

Il diritto d'autore tra disposizioni civilistiche e fisco

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Quello che conosciamo come «diritto d'autore» è in sostanza la sintesi concettuale di un coacervo di diritti e posizioni giuridiche, poste a presidio di un bene immateriale ma strategico, soprattutto nella moderna economia globalizzata.

Il contenuto intellettuale, che in tale contesto è fatto oggetto di possesso, privativa, cessione, trasmissione, etc. rappresenta, senza alcun giudizio in ordine al carattere «artistico» delle opere (che può essere o meno presente), un *quid pluris* di autenticità e originalità, suscettibile di protezione giuridica e di valutazione economica.

Il bene in oggetto può essere veicolato da mezzi di comunicazione e trasmissione diversi tra loro, in grado – come avviene nel caso dei contenuti resi disponibili *on line* – di garantirne la diffusione e la riproduzione in tutto il mondo.

Si osserva che i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno sono posti a presidio di un «bene» che sta a stretto contatto con la sfera dei «diritti di libertà», e in particolare della libertà di espressione. È infatti tipica dei regimi illiberali, e delle dittature in particolare, la volontà di imbrigliare, se non zittire, l'espressione indipendente del pensiero (realizzata attraverso le pubblicazioni, la radiotelevisione, la stampa quotidiana, etc.).

Allo stato, i diritti in parola sono tutelati da normative nazionali e sovranazionali, e anche nell'ambito delle attività economiche rappresentano cespiti immateriali la cui proprietà è oggetto di accordi, negozi, trasferimenti e garanzie. Ciò premesso, il presente contributo si propone di esaminare soprattutto le derivanti problematiche tributarie, sia dal lato degli autori che da quello delle imprese.

Il diritto d'autore nel codice civile

In via generalissima, l'ordinamento italiano disciplina e classifica le opere intellettuali nel Capo I del Titolo IX del V Libro (*"Del lavoro"*) del codice civile.

In particolare, l'art. 2575, c.c., stabilisce che formano oggetto del diritto d'autore *«le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia qualunque ne sia il modo o la forma di espressione»*.

È evidente che i redattori del codice non potevano in alcun modo prevedere l'avvento di ulteriori opere tutelabili, quali il *software*, le quali avrebbero però ricevuto tutela dapprima in via giurisprudenziale, e quindi attraverso integrazioni alla normativa speciale (cfr. l'art. 1, secondo comma, della L. n. 633/1941, come aggiunto dall'art. 1 del D.Lgs. 29.12.1992, n. 518, e successivamente modificato dall'art. 1 del D.Lgs. 6.5.1999, n. 169, nonché i punti 8 e 9 del successivo art. 2, oltre alle disposizioni di dettaglio fornite relativamente ai programmi per elaboratore dal Titolo I, Sezione VI, artt. 64-bis, 64-ter e 64-quater e, con riguardo alle banche dati, dalla Sez. VII dello stesso Titolo, artt. 64-quinques e 64-sexies, nonché dal Titolo II-bis della legge (*«Disposizioni sui diritti del titolare di una banca dati»*).

Il diritto d'autore si acquisisce a titolo originario con la creazione dell'opera (art. 2576), e si scinde in tre ulteriori «diritti», che potrebbero essere intesi anche quali partizioni di un diritto unitario:

- 1) il diritto esclusivo di pubblicare l'opera;
- 2) il diritto esclusivo di utilizzarla economicamente;
- 3) anche dopo la cessione dei diritti di cui sopra, il diritto di rivendicare la paternità dell'opera e di opporsi a qualsiasi deformazione, mutilazione o altra modificazione della stessa che possa essere pregiudizievole per il suo onore o la sua reputazione (art. 2577).

I primi due hanno soprattutto carattere patrimoniale; il terzo, si configura, invece, come diritto morale inalienabile e imprescrittibile.

L'opera è protetta solamente in presenza dei requisiti fondamentali della

creatività (deve infatti trattarsi di opere «nuove», anche in misura minima, e non di mere ripetizioni di altre opere esistenti), dell'originalità (l'opera deve quindi essere anche sostanzialmente, e non solo formalmente, non riproduttiva del contenuto di altre), e della concretezza (dovendosi trattare di prodotto concreto idoneo ad essere pubblico e riprodotto)¹.

