

IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI E *BOWLING* : NO AL REGIME FORFETTARIO

Massimiliano Giua

1. Premessa

La risoluzione n.24/E del 5 febbraio 2003 dell’Agenzia delle Entrate ha definitivamente sancito che il gioco del *bowling* non può beneficiare del cosiddetto forfait nel calcolo dell’imposta sugli intrattenimenti (di seguito, ISI) e della connessa imposta sul valore aggiunto.

Con un’istanza di interpello, presentata ai sensi dell’art.11 della legge 27 luglio 2000, n.212, una società che gestisce una sala da *bowling* chiedeva di conoscere se al suddetto gioco fosse applicabile la disciplina degli “apparecchi meccanici”, regolata dall’art. 14-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.640, con conseguente determinazione forfetaria della base imponibile su cui calcolare ISI ed IVA.

L’Agenzia delle Entrate, non condividendo il punto di vista dell’interpellante, ha sancito che per il gioco *de quo* la disciplina applicabile è quella ordinaria.

2. Il gioco del bowling e l’ordinamento normativo

Per poter meglio comprendere la posizione dell’Agenzia delle Entrate, si reputa necessario procedere ad esame della vigente normativa, alla luce anche della circolare ministeriale 7 settembre 2000, n.165/E, avente ad oggetto la riforma della disciplina fiscale relativa alle attività di intrattenimento e di spettacolo.

A livello generale, si ricorda che, ai sensi del combinato disposto dell’ art. 1 del D.P.R. n.640/72 e del punto 1.1 della C.M. n.165/E/2000, sono soggetti all’ISI gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività indicati nella tariffa allegata al citato decreto, a condizione che siano svolti nel territorio dello Stato.

La Tariffa in esame divide le attività in 4 categorie, distinte per aliquota.

Ai fini del presente studio quello che interessa è il punto 2 che, come bene evidenzia la risoluzione in esame, ricomprende:

- da una parte, l’utilizzazione di apparecchi o congegni da divertimento ed intrattenimento, categoria in cui vengono ricompresi i bigliardi, gli elettrogrammofoni, i bigliardini e qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone, a moneta o a scheda, da divertimento o trattenimento, anche se automatico o semiautomatico;
- dall’altra parte, ben distinti (in tal senso si deve leggere l’uso del “ ; “ tra questa categoria e la precedente e tra le stesse attività di questa categoria), la utilizzazione ludica di strumenti multimediali, gioco del bowling, noleggio go-kart.

Se, come è vero, il denominatore comune delle attività indicate in Tariffa è la loro finalità esclusiva di divertimento e gioco, d’altro canto non si può sottacere come, nel riferirsi al *bowling*, nessun cenno viene fatto dal legislatore ad eventuali strumenti tecnici mediante i quali il gioco stesso viene attuato.

E proprio quest’ultimo aspetto risulta fondamentale, se si considera che, secondo l’art.14-bis, quinto comma, del D.P.R. n.640/72, come sostituito dall’art.22, comma quarto, della legge 27 dicembre 2002,

n.289, la base imponibile è stabilita forfetariamente per gli “apparecchi meccanici ed elettromeccanici”, in relazione alle caratteristiche tecniche degli stessi. Per completezza, si ricorda che il precedente testo dell’art.14-bis parlava di “apparecchi meccanici”.

Importante è, in questa sede, capire se nel gioco del *bowling* si faccia uso di apparecchi meccanici (beneficando, di conseguenza, dell’agevolazione del forfait) o meno.

Come abbiamo fin qui evidenziato, la Tariffa allegata al D.P.R. n.640/1972, pur ricomprendendoli tutti al punto 2 (con aliquota 8%), opera una netta distinzione tra gli apparecchi da divertimento e intrattenimento da una parte ed il gioco in esame (unitamente agli strumenti multimediali ed ai go-kart) dall’altra.

Peraltro tale classificazione la possiamo anche trovare nella C.M. n.165/E/2000 che, al punto 1.1.2 “Utilizzazione di apparecchiature e strumenti da divertimento o intrattenimento”, dopo aver ricordato che al punto 2 della Tariffa sono indicati “una serie di apparecchi da divertimento o intrattenimento per i quali l’articolo 14-bis del dpr n.640 del 1972 prevede che l’imposta sia assolta attraverso l’acquisto di schede magnetiche a deconto...a eccezione degli apparecchi meccanici per il quali la base imponibile è determinata in modo forfetario”, ribadisce che la tariffa “menziona, infine, il gioco del bowling ...”.

