

## Imposte dirette e Irap

# DIRITTO d'AUTORE

## TRATTAMENTO FISCALE

di Paolo Stella Monfredini

### QUADRO NORMATIVO

La disciplina del **diritto d'autore** è contenuta, oltre che nelle disposizioni del **Capo I, del Titolo IX del Codice civile**, nella **L. 22.4.1941, n. 633** e successive modificazioni.

Il **trattamento fiscale dei diritti d'autore** ai fini delle **imposte sui redditi** è contenuto negli **artt. 53, co. 1 e 2, lett. b), 55 e 67, lett. g), D.P.R. 917/1986**

[CFF 5153, 5155 e 5167] mentre il riferimento normativo ai fini dell'**applicazione delle ritenute** è rappresentato dall'**art. 25, D.P.R. 600/1973** [CFF 6325].

Relativamente alla **disciplina ai fini Iva applicabile ai diritti d'autore** si veda «*La Settimana fiscale*» n° 9/2012, pag. 27.

**DIRITTO d'AUTORE – TASSAZIONE:** i redditi derivanti dalla **cessione dei diritti d'autore**, ai fini dell'**Irpef**, si configurano come:

- **redditi di lavoro autonomo** se percepiti (**criterio di cassa**) dall'**autore persona fisica** ed a condizione che gli stessi **diritti** non costituiscano **beni** relativi ad un'**impresa** (art. 53, co. 2, lett. b), D.P.R. 917/1986 [CFF 5153]);
- **redditi diversi** se percepiti (**criterio di cassa**) da **persone fisiche diverse** dall'**autore** che **non** agiscono in qualità di **imprenditori** (art. 67, co. 1, lett. g), D.P.R. 917/1986 [CFF 5167]);
- **redditi diversi** se percepiti (**criterio di cassa**) da **enti non commerciali** che li ottengano nell'**ambito della propria attività istituzionale** (art. 67, co. 1, lett. g), D.P.R. 917/1986);
- **redditi d'impresa** se conseguiti (**criterio di competenza**) da **imprese commerciali** (art. 55 D.P.R. 917/1986 [CFF 5155]).

In questa sede non viene presa in considerazione l'ipotesi, pur riscontrabile nella realtà, che i **redditi** derivanti dalla **cessione dei diritti d'autore** si configurino ai fini **Irpef** quali **redditi di lavoro subordinato** in presenza di un **rapporto di lavoro dipendente** tra l'**autore** ed il **proprio editore/datore di lavoro**.

Dalla formulazione letterale della norma di cui all'art. 53, co. 2, lett. b), D.P.R. 917/1986, emerge che

per l'**utilizzo economico** di **opere dell'ingegno** la **configurabilità del reddito di lavoro autonomo** è subordinata al fatto che l'**utilizzo** stessa sia effettuata da parte dell'**autore** o **inventore**; pertanto se l'**utilizzo** è effettuata da **altri soggetti** (eredi, legatari, cessionari) si è in presenza, per questi ultimi, di un **reddito diverso** ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. g), D.P.R. 917/1986.

Il Legislatore ha pertanto introdotto una **differenziazione ontologica** in ragione del **oggetto percettore**; mentre i **redditi** percepiti dall'**autore** o **inventore** rappresentano una forma di **compenso** per il **lavoro svolto personalmente**, di contro, se il **percettore** è una **persona diversa** rispetto all'**autore** o **inventore**, il **compenso** perde la sua connotazione di **provento** derivante dal **lavoro personale** ed assume la connotazione di **mera entità patrimoniale** e come tale inserito tra i **redditi diversi** non essendo detta **entità** riconducibile ad alcuna delle **categorie reddituali specifiche** (Ctp di Salerno, Sez. I, 10.4.2000, n. 45).

L'**utilizzo** dei **marchi di fabbrica** e di **commercio** non rientra in tale previsione ma genera solitamente **reddito d'impresa**.

La **cessione** o **concessione** dei **diritti immateriali** produce **reddito di lavoro autonomo** a condizione che gli stessi non costituiscano **beni** relativi all'**impresa** nel qual caso, pur se **non sfruttati direttamente**, ma **ceduti**

o dati in **concessione** ad altri, danno luogo a **componenti positivi** nella **determinazione** di detto **reddito**.

Al contempo, nel caso di **cessione** di un **bene** che costituisca oggetto dell'**esercizio abituale** di un'**attività artistica** (ad es. l'incisione per la riproduzione litografica) si genera un **reddito di lavoro autonomo** di cui all'art. 53, co. 1, D.P.R. 917/1986 e non già del co. 2, lett. b) con conseguente sua **determinazione analitica e non forfetaria**.

I **redditi** di cui trattasi si collocano nell'ambito dell'art. 53, co. 2, lett. b), D.P.R. 917/1986, per il semplice fatto della loro **individuazione**, indipendentemente dall'esercizio di un'**attività abituale** (inventore, scrittore, compositore) ed **indipendentemente** dalla **circostanza** che essi si producono in **maniera ricorrente** o in un'**unica soluzione**; pertanto in nessun caso possono configurare **redditi occasionali** di cui all'art. 67, D.P.R. 917/1986.