Le disposizioni del codice sono integrate e precisate soprattutto dalla L. 22.4.1941, n. 633, «*Protezione del diritto d'autore e d'altri diritti connessi al suo esercizio*», e da una serie ormai numerosa di altri atti normativi di rango legislativo e regolamentare, succedutisi nel tempo.

La legge sul diritto d'autore

La succitata L. n. 633/1941 costituisce ancora, con tutte le modificazioni e le integrazioni apportate per adeguarla al mutato contesto economico, sociale e tecnologico, il riferimento normativo più diretto e generale in materia di diritto d'autore nell'ordinamento italiano.

Tale normativa, assai complessa e articolata, tiene conto delle numerose «filiazioni» del diritto d'autore, cioè delle forme di tutela e di particolare considerazione che sono attribuite all'opera dell'ingegno in ragione della peculiare «originalità» connessa alla personalità dell'autore.

Senza per ora tener conto delle ultime innovazioni, può rammentarsi che la legge del 1941 disciplina i seguenti aspetti:

- all'art. 2, la tutelabilità delle elaborazioni - di vario genere espressivo - che di per sé costituiscono «opera originale», ma anche delle «*opere coreografiche o pantomimiche, delle quali sia fissata la traccia per iscritto o altrimenti*», e, ad esempio, delle opere figurative «*anche se applicate all'industria, sempreché il loro valore artistico sia scindibile dal carattere industriale del prodotto al quale sono associate*»;
- all'art. 12, il diritto esclusivo di utilizzare economicamente l'opera in qualunque forma e modo, originale e derivato;
- all'art. 13, il diritto esclusivo di riprodurre, che consente «*la moltiplicazione in copie dell'opera con qualsiasi mezzo*»;

¹Cfr. G. D'Alfonso, «*Profili fiscali del diritto d'autore*», *Il Fisco* n. 23/1993, pag. 6683.

- all'art. 14, il diritto esclusivo di trascrivere, relativo alla trasformazione dell'opera orale in opera scritta o riprodotta attraverso altri mezzi;
- all'art. 15, il diritto esclusivo di eseguire, rappresentare o recitare in pubblico le opere musicali, drammatiche, cinematografiche o comunque «*di pubblico spettacolo*» e l'opera orale;
- all'art. 16, il diritto esclusivo di diffondere il contenuto intellettuale, attraverso mezzi di diffusione quali il telefono, la televisione e simili;
- all'art. 17, il diritto esclusivo di distribuzione, relativo al commercio, alla circolazione e in genere alla messa a disposizione del pubblico dell'opera e dei suoi esemplari, che comprende anche il diritto esclusivo di introdurre a fini di distribuzione all'interno dell'UE le riproduzioni formate negli Stati extracomunitari;
- all'art. 18, il diritto esclusivo di tradurre, di elaborare (che consente ogni forma di modificazione, elaborazione e trasformazione dell'opera), di pubblicare le opere in raccolta e di introdurre nell'opera qualsiasi modificazione (successiva, atteso che le modificazioni in sede d'esecuzione dell'opera sono ricomprese nel diritto esclusivo d'elaborazione);
- all'art. 18-bis, commi 1 e 2, il diritto esclusivo di noleggiare a fini di «*beneficio economico o commerciale*», nonché di dare in prestito.

Può essere infine rammentata l'ampia tutela civile (artt. 168-170) e penale (artt. 171-174) sia dei diritti morali, che di quelli a carattere patrimoniale, e l'affidamento dell'attività d'intermediazione «*comunque attuata, sotto ogni forma diretta o indiretta d'intervento, mediazione, mandato, rappresentanza ed anche di cessione per l'esercizio dei diritti di rappresentazione, d'esecuzione, di recitazione, di radiodiffusione ivi compresa la comunicazione al pubblico via satellite e di riproduzione meccanica e cinematografica d'opere tutelate*» alla SIAE (Società Italiana degli Autori e degli Editori).

Come si diceva, il diritto d'autore e le varie posizioni e situazioni giuridiche a esso connesse sono state oggetto di innovazioni e modificazioni che tuttavia non ne interessano la sostanza, ma solamente le modalità di esercizio, i vincoli e gli aspetti accessori.

