

Il trattamento fiscale dei diritti d'autore

di **Paolo Adriano Stella** – Dottore commercialista

Analizziamo il trattamento ai fini delle imposte dirette dei diritti d'autore, distinguendo, in particolare, tra le fattispecie inquadrabili quali rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e quelle che invece danno luogo a redditi derivanti dalla cessione o concessione di diritti relativi a beni immateriali tutelati dalle norme sul diritto d'autore.

COLLABORAZIONE A GIORNALI E RIVISTE

I redditi derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie o simili, possono essere riclassificati tra i redditi di lavoro subordinato (art. 46 T.U.I.R.), tra i redditi di lavoro autonomo ovvero tra i redditi di impresa.

A loro volta, i redditi di lavoro autonomo, possono trovare allocazione, tra le attività rientranti nell'esercizio della professione (art. 49, comma 1, T.U.I.R.), nelle collaborazioni coordinate e continuative (art. 49, comma 2, lett. *a*), T.U.I.R.), nell'utilizzazione di diritti d'autore da parte dello stesso (art. 49, comma 2, lett. *b*), T.U.I.R.), nell'utilizzazione dei diritti d'autore da parte degli eredi (art. 81, lett. *g*) – reddito diverso) ed infine nelle collaborazioni occasionali (art. 81, lett. *l*) – reddito diverso).

La collocazione del reddito in una delle categorie ricordate dipende dalla differenza civilistica del rapporto, generatore del reddito, intercorrente tra le parti.

La definizione civilistica del rapporto dipende da diversi elementi; in particolare:

- l'oggetto della prestazione, distinguendo tra le attività che danno luogo a creazione dell'opera dell'ingegno ed attività che non danno luogo a creazione di opere dell'ingegno ovvero attività meramente materiali o attività intellettuali e creative svolte a favore dell'autore e pertanto strumentali rispetto alla creazione dell'opera dell'ingegno (ad esempio la consulenza tecnica con l'autore);
- la posizione soggettiva del prestatore d'opera;
- il rapporto contrattuale concretamente instaurato, quando si tratti di opera intellettuale diversa dalla creazione di opera dell'ingegno (ad esempio consulente scientifico dell'autore o dell'opera collettiva);
- se esercitato autonomamente e abitualmente produrrà un reddito professionale ai sensi degli artt. 2229 c.c. e 49, comma 1, T.U.I.R.;
- se esercitato abitualmente ma sotto forma di collaborazione coordinata e continuativa produrrà un reddito della stessa natura ai sensi dell'art. 49, comma 2, lett. *a*) del T.U.I.R.;

essere considerata un'opera dell'ingegno occorre:

- che la prestazione oggettivamente dia luogo a creazione dell'opera dell'ingegno;
- che la prestazione sia svolta nell'ambito di un rapporto contrattuale che determini la nascita di diritti patrimoniali d'autore in capo al collaboratore-autore;
- che i diritti patrimoniali vengano trasferiti dal collaboratore-autore al terzo, e il compenso costituisca il corrispettivo di tale trasferimento.

In presenza delle condizioni ricordate, il corrispettivo costituisce compenso per l'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno ai sensi dell'art. 49, 2° comma, lett. *b*) del T.U.I.R.

La classificazione dei compensi percepiti, come diritti d'autore, pertanto, dipende dalla volontà delle parti, che scelgono la forma contrattuale maggiormente rispondente alle proprie esigenze, e dalla natura stessa della prestazione determinata in base alle norme civilistiche.

In merito alla forma contrattuale, è necessario ricordare che i contratti in materia di cessione di diritti d'autore, richiedono la forma scritta *ad probationem*.

La scelta della forma del contratto inoltre ha effetto anche ai fini fiscali, salva la dimostrazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, della simulazione dello stesso.

