

Iva

DIRITTO d'AUTORE

DISCIPLINA ai FINI IVA

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 ai fini Iva** è contenuto nell'**art. 3, co. 2, n. 2** e **co. 4, lett. a)**, **D.P.R. 633/1972** [CFF ● 203].

In tema di **territorialità ai fini Iva** il riferimento è rappresentato dagli **artt. da 7 a 7-septies** dello stesso **D.P.R. 633/1972** [CFF ● 207 - 207f].

Sul tema si veda anche la **Norma di comportamento n. 137** dell'Associazione dei Dottori commercialisti di Milano.

IVA – PRESTAZIONI di SERVIZI: l'art. 3, co. 2, n. 2), D.P.R. 633/1972 [CFF ● 203] considera **prestazioni di servizi**, se effettuate verso **corrispettivo**, le **cessioni, concessioni, licenze** e simili 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, concessioni, licenze** e simili relative a **diritti o beni** similari ai precedenti.

Il successivo co. 4 dello stesso articolo, alla lett. a), precisa che, viceversa, **non sono considerate prestazioni di servizi** le **cessioni, concessioni, licenze** e simili relative a **diritti d'autore** effettuate dagli **autori** e loro **eredi o legatari**, tranne quelle relative alle **opere** di cui ai nn. 5) e 6) dell'art. 2, L. 22.4.1941, 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 **cessioni** (trasferimento della proprietà), le **concessioni** (trasferimento del solo diritto di godimento), le **operazioni** simili alle precedenti relative ai **diritti d'autore**, poste in essere dagli **autori**, dai loro **eredi o legatari**, nonché, per effetto dell'**estensione** disposta dalla lett. e) dallo stesso co. 4 dell'art. 3, D.P.R. 633/1972, le seguenti **prestazioni**, sempre relative ai **diritti d'autore**:

- **prestazioni di mandato e mediazione** (tranne quelle concernenti disegni ed opere dell'architettura, opere dell'arte cinematografica e opere di ogni

genere utilizzate dalle imprese ai fini di pubblicità commerciale);

- **prestazioni relative alla protezione;**
- **prestazioni di intermediazione** nella **riscossione dei proventi**.

L'**esclusione** opera anche se l'**autore** è **artista o professionista** ed inoltre si applica anche sui **contribuiti** corrisposti alla **Siae** per l'apposizione del **contrassegno** ai sensi di quanto previsto dal co. 8 dell'art. 181-bis, L. 633/1941, introdotto dall'art. 10, L. 18.8.2000, n. 248, secondo il quale il **contrassegno** stesso è considerato **segno distintivo di opere dell'ingegno** (R.M. 5.12.2002, n. 381/E).

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**.

Risultano al contempo **imponibili ad Iva** le **cessioni, concessioni, licenze ed operazioni simili** alle precedenti relative ai **diritti d'autore**, eseguite da **soggetti diversi dall'autore** o suoi **eredi**, ovviamente se esiste l'**abitualità**.

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'Iva delle **cessioni, concessioni, licenze** relative ai **diritti d'autore**, non può essere applicata in **via analogica ed estensiva** alle **operazioni** relative ai cd. **diritti** connessi al **diritto d'autore**.

L'Associazione precisa 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 cd. **diritti** connessi al **diritto d'autore** sono stati **inclusi** nella previsione del co. 2, n. 2), dell'art. 3, D.P.R. 633/1972 al fine di ricondurli, agli effetti della **territorialità**, all'interno della previsione di cui all'art. 7, D.P.R. 633/1972 [CFF 207].

Non essendo citati dalla norma contenuta nel co. 4 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, co. 2, n. 2), D.P.R. 633/1972, rientrando nella **generica previsione di imponibilità** e sostanziandosi **essenzialmente** in **obbligazioni** di permettere ad altri, verso un **corrispettivo**, l'**utilizzo** 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 R.M. 30.4.1997, n. 94, 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 R.M. 19.6.1997, n. 143, 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'Iva 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, co. 4, lett. a), D.P.R. 633/1972, 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 fattispecie che non siano espressamente contemplate.

La **collaborazione ai testi** di un **programma televisivo** non rientra nella **disciplina esclusa** dall'Iva ai sensi dell'art. 3, co. 4, lett. a), D.P.R. 633/1972 mentre usufruiscono dell'**esclusione** dall'**imposta** gli **autori** dei **programmi televisivi**, atteso che le **prestazioni** effettuate originano dall'**ingegno** e dalla **creatività** del soggetto che le rende (R.M. 28.6.2007, n. 145/E).