Il diritto d'autore per gli autori: imposte sui redditi

I redditi che l'autore consegue cedendo a terzi i diritti di utilizzazione delle sue opere intellettuali sono fatti rientrare fiscalmente nel campo dei redditi di lavoro autonomo [art. 53, secondo comma, lett. b), TUIR]; si tratta però di redditi «separati» rispetto agli altri redditi della stessa categoria o di altre categorie. In tale contesto, il percipiente può essere sia un lavoratore autonomo, che tuttavia non vede alcuna «commistione» tra i «diritti» e gli altri proventi, sia un soggetto che non percepisce affatto redditi «ordinari» di lavoro autonomo (ad esempio, un lavoratore dipendente).

La regola della «segregazione» e separata determinazione dei redditi da «diritto d'autore» si spiega in considerazione del particolare trattamento cui soggiacciono i redditi in esame, per i quali è inibita la deduzione analitica delle eventuali spese inerenti sostenute, ma che fruiscono, ai fini del concorso al reddito imponibile complessivo, della deduzione forfettaria del 25% (40% per i giovani autori sotto i 35 anni, secondo quanto disposto dall'ottavo comma dell'art. 53 del TUIR, come modificato dall'art. 1, comma 318, L. 27.12.2006, n. 296, con decorrenza 1° gennaio 2007)².

Rispetto alla configurazione dei redditi in esame nel contesto delle diverse tipologie reddituali del TUIR, può osservarsi che essi vedono prevalere non la componente «lavoro», bensì l'originalità dell'opera relativamente alla quale sono concessi a terzi dei diritti: dal punto di vista giuridico, l'autore non si obbliga a un «*facere*», ma attribuisce dietro compenso a terzi delle posizioni giuridiche, comprendenti il diritto di utilizzazione e pubblicazione dell'opera. Ciò fa sì che, effettivamente, rispetto alla determinazione analitica appaia più opportuno, dal punto di vista del legislatore, il riconoscimento forfettario di una deduzione da scomputare dal provento lordo.

² Tale opzione del legislatore si spiega in ragione della difficoltà di pervenire a una stima analitica dei costi affrontati per produrre il reddito «da diritto d'autore», considerando l'assoluta «immaterialità» di tale bene.

La ritenuta d'acconto

Per coloro che cedono diritti su opere intellettuali, la misura della ritenuta è quella del 20%, stabilita dall'art. 25, primo comma, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, ed applicabile anche alla generalità dei proventi per prestazioni di lavoro autonomo. Il corretto trattamento tributario dei compensi percepiti dall'autore fiscalmente residente in Italia è dunque il seguente: i proventi sono prima ridotti in misura forfettaria del 25% (ovvero del 40% per i giovani autori, come si è sopra evidenziato), e successivamente assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 20%. Il rimanente confluirà nel reddito imponibile dell'autore, entro la particolare categoria individuata dall'art. 53, comma 2, lettera b), del TUIR (ad esempio: un compenso di 1000 euro risulta fiscalmente imponibile per 750 euro, e la misura della ritenuta sarà di 150 euro, sicché l'autore percepirà effettivamente 850 euro, ma pagherà l'IRPEF e le relative addizionali solamente su 750, e la ritenuta operata verrà portata in diminuzione del carico tributario complessivo).

I diritti d'autore per le imprese

Alla situazione dell'autore, che trae dai «diritti» un provento imponibile, fa riscontro la situazione dell'impresa che «acquista» i medesimi diritti, per utilizzarli nell'ambito di un'attività, ad esempio, editoriale, discografica, televisiva, etc. Si esaminano quindi di seguito le problematiche afferenti il «funzionamento» dei beni in esame nel sistema economico delle imprese, in particolare sotto il profilo tributario (imposte sui redditi e IVA).

La definizione del diritto d'autore secondo l'OIC

Per quanto attiene alla nozione di «diritto d'autore», risulta utile valorizzare le osservazioni dell'OIC (Organismo Italiano di Contabilità), nel principio contabile nazionale (già PCDC) n. 24.

Il documento dell'OIC richiama l'art. 2575, c.c., secondo il quale sono oggetto del diritto d'autore le opere dell'ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, o altri mezzi multimediali di espressione qualunque ne sia il modo o la forma di espressione. La tutela giuridica accordata al diritto presuppone che l'opera abbia come destinazione specifica la rappresentazione intellettuale diretta ad una comunicazione, poiché ciò che è oggetto di protezione non sono i principi scientifici o artistici contenuti, bensì la forma di espressione (libro, opera cinematografica, esecuzione).

