



Direzione Centrale Normativa

Roma, 22 novembre 2017

**OGGETTO:** *Interpello Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.*

*Applicabilità dell'articolo 12, paragrafo 3 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Francia alle royalties pagate per i diritti di utilizzazione economica di icone aventi carattere creativo e valore artistico.*

Con istanza d'interpello, formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'interpretazione dell'articolo 25, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 12 paragrafo 3, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Francia è stato posto il seguente:

### **QUESITO**

Alfa S.p.A. è una società *leader* nel settore dell'arredamento di alta gamma per la casa o per luoghi della collettività quali alberghi, musei, navi da crociera, ristoranti.

Nell'ambito del catalogo prodotti del segmento residenziale vi sono due collezioni che comprendono opere derivate dal *design* originale di famosi architetti del XX secolo rivisto nel rispetto degli elementi caratteristici del modello in funzione della produzione industriale. Tali icone, progetti e disegni vengono concessi in licenza esclusiva dagli eredi di questi artisti o dalle loro fondazioni.

In particolare, Alfa ha stipulato un contratto, in qualità di licenziatario, con la Fondazione Beta, in qualità di licenziante, per acquisire i diritti di utilizzazione economica (fabbricazione e commercializzazione) di alcune icone riferite ad elementi di arredamento in cambio del pagamento di *royalties* commisurate al fatturato.

Tutto ciò premesso, il dubbio interpretativo prospettato nell'istanza riguarda la riconducibilità di tali *royalties* nell'ambito dell'articolo 12, paragrafo 3, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Francia, stipulata a Venezia il 5 ottobre 1989 e ratificata con legge 7 gennaio 1992, n. 20 (di seguito anche "la Convenzione").

Tale previsione convenzionale prevede l'esenzione totale nello Stato della fonte e la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del beneficiario effettivo nel caso di *royalties* corrisposte a fronte della concessione del diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Alfa ritiene che le *royalties* pagate alla Fondazione Beta riguardino lo sfruttamento del diritto d'autore su prodotti iconici dotati di "carattere creativo" e di "valore artistico".

Pertanto, ad avviso della società istante, le *royalties* pagate alla Fondazione Beta dovrebbero essere esenti dalla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, della Convenzione Italia – Francia.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il dubbio interpretativo concerne il corretto trattamento fiscale dei compensi corrisposti da Alfa alla Fondazione Beta, soggetto di diritto francese, a fronte del diritto di utilizzazione economica di icone riguardanti prodotti di arredamento di lusso.

Sul piano della normativa domestica, l'articolo 25, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede che siano assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, nella misura del 30 per cento, i *"compensi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, corrisposti a non residenti."*

L'articolo 23, comma 2, lettera c), del TUIR si riferisce ai *"compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico"*, stabilendo che si considerano prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti da soggetti residenti in Italia. Per quanto attiene alle suddette icone ideate e disegnate da Gamma, dalla documentazione allegata all'istanza risulta che Alfa ne abbia acquisito a titolo derivativo i relativi diritti di utilizzazione economica. Tali diritti consentono all'istante di produrre e commercializzare i prodotti che derivano dal *design* originale dell'autore rivisto nel rispetto degli elementi caratteristici ed in funzione della sua produzione industriale.

Pertanto, le *royalties* corrisposte dall'istante alla Fondazione Beta rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 23 del TUIR; tuttavia, bisogna considerare

che a tale fattispecie è applicabile la Convenzione tra Italia e Francia. In particolare, l'articolo 12 della Convenzione prevede, in generale, che i canoni possano essere tassati, oltre che nello Stato di residenza del beneficiario effettivo, anche nello Stato della fonte (nel caso in esame l'Italia) mediante l'applicazione di una ritenuta con aliquota del 5 per cento applicabile sull'importo lordo dei canoni stessi.

Il paragrafo 4 del citato articolo 12 specifica che: *“il termine canoni designa i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche del “software”, delle pellicole cinematografiche e delle altre registrazioni di suoni o d'immagini, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche e per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico”*.

Inoltre, il paragrafo 3 del medesimo articolo 12 reca una deroga alla tassazione concorrente stabilendo che *“i canoni provenienti da uno Stato e pagati ad un residente dell'altro Stato per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche (ad eccezione dei canoni relativi a “software” a pellicole cinematografiche ed altre registrazioni di suoni o di immagini) sono imponibili soltanto in questo altro Stato, qualora detto residente ne sia l'effettivo beneficiario”*.

