



Igino Sorbino  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile  
igino@studiosorbino.com  
<http://www.studiosorbino.com>

## Diritti d'autore, tipologie e trattamento fiscale

### Ai gentili clienti e Loro Sedi

Gentili clienti, con la presente News cercheremo di esaminare il trattamento tributario dei redditi collegati ai diritti d'autore, collegati al loro corretto inquadramento nella corretta categoria reddituale ai quali appartengono .

Il termine **“diritti d'autore”** è utilizzato per individuare, in senso lato, i **diritti di utilizzazione di opere d'ingegno, diritti posti a presidio di un “bene”**: trattasi di diritti, tutelati dagli ordinamenti normativi, che rappresentano, in ambito economico, beni (cespiti) immateriali la cui proprietà può essere oggetto di transazioni, accordi o negozi.

Il corretto inquadramento in ambito tributario della materia dei diritti d'autore richiede una preliminare **distinzione tra diritti morali e diritti patrimoniali**: le due tipologie di diritti riconosciuti, dalla normativa di riferimento, all'autore dell'opera.

Il **trattamento fiscale** concerne, invero, i profili impositivi dei redditi derivanti dall'utilizzazione economica dei diritti d'autore, ovvero **ciò che attiene alla sfera dei diritti patrimoniali, consistenti nella possibilità di ‘sfruttamento’ dell'opera d'ingegno e nel diritto di utilizzarla economicamente**: diritto ‘sfruttato’ direttamente dall'autore o diritto ceduto dallo stesso e ‘sfruttato’ da un terzo soggetto.

#### Royalties e compensi da diritti d'autore

Il diritto d'autore è civilisticamente tutelato nel nostro ordinamento che, all'art. 2575 del C.C., il quale dispone che *“formano oggetto del diritto di autore le opere di ingegno di carattere creativo che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione”*.

Uno dei principali diritti garantiti all'autore/inventore è quello di utilizzazione economica dell'opera, potendone disporre commercialmente ed ottenerne un guadagno: ai sensi

dell'art. 2577 C.C. l'autore vanta, infatti, il diritto esclusivo di pubblicare l'opera e di utilizzarla economicamente in ogni forma e modo.

Accanto all'inquadramento civilistico, la normativa di riferimento che disciplina e tutela il diritto d'autore è costituita dalla L. 633/41 che, nel riconoscere al creatore dell'opera tanto il diritto di natura morale quanto il diritto di natura economica, stabilisce che lo sfruttamento economico dei "diritti d'autore" avvenga secondo due modalità: quale diritto sfruttato dall'autore stesso o quale diritto ceduto dall'autore e sfruttato da un terzo soggetto.

La citata legge stabilisce che l'autore di un'opera dell'ingegno ha il diritto esclusivo di utilizzarla economicamente in ogni forma e modo originale o derivato, secondo quanto stabilito dall'art. 12 della stessa. L'utilizzazione consiste nell'esercizio dei diritti quali la riproduzione, l'esecuzione, la distribuzione e tutte le altre forme riconosciute all'autore dagli artt. da 12 a 19 della legge.

La stessa legge disciplina il trasferimento dei diritti d'autore, dei diritti di utilizzazione dell'opera dell'ingegno, fornendone alcune regole di carattere generale.

In ambito commerciale-aziendalistico, per ciò che attiene alla nozione di "diritto d'autore", il riferimento va anche alle indicazioni contenute nel documento di cui al principio contabile OIC 24 che, nel richiamare lo stesso art. 2575 C.C., secondo il quale sono oggetto di diritto d'autore le opere dell'ingegno di carattere creativo, conferma che la tutela giuridica relativa al diritto presuppone che l'opera abbia come destinazione specifica la rappresentazione intellettuale diretta ad una comunicazione, in quanto ciò che è oggetto di protezione non sono i principi scientifici o artistici contenuti bensì la forma di espressione.

Sulla base di quanto indicato dal principio contabile di riferimento, cui si rimanda, i diritti d'autore sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale al soddisfacimento di determinate condizioni.

Dall'utilizzazione economica dei diritti d'autore ne derivano i compensi (*royalties*), proprio in ragione dello "sfruttamento" economico degli stessi: utilizzazione economica da parte di soggetti terzi, o da parte dello stesso autore o inventore, delle opere d'ingegno.