Il diritto è acquisito con la creazione dell'opera, momento dal quale all'autore compete il diritto esclusivo di pubblicare l'opera e di utilizzarla in ogni forma e modo nei limiti fissati dalla legge. L'unica caratteristica che le opere dell'ingegno devono presentare per poter essere oggetto di tutela è costituita dall'originalità effettiva della forma espressiva, a prescindere dall'utilità pratica (economico-patrimoniale) che esse possono avere.

L'acquisto del diritto di autore, che non è subordinato alla registrazione o ad altri adempimenti formali, è attuato con la creazione dell'opera. La tutela giuridica (morale e patrimoniale) ha una durata molto lunga, estendendosi alla durata della vita dell'autore e sino al settantesimo anno solare dopo la sua morte, ed attuandosi a prescindere da qualsiasi utilizzazione pratica dell'opera.

Il trasferimento dei diritti

Il trasferimento del diritto può attuarsi in particolare, secondo il documento OIC, attraverso i seguenti atti *inter vivos*:

- **contratto di edizione** - con esso l'autore, contro un compenso pattuito, concede all'editore il diritto di pubblicazione dell'opera e l'editore si obbliga a riprodurre l'opera e a metterla in vendita ad un prezzo convenuto. Con tale contratto, l'autore non cede in realtà il proprio diritto d'autore, ma costituisce a favore dell'editore un nuovo diritto, che è quello relativo all'utilizzazione economica dell'opera nei limiti fissati dal contratto, ossia per un certo numero di edizioni o entro un certo periodo temporale, che non può eccedere i 20 anni. Il compenso è normalmente legato al risultato delle vendite (compartecipazione);
- **contratto di rappresentazione**, per le opere teatrali, coreografiche, etc. - con esso l'autore concede la facoltà di rappresentare o eseguire in pubblico l'opera, contro un determinato corrispettivo;
- **contratto di esecuzione** - equivalente al precedente per le opere musicali.

Il diritto d'autore in sé considerato, atteso anche che la tutela della legge prescinde da ogni utilizzazione pratica dell'opera, non può mai costituire ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale.

I diritti d'autore nell'ambito dei ricavi dell'impresa

Sempre secondo le elaborazioni dell'OIC, i benefici futuri per l'impresa possono configurarsi sia in termini di ricavi diretti, sia in termini di ricavi indiretti.

A tale riguardo, va evidenziato che sono **ricavi diretti** quelli connessi alla commercializzazione dell'opera derivante da un contratto di edizione, dalla sua rappresentazione o dalla sua esecuzione diretta ad un pubblico identificato (teatri, concerti, ecc.), se è pagato un corrispettivo specifico (acquisto della riproduzione, acquisto di biglietti o abbonamenti) direttamente per quell'opera o anche per quell'opera nel contesto di una più ampia fruizione (libri, dischi, cassette, *pay-tv*, spettacoli dal vivo, rappresentazioni teatrali, esposizioni in mostre o

musei, concerti, pubblicazioni antologiche, etc.). Sono invece **ricavi indiretti** quelli connessi alla rappresentazione al pubblico attraverso radio, televisione ed altri mezzi di diffusione sonora e visiva, quando il pubblico non versa per tali rappresentazioni alcuna somma specifica, ovvero versa abbonamenti annuali connessi ad una molteplicità indeterminata di spettacoli e quindi non riconducibili neanche indirettamente a quell'opera specifica.

L'iscrizione in bilancio del diritto d'autore tra le immobilizzazioni immateriali si giustifica, secondo l'OIC, alla luce della previsione anche di una sola delle due tipologie di sfruttamento (ricavi diretti / indiretti), collegata alla formazione di piani e programmi e alla quantificazione dei costi e dei ricavi attesi in misura congrua.

Ammortamento e impairment test

A norma dell'art. 2426, n. 2, c.c., il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, va sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Il tradizionale criterio contabile che serve a tener conto della perdita di valore delle immobilizzazioni immateriali in genere, è quindi rappresentato dal tradizionale sistema degli ammortamenti, al quale si contrappone – nell'orizzonte dei principi contabili internazionali – quello dell'«*impairment test*».

