

# Diritto d'Autore



Guida agli aspetti fiscali

# INTRODUZIONE



*Negli ultimi anni lo sviluppo di Internet e dei sistemi avanzati di tecnologia e comunicazione hanno accresciuto l'interesse intorno alla disciplina fiscale del diritto d'autore. A chiunque potrebbe capitare - e magari sarà anche capitato - di percepire, anche solo occasionalmente, compensi per lo sfruttamento economico di un'opera che rappresenti una propria idea: un articolo per un giornale o una rivista, una fotografia, una linea di design, un qualsiasi atto di genialità che sfugge alle normali classificazioni economiche e fiscali.*

*Il diritto d'autore è un diritto personale e, per questo, irrinunciabile e inalienabile: possono infatti essere oggetto di trasferimento i diritti relativi non già all'opera in sé, ma alla sua utilizzazione economica. Per questo motivo il problema più importante, spesso riscontrato nella prassi, è legato all'incertezza nel definire i confini tra opera semplice e opera dell'ingegno, confini che tracciano anche la diversa disciplina fiscale applicabile.*

*Scopo di questa guida è delineare i principi generali che regolano il diritto d'autore di cui è titolare l'ideatore dell'opera dell'ingegno, descrivendo la peculiarità dei suoi contenuti e fissando gli elementi costitutivi dei diritti ad esso connessi. L'obiettivo finale è rendere accessibile anche ai non addetti ai lavori la normativa tributaria che riguarda l'utilizzazione economica dell'opera d'ingegno chiarendo, per quanto possibile, le linee generali che regolano la materia dalla prospettiva di un Fisco sempre più attento alle esigenze dei cittadini e degli utenti.*

*Agenzia delle Entrate  
Il Direttore regionale della Toscana  
Francesco Miceli*

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Francesco Miceli', positioned below the typed name.

# IL DIRITTO D'AUTORE



## 1 *Norme civilistiche di riferimento*

I diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno sono disciplinati dagli articoli 2575 - 2583 del codice civile. In particolare, a norma dell'art. 2575 c. c. 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. La normativa di riferimento muove dalla Legge 22 aprile 1941 n. 633 (nota anche come Legge sul diritto d'autore) e successive modifiche, fino ad arrivare alla Legge 18 agosto 2000 n. 248. La tutela sul diritto d'autore si estende anche alle opere informatizzate; l'art. 2, infatti, precisa che sono soggetti a tutela, tra l'altro, «i programmi per elaboratore, in qualsiasi forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. (...) Le banche dati di cui al secondo comma dell'art. 1, intese come raccolte di opere, dati o altri elementi indipendenti sistematicamente o metodicamente disposti e individualmente accessibili mediante mezzi elettronici o in altro modo. La tutela delle banche di dati non si estende al loro contenuto e lascia impregiudicati diritti esistenti su tale contenuto».

## 2 *Organi di gestione dei diritti d'autore*

L'art. 180 della Legge 633/41 stabilisce che è riservata in via esclusiva alla Società italiana degli autori ed editori (SIAE) l'attività di intermediario, comunque attuata, sotto ogni forma diretta o indiretta di intervento, mediazione, mandato, rappresentanza e anche di cessione per l'esercizio dei diritti di rappresentazione, di esecuzione, di recitazione, di radiodiffusione - compresa la comunicazione al pubblico via satellite - e di riproduzione meccanica e cinematografica di opere tutelate. Tra i suoi compiti rientrano (art. 180 e seguenti):

- la concessione, per conto e nell'interesse degli aventi diritto, di licenze e autorizzazioni per l'utilizzazione economica di opere tutelate.
- la percezione dei proventi derivanti da questo tipo di licenze e autorizzazioni.
- la ripartizione di questi proventi tra gli aventi diritto;
- la facoltà di assumere, per conto dello stato o di enti pubblici o privati, servizi di accertamento e di percezione di tasse, contributi, diritti (art. 181).

Per l'art. 181/bis, la SIAE appone un contrassegno su ogni supporto che contenga programmi per elaboratore o multimediali, o semplicemente suoni, voci o immagini in movimento, e che sia destinato ad essere posto comunque in commercio o ceduto in uso a qualunque titolo a fine di lucro.

Il nuovo Regolamento di attuazione introdotto dal Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 338/2001, come modificato dal successivo DPCM n. 296/2002, dispone che il contrassegno della SIAE debba contenere le seguenti caratteristiche: il nome dell'opera per cui è stato richiesto, il nome dell'autore o dell'avente diritto, un numero progressivo, la destinazione (vendita, noleggio o altra forma di distribuzione). Il contrassegno si applica anche ai supporti che contengono *software* multimediali (art. 5 del Regolamento), in quanto supporti confezionati che contengono programmi destinati al commercio o alla cessione in uso a qualunque titolo, purché a fini di lucro. Fanno eccezione all'obbligo di contrassegno i programmi scaricati direttamente per via telematica (tramite *download*) e direttamente installati sul proprio PC, quelli distribuiti dal produttore come aggiornamenti (o *patches*), quelli inclusi in apparati come il PC o il telefono cellulare e necessari per far funzionare l'apparecchio stesso (*software* interno).

A tutela dei diritti degli artisti interpreti ed esecutori è stato costituito, con la Legge n. 93 del 5 febbraio 1992, l'Istituto Mutualistico Artisti Interpreti ed Esecutori (IMAIE), che ha tra i suoi compiti istituzionali quello di intervenire nella distribuzione dei compensi dovuti agli artisti interpreti ed esecutori a titolo di diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore. Nel corrispondere ai singoli artisti i compensi loro spettanti, l'IMAIE, in qualità di sostituto d'imposta, provvede ad operare la ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 600 del 1973.

### 3 *Diritti degli autori*

I due fondamentali diritti degli autori consistono nell'essere riconosciuti ideatori dell'opera (il cosiddetto diritto "morale") e nel poterne disporre commercialmente (il diritto di sfruttamento economico dell'opera, cosiddetto diritto "patrimoniale"). Il diritto morale è un diritto assoluto, incedibile e illimitato nel tempo, mentre il diritto patrimoniale è trasmissibile ad altri soggetti e ha una durata limitata. Solo l'autore ha il diritto di trarre un vantaggio economico dall'opera da lui creata: di riflesso lede il diritto patrimoniale dell'autore, compiendo un illecito, chiunque copi un'opera dell'ingegno (libri, canzoni, software, film, etc.) su un qualsiasi idoneo supporto (carta, Cd, Dvd ecc.) senza esserne stato legittimamente autorizzato dall'autore o da chi ne abbia da questi acquisito i diritti di sfruttamento economico. Gli autori hanno diritto esclusivo sullo sfruttamento economico dell'opera per quanto riguarda la sua pubblicazione, riproduzione, rappresentazione/esecuzione o diffusione tramite qualsiasi mezzo e strumento. Il diritto si acquisisce con la creazione dell'opera, momento dal quale compete all'autore il diritto esclusivo di pubblicare l'opera e di utilizzarla in ogni forma e modo, ovviamente nei limiti fissati dalla legge. Per la corretta applicazione delle norme sul diritto d'autore, le opere dell'ingegno devono presentare le caratteristiche:

- dell'originalità effettiva della forma espressiva.
- della creatività (dovendosi trattare, anche se «in misura minima», di opera nuova e non di mera ripetizione di altre opere esistenti).
- della concretezza (prodotto idoneo a essere pubblicato e riprodotto).