In termini generali, i compensi (o ricavi) da diritti d'autore, *royalties*, rappresentano la remunerazione percepita (realizzata) a fronte dell'utilizzazione economica di opere d'ingegno: remunerazione generata da opere protette, appunto, dal c.d. "diritto d'autore", ovvero compensi per lo sfruttamento di beni immateriali.

In ambito commerciale-aziendalistico, determinati compensi possono emergere anche a fronte di concessioni, licenze, brevetti marchi e altri diritti simili.

La disciplina ed il trattamento tributario dei redditi derivanti dall'utilizzazione economica dei diritti d'autore, si differenziano in ragione della categoria di reddito nel quale detti compensi (o ricavi), *royalties*, sono inquadrati.

#### Dalle categorie reddituali al trattamento fiscale

Il profilo impositivo, concernente il trattamento fiscale, dei diritti d'autore segue regole diverse in ragione della categoria reddituale entro la quale i redditi derivanti dall'utilizzazione economica degli stessi sono attratti in virtù della normativa fiscale.

Nel caso in cui i redditi da diritti d'autore siano conseguiti nell'ambito dell'esercizio di imprese commerciali, essi, in ragione del principio di "attrattività" del reddito d'impresa, confluiscono nel **reddito d'impresa** e, conseguentemente, sono tassati secondo le regole previste dal legislatore fiscale per tale categoria reddituale.

Come noto, rientrano nel novero dei redditi d'impresa quelli conseguiti da soggetti, persone fisiche, che agiscono nell'esercizio di imprese commerciali *ex art. 55 TUIR* e, in ogni caso, quelli conseguiti da società ed enti commerciali.

#### OSSERVA

Con riferimento alle società di persone 'commerciali', si ricorda che, ai sensi dell'art. 6, comma 3, TUIR, i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

Con riferimento alle società ed enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73 TUIR, ai sensi dell'art. 81 TUIR, il reddito complessivo per società ed enti commerciali soggetti passivi IRES, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di cui agli artt. 83 e ss. TUIR.

Laddove, pertanto, *royalties* (proventi-ricavi) – ovvero, più in generale, redditi da utilizzazione economica dei diritti d'autore – siano conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali, da parte di persone fisiche o società ed enti commerciali, essi, inquadrati nel reddito d'impresa, concorreranno alla formazione della base imponibile secondo le regole proprie di questa categoria reddituale, la cui determinazione avviene – salvo alcune specifiche previste dall'art. 56 TUIR per le persone fisiche – secondo le disposizioni delineate per le società ed enti commerciali.

Ricordando che il reddito complessivo delle società ed enti commerciali – quale reddito d'impresa – è determinato, nel rispetto del principio di derivazione *ex art. 83 TUIR*, apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti l'applicazione dei criteri stabiliti dal legislatore fiscale. Così, nell'ipotesi in cui i redditi derivanti dai diritti d'autore siano collocati entro tale categoria reddituale, nel rispetto del citato principio di derivazione, *ex art. 83 TUIR*, del reddito d'impresa dall'utile (o

perdita) civilistici, il trattamento fiscale dipenderà: in primo luogo, dai principi contabili di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale; in secondo luogo, dalle specifiche disposizioni previste dal legislatore fiscale, dalle quali dipenderanno le note variazioni in aumento o in diminuzione.

In virtù delle regole civilistiche e del principio contabile OIC 24, i diritti d'autore, ove qualificati quali beni (cespiti) immateriali, possono essere iscritti all'attivo dello stato patrimoniale al soddisfacimento delle seguenti condizioni:

- titolarità di un diritto esclusivo di edizione, rappresentazione ed esecuzione derivante da un diritto di autore o da un contratto che attui la traslazione dei diritti stessi;
- possibilità di determinazione attendibile del costo di acquisizione dei diritti;
- recuperabilità negli esercizi successivi dei costi iscritti tramite benefici economici che si svilupperanno dallo sfruttamento dei diritti stessi.

I costi iscrivibili nell'attivo possono essere rappresentati tanto dai costi di produzione interna, quanto da costi di acquisizione esterna.

Come noto, a norma dell'art 2426, n. 2), C.C., il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, va sistematicamente ammortizzato in relazione con la residua possibilità di utilizzazione: il costo è imputato in ogni esercizio secondo il tradizionale meccanismo degli ammortamenti.