Il Principio OIC n. 24 distingue tra:

- immobilizzazioni immateriali costituite da costi pluriennali;
- avviamento;
- immobilizzazioni costituite da beni immateriali (brevetti, concessioni, diritti, etc.).

Con particolare riferimento al **diritto d'autore**, il documento OIC precisa che la legge – diversamente da quanto accaduto per la durata dell'ammortamento dei costi di impianto, delle spese di ricerca e sviluppo e pubblicità, nonché dell'avviamento - non ha posto alcun vincolo per i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno. Vale

pertanto la regola generale in base alla quale la vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) del diritto. In considerazione dell'aleatorietà connessa allo sfruttamento di tali diritti, l'OIC ritiene però che l'ammortamento debba essere effettuato in un periodo ragionevolmente breve. Per ogni altra considerazione, è fatto rinvio alle precisazioni fornite relativamente alla trattazione dei diritti di brevetto.

Nel corso del periodo di vita utile di un'immobilizzazione, inoltre, le condizioni di utilizzo della stessa o l'operatività della società possono subire mutamenti rilevanti, e da ciò deriva la necessità di riesaminare le condizioni della residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. Oltre alle sistematiche riduzioni di valore costituite dall'ammortamento, ogni immobilizzazione immateriale (e quindi anche i diritti d'autore) è pertanto soggetta ad un periodico riesame finalizzato a determinare se il suo valore di bilancio ha subito una perdita durevole di valore: in tale ipotesi, dovrà essere effettuata in bilancio una svalutazione ed una stima aggiornata della vita utile residua, con conseguente effetto, negli esercizi successivi, sull'ammortamento.

Profili reddituali per le imprese

Il vigente art. 103 del TUIR dispone, al primo comma, che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, oltre che dei brevetti industriali, dei processi, delle formule e delle informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico (c.d. *know how*) sono deducibili in misura non superiore al 50%.

Si rammenta a tale riguardo che, nella precedente versione, anteriore alle modificazioni apportate dall'art. 37, comma 45, lett. a), D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito dalla L. 4.8.2006, n. 248, la deducibilità era limitata a 1/3 del costo. Secondo la relazione di accompagnamento al decreto del 2006 e le schede di lettura approntate dai Servizi studi

parlamentari, tali modifiche normative sono finalizzate a consentire la deduzione in un più breve in un lasso temporale del costo dei diritti di utilizzazione dei beni immateriali, allo scopo di incentivare gli investimenti in nuove tecnologie. I diritti d'autore hanno quindi beneficiato del loro «apparentamento» ai brevetti industriali e ai marchi, anche se da questi si differenziano perché non portatori, in sé, di particolari caratteristiche, come la novità, né di utilità economico-patrimoniale.

Il comma 46 dell'art. 37 del decreto-legge ha reso applicabili le nuove disposizioni a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso (4.7.2006)³, anche con riferimento alle quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei precedenti periodi d'imposta. Relativamente ai brevetti industriali, però, la nuova disposizione opera limitatamente ai brevetti registrati a partire dalla data di entrata in vigore del decreto, oltre che per quelli registrati nei cinque anni precedenti.

Le indicazioni degli IAS

Mentre l'ammortamento civilistico tradizionale resta parametrato alla residua vita utile del bene (nel caso dei diritti in esame, del bene immateriale), l'avvento dei principi contabili internazionali comporta l'adozione della differente metodologia dell'«*impairment test*». L'ammortamento fiscale invece, come si è visto, limita la propria portata al 50% dei costi sostenuti: evidentemente, il legislatore del TUIR, nel prevedere una limitazione (originariamente ancora più forte) dell'ammortamento utile, era mosso dalla considerazione che si tratta di componenti reddituali che per la loro natura poco si prestano a una stima oggettiva.

Si rammenta che l'art. 109, quarto comma, del TUIR, nella versione modificata dal D.Lgs. n. 38/2005 (c.d. «*decreto IAS*»), imponeva, per

³ Pertanto, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 4.8.2006, n. 28/E (par. 64), i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dovevano applicare le nuove aliquote di ammortamento a partire dall'esercizio 2006.

garantire la deducibilità degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, l'indicazione in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi (ovvero nel quadro EC del modello Unico) dell'importo complessivo degli stessi, nonché dei valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi. In tale sede, occorre render conto del «disallineamento» tra i due valori.