La posizione ministeriale

Come anticipato, i rapporti di collaborazione a giornali, riviste ed enciclopedie possono consistere:

- nel conferimento di opere dell'ingegno (e cioè articoli, servizi giornalistici, ecc.);
- prestazioni di carattere intellettuale, non derivanti dal conferimento di creazioni dell'ingegno (è il caso degli interpreti, dei correttori di bozze, ecc.);

- se esercitato occasionalmente, produrrà un reddito occasionale per prestazioni di fare ai sensi dell'art. 81 primo comma T.U.I.R.;
- il tipo dell'opera dell'ingegno: opera individuale ovvero opera collettiva (giornali, riviste, enciclopedie).

In merito alla posizione soggettiva del prestatore d'opera occorre verificare se si tratta di:

- subordinazione rispetto al datore di lavoro: in questo caso indipendentemente dall'oggetto della prestazione, i diritti patrimoniali relativi all'utilizzazione dell'opera generalmente spettano al datore di lavoro;
- impresa: normalmente i redditi relativi all'impresa, di qualunque tipo e da qualunque fonte confluiscono nel reddito di impresa (si cfr. Ris. Min. 17 maggio 1976, n. 8/669);
- lavoratore autonomo: può dar luogo alle diverse tipologie precedentemente ricordate.

Abbandonando le configurazioni contrattuali generanti redditi di lavoro subordinato, di impresa e diversi (che non presentano particolari problemi di identificazione e trattamento), concentriamoci sulla distinzione tra diritto d'autore e collaborazione coordinata e continuativa.

La dottrina, le associazioni di categoria e la stessa Amministrazione finanziaria (si cfr. in tal senso la Ris. Min. n. 8/8/100 del 30 gennaio 1982 Direz. Gen. Imposte dirette), concordano sul fatto che, se la collaborazione a giornali e riviste dà luogo a compensi a titolo di diritto d'autore, il relativo reddito deve essere classificato come reddito di cui all'art. 49, comma 2, lett. *b*), e non come reddito da collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. *a*).

Per verificare se la prestazione svolta dal collaboratore, abbia le caratteristiche per

essere considerata un'opera dell'ingegno occorre:

- che la prestazione oggettivamente dia luogo a creazione dell'opera dell'ingegno;
- che la prestazione sia svolta nell'ambito di un rapporto contrattuale che determini la nascita di diritti patrimoniali d'autore in capo al collaboratore-autore;
- che i diritti patrimoniali vengano trasferiti dal collaboratore-autore al terzo, e il compenso costituisca il corrispettivo di tale trasferimento.

In presenza delle condizioni ricordate, il corrispettivo costituisce compenso per l'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno ai sensi dell'art. 49, 2° comma, lett. *b*) del T.U.I.R.

La classificazione dei compensi percepiti, come diritti d'autore, pertanto, dipende dalla volontà delle parti, che scelgono la forma contrattuale maggiormente rispondente alle proprie esigenze, e dalla natura stessa della prestazione determinata in base alle norme civilistiche.

In merito alla forma contrattuale, è necessario ricordare che i contratti in materia di cessione di diritti d'autore, richiedono la forma scritta *ad probationem*.

La scelta della forma del contratto inoltre ha effetto anche ai fini fiscali, salva la dimostrazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, della simulazione dello stesso.

La rappresentazione

Come anticipato, i rapporti di collaborazione a giornali, riviste ed enciclopedie possono consistere:

- nel conferimento di opere dell'ingegno (e cioè articoli, servizi giornalistici, ecc.);
- prestazioni di carattere intellettuale, non derivanti dal conferimento di creazioni dell'ingegno (è il caso degli interpreti, dei correttori di bozze, ecc.);

L'originalità richiesta per l'opera dell'ingegno, non comporta che la stessa debba avere necessariamente carattere di novità nel contenuto, requisito quest'essenziale e necessario per le invenzioni.

È sufficiente l'originalità della rappresentazione. De Sanctis ha avuto modo di affermare che l'originalità non deve essere intesa come una novità assoluta dell'argomento trattato o dei concetti esposti, ma come modo personale con il quale l'autore esprime l'argomento o lo stesso concetto.

