bisogna precisare che le dichiarazioni rese dal contribuente nel caso di accessi, ispezioni e verifiche e riportate nel processo verbale di constatazione, assumono il valore di ammissione e non quello di confessione. Mentre la confessione, infatti, fa stato fino a quando non si dimostri che è stata emessa per errore, violenza o dolo, l'ammissione possiede un valore probatorio semplice e può essere smentita da qualsiasi prova successiva. Tuttavia, l'amministrazione finanziaria a fronte di un'ammissione non necessita di ulteriori prove per supportare la fondatezza dei propri rilievi.

Il processo verbale di constatazione deve essere sottoscritto dai verbalizzanti e dalla parte.

La sottoscrizione del contribuente ha natura giuridica di presa d'atto, dimostrando che lo stesso ha preso visione del verbale. La stessa non ha valore sanante di eventuali vizi dell'atto e non sostiene la fondatezza dei rilievi. Resta, pertanto, impregiudicata la possibilità di impugnare l'avviso di accertamento o di irrogazione di sanzioni fondato sui rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione.

Qualora il contribuente rifiuti di sottoscrivere il processo verbale, nello stesso deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione; inoltre la parte ha, comunque, diritto di averne un esemplare e, nell'ipotesi in cui si rifiuti la copia a lui destinata, la stessa sarà conservata agli atti dell'ufficio e potrà essere richiesta dallo stesso anche successivamente.

In ogni caso, sono validi gli effetti giuridici che il verbale è chiamato a produrre.

6.5. Trasmissione del verbale agli uffici finanziari.

Il processo verbale di constatazione, una volta redatto e sottoscritto, va trasmesso agli uffici finanziari ai quali è demandata in via esclusiva la potestà impositiva.

E' ovvio che l'invio deve avvenire tempestivamente, onde consentire agli uffici di valutarne criticamente il contenuto e procedere, quindi, ove ne vengano condivisi i rilievi, alla notifica dei consequenziali atti di accertamento e di irrogazione sanzioni entro i termini (di decadenza) previsti dalla legge.

E' altrettanto evidente che l'invio deve essere effettuato nei confronti dell'ufficio competente. Al riguardo, si precisa che i verbali relativi alla constatazione di violazioni in materia di IVA sugli spettacoli (art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972) e di IVA sugli intrattenimenti applicata nei modi normali a seguito di opzione (art. 74, sesto comma) devono essere trasmessi agli Uffici delle Entrate (o, se non ancora istituiti, agli Uffici IVA)

territorialmente competenti in relazione al luogo in cui il contribuente ha il proprio domicilio fiscale, anche quando la persona fisica cui riferire la violazione ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997 abbia un domicilio fiscale diverso da quello del contribuente. Tanto si desume dall'art. 16, comma 1, del citato d.lgs. n. 472.

Qualche problema in ordine all'individuazione dell'ufficio cui trasmettere il verbale di constatazione poteva sorgere quando lo stesso contenga rilievi tanto in materia di imposta sugli intrattenimenti (per i quali era rilevante il luogo di commissione della violazione) che in materia di IVA sugli intrattenimenti ordinaria (per i quali rileva il domicilio fiscale del contribuente). Per superare la questione è stata introdotta opportuna modifica legislativa che individua la competenza, in ogni caso, in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

7. Acquisizione dati relativi agli esercenti.

Ai sensi dell'art. 74-*quater*, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, gli organizzatori di attività di intrattenimento e di spettacolo, nonché i soggetti che hanno optato per il regime della L. 398/91, debbono fornire i relativi dati alla SIAE, con modalità che verranno stabilite con decreto del Ministero delle Finanze.

Al riguardo, l'art. 10 del DM 13/7/2000 – recante per le attività in argomento, le caratteristiche degli apparecchi misuratori fiscali e delle biglietterie automatizzate per la certificazione dei corrispettivi – stabilisce che gli organizzatori che utilizzano gli apparecchi misuratori fiscali o le biglietterie automatizzate non connesse con il sistema centrale gestito dal Ministero delle Finanze debbono trasmettere i dati relativi agli incassi, al numero ed alla tipologia dei biglietti e degli abbonamenti rilasciati ed ogni altro dato contenuto nei documenti riepilogativi giornalieri e mensili emessi dal sistema. La SIAE può autorizzare la trasmissione dei dati mediante supporto magnetico o cartaceo.

La SIAE mette a disposizione dell'Anagrafe Tributaria e del Ministero per i beni e le attività culturali i dati acquisiti.

Tenuto conto che, ai sensi dell'art. 18, comma 6, del d.lgs. n. 60/1999, le modalità di trasmissione dei dati suddetti devono essere definite con apposito decreto ministeriale, non ancora emanato, e che comunque l'invio dei dati presuppone l'installazione dei misuratori fiscali, non ancora avvenuta, si ritiene che attualmente non sussista alcun obbligo del genere a carico degli esercenti e che, di conseguenza, l'attività di raccolta dei dati da parte della SIAE non possa per il momento essere svolta.

IL DIRETTORE GENERALE
Dr. Massimo Romano