La legge finanziaria 2008 (L. 24.12.2007, n. 244) ha in seguito abrogato il c.d. «doppio binario» fiscale/civilistico, (e quindi il quadro EC) mediante la parziale abrogazione della lett. b) del quarto comma dell'art. 109 del TUIR.

Il trattamento IVA

Con riguardo all'IVA, occorre considerare che, ai sensi dell'art. 3, quarto comma, lett. a), D.P.R. 26.10.1972, n. 633, sono escluse dalla qualificazione di «prestazioni di servizi» le *«cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative (...) 1) ai disegni e opere di architettura [L. n. 633/1941, art. 2, n. 5)]; 2) alle opere dell'arte cinematografica [L. n. 633/1941, art. 2, n. 6)]; 3) alle opere di ogni genere utilizzate dalle imprese a fini di pubblicità commerciale»*.

Da ciò consegue che, se i diritti di utilizzazione sono ceduti dall'autore medesimo, l'imposta non sarà generalmente dovuta (tranne che nelle due ipotesi sopra indicate), ciò che appare ragionevole, alla luce del carattere per natura instabile e «personalissimo» dei diritti considerati, quali «beni» la cui cessione sia astrattamente idonea a configurare un'operazione imponibile. L'imposta torna ad essere dovuta se, viceversa, la cessione è effettuata dall'acquirente, al di là delle sue qualificazioni soggettive.

Per le società commerciali, in particolare, l'attrazione al reddito d'impresa procede in parallelo con l'inclusione delle operazioni entro i confini del volume d'affari ai fini IVA, e tale situazione appare giustificata (rispetto a quanto accade per l'autore come persona fisica) dalla considerazione che si tratta di soggetti «imprenditoriali» dediti –

generalmente con adeguata organizzazione produttiva – alla produzione, alla rielaborazione e alla negoziazione di beni immateriali.

Diritto d'autore e diritti connessi

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28.6.2007, n. 145/E, ha affrontato la questione dell'applicazione delle ritenute fiscali da operare sui compensi relativi alla cessione di diritti d'autore.

La società istante aveva per oggetto sociale la produzione e la realizzazione di programmi televisivi, e usava avvalersi nella produzione della collaborazione di professionisti esterni con i quali venivano stipulati dei contratti per stabilire, unitariamente, i compensi per l'attività di autore e/o collaboratore ai testi dei programmi e i compensi relativi alla cessione di tutti i diritti d'autore derivanti dalla collaborazione.

Venivano dunque in essere due parallele prestazioni di servizi: la collaborazione (definita come da contratto, con una serie di obbligazioni reciproche sottoscritte dalle parti) e la cessione dei diritti (obbligazione di permettere).

Secondo le puntualizzazioni fornite dall'Agenzia, alla luce anche delle affermazioni della Cassazione⁴, sono giuridicamente tutelate dalla normativa sul diritto d'autore *«le tipologie di opere dell'ingegno» che siano «creative, rese pubbliche e riprodotte»*.