Pertanto, come anticipato, l'opera è protetta nel suo insieme ed è sufficiente che la stessa abbia carattere creativo in una parte ovvero nell'organizzazione dei vari elementi che la compongono.

L'opera dell'ingegno protette sono produzioni dello spirito creativo dell'uomo espresse in una determinata forma.

Le stesse pertanto sono produzioni di forma non sono considerate rilevanti dalla legge indipendentemente dalle loro finalità e dalla utilità che può derivare dal loro contenuto.

Mentre il brevetto deve avere un'utilità economica, l'opera dell'ingegno può essere anche solo bella, morale, divertente.

Le produzioni a contenuto esclusivamente tecnico o riproduttivo (cataloghi, indirizzi, raccolte in genere), in linea di principio, non costituiscono opere dell'ingegno, tranne nel caso in cui siano accompagnate da elementi creativi.

L'originalità, per essere considerata elemento oggettivo, deve estrinsecarsi nell'opera.

L'opera dell'ingegno, come anticipato, è individuata come creazione di forma: è però indispensabile che si tratti di forma creata.

L'opera è rappresentazione intellettuale, ma deve essere prodotto concreto perché possa vivere di vita autonoma: solo in questo caso sarà idonea ad essere resa pubblica e riprodotta.

In mancanza di una concretizzazione, l'idea non potrà costituire oggetto di tutela.

Pertanto non rientrano nelle opere dell'ingegno tutelate le semplici idee e gli schemi che richiedono ulteriori elaborazioni per raggiungere un'unità organica.

Allo stesso modo non costituiscono opere dell'ingegno le consulenze, i pareri che danno luogo a prestazioni d'opera intellettuale e sono tutelati come tali (si cfr. l'art. 2229 c.c.), tranne nel caso in cui gli stessi contengano elementi che possono dar luogo ad un'opera dell'ingegno, compiuta ed autonoma.

Si prescinde dall'esame della tutela (possibile) della cosiddetta opera incompiuta tutelabile se e in quanto avente esistenza di opera unitaria.

Gli artt. 1 e 2 della legge sul diritto d'autore (legge n. 633/1941), indicano quali sono i campi dell'arte o della cultura protetti dalla legge, in quanto perseguono finalità ritenute rilevanti e da tutelare nell'interesse pubblico.

— Nel caso della collaborazione a giornali e riviste interessano particolarmente:

- le opere letterarie, scientifiche e didattiche;
- le opere delle arti figurative e i disegni;
- le opere fotografiche e le immagini espresse con procedimento analogo (setteore aggiunto dal D.P.R. n. 19/1979);
- i programmi per elaboratore (setteore aggiunto dal D.Lgs. n. 518/1992).

Si discute se l'elencazione indicata abbia o meno carattere tassativo.

La dottrina considera esclusi, non rientrando tra i campi protetti, gli spettacoli sportivi, i giochi ed i concorsi, le invenzioni di principio e le scoperte scientifiche (creazioni di contenuto e non di forma), i sistemi ed i metodi operativi.

L'elenco delle materie protette tende ad estendersi nel tempo: da ultimo sono state introdotte la fotografia ed il software.

Come osservato nel relativo capitolo, alcune opere sono escluse dalla tutela della legge per esigenze di natura pubblica; si

pensi alle leggi, alle decisioni giudiziarie o amministrative, alle circolari.

Sono inoltre escluse dalle opere dell'ingegno, le creazioni che danno luogo a brevetti, marchi, ecc.

Questi rappresentano beni immateriali ma soggetti ad una propria autonomia disciplinata e tutela.

Sono inoltre escluse dalla protezione i diritti dell'utilizzazione economica delle opere di dominio pubblico, per i quali è trascorso il termine di durata della protezione che è disciplinata dagli artt. 25 e segg. della legge n. 633/1941 (recentemente è stata elevata con la legge n. 52/1996, con riferimento alla fattispecie prevista dall'art. 25, da 50 a 70 anni dopo la morte dell'autore).