Il principio contabile più sopra citato sottolinea che la legge – diversamente da quanto previsto per la durata dell'ammortamento dei costi di impianto, delle spese di ricerca e sviluppo e di pubblicità e dell'avviamento – non ha disposto vincoli per i diritti di utilizzazione delle opere di ingegno: vale, così, la regola generale in base alla quale la vita utile del bene è determinata con riferimento alla durata economica del diritto (residua possibilità di utilizzazione).

Guardando al profilo prettamente fiscale, l'art. 103, comma 1, TUIR, dispone che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere di ingegno, di brevetti industriali, di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo.

#### OSSERVA

Per quanto attiene al profilo IVA, è l'art. 3, comma 4 lett. a), D.P.R. 633/72, a disporre che non sono considerate prestazioni di servizi "le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e dai loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui ai nn. 5) e 6) dell'art. 2 della L. 22 aprile 1941, n. 633, e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale". È la disciplina di inquadramento delle prestazioni di servizi ad escludere dalle operazioni che integrano tale requisito oggettivo e, dunque,

dall'applicazione dell'imposta, l'ipotesi in cui i diritti di utilizzazione siano ceduti dagli autori stessi (e loro eredi e legatari). L'esclusione non si applica in ipotesi di disegni, opere di architettura, opere cinematografiche e, in ogni caso, non nell'ipotesi in cui le opere siano utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale. L'IVA risulta, invece, dovuta se la cessione è effettuata da un soggetto terzo, diverso dall'autore e non rientrante nelle qualificazioni soggettive suesposte: ai sensi del medesimo art. 3, comma 2 n. 2), D.P.R. 633/72, costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, le "cessioni, concessioni, licenze e simili relativi a diritti d'autore (...)".

Per le società ed imprese commerciali, il principio di attrattività al reddito d'impresa comporta anche l'inclusione delle operazioni nell'ambito applicativo IVA.

Laddove, invece, dette remunerazioni e compensi – *royalties* – siano percepiti da persone fisiche, e, più in generale, i redditi da diritti d'autore non siano conseguiti nell'ambito dell'esercizio d'impresa commerciali, essi possono trovare collocazione tra:

- i) **redditi di lavoro dipendente** – assimilati a quelli di lavoro dipendente –;
- ii) **redditi diversi**;
- iii) **redditi di lavoro autonomo** – assimilati a quelli di lavoro autonomo –.

La prima ipotesi – assimilazione dei redditi da diritti di autore a quelli di lavoro dipendente – è marginale ed avviene, precisamente, solo quando trattasi di "collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili" ai sensi dell'art. 50, comma 1 lettera c-bis), TUIR: in questa ipotesi, sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sottoforma di erogazioni liberali, in relazione alla suindicata collaborazione.

Compensi e royalties da diritti d'autore confluiscono, invece, nella categoria reddituale dei **redditi diversi** ovvero dei **redditi di lavoro autonomo**, se l'utilizzazione economica del diritto d'autore è effettuata da parte di persone fisiche che agiscono al di fuori di imprese commerciali e al di fuori della più sopra richiamata forma di collaborazione.

Il discrimine tra le due categorie reddituali – redditi diversi e redditi da lavoro autonomo – è rappresentato dal soggetto che pone in essere l'utilizzazione economica (sfruttamento) di tali "opere d'ingegno", da cui i redditi derivanti, percepiti perlopiù sottoforma di compensi/*royalties*.

Nell'inquadrare correttamente i redditi da diritti d'autore entro queste due categorie reddituali, ci pervengono in ausilio le specifiche discipline ex artt. 53 e 67 TUIR, rispettivamente per redditi di lavoro autonomo e redditi diversi.

**L'art. 67, al comma 1 lettera g), TUIR**, qualifica tra i redditi diversi, "i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di

*processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'art. 53'.*

La norma disciplina, quindi, espressamente l'ipotesi in cui i compensi/*royalties* relativi a diritti d'autore concorrano tra i redditi diversi: l'inquadramento in questa categoria reddituale deriva dal fatto che i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno siano conseguiti da soggetti diversi dagli autori delle opere stesse.

Sono, così, inquadrati tra i redditi diversi i compensi da diritti d'autore percepiti dagli aventi causa a titolo gratuito, quali gli eredi e legatari dell'autore; ovvero da soggetti (terzi rispetto all'autore) che abbiano acquistato i diritti alla loro utilizzazione a titolo oneroso; "salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'art. 53'"

**L'art. 53, comma 2, lettera b), TUIR**, dispone, infatti, con una logica "inclusiva" (di assimilazione), che "*sono inoltre redditi da lavoro autonomo: (...) b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere di ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali*".