**BASE IMPONIBILE:** la **base imponibile** sulla quale applicare le **imposte sui redditi** è rappresentata:

- dal **75%** dell'**ammontare** dei **proventi** in **denaro** o in **natura** percepiti nel **periodo d'imposta**, anche sotto forma di **partecipazione** agli **utili**, dall'**autore** di **età non inferiore a 35 anni**;
- dal **60%** dell'**ammontare** dei **proventi** in **denaro** o in **natura** percepiti nel **periodo d'imposta**, anche sotto forma di **partecipazione** agli **utili**, dall'**autore** di **età inferiore a 35 anni**;
- dal **75%** dell'**ammontare** dei **proventi** in **denaro** o in **natura** percepiti nel **periodo d'imposta**, anche sotto forma di **partecipazione** agli **utili**, dalla **persona fisica, non imprenditore**, che li ha **conseguiti** a sua volta a **titolo oneroso**;
- dal **75%** dell'**ammontare** dei **proventi** in **denaro** o in **natura** percepiti nel **periodo d'imposta**, anche sotto forma di **partecipazione** agli **utili**, dall'**ente non commerciale** che li ha **conseguiti** a sua volta, a **titolo oneroso**, nell'ambito della **propria attività istituzionale**;
- dal **100%** dell'**ammontare** dei **proventi** in **denaro** o in **natura** percepiti dalla **persona fisica, non imprenditore**, che li ha **conseguiti** a **titolo gratuito** (successione-donazione);
- dal **100%** dell'**ammontare** dei **proventi** in **denaro** o in **natura** percepiti nel **periodo d'imposta**, anche sotto forma di **partecipazione** agli **utili**, dall'**ente non commerciale** che li ha a sua volta **conseguiti** a **titolo gratuito** nell'ambito della **propria attività istituzionale**;
- dal **100%** dell'**ammontare** dei **proventi** in **denaro** o in **natura** maturati nel **periodo d'imposta**, anche

sotto forma di **partecipazione** agli **utili**, da un **soggetto** che agisce nell'ambito dell'**esercizio d'impresa**, sia essa **individuale** e/o **societaria**.

**RITENUTE APPLICATE:** sui **compensi** percepiti a titolo di **diritto d'autore** è prevista l'applicazione di una **ritenuta** pari al **20%** per i **soggetti residenti** in Italia ed al **30%** per i **non residenti**.

La **ritenuta** deve essere applicata sulla **parte imponibile** dell'**ammontare** dei **diritti d'autore**, così come indicato al paragrafo precedente.

Risultano **esclusi** dall'**applicazione** della **ritenuta** i **compensi** erogati ad **imprese commerciali residenti** (siano esse **individuali** oppure **societarie**) ovvero a **stabili organizzazioni** in Italia di **soggetti non residenti**.

La **tabella** riportata a pag. seg. riepiloga, salvo il caso di applicazione di **convenzioni internazionali**, il **trattamento fiscale** dei **diritti d'autore** corrisposti da **soggetti residenti**.

**DIRITTI CORRISPOSTI da SOGGETTI NON RESIDENTI:** nel caso in cui i **diritti d'autore** vengano corrisposti da **soggetti non residenti** a **beneficiari residenti**, si rendono applicabili le **norme** relative alla **determinazione** della **base imponibile** precedentemente indicate.

È comunque necessario **verificare** l'eventuale **esistenza** di **convenzioni internazionali** contro le **doppie imposizioni**.

Normalmente le **convenzioni** stipulate dall'Italia prevedono la **tassazione** dei **compensi percepiti** a titolo di **diritti d'autore** solo nel **Paese del beneficiario effettivo**.

**AUTORE EDITORE di SE STESSO:** l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 15.11.2004, n. 132/E ha affrontato il caso dell'**autore** di **creazioni** nel **campo letterario** (ma ovviamente le conclusioni a cui giunge l'Amministrazione finanziaria si estendono a tutte le **creazioni** protette dal **diritto d'autore**) che procede alla **vendita diretta** della propria **opera**, presso le **librerie**, previa **registrazione** della stessa, nel **registro pubblico** delle **opere protette**.

L'Agenzia delle Entrate in risposta all'interpello di un contribuente ha dapprima sottolineato che la **realizzazione** del **libro** (intesa quale **stampa**) e la **successiva fase** di **commercializzazione** non sono abitualmente svolte dall'**autore** ma dall'**editore** nell'**esercizio** di **attività d'impresa**; **editore** infatti è colui che si occupa di **scegliere, stampare e pubblicare** a **proprie spese**, assumendo in tal modo il **rischio d'impresa** di **eventuali** **inventeduti, opere letterarie, musicali e similari**.