Le opere che divengono di pubblico dominio possono essere utilizzate senza bisogno di alcun consenso.

È comunque necessario rispettare i diritti morali dell'autore, tutelati dall'art. 23 della legge in esame.

I diritti di corrispondere alla S.I.A.E., sono regolati da l'art. 176 della legge n. 633/1941 e dal D.P.R. n. 640/1972 relativo all'imposta sugli spettacoli.

La legge inoltre, negli articoli dal 65 al 71, prevede alcune ipotesi di libera utilizzazione dell'opera dell'ingegno; in particolare l'utilizzazione libera è consentita per articoli di attualità, di carattere economico, politico, religioso nonché per i discorsi di interesse politico o amministrativo.

Le opere dell'ingegno e le invenzioni sono entrambe beni immateriali costituite da creazioni dell'intelletto ed entrambe dotate di originalità e novità.

Le opere dell'ingegno si distinguono dalle invenzioni industriali o per la natura stessa dell'opera (ad esempio, opera letteraria), o per la diversa utilità che deriva dall'idea, per la diversa utilizzazione che si effettua quando l'idea viene diffusa e comunicata.

Mentre con l'opera dell'ingegno, l'utilità per il percettore è rappresentata dall'o-

perato, con l'opera dell'ingegno, l'utilità è rappresentata dall'opera stessa.

La stessa pertanto deve essere individuata nella diversa funzione e nella diversa fruibilità dell'opera dell'ingegno rispetto all'invenzione industriale.

Mentre il brevetto è deputato a produrre beni e servizi da destinare alla vendita ed in altro modo non producibili, oggetto dell'utilizzazione, nel caso dell'opera d'arte, è la stessa opera ovvero le sue riproduzioni, edizioni, esecuzioni.

In altre parole mentre il brevetto rappresenta un oggetto mediato, l'opera dell'ingegno costituisce un oggetto diretto.

In merito alla legalità dell'opera, nel caso dell'opera dell'ingegno, si ritiene che l'opera contraria alla morale e le cosiddette opere illegali, rientrino comunque tra le opere d'arte tutelabili.

DIRITTI D'AUTORE

I diritti morali d'autore (intendendo con tale termine il diritto di paternità, di merito, di pentimento, di rispetto dell'opera), rientrando tra i diritti della personalità, spettano al creatore di un'opera dell'ingegno e sono inalienabili: infatti, il titolo originario d'acquisto è rappresentato dalla realizzazione stessa; per la tutela ex lege non sono pertanto necessarie formalità (a differenza

dei brevetti) quali il deposito che ha mera efficacia pubblicitaria e consente l'esercizio dei diritti sulle opere (art. 106, legge n. 633/1941).

Il discorso è differente se si esaminano i diritti di tipo patrimoniali, suscettibili di trasmissione a terzi e relativi alla «priorità» dell'idea; più precisamente la facoltà di pubblicazione (ovvero rendere materiale l'opera nonché diffonderla) e di utilizzazione economica (ovvero sfruttamento economico dell'idea in ogni forma ed in ogni modalità consentita dalla legge), ai sensi di legge, dell'opera.

La dottrina ritiene che anche nel caso in cui i diritti patrimoniali siano riservati per legge o per contratto ad un terzo, questi li acquisisca solo a *titolo derivativo*.

Questi quali spettano comunque all'autore che può liberamente trasferirli a terzi; esistono tuttavia eccezioni alla norma:

- opere realizzate in esecuzione di un contratto di lavoro subordinato: il diritto patrimoniale spetta infatti al datore di lavoro;
- appartenere al cliente/committente, nell'ipotesi d'adempiimento di un contratto d'opera da parte di un collaboratore/lavoratore autonomo;
- i diritti derivanti dalle ipotesi contemplate dall'art. 11 della legge sul diritto d'autore, competono alle amministrazioni dello Stato, province, comuni ed enti senza scopo di lucro.

