

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

3°/2000

EX LEGE
Aggiornamenti normativi.
n° 23/2000

Direttore Responsabile:
CARLO REDAELLI

Comitato di Redazione:
P.zza Fontana, 2 - 20122 Milano
Tel. 02/8556206 - Fax 02.878008
E-mail avvocatura@diocesi.milano.it

Editore: I.T.L. S.p.A.
Presidente: LUIGI TESTORE
Amm. delegato: DARIO PASSONI
Via Antonio da Recanate, 1
20124 Milano
Tel. 02/6713161 - Fax 02/66984388

Fotocomposizione:
I.T.L. S.p.A. - Milano
Copertina: Clara Arcolini

Marketing e distribuzione
xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx
Tel. 02.671316xx

Pubblicità: Imagina sas - Corso di Porta
Romana, 128 - 20122 Milano
Tel. 02.58320509 / 02.58320511
Fax 02.58319824 - C.P. 1383 Milano Cor-
dusio - E-mail: imagiuno@tin.it
web.tin.it/agenziaimagina

Stampa:
Grafiche Monti - Saronno

Periodico Registrato presso
il Tribunale di Milano al n. 113
in data 17/02/1999

Spedizione in abbonamento postale 45%
art. 2 comma 20/b legge 662/96 fil. Milano

Una copia L. 15.000 - Abbonamento annuo
Italia L. 40.000 - Estero L. 80.000
C/C Postale n. 13563226 intestato a ITL
Spa - via A. da Recanate, 1 - 20124 Milano

GARANZIA DI TUTELA DEI DATI PERSONALI

L'Editore garantisce ad abbonati e lettori la riservatezza dei loro dati personali che verranno elaborati elettronicamente ed eventualmente utilizzati al solo scopo promozionale. Qualora abbonati e lettori non siano interessati a ricevere le predette informazioni promozionali sono pregati di comunicarlo all'Editore, scrivendo a ITL spa, via Antonio da Recanate 1 - 20124 Milano. *In conformità alla legge 675/96 sulla tutela dei dati personali*

AGGIORNATO A **OTTOBRE 2000**

Il testo, anche se elaborato con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

SOMMARIO

| | |
|-----------------------------|---------------|
| EDITORIALE | pag. 5 |
|-----------------------------|---------------|

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

| | |
|---|----------------|
| AGEVOLAZIONI PER IL GAS METANO (<i>Patrizia Clementi</i>) | pag. 9 |
| 1. Oggetto dell'agevolazione e settori agevolati | pag. 9 |
| 2. Uso promiscuo | pag. 10 |
| 3. Modalità di richiesta dell'agevolazione | pag. 11 |
| 4. Decorrenza dell'agevolazione | pag. 11 |
| ATTIVITÀ SPETTACOLISTICHE (<i>Patrizia Clementi e Franco Mastrantonio</i>) | pag. 12 |
| Spettacolo o intrattenimento? | pag. 12 |
| ...e i diritti d'autore? | pag. 13 |
| IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI INTRATTENIMENTI | pag. 14 |
| 1. Le attività considerate intrattenimento | pag. 14 |
| 2. Soggetti obbligati | pag. 15 |
| 3. Base imponibile | pag. 15 |
| 4. Adempimenti | pag. 17 |
| 5. Versamento dell'imposta | pag. 18 |
| 6. Regime IVA speciale | pag. 18 |
| IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI SPETTACOLI | pag. 20 |
| 1. Le attività considerate spettacolo | pag. 20 |
| 2. Il regime IVA ordinario | pag. 20 |
| 3. Gli adempimenti e la contabilità | pag. 21 |
| 4. Il regime IVA forfetario | pag. 22 |
| 5. Le attività occasionali | pag. 22 |
| 6. Il credito d'imposta per le sale cinematografiche | pag. 23 |
| I TITOLI DI ACCESSO | pag. 24 |
| LE SANZIONI | pag. 27 |
| IL REGIME FORFETARIO IVA DELLE ASSOCIAZIONI (<i>Patrizia Clementi</i>) | pag. 29 |
| L'AUTORITÀ DEL TERZO SETTORE (<i>Patrizia Clementi</i>) | pag. 31 |
| GLI AIUTI PER LE POPOLAZIONI COLPITE DA CALAMITÀ (<i>Carlo Redaelli</i>) | pag. 33 |
| 1. Soggetti beneficiari degli aiuti | pag. 33 |
| 2. Soggetti che operano come intermediari | pag. 33 |
| 3. Tipologia degli aiuti | pag. 35 |
| 4. I beneficiari delle agevolazioni fiscali | pag. 36 |
| 5. Le agevolazioni fiscali | pag. 36 |
| 6. Il problema controlli | pag. 36 |
| LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE (<i>Luigi Corbella</i>) | pag. 38 |
| 1. Premessa | pag. 38 |
| 2. Lo statuto – articoli da 1 a 5 | pag. 40 |

| | |
|---|----------------|
| IL DIRITTO DI INTERPELLO (<i>Patrizia Clementi</i>) | pag. 43 |
| 1. Il diritto di interpello dello statuto del contribuente | pag. 43 |
| 2. Il diritto di interpello della Circolare n. 99 | pag. 44 |
| ADEMPIMENTI INAIL PER I COLLABORATORI COORDINATI E CONTINUATIVI (<i>Paola Calegari</i>) | pag. 47 |
| LE SPEDIZIONI POSTALI AGEVOLATE (<i>Patrizia Clementi</i>) | pag. 50 |
| NOVITÀ NELLA TASSAZIONE DELLE SUCCESSIONI E DONAZIONI (<i>Flavio Pizzini</i>) | pag. 52 |
| 1. Le novità del "collegato fiscale" | pag. 53 |
| 2. Pronti contro termine e fondi comuni di investimento | pag. 56 |
| 3. Volture catastali | pag. 56 |
| NUOVE NORME DI TUTELA DEL DIRITTO D'AUTORE (<i>Alberto Fedeli</i>) | pag. 58 |
| 1. Alcune nozioni sul diritto d'autore | pag. 58 |
| 2. Le novità della legge 18/2000 | pag. 59 |
| 3. Le fotocopie consentite | pag. 60 |
| a) <i>Ambito di applicazione</i> | pag. 60 |
| b) <i>I limiti e le condizioni per la liceità delle fotocopie</i> | pag. 61 |
| c) <i>Le sanzioni</i> | pag. 63 |

DOCUMENTAZIONE

| | |
|---|----------------|
| Legge 27 luglio 2000, n. 212 – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE | pag. 71 |
| Provvedimento 20 settembre 2000 (n. 3/2000) – AUTORIZZAZIONE AL TRATTAMENTO DEI DATI SENSIBILI DA PARTE DEGLI ORGANISMI DI TIPO ASSOCIATIVO E DELLE FONDAZIONI | pag. 81 |

Editoriale

Il fascicolo autunnale di *Ex lege* presenta una serie di *aggiornamenti normativi* sui temi più svariati, ma sempre di interesse delle parrocchie, degli enti ecclesiastici e degli altri enti non commerciali. Si tratta di questioni molto puntuali – ad esempio, le agevolazioni circa il consumo del gas metano e le spedizioni postali – e di altre di più vasto respiro. Tra queste, restando nel campo fiscale, occorre segnalare l'analisi del trattamento fiscale degli intrattenimenti e degli spettacoli, che pare ormai arrivato a definizione, quello delle successioni e donazioni (n.b.: si fa in questo caso riferimento a un provvedimento non ancora definitivo) e, soprattutto, lo *Statuto del contribuente*. A questo documento, che riportiamo per esteso nella parte concernente la documentazione, daremo attenzione anche nei prossimi fascicoli della rivista. Non si tratta, per una volta, di imposte da pagare o da non pagare, ma di un provvedimento che dovrebbe favorire un migliore, trasparente e sincero rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria. Merita, quindi, un'approfondita considerazione – perché no?, anche da parte dei consigli per gli affari economici delle parrocchie –, nella linea dell'attenzione al tema della "questione fiscale", su cui nei mesi scorsi è intervenuta la Commissione diocesana Giustizia e pace della Diocesi di Milano (il documento "*Sulla questione fiscale. Contributo alla riflessione*" è stato oggetto di presentazione anche nel convegno organizzato dall'Avvocatura lo scorso 17 giugno).

In ambito non fiscale, il presente numero di *Ex lege* affronta in particolare la riforma del diritto d'autore, in particolare sotto il profilo delle ... fotocopie, e gli adempimenti INAIL a favore dei collaboratori coordinati e continuativi. Circa la privacy, si ritiene utile, visto che nulla è innovato in merito, riportare nella *Documentazione* l'autorizzazione generale del Garante, recentemente rinnovata. Essa riguarda gli enti *non profit* in genere, ma non gli enti ecclesiastici per il trattamento di dati propri dell'ordinamento canonico. Per tale questione si richiama l'attenzione delle parrocchie e degli altri enti ecclesiastici alla corretta attuazione delle disposizioni della Conferenza Episcopale Italiana *Disposizioni per la tutela del diritto alla buona fama e alla riservatezza* (*Ex lege* 3/1999pp. 91-110; nello stesso fascicolo è contenuta una presentazione del decreto).

Milano, 31 ottobre 2000

don Carlo Redaelli
Avvocato generale e Direttore responsabile

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

AGEVOLAZIONI PER IL GAS METANO

di Patrizia Clementi

Il costo per il riscaldamento di alcune tipologie di immobili gestiti dalle parrocchie e dagli altri enti non profit potrebbe diventare più leggero con effetto retroattivo dal 1° gennaio di quest'anno, grazie alla riduzione dell'accisa sul gas metano (una speciale imposta che colpisce particolari categorie di prodotti), riduzione disposta dalla legge finanziaria n. 488/1999 che, con il 5° comma dell'articolo 12, ha modificato la nota 1 dell'art. 26 del D.Lgs. 504/95.

Riassumiamo in concreto – al di là dei pur necessari riferimenti normativi – il contenuto e le caratteristiche dell'agevolazione.

1. OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE E SETTORI AGEVOLATI

È utile precisare innanzitutto che l'accisa sul gas metano è diversificata in funzione della destinazione dello stesso ad "usi civili" o ad "usi industriali".

Quello destinato ad *usi civili*, inoltre è tassato in modo differenziato a seconda dell'utilizzo; la tassa è pari a:

- 86 lire al mc se il consumo è riferibile all'uso domestico di cottura dei cibi e produzione di acqua calda;
- 151 lire al mc se il consumo è riferibile al riscaldamento individuale (fino a 250 mc annui);
- 332 lire al mc se il consumo si riferisce ad altri usi civili.

Il gas metano destinato ad *usi industriali* è invece gravato di sole 20 lire al mc.

L'agevolazione consiste nello spostamento dall'area "uso civile" a quella "uso industriale" (che, come si è visto sopra, è notevolmente meno tassata) di **tre tipologie di utilizzo** e precisamente quello:

- negli esercizi di ristorazione;
- negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro;
- negli impianti sportivi e nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti.

Con la Circolare n. 64 del 3 aprile 2000 il Ministero delle finanze ha fornito alcuni chiarimenti circa l'applicazione della norma, offrendo, in particolare, i criteri per l'identificazione degli utilizzi agevolati.

Per quanto riguarda l'ambito della **ristorazione** viene puntualizzato che occorre fare riferimento alla tipologia individuata dall'art. 5, c. 1, lett. a) della L. 287/91 (ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi simili) e che vi rientrano sia gli esercizi in cui la consumazione avviene sul posto, sia quelli che prevedono anche la vendita per asporto dei pasti e delle bevande. Non rientrano invece nel concetto di ristorazione gli esercizi di somministrazione, ovvero i bar, i caffè, le gelaterie, le pasticcerie e gli altri esercizi simili; pertanto, afferma esplicitamente la Circolare, *"tali esercizi debbono ritenersi esclusi dall'applicazione dell'aliquota di accisa prevista per uso industriale"*.

A proposito degli **impianti sportivi** il Ministero precisa che rientrano nell'agevolazione *"tutte quelle strutture (associazioni, fondazioni, comitati e ogni altro ente od organismo dotato o meno di personalità giuridica ivi comprese le Onlus) che svolgono la propria attività senza fine di lucro, per la diffusione e la pratica sportiva a livello esclusivamente dilettantistico"* e, in relazione al carattere dilettantistico, chiarisce che sono da considerare tali *"quelle attività svolte a titolo gratuito anche con carattere di continuità"*. Di particolare interesse la precisazione che l'agevolazione compete non solo agli impianti sportivi propriamente detti, ma anche alle strutture particolari come le docce, gli spogliatoi, gli uffici amministrativi, annessi agli impianti stessi, anche nell'ipotesi in cui il gas metano sia utilizzato solo in queste strutture e non anche nell'impianto sportivo vero e proprio.

In relazione all'ultimo settore di attività agevolato, l'unica precisazione offerta riguarda la necessità che sia escluso lo scopo di lucro.

2. USO PROMISCO

Una circostanza che può verificarsi con una certa frequenza (si pensi agli impianti sportivi inseriti nelle strutture parrocchiali) è la presenza di un unico impianto e un unico contatore a servizio di più unità immobiliari, che solo in parte vengono utilizzate per le attività identificate dalla legge. In questi casi sembra doversi escludere la possibilità di richiedere l'applicazione dell'accisa nella misura ridotta per il principio di ordine generale in base al quale la disciplina ordinaria può essere derogata da quella speciale solo nell'ipotesi in cui siano individuati i presupposti previsti per quest'ultima. Tale principio è stato recentemente ribadito nella Circolare n. 82 del 7 aprile 1999 relativa all'applicazione dell'IVA agevolata sui consumi di energia elettrica per uso domestico. Il Ministero negava l'agevolazione in un caso di uso promiscuo analogo a quello ipotizzato precisando che *"nei casi di utenze ad utilizzazione promiscua come, ad esempio, nel caso di conventi con annessi asili, di strutture militari nelle quali risultano ubicati, oltre alle strutture residen-*

ziali anche comandi, uffici, depositi, officine, spacci e servizi vari, ecc., ove non sia in sostanza possibile determinare la parte impiegata negli usi domestici agevolati per mancanza di distinti contatori, l'imposta non può che rendersi applicabile con l'aliquota ordinaria sull'intera fornitura".

Diverso è invece il caso – esplicitamente previsto dalla Circolare 64 – che riguarda la sola attività di ristorazione: quando nello stesso locale si svolge sia l'attività di ristorazione (agevolata) che quella di somministrazione (non agevolata), la riduzione di accisa è riconosciuta sul 50% del consumo totale, fatta salva la possibilità di richiedere l'agevolazione su una percentuale maggiore, qualora il gestore dell'esercizio dichiarerà sotto la propria responsabilità che vi è una oggettiva e documentabile maggiore imputazione di consumo all'ambito della ristorazione. Lo stesso meccanismo si applica nel caso in cui l'attività di ristorazione venga effettuata congiuntamente ad attività di intrattenimento e svago in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi similari.

3. MODALITÀ DI RICHIESTA DELL'AGEVOLAZIONE

L'applicazione dell'agevolazione dovrà essere richiesta dal legale rappresentante dell'ente alla società erogatrice della fornitura di gas metano con apposita istanza a cui andrà allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, nella quale occorre dichiarare la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge per l'accesso al beneficio fiscale. Sia l'istanza che la dichiarazione sostitutiva potranno essere inviate senza firma autenticata, purché accompagnate dalla copia fotostatica di un documento di riconoscimento del legale rappresentante. Si tenga presente che con analoga procedura dovrà essere comunicata ogni eventuale successiva variazione dei dati comunicati nella dichiarazione sostitutiva.

4. DECORRENZA DELL'AGEVOLAZIONE

La Circolare precisa che in considerazione della portata innovativa della norma, l'agevolazione si applica a partire dal 1° gennaio 2000, purché la documentazione richiesta venga presentata dalle società erogatrici di gas metano agli Uffici Tecnici di Finanza entro il termine di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno 2000, ovvero entro il 28 febbraio 2001. È importante, perciò, che gli enti trasmettano con la massima sollecitudine alle società erogatrici istanza e dichiarazione sostitutiva, e che siano in grado di dimostrare di aver effettuato la trasmissione, ad esempio utilizzando la spedizione a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.