Il diritto di autore può essere esercitato da più persone pro-indiviso, ovvero ciascun soggetto titolare del diritto stesso può vantare identico diritto sull'opera dell'ingegno, e sotto il profilo economico può spettare a soggetti diversi dall'autore; esso si acquisisce con la creazione dell'opera e non è subordinato alla registrazione o ad altri presupposti formali. La tutela giuridica (morale e patrimoniale) ha una durata eccezionalmente lunga, estendendosi alla durata della vita dell'autore e sino al cinquantesimo anno solare dopo la sua morte (art. 25 Legge 633/1941), salvo termini in alcuni casi anche più lunghi (come negli articoli 31 e seguenti della Legge 633/1941).

### 4 *Trasferimento del diritto d'autore*

Il diritto d'autore può essere oggetto di trasferimento attraverso atti di disposizione *inter vivos* come, ad esempio:

- il contratto di edizione, con il quale l'autore, dietro un compenso pattuito, concede all'editore il diritto di pubblicare l'opera (diritto di utilizzazione economica dell'opera) e l'editore si obbliga a riprodurre l'opera e a metterla in vendita ad un prezzo pattuito. Il compenso è normalmente legato al risultato delle vendite (compartecipazione).
- il contratto di rappresentazione per le opere teatrali, coreografiche ecc., con il quale l'autore concede la facoltà di rappresentare o eseguire in pubblico l'opera a fronte di un determinato corrispettivo. Per le opere musicali si parla di contratto di esecuzione, equivalente a quello di rappresentazione.

La cessione del diritto d'autore deve risultare da un contratto scritto tra le parti (art. 2581 c.c. e art. 110 della Legge n. 633/1941).

## ***5 Estinzione del diritto d'autore***

Il diritto di utilizzo economico si estingue decorso un certo periodo dalla morte dell'autore. Agli eredi è in genere garantito un periodo di tutela di questo diritto che solitamente copre un tempo equivalente a una o due generazioni. Il diritto morale, invece, non si estingue mai perché la titolarità creativa dell'opera resta per sempre riconosciuta all'autore. Estinto il diritto d'autore, l'opera diviene di pubblico dominio ed è liberamente utilizzabile da chiunque, anche a fini economici, purché sia rispettato il diritto morale alla titolarità artistica.

# LE OPERE DELL'INGEGNO

## 1 *Opere dell'ingegno di carattere creativo*

Le opere d'ingegno possono essere così classificate:

- opere originarie, già indicate all'art. 2 della Legge n. 633/1941.
- opere derivate, che a loro volta si suddividono in:
  - opere collettive (raccolta di contributi creativi o coordinamento di più autori: enciclopedie, antologie, giornali).
  - opere elaborate (elaborazioni di opere originali: traduzioni, trasformazioni letterarie, rifacimenti, adattamenti).
- opere create su commissione (diritti morali all'autore, diritti patrimoniali al committente).
- opere create dal dipendente (diritti morali all'autore, diritti patrimoniali al datore di lavoro).
- opere anonime o pseudonime (è considerato autore chi ha rappresentato, eseguito o pubblicato l'opera).
- opere multimediali (non considerate dalla legge come categoria).

L'autore di opera collettiva è colui che organizza e coordina la creazione di un'opera collettiva in qualità di direttore dell'opera nel suo complesso. Ad esempio, la Risoluzione n. 240943 del 5 gennaio 1984 ha riconosciuto il carattere di "opera collettiva" a un rapporto di fattibilità tecnica avente a base conoscenze di geofisica, chimica, ingegneria, geosismica ecc. in quanto risultato di numerosi e complessi studi e ricerche svolti da più autori. In questo caso, secondo quanto disposto dall'art. 7 Legge 633/1941, autore dell'opera collettiva è da considerare la società che ha provveduto a indirizzare, coordinare e riunire in un'unica opera gli studi specifici compiuti da numerosi specialisti.

L'autore di opera in collaborazione si ha quando ogni autore partecipa alla creazione di un'opera composita con un contributo inscindibile e indistinguibile: in questo caso, il diritto d'autore è comune e tutti i contributi sono considerati alla pari. Ciascun coautore, pertanto, può esercitare i diritti morali, quando invece per la pubblicazione è necessario che tutti i coautori siano concordi su questa modalità di diffusione.

## 2 *Opere tutelate*

Sono tutelate tutte le opere che siano riconducibili:

- alla letteratura: opere letterarie, drammatiche, scientifiche, didattiche e religiose, sia in forma scritta che orale.
- alla musica: opere e composizioni musicali, con o senza parole, opere drammatico-musicali e variazioni musicali, purché costituiscano un'opera originale in sé.
- alle arti figurative: opere di scultura, pittura, disegni, ritratti, incisioni o appartenenti ad arti figurative simili, compresa la scenografia.
- all'architettura: i disegni e le opere dell'architettura.
- al teatro: opere coreografiche e pantomimiche (con o senza traccia scritta).
- alla cinematografia: opere cinematografiche, mute o con sonoro, sempre che non si tratti di semplice documentazione protetta ai sensi delle norme del Capo V del Titolo II della Legge n. 633/1941 sul diritto d'autore.
- alle opere fotografiche e a quelle espresse con procedimento analogo, sempre che non si tratti di semplice fotografia protetta ai sensi delle stesse norme della Legge sul diritto d'autore.

- ai programmi per elaboratore, in qualsiasi forma espressi purché originali, che siano espressione di creazione intellettuale dell'autore. Il termine “programma” comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso.
- alle banche dati di cui all'art. 1, comma 2 della Legge n. 633/1941, intese come raccolte di opere, dati o altri elementi indipendenti, sistematicamente o metodicamente disposti e individualmente accessibili mediante mezzi elettronici o in altro modo. La tutela delle banche di dati non si estende al loro contenuto e lascia inalterati i diritti esistenti su tale contenuto.
- alle opere del disegno industriale che presentino di per sé carattere creativo e valore artistico.

Sono inoltre protette anche le cosiddette “elaborazioni di carattere creativo”, come ad esempio le traduzioni in un'altra lingua, le trasformazioni da una forma letteraria o artistica in un'altra, gli adattamenti, le riduzioni, ecc.

### 3 *Opere multimediali*

Le cosiddette opere multimediali sono creazioni che combinano in un unico prodotto opere di generi differenti (parole, immagini, suoni ecc.) e sono normalmente fruibili attraverso mezzi di comunicazioni (*media*) diversi, la cui coesistenza è assicurata da un formato omogeneo - quello digitale - e da un programma.