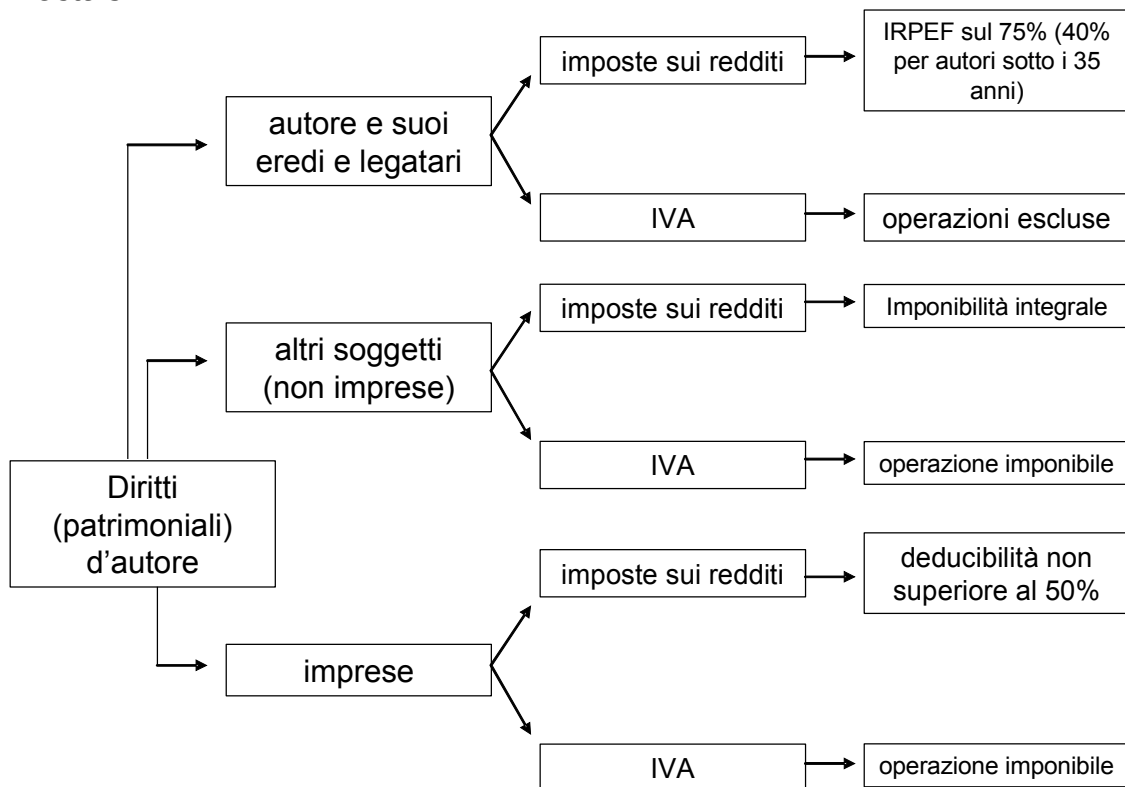
È stato quindi ribadito che *«i diritti connessi al diritto d'autore, riconosciuti all'artista per l'utilizzazione e lo sfruttamento da parte di terzi della sua opera in qualità di collaboratore ai testi di un programma televisivo, in assenza di un'esplicita previsione normativa, non sono equiparabili, sotto il profilo fiscale, al diritto d'autore e non rientrano, quindi, nella disciplina di esclusione dall'IVA»*, sicché tale attività, se svolta nell'esercizio di arti e professioni, è soggetta ad IVA in base al principio generale di imponibilità delle prestazioni di servizi [art. 3, primo comma, D.P.R. n. 633/1972].

⁴ È in particolare richiamata Cass. civ. n. 10516/1994, che considerano necessari i caratteri della *«creatività, originalità e novità»*.

L'inciso sopra richiamato, che fa «scattare» l'imponibilità solamente per le attività «professionali», dovrebbe escludere dall'imposta le cessioni di diritti connessi poste in essere in via occasionale, ossia al di fuori dell'esercizio di «arti» o «professioni»: a tale riguardo, può evidentemente risultare assai complessa – e arbitraria – la riconduzione del provento alla sfera dell'imponibilità IVA. In particolare, prendendo a prestito dalle imposte sui redditi la nozione di «lavoro autonomo occasionale» (produttivo in tale sede di redditi diversi), il «cedente» di diritti connessi da «non professionale» potrebbe divenire «professionale» anche con un solo atto significativo, purché rilevante sotto il profilo economico (un principio che sembra acquisito, almeno nella prassi, in relazione all'analoga ipotesi dell'attività commerciale occasionale, suscettibile di essere «riqualificata» come attività d'impresa *tout court* anche a seguito di un solo atto di gestione).

Per quanto invece attiene agli autori dei programmi televisivi, la risoluzione ha ad essi riconosciuto la sussistenza di diritti d'autore *stricto sensu* (non semplicemente *connessi*), la cui tutela giuridica è finalizzata a proteggere le prestazioni originate «*dall'ingegno e dalla creatività del soggetto che le rende*». Per tale motivo, la cessione di tali diritti configura una prestazione di servizi esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, a norma dell'art. 3, quarto comma, lett. a), D.P.R. 633/1972.

Diritti di utilizzazione su opere dell'ingegno - trattamento fiscale



12 giugno 2015
Fabio Carriolo