ATTIVITÀ SPETTACOLISTICHE

di Patrizia Clementi e Franco Mastrantonio

Anche in questo numero torniamo a interessarci del trattamento fiscale delle attività di carattere spettacolistico (i precedenti interventi sono stati pubblicati nei numeri 3 e 4 dello scorso anno e nel numero 1/2000). L'occasione ci è offerta dall'emanazione di una consistente e articolata Circolare illustrativa e dalla pubblicazione del decreto ministeriale con il quale vengono approvate le caratteristiche dei misuratori fiscali che sostituiranno, a decorrere dal prossimo 1° gennaio, i biglietti emessi dalla SIAE (si tratta, rispettivamente della Circolare n. 165 del 7 settembre 2000 e del D.M. 13 luglio 2000).

Per tracciare un quadro aggiornato della situazione ci lasceremo guidare dalla Circolare che riassume le modifiche introdotte dal D.Lgs. del 26 febbraio 1999 ed entrate in vigore con il 1° gennaio di quest'anno, ma ancora non ben metabolizzate dagli operatori, soprattutto da quelli non "professionali", come possono essere le parrocchie e gli altri enti non commerciali che svolgono attività spettacolistiche in maniera marginale e accessoria, o addirittura in modo occasionale.

SPETTACOLO O INTRATTENIMENTO?

Il primo passo per comprendere ed applicare correttamente il trattamento riservato alle attività spettacolistiche è quello di stabilire quando rientrano tra gli *spettacoli* e quando tra gli *intrattenimenti*.

In merito a questa fondamentale distinzione, la Circolare precisa che *gli spettacoli*, nei quali prevale una connotazione in qualche modo culturale, sono caratterizzati da una *partecipazione passiva*, in quanto lo spettatore "*assiste al fenomeno, guarda l'evento così come gli è rappresentato*". Al contrario, gli *intrattenimenti*, nei quali prevale l'aspetto ludico e di puro divertimento, sono caratterizzati da una *partecipazione attiva* all'evento.

Le conseguenze fiscali dell'inclusione nell'una o nell'altra categoria sono notevoli:

- gli *spettacoli*, se costituiscono attività abituale, sono assoggettati a IVA ordinaria, con alcune specificità tipiche di questo settore riguardo al momento impositivo, alla certificazione degli incassi e all'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria e con la previsione di agevolazioni per le attività di minore rilievo economico;

- gli *intrattenimenti*, sono invece assoggettati in ogni caso all'imposta sugli intrattenimenti e, se costituiscono attività abituale, sono soggetti anche a IVA con uno speciale regime forfetario al quale è possibile derogare con esplicita opzione.

Le precisazioni circa le caratteristiche degli spettacoli e quelle degli intrattenimenti, permettono anche di identificare quelle situazioni che non rientrano né nell'una, né nell'altra ipotesi. È il tipico caso della cosiddetta "musica d'ambiente", ovvero della diffusione di musica in sottofondo, ad esempio durante l'orario di apertura di un locale. La diffusione di musica registrata o trasmessa da una radio, infatti, non rientra tra le attività qualificabili come spettacolo in quanto per essere "spettacolo" la musica deve essere prevalentemente dal vivo (si veda, a pag. 20 l'elenco delle attività spettacolistiche elencate dal D.P.R. 633/72); né può essere inclusa nell'ambito delle attività di intrattenimento in quanto l'avventore non interviene nella scelta dei brani musicali e quindi non vi è la richiesta partecipazione attiva all'evento.

... E I DIRITTI D'AUTORE?

Può inoltre ricorrere anche l'obbligo di versamento dei diritti d'autore che, pur non essendo una tassa in senso tecnico, sono obbligatori e normati come un tributo. La loro riscossione avviene per mezzo degli Uffici periferici della SIAE ai quali, dal 1° gennaio di quest'anno, non vanno più versati gli altri importi eventualmente dovuti a titolo di IVA e di imposta sugli intrattenimenti il cui pagamento va invece effettuato direttamente a favore del fisco utilizzando il modello F24. L'obbligo di corrispondere i diritti d'autore non è legato alla caratteristica di *spettacolo* o di *intrattenimento* dell'attività: dipende invece dalla circostanza che vengano utilizzate in manifestazioni pubbliche opere tutelate. Per riprendere l'esempio precedente sulla musica d'ambiente: non vi sono obblighi IVA, né di imposta sugli spettacoli, ma sono dovuti i diritti d'autore.

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI INTRATTENIMENTI

1. LE ATTIVITÀ CONSIDERATE INTRATTENIMENTO

Sono considerati *intrattenimenti* i giochi e le altre attività indicati nella relativa Tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72 e raggruppati in quattro diverse tipologie di eventi.

| TARIFFA | | |
|---------------|--|----------|
| PUNTO TARIFFA | GENERE ATTIVITÀ | ALIQUOTA |
| 1 | esecuzioni musicali di qualsiasi genere, esclusi i concerti musicali, vocali e strumentali; trattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo quando l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata inferiore al 50% dell'orario complessivo di apertura al pubblico [in caso di durata pari o superiore al 50% l'esecuzione è considerata spettacolo e pertanto esclusa dall'imposta sugli intrattenimenti]. | 16% |
| 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 di go-kart. | 8% |
| 3 | Ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse. | 60% |
| 4 | Esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati. | 10% |

Sono espressamente *esclusi* dalla tariffa i concerti strumentali e vocali che, pertanto, non sono soggetti all'imposta sugli intrattenimenti, ma scontano soltanto l'imposta sul valore aggiunto (art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/72).

Gli intrattenimenti diversi da quelli espressamente indicati sono di regola esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, salvo che siano caratterizzati da modalità di organizzazione, di esercizio e svolgimento analoghe a quelle espressamente previste dalla tariffa.

Le attività di cui al punto 2 della Tariffa (bigliardo, bowling, go-kart, eccetera) sono escluse dall'imposta sugli intrattenimenti quando sono svolte nel contesto sportivo: in tal caso infatti non ricorre la caratteristica ludica essenziale per la configurazione del presupposto oggettivo del tributo.

Per la configurabilità di una attività come sportiva è necessario che la stessa sia organizzata dal Coni, da Federazioni nazionali sportive o da Enti di promozione sportiva affiliati ai primi due soggetti o da essi riconosciuti: è necessario inoltre che l'attività sia esercitata esclusivamente da soci o associati regolarmente iscritti nei registri previsti dagli statuti degli enti di appartenenza.

2. SOGGETTI OBBLIGATI

L'imposta si applica nei confronti di chiunque organizzi, *sia in maniera abituale che occasionale*, gli intrattenimenti o le attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 640/72, anche se fosse privo delle autorizzazioni e licenze di pubblica sicurezza.

3. BASE IMPONIBILE

Costituisce base imponibile l'importo dei singoli titoli di accesso venduti al pubblico per l'ingresso o l'occupazione del posto ovvero il prezzo comunque corrisposto per partecipare o assistere agli intrattenimenti ed alle altre attività, al netto dell'IVA in quanto dovuta.

Concorrono inoltre alla formazione della base imponibile gli aumenti dei prezzi delle consumazioni o dei servizi offerti al pubblico, i corrispettivi delle cessioni e prestazioni di servizi obbligatoriamente imposti, l'ammontare degli abbonamenti, dei proventi derivanti da sponsorizzazione o cessione dei diritti radio televisivi, dei contributi da chiunque erogati, delle dotazioni da chiunque fornite.

⇒ **Abbonamenti**

Per le prestazioni rese in abbonamento la base imponibile è data dall'importo complessivo suddiviso per il numero delle prestazioni o attività cui l'abbonamento dà diritto; l'imposta verrà liquidata su ciascuna rendicontazione di incasso.

⇒ **Associazioni**

Qualora gli intrattenimenti e le altre attività siano organizzati da enti, società, associazioni per i propri soci, la base imponibile è costituita, oltre che dalle voci già citate, *“dall'intero ammontare delle quote o contributi associativi corrisposti, qualora l'ente abbia come unico scopo quello di organizzare tali intrattenimenti ed attività”* ovvero dalla parte dell'ammontare delle quote o contributi anzidetti riferibile all'attività soggetta all'imposta, qualora l'ente svolga anche altre attività.

Quando inoltre per l'intrattenimento è previsto il pagamento di un corrispettivo specifico, l'imposta si applica anche su tale corrispettivo, certificato dal titolo di accesso: in tal caso l'ente, la società, l'associazione dovrà rilasciare titoli di accesso a tutti i partecipanti, senza distinzione tra soci e non soci.

⇒ **Determinazione forfetaria della base imponibile**

Per i soggetti che, nell'anno solare precedente, abbiano conseguito ricavi di ammontare *non superiore a 50 milioni* la base imponibile è formata dal 50% di tutti i proventi realizzati.

Qualora detto limite venga superato la determinazione forfetaria della base imponibile cessa di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo.

Nel caso in cui siano organizzate esecuzioni musicali non dal vivo, presso pubblici esercizi, con ingresso libero e senza prestazioni obbligatoriamente imposte, la base imponibile è determinata nella misura del 50% di tutti i proventi conseguiti in occasione dell'evento.

E' possibile rinunciare al regime forfetario esercitando apposita opzione per l'applicazione normale dell'imposta.

⇒ **Apparecchi di intrattenimento**

Per gli apparecchi da intrattenimento diversi da quelli meccanici la nuova normativa prevede che l'imposta non debba più essere riscossa sulla base di imponibili forfetari, ma dovrà essere assolta attraverso l'acquisto di speciali schede magnetiche a deconto o strumenti simili da inserire negli apparecchi stessi. La determinazione forfetaria prevista dalla previgente normativa, però, sarà in vigore fino al 31 dicembre 2000; l'imponibile forfetario per l'anno 2000 è stato elevato a lire 3.025.000.

⇒ **Intrattenimenti organizzati congiuntamente ad altre attività non soggette all'imposta**

Qualora, unitamente agli intrattenimenti soggetti all'imposta vengano organizzate attività che non lo sono, e per le due attività non sia previsto un distinto corrispettivo, la base imponibile deve essere determina-

ta con il criterio della ripartizione forfetaria degli incassi in proporzione alla durata di ciascuna componente.

⇒ **Manifestazioni di beneficenza**

È prevista (art. 5 del D.Lgs. n. 60 del 1999) una disciplina di favore per le attività di intrattenimento volte a scopi di beneficenza o finalizzate a far affluire gli introiti a favore di enti pubblici e di ONLUS: la base imponibile è ridotta del 50% purché sussistano le seguenti condizioni:

- le attività di intrattenimento organizzate da un soggetto per gli scopi citati non devono superare complessivamente le dodici giornate nel corso dell'anno;
- all'ente beneficiario devono essere destinati almeno i due terzi degli incassi, al netto delle imposte e delle spese;
- deve essere preventivamente presentata all'Ufficio accertatore la dichiarazione di effettuazione dell'attività, con specifica indicazione della finalità di beneficenza;
- deve essere redatto un apposito rendiconto, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 600/73 dal quale risultino specificatamente le entrate e le spese in relazione a ciascuna attività.

⇒ **Manifestazioni occasionali delle ONLUS e delle associazioni**

L'esenzione, prevista dall'art. 5 del D.P.R. 640/72 come modificato dal D.Lgs. 4 ottobre 1997 n. 460, è stata confermata dal D.Lgs. 26 febbraio 1999 n. 60.

Pertanto l'esenzione prevista da tale disposizione in relazione alla soppressa imposta sugli spettacoli vale quale esenzione dell'imposta sugli intrattenimenti per le attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 640/72, a condizione che tali attività siano svolte *occasionalmente* dalle ONLUS e dagli enti associativi (art. 111 del TUIR), *in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, o campagne di sensibilizzazione* e sia data preventiva comunicazione dell'attività all'Ufficio territorialmente competente.

4. ADEMPIMENTI

La Circolare 165/2000 ricorda gli adempimenti connessi alle attività di intrattenimento citandone le fonti normative. Ne riportiamo i principali.

I soggetti che organizzano attività di intrattenimento devono darne *preventiva dichiarazione alla SIAE*; se l'attività di intrattenimento è occasionale, la dichiarazione deve essere presentata prima dell'inizio dell'evento (art. 19 D.P.R. 640/72).

Per gli enti o *associazioni* che organizzano attività di intrattenimento per i propri *soci* sono previsti i seguenti adempimenti (art. 2 D.P.R. 544/99):

- rilascio del titolo di accesso a tutti gli avventori, senza distinzione fra soci e non soci, quando è previsto per l'intrattenimento il pagamento di uno specifico importo a titolo di corrispettivo;
- presentazione alla SIAE entro 10 giorni dalla fine dell'anno di apposita dichiarazione con l'ammontare delle quote e dei contributi versati dai soci e con la specificazione delle attività esercitate, soggette o meno alla applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti.

I soggetti non esercenti attività di impresa che organizzano *occasionalmente* l'attività di intrattenimento sono tenuti a presentare alla SIAE, come già accennato, la preventiva dichiarazione di effettuazione dell'attività ed una ulteriore apposita dichiarazione sempre alla SIAE, entro il quinto giorno successivo al termine della manifestazione, con gli elementi identificativi dell'evento e i corrispettivi percepiti (art. 3 D.P.R. 544/99).

I soggetti con *ricavi non superiori ai 50 milioni di lire* che, come abbiano visto sopra, determinano la base imponibile con la riduzione forfetaria del 50%, devono dare preventiva comunicazione del possesso dei requisiti richiesti per il regime forfetario (art. 4 D.P.R. 544/99).

5. VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

L'imposta sugli intrattenimenti deve essere versata tramite delega unificata (modello F24) entro i seguenti termini:

- per le attività a carattere continuativo svolte in un mese solare, entro il giorno 16 del mese successivo;
- per le attività occasionali, entro il quinto giorno successivo a quello di chiusura della manifestazione;
- per le quote associative, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di chiusura dell'anno solare.

6. REGIME IVA SPECIALE

Le attività che rientrano nel settore degli intrattenimenti sono soggette ad uno speciale regime IVA caratterizzato dai seguenti elementi:

- determinazione dell'imposta a debito attraverso l'abbattimento forfetario pari al 50% dell'IVA riscossa sui corrispettivi; per i compensi da prestazioni di sponsorizzazione l'abbattimento è pari a 1/10, mentre per quelli derivanti da cessioni e concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissioni radiofoniche la riduzione è pari ad 1/3;

- obbligo del regime IVA ordinario per i compensi relativi a prestazioni pubblicitarie che la Circolare ministeriale esclude esplicitamente dalla determinazione forfetaria dell'imposta a debito;
- obbligo di fatturazione limitatamente alle prestazioni pubblicitarie, alle sponsorizzazioni, alle cessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica connessi all'attività di intrattenimento;
- obbligo di certificare i corrispettivi incassati per le attività di intrattenimento, per quelle accessorie, complementari o comunque connesse attraverso l'emissione di un titolo di accesso emesso da un apposito misuratore fiscale (su questo argomento rinviamo alle pagine 24-26 di questo stesso numero);
- esonero dall'obbligo di registrazione dei corrispettivi, di presentazione della dichiarazione periodica IVA e di quella annuale;
- obbligo di tenuta del registro dei fornitori in cui devono essere annotate, in un'apposita sezione, anche le fatture emesse;
- obbligo di adozione della contabilità separata per le attività diverse da quelle di intrattenimento eventualmente esercitate.

