

Risposta n. 139

OGGETTO: Regime fiscale applicabile ai compensi relativi alla cessione dei diritti di immagine, connessi alla prestazione artistica svolta in Italia, da parte di artista residente in Spagna - Articolo 54, comma 1-quater, del Tuir e articolo 17 della Convenzione internazionale Italia-Spagna

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* è un'impresa cinematografica che si occupa della produzione e della distribuzione di opere cinematografiche, video e programmi televisivi.

L'*Istante* ha in programma la realizzazione di un film lungometraggio a prioritario sfruttamento cinematografico (di seguito, "*film*"), per il quale intende avvalersi, nel ruolo di attrice protagonista, di un'artista di fama internazionale, fiscalmente residente in Spagna (di seguito, "*artista*").

Attualmente, sono in corso le trattative per la stipula del contratto avente ad oggetto le prestazioni professionali dell'*artista*, nonché la cessione di tutti i diritti esclusivi di utilizzazione e di sfruttamento, spettanti all'*artista* medesima, in qualità di interprete ed esecutore, in relazione al *film* (di seguito, "*diritti di immagine*").

Il corrispettivo dovuto all'*artista* sarà commisurato alla valutazione delle prestazioni professionali richieste e alla conseguente cessione dei relativi *diritti di*

immagine in tutto il mondo, in via esclusiva e irrevocabile e per tutta la durata di protezione legale prevista in ciascun paese del mondo.

Il corrispettivo, come da prassi contrattuale, sarà ripartito in due quote, di cui il 60 per cento a titolo di remunerazione della prestazione professionale resa e il 40 per cento a titolo di remunerazione per la cessione dei *diritti di immagine*.

Le riprese del *film* saranno svolte nel comune di Roma e in altri comuni della provincia, nonché in alcune località montane site in Italia.

Tanto precisato, l'*Istante* chiede di conoscere la qualificazione fiscale dei compensi relativi alla cessione dei *diritti di immagine* da parte dell'*artista* non residente e il conseguente regime di tassazione e, in particolare, se sia possibile applicare alla fattispecie rappresentata le disposizioni recate dall'articolo 12 della Convenzione Italia-Spagna contro le doppie imposizioni, che prevede un regime di favore per i redditi riconducibili alla categoria dei "*Canoni*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* non prospetta alcuna soluzione interpretativa.

Si limita a precisare che:

- in base all'articolo 17 della Convenzione tra Italia e Spagna per evitare le doppie imposizioni, i compensi corrisposti all'*artista* residente in Spagna a titolo di remunerazione della prestazione professionale svolta in Italia sono imponibili in Italia;
- in base all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sui predetti compensi deve essere operata dal sostituto di imposta una ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 30 per cento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che l'accertamento dei presupposti per stabilire

l'effettiva residenza fiscale di un soggetto implica valutazioni di ordine fattuale non esperibili dalla scrivente in sede di risposta alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*cf.* circolare 1° aprile 2016, n. 9, paragrafo 1.1).

La presente risposta è, pertanto, resa esclusivamente nel presupposto che l'*artista*, così come dichiarato nell'atto introduttivo del presente interpello, abbia la residenza fiscale in Spagna.

Inoltre, non essendo stato esibito l'accordo, o comunque la relativa bozza, che regolerà i rapporti tra l'*Istante* e l'*artista*, il presente parere è fornito sulla base delle dichiarazioni rese dall'*Istante*.

Come ricordato nella risoluzione 9 febbraio 2004, n. 12/E, agli artisti interpreti ed esecutori di opere dell'ingegno è riservata sul piano civilistico una autonoma e distinta tutela rispetto a quella riconosciuta all'autore delle stesse opere interpretate o eseguite.

Detta tutela è riconosciuta da specifiche disposizioni nell'ambito della normativa riservata alla tutela del diritto d'autore.