Sono, quindi, tre le caratteristiche di un'opera multimediale:

- espressione in forma digitale.
- compresenza di diverse opere dell'ingegno.
- funzionamento grazie ad un *software* gestionale.

Queste opere possono essere di diverso tipo:

- Programmi per elaboratori.
- Testi. Le opere di qualsiasi tipo non possono essere riprodotte tramite alcun mezzo senza autorizzazione dell'autore, salvo il limite di durata posteriore alla morte dello stesso.
- Il messaggio di posta elettronica (*e-mail*), che in base all'art. 93 Legge 633/41 è considerato testo da tutelare se riferito alla corrispondenza privata per via epistolare quando sia di carattere confidenziale o si tratti di memorie familiari o personali. Queste tipologie di testi non possono quindi essere rese pubbliche senza l'autorizzazione dell'autore, a meno che non siano utili in qualche procedimento giudiziario in corso.
- Banche dati considerate opere collettive in quanto costituite dalla riunione di opere o di parti di opere che hanno carattere di creazione autonoma.
- Pagine Web, in cui spesso si fondono diversi elementi (e quindi diversi autori): testo, grafica, struttura, ecc. Nel caso, dunque, di riproduzione di una pagina Web, non basta chiedere l'autorizzazione soltanto al titolare del sito ma occorre ottenerla da tutti i suoi “autori”.
- Immagini. Secondo l'art. 87 e seguenti della Legge n. 633/41 sono considerate fotografie le immagini di persone o di aspetti, elementi o fatti della vita naturale e sociale, ottenute col processo fotografico o con processo analogo, comprese le riproduzioni di opere. Nell'espressione “processo analogo” si include anche la fotografia digitale. Per l'utilizzo di immagini di Internet occorre rispettare le condizioni dettate dall'art. 90 e riportare: «*il nome del fotografo, o della ditta da cui il fotografo dipende o del committente; la data dell'anno di produzione della fotografia; il nome dell'autore dell'opera d'arte fotografata*».
- Musica *on-line* nei vari formati (Mp3, midi, ecc.). L'art. 2 della Legge n. 633/41 include le opere e le composizioni musicali, con o senza parole, tra le opere dell'ingegno. L'esclusivo diritto di diffusione spetta agli autori dell'opera secondo il successivo art. 16. La riproduzione

di questi *file* viola anche l'art. 13 della stessa legge secondo il quale il diritto esclusivo di riprodurre ha per oggetto anche la moltiplicazione in copie dell'opera con qualsiasi mezzo.

## 4 *Opere di libero utilizzo*

Esistono alcune opere che possono essere liberamente utilizzate sotto determinate condizioni. Ad esempio:

- articoli di attualità, economici o politico-religiosi, pubblicati in riviste o giornali, possono essere riprodotti su altre riviste o giornali purché la riproduzione non sia stata espressamente riservata e vengano indicati:
  - nome della rivista/giornale
  - data e numero della rivista/giornale
  - nome dell'autore (se l'articolo è firmato)
- discorsi tenuti in pubblico, purché si indichi:
  - la fonte
  - il nome dell'oratore
  - la data e il luogo in cui è stato tenuto il discorso
- il riassunto, la citazione, la riproduzione di brani o parti di opera per scopi di critica, discussione o insegnamento, purché non costituiscano concorrenza all'utilizzazione economica dell'opera e vengano menzionati:
  - titolo dell'opera
  - autore
  - editore
  - eventuale traduttore

L'elenco completo delle opere liberamente utilizzabili è contenuto nell'art. 9 del Decreto legislativo n. 68 del 9 aprile 2003.

## 5 *Realizzazione su commissione*

Secondo l'art. 12-bis della Legge 633/41 il datore di lavoro, salvo patto contrario, è titolare del diritto esclusivo di utilizzare economicamente il programma per elaboratore o la banca di dati creati dal lavoratore dipendente nell'esecuzione delle sue mansioni o su istruzioni impartite dallo stesso datore di lavoro. La titolarità riguarda solo il diritto di utilizzazione economica (salvo che le parti non abbiano assunto accordi contrari), mentre i diritti morali (paternità dell'opera) spettano alla persona fisica che ha creato l'opera (*software* o banca dati).

## 6 *Opere create dal dipendente*

Salvo patto contrario, se un lavoratore dipendente crea un'opera di disegno industriale nell'esercizio delle sue mansioni, il datore di lavoro è titolare dei diritti esclusivi di utilizzazione economica dell'opera (art. 12-ter della Legge 633/41).

# UTILIZZAZIONE DELLE OPERE DELL'INGEGNO

## 1 Compensi

Le due forme di tutela giuridica previste a favore degli autori (diritto morale e diritto di sfruttamento economico) riguardano due aspetti e momenti differenti nella creazione dell'opera: il *corpus mysticum* e il *corpus mechanicum*. Il *corpus mysticum*, che riguarda la sfera del diritto morale, è essenzialmente l'idea alla base dell'opera, idea considerata nella sua immaterialità e che va poi ad incarnarsi nel suo supporto (*corpus mechanicum*). I diritti morali che agiscono sul *corpus mysticum* tutelano l'opera d'ingegno da atti che possano arrecare pregiudizio alla persona dell'autore riguardo a:

- paternità dell'opera.
- integrità dell'opera (modifica, deformazione, decurtazioni).
- onore e reputazione della figura dell'autore.

I diritti morali sono imprescrittibili, irrinunciabili, inalienabili e sono illimitati nel tempo in quanto durano per sempre (possono essere fatti valere anche dagli eredi). L'autore di un'opera anonima o pseudonima ha sempre il diritto di rivelarsi e di far riconoscere in giudizio la sua qualità di autore.

I diritti patrimoniali assicurano all'autore i benefici patrimoniali derivanti dall'uso dell'opera. Si tratta di diritti esclusivi sull'opera che l'autore può anche cedere ad altri. I diritti di utilizzazione economica sono alienabili, possono cioè essere acquistati, venduti, trasmessi. L'autore ha il diritto esclusivo di pubblicare l'opera e di utilizzare economicamente l'opera in ogni forma e modo, originale o derivato. Sono oggetto di diritto esclusivo:

- la riproduzione, cioè la moltiplicazione in copie dell'opera con qualsiasi mezzo (copiatura a mano, stampa, litografia, incisione, fotografia, fonografia, cinematografia e ogni altro procedimento di riproduzione).
- la trascrizione, ovvero l'uso dei mezzi idonei a trasformare l'opera orale in opera scritta o riprodotta con uno dei mezzi indicati al punto precedente.
- l'esecuzione, la rappresentazione o la recitazione in pubblico;
- la diffusione, cioè l'utilizzo di mezzi di diffusione a distanza come il telegrafo, il telefono, la radio, la televisione.
- la comunicazione al pubblico (via satellite e ritrasmissione via cavo).
- la distribuzione, il commercio o, comunque, la disponibilità al pubblico.
- la traduzione in altra lingua o dialetto.
- la pubblicazione dell'opera in una raccolta.
- la rielaborazione (modificazione, elaborazione e trasformazione dell'opera).
- il noleggio e il prestito, cioè la cessione in uso per un periodo di tempo limitato degli originali (o copie e supporti) di opere tutelate dal diritto d'autore, eseguita da istituzioni aperte al pubblico.