PROPRIETÀ INDUSTRIALI: le **cessioni, concessioni, licenze** e simili relative ad **invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule** e simili (**know how**), i **diritti di brevetti** (art. 2584 e segg., c.c.), i **segni distintivi** dell'**impresa** e dell'**azienda** (artt. 2563 e 2568 c.c.) o dei **prodotti** (art. 2569 c.c.), **royalties**, ecc. costituiscono **prestazioni di servizi** soggette ad **Iva** in presenza dei **requisiti soggettivi e territoriali**.

Il **principio** affermato **non vale** in presenza di **vendita** di **beni immateriali** unitamente all'**azienda**; in questo caso si applica l'**imposta di registro** sul **valore complessivo** della **cessione** (R.M. 3.4.2006, n. 48/E).

Sono considerate **prestazioni di servizi** anche le **concessioni ai soci** del **diritto di sfruttamento** di tali **diritti** se effettuate da **società di ogni tipo** o da **altri enti pubblici o privati**, compresi i **consorzi, le organizzazioni** o le **associazioni senza personalità giuridica**.

DIRITTI di IMMAGINE, RIPRESE TELEVISIVE e TRASMISSIONI RADIOFONICHE: il D.L. 669/1996 per **adeguare** la **normativa interna** a quella **comunitaria** ha esteso la disciplina dei **diritti immateriali** a **tutte le categorie** degli stessi ivi compresi i **diritti di immagine**, di **riprese televisive**, di **trasmissione radiofonica**, ecc.

Ne discende che le **cessioni, concessioni, licenze** e simili relative alla **ripresa televisiva** sono considerate e disciplinate, ai fini **Iva**, alla stregua di **diritti immateriali** seguendone il relativo trattamento.

L'**equiparazione** riveste **particolare importanza** ai fini dell'applicazione del **principio di territorialità** contenuta nell'art. 7, D.P.R. 633/1972.

TERRITORIALITÀ: l'ampia riforma dell'Iva che ha preso il via dall'1.1.2010 nasce dalla necessità di recepimento di tre direttive comunitarie e precisamente: la Direttiva 12.2.2008, n. 2008/8/Ce, la Direttiva 12.2. 2008, n. 2008/9/Ce e la Direttiva 16.12.2008, n. 2008/117/Ce.

In relazione alla territorialità il recepimento delle suddette direttive ha comportato un nuovo testo dell'art. 7, D.P.R. 633/1972 che dall'1.1.2010 è stato suddiviso in nuovi 7 articoli (dal 7 al 7-septies).

Dal 2010 è cambiata l'impostazione di fondo del requisito della territorialità: la prima regola da seguire è infatti quella di distinguere le prestazioni rese a privati consumatori da quelle rese a soggetti passivi. Infatti:

- per i servizi rese ai privati (cd. *business to consumer* indicato anche con l'acronimo B2C) la territorialità ai fini Iva è stabilita dal domicilio del prestatore;
- per i servizi resi a soggetti passivi (*business to business*, B2B) il criterio applicabile è quello per cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel luogo in cui è stabilito il committente.

Nel nuovo regime della territorialità assume pertanto importanza decisiva la qualifica di soggetto committente.

L'art. 7-ter, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 207b] dispone che ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi resi:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quan-

do agiscono nell'esercizio di tali attività;

- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 204], anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva.

Pertanto nella nuova disciplina diviene decisivo, al fine di stabilire la territorialità delle prestazioni di servizi, conoscere se il committente è un soggetto passivo d'imposta oppure no, ed anche se i servizi resi sono relativi all'attività imprenditoriale o professionale del cliente o se, invece, sono utilizzati a fini personali.

Le prestazioni indicate al n. 2) del co. 2 dell'art. 3, D.P.R. 633/1972 rientrano nella regola generale precedentemente indicata e pertanto le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ai diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi ed insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ai diritti o beni similari ai precedenti sono territorialmente rilevanti in Italia quando sono rese a committenti soggetti passivi nel nostro Paese ovvero qualora siano svolte da soggetti passivi residenti in Italia a favore di committenti privati.

L'unica deroga introdotta alla regola generale è prevista dall'art. 7-septies, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ● 207f] che non considera effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di cui all'art. 3, co. 2, n. 2), D.P.R. 633/1972 quando sono rese a committenti privati domiciliati e residenti fuori della Comunità.