Nel momento in cui l'**autore** di un'**opera** dell'in-

DIRITTI d'AUTORE – TRATTAMENTO FISCALE		
Diritti d'autore	Imponibile	Ritenuta
Corrisposti all'autore persona fisica di età non inferiore a 35 anni: ● residente ● non residente	75% 75%	20% sul 75% 30% sul 75%
Corrisposti all'autore persona fisica di età inferiore a 35 anni: ● residente ● non residente	60% 60%	20% sul 60% 30% sul 60%
Corrisposti all'erede/donatario dell'autore: ● residente ● non residente	100% 100%	20% sul 100% 30% sul 100%
Corrisposti a persona fisica non imprenditore e/o ente non commerciale che li ha acquistati a titolo oneroso: ● residente ● non residente	75% 75%	20% sul 75% 30% sul 75%
Corrisposti a ente non commerciale che li ha acquistati a titolo gratuito: ● residente ● non residente	100% 100%	20% sul 100% 30% sul 100%
Corrisposti a: ● imprese residenti o a stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti ● imprese non residenti	100% 100%	— 30% sul 100% dell'ammontare dei diritti

egno decide di pubblicarla e commercializzarla, assumendo il relativo rischio d'impresa, diviene editore di sé stesso.

Sulla base di tali principi, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la complessiva attività comprendente l'edizione e la successiva rivendita del libro, svolta in via abituale dal contribuente, dà luogo a reddito d'impresa.

Qualche dubbio potrebbe sorgere in merito al requisito dell'abitudine, laddove il contribuente intendesse procedere alle vendite dirette di un solo libro.

In altre parole può la vendita di una sola opera rappresentare esercizio abituale d'impresa ai fini fiscali?

Secondo l'orientamento della Corte di Cassazione (Sentenza 645/1958), anche lo svolgimento di un solo affare che presenta notevole rilevanza economica e comporta una molteplicità di operazioni per la sua

realizzazione configura l'esercizio di un'impresa commerciale.

Le Sezioni Unite della Suprema Corte (Sentenza 3818/1974) hanno rintracciato la presenza del requisito della professionalità nel caso di attività esercitata in via prevalente rispetto ad altre attività.

A stesse conclusioni si giunge considerando la R.M. 17.5.1976, n. 8/669 che aveva già avuto modo di chiarire che quella della lett. b) del co. 2 dell'art. 53, D.P.R. 917/1986, è un'elencazione di diritti relativi a beni immateriali dalla cui cessione o concessione derivano al titolare redditi che si considerano redditi di lavoro autonomo sempre che tali diritti non costituiscano beni relativi ad impresa nel qual caso, pur se non sfruttati direttamente ma ceduti o dati in concessione ad altri, danno luogo a componenti positivi nella determinazione di detto reddito.

In conclusione, l'Agenzia delle Entrate considera l'**attività** descritta nell'interpello uno **sfruttamento economico immediato e diretto**, per il tramite di un'**iniziativa economica di tipo editoriale-commerciale** e pertanto i **proventi** percepiti **non** possono che essere **classificati** come **ricavi** e quindi, ai fini delle **imposte dirette**, concorrono a formare il **reddito d'impresa**.

In altre parole, l'**edizione** e la **commercializzazione** dell'**opera intellettuale** da parte dello **stesso autore**, riconducono tutti i **proventi** realizzati nella **vendita** dell'**opera** stessa, nell'ambito del **reddito d'impresa**.

**IRAP – DISCIPLINA APPLICABILE:** i **compensi** percepiti a titolo di **diritti d'autore** sono **imponibili** ai fini **Irap** esclusivamente nel caso in cui siano conseguiti nell'ambito dell'**esercizio** di un'**impresa commerciale** che produce **reddito d'impresa**.

Viceversa, se sono conseguiti da **persone fisiche** sia come **redditi** di **lavoro autonomo** sia come **redditi**

**diversi** oppure da **enti non commerciali** come **redditi diversi**, **non** costituiscono **materia imponibile** ai fini **Irap**.

Pertanto i **compensi** erogati a titolo di **diritto d'autore** o per l'**utilizzo** di **opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, formule, ecc.** a **persone fisiche**, che costituiscono **reddito di lavoro autonomo** disciplinato dalla lett. b), co. 2, dell'art. 53, D.P.R. 917/1986, **non** rientrano tra le **ipotesi di indeducibilità** ai fini **Irap** (come le **collaborazioni coordinate e continuative**, le **prestazioni occasionali di lavoro autonomo**, le **prestazioni del personale dipendente**) e, quindi, possono essere **dedotti** nella **determinazione** dell'**imponibile Irap** del soggetto che li riconosce (nel caso in cui si applichi il **regime contabile** di **determinazione** della **base imponibile**).

Gli stessi **compensi** di conseguenza **non rientrano** nella **base imponibile** di determinazione dell'**imposta** nel caso in cui si applichi il **sistema retributivo**.

**ARTICOLI CORRELATI**



«Diritto d'autore – Disciplina ai fini Iva»  
(Paolo Stella Monfredini)

*La Settimana fiscale, n. 9/2012, pag. 27*