Ancora, al successivo punto 1.4 “Aliquote”, la medesima circolare n.165/E, nell’esaminare le aliquote previste dalla Tariffa, opera la distinzione riportata nella Tabella:

Tabella

Punto	Attività	Aliquota
1	Esecuzioni musicali e trattenimenti danzanti con musica dal vivo non prevalente	16%
2	Utilizzazione degli apparecchi da divertimento Utilizzazione ludica strumenti multimediali Bigliardo, bowling, go-kart	8%
3	Ingresso nelle sale da gioco o in luoghi adibiti all’esercizio delle scommesse	60%
4	Esercizio da gioco nelle case di gioco e altri luoghi a ciò destinati	10%

3. Relazione tecnica di parte

Nel corpo della risoluzione oggetto del presente studio, l’Agenzia delle Entrate, dopo aver rilevato la distinzione esistente nel vigente *corpus* normativo tra il *bowling* e gli apparecchi da intrattenimento, procede, facendo un ulteriore passo in avanti, ad evidenziare come anche nella relazione tecnica presentata dalla società interpellante tale distinzione sia netta.

La relazione in questione, concernente “considerazioni sulla natura dei giochi – natura meccanica del gioco del bowling”, infatti, pur ritenendo che il gioco sia attuato mediante l’utilizzo di un apparecchio meccanico, con conseguente applicabilità della forfetizzazione degli imponibili, riconosce invero la differenza esistente tra il *bowling* (tenuto conto delle fasi di cui si compone il gioco e dell’impianto in cui si gioca, considerato come un *unicum*) e gli apparecchi da divertimento ed intrattenimento.

La distinzione operata dalla relazione si basa su alcune non irrilevanti considerazioni, che possiamo così sintetizzare:

- le caratteristiche del gioco sono facilmente classificabili ed individuabili;
- la classificazione dell'impianto sussidiario al gioco non risulta parimenti immediata. Intendendosi, per impianto sussidiario al gioco il “”complesso delle apparecchiature cui è delegato il compito di permettere lo svolgimento del gioco ed in particolare il ripristino del campo da gioco””;
- la natura meccanica del *bowling* non dipende dagli oggetti con cui il gioco è effettuato, ma esclusivamente dall'obiettivo dello stesso;
- i differenti impianti di gioco possono essere di natura elettromeccanica o elettrica, a seconda del tipo di installazione, della natura della forza motrice primaria e dei sistemi di controllo adottati.

La relazione tecnica dell'istante è, però, andata oltre, riconoscendo che la natura meccanica del *bowling* si manifesta sul piano della dinamica del gioco, a nulla rilevando gli strumenti tecnici attraverso i quali il gioco stesso è posto in essere. Ancora, il *bowling* è attuato nell'ambito di “impianti meramente sussidiari al suo svolgimento e non si risolve nell'utilizzazione di apparecchi e congegni”.

4. Considerazioni

In altre parole, quindi, il *bowling*, a prescindere dalla qualificazione della dinamica del gioco e/o delle apparecchiature che, considerate unitariamente, costituiscono l'impianto nell'ambito del quale il gioco stesso viene attuato, non può essere in alcun modo ricompreso tra gli “apparecchi da divertimento e intrattenimento”. E dal momento che l'art. 14-bis, comma quinto, del D.P.R. n.640/1972, come sostituito dall'art.22, comma quarto, della L. n.289/2002, sancisce che l'agevolazione degli imponibili medi forfetari si applica espressamente ed esclusivamente agli “apparecchi meccanici o elettromeccanici” (da divertimento e intrattenimento), risulta di tutta evidenza che il gioco oggetto del presente studio sia soggetto al regime ordinario di determinazione della base imponibile, secondo quanto disciplinato dall'art. 3 del D.P.R. n.640/1972.

5. Disciplina ordinaria

Secondo quanto previsto dall'art.3 sopra citato, e dall'art.1, comma terzo, del D.P.R. 30 dicembre 1999, n.544, quindi, la base imponibile su cui calcolare l'ISI (e la connessa IVA; ai sensi dell'art.74, comma sesto, del D.P.R. n.633/1972) è costituita dall'importo dei singoli titoli di accesso rilasciati, all'atto del pagamento, ed emessi mediante appositi apparecchi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate.

In particolare, l'art.1 del D.P.R. n.544/1999 cita, al suo terzo comma, “”...per le prestazioni soggette all'imposta sugli intrattenimenti...(indicate nella Tariffa: ndA) ... e per le operazioni ad esse accessorie, complementari o comunque connesse, anche se non soggette all'imposta sugli intrattenimenti, gli obblighi di certificazione dei corrispettivi sono assolti con il rilascio, all'atto del pagamento, di un titolo di accesso emesso mediante apparecchi misuratori fiscali ... o biglietterie automatizzate...””.