La norma che attribuisce i diritti morali all'autore è inderogabile, mentre in relazione ai diritti patrimoniali è possibile scegliere diverse forme contrattuali.

Pertanto sarà opportuno prevedere nel contratto di collaborazione l'eventuale spettanza, in tutto o in parte, degli eventuali diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, per creazioni realizzate dal dipendente o dal professionista, al collaboratore, sia esso dipendente o autonomo, ovvero al committente.

La seconda distinzione si rende applicabile nel caso di collaboratore di opera collettiva. Quest'ultima introduce alle diverse forme di collaborazione che possono instaurarsi tra vari autori, per la realizzazione di un'opera dell'ingegno.

In particolare è possibile distinguere:

- opera unica a carattere unitario con gli autori: l'inscindibilità del contenuto dell'opera comporta che i diritti degli autori spettano in comunione agli stessi;
- opera complessa o a struttura composta che utilizza più mezzi di espressione quali la parola, l'immagine, il suono (ad esempio: opera lirica); al pari del caso precedente, le diverse parti dell'opera sono loro inscindibili e pertanto i diritti patrimoniali, se realizzati da autori diversi, spettano in comunione agli stessi.
- opera unica con un solo autore e uno o più collaboratori dell'autore stesso: in questo caso i diritti morali e patrimoniali dell'opera spettano all'autore mentre i collaboratori potranno svolgere funzioni editoriali o intellettuali necessarie per la realizzazione dell'opera quali ad esempio tirature di bozze, impaginazione, ovvero realizzare parti accessorie che verranno trasfuse all'interno dell'opera senza una propria autonomia (ad esempio: tabelle grafiche, ecc.). Nel casi illustrati, ovviamente, i compensi corrisposti ai collaboratori assumeranno la natura di utilità propria del rapporto in rapporto con il committente/datore di lavoro.
- opera unica con più autori, autori autonomi, se realizzati da autori diversi, spettano in comunione agli stessi.

La base imponibile sulla quale applicare le imposte sui redditi, è rappresentata:

- dal 75% dell'ammontare dei diritti percepiti dall'autore;
- dal 75% dell'ammontare dei diritti percepiti dalla persona fisica, non imprenditore che li ha conseguiti a sua volta a titolo oneroso;
- dal 75% dell'ammontare dei diritti percepiti 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 diritti percepiti dalla persona fisica, non imprenditore, che li ha conseguiti a titolo gratuito (ad esempio, l'eredità);
- dal 100% dell'ammontare dei diritti percepiti se il cedente è un ente commerciale che li ha a sua volta acquistati a titolo gratuito nell'ambito della propria attività istituzionale;
- dal 100% dell'ammontare dei diritti percepiti se il cedente sia un soggetto che agisce nell'ambito dell'esercizio di impresa, sia essa individuale e/o societaria.

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 50% 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.

L'applicazione della ritenuta agli enti non commerciali che percepiscono diritti d'autore nell'ambito dello svolgimento della propria attività istituzionale, è prevista dal 4° comma dell'art. 53 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, anche se il richiamo effettuato dalla stessa norma all'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 sembra inadeguato in quanto quest'ultimo si riferisce esclusivamente all'IRPEE.

Nel caso in cui i diritti d'autore vengano corrisposti da soggetti non residenti a beneficiari residenti, si determinano applicabili le norme relative alla determinazione della base imponibile, precedentemente indicate.

L'eventuale imposta pagata in via definitiva all'estero potrà essere computata dall'imposta dovuta nel nostro Paese seguendo le regole stabilite dagli artt. 15 e 92 del T.U.I.R.

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.

I compensi percepiti a titolo di diritto d'autore sono imponibili ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, esclusivamente nel caso in cui siano conseguiti nell'ambito dell'esercizio di un'impresa commerciale.