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI SPETTACOLI

1. LE ATTIVITÀ CONSIDERATE SPETTACOLO

Le attività che, dal D.Lgs. 60/99, sono state classificate come *spettacolo*, sono elencate nella nuova Tabella C allegata al decreto sull'IVA (D.P.R. 633/72) e sono raggruppate in sei tipologie di eventi:

- spettacoli cinematografici e misti di cinema e avanspettacolo, comunque ed ovunque dati al pubblico anche se in circoli e sale private;
- spettacoli sportivi di ogni genere, ovunque si svolgono;
- esecuzioni musicali di qualsiasi genere esclusi i concerti vocali e strumentali, anche se effettuate in discoteche e sale da ballo qualora l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata pari o superiore al 50% dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio, escluse quelle effettuate a mezzo elettrogrammofoni a gettone o a moneta o di apparecchiature similari a gettone o a moneta; lezioni di ballo collettive; corsi mascherati e in costume, rievocazioni storiche, giostre e manifestazioni similari;
- spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, compresi balletto, opere liriche, prosa, operetta, commedia musicale, rivista; concerti vocali e strumentali, attività circensi e dello spettacolo viaggiante, spettacoli di burattini e marionette ovunque tenuti;
- mostre e fiere campionarie; esposizioni scientifiche, artistiche e industriali, rassegne cinematografiche riconosciute con decreto del Ministro delle finanze ed altre manifestazioni similari;
- prestazioni di servizi fornite in locali aperti al pubblico mediante radiodiffusioni circolari, trasmesse in forma codificata, la diffusione radiotelevisiva, anche a domicilio, con accesso condizionato effettuata in forma digitale a mezzo di reti via cavo o via satellite.

Tutte queste attività, per le quali fino allo scorso anno si versava l'imposta sugli spettacoli e l'IVA attraverso la SIAE, da quest'anno scontano *solo l'IVA*, a condizione che siano svolte in maniera non occasionale (oltre, naturalmente, ai diritti d'autore se vi è rappresentazione o diffusione di opere tutelate dalla SIAE).

2. IL REGIME IVA ORDINARIO

Come abbiamo già accennato, ai fini IVA le attività classificate come *spettacolo* sono assoggettate al regime ordinario (nel quale l'IVA a debito o a credito si ottiene per contrapposizione tra l'imposta incassata con i corri-

spettivi e quella pagata ai fornitori di beni e servizi) con alcune particolarità cui facciamo cenno.

La prima riguarda il momento in cui la prestazione deve considerarsi effettuata, il cosiddetto *momento impositivo*, cioè l'istante in cui l'IVA incassata diviene teoricamente esigibile per l'erario e che assume rilevanza al fine dell'identificazione dell'aliquota vigente, della decorrenza dei termini per l'emissione e la registrazione del documento fiscale di certificazione del compenso, della decorrenza del termine per il versamento dell'imposta. Tale momento è quello in cui ha inizio l'esecuzione delle manifestazioni, ad eccezione degli abbonamenti, in relazione ai quali il momento impositivo è quello del pagamento.

La seconda caratteristica propria è quella che riguarda il documento di certificazione dei corrispettivi: esso è costituito da un *titolo di accesso* rilasciato da particolari misuratori fiscali, documento che va a sostituire i vecchi biglietti rilasciati dalla SIAE e a proposito del quale rinviamo il lettore allo specifico paragrafo in questo stesso articolo.

La terza peculiarità riguarda l'attività di *accertamento* da parte dell'Amministrazione Finanziaria che è affidata alla SIAE in forza di convenzione approvata con D.M. 7 giugno 2000.

3. GLI ADEMPIMENTI E LA CONTABILITÀ

In conseguenza dell'assoggettamento al regime IVA ordinario delle attività di *spettacolo*, della soppressione dell'imposta sugli spettacoli e della cessazione dell'attività di intermediazione per la riscossione dell'IVA da parte della SIAE, dal 1° gennaio di quest'anno sono notevolmente cambiati gli obblighi contabili e gli adempimenti tributari per gli organizzatori che sono tenuti a rispettare quanto previsto dal Titolo II del D.P.R. 633/72. Il nuovo regime è stato illustrato dal Ministero delle finanze nella Circolare n. 247/E del 29 dicembre 1999 e dal D.P.R. n. 544 del 30 dicembre dello stesso anno.

Innanzitutto sono state abolite le formalità proprie dell'imposta sugli spettacoli, come la compilazione della dichiarazione o della distinta di incasso.

Per quanto concerne la certificazione dei corrispettivi, gli incassi non saranno più documentati dai biglietti SIAE, ma dovranno essere attestati attraverso il rilascio di titoli di accesso emessi da appositi apparecchi misuratori fiscali o da biglietterie automatizzate. La decorrenza di questo adempimento, inizialmente prevista dal 1° gennaio 2000, è stata fatta slittare di un anno e sarà quindi operativa dall'inizio del 2001. Per i compensi ricevuti per le prestazioni pubblicitarie, le sponsorizzazioni, le cessioni o concessioni di ripresa radiotelevisiva e di trasmissione radiofonica vi è invece l'obbligo di emissione della fattura.

Per le registrazioni contabili dovranno essere tenuti, regolarmente vidimati: il registro dei corrispettivi e il registro degli acquisti, in cui andranno annotate, in apposita sezione, anche le fatture emesse.

Il nuovo regime ha riflessi anche dal punto di vista dichiarativo: sono dovute le dichiarazioni periodiche (mensili o trimestrali) per la liquidazione dell'imposta, che dovrà essere versata utilizzando il modello F24, e la dichiarazione annuale.

4. IL REGIME IVA FORFETARIO

Per i contribuenti che nell'anno precedente hanno realizzato, nell'ambito dell'attività di spettacolo esercitata, un volume d'affari non superiore a 50 milioni di lire, il regime IVA previsto "in automatico" è quello forfetario, secondo il quale l'imposta a debito corrisponde al 50% dell'ammontare di quella incassata. A questo regime è connessa anche una certa semplificazione degli adempimenti; in particolare è previsto l'esonero dagli obblighi di annotazione dei corrispettivi, quello dalle liquidazioni, dalle dichiarazioni periodiche e dai relativi versamenti. Resta l'obbligo di numerare e conservare le fatture ricevute e tutti i documenti contabili inerenti l'attività, di presentare la dichiarazione IVA annuale e di versare l'imposta complessivamente dovuta nel periodo d'imposta entro il giorno 16 del mese di marzo dell'anno successivo. E' anche prevista la possibilità di non utilizzare i titoli di accesso emessi dai misuratori fiscali per certificare i corrispettivi, ma in tal caso è necessario rilasciare ricevuta o scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi.

Qualora nel corso dell'anno il limite di 50 milioni venisse superato, il regime forfetario non potrà più essere applicato a partire dall'anno solare successivo.

Resta comunque possibile non aderire al regime forfetario esercitando l'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, opzione che ha effetto fino a quando non viene revocata, ma che è vincolante per almeno un quinquennio.

5. LE ATTIVITÀ OCCASIONALI

Se l'attività di spettacolo è svolta in modo *saltuario o occasionale* il c. 4 dell'art. 74-quater del D.P.R. 633/72 stabilisce che l'organizzatore debba rendere alla SIAE *preventiva comunicazione* delle manifestazioni programmate. Circa questo obbligo si è creata una certa confusione anche perché gli uffici della SIAE lo ritengono applicabile in tutti i casi di attività occasionali, indipendentemente dalla circostanza che l'ente organizzatore svolga o meno

attività commerciali e quindi sia titolare di un numero di Partita IVA. Risulta quindi quanto mai utile la precisazione del Ministero che ricorda come la disposizione non possa *“che riguardare le attività di spettacolo svolte nell’esercizio di impresa”*. Di conseguenza, *“l’obbligo di comunicazione alla SIAE grava su quegli imprenditori che svolgono in modo abituale attività diverse da quelle di spettacolo e che in via saltuaria e occasionale organizzano manifestazioni spettacolistiche”*. Ne deriva che gli spettacoli organizzati *“da soggetti che non esercitano abitualmente attività commerciali non rilevano ai fini IVA e non sono, altresì, soggette all’obbligo di comunicazione in argomento”*. *“Per gli enti non commerciali”*, conclude il Ministero, *“le attività di spettacolo svolte in via occasionale e saltuaria rilevano ai fini IVA, se effettuate nell’ambito dell’attività commerciale esercitata”*.

Evidentemente gli spettacoli occasionali non necessitano il titolo di accesso emesso dal misuratore fiscale, ma se lo spettacolo è organizzato nell’ambito dell’attività commerciale esercitata, dovrà essere rilasciata ricevuta fiscale. Nessun documento è invece necessario se lo spettacolo occasionale è organizzato da un ente che non esercita attività commerciali.

6. IL CREDITO D’IMPOSTA PER LE SALE CINEMATOGRAFICHE

L’art. 20 del D.Lgs. 60/99, ha stabilito che ai soggetti che gestiscono sale cinematografiche debba essere riconosciuto un credito d’imposta in sostituzione degli abbuoni previsti dalla precedente normativa ai fini del versamento dell’imposta sugli spettacoli (per le sale della comunità, l’abbuono era del 90% dell’imposta stessa). Circa l’ammontare del credito, le condizioni e i criteri per la sua concessione e le modalità dei controlli, il decreto legislativo rinvia ad un apposito decreto ministeriale che è in corso di emanazione e che la Circolare 165 è in grado di anticipare. In sostanza, il credito d’imposta dovrà essere commisurato ai corrispettivi realizzati, nel periodo di riferimento (mensile o trimestrale), in occasione di proiezione dei film riconducibili in una o più delle tipologie previste dall’emanando decreto a ciascuna delle quali corrisponde un’aliquota:

- per le sale cinematografiche in genere: 1%;
- per le sale d’essai e per le sale della comunità: 7%;
- per le programmazioni di film italiani o dell’Unione europea: 3,5%;
- per le sale che programmano film d’interesse culturale nazionale: 7%;
- per le sale che programmano solo cortometraggi: 7%; per quelle che programmano cortometraggi abbinati a lungometraggi: 0,5%;
- per le sale che programmano film per ragazzi, italiani o dell’Unione europea: 6,5%; di qualunque altra nazionalità: 1%.

Si tenga presente che il credito previsto per le sale d’essai e per le sale della comunità non è cumulabile con altri.

I TITOLI DI ACCESSO

➤ **Spettacoli e intrattenimenti uniti dal titolo di accesso**

Quello dei *titoli di accesso* è un aspetto che riguarda sia le attività di *spettacolo* che quelle di *intrattenimento*. Destinati a sostituire i biglietti visti dalla SIAE a partire dal 1° gennaio di quest'anno, rinviati poi al 30 giugno, questi documenti faranno il loro ingresso dal prossimo 1° gennaio; è stato infatti pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il provvedimento del Ministero delle finanze con il quale sono stabilite le caratteristiche degli apparecchi che dovranno emetterli, le modalità di emissione e il contenuto dei titoli stessi.

Nella Circolare è precisato che questi nuovi documenti rivestono una duplice funzione: in quanto *“servono a facilitare la prova per l'individuazione dell'avente diritto alla prestazione”*, sono documenti di legittimazione; in quanto assolvono *“all'obbligo generale di certificazione previsto per il settore dell'intrattenimento e dello spettacolo”*, sono documenti fiscali.

➤ **Elementi e caratteristiche**

I titoli di accesso devono essere consegnati a ciascun partecipante all'evento e devono contenere una serie di indicazioni:

- la natura dell'attività esercitata;
- la data e l'ora dell'evento;
- il luogo, l'impianto o la sala;
- il numero e l'ordine di posto;
- la natura, il titolo ed ogni altro elemento identificativo;
- il corrispettivo;
- l'eventuale indicazione dell'ingresso gratuito, della riduzione del prezzo e relative causali, l'avvenuto pagamento dell'imposta, l'eventuale dicitura “abbonato” ed estremi dell'abbonamento a data libera;
- l'eventuale ammontare del corrispettivo incassato a titolo di prevendita;
- la natura, quantità e qualità dei beni e servizi oggetto delle prestazioni accessorie, complementari o comunque connesse, eventualmente previste, con separata indicazione dei corrispettivi;
- la dicitura “emesso per la vendita da parte di” con i dati identificativi del terzo distributore se il titolo non è stato venduto direttamente dall'organizzatore della manifestazione;
- la stampa del sigillo fiscale.

La Circolare precisa che, se per accedere alle prestazioni indicate nel titolo di accesso si procede all'invalidazione dello stesso mediante separazione del documento, questo deve essere costituito da tante sezioni

quante sono le prestazioni a cui dà diritto e la sezione che resta al partecipante deve riportare tutte le indicazioni sopra segnalate.

➤ **Documenti riepilogativi**

L'incasso giornaliero dovrà essere documentato attraverso un documento riepilogativo che dovrà essere emesso dal misuratore fiscale e che dovrà riportare:

- l'incasso giornaliero con l'indicazione dell'imponibile, delle imposte e delle relative aliquote;
- i corrispettivi degli abbonamenti;
- l'indicazione del numero degli ingressi a pagamento, di quelli per i quali è avvenuto il pagamento dell'imposta, di quelli rilasciati gratuitamente, a riduzione e degli abbonamenti, con indicazione dell'ordine di posto.

Un altro documento riepilogativo dovrà essere emesso alla fine di ogni mese; in esso oltre alle indicazioni previste per il documento riepilogativo giornaliero, dovrà essere indicato anche il totale dei corrispettivi relativi agli eventi effettuati nel mese.

L'art. 10 del D.M. 13 luglio 2000, stabilisce che i riepilogativi giornalieri e mensili dovranno poi essere trasmessi alla SIAE, rispettivamente per ciascuna giornata di attività o di manifestazione e per ciascun mese, con le modalità che saranno definite da un apposito decreto ministeriale.

➤ **Annullamento dei titoli**

La Circolare indica inoltre le modalità per l'*annullamento dei titoli* che può avvenire tramite apposita registrazione con la descrizione della causale, idoneamente documentata, da effettuarsi entro termini precisi:

- in via generale, entro il quinto giorno lavorativo successivo al momento iniziale dell'evento;
- immediatamente, nel caso in cui il titolo sia stato emesso per errore, ma non ancora rilasciato;
- entro i termini di versamento delle imposte qualora l'evento non dovesse effettuarsi e sia previsto il rimborso dei corrispettivi.

Il titolo annullato deve essere conservato integro in tutte le sue parti. Se l'annullamento dipende dall'interruzione della manifestazione già iniziata per cause di forza maggiore (ad esempio, per eventi atmosferici), l'integrità è riferita alla sezione restituita dal partecipante o spettatore per il rimborso.

➤ **Guasto del misuratore fiscale**

Viene infine precisato che nel caso di mancato o irregolare funzionamento del misuratore fiscale, oltre a dover emettere titoli di accesso ma-

nuali, si dovrà richiedere tempestivamente l'intervento di manutenzione e annotare:

- nel libretto fiscale in dotazione all'apparecchio, la data e l'ora della richiesta;
- in un apposito registro, l'inizio e la fine di mancato funzionamento, con l'esatta indicazione del totale dei titoli di accesso manuali emessi nel periodo di inattività del registratore, distinti per evento e per tipologia.

➤ **Esenzione dall'obbligo di emissione dei titoli**

La regola generale di obbligo di certificazione dei corrispettivi attraverso l'emissione di titoli di accesso fa eccezione:

- per gli esercenti attività d'impresa che occasionalmente organizzano attività di *intrattenimento* o di *spettacolo* i quali certificano i corrispettivi ai sensi del D.P.R. 696/96 (emissione di ricevuta fiscale);
- per i soggetti che non esercitano attività di impresa e che organizzano occasionalmente attività di *intrattenimento* o di *spettacolo* (*nessun obbligo di documentazione*);
- per i soggetti che svolgono attività di *intrattenimento* o di *spettacolo* di minima importanza, con *ricavi nell'anno precedente non superiori a 50 milioni di lire*, i quali possono certificare i corrispettivi anche mediante rilascio della ricevuta o dello scontrino fiscale manuale o prestampato sul quale sia indicata la natura dell'attività, la data e l'ora della manifestazione, il prezzo praticato.