Con riferimento al caso di specie si pone, dunque, il problema interpretativo di chiarire cosa debba intendersi per opera artistica, cioè se i prodotti in esame, fabbricati e commercializzati da Alfa, siano da considerare alla stregua di opere artistiche o meno.

Si osserva come nella citata disposizione convenzionale manchi una definizione di *“diritto d'autore su opere artistiche”* in relazione alla quale è riconosciuta, per le *royalties* corrisposte, un regime di esenzione totale nello Stato

della fonte e di tassazione esclusiva nello Stato di residenza del beneficiario effettivo. Pertanto, in assenza di una specifica definizione, il significato da attribuire a tale locuzione va rinvenuto nell'ordinamento dello Stato della fonte (cfr. articolo 3, paragrafo 2, della Convenzione).

Bisogna evidenziare che l'articolo 22 del d.lgs n. 95/2001, in attuazione della direttiva 98/71/CE (relativa alla protezione giuridica dei disegni e dei modelli), ha apportato importanti modifiche in tema di diritto d'autore sulle opere dell'*industrial design*, intervenendo sull'articolo 2 della legge 22 aprile 1941 n. 633 (legge sul diritto d'autore). Infatti, da un lato, è stata introdotta la previsione contenuta nel n.10, che estende la protezione del diritto d'autore alle "*opere del disegno industriale che presentino di per sé carattere creativo e valore artistico*"; dall'altro, è stato soppresso al n. 4 del medesimo articolo il riferimento alle opere delle arti figurative applicate all'industria, tutelate dal diritto d'autore a condizione che il loro valore artistico fosse scindibile dal carattere industriale del prodotto cui sono associate.

Si ricorda che in passato la giurisprudenza, interpretando in maniera stringente il requisito della "scindibilità", aveva raramente accordato la tutela del diritto d'autore ai prodotti dell'*industrial design*: un caso emblematico è rappresentato dalla poltrona *chaise-longue* di Le Corbusier alla quale fu negata (Cass. 7 dicembre 1994, n. 10516).

Per effetto del suddetto intervento normativo, oggi viene consentito l'accesso alla tutela autorale, alle condizioni sopra indicate (carattere creativo e valore artistico), anche alle opere del disegno industriale che prima ne erano escluse in ragione dell'impossibilità di separare il loro valore artistico dalla connotazione industriale del prodotto per il quale erano concepite. Tutela che si aggiunge alla protezione brevettuale di disegni e modelli.

Riguardo al requisito della creatività, la giurisprudenza ha più volte ribadito che questo "*non coincide con quello di creazione, originalità e novità assoluta,*

*riferendosi, per converso, alla personale e individuale espressione di un'oggettività appartenente alle categorie elencate, in via esemplificativa, nell'art. 1 l. aut., di modo che un'opera dell'ingegno riceva protezione a condizione che sia riscontrabile in essa un atto creativo, seppur minimo, suscettibile di manifestazione nel mondo esteriore: con la conseguenza che la creatività non può essere esclusa soltanto perché l'opera consiste in idee e nozioni semplici, ricomprese nel patrimonio intellettuale di persone aventi esperienza nella materia” (v. Cass. 23 marzo 2017, n. 7477; Cass. 28 novembre 2011, n. 25173 e Cass. 12 marzo 2004, n. 5089).*

Il secondo requisito richiesto dalla norma, invece, ha sollevato notevoli difficoltà di interpretazione con divergenti orientamenti, sia in dottrina che in giurisprudenza, circa la sua connotazione.

Secondo la più recente giurisprudenza della Suprema Corte, il valore artistico di un *design* industriale costituisce un elemento che, unitamente al carattere creativo, conferisce al prodotto un valore diverso ed aggiuntivo rispetto a quello della sua mera funzionalità (Cass. Civ. Sez. I, 13 novembre 2015, n. 23292).

Il concetto di valore artistico, seppur non suscettibile di definizione onnicomprensiva, può essere individuato di volta in volta, in relazione alle peculiarità di ciascuna fattispecie, sulla base di parametri sia di carattere soggettivo che oggettivo.

In particolare, tra i parametri soggettivi, la Corte di Cassazione ha ricompreso l'idoneità dell'oggetto a suscitare emozioni estetiche; la maggiore creatività o originalità delle forme rispetto a quelle normalmente riscontrabili nei prodotti simili presenti sul mercato e che, trascendendo dalla funzionalità pratica cui è destinato il bene, assumono una loro autonoma e distinta rilevanza.