In particolare, l'articolo 2579 del codice civile, nell'ambito del Capo I del Titolo IX del Libro V, rubricato "*Del diritto d'autore sulle opere dell'ingegno letterarie e artistiche*", prevede, in favore degli artisti interpreti ed esecutori, il diritto a un "*equo compenso*" - indipendentemente dall'eventuale retribuzione spettante per la prestazione artistica - nei confronti di chiunque diffonda o trasmetta per radio, telefono o altro apparecchio equivalente, ovvero incida, registri o comunque riproduca su dischi fonografici, pellicole cinematografiche o altri apparecchi equivalenti la prestazione artistica, rinviando alle leggi speciali la definizione dei limiti, degli effetti e delle modalità di esercizio di tale diritto.

La legge 22 aprile 1941, n. 633, recante "*Protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio*", detta nel Titolo II "*Disposizioni sui diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore*".

La citata legge n. 633 del 1941 riconduce ai "*diritti connessi all'esercizio del*

diritto d'autore" i diritti degli artisti interpreti ed esecutori e riconosce, sotto il profilo patrimoniale, una specifica tutela del diritto all'equo compenso in caso di diffusione, trasmissione o riproduzione delle prestazioni artistiche.

Nel caso rappresentato, l'*Istante* ha chiesto di conoscere la qualificazione reddituale e il conseguente regime fiscale dei compensi che dovrà corrispondere all'*artista*, nella sua qualità di interprete ed esecutore, per la cessione dei diritti esclusivi di sfruttamento e di utilizzazione economica della prestazione artistica resa nel *film*, consistente nella recitazione.

Si tratta, come meglio precisato dall'*Istante*, dei diritti di utilizzazione e di sfruttamento economico del diritto all'immagine dell'*artista* in tutto il mondo, in via esclusiva e irrevocabile e per tutta la durata di protezione legale prevista in ciascun paese del mondo, in relazione alla prestazione di attrice protagonista resa nel *film*. L'attrice protagonista del *film*, fiscalmente residente in Spagna, gode di fama internazionale.

Secondo l'ordinamento tributario domestico vigente e in linea con quanto affermato nella risoluzione 2 ottobre 2009, n. 255/E, in relazione a un'analogha fattispecie, i compensi erogati per la cessione dei suddetti diritti di sfruttamento e utilizzazione economica del diritto all'immagine dell'*artista* costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54, comma 1-*quater*, del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Per effetto di tale disposizione, introdotta dall'articolo 36, comma 29, lettera *a*), del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, risultano ampliate le componenti positive dei redditi professionali, attualmente costituite oltre che dai compensi in denaro o in natura percepiti per l'esercizio dell'arte o della professione, dai «*corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*».

Nel caso di specie, i diritti di sfruttamento e utilizzazione economica del diritto

all'immagine dell'*artista* costituiscono elementi immateriali riferibili alla attività artistica di attrice e pertanto i corrispettivi derivanti dalla relativa cessione sono redditi di lavoro autonomo in base alla riportata previsione normativa, nel presupposto che l'attività artistica sia esercitata per professione abituale secondo quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 53 del Tuir.

Con specifico riferimento ai soggetti non residenti, l'articolo 23, comma 1, lettera *a*), del Tuir, prevede che si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate in Italia.

Il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei predetti emolumenti nella potestà impositiva dello Stato italiano è quindi costituito dalla circostanza che la prestazione lavorativa sia svolta in Italia.

Nel caso in esame, in considerazione della qualificazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento economico del diritto all'immagine alla stregua di componenti positivi "aggiuntivi" del reddito di lavoro autonomo conseguito dal titolare nell'esercizio dell'attività professionale, ai fini della territorialità deve aversi riguardo al luogo di svolgimento dell'attività artistica o professionale nella quale i proventi medesimi sono stati attratti e, cioè, l'Italia (luogo di svolgimento delle riprese del *film*), a nulla rilevando il luogo in cui è esercitata l'attività di sfruttamento economico del diritto all'immagine.

Tanto precisato, i redditi di lavoro autonomo rientrano fra quelli soggetti a ritenuta alla fonte in base alle disposizioni di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, ove corrisposti da soggetti che rivestono la qualifica di sostituti di imposta in base all'articolo 23 del medesimo d.P.R..