LE SANZIONI

L'ultima parte della Circolare 165 è dedicata alle sanzioni previste in materia di imposta sugli spettacoli, dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99 agli artt. 32 e 33 del D.P.R. 640/72.

Per l'omessa fatturazione o annotazione delle operazioni concernenti le prestazioni pubblicitarie, quelle di sponsorizzazione e le cessioni o concessioni di diritti radiotelevisivi connesse alle attività di intrattenimento, si applica una sanzione compresa tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non documentato o registrato. La stessa sanzione viene prevista nel caso di documentazione o registrazione di un'imposta inferiore rispetto a quella dovuta. La sanzione non potrà in ogni caso essere inferiore a un milione di lire.

Sempre compresa tra il 100 e il 200 per cento, ma con un minimo di lire 500.000 lire, è la sanzione prevista nel caso di:

- omessa presentazione (da effettuarsi entro dieci giorni dalla fine di ciascun anno sociale) da parte di soggetti che organizzano attività di intrattenimento per i propri soci della dichiarazione annuale attestante l'ammontare delle quote e dei contributi versati;
- omessa presentazione (da effettuarsi entro il quinto giorno successivo al termine della manifestazione) della dichiarazione prevista per le attività di intrattenimento occasionali da parte di soggetti che non esercitano attività commerciali.

Il mancato rilascio dei titoli di accesso (o dei documenti di certificazione dei corrispettivi), la loro emissione per importi inferiori a quelli reali o l'omessa annotazione su apposito registro dei corrispettivi in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali, comporta una sanzione pari all'imposta relativa all'importo non documentato o registrato.

E' inoltre prevista una sanzione compresa tra cinquecentomila lire e due milioni di lire per le seguenti violazioni:

- irregolare certificazione dei corrispettivi;
- mancata o irregolare tenuta o conservazione dei registri e dei documenti obbligatori;
- omessa comunicazione degli intermediari incaricati della distribuzione dei titoli di accesso;
- mancata emissione del documento riepilogativo degli incassi;
- omessa o infedele dichiarazione di effettuazione di attività;
- omessa o infedele fornitura dei dati dovuti alla SIAE per il controllo delle operazioni soggette a IVA;
- omessa o infedele comunicazione del numero degli importi degli abbonamenti all'Ufficio delle entrate o all'Ufficio SIAE competenti.

Particolarmente onerosa rischia di essere la mancata tempestiva richiesta dell'intervento di manutenzione in caso di guasto o di irregolare funzionamento del misuratore fiscale: la sanzione è compresa tra lire cinquecentomila e lire quattromilioni.

Si tenga presente che anche il partecipante all'attività di intrattenimento rischia sanzioni nel caso non sia in grado di esibire agli organi accertatori il titolo di accesso o il documento di certificazione dei corrispettivi, oppure nel caso in cui i documenti riportino corrispettivi inferiori al reale. La richiesta può avvenire nel luogo in cui si svolge la manifestazione e in quelli immediatamente adiacenti. La sanzione prevista è compresa tra lire centomila e lire due milioni.

Infine, la Circolare richiama l'art. 6, c. 2 del D.Lgs. 472/97 che dispone la non punibilità dell'autore della violazione, quando questa sia determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono e afferma esplicitamente che tale disposizione può *“trovare applicazione anche per le violazioni delle nuove disposizioni introdotte in materia di intrattenimento e spettacolo, ivi comprese quelle commesse dai soggetti che fruiscono della legge 398 del 1991, poste in essere antecedentemente all'emanazione della presente circolare”*.

IL REGIME FORFETARIO IVA DELLE ASSOCIAZIONI

di Patrizia Clementi

Le associazioni sportive dilettantistiche, le altre associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco che hanno esercitato l'opzione per l'adozione del regime forfetario sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi ai sensi della L. 398/91, hanno visto in questo ultimo anno cambiare notevolmente le norme che le riguardano. Ignorando qui le novità che riguardano l'IRPEG (che sono state introdotte dalla L. 133/99 e delle quali abbiamo dato conto nel primo numero di *Ex lege* di quest'anno) vogliamo soffermarci sulle modifiche al regime IVA indirettamente prodotte dall'entrata in vigore del D.Lgs. 60/99 contenente il riordino della attività di intrattenimento e di spettacolo.

La L. 398 del 1991, infatti, non "inventava" un regime specifico per le associazioni, ma rinviava a quello allora previsto per le attività spettacolistiche dal sesto comma dell'art. 74 del D.P.R. 633/72. Dal momento che questo comma riguarda ora le sole attività di intrattenimento e che reca una disciplina alquanto diversa dalla precedente e dal momento che è rimasto invariato il riferimento ad esso nella L. 398, si rende necessario comprendere in che misura le variazioni ad esso apportate riguardano anche le associazioni in regime forfetario. Particolarmente utile a questo scopo è la Circolare 165/2000 che dedica un paragrafo all'argomento sia per riassumere la normativa, sia per offrire interessanti interpretazioni.

Innanzitutto viene ricordato che nel caso di opzione il regime forfetario si applica a tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali esercitate dalle associazioni e non solo alle attività di intrattenimento, compresi i compensi per prestazioni pubblicitarie. Quest'ultima precisazione è particolarmente utile dal momento che le stesse prestazioni nell'ambito delle attività di intrattenimento sono esplicitamente escluse dal calcolo forfetario dell'IVA e assoggettate all'imposta secondo i criteri ordinari.

La Circolare ricorda poi che, come già indicato dall'art. 9, c. 3 del Regolamento emanato con D.P.R. 544/99, gli adempimenti contabili a carico delle associazioni in regime forfetario sono i seguenti:

- versamento trimestrale dell'IVA mediante modello F24, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con possibilità di avvalersi della compensazione;
- obbligo di numerare progressivamente e di conservare le fatture di acquisto;
- obbligo di annotare, nel modello previsto dal D.M. 11.2.1997 opportunamente integrato, anche con un'unica registrazione entro il giorno 15 del

mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente;

- esonero dall'obbligo di emissione di scontrini e ricevute fiscali.

Il Ministero precisa che non è prevista per le associazioni che effettuano opzione per il regime forfetario di cui alla L. 398 una specifica esenzione dall'obbligo di emissione dei titoli di accesso a mezzo di apposito misuratore fiscale. Nel caso di esercizio di attività spettacolistiche o di intrattenimento varranno quindi le norme generali e le ipotesi di esenzione previste per gli altri soggetti (si veda quanto segnalato a pag. 26).

Va sottolineato che a differenza del passato ora il 6° comma dell'art. 74 non prevede più il trattamento agevolato per le associazioni in regime forfetario, agevolazione che consisteva:

- nell'esclusione dalla riduzione delle aliquote di abbattimento per le prestazioni di sponsorizzazione e per le cessioni o le concessioni dei diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica (fissate, rispettivamente a 1/10 e a 1/3)
- nell'esenzione dall'obbligo di fatturazione per le attività sopra citate e per le prestazioni pubblicitarie.

Di conseguenza, precisa il Ministero, anche alle associazioni in regime forfetario *“si applicano le differenti percentuali di forfetizzazione e gli obblighi di fatturazione previsti, in generale, dall'art. 74, sesto comma”*.

L'AUTHORITY DEL TERZO SETTORE

di Patrizia Clementi

L'organismo di controllo degli enti non commerciali e delle Onlus avrebbe dovuto essere istituito entro il 31 dicembre 1997. Almeno questo è quanto era stato stabilito dal c. 190 dell'art. 3, della L. 662/96 (*"con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta dei Ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale, da emanare entro il 31 dicembre 1997, è istituito un organismo di controllo"*) che, nei successivi commi 191 e 192 ne delineava i compiti e le funzioni. Compiti e funzioni che sono stati modificati, ampliandoli, per mezzo di una modifica al comma 191 apportata dall'art. 14, c. 1 della L. 133/97. Il secondo comma dello stesso articolo 14, inoltre, ha previsto una sorta di "sdoppiamento" nella fase istitutiva dell'organismo: lasciando impregiudicato quanto fissato dal comma 190 (istituzione per decreto dell'organismo di controllo), ha introdotto il nuovo comma 192-bis all'art. 3 della L. 662, per disporre che con un ulteriore decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta degli stessi Ministri sopra citati, *"sono stabiliti la sede, l'organizzazione interna, il funzionamento, il numero dei componenti e i relativi compensi, i poteri e le modalità di finanziamento dell'organismo di controllo di cui al comma 190"*.

Come è noto, nel frattempo intorno a questo argomento si è svolta un'estenuante disputa sulla città che avrebbe dovuto ospitare l'authority: Roma, Bologna, Padova e Milano si contendevano infatti il prestigio di diventare sede dell'importante organismo.

La controversia si è ora chiusa a favore di Milano dal momento che sulla Gazzetta Ufficiale del 30 settembre scorso è stato pubblicato il D.P.C.M. del 26 settembre 2000 che istituisce finalmente *"la «Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale» quale organismo di controllo degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale"*, stabilendo che i suoi uffici *"sono siti in Milano"*. Dovremo però attendere lo specifico regolamento previsto dal comma 192-bis per conoscere il volto dell'Authority. Il provvedimento dovrebbe ormai essere in dirittura di arrivo e dagli stralci del documento che la stampa specializzata ha reso noti nei giorni scorsi si può intuire quale dovrebbe essere il ruolo di questa Agenzia affidata alla vigilanza del Presidente del Consiglio dei ministri e al Ministro delle finanze (art. 3 della bozza). In particolare sono significative le attribuzioni, fissate dall'articolo 4 del regolamento in preparazione, tra le quali sono comprese la formulazione di *"osservazioni e proposte al Presidente del Consiglio dei ministri e al Ministro delle finanze per la revisione delle norme discipli-*

nanti il regime giuridico degli enti non commerciali e delle Onlus”; la vigilanza “sull’attività di raccolta fondi e di sollecitazione della fede pubblica attraverso l’impiego di mezzi di comunicazione svolta da enti e organizzazioni”; l’esercizio dei “più ampi poteri di indirizzo, promozione e controllo per la corretta osservazione delle norme non tributarie in materia di terzo settore”. Certamente da sottolineare l’obbligo, imposto alle amministrazioni statali dall’articolo 5, di “acquisire preventivamente il parere della Commissione in relazione all’individuazione delle categorie di enti e organizzazioni cui destinare contributi pubblici” e la previsione del successivo articolo 5 che assegna alla Commissione l’incarico di segnalare alle Direzioni regionali delle entrate o ai comandi regionali dalla Guardia di Finanza “l’opportunità di eseguire specifici controlli al fine di verificare i presupposti soggettivi e oggettivi delle agevolazioni tributarie usufruite o invocate da enti o associazioni”.

Sempre facendo ricorso alla bozza di regolamento siamo in grado di sapere che la Commissione sarà costituita *“dal Presidente e da sei membri, nominati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta dei Ministri delle finanze, del lavoro e della solidarietà sociale”*. Dovrà trattarsi di persone *“alle quali siano riconosciute elevate competenze ed esperienza professionale nelle discipline tributarie o finanziarie e nel settore di attività degli enti e delle organizzazioni controllati”*. La nomina nella Commissione comporta una evidente incompatibilità: i membri *“non possono avere interessi diretti o indiretti negli enti e organizzazioni soggetti al controllo della Commissione”*.

Infine, con l’articolo 10 del regolamento si provvede a dotare l’organismo di un ufficio di segreteria tecnica *“composta di 30 unità di personale di cui 20 fornite dal Ministero delle finanze e 10 provenienti da altre Amministrazioni pubbliche che esercitano competenze in materia”*.

GLI AIUTI PER LE POPOLAZIONI COLPITE DA CALAMITÀ

di Carlo Redaelli

In *Ex lege* 3/1999 si era data notizia delle agevolazioni introdotte con l'art. 27 della L. 13 maggio 1999, n. 133 (*“Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale”*) a favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche. Con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 20 giugno 2000 (pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* del 5 luglio 2000, n. 155) sono state individuate le fondazioni, associazioni, comitati ed enti che possono fungere da tramite per gli aiuti alle suddette popolazioni. Anche alla luce del DPCM, esponiamo sinteticamente contenuti e modalità delle agevolazioni.

1. SOGGETTI BENEFICIARI DEGLI AIUTI

Si tratta delle *“popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari”* (c. 1, art. 27). La dizione è volutamente generica e onnicomprensiva: riguarda sia le calamità naturali (terremoti, alluvioni, eruzioni, ecc.), sia le calamità provocate dall'uomo sia in tempo di guerra che di pace (incendi, disastri ferroviari e stradali, bombardamenti, esplosioni, ecc.). Non si tratta solo delle popolazioni che risiedono all'interno del territorio della Repubblica, ma anche di quelle che appartengono ad altri Stati, senza alcuna limitazione.

2. SOGGETTI CHE OPERANO COME INTERMEDIARI

Gli aiuti a favore delle popolazioni interessate da calamità, la cui corresponsione gode di particolari agevolazioni fiscali, deve avvenire *“per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti”* (*ibid.*): sono, quindi, escluse le persone fisiche. Nel caso di calamità che interessano il *territorio italiano*, spetta ai prefetti delle province coinvolte emanare un apposito decreto per individuare gli enti a cui far pervenire gli aiuti per le popolazioni. Non si può trattare, ovviamente, di una scelta arbitraria: nell'elenco andranno compresi, infatti, tutti i soggetti che operano concretamente e di fatto in aiuto delle popolazioni colpite dall'evento disastroso, sia per motivi istituzionali – a cominciare, quindi, dalle amministrazioni pubbliche –, sia a seguito di convenzioni e accordi (si pensi alle associazioni che assicurano il pronto soc-

corso e il trasporto di malati e feriti) o anche a titolo di iniziativa privata (coordinata con le autorità competenti, anzitutto della Protezione civile). Non ha rilievo che l'ente abbia sede in altra provincia: ciò che conta è che di fatto operi a seguito di quella precisa calamità. Perché sia efficace, è necessario che il decreto prefettizio sia adottato tempestivamente e che sia portato a conoscenza della generalità dei cittadini con i mezzi più idonei.

Il DPCM di giugno elenca, invece, i soggetti intermediari per gli aiuti a popolazione colpite da calamità pubbliche o da altri eventi straordinari avvenuti in *Stati diversi da quello italiano*. Il decreto individua gli enti in termini molto generali; è ovvio, però, che condizione essenziale, anche perché possano esserci le previste agevolazioni, è il fatto che i soggetti a cui far pervenire gli aiuti operino di fatto a favore delle popolazioni interessate da quel determinato evento calamitoso. Riprendiamo l'elencazione del DPCM, cercando di offrire una sua corretta interpretazione:

a) *“organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460”*: sono le Onlus, nate a seguito del citato decreto (anche come trasformazione di precedenti soggetti), compresi i soggetti che godono di diritto del regime Onlus (cf. c. 8, art. 10, D.Lgs. 460/1997), vale a dire le cooperative sociali (L. 381/1991), le organizzazioni non governative (L. 49/1987), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e in quelli delle Province di Trento e Bolzano (L. 266/1991). Il fatto che le Onlus siano comprese tra i soggetti intermediari risulta ovvio alla luce del comma 2 dell'art. 10, D.Lgs. 460/1997, che prevede il raggiungimento delle finalità di solidarietà sociale (elemento qualificante le Onlus), quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono dirette ad arrecare benefici a *“componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari”*. Il DPCM non offre specifiche indicazioni. Dovrebbe, però, essere evidente che:

- le finalità statutarie dell'Onlus prevedano, almeno implicitamente, attività di aiuto a popolazioni colpite da calamità (anche senza la precisazione che si tratta di popolazioni straniere);
- i beni ricevuti e le erogazioni in denaro siano utilizzati in modo coerente con le finalità statutarie dell'ente: per esempio, se si tratta di una Onlus che ha come finalità la tutela dei beni culturali (cf. lett. 7, c. 1, art. 10, D.Lgs. 470/1997), ha senso che l'aiuto alla popolazione estera colpita da una calamità (per es. un terremoto) sia nella linea del restauro di beni culturali danneggiati.