Il comma 3 dell'art. 43 della Legge n. 289 del 23 dicembre 2002 distingue due tipologie di compenso che possono essere associate all'utilizzo dell'opera dell'ingegno:

- il cosiddetto "equo compenso".
- il compenso per la cessione del diritto di utilizzazione economica dell'opera.

L'equo compenso costituisce il corrispettivo da riconoscersi, tramite SIAE o IMAIE, agli autori e agli artisti interpreti ed esecutori (articoli 80 e 82 della Legge sul diritto d'autore) qualora le loro opere

siano oggetto di utilizzazione secondaria: con questa accezione si intende l'utilizzazione di un'opera fissata su un supporto materiale che, proprio in quanto riprodotta, è suscettibile di una serie infinita di fruizioni da parte di un numero indefinito di utenti, in quanto utilizzata per mezzo di diffusione radiofonica e televisiva (compresa la comunicazione al pubblico via satellite), della cinematografia, nelle pubbliche feste danzanti, nei pubblici esercizi e in occasione di qualsiasi altra pubblica utilizzazione (articoli 73 e 73-bis della Legge sul diritto d'autore). L'obbligo di versare il compenso per l'utilizzazione secondaria grava su soggetti diversi dal committente della prestazione lavorativa da cui discende l'opera: questi soggetti normalmente coincidono con quelli che rendono possibile l'utilizzazione secondaria dell'opera. Nel trattare la «*cessione dello sfruttamento economico del diritto di autore*», la Legge n. 289 del 2002 fa riferimento al compenso - stabilito nei contratti fra l'artista e committente/produttore/datore di lavoro - che deriva dalla cessione dell'utilizzazione dei diritti patrimoniali. La Circolare n. 1 del 15 gennaio 2004 dell'Ente nazionale di previdenza e assistenza per i lavoratori dello spettacolo (ENPALS) sottolinea l'imponibilità ai fini contributivi di questi compensi, presupponendo l'esistenza fra le parti di un rapporto di lavoro, sia esso di natura subordinata o autonoma. Ne consegue che il compenso relativo alla cessione dello sfruttamento economico di un'opera realizzata dall'artista su commissione e fissata su idoneo supporto materiale è assoggettabile a contribuzione previdenziale indipendentemente dal fatto che lo stesso compenso sia scorporato dalla retribuzione. E ciò in quanto esso costituisce il corrispettivo della cessione del diritto esclusivo di utilizzare economicamente l'opera, diritto definito nell'ambito di un contratto destinato a regolare la vendita di un prodotto. A tal proposito il legislatore, all'art. 3, comma 1, numeri da 1) a 14), del Decreto legislativo del Capo Provvisorio dello Stato n. 708 del 1947, ha operato un generico richiamo a tutte le tipologie di lavoratori che convenzionalmente rientrano nel novero delle cosiddette categorie artistiche.



## 1 *II.DD - Qualificazione del diritto d'autore e disciplina fiscale applicabile*

Delineato nella prima parte il concetto di utilizzazione economica del diritto d'autore, va ora esaminata la disciplina fiscale applicabile riferita all'opera dell'ingegno tutelata dalla legge n. 633/1941. L'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale ha chiarito che i caratteri fondamentali per una qualificazione di questo tipo risiedono nell'originalità, nella creatività o novità e nella concretezza: l'opera, cioè, deve essere dotata di una propria autonomia e deve essere divulgabile e riproducibile. A tal proposito è utile ricordare quanto chiarito nella Circolare n. 108/E del 3 maggio 1996 che, al punto 7.1, precisa che la qualificazione del reddito prodotto è in funzione dell'attività effettivamente esercitata. In particolare, in materia di attività di collaborazione a giornali o riviste, la Circolare ha introdotto un'importante distinzione: se la redazione di articoli è svolta in totale autonomia, essa è tutelata dalla legge sul diritto d'autore e quindi ad essa si applicherà la disciplina fiscale propria della cessione di un'opera d'ingegno; viceversa, se l'attività consiste in semplice correzione di bozze o nella mera predisposizione di notizie utili alla redazione di articoli, si rientra nell'ambito dei rapporti di collaborazione, con conseguenti riflessi sostanziali sulla diversa disciplina fiscale applicabile al rapporto.

## 2 *Reddito di lavoro autonomo - Irap*

I proventi dello sfruttamento delle opere dell'ingegno di carattere creativo possono essere considerati redditi assimilati di lavoro autonomo secondo quanto previsto dall'art. 53, comma 2, lett. b) DPR n. 917/86 (Testo unico delle imposte sui redditi - Tuir). Questa qualificazione può essere riconosciuta alle seguenti condizioni:

- l'utilizzazione economica deve consistere nella cessione o concessione di diritti su opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico.
- l'utilizzazione deve avvenire da parte dell'autore o inventore.
- non deve essere conseguita nell'esercizio di imprese commerciali.

Nella pratica, le forme di utilizzazione economica delle opere dell'ingegno possono essere tante: quella più frequente è costituita dal contratto di edizione con il quale l'autore concede a un editore, dietro corrispettivo, l'esercizio del diritto di pubblicare e di vendere l'opera.

La Circolare Ministeriale n. 141/E del 4 giugno 1998, al punto 2.1, ha confermato l'esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico, da parte dell'autore o dell'inventore, delle opere dell'ingegno, a condizione che questi redditi non siano conseguiti nello svolgimento di attività commerciali. Va tenuto presente che, come precisato al punto 5.1 della Circolare n. 7/E del 26 gennaio 2001, le modifiche apportate dall'art. 34 Legge n. 342/2000 al regime fiscale delle collaborazioni coordinate e continuative, in precedenza assimilate ai redditi di lavoro autonomo, non hanno interessato la lettera b) dell'art. 53 del Testo unico delle imposte sui redditi relativo ai compensi derivanti dall'utilizzazione di opere e invenzioni tutelate dalle norme sul diritto d'autore. Ne consegue che l'art. 53 trova applicazione ogni qualvolta i proventi dello sfruttamento delle opere dell'ingegno di carattere creativo possano essere considerati redditi assimilati di lavoro autonomo, e dunque in presenza delle tre condizioni considerate ad inizio paragrafo.

