

Il trattamento delle opere dell’ingegno ai fini IVA

di **Paolo Adriano Stella** – Dottore commercialista

In base alla normativa vigente risultano oggettivamente non soggette ad IVA, le attività di sfruttamento dei diritti d'autore relative alle opere letterarie, musicali, scientifiche, didattiche, ecc. poste in essere dagli autori, dai loro eredi o legatari, nonché alcune prestazioni sempre relative ai diritti d'autore.

Le opere dell'ingegno rientrano nella categoria dei beni immateriali, assieme alle invenzioni industriali, e consistono in una creazione intellettuale che si estrinseca in un'espressione compiuta.

Il Codice Civile (Titolo IX, Capo I – *Del diritto di autore sulle opere dell'ingegno, letterarie e artistiche* – artt. 2575-2583) sancisce i principi generali della disciplina del diritto d'autore mentre la L. 22 aprile 1941, n. 633 si occupa alla protezione dello stesso diritto.

In particolare l'art. 2 di questa legge fornisce un elenco indicativo delle opere dell'ingegno protette dalle norme del diritto d'autore (cosiddette opere protette) mentre ad altre opere dell'ingegno che presentano caratteristiche similari rispetto alle precedenti, la legge del 1941 accorda particolari limitati diritti definiti come diritti connessi al diritto d'autore.

L'art. 3, comma 2, n. 2), D.P.R. n. 633/1972, considera prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, le cessioni, concessioni, licenze e simili effettuate relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli disegni, processi formule e simili e quelle relative a marchi ed insegne, nonché le cessioni. conces-

sioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti (norma da ultimo modificata dall'art. 2, comma 1, lett. a), D.L. 31 dicembre 1996, n. 669).

Il successivo quarto comma dello stesso articolo, alla lett. a), viceversa, precisa che non sono considerate prestazioni di servizi, le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ai diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui ai nn. 5 e 6 dell'art. 2, L. 22 aprile 1941, n. 633 (disegni ed opere dell'architettura, opere dell'arte cinematografica) e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese ai fini di pubblicità commerciale.

Risultano, pertanto, oggettivamente non soggette ad IVA, le attività di sfruttamento dei diritti d'autore relative alle opere letterarie, musicali, scientifiche, didattiche, ecc. poste in essere dagli autori, dai loro eredi o legatari, nonché, per effetto dell'estensione disposta dalla lett. e) dello stesso 4° comma dell'art. 3, D.P.R. n. 633/1972, le seguenti prestazioni, sempre relative ai diritti d'autore:

- prestazioni di mandato e di mediazione;
- prestazioni relative alla protezione;
- prestazioni di intermediazione nella riscossione dei proventi.

Viceversa, risultano in ogni caso soggette all'applicazione dell'IVA, da chiunque siano effettuate, le cessioni, concessioni e licenze di diritti d'autore (e le prestazioni di servizi ad esse connesse) relative a:

- disegni ed opere per l'architettura;
- opere dell'arte cinematografica, muta o sonora;
- opere di qualsiasi genere utilizzate da imprese ai fini di pubblicità commerciale;
- opere di qualunque genere qualora il soggetto cedente (o concedente) non sia né l'autore, né un suo erede o legatario.

Secondo la norma di comportamento n. 137 della Commissione per le norme di comportamento in materia tributaria dell'associazione dei dottori commercialisti di Milano, in materia di «caratteri distintivi delle prestazioni di servizi che danno luogo alla cessione o concessione in uso di opere dell'ingegno protette dalle norme sul diritto d'autore», la speciale disciplina IVA che prevede l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto delle cessioni, concessioni, licenze relative ai diritti d'autore, non può essere applicata in via analogica ed estensiva alle operazioni relative ai cosiddetti diritti connessi al diritto d'autore.