Anche gli enti ecclesiastici (diocesi, parrocchie, istituti religiosi, ecc.) sono compresi in questa prima categoria, ma solo se hanno aperto un “ramo Onlus”, in conformità alle disposizioni del c. 9 dell'art. 10, D.Lgs. 460/97 e sempre se si avverano le predette condizioni.

- b) *“organizzazioni internazionali in cui l'Italia è membro”*: per esempio le diverse organizzazioni promosse dall'ONU.
- c) *“altre fondazioni, associazioni, comitati ed enti, che costituiti con atto costitutivo o statuto redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, tra le proprie finalità prevedono interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari”*: si parla di enti privati, “altri” rispetto alle Onlus (e ai soggetti assimilati a esse). L'unica condizione affinché possano fungere da intermediari per gli aiuti alle popolazioni estere colpite da calamità è la presenza di tali finalità statutarie. Altre clausole da inserire nello statuto non sono, invece, richieste. Possono rientrare tra questi soggetti anche gli enti ecclesiastici? La risposta dovrebbe essere affermativa, ma solo limitatamente agli enti che possono avere nel proprio statuto la predetta finalità: in pratica le fondazioni a carattere caritativo (n.b.: la finalità in questione sarà ovviamente complementare rispetto a quelle principali di religione e di culto, che sole permettono la qualifica di un ente come ente ecclesiastico). Per gli enti ecclesiastici l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata o registrata sono sostituiti dal decreto ministeriale di riconoscimento civile e da quello canonico di erezione.
- d) *“amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, enti pubblici non economici”*.

3. TIPOLOGIA DEGLI AIUTI

Due sono i tipi di aiuti previsti per le popolazioni colpite da calamità: le erogazioni in denaro, la cessione di beni. In realtà questi sono i due tipi di aiuti agevolati, ma è intuitivo che le erogazioni in denaro possano essere trasformate in messa a disposizione di beni (per es. tende, vestiario, cibo), acquistati dagli enti che operano “sul campo”, e quindi conoscono i bisogni delle popolazioni in difficoltà, o anche servire per il pagamento di persone, risorse e servizi necessari agli interventi prestati dagli enti intermediari sempre a favore delle popolazioni coinvolte nelle calamità.

Il c. 1 dell'art. 27 della L. 133/1999 e il c. 1 dell'art. 1 del DPCM sembrerebbero prevedere l'intermediazione degli enti soltanto per le erogazioni liberali. In realtà il c. 2 dell'art. 27 parlando di *“beni ceduti gratuitamente ai sensi del comma 1”* fa riferimento non solo alla finalità a cui vanno indirizzati i beni, ma anche – a nostro avviso – alla mediazione degli enti. D'altra parte è logico che le imprese possano cedere gratuitamente dei beni non genericamente alle popolazioni colpite, ma solo a soggetti ben determinati che operano per quelle popolazioni e che possono rilasciare apposita certificazione dell'avvenuta liberalità.

4. I BENEFICIARI DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI

Le agevolazioni prese in considerazione dall'art. 27 della L. 133/1999 riguardano solo il reddito d'impresa: interessano quindi i soli titolari di esso (società e persone fisiche qualificate come imprenditori). Esse si aggiungono alle agevolazioni già previste per questo tipo di reddito (per es. la deducibilità fino al 2% del reddito d'impresa per liberalità con finalità sociali) e per i soggetti intermediari (per es. quelle a favore delle Onlus).

5. LE AGEVOLAZIONI FISCALI

Sono previsti tre tipi di agevolazioni. Per quanto attiene le erogazioni liberali in denaro, è stabilita la loro deducibilità dal reddito d'impresa: non è previsto alcun limite assoluto o in percentuale. La seconda agevolazione concerne la non tassazione in riferimento alle imposte sui redditi delle cessioni gratuite di beni, in quanto *“non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa”* (c. 2, art. 27). Anche in questo caso non ci sono limiti di sorta. La terza agevolazione concerne l'esenzione dall'imposta sulle donazioni dei trasferimenti dei due tipi di beni.

Nulla si dice circa l'IVA: vale, però, la disposizione generale dell'art. 10, n. 12 del D.P.R. 633/1972 (sono operazioni esenti le cessioni gratuite di beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, *“fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle Onlus”*), nonché quella che stabilisce che *“le operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato e di organizzazioni non governative [...] che provvedono, secondo modalità stabilite con decreti del Ministro delle finanze [cf. DM 10 marzo 1988, n. 379], al trasporto e alla spedizione di beni all'estero in attuazione di finalità umanitarie [...] non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto”* (c. 3, art. 14, L. 49/1987).

Sia la legge che il DPCM non danno indicazioni circa gli adempimenti formali da rispettare per godere delle agevolazioni. Ci si può, però, attenere a quelli previsti per casi analoghi.

6. IL PROBLEMA DEI CONTROLLI

Le agevolazioni stabilite dalla legge 133/1999 sono molto significative, considerato anche il fatto che non sono previste limitazioni quantitative. La legge, però, non prevede alcun tipo di controllo specifico a carico delle imprese offerenti e degli enti intermediari. Mentre per gli offerenti si può presu-

mere che siano sufficienti i normali controlli atti a verificare le necessarie annotazioni contabili delle operazioni e l'esistenza e conservazione dell'apposita documentazione (per altro – come si è visto – non ben individuata), per i soggetti che gestiscono gli aiuti sarebbe stato opportuno che si fosse prevista una forma di verifica su due versanti: il reale impegno dell'ente a favore di una determinata popolazione colpita da calamità, l'effettivo utilizzo delle somme e dei beni a favore delle popolazioni. Ciò andrebbe stabilito in particolare per quei soggetti che già non hanno precisi obblighi di carattere generale – come, ad esempio, le Onlus – probabilmente sufficienti a garantire la correttezza e la trasparenza necessarie, onde evitare “scandali” e polemiche, come è successo recentemente (cf. operazione Arcobaleno).

LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

di Luigi Corbella

1. PREMESSA

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del 31 luglio 2000 n. 177 è entrato in vigore dallo scorso 1° agosto l'atteso "Statuto dei diritti dei contribuenti", i cui lavori erano iniziati sin dal 1996 sotto l'allora Ministro delle Finanze V. Visco.

Per la concreta attuazione del provvedimento normativo, al di là dei principi, occorrerà attendere l'emanazione dei molti decreti di attuazione in esso previsti. Allo stesso fine è necessario che nel sistema dei rapporti tra l'erario ed i contribuenti sia diffusamente condiviso il cambio di mentalità che lo Statuto implicitamente propone.

Ciò che si vuol dire, e che nel seguito si cercherà di argomentare, è che lo Statuto del contribuente getta un ponte tra una situazione sociale e culturale di fatto profondamente mutata e un desiderio di riqualificazione del rapporto tra i cittadini ed il prelievo fiscale.

Inizierei fissando taluni concetti.

Lo Stato, con l'apparato della pubblica amministrazione attraverso il quale esso si manifesta, esercita il potere politico di ipostazione della società e di redistribuzione della ricchezza. Alla comunità statale si accede in forza di un diritto ascrittivo: il diritto di cittadinanza. Diritto di cittadinanza al quale corrispondono la gamma di diritti sociali e civili che sono vigenti nello Stato. Tra tali diritti vi è quello di accedere ai beni pubblici che, nell'interesse collettivo, sono direttamente o indirettamente prodotti dallo Stato.

A tale schema di diritti si contrappone il dovere del cittadino di contribuire alla spesa pubblica, e dunque al funzionamento dello Stato ed alla produzione dei beni pubblici, secondo le sue capacità economiche.

Lo schema sociale sinteticamente descritto è il punto, forse ovvio, di partenza di considerazioni che riguardano l'evoluzione nel nostro tempo dei rapporti tra lo Stato ed i cittadini, nella considerazione che molto di tale rapporto si fonda e si esprime attraverso il prelievo fiscale.

Fasce sempre più ampie di popolazione, negli ultimi decenni, si sono dapprima affrancate dal bisogno e poi sono giunte ad un buon livello di benessere. La diffusione dei beni materiali, ma anche di quelli immateriali quali istruzione e salute, ha aggiunto alla consueta contrapposizione tra *beni* e *bisogni* le *preferenze*. E sono proprio queste ultime, le preferenze, a costituire una delle cause più rilevanti della crisi del modello statale cui era-

vamo abituati. I cittadini non solo hanno bisogni sempre più evoluti, ma pretendono che a tali bisogni sia risposto come essi veramente e liberamente richiedono. Non, dunque, uno Stato che in modo monolitico si sostituisce a tutti ma uno Stato che si fa garante dell'accesso di ciascuno ai diritti sociali.

Sono, in sintesi, cambiate le aspettative sociali dei cittadini. Aspettative che, in un sistema virtuoso, costituiscono la ragione del prelievo fiscale.

Il cittadino vuole uno Stato efficiente ma, nel contempo, capace di essere efficace nel suo manifestarsi, vuole una pubblica amministrazione rispondente alle esigenze della collettività ed a quelle individuali ed un sistema di produzione di beni pubblici che presenti il più elevato possibile rapporto tra benefici e costi.

Un sistema pubblico che, dunque, secondo il modello di *welfare* adottato, giustifichi le proprie pretese erariali.

Alla crescita del livello dei bisogni sociali e dei modelli di *welfare* si è accompagnata, in tutti i paesi del mondo occidentale, una crescita più che proporzionale della spesa pubblica.

Crescita dalla quale sono derivati in molti Paesi preoccupanti disavanzi pubblici. Disavanzi le cui esigenze di ripianamento hanno indotto gli stessi Paesi a riflettere sui modelli di *welfare* adottati ed a ricercare l'economicità della gestione dei danari pubblici, cioè la loro efficiente utilizzazione. Esigenze di economicità che hanno indotto l'innalzamento del livello di attenzione all'uso delle risorse pubbliche che è oggi sotto gli occhi di tutti.

Siamo arrivati all'oggi e lo Statuto del contribuente è uno strumento normativo di oggi.

Guardando il percorso dall'altro lato della barricata fiscale, cioè da quello dello Stato, era necessario e non più prorogabile dare un segnale ai cittadini ed all'amministrazione finanziaria. In un Paese moderno e civile il prelievo fiscale si giustifica solo se è ben utilizzato, e solo se si giustifica esso può essere avvertito come un, pur faticoso, dovere sociale, etico e morale. In tale contesto non ha più senso, e vedremo non conviene neppure, un sistema tributario orientato a giocare una partita senza regole (o con regole incerte) con cittadini sfuggenti sino all'ultimo, a servizio di esigenze di gettito da essi non condivise.

Se si vuole veramente indurre nel sistema fiscale il livello di condivisione necessario a far sentire ai cittadini il dovere di contribuire, occorrono due passaggi: da un lato occorre dimostrare che le risorse pubbliche sono bene impiegate e nell'interesse di tutti, dall'altro occorre costruire un modello di rapporto tra i cittadini ed il fisco che sia impostato su quelli onesti e non, come si è fatto spesso sino ad ora, costruito sui disonesti anche a costo di vessare gli onesti. Il sistema di garanzie proposto dallo Statuto non è astrattamente a favore dei contribuenti ma, ed è più importante, è posto a tutela dei rapporti giuridici tra cittadini ed amministrazione finanziaria.

L'evasione fiscale deve essere perseguita con rigore, così come nella spesa pubblica devono essere privilegiati i più deboli, ma i rapporti erariali devono essere improntati a certezza, correttezza e buona fede. Solo facendo così, è l'esperienza di molti paesi a dimostrarlo, vi è una buona certezza delle entrate tributarie.

Certamente alla disponibilità del legislatore hanno contribuito i *trend* positivi di crescita delle entrate tributarie e il corrispondente ridursi dei disavanzi pubblici annuali, ma vogliamo credere che si tratti solo di favorevoli circostanze ambientali che aiutano un processo già maturo.

E siamo arrivati allo Statuto del contribuente che, come altri ha argutamente commentato (*si veda l'inserito monografico de Il Sole 24 Ore dell'agosto 2000*) costituisce un tentativo di introdurre il buon senso per legge.

Speriamo che serva.

2. LO STATUTO – ARTICOLI DA 1 A 5

La trattazione della prima parte dello Statuto del contribuente è costituita dai primi cinque articoli. Nei primi quattro vengono sanciti una serie di principi a garanzia dei rapporti giuridici, mentre nel quinto viene statuito un principio a garanzia del cittadino contribuente. Principi già vigenti in discipline diverse da quella fiscale e facilmente riconducibili a regole di comune buon senso.

L'esordio dello Statuto è, infatti, costituito da un richiamo ai principi costituzionali applicabili all'ordinamento tributario:

- l'articolo 3 della Costituzione, che sancisce l'eguaglianza dei cittadini di fronte alla legge e, soprattutto, l'onere della Repubblica di rimuovere gli ostacoli economici e sociali che limitano di fatto tale uguaglianza;
- l'articolo 23, che precisa che nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge;
- l'articolo 53, che stabilisce che è onere di tutti, secondo le proprie capacità, partecipare alla spesa pubblica;
- l'articolo 97, che prevede che gli Uffici pubblici siano organizzati in modo da assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione.

Il richiamo citato è importante, se non altro perché ricorda che anche in materia fiscale l'attività legislativa e quella amministrativa devono soggiacere alle regole superiori che la Costituzione ha sancito a tutela dei rapporti sociali, civili e giuridici.

Sempre nel primo articolo dello Statuto in commento viene fissato un altro importante principio in tema di norme interpretative in materia tributaria: esse possono essere disposte solo in casi eccezionali, con legge ordinaria e qualificando tra di esse come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

La fissazione di tale principio costituisce il primo atto dello Statuto a tutela dei rapporti giuridici in materia tributaria.

L'articolo 1 chiude attribuendo alle regioni, alle provincie autonome e agli enti locali l'ovvio onere di adeguarsi alle disposizioni dello Statuto.

Il secondo articolo dello Statuto prescrive una serie di caratteristiche alle quali dovrà uniformarsi in futuro il legislatore nel disporre norme tributarie. Tali prescrizioni, per espressa indicazione del titolo dell'articolo 2 dello Statuto del contribuente, sono finalizzate a garantire la chiarezza e la trasparenza delle norme tributarie. In particolare, esse dovranno menzionare nel titolo e nelle singole partiture l'oggetto di cui trattano.

Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che non hanno contenuto tributario non potranno contenere disposizioni di carattere tributario, salvo quelle strettamente inerenti l'oggetto della legge medesima. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria dovranno essere fatti indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale è fatto rinvio e le disposizioni modificative dovranno essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato, cioè quello vigente per effetto delle modifiche stesse.

I contribuenti non dovranno più, dunque, nell'applicazione delle norme tributarie effettuare quel faticoso lavoro di coordinamento e di ricostruzione tra disposizioni nuove, testi originari e disposizioni abrogate, cui erano purtroppo abituati a causa dell'incedere costante di novità e riforme.

L'articolo 3 stabilisce una regola generale in tema di efficacia temporale delle norme tributarie. Esse, salvo il caso delle norme interpretative, non possono avere efficacia retroattiva. Addirittura, le modifiche ai tributi periodici potranno essere applicate solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le introducono. In ogni caso, le disposizioni tributarie non potranno più prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia anteriore a sessanta giorni dalla relativa entrata in vigore o dalla data di adozione dei provvedimenti attuativi dai quali derivano.

Completa il quadro dei principi in tema di efficacia temporale delle norme tributarie l'indicazione, al comma 4 dell'articolo in commento, del divieto di proroga dei termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti. Principio, quest'ultimo, dalla cui costante deroga derivava un grave livello di incertezza nei rapporti tributari.