Diversamente, nell'ipotesi di opere non tutelate dalla Legge sul diritto d'autore, e nell'ambito di rapporti di collaborazione, potrà trovare applicazione un diverso regime fiscale dei compensi (reddito assimilato a lavoro dipendente, lavoro dipendente, lavoro autonomo professionale), mentre al di fuori delle collaborazioni coordinate potrà applicarsi il regime del lavoro autonomo occasionale, sempre che ne ricorrano i presupposti. È bene ricordare che la collaborazione coordinata e continuativa dà luogo a reddito assimilato a lavoro dipendente a condizione che gli uffici e le collaborazioni previsti dall'art. 50, comma 1, lett. c-bis) del Tuir non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione (art. 53, comma 1, concernente il reddito di lavoro autonomo) esercitata dal contribuente. Per quanto riguarda la determinazione di questi tipi di reddito, l'art. 54, comma 8, del Tuir dispone che i redditi indicati all'art. 53, comma 2, lett. b) del Tuir derivanti dall'utilizzazione economica da parte dell'autore o dell'inventore di opere dell'ingegno sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25% a titolo di deduzione forfetaria delle spese. La Risoluzione del 23 dicembre 1977 prot. 8/1207 identifica la *ratio* della "deducibilità forfetaria" di questo tipo di redditi ricollegandola alle obiettive difficoltà di determinazione analitica dei redditi prodotti dalla realizzazione di una «*forma espressiva della manifestazione di un concetto, di un'idea*» che, ovviamente, non lascia spazio per la possibilità di una determinazione analitica delle spese sostenute per realizzarlo. Si tratta di compensi, risultanti dalla certificazione rilasciata dal committente, che si distinguono da altri proventi di lavoro autonomo perché subiscono una ritenuta d'acconto del 20% solo sul 75% del compenso. La deduzione analitica delle spese non è consentita neppure quando sia possibile dimostrare che i costi e gli oneri sono di entità superiore alla deduzione fissa.

### 3 *Reddito d'impresa*

I compensi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno rientrano nel reddito d'impresa se conseguiti nell'esercizio di impresa commerciale.

#### 3.1 *Immobilizzazioni immateriali*

Secondo il Documento n. 24 della Commissione per la statuizione dei Principi contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri, i diritti esclusivi di utilizzazione economica dell'opera rientrano, contabilmente, tra le cosiddette "immobilizzazioni immateriali", che si caratterizzano per alcune peculiarità:

- si tratta di beni "intangibili".
- i costi sostenuti per acquisire i diritti sono determinabili.
- i costi non esauriscono la propria utilità nell'arco di un solo periodo, ma estendono i benefici economici a più esercizi e sono inclusi nella classe B, sottoclasse I, voce 3, dell'attivo dello stato patrimoniale.
- i costi iscritti possono essere recuperati negli esercizi successivi tramite i connessi benefici economici.
- l'autore è titolare di un diritto esclusivo di edizione, rappresentazione ed esecuzione derivante da un diritto d'autore o da un contratto.

I ricavi dell'impresa possono essere diretti e indiretti. 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 che paga un corrispettivo specifico (acquisto della riproduzione, acquisto di biglietti o abbonamenti) direttamente per quell'opera o anche per quell'o-

pera 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 ecc.). Sono ricavi indiretti quelli connessi alla rappresentazione al pubblico attraverso radio, televisione e altri mezzi di diffusione sonora e visiva, quando il pubblico non versa per tali rappresentazioni alcuna somma specifica, oppure versa abbonamenti annuali connessi a una molteplicità indeterminata di spettacoli e pertanto non riconducibili, neanche indirettamente, a quella specifica opera. La fruibilità dei beni immateriali in più anni - che avviene di solito con la formazione di piani e programmi per lo sfruttamento e con la previsione dei costi da sostenere e dei ricavi che si attende di realizzare - giustifica l'iscrizione del costo sostenuto per la realizzazione del diritto d'autore tra le immobilizzazioni immateriali. I valori iscrivibili alla voce B. I. 3 devono essere rilevati attraverso la stima dei costi di produzione interna o dei costi di acquisizione esterna. Nel primo caso si seguiranno i criteri posti in tema di ricerca e sviluppo; nella seconda ipotesi, di acquisto da terzi, il costo iscrivibile sarà invece rappresentato dal costo diretto di acquisto più gli oneri accessori.

### **3.2 *Ammortamento civilistico***

La Legge non ha posto alcun limite in merito alla durata dell'ammortamento per i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, mentre vi sono limiti precisi per la durata dell'ammortamento dei costi di impianto, delle spese di ricerca e sviluppo e pubblicità, oltre che dell'avviamento. Sarà applicabile, 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'alea connessa allo sfruttamento di tali diritti, è ragionevole ritenere che l'ammortamento debba essere effettuato in un periodo mediamente breve.

### **3.3 *Ammortamento fiscale***

L'ammortamento fiscalmente riconosciuto è limitato a un terzo del costo (art. 103, comma 1, del Tuir). Il periodo minimo di ammortamento è quindi fissato in tre esercizi, mentre non è stabilito un periodo massimo. Le quote di ammortamento possono essere imputate anche per quote non costanti nel limite del terzo del costo (così la Risoluzione n. 35 del 13 febbraio 2003). Il costo di iscrizione deve essere in linea con le norme generali sulle valutazioni stabilite dall'art. 110 del Tuir, e cioè:

- il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte.
- nel costo sono compresi anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio a incremento del costo stesso. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto.
- il costo dei beni rivalutati - esclusi quelli dell'art. 85, lettere a), b), ed e), del Tuir - non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito.

## **4 *Redditi diversi***

L'art. 67, comma 1, lett. g), del Tuir comprende tra i redditi diversi quelli «derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lett. b) del comma 2 dell'art. 53». La norma, dunque, fa salvo l'inquadramento di questo tipo di redditi nell'ambito del lavoro au-

tonomo se l'utilizzazione economica dell'opera d'ingegno è direttamente effettuata dall'autore o inventore, e sempre che non avvenga nell'esercizio di impresa commerciale. Si ha quindi reddito diverso se le opere sono utilizzate, a titolo gratuito o oneroso, da persone diverse dall'autore o inventore (eredi o cessionari) e a condizione che i proventi non siano conseguiti nello svolgimento di un'attività di tipo commerciale. Non rileva l'occasionalità o meno dei proventi stessi. In base all'art. 71, comma 1 del Tuir questo tipo di proventi costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo d'imposta, ridotto del 25% se i diritti da cui derivano sono stati acquistati a titolo oneroso così come previsto, dunque, nell'ipotesi di reddito assimilato a lavoro autonomo. Di conseguenza, se i relativi diritti e beni immateriali sono stati acquisiti a titolo gratuito, essi risulteranno imponibili per intero.

## ***5 Redditi soggetti a tassazione separata***

Secondo la regola generale, se il reddito derivante dallo sfruttamento delle opere di ingegno di carattere creativo - reddito, come visto, assimilabile al reddito di lavoro autonomo (art. 53, comma 2, lett. b) del Tuir) - è stato percepito da erede o legatario a causa di morte, esso è soggetto a tassazione separata (così le Istruzioni al Mod. 730/2006 pag. 35 - Sezione VIII - rigo F9 - cod. 7). Questo tipo di reddito è determinato secondo le disposizioni proprie della categoria reddituale di appartenenza (vedi a tal proposito le Istruzioni al Mod. 730/2006 quadro RM Unico pagine 12 e 13 - Sez. IV).