L'Associazione continua affermando che l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA ha efficacia esclusivamente per le transazioni aventi ad oggetto i diritti esclusivi di utilizzazione delle opere dell'ingegno protette ai sensi del capo I della legge sul diritto d'autore ed a condizione che siano poste in essere dall'autore stesso, dai suoi eredi, o legatari, e che non siano destinate a finalità di pubblicità commerciale mentre l'eventuale cessione dei beni cui afferisce il diritto d'autore rientra, invece, nel campo di applicazione dell'imposta.

Vi è da ricordare che i cosiddetti diritti connessi al diritto d'autore, sono stati inclusi nella previsione del secondo comma n. 2) dell'art. 3 della legge IVA, al fine di ricondurli, agli effetti della territorialità, al-

l'interno della previsione di cui all'art. 7, quarto comma della stessa legge.

Non essendo citati dalla norma contenuta dal 4° comma dello stesso art. 3, gli stessi diritti non possono fruire del regime di non assoggettamento ivi stabilito che, in quanto norma agevolativa speciale, non è suscettibile di applicazione analogica o estensiva.

La norma citata conclude confermando che tutte le operazioni aventi per oggetto diritti connessi al diritto d'autore, in presenza del requisito soggettivo, devono comunque essere assoggettate ad IVA ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 2), D.P.R. n. 633/1972, rientrando nella generica previsione di imponibilità e sostanzandosi essenzialmente in obbligazioni di permettere ad altri, verso un corrispettivo, l'utilizzazione e la riproduzione della propria esecuzione.

L'associazione dimostra in tal modo di condividere l'interpretazione data sull'argomento in esame dal Ministero delle finanze che, con la Ris. 30 aprile 1997, n. 94/E si era già espresso sostenendo l'inapplicabilità del regime di esclusione IVA alle cessioni di semplici immagini fotografiche, le quali a differenza delle opere fotografiche godono della più limitata tutela accordata appunto ai diritti connessi.

L'orientamento ministeriale è confermato dalla Ris. 19 giugno 1997, n. 143/E nella quale l'Amministrazione Finanziaria, esaminando la posizione degli artisti interpreti ed esecutori di opere musicali alla luce delle norme protettive delle opere dell'ingegno ha precisato che la disciplina di non assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto non può trovare applicazione nei riguardi delle prestazioni inerenti ai diritti connessi.

Questo perché, come già sostenuto anche dall'avvocatura dello Stato, la disposizione dell'art. 3, quarto comma, lett. a), volta ad escludere dal campo di applicazione del tributo i contratti aventi ad oggetto alcuni diritti d'autore, riveste carattere derogatorio e non può pertanto applicarsi a fatti-

specie che non siano espressamente contemplate.

TERRITORIALITÀ

In merito al requisito della territorialità, le prestazioni in esame rientrano nella regola generale prevista dall'art. 7, D.P.R. n. 633/1972 che può essere schematizzata nella seguente tabella (tratta da «*La Settimana Fiscale*», n. 11/1999, pag. 20, *Tassa-*

zione dei diritti d'autore, Ezio Gobbi). In buona sostanza, risultano essere imponibili le cessioni, ad esclusione di quelle indicate al 4° comma dell'art. 3, D.P.R. n. 633/1972 (relative ai diritti d'autore da parte degli autori, loro eredi o legatari), effettuate nei confronti di un committente italiano ed utilizzate nell'ambito territoriale dell'Unione Europea, tutte quelle nei confronti di soggetti U.E. privi di partita IVA e quelle effettuate nei confronti di soggetti extra U.E. ed utilizzate in Italia.

<i>Nazionalità del cedente i diritti</i>	<i>Nazionalità del Committente</i>	<i>Luogo di utilizzo</i>	<i>Imponibile IVA</i>
ITALIA	ITALIA	U.E.	SI
ITALIA	ITALIA	EXTRA U.E.	NO
ITALIA	U.E. (con partita IVA)	QUALUNQUE PAESE	NO
ITALIA	U.E. (con partita IVA)	QUALUNQUE PAESE	SI
ITALIA	EXTRA U.E.	ITALIA	SI
ITALIA	EXTRA U.E.	U.E. / EXTRA U.E.	NO