L'articolo 4, estremamente breve, contiene un principio molto rilevante: con decreto legge non potranno più essere istituiti nuovi tributi, né quelli esistenti potranno essere estesi ad altre categorie di soggetti. Il significato della norma è importante perché qualifica ad un rango superiore i rapporti tributari che non potranno più essere oggetto di normazione attraverso il decreto legge che, come è noto, è strumento avente forza di legge solo per

il periodo limitato di vigenza di cui è dotato in assenza della necessaria conversione in legge.

L'uso del decreto ha caratterizzato in modo più o meno intenso la legislazione tributaria degli ultimi anni in ossequio alle note esigenze di cassa dell'erario e, evidentemente, il legislatore ha preso atto del grave livello di incertezza che tale uso attribuiva all'ordinamento tributario.

L'articolo 5 dello Statuto pone a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di assumere iniziative idonee, termine peraltro un po' vago, a consentire ai contribuenti l'agevole e tempestiva conoscenza delle disposizioni vigenti in materia tributaria, anche mettendo a disposizione del pubblico testi coordinati presso ogni ufficio impositore.

All'Amministrazione Finanziaria è altresì fatto obbligo di mettere a disposizione dei contribuenti in modo gratuito strumenti di informazione elettronica aggiornati in tempo reale.

Il comma secondo dell'articolo 5 esplicita, tra gli oneri di informazione suddetti, quello della divulgazione di tutte le circolari e le risoluzioni emanate, nonché di ogni altro atto o decreto che dispone sull'organizzazione dell'amministrazione finanziaria e sull'organizzazione, le funzioni ed i procedimenti della stessa.

Il significato esplicito di tale ultima previsione normativa è di larga, anche se forse un poco indeterminata, portata. Gli effetti concreti di tale previsione, come per le altre disposizioni dello statuto, dipenderanno da come sarà data ad essa attuazione dall'amministrazione finanziaria, dagli Organi della giurisdizione tributaria, dall'istituendo Garante del contribuente e, forse soprattutto, dai cittadini contribuenti se sapranno richiederlo con forza.

IL DIRITTO DI INTERPELLO

di Patrizia Clementi

1. IL DIRITTO DI INTERPELLO NELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Il diritto di interpello costituisce senza dubbio una delle novità più rilevanti contenute nello Statuto del contribuente; si tratta di un istituto che riconosce al contribuente il diritto di richiedere direttamente all'Amministrazione Finanziaria un parere sulla correttezza fiscale dei propri comportamenti.

L'argomento è trattato dall'articolo 11 dello statuto, in cui precisato che:

- l'istanza deve esser inoltrata per iscritto;
- deve essere specifica, circostanziata, riferita a casi concreti e personali;
- deve riguardare argomenti per i quali vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni;
- la presentazione dell'istanza non sospende i termini previsti delle scadenze eventualmente legate agli argomenti oggetto del quesito proposto.

L'Amministrazione Finanziaria ha l'obbligo di far pervenire al richiedente una risposta scritta e motivata nel termine di centoventi giorni. Qualora la risposta non pervenga (o non pervenga entro i tempi stabiliti) dovrà intendersi che l'Ufficio interpellato concorda con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente.

Vanno sottolineati due importanti aspetti circa gli *effetti della risposta*, esplicita o implicita che sia. Il primo è relativo alla validità della stessa: essa è limitata al singolo contribuente richiedente e alla specifica questione oggetto dell'istanza. Il secondo riguarda gli atti di carattere impositivo o sanzionatorio eventualmente emanati dagli Uffici in difformità alla risposta, per i quali viene prevista la nullità.

L'articolo 11 dispone inoltre che qualora lo stesso quesito o quesiti analoghi tra loro siano proposti da un numero elevato di contribuenti, l'Amministrazione Finanziaria può rispondere collettivamente per mezzo di una circolare o una risoluzione ministeriale che dovrà essere resa nota tempestivamente.

Occorre precisare che questo nuovo strumento non è ancora entrato in vigore, perché la definizione degli organi, delle procedure e delle modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria è demandata ad un futuro regolamento che dovrà essere emanato entro 180 giorni dall'entrata in vigore della legge. Dal momento che lo statuto del contribuente è entrato in vigore il 1° agosto scorso, dovremo attendere fino agli ultimi giorni del mese di gennaio del prossimo anno.

2. IL DIRITTO DI INTERPELLO NELLA CIRCOLARE N. 99

Nel frattempo, però, i contribuenti hanno a disposizione una forma di interpello istituita con la Circolare del 18 maggio 2000, n. 99 che il Ministero ha emanato per riorganizzare il servizio di consulenza giuridica dell'Amministrazione Finanziaria determinando nel contempo le modalità con le quali il contribuente può fruire della stessa mediante apposite istanze. Per quanto la facoltà riconosciuta ai contribuenti con la Circolare sia meno efficace di quella prevista dallo Statuto, resta comunque interessante esaminarla in questa sede per un duplice ordine di motivi: in primo luogo perché fino alla fine di gennaio questo resta l'unico strumento utilizzabile e inoltre perché è presumibile che il futuro regolamento ne riprenderà gli elementi essenziali senza discostarsi troppo dalle modalità già identificate.

Le principali differenze dell'interpello regolato dalla Circolare rispetto a quello introdotto dallo statuto riguardano l'assenza di un termine obbligatorio fissato per la risposta e, conseguentemente, della previsione del silenzio assenso (si parla solo dell'impegno delle diverse strutture a rispondere entro un termine normalmente non superiore a 90 giorni dalla ricezione della richiesta) e, soprattutto, la mancata previsione della nullità degli atti emanati in difformità alla risposta ottenuta.

La Circolare prevede che l'Amministrazione debba organizzarsi su *tre livelli*, in relazione alla natura dei quesiti avanzati ed alla diversa rilevanza dei soggetti richiedenti.

Il primo livello è costituito dall'*Ufficio delle Entrate* competente per territorio (ove non ancora operante: dall'Ufficio distrettuale delle imposte dirette, dall'Ufficio IVA o dall'Ufficio del registro). A questo primo livello, a cui possono rivolgersi tutti i contribuenti, sono riservati solo i quesiti la cui soluzione si presenti agevole, in quanto è possibile farla discendere direttamente dal dettato normativo, da una circolare o da una risoluzione degli Uffici centrali o da una direttiva della Direzione regionale competente. La risposta dovrà essere comunicata sia al contribuente che alla Direzione regionale.

Qualora invece la questione sottoposta non fosse di agevole risoluzione, l'Ufficio girerà il quesito alla Direzione regionale delle entrate e darà al contribuente comunicazione dell'inoltro.

La Direzione regionale delle entrate costituisce il *secondo livello*.

Ad essa, come abbiamo appena visto, possono rivolgersi sia gli Uffici delle entrate per la risoluzione dei casi complessi ricevuti a loro volta, sia, direttamente, alcune categorie di soggetti:

- le Amministrazioni pubbliche e gli enti pubblici o privati che esprimono interessi di rilevanza diffusa nell'ambito della regione di competenza (come, ad esempio, enti locali, ordini professionali, associazioni sindacali e di categoria);

- le imprese di maggiori dimensioni (attualmente identificate in quelle con ricavi superiori a 50 miliardi di lire annui).

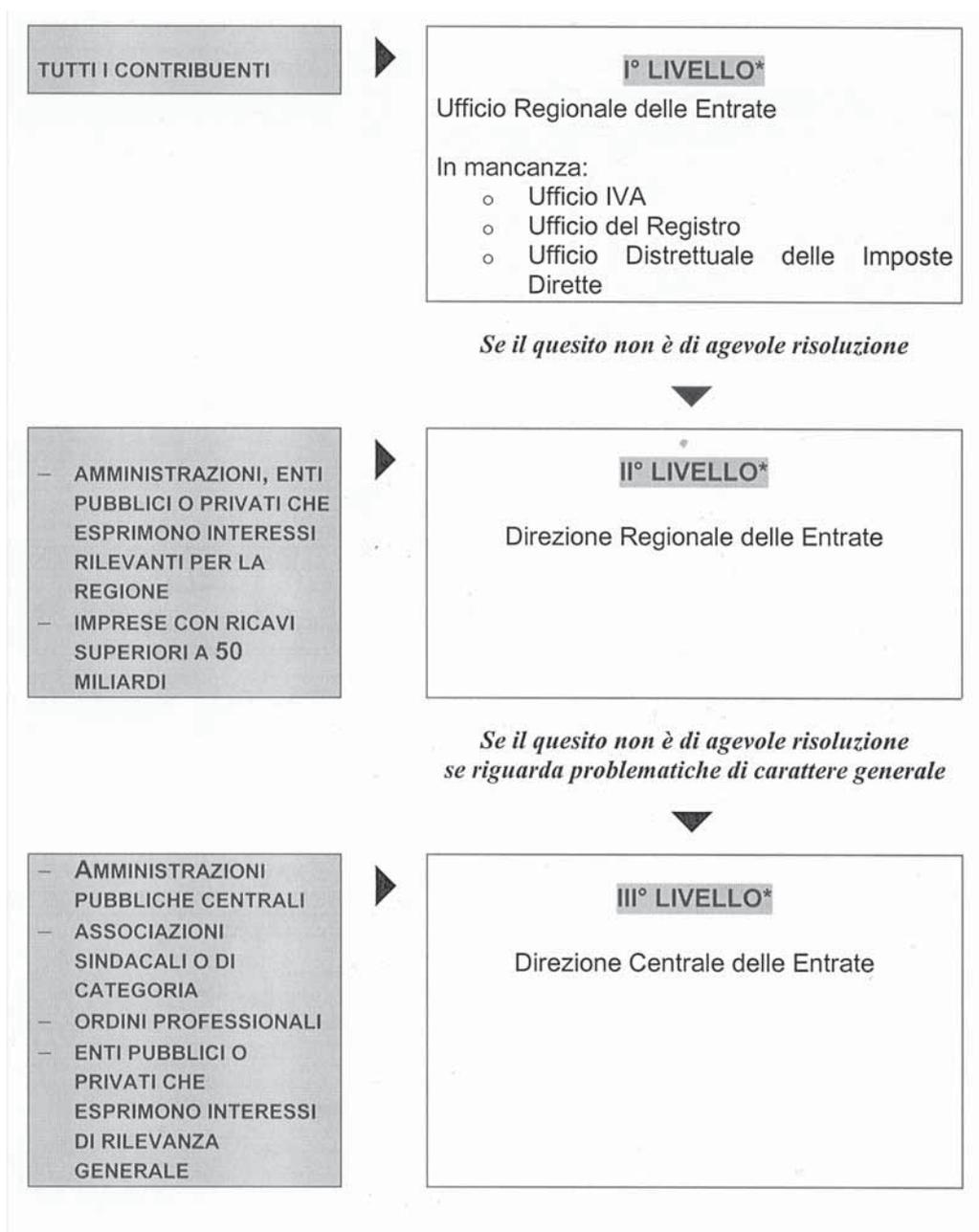
Anche in questo caso l'istanza potrà avere un duplice esito: quello del riscontro diretto, quando le Direzioni regionali elaborano le risposte inviandole direttamente al contribuente e, per conoscenza, all'Ufficio delle entrate, oppure quello dell'inoltro alla Direzione centrale per gli affari giuridici e il contenzioso, quando i quesiti presentano particolari difficoltà o riguardano problematiche di carattere generale. Al contribuente dovrà essere data notizia della trasmissione del quesito all'istanza superiore.

L'ultimo livello è, appunto, quello della *Direzione centrale* alla quale possono anche essere rivolti quesiti diretti da parte delle amministrazioni pubbliche centrali, da associazioni sindacali e di categoria, ordini professionali, enti pubblici o privati che esprimono interessi di rilevanza generale. Le risposte della Direzione centrale per ogni tipologia di quesito saranno comunicate al contribuente richiedente e verranno pubblicizzate mediante pubblicazione sul sito internet del Ministero (www.finanze.it). Anche le più significative risposte delle Direzioni regionali verranno inserite nella banca dati di documentazione tributaria.

Inoltre, i quesiti pervenuti al livello superiore (Direzione centrale o direzione regionale), ma rientranti nelle competenze di quelli inferiori (rispettivamente Direzione regionale o Ufficio delle entrate) verranno trasmessi a questi ultimi dandone comunicazione al richiedente.

Nella Circolare è precisato che i quesiti devono essere formulati in carta semplice, e dovranno presentare i seguenti elementi:

- la descrizione succinta ma esauriente della fattispecie concreta;
- l'indicazione di tutti gli elementi di fatto, nonché se possibile, delle norme o degli altri dati (giurisprudenza, circolari, risoluzioni) ritenuti rilevanti o applicabili al caso specifico;
- l'indicazione della soluzione ritenuta corretta (elemento non obbligatorio, ma utile per una migliore comprensione dei problemi e della rilevanza pratica del quesito);
- l'indicazione delle generalità del richiedente e, se diverso, anche il nome del soggetto a cui il quesito si riferisce (in particolare: nome o ragione sociale, domicilio fiscale, codice fiscale o partita IVA, recapito postale e telefonico, indirizzo di posta elettronica).



* È previsto anche il passaggio d'ufficio di quesiti di competenza del livello inferiore pervenuti al livello superiore.

ADEMPIMENTI INAIL PER I COLLABORATORI COORDINATI E CONTINUATIVI

di Paola Calegari

Integrando quanto già riportato nel precedente articolo “Assicurazione INAIL dei lavoratori parasubordinati” comparso su Ex Lege n. 1/2000, con la presente illustriamo i mutamenti e i chiarimenti apportati dall’INAIL con la Circolare n. 32 dell’11 aprile 2000, la Lettera del 20 luglio 2000 e la Circolare n. 61 del 10 agosto 2000.

Le variazioni da menzionare sono sostanzialmente quattro:

- a) la prima riguarda la necessità, per la denuncia nominativa dei lavoratori parasubordinati, di avvalersi di una *modulistica* predeterminata in luogo di quella lasciata alla libertà dei singoli come previsto precedentemente. L’Istituto di assicurazione ha predisposto due moduli definitivi da utilizzare per la denuncia di assicurazione dei lavoratori parasubordinati: un primo modulo identificato dal codice “1 1” deve essere utilizzato in caso di denuncia di lavoratore parasubordinato con accensione di apposita posizione assicurativa, mentre un secondo modulo identificato dal codice “2 2” deve essere utilizzato in caso di denuncia di variazione di soggetti assicurati su posizione già in essere. I moduli sono in distribuzione presso tutte le sedi INAIL e sono reperibili anche su Internet al sito www.inail.it, “assicurazione” e successivamente “datore di lavoro”;
- b) per la *presentazione* della stessa denuncia di cui al punto precedente la nuova normativa fissa delle innovative scadenze temporali rispetto alle precedenti e infatti, mentre nulla è mutato nel caso in cui la posizione assicurativa con la quale dovranno essere iscritti i lavoratori parasubordinati non sia già preesistente, nell’ipotesi opposta (posizione già esistente) i termini temporali per la denuncia sono oggi regolamentati dal disposto dell’art. 12, comma 3, del T.U. (cui fa diretto riferimento la nota del 20 luglio 2000) che li fissa in un massimo di 8 giorni dall’inizio della collaborazione;
- c) terzo elemento innovativo è costituito dalla modifica apportata dalla Circolare del 10 agosto 2000 ai *compensi minimi e massimi* su cui conteggiare il premio assicurativo. Tale variazione, che ha avuto decorrenza dal 1° luglio 2000, ha infatti portato la base minima dei compensi da lire

21.382.000 a lire 21.724.000 e la massima da lire 39.709.000 a lire 40.345.000. Si precisa tuttavia che dalla entrata in vigore (16 marzo 2000) del Decreto Legislativo n. 38 del 23 febbraio 2000 la base imponibile ha continuato a far riferimento ai vecchi limiti minimi e massimi mentre, a partire dal 1° luglio 2000, si devono adottare le nuove suesposte quantificazioni (minimo lire 21.720.000, massimo lire 40.345.000);

- d) infine l'ultimo elemento da citare, non tanto innovativo quanto piuttosto definitivamente chiarificatore, riguarda *l'applicabilità del compenso minimale e massimale previsti al singolo committente o alla sommatoria degli stessi*.