## ***6 Ritenuta alla fonte***

I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23 DPR n. 600 del 29 settembre 1973 che corrispondono compensi - anche sotto forma di partecipazione agli utili - a soggetti residenti nel territorio dello Stato per prestazioni di lavoro autonomo, anche se non esercitate abitualmente o rese a terzi o nell'interesse di terzi, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20% a titolo di acconto dell'Irpef dovuta, con l'obbligo di rivalsa. I soggetti tenuti ad operare la ritenuta sono gli enti e le società indicati nell'art. 73, comma 1, del Tuir, le società e associazioni indicate nell'art. 5 del Tuir e le persone fisiche che esercitano imprese agricole o imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del Tuir, le persone fisiche che esercitano arti e professioni e il condominio quale sostituto d'imposta. L'art. 25, comma 1 del DPR 600/1973 stabilisce infatti che la ritenuta va effettuata al momento del pagamento delle somme corrisposte per l'utilizzazione economica di opere dell'ingegno e che va effettuata sulla parte imponibile di queste somme. La ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Secondo l'art. 25, comma 2 del DPR 600/1973, se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30%, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Ne consegue che la ritenuta sarà del 20% a titolo di acconto sul 75% dei compensi se si tratta dell'autore o dell'inventore o di altro soggetto che ha acquistato i diritti a titolo oneroso. La ritenuta del 20% si applicherà invece al 100% dei compensi se si tratta di soggetto che ha acquisito i diritti a titolo gratuito. Infine la ritenuta sarà del 30% a titolo d'imposta anziché di acconto, e si applicherà al 100% dei compensi, se si tratta di soggetti non residenti. A proposito dell'applicazione della ritenuta ai non residenti è utile richiamare la Risoluzione n. 12 del 9 febbraio 2004 che riguarda i compensi ad artisti, interpreti ed esecutori di opere dell'ingegno, siano esse tutelate o di dominio pubblico, a titolo di diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore: per questo tipo di compensi è previsto il pagamento di un "equo compenso". Nel caso esaminato dalla Risoluzione - un artista tedesco - è richiamato il Commentario all'art. 12 del modello di Convenzione OCSE che fornisce indicazioni sul

trattamento fiscale dei compensi derivanti dal diritto d'autore e dai diritti connessi all'esercizio del diritto stesso, corrisposti ad un soggetto residente in uno Stato contraente.

In particolare il Commentario all'art. 12, paragrafo 18, richiama a titolo esemplificativo la prestazione artistica di un direttore d'orchestra e precisa che nel caso in cui la prestazione, in base a contratto, sia stata registrata e l'artista abbia accettato di ricevere compensi sulla vendita dei dischi in forza dei propri diritti sulla registrazione, la parte della remunerazione riferibile a questi compensi rileva ai fini dell'art. 12. In particolare, la norma distingue i diritti per le "dirette" da quelli dovuti per la registrazione dell'esecuzione e per la successiva distribuzione, definendo i primi di natura artistica e quindi, come tali, ricompresi nell'art. 17 della Convenzione OCSE, e i secondi come canoni rilevanti ai fini dell'art. 12, paragrafo 3, cioè parificando di fatto i compensi relativi ai diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore con quelli relativi al diritto d'autore stesso. In base all'art. 12 della Convenzione Italia-Germania, questi compensi risultano imponibili in Germania e sugli stessi non viene operata in Italia alcuna ritenuta, ma in generale va sempre esaminata la Convenzione contro le doppie imposizioni di volta in volta applicabile al singolo caso concreto. Per i redditi di questo tipo, infatti, l'art. 23 del Tuir considera tassabili i redditi conseguiti da non residenti, in quanto prodotti nel territorio dello Stato, se questi derivano da attività di lavoro autonomo esercitate, appunto, in territorio italiano.

# LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

## 1 *Modello 730/2006*

I proventi dello sfruttamento dei diritti d'autore devono essere dichiarati nel Quadro D del Modello 730/2006.

Nella colonna 1 del rigo D3 deve essere riportato il tipo di reddito percepito, utilizzando uno specifico codice: il numero 1 identifica i diritti d'autore incassati nel 2005 per l'utilizzazione economica, da parte dell'autore, di brevetti, invenzioni, *know-how*, libri e articoli per riviste e giornali, anche in via occasionale, salvo che rientrino nell'oggetto proprio dell'attività (Istruzioni al Mod. 730/2006 - pag. 18). Nella colonna 2 deve essere indicato il compenso, che per i diritti d'autore va inserito al lordo della deduzione forfettaria del 25%, che verrà calcolata in sede di liquidazione. Nella colonna 4 deve essere riportata la ritenuta d'acconto subita, ricavata dalla certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta.

| QUADRO D ALTRI REDDITI |   |                 |   |         |          |
|------------------------|---|-----------------|---|---------|----------|
| D1                     | Utili ed altri proventi equiparati                                  | TIPO DI REDDITO |   | REDDITI | RITENUTE |
|                        |   | 1               | 2 |         |          |
| D2                     | Altri redditi di capitale   |                 |   | .00     | .00      |
| D3                     | Compensi di lavoro autonomo non derivanti da attività professionale |                 |   | .00     | .00      |
| D4                     | Redditi diversi   |                 |   | .00     | .00      |

Nel caso in cui non si sia ricevuta la certificazione è necessario sollecitarne la consegna al committente e, in caso di inerzia, contestare la mancata spedizione e l'assoggettamento a ritenuta del compenso tramite raccomandata con ricevuta di ritorno, provando con documentazione bancaria il pagamento del compenso al netto della ritenuta d'acconto.

Nel caso di redditi diversi i compensi devono essere dichiarati nel rigo D4, colonna 1, con l'indicazione del codice 6. Per gli acquirenti a titolo gratuito il reddito va dichiarato nell'intera misura, senza deduzioni di spesa, mentre gli acquirenti a titolo oneroso devono dichiarare l'importo percepito forfettariamente ridotto del 25% (Istruzioni - pag. 18).

## 2 *Modello UNICO persone fisiche 2006*

Nell'UNICO 2006 il Quadro RF deve essere compilato da coloro che esercitano imprese commerciali in regime di contabilità ordinaria e da coloro che, pur potendo determinare il reddito ai sensi dell'art. 66 del TUIR avvalendosi della contabilità semplificata, hanno optato per il regime ordinario. L'artigiano iscritto all'albo deve barrare la casella "Artigiani". Nel rigo RF56 va indicato il valore iscritto in bilancio, al netto delle quote di ammortamento, dei beni di proprietà dell'impresa privi di consistenza fisica la cui utilità si protrae per più esercizi, proprio come i diritti di utilizzazione delle opere di ingegno.

| Dati di bilancio | RF56 | Immobilizzazioni immateriali |                                   |   |     |   |     |
|------------------|------|------------------------------|-----------------------------------|---|-----|---|-----|
|                  | RF57 | Immobilizzazioni materiali   | Fondo ammortamento beni materiali | 1 | .00 | 2 | .00 |