Consapevoli della diversità di valutazioni cui potrebbero giungere diversi soggetti riguardo al valore artistico della stessa opera di disegno industriale, i giudici di legittimità hanno individuato anche dei parametri maggiormente oggettivi cui fare

riferimento, non necessariamente concorrenti, quali: a) il riconoscimento ricevuto da parte degli ambienti culturali ed istituzionali delle qualità estetiche ed artistiche dell'oggetto (che prescinde dalla sua funzionalità e dalla mera eleganza o gradevolezza delle sue forme). Tale riconoscimento può manifestarsi tramite l'esposizione in mostre e in musei, la pubblicazione in riviste specializzate non a carattere commerciale, la partecipazione a manifestazioni artistiche, l'attribuzione di premi, gli articoli di critici esperti del settore<sup>1</sup>; b) la circostanza che l'opera del *design* sia commercializzata nel mercato artistico e non in quello puramente commerciale oppure che in quest'ultimo mercato abbia acquistato un valore particolarmente elevato: c) la circostanza che l'opera sia stata creata da un noto artista (da valutarsi con prudenza)<sup>2</sup>. In assenza di tali criteri fondati su elementi indiziari del gradiente artistico dell'opera di *design*, è possibile ricorrere anche all'esperienza e al sapere specialistico di consulenti idonei a fornire utili elementi valutativi.

Inoltre, la Corte di Cassazione ha chiarito che *“non è necessario, ai fini del riconoscimento del valore artistico delle opere di design, che esse siano stimate come vere e proprie espressioni dell'arte figurativa (costituendo questo solo uno dei possibili indici del predetto valore)”* ed ha osservato *“come la produzione su larga scala risulti del tutto priva di significato, dal momento che ogni opera di disegno industriale è destinata ad essere sfruttata attraverso processi di fabbricazione seriali”* (Cassazione civile, sez. I, 23/03/2017, n. 7477).

In altri termini, il requisito del valore artistico richiesto dalla normativa per la proteggibilità dell'opera può essere riconosciuto anche fuori dall'ambito dell'arte figurativa in senso stretto e non può essere escluso dalla riproducibilità in serie che

---

<sup>1</sup> Con sentenza del 13 novembre 2015, n. 23292, la Cassazione ha confermato la sentenza di merito che aveva negato la tutela autorale ad articoli di arredo urbano, panchine, sulla base del rilievo che l'esposizione in una sola mostra internazionale non fosse sufficiente al riconoscimento del valore artistico.

<sup>2</sup> La Cassazione, nella sentenza sopra citata, ha precisato che se un'opera di design è stata creata da un noto artista tale circostanza induce a ritenere di per sé il valore artistico dell'opera. Tuttavia occorre, altresì, considerare che: *“non*

avviene attraverso processi industriali. Ciò in ragione del fatto che la possibilità di creare un numero indefinito di esemplari di un prodotto per un altrettanto indefinito periodo di tempo contraddistingue la produzione industriale e tutte opere del disegno industriale, con la conseguenza che una diversa interpretazione vanificherebbe la finalità dell'intervento legislativo del 2001.

Ciò posto, si ritiene che, ai fini di una valutazione delle opere che formano oggetto del contratto stipulato tra Alfa e la Fondazione Beta, occorra applicare i corretti canoni ermeneutici individuati dalla citata giurisprudenza.

Se, alla luce di tali canoni, è possibile accertare il carattere creativo ed il valore artistico delle opere in esame, con conseguente accesso alla tutela del diritto d'autore, quest'ultime potranno rientrare nell'ambito applicativo del citato paragrafo 3 dell'articolo 12 della Convenzione.

In tale ipotesi, non saranno imponibili in Italia le *royalties* corrisposte da Alfa a favore della Fondazione Beta, sempreché, naturalmente, quest'ultima risulti esserne l'effettiva beneficiaria. Ciò attiene ad una circostanza di fatto non verificabile in questa sede.

Ad ogni buon fine, si ricorda che, come più volte precisato dall'Amministrazione finanziaria (cfr. risoluzioni 24 settembre 2003, n. 183/E; 24 maggio 2000, n. 68/E; 10 giugno 1999, n. 95/E), i sostituti d'imposta possono, sotto la propria responsabilità, applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote convenzionali previa presentazione da parte dei beneficiari del reddito della documentazione idonea a dimostrare l'effettivo possesso di tutti i requisiti previsti dalla Convenzione per fruire dell'agevolazione.

\*\*\*\*\*



Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)