In questo senso l'INAIL ha precisato che gli importi minimi e massimi sono da intendersi come riferiti alla sommatoria dei compensi corrisposti dai committenti.

Pertanto dovrà essere cura del collaboratore comunicare ad ogni singolo committente l'esistenza di eventuali altri contratti in essere con i relativi importi.

A maggior dettaglio si forniscono di seguito opportune esemplificazioni, inserite dall'INAIL nella Circolare n. 32 dell' 11 aprile 2000.

| COMMITTENTI | DURATA DEL RAPPORTO DI LAVORO | COMPENSI | COMPENSO MEDIO MENSILE | INCIDENZA MEDIA GLOBALE |
|---------------|-------------------------------|------------|------------------------|-------------------------|
| A | 1 febbraio -15 giugno | 5.000.000 | : 5 = 1.000.000 | 28,57% |
| B | Idem | 10.000.000 | : 5 = 2.000.000 | 57,15% |
| C | idem | 2.500.000 | : 5 = 500.000 | 14,28% |
| | | | | |
| Totale | | 17.500.000 | 3.500.000 | 100% |

Il compenso medio mensile (lire 3.500.000) è superiore al massimale mensile (lire 39.7093000/12 = lire 3.309.085), quindi la base imponibile è costituita dal massimale tenendo in considerazione la percentuale di incidenza media globale.

Quindi le basi imponibili da dichiarare saranno:

per A 28,57% di lire 3.309.085 = lire 945.405 x 5 mesi = lire 4.727.025
per B 57,15% di lire 3.309.085 = lire 1.891.143 x 5 mesi = lire 9.455.715
per C 14,28% di lire 3.309.085 = lire 472.537 x 5 mesi = lire 2.362.685

In caso di collaborazioni effettuate in periodi non totalmente coincidenti si dovrà utilizzare come base di calcolo per i mesi non coincidenti l'importo previsto da ogni singolo contratto e per i mesi coincidenti le percentuali di competenza per ogni singolo committente calcolate come nell'esempio sopra riportato.

LE SPEDIZIONI POSTALI AGEVOLATE

di Patrizia Clementi

Continua il regime di proroga delle tariffe postali agevolate. Come si ricorderà, con la finanziaria per il 1996 (L. 549/95, art. 2, c. 27), era stato introdotto un trattamento agevolato per le spedizioni in abbonamento postale delle pubblicazioni edite dagli enti non commerciali che perseguono finalità sindacali, religiose, di interesse scientifico, sociale, sanitario, ambientale, assistenziale, politico o culturale. La riduzione tariffaria, pari al 75% di quella ordinaria è applicabile a condizione che le pubblicazioni non contengano inserzioni pubblicitarie per un'area superiore al 40% rispetto all'intero stampato calcolato su base annua e in riferimento all'anno precedente.

L'agevolazione riguarda anche le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici come precisato dalla Divisione Servizi Postali dell'Ente Poste Italiane dopo un primo momento di incertezza derivante dal tenore letterale della legge che faceva riferimento ai "soggetti di cui ai capi II e III del libro I del codice civile" (cioè associazioni, fondazioni, associazioni non riconosciute e comitati); è stato riconosciuto infatti che la *ratio* della norma era quella di includere nella previsione agevolativa tutti i cosiddetti enti morali di natura privata.

Dopo tre anni però, sempre ad opera della legge finanziaria (questa volta si tratta della L. 448/98, art. 41) le agevolazioni venivano soppresse con effetto dal 1° gennaio 2000; si prevedeva che in luogo delle stesse sarebbero stati introdotti dei contributi diretti volti comunque ad agevolare le spedizioni dello stesso tipo. Per la definizione del nuovo sistema (requisiti dei soggetti beneficiari, caratteristiche dei prodotti, entità e modalità di fruizione del contributo) la legge rinviava ad appositi decreti del Presidente del Consiglio dei ministri che avrebbero dovuto essere emanati entro il 1° ottobre 1999. Essendo passato invano il termine stabilito, il passaggio dal sistema di tariffe agevolate a quello dei contributi è stato rinviato di un anno: la L. 488/99 (ancora una finanziaria!) ne prorogava l'entrata in vigore al 1° ottobre di quest'anno e fissava al 1° aprile il termine per l'emanazione dei decreti applicativi. Dal momento che i decreti non sono ancora stati predisposti, si è resa necessaria una nuova proroga, proroga fissata con il D.L. 27 settembre 2000, n. 266. La nuova tempistica è la seguente:

- 1° gennaio 2001, il termine per l'avvio del regime di contribuzione diretta;
- il 1° novembre 2000, il termine per l'emanazione dei decreti.

In sede di conversione del decreto legge, però, si arriverà probabilmente a fissare termini più ampi: la Camera dei deputati, dalla quale è iniziato l'esame del provvedimento, ha infatti allungato la proroga fino al 1° gennaio del 2002. Se anche il Senato – come pare prevedibile dal momento che vi è sull'argomento l'accordo di tutte le forze politiche – ratificherà la modifica introdotta, vi sarà ancora un intero anno per consentire un'attuazione piena e non traumatica del nuovo regime.

NOVITÀ NELLA TASSAZIONE DELLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

di Flavio Pizzini

L'imposta sulle successioni e donazioni, il cui T.U. è stato approvato con D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, riguarda tutti i beni ed i diritti trasferiti per causa di morte o per donazione. In caso di successione l'imposta si applica sull'asse ereditario netto e cioè sulla differenza tra il valore complessivo dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario alla data di apertura (la data di morte della persona) della successione e l'ammontare delle passività deducibili.

Sono soggetti all'imposta di successione tutti i beni appartenenti al defunto, compresi quelli situati all'estero se questi era residente in Italia.

Alla chiamata all'eredità è possibile scegliere fra quattro diverse opzioni.

- *Accettazione espressa (art. 475 C.C.)*
Si ha quando in atto pubblico o scrittura privata il chiamato dichiara di accettare l'eredità; egli non può accettarla parzialmente e, dall'atto della dichiarazione, risponde degli eventuali debiti del *de cuius*.
- *Accettazione tacita (art. 476 C.C.)*
Si ha accettazione dell'eredità da parte del chiamato quando lo stesso, pur non dichiarando espressamente la sua accettazione compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare l'eredità, atto che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede.
- *Accettazione con beneficio di inventario (art. 484-485 C.C.)*
Si fa mediante dichiarazione, ricevuta da un notaio o dal cancelliere del tribunale del circondario in cui si è aperta la successione, che deve essere preceduta o seguita dall'inventario che deve essere fatto dal chiamato all'eredità entro tre mesi dall'apertura della successione (prorogabili di altri tre in particolari circostanze, altrimenti il chiamato è considerato erede puro e semplice); dopo quaranta giorni dal termine dell'inventario, il chiamato deve dichiarare se accetta o rifiuta l'eredità, in mancanza di dichiarazione è ritenuto erede puro e semplice.
- *Rinuncia all'eredità (art. 519-520 C.C.)*
Si fa mediante dichiarazione con le modalità di cui al punto sopra ed è nulla se solo parziale.

1. LE NOVITÀ DEL “COLLEGATO FISCALE”

L'art. 68*bis* del disegno di legge collegato fiscale alla Finanziaria 2000 ed in corso di approvazione alla data di stesura di queste note, prevede numerose innovazioni in materia di imposte di successioni e donazioni. Quanto alla decorrenza delle nuove norme, l'ultimo comma dell'art. 68*bis* stabilisce che le modifiche “*si applicano alle successioni per le quali il termine di presentazione delle relative dichiarazioni scade successivamente al 31 dicembre 2000 e alle donazioni fatte a decorrere dal 1° gennaio 2001*”. Si porrà quindi il problema di denunce di successione già presentate e liquidate secondo la normativa in vigore al momento della presentazione, ma alle quali sembrerebbe doversi applicare quella recata dalla legge in discussione.

Le nuove disposizioni, che rendono più favorevole il trattamento fiscale nei casi che, sia pure per breve sintesi, esamineremo di seguito, vanno ad aggiungersi alle ipotesi di esenzione già previste dall'art. 3 del D.Lgs. 346/90 e che riguardano i trasferimenti:

- in favore delle Onlus;
- in favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità;
- in favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli di cui al punto precedente, ma disposti per le finalità indicate sopra;
- in favore degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

Tale ultima previsione non è esplicitamente indicata dall'art. 3 del decreto, ma si ricava dall'art. 7, c. 3 dell'Accordo di revisione del Concordato tra lo Stato italiano e la Chiesa cattolica (L. 121/85) in cui è stabilito che “*agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione*”.

➤ **Liberalità “indirette” e alternatività Iva - imposta successioni e donazioni (art. 4-bis D.Lgs. n. 346/90)**

Viene affermata la rilevanza delle donazioni indirette sotto il profilo tributario introducendo un principio di alternatività: quindi se per l'atto che integra una liberalità indiretta (sempre che esso concerna immobili o aziende) si devono scontare o l'imposta proporzionale di registro o l'Iva non si applica l'imposta di donazione.

Inoltre, l'accertabilità di donazioni indirette è limitata esclusivamente al caso in cui ricorrano le seguenti condizioni:

- se nel corso di un procedimento tributario l'interessato attesti l'esistenza della liberalità;

- se l'incremento patrimoniale del beneficiario abbia superato i 350 milioni.

Per quanto attiene l'individuazione delle donazioni indirette ricordiamo l'esempio di scuola: il padre che paga il debito del figlio contratto per finanziare l'acquisto della casa in occasione del matrimonio.

➤ **Nuova griglia di aliquote (commi 1 e 2 art. 7 D.Lgs. n. 346/90)**

E' prevista la soppressione delle aliquote ora vigenti. Il nuovo schema è il seguente:

- per il coniuge e i parenti in linea retta l'aliquota del 4% in successione e del 3% in donazione;
- per i parenti fino al quarto grado, gli affini in linea retta e in linea collaterale fino al terzo grado l'aliquota del 6% in successione e del 5% in donazione;
- per gli altri soggetti, diversi dai precedenti, l'aliquota dell'8% in successione e del 7% in donazione.

In caso di donazione indiretta, l'aliquota è del 7% (da applicare per i valori superiori a 350 milioni), che scende al 3 o al 5% se sia avvenuta la volontaria registrazione dell'atto che integra l'indiretta liberalità (oppure al 3% in caso di autodenuncia entro il 31 dicembre 2001).

➤ **Rimane la franchigia di 350 milioni**

Viene accantonato l'aumento a 500 milioni già programmato per il 1° gennaio prossimo dalla Finanziaria 2000, riconfermando la franchigia già stabilita in 350 milioni, sia per donazioni che per successioni.

Resta comunque il coacervo, e quindi chi si avvale della franchigia in donazione non può più approfittarne in successione.

Per minori e handicappati, l'eredità e le donazioni pagano tasse unicamente se si supera il valore di un miliardo e solo per la parte del valore eccedente tale limite. Anche qui non si può duplicare questa franchigia con trasferimenti prima per donazione e poi per causa di morte.

➤ **Cointestatario superstite (art. 11, D.Lgs. n. 346/90)**

Con la revisione parziale dell'art. 11 comma 2 viene eliminata la presunzione mediante la quale, in caso di rapporti cointestati, se il cointestatario superstite sia erede del cointestatario defunto, si considera questi come titolare esclusivo dei valori cointestati.

➤ **Riduzioni in caso di anticipo dell'imposta di successione**

La norma prevede la possibilità di un pagamento "anticipato" cioè in vita dell'imposta di successione che sarà dovuta dagli eredi.

Qualora ci si assoggetti volontariamente al pagamento dell'imposta di successione in vita, si godrà di un'aliquota inferiore di un punto a quelle evidenziate; i beni per cui si è pagato in anticipo non concorrono poi alla formazione dell'attivo ereditario. Inoltre, se i beni per i quali si sia pagato in anticipo siano oggetto di donazione, essi non concorrono a formare il valore tassabile in sede di atto gratuito.

Questa misura realizza peraltro un importante principio di lealtà fiscale: sono parecchi i casi in cui capita che il titolare dell'azienda (o di un certo patrimonio) non se ne voglia spogliare in anticipo, per i più svariati motivi, ma senza con questo voler penalizzare i propri eredi lasciando su di essi il debito verso l'Erario a titolo di imposta di successione. E l'anticipo dell'imposta viene agevolato mediante la riduzione del carico fiscale.

Certamente la norma, apparentemente semplice, richiederà numerosi interventi esplicativi da parte del Ministero.

➤ **Eliminazione dell'avviamento**

Nella stima di aziende e partecipazioni assoggettate alla normativa non si comprende più il valore di avviamento, che in molti casi aveva determinato l'insorgere di pesanti contenziosi.

➤ **Elusione inclusa nell'imposta (art. 47, D.Lgs. n. 346/90)**

Con il nuovo art. 47, comma 1 si afferma che *“ai fini dell'accertamento, l'ufficio competente [...] può dimostrare, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, la sussistenza, l'insussistenza, la simulazione e la dissimulazione di fatti o atti rilevanti per la determinazione della base imponibile o dell'imposta”*.

Anche a successioni e donazioni è ora applicabile l'articolo 37bis del D.P.R. 600/73. Questo significa che saranno inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

Potranno quindi essere disconosciuti i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi posti in essere, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. Ciò potrebbe essere fonte di nuovo contenzioso se applicato da parte della amministrazione finanziaria senza il necessario acume giuridico, ma certamente richiederà molta attenzione anche nella messa in atto di trasferimenti gratuiti posti in essere fra persone fisiche o giuridiche fra loro collegate.

➤ **Soppressione dell'INVIM**

Viene eliminata l'INVIM, che grava sul donatario e l'imposta sostitutiva dell'INVIM, che colpisce oggi, con l'aliquota dell'1% gli immobili compresi nell'asse ereditario qualora il loro valore sia superiore a 350 milioni di lire.

Sottolineiamo che l'abrogazione di quest'ultima imposta interessa in modo particolare gli *enti non commerciali* che, ad eccezione delle Onlus, vi erano soggetti anche quando risultavano esenti dall'imposta di successione.

➤ **Altre innovazioni rilevanti**

- Per evitare duplicazioni di imposta, ove il beneficiario fosse italiano, l'imposta si paga evidentemente in Italia, dopo aver detratto l'ammontare del tributo pagato nello Stato estero.
- Se l'erede o il donatario possiede i requisiti per l'acquisto di una "prima casa", le imposte ipotecaria e catastale sono ridotte alla misura fissa.
- Viene estesa la presunzione di liberalità anche ai trasferimenti di partecipazioni al capitale di società.

2. PRONTI CONTRO TERMINE E FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO

Con Circolare n. 149 del 20 luglio 2000 il Ministero delle Finanze ha riconosciuto che qualora nell'asse ereditario rientri un contratto di "pronti contro termine" in essere al momento della successione sono i titoli oggetto di tale contratto a rientrare nella massa ereditaria. Ne consegue che se l'oggetto è rappresentato da titoli del debito pubblico, questi non concorrono alla formazione della base imponibile.

Analoga impostazione il Ministero aveva seguito nell'esaminare l'ipotesi in cui a cadere in successione fossero quote di fondi comuni di investimento. Con la R.M. n. 37 del 1999 era stata esclusa la imponibilità della parte di valore della quota corrispondente al valore dei titoli esenti detenuti dal fondo alla data di apertura della successione. Interpretazione estesa poi, per analogia, dagli esperti del Ministero intervenuti al telefisco 2000, anche alle quote di Sicav residenti ed alle quote di Fondi comuni non residenti.

3. VOLTURE CATASTALI

Il Ministero con la Risoluzione n. 27 del 9 marzo 2000 ha ribadito che non possono essere accolte le domande di voltura catastale per successione non corredate dalla copia della denuncia di successione. In pratica non vi

è più la possibilità di procedere ad alcun atto relativo ad immobili per i quali è stata omessa la presentazione della denuncia di successione senza prima presentare una dichiarazione “volontaria”, in luogo di quella originariamente omessa, pagando la relativa imposta.