La sezione II-A del Quadro RL deve essere utilizzata per la dichiarazione dei redditi diversi. Nell'esporre i singoli dati, il contribuente deve indicare dapprima i corrispettivi lordi percepiti, compresi gli interessi moratori e quelli per dilazione di pagamento relativi a questi corrispettivi, e successivamente le relative spese sostenute. I corrispettivi e i proventi da dichiarare in questo quadro vanno calcolati per cassa, e cioè con riferimento alle somme effettivamente percepite nell'arco temporale dell'esercizio 2005. Nel caso, quindi, di riscossione dei corrispettivi in forma parziale (per ratea-

zioni o dilazioni di pagamento) vanno dichiarati, nel periodo d'imposta, solo gli importi effettivamente riscossi, rimandando ai successivi periodi la dichiarazione di quelli restanti. Nel rigo RL12 vanno indicati i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno percepiti dagli aventi causa a titolo gratuito (ad esempio, gli eredi e i legatari dell'autore o dell'inventore) o da soggetti che abbiano acquistato a titolo oneroso i diritti alla loro utilizzazione. Per gli acquirenti a titolo gratuito il reddito va dichiarato nell'intera misura, senza deduzione di spese. Per gli acquirenti a titolo oneroso va dichiarato l'importo percepito, forfetariamente ridotto del 25%.

|  |     |
|--|-----|
| <b>RL12</b> Redditi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, ecc. non conseguiti dall'autore o dall'inventore | ,00 |
|--|-----|

I proventi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno e di invenzioni industriali e simili da parte dell'autore o dell'inventore vanno invece dichiarati nella Sezione III del Quadro RL. Nel rigo RL24 devono essere indicati i proventi lordi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno e di invenzioni industriali e simili da parte dell'autore o inventore, vale a dire i compensi, compresi i canoni, relativi alla cessione di opere e invenzioni, tutelate dalle norme sul diritto d'autore, conseguiti anche in via occasionale (brevetti, disegni e modelli ornamentali e di utilità, *know-how*, articoli per riviste o giornali, ecc.).

|   |   |     |
|---|---|-----|
| <b>SEZIONE III</b>                      | <b>RL24</b> Proventi lordi per l'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, ecc. percepiti dall'autore o inventore   | ,00 |
| <b>Altri redditi di lavoro autonomo</b> | <b>RL25</b> Compensi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali   | ,00 |
|   | <b>RL26</b> Redditi derivanti dai contratti di associazione in partecipazione se l'apporto è costituito esclusivamente da prestazioni di lavoro e utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata | ,00 |
|   | <b>RL27</b> Totale compensi, proventi e redditi (sommare gli importi da rigo RL24 a RL26)   | ,00 |
|   | <b>RL28</b> Deduzioni forfetarie delle spese di produzione dei compensi e dei proventi di cui ai righe RL24 e RL25  | ,00 |
|   | <b>RL29</b> Totale netto compensi, proventi e redditi (RL27 - RL28; sommare l'importo agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 2)  | ,00 |
|   | <b>RL30</b> Ritenute d'acconto (sommare tale importo alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN21 col. 2)   | ,00 |

# APPLICAZIONE DELL'IVA

## 1 *Diritti esclusivi di utilizzazione delle opere dell'ingegno*

- Il DPR 633/1972 individua all'art. 1 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (oltre alle importazioni da chiunque effettuate) come requisito oggettivo ai fini dell'applicazione dell'Imposta sul valore aggiunto.
- L'art. 3, comma 2, n. 2) dello stesso decreto considera tra l'altro come prestazioni di servizi - se effettuate verso corrispettivo e sempre che sussista il criterio dell'abitudine - cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, o ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili (cosiddetto *know-how*) o, ancora, relative a diritti o beni simili ai precedenti (ad esempio, diritti di immagine e di ripresa televisiva). Sono considerate prestazioni di servizio anche le concessioni ai soci dello sfruttamento del diritto d'autore effettuate da società di ogni tipo o da altri enti pubblici o privati compresi i consorzi, le organizzazioni o le associazioni senza personalità giuridica.
- Il comma 4 dello stesso articolo stabilisce alla lettera a) che non sono da considerarsi prestazioni di servizi le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore o diritti simili effettuate dagli autori e da loro eredi e legatari, tranne quelle relative alle opere indicate ai numeri 5) e 6) dell'art. 2 della Legge 22 aprile 1941 n. 633 e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale.
- Il comma 4 dell'art. 3 del DPR 633/72 esclude dunque dal campo di applicazione dell'imposta le operazioni connesse al diritto d'autore o diritti simili se effettuate dall'autore stesso, dai suoi eredi o dagli eventuali legatari (soggetti subentrati nello specifico rapporto patrimoniale che in precedenza faceva capo al *de cuius*). L'esclusione non si applica ai disegni e alle opere dell'architettura, né alle opere dell'arte cinematografica, muta o sonora. In ogni caso l'esclusione non è applicabile nell'ipotesi in cui le opere siano utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale.
- La Risoluzione n. 94 del 30 aprile 1997 ha precisato che questa esclusione deve intendersi riferita ai «*diritti esclusivi di utilizzazione delle opere dell'ingegno*», con riferimento a quanto espressamente indicato nell'art. 2 della Legge n. 633/1941, in cui sono individuate le opere protette dal diritto d'autore.
- La *ratio* dell'esclusione dall'Iva dei diritti d'autore di cui all'art. 3, comma 4, va ricercata nella estrema incertezza nell'individuare l'esercizio concreto di un'attività professionale nel campo delle opere dell'ingegno, riaffermando invece la piena imponibilità quando può ragionevolmente presumersi che questa difficoltà non sussista (come, appunto, per i diritti d'autore sui disegni e opere di architettura e sulle opere cinematografiche, oltre che per i diritti d'autore relativi ad opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale).
- L'art. 3, comma 4, lett. e) del DPR 633/1972 esclude dal campo di applicazione dell'Iva le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi (le Risoluzioni n. 362751 del 7 giugno 1979 e n. 381805 del 19 maggio 1980 avevano già escluso l'imponibilità dei proventi connessi alla riscossione dei diritti d'autore). L'esclusione, ovviamente, non si applica alle prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore connessi a disegni e opere dell'architettura, alle opere dell'arte cinematografica, muta o sonora, e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese per la pubblicità commerciale.

## ***2 Imponibilità dei diritti connessi al diritto d'autore***

La Risoluzione n. 143/E del 19 giugno 1997 ha specificato la distinzione esistente tra il diritto di esecuzione e il diritto d'autore in senso stretto. Il diritto di esecuzione, che ha comunque qualche connotazione di creatività e originalità ed è comunque anch'esso tutelato, rappresenta la divulgazione dell'opera di ingegno di altri ed è considerato "diritto connesso al diritto d'autore". Ne consegue che i diritti connessi al diritto d'autore, pur risultando vicini sul piano sostanziale al diritto d'autore, non possono essere equiparati al diritto d'autore sotto il profilo dell'esclusione dell'applicazione dell'Iva poiché manca nell'attuale ordinamento giuridico una esplicita previsione normativa di carattere agevolativo. L'imponibilità dei diritti connessi ai diritti d'autore sussiste anche se i corrispettivi sono versati dai produttori non direttamente agli artisti ma alle associazioni che agiscono come mandatari senza rappresentanza.