Viceversa se sono conseguiti da persone fisiche, sia come redditi di lavoro autonomo, sia come redditi diversi nonché come redditi di lavoro autonomo, e da enti non commerciali, come redditi diversi, non costituiscono materia imponibile ai fini IRAP.

I compensi corrisposti a titolo di diritto d'autore non sono soggetti all'applicazione del contributo previdenziale introdotto dalla L. 8 agosto 1995, n. 333 che ha istituito la gestione previdenziale obbligatoria per i lavoratori autonomi non soggetti ad altra assicurazione pensionistica obbligatoria.

Nessun obbligo pertanto income sui soggetti che corrispondono a persone fisiche, compensi qualificati come cessione di diritti d'autore.

Per poter considerarsi creatore dell'opera, il collaboratore dell'autore, che lo stesso collaboratore ha ceduto i propri diritti ad un terzo (editore) ed infine che compenso costituisca il corrispettivo di cessione.

Ne deriva che i proventi che i vari editoriengono dall'opera sono compresi nel reddito dell'art. 49, 2° comma, lett. *b*) del I.R. solo a condizione che siano i creatori dell'opera ed abbiano ceduto il diritto all'ore, vedendosi riconosciuti un compenso quale corrispettivo del trasferimento.

Spiegoliando i compensi spettanti all'autore dell'opera collettiva (direttore-organizzatore della stessa ex art. 7 legge sul diritto d'autore), rappresentano dei diritti di merito mentre i compensi spettanti agli altri di singole parti dell'opera in esame presenteranno diritti d'autore nel caso in cui siano relativi al trasferimento di diritto d'utilizzazione dell'ingegno ovvero collettiva.

Le coordinate e continuative che comportino trasferimento del diritto d'azione, non sono di natura pubblica; si

come affermato più volte, gli artt. 2576 e 2 della legge in esame, stabiliscono i diritti d'autore, siano essi di natura ale e/o patrimoniale, vengono acquisiti al titolo originario esclusivamente dall'autore e dalla creazione.

Anche qualora i diritti patrimoniali spettino, per legge o per contratto, ad un (datore di lavoro, committente, ecc.), la dottrina è concorde nell'affermare che il l'acquisto il diritto in esame a titolo relativo e non originario.

Ma, se si sostiene tale tesi, si può ragionevolmente affermare che nel caso di creazione dell'opera dell'ingegno realizzata da e del collaboratore nell'ambito di un

- redditi diversi se percepiti (criterio di cassa) da persone fisiche diverse dall'autore che non agiscono in qualità di imprenditori;
- redditi diversi se percepiti (criterio di cassa) da enti non commerciali che li ottengono nell'ambito della proprio attività istituzionale;
- redditi d'impresa se conseguiti (criterio di competenza) da imprese commerciali.

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 agli fini IRPEE quali redditi di lavoro subordinato in presenza di un rapporto di lavoro dipendente tra l'autore ed il proprio editore-datore di lavoro.

La base imponibile sulla quale applicare le imposte sui redditi, è rappresentata:

- dal 75% dell'ammontare dei diritti percepiti dall'autore;
- dal 75% dell'ammontare dei diritti percepiti dalla persona fisica, non imprenditore che li ha conseguiti a sua volta a titolo oneroso;
- dal 75% dell'ammontare dei diritti percepiti 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 diritti percepiti dalla persona fisica, non imprenditore, che li ha conseguiti a titolo gratuito (ad esempio, l'eredità);
- dal 100% dell'ammontare dei diritti percepiti se il cedente è un ente commerciale che li ha a sua volta acquistati a titolo gratuito nell'ambito della propria attività istituzionale;
- dal 100% dell'ammontare dei diritti percepiti se il cedente sia un soggetto che agisce nell'ambito dell'esercizio di impresa, sia essa individuale e/o societaria.

Sui compensi percepiti a titolo di diritto