Il principio base è contenuto nell’art. 48 del D.Lgs. 346/90 che vieta ad impiegati di enti pubblici ed a pubblici ufficiali (notai) di compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte se non è stata prima fornita la prova dell’avvenuta presentazione della dichiarazione o la dichiarazione scritta dall’interessato dell’insussistenza di tale obbligo.

NUOVE NORME DI TUTELA DEL DIRITTO D'AUTORE

di Alberto Fedeli

E' stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 206 del 4 settembre 2000 la Legge 18 agosto 2000 n. 18, "*Nuove norme di tutela del diritto d'autore*", che apporta alcune rilevanti modifiche alla legge 22 aprile 1941 n. 633, che rappresenta, come è noto, la legge fondamentale in materia di diritto d'autore (in seguito L.d.a.).

Prima di illustrare le novità introdotte, con particolare riferimento alla disciplina delle fotocopie, è il caso di richiamare alla memoria le principali nozioni in materia.

1. ALCUNE NOZIONI SUL DIRITTO D'AUTORE

Il diritto d'autore, disciplinato dagli artt. 2575 ss. cod. civ. e dalla L.d.A., si sostanzia nel diritto alla tutela delle "*opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia*" nonché i programmi per elaboratore e le banche dati (art. 2575 c.c. e artt. 1 e 2 L.d.a.).

Il carattere creativo è nozione interpretata in modo molto lato. L'apporto creativo può essere anche modesto: esso riguarda la forma espositiva (non l'argomento e l'idea espressa), indipendentemente dalla originalità e novità del contenuto e può anche consistere in una particolare scelta e coordinamento del materiale raccolto (si pensi alle antologie).

Il diritto sorge in capo all'autore con la stessa creazione dell'opera, comunque sia espressa (ma l'opera deve concretarsi in un qualche supporto materiale), quindi anche se non rivelata al pubblico e indipendentemente da ogni formalità legale (art. 2576 c.c.).

Il diritto d'autore assume un duplice profilo, distinguendosi in:

⇒ **diritto morale d'autore**, di carattere personale, irrinunciabile, inalienabile, imprescrittibile, che consente all'autore di rivendicare in ogni momento la paternità dell'opera, di opporsi alle mutilazioni e deformazioni di essa che possano arrecare pregiudizio al suo onore o alla sua reputazione, di non renderla pubblica e, anche, in certe condizioni, di ritirarla dal commercio.

Per quanto riguarda le opere dell'architettura (con tale espressione si intende qualsiasi costruzione, che abbia un qualche rilievo architettonico) il

loro proprietario potrà liberamente demolirle ma non anche modificarle. La demolizione dell'opera non arreca infatti alcun pregiudizio morale all'autore (in questo caso al progettista originario); non così la sua modifica, che può essere impedita dal progettista o, se morto, dai suoi parenti, a meno che le modifiche non si presentino come necessarie (cfr. art. 20 L.d.a.). Il diritto morale dura tutta la vita dell'autore e può essere fatto valere, dopo la sua morte, senza limiti di tempo, dai suoi parenti, nell'ordine indicato dall'art. 23 L.d.a..

- ⇒ **diritto patrimoniale d'autore**, che consiste nel diritto esclusivo di trarre dall'opera ogni possibile utilità economica. E' diritto trasferibile; dura finchè l'autore è in vita e per 50 anni "solaris" dopo la sua morte (art. 25 L.d.a.; vi sono però termini di durata diversi, ad es., per le opere cinematografiche e fotografiche: 70 anni).

2. LE NOVITÀ DELLA LEGGE 18/2000

Le novità introdotte dalla Legge n. 18/2000 sono in sintesi le seguenti:

- si modifica l'art. 16 L.d.a., contemplando nell'ambito del diritto alla diffusione, l'ipotesi delle trasmissioni in forma codificata, le c.d. *pay-Tv*;
- si tenta di contrastare la c.d. pirateria letteraria, disciplinando e limitando la riproduzione tramite fotocopia, xerocopia o altri sistemi analoghi (quindi le riproduzioni su carta) delle opere protette dalle disposizioni sul diritto d'autore;
- si ampliano e precisano i poteri della Società italiana degli autori e degli editori (S.I.A.E.), che, oltre a riscuotere i compensi per fotocopie, ripartendoli, al netto di una provvigione, tra gli aventi diritto (la ripartizione però potrà eventualmente avvenire tramite le associazioni di categoria), assume, unitamente all'Autorità garante nelle comunicazioni, poteri di vigilanza e potrà, tramite i propri ispettori, accedere nei locali dove si svolgono attività di riproduzione, duplicazione, vendita, emissione via etere e via cavo o proiezione cinematografica;
- si rafforzano gli strumenti di tutela preventiva e cautelare a disposizione degli autori, disponendo l'applicabilità delle norme del codice di procedura civile relative ai procedimenti cautelari del sequestro, dell'istruzione preventiva e dei provvedimenti di urgenza ex art. 700 c.p.c., nella forma dell'inibitoria giudiziale di qualsiasi attività che costituisca violazione al diritto di utilizzazione economica dell'opera;
- si estende o precisa la tutela penale delle ipotesi di tutela del diritto d'autore di nuova o recente introduzione;

- si prevede il sistema di controllo tramite contrassegno S.I.A.E. ai supporti contenenti programmi per computer o multimediali nonché a quelli contenenti suoni, voci o immagini in movimento, destinati a essere posti in commercio o ceduti a noleggio; analogo sistema verrà adottato per il controllo delle riproduzioni su carta (fotocopie, xerocopie, etc.)

Con il presente scritto, ci limiteremo a una illustrazione della sola disciplina delle fotocopie (che peraltro è quella destinata a produrre più effetti sulle attività concrete degli enti).

3. LE FOTOCOPIE CONSENTITE¹

a) Ambito di applicazione

La legge di riforma, modificando l'art. 68 L.d.a., introduce una disciplina delle riproduzioni su carta, volta a tutelare in modo quanto mai rigoroso il diritto esclusivo dell'autore alla riproduzione dell'opera, riconosciuto dall'art. 13 L.d.a..

Affinché sia tutelato il diritto di riproduzione, occorre:

- che esso riguardi le "opere dell'ingegno pubblicate per le stampe" (cfr. nuovo art. 68, c. 4, L.d.a.);
- che tali opere siano protette dalla disciplina del diritto d'autore, ossia abbiano le caratteristiche e il contenuto di cui agli art. 2575 c.c. e 1 L.d.a. (carattere creativo e appartenenti alla letteratura, musica, arti figurative, architettura, teatro, cinematografia) e appartengano alle categorie elencate nell'art. 2 L.d.a.;

¹ La tecnica legislativa e le soluzioni scelte dal legislatore per tutelare il diritto d'autore, con riferimento all'attività di riproduzione, lasciano alquanto perplessi. Invece di insistere sulla via del rafforzamento dei rimedi civilistici, cautelari e risarcitori, si è voluto ampliare la tutela penale, prevedendo un'infinità di fattispecie di reato, descritte tanto minuziosamente quanto poco chiaramente. Chi scrive, che pure, per professione, ha una qualche consuetudine con la lettura e lo studio di testi normativi, non ha mai incontrato una disciplina così tanto intricata, al limite dell'incomprensibilità. Si tratta di un vero e proprio attentato alla certezza e all'intellegibilità del diritto, di un modo di legiferare ripetutamente condannato e tanto più ove, come nel nostro caso, si pongono norme restrittive della libertà del cittadino, sanzionate non solo in via amministrativa ma anche penalmente (e con che pene!). Non resta che invocare la nota giurisprudenza della Corte costituzionale, secondo la quale "*l'ignoranza della legge penale non scusa tranne che si tratti di ignoranza inevitabile*" (Corte Costituzionale 24 marzo 1988 n. 364), nonché il principio penalistico di colpevolezza (applicabile anche per le sanzioni amministrative, ex art. 3, L. n. 689/1991) -sul quale si fonda l'imputabilità-, che esige la consapevole o, quanto meno, riprovabile motivazione dell'agente in senso antidoveroso. Non credo che chi quotidianamente, magari per lavoro, si trova a fotocopiare libri o fascicoli (come da sempre ha pacificamente fatto) sappia che ora non potrà più farlo liberamente o sappia di stare svolgendo un'attività criminosa.

- che non sia decorso il termine di durata del diritto, trattandosi di diritto di utilizzazione economica.

Per le opere a stampa il termine di durata del diritto è quello generale di 50 anni solari dopo la morte dell'autore (art. 25, L.d.a.), salvo in alcuni casi dove vi è un diverso termine di durata, ossia:

- per le opere anonime o pseudonime: 50 anni a partire dalla prima pubblicazione, salvo rivelazione del nome, nel qual caso si torna alla decorrenza dalla morte (art. 27, L.d.a.);
- per le opere pubblicate per la prima volta dopo la morte dell'autore: 70 anni dalla sua morte (art. 31, L.d.a.);
- per le opere lecitamente pubblicate o comunicate al pubblico per la prima volta dopo la scadenza dei termini di protezione: 25 anni a partire dalla prima lecita pubblicazione o comunicazione al pubblico (art. 85 ter L.d.a.);
- per le edizioni critiche e scientifiche di opere di pubblico dominio (il diritto esclusivo di utilizzazione spetta in tal caso a chi pubblica tali edizioni): 20 anni dalla prima lecita pubblicazione, in qualunque modo o con qualsiasi mezzo effettuata (art. 85 quater, L.d.a.);

Scaduti i termini suddetti il diritto esclusivo di riproduzione è estinto e le fotocopie sono libere.

Si tenga presente che nelle opere collettive, i diritti di utilizzazione economica, quindi anche quello di riproduzione, spettano all'editore, salvo patto contrario (art. 38, L.d.a.). Così come spettano all'editore se sono stati ad esso trasferiti dall'autore nel contratto di edizione.

b) I limiti e le condizioni per la liceità delle fotocopie

Il limite comune a tutte le ipotesi di riproduzione previste dall'art. 68 novellato è il divieto di spaccio nel pubblico o di uso in concorrenza con i diritti di utilizzazione economica dell'autore dell'opera riprodotta.

Gli altri limiti, così come le condizioni e i divieti, sono individuati per singole fattispecie, distinte a seconda che le opere da fotocopiare siano inserite o no in biblioteche. La nozione di biblioteca è qui intesa come qualsiasi raccolta libraria organicamente costituita e funzionante, sia essa di proprietà pubblica o privata e indipendentemente dall'uso pubblico di essa.

Se le opere non sono conservate in biblioteche, il punto di riferimento per l'applicazione della disciplina vincolistica sono "*i punti o centri di riproduzione, i quali utilizzino nel proprio ambito o mettano a disposizione di terzi, anche gratuitamente, apparecchi per fotocopia, xerocopia o analogo sistema di riproduzione*". In tale categoria vi rientrano non solo le copisterie e le attività commerciali che hanno anche un servizio fotocopia, ma altresì i punti di fotocopiatrice non professionali nè gestiti a scopo di lucro, ma che

comunque offrono un servizio non occasionale di riproduzione. *Possono quindi rientrarvi anche gli enti, là dove mettono a disposizione un servizio di fotocopatura.* Ma potrebbe rientrarvi anche qualsiasi privato che sia “*responsabile di un punto di riproduzione*”, il che vuol dire, se abbiamo ben capito, chiunque possieda una fotocopiatrice e la usi per riprodurre libri o fascicoli.

Vediamo ora le singole ipotesi.

- *Opere conservate o no in biblioteche*
È consentita, senza condizioni né limiti quantitativi, la riproduzione *per uso personale* dei lettori fatta *a mano* o con mezzi di riproduzione inadatti a spaccio o diffusione al pubblico (esclusa la fotocopia).
- *Opere conservate in biblioteche, private o pubbliche*
È consentita, senza condizioni né limiti quantitativi, la fotocopia delle opere *per i servizi della biblioteca*.
- *Opere conservate in biblioteche pubbliche (ossia appartenenti allo Stato o a enti pubblici)*
È consentita la riproduzione mediante fotocopia, xerocopia o strumento analogo, *per uso personale*, solo se:
 - è limitata al 15 % di ciascun volume o fascicolo di periodico, escluse le pagine pubblicitarie e
 - a condizione che venga corrisposto agli aventi diritto (autori e editori) un compenso determinato forfettariamente, riscosso dalla S.I.A.E.Se si tratta di riprodurre opere rare fuori dai cataloghi editoriali, sempre per uso personale, non vi è alcun limite quantitativo (si può fotocopiare l'intero volume o fascicolo), ma si dovrà ugualmente corrispondere il compenso forfettario. A nostro parere, dato che si tratta di compenso “*a favore degli aventi diritto*” (così il nuovo comma 5, dell'art. 16 L.d.a.), se non esiste più il diritto (per decorso dei termini di esclusiva) o se non esistono più i titolari (ossia l'autore e l'editore), non è dovuto alcun compenso per le fotocopie delle opere rare (da intendersi non come antiche ma come esistenti in pochi esemplari).
- *Opere conservate in biblioteche private, a uso pubblico o no, e opere non conservate in biblioteche, riprodotte in punti o centri di riproduzione*
E' consentita la fotocopia, xerocopia o riproduzione analogo per uso personale, solo se:
 - si mantiene nel limite del 15 % e
 - a condizione che venga corrisposto agli autori e editori un compenso, riscosso dalla S.I.A.E., in questo caso non forfettario ma determinato

in base a accordi tra S.I.A.E. e associazioni di categoria interessate - o, in mancanza, dallo Stato con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri-, comunque in misura non inferiore per ciascuna pagina riprodotta al prezzo medio a pagina rilevato dall' ISTAT.

Le disposizioni relative alla corresponsione dei compensi non si applicano finché non siano stati stipulati gli accordi o non sia entrato in vigore il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, che regolano le misure del compenso e le modalità di riscossione.

c) Le sanzioni

Alla violazione delle norme sulla fotocopiatura poste dall'art. 68 si applica la fattispecie penale prevista dall'art. 171, che sanziona chi senza averne diritto riproduce l'opera altrui con la multa da Lire 100.000 a Lire 4.000.000

Chi spaccia le copie nel pubblico o le usa in concorrenza con i diritti di utilizzazione economica dell'autore (art. 16, c. 3) ovvero il privato che, in punti o centri di riproduzione di cui è responsabile, fotocopie opere senza rispettare il limite quantitativo del 15% e senza adempiere all'obbligo della corresponsione del compenso (art. 16, c. 4) è soggetto alla sospensione dell'attività di fotocopia da sei mesi a un anno nonché alla sanzione amministrativa pecuniaria da due a dieci milioni di lire.

La riproduzione di opere, in violazione delle norme sul diritto d'autore, per uso non professionale e a scopo di lucro, è penalmente sanzionata con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da cinque a trenta milioni di lire nonché le pene accessorie dell'interdizione dalla professione, arte, industria o commercio, dell'interdizione temporanea dagli uffici direttivi di persone giuridiche, della pubblicazione della sentenza, nonché della sospensione per un anno delle autorizzazioni per l'esercizio delle attività commerciali. E' punito invece con la reclusione da uno a quattro anni e con la multa da cinque a trenta milioni chiunque riproduce abusivamente oltre 50 copie di opere tutelate dal diritto d'autore e da diritti connessi. Per tali delitti sono previste diminuzioni di pena e l'inapplicabilità delle pene accessorie per chi, prima che la violazione gli sia stata contestata, la denuncia spontaneamente o per chi consente l'individuazione del promotore o organizzatore dell'attività illecita.

A tutte queste sanzioni penali e amministrative (a parere di chi scrive, decisamente sproporzionate), occorre aggiungere anche le sanzioni civili, ossia tutte le azioni cautelari, inibitorie e risarcitorie che gli autori e editori possono intraprendere nel caso di indebite fotocopiature.