Sono, così, inquadrati nella categoria reddituale dei redditi di lavoro autonomo, in logica inclusiva e di assimilazione, i compensi/*royalties* da diritti d'autore derivanti dall'utilizzazione economica da parte dello stesso autore o inventore dell'opera d'ingegno.

#### OSSERVA

Stante il tenore letterale delle due norme specifiche più sopra citate, il differente inquadramento nella categoria reddituale dei redditi diversi o dei redditi di lavoro autonomo sussiste a fronte della tipologia del soggetto che consegue il reddito derivante dall'utilizzazione economica (sfruttamento) del diritto: ove la *royalty* sia percepita direttamente dall'autore/inventore, è qualificata tra il reddito di lavoro autonomo; diversamente, nel caso in cui sia percepita da un soggetto terzo, concorrerà tra i redditi diversi.

Premesso quanto sopra, nell'ipotesi in cui i compensi rientrino nel novero dei redditi derivanti dall'utilizzazione economica di diritti d'autore da parte di soggetti "terzi" rispetto all'autore/inventore (art. 67, comma 1 lettera g) del TUIR), detti redditi saranno determinati con una logica **forfettaria**.

È l'**art. 71, comma 1, TUIR**, a prevedere espressamente che "i redditi di cui alla lettera g) del comma 1 dell'art. 67, costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 25 per cento se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo oneroso".

La deduzione forfettaria è, dunque, prevista solamente nel caso in cui i diritti d'autore siano stati acquisiti a titolo oneroso: non spetta alcuna deduzione nel caso di redditi conseguiti a titolo gratuito.

A conferma, tanto dell'inquadramento in tale categoria quanto della determinazione della base imponibile, pervengono le indicazioni da istruzioni di compilazione modello redditi persone fisiche: tali redditi, qualificati tra i redditi diversi, andranno indicati nel **quadro RL (Altri redditi), Sezione II** (riservata a taluni redditi diversi).

Precisamente, si legge: nel rigo **RL13**, "indicare i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, che sono percepiti dagli aventi causa a titolo gratuito (ad es. eredi e legatari dell'autore o inventore) o da soggetti che abbiano acquistato a titolo oneroso i diritti alla loro utilizzazione.

Per gli acquirenti a titolo gratuito il reddito va dichiarato nell'intera misura, senza deduzione di spese.

Per gli acquirenti a titolo oneroso va dichiarato l'importo percepito, forfettariamente ridotto del 25 per cento.

Si ricorda che i proventi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno e di invenzioni industriali e simili da parte dell'autore o inventore, vanno dichiarati nella Sezione III del presente quadro".

Laddove, invece, ai sensi del citato art. 53, comma 2, lettera b), i compensi-royalties da diritti d'autore siano percepiti direttamente dall'autore stesso, concorrendo nella categoria di reddito da lavoro autonomo, la determinazione del reddito avviene in logica **forfettaria**, con ulteriori peculiarità.

Il successivo **art. 54 TUIR**, infatti, delinea la disciplina di determinazione del reddito da lavoro autonomo: precisamente, il **comma 8** dell'art. 54, dispone che "i redditi indicati alla lettera b) del comma 2, dell'art. 53 sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese, ovvero del 40 per cento se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni".

La deduzione forfettaria è pari al 25 per cento, innalzata al 40 per cento ove i compensi siano percepiti da soggetti aventi età inferiore ai 35 anni.

#### OSSERVA

In alcuni casi specifici, i compensi per lo sfruttamento del diritto d'autore potrebbero essere inquadrati nell'ambito delle attività di reddito autonomo professionale di cui all'art. 53 comma 1 del TUIR. Si tratta delle ipotesi in cui il diritto è connaturato alle prestazioni tipicamente svolte dal professionista nell'ambito della propria attività. Si

pensi, ad esempio, alle attività di stesura di testi da parte degli autori di programmi televisivi (si veda, al proposito, la ris. Agenzia delle Entrate 28.6.2007 n. 145). In tale circostanza i compensi confluiscono nel computo del reddito professionale, dovendo essere determinati secondo le modalità ordinarie (si veda la voce "Diritto d'autore", Guide, Eutekne).

**Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi**

L'art. 25 D.P.R. 600/73 prevede che, i compensi per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, siano assoggettati, all'atto di pagamento, ad una ritenuta pari al 20% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

La citata norma prevede espressamente che la stessa ritenuta debba essere operata sulla parte imponibile delle somme di cui alla lettera b) del comma 2 dell'art. 53 TUIR: la ritenuta sarà, pertanto, applicata sulla parte di compenso imponibile, al netto delle deduzioni forfetarie come più sopra specificate.

Nel caso in cui i compensi siano corrisposti a soggetti non residenti, ai sensi del medesimo art. 25, comma 2, la ritenuta è operata a titolo di imposta ed è pari al 30%, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese.

**Redditi diversi e redditi di lavoro autonomo "assimilati" - regimi a confronto**

	<b>Redditi Diversi</b>	<b>Redditi Lavoro Autonomo</b>
<b>Normativa</b>	- art. 67, al comma 1 lettera g), TUIR - art. 71, comma 1, TUIR	- art. 53, comma 2, lettera b), TUIR - art. 54, comma 8, TUIR
<b>Definizione</b>	art. 67, al comma 1 lettera g), TUIR: <i>"i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'art. 53".</i>	art. 53, comma 2, lettera b), TUIR: <i>"sono inoltre redditi da lavoro autonomo: (...) b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere di ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali".</i>
<b>Profilo Soggettivo</b>	Persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di imprese commerciali e di forme di collaborazione ex art. 50, comma 1 lettera c-bis), TUIR.	Persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di imprese commerciali e di forme di collaborazione ex art. 50, comma 1 lettera c-bis), TUIR.

<b>Percipienti</b>	<b>I) aventi causa a titolo gratuito</b> (ad es. eredi e legatari dell'autore o inventore) <b>II) soggetti</b> che abbiano <b>acquistato a titolo oneroso</b> i diritti alla loro utilizzazione	<b>Autore/Inventore</b>
<b>Deduzioni Forfettarie</b>	<b>art. 71, comma 1, TUIR:</b> <b>I) nessuna deduzione</b> se a <b>titolo gratuito</b> <b>II) 25 %</b> se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a <b>titolo oneroso</b>	<b>art. 54, comma 8, TUIR:</b> <b>I) 25 %</b> <b>II) 40%</b> se i compensi sono percepiti da soggetti di <b>età inferiore ai 35 anni</b>
<b>Dichiarazione</b>	<b>RL-Sezione II</b> <b>RL 13</b>	<b><u>Regime Ordinario</u></b> <b>RL-Sezione III</b> <b>RL 25 e RL 29</b>  <b><u>Regime Forfettario</u></b> <b>LM 22</b>

**Il possibile inquadramento nell'ambito del regime "forfettario"**

Qualora i redditi da diritti d'autore siano conseguiti nell'ambito del reddito da lavoro autonomo (nell'ipotesi più sopra specificata), da parte di un contribuente che ha aderito al regime forfettario, la determinazione di detti proventi e la loro concorrenza (o meno) alla formazione della base imponibile oggetto di tassazione separata-forfettaria, nonché al limite-soglia, dipende dall'effettiva (o no) correlazione degli stessi all'attività di lavoro autonomo svolta in regime forfettario (v. *supra* il caso esemplificativo del soggetto autore di testi per programmi televisivi di cui alla\_ris. Agenzia delle Entrate 28.6.2007 n. 145).

A specificarlo è l'Agenzia delle Entrate che, con la Circolare n. 9/E/2019, chiarisce che detti proventi concorrono al reddito assoggettato a tassazione forfettaria, e dunque alla verifica del limite (soglia) di 65.000 euro, solo se correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, "circostanza che sarà ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo".

Laddove detti proventi siano conseguiti nell'ambito di un'attività non correlata a quella di lavoro autonomo svolta in regime forfettario, come da indicazioni rese dall'Agenzia delle Entrate, essi concorreranno alla formazione del reddito complessivo, sempre nell'ambito del reddito da lavoro autonomo "assimilato", fuoriuscendo dal regime speciale di tassazione separata.

Tali somme vanno, infatti, dichiarate nel quadro RL, nella Sezione III – Redditi derivanti da attività assimilate al lavoro autonomo.

A conferma, da istruzioni, si legge che la **