Per i soggetti non residenti, il menzionato articolo 25 prevede, al comma 2, primo periodo, che i compensi relativi a prestazioni di lavoro autonomo, anche non abituale, corrisposti a soggetti non residenti devono essere assoggettati alla ritenuta a titolo di imposta nella misura del 30 per cento.

Il regime fiscale previsto dall'ordinamento domestico può, tuttavia, subire modifiche per effetto delle statuizioni contenute nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Come osservato dall'*Istante*, la parte di compenso (60 per cento) riferita alla prestazione professionale di attrice sarà assoggettata a imposizione in Italia, in base alle disposizioni tributarie nazionali, in applicazione dell'articolo 17 della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Spagna, firmata a Roma l'8 settembre 1977 e ratificata con legge 29 settembre 1980, n. 663 ("*Convenzione*" o "*Trattato*").

Il dubbio interpretativo prospettato dall'*Istante* riguarda la qualificazione e il regime impositivo della parte di compenso (40 per cento) corrisposta a fronte della cessione dei *diritti di immagine* e, in particolare, se sia applicabile l'articolo 12, paragrafo 2, lettera a), della *Convenzione* che prevede una ritenuta massima del 4 per cento per le remunerazioni corrisposte al beneficiario effettivo a fronte dell'uso o della concessione in uso di un diritto d'autore su un'opera letteraria, drammatica, musicale o artistica.

Al riguardo, si osserva che l'articolo 17 della *Convenzione* prevede, in deroga agli articoli 14 (Professioni indipendenti) e 15 (Lavoro subordinato), che i compensi percepiti da un artista dello spettacolo siano imponibili nello Stato in cui le prestazioni artistiche sono rese.

Il paragrafo 9.5 del Commentario all'articolo 17 del Modello OCSE precisa che spesso gli artisti ritraggono, direttamente o indirettamente, una parte sostanziale del compenso nella forma di corrispettivo per l'uso o la concessione in uso dei loro diritti d'immagine ("*image rights*").

La riconducibilità di tali compensi nell'ambito dell'articolo 17 o di altra previsione del *Trattato* dipende dalla connessione degli stessi alla prestazione professionale dell'artista.

In particolare, laddove i pagamenti corrisposti a un residente di uno Stato

contraente per l'uso o la concessione in uso dei diritti d'immagine costituiscano, in sostanza, la remunerazione per l'attività professionale che si svolge nell'altro Stato contraente, anche per tali emolumenti trova applicazione l'articolo 17 della Convenzione.

Nel caso di specie, l'*Istante* dichiara che l'oggetto dell'accordo riguarda, non già una generica concessione dello sfruttamento commerciale dell'immagine dell'artista svincolata dalla produzione cinematografica, ma la cessione dei *diritti di immagine* in relazione al film.

Tale circostanza induce a ritenere che la parte del compenso corrisposta all'*artista* per lo sfruttamento della propria immagine non sia riferibile ad attività ulteriori rispetto alla prestazione artistica resa, ma sia strettamente connessa alla medesima.

Peraltro, la stessa modalità di suddivisione del compenso (60 per cento per la prestazione artistica e 40 per cento per lo sfruttamento dei *diritti di immagine*) è sintomatica della natura accessoria e strumentale della cessione dei *diritti di immagine* rispetto alla prestazione artistica.

Alla luce delle suesposte considerazioni e sulla base delle informazioni rese dall'*Istante*, nella fattispecie in esame non si rinviene un processo creativo il cui risultato sia remunerato autonomamente. Si ritiene, pertanto, che tra la prestazione di attrice resa dall'*artista* e lo sfruttamento dei *diritti di immagine* esista una connessione diretta, tale che i relativi compensi debbano essere considerati unitariamente.

Ciò comporta, sotto il profilo convenzionale, che anche la parte degli emolumenti riferibile allo sfruttamento dei *diritti di immagine* dell'*artista* rientri nel campo di applicazione dell'articolo 17 della *Convenzione*, con imponibilità piena in Italia per l'attività svolta nel territorio dello Stato, secondo le modalità innanzi illustrate.

La riconduzione dei proventi in esame nell'ambito dell'articolo 17 del Trattato assorbe ogni valutazione in merito all'applicabilità dell'articolo 12 della stessa Convenzione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)