## ***3 Territorialità***

Per le prestazioni dei servizi il requisito della territorialità segue regole particolari. Secondo quanto stabilito dalla Circolare Ministeriale n. 147/E del 10 giugno 1998, rientrano tra le prestazioni simili a quelle relative a diritti d'autore i servizi di traduzione ed interpretariato che in precedenza erano considerati esclusi. In generale, queste prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese:

- ad un soggetto nazionale che le utilizza in Italia o in altro Stato membro. In tal caso l'assoggettamento ad Iva prescinde dal fatto che il prestatore di servizio sia soggetto comunitario o non comunitario.
- ad un privato consumatore residente in altro Stato comunitario.
- ad un soggetto non comunitario che le utilizza in Italia.

Queste prestazioni devono essere invece escluse dal campo di applicazione del tributo se sono rese:

- ad un soggetto nazionale che le utilizza in territorio non comunitario.
- ad un soggetto identificato, ai fini Iva, in altro Stato comunitario.
- ad un soggetto non comunitario che le utilizza in territorio estero, comunitario e non.

Per luogo di utilizzazione delle prestazioni di servizi si deve intendere il luogo in cui il committente acquisisce nella sua sfera giuridico-patrimoniale il servizio reso, indipendentemente dalle successive eventuali operazioni cui può riferirsi il servizio stesso (così la Risoluzione Ministeriale 1 ottobre 1976 n. 360162)

## ***4 Esclusione dal tributo del contrassegno SIAE***

Gli articoli 171-bis e 171-ter della Legge n. 633/41 stabiliscono una particolare protezione per i prodotti informatici e audiovisivi. L'art. 181-bis assegna inoltre alla SIAE il compito di apporre un contrassegno sui prodotti in questione, quale «segno distintivo di opera dell'ingegno». A fronte di questa prestazione viene riconosciuto alla SIAE un rimborso forfettario per le spese sostenute. La Risoluzione n. 381 del 5 dicembre 2002 ha riconosciuto che la SIAE svolge un'attività tesa a tutelare e a proteggere da eventuali illecite riproduzioni i supporti che contengono le opere (o parti di esse) citate all'art. 1 della Legge n. 633 del 1941 (opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro ed alla cinematografia, oltre che programmi per elaboratore come opere letterarie e le banche di dati che costituiscono una creazione intellettuale dell'autore). L'attività della SIAE è finalizzata principalmente alla tutela e alla protezione delle opere dell'ingegno. Il servizio effettuato dalla SIAE si configura pertanto come un'operazione

rientrante tra quelle previste dall'art. 3, comma 4, del DPR n. 633 del 1972, e più specificamente tra le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore. L'esclusione dal tributo risulta limitata all'attività di apposizione del contrassegno, ai fini della tutela dei diritti d'autore, sui supporti che contengono opere o programmi, espressamente indicati dal comma 1 del citato art. 181-bis della Legge n. 633 del 1941.

# PER SAPERNE DI PIÙ

## *Legislazione*

Codice Civile articoli 2575 - 2583  
Legge n. 633 del 22 aprile 1941  
Legge n. 342 del 21 novembre 2000 - art. 34  
Legge n. 248 del 18 agosto 2000  
Legge n. 289 del 23 dicembre 2002  
Legge n. 30 del 14 febbraio 2003  
D. Lgs n. 276/2003  
D. Lgs n.68 del 9 aprile 1993  
D. Lgs C.P.S. n.708 /1947  
D.P.R. n. 917/1986  
D.P.R. n. 600/1973  
D.P.R. n. 633/72  
D.P.C.M. n. 388/2001  
D.P.C.M. n. 296/2002

## *Prassi*

Risoluzione n. 12 del 9 febbraio 2004  
Risoluzione n. 35/E del 13 febbraio 2003  
Risoluzione n. 381 del 5 dicembre 2002  
Risoluzione n. 143 del 19 giugno 1997  
Risoluzione n. 94 del 30 aprile 1997  
Risoluzione n. 240943 del 5 gennaio 1984  
Risoluzione n. 381805 del 19 maggio 1980  
Risoluzione n. 362751 del 7 giugno 1979  
Risoluzione n. 8/1207 del 23 dicembre 1977  
Risoluzione n. 360162 dell'1 ottobre 1976  
Circolare ENPALS n. 1 del 15 gennaio 2004  
Circolare n. 7/E del 26 gennaio 2001  
Circolare n. 147/E del 10 giugno 1998  
Circolare n. 141/E del 4 giugno 1998  
Circolare n. 108/E del 3 maggio 1996  
Art. 12 del Commentario al Modello di Convenzione OCSE  
Documento n. 24 della Commissione per la statuizione dei Principi contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri

# SOMMARIO

|   |         |
|---|---------|
| INTRODUZIONE  | pag. 2  |
| IL DIRITTO D'AUTORE   | pag. 3  |
| Norme civilistiche di riferimento   |         |
| Organi di gestione dei diritti d'autore   |         |
| Diritti degli autori  |         |
| Trasferimento del diritto d'autore  |         |
| Estinzione del diritto d'autore   |         |
| LE OPERE DELL'INGEGNO   | pag. 6  |
| Opere dell'ingegno di carattere creativo  |         |
| Opere tutelate  |         |
| Opere multimediali  |         |
| Opere di libero utilizzo  |         |
| Realizzazione su commissione  |         |
| Opere create dal dipendente   |         |
| UTILIZZAZIONE DELLE OPERE DELL'INGEGNO  | pag. 9  |
| Compensi  |         |
| ASPETTI FISCALI   | pag. 11 |
| II.DD.- Qualificazione del diritto d'autore<br>e disciplina fiscale applicabile |         |
| Reddito di lavoro autonomo - Irap   |         |
| Reddito d'impresa   |         |
| Immobilizzazione immateriali  |         |
| Ammortamento civilistico  |         |
| Ammortamento fiscale  |         |
| Redditi diversi   |         |
| Redditi soggetti a tassazione separata  |         |
| Ritenuta alla fonte   |         |
| LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI  | pag. 16 |
| Modello 730/2006  |         |
| Modello UNICO persone fisiche 2006  |         |
| APPLICAZIONE DELL'IVA   | pag. 18 |
| Diritti esclusivi di utilizzazione delle opere dell'ingegno                     |         |
| Imponibilità dei diritti connessi al diritto d'autore                           |         |
| Territorialità  |         |
| Esclusione dal tributo del contrassegno SIAE                                    |         |
| PER SAPERNE DI PIÙ  | pag. 21 |

**Agenzia delle Entrate**  
**Direzione Regionale della Toscana**  
via della Fortezza, 8 - 50129 Firenze  
tel. 055 4978249  
fax 055 471553  
e-mail [dr.toscana.relazioniesterne@agenziaentrate.it](mailto:dr.toscana.relazioniesterne@agenziaentrate.it)  
sito internet <http://toscana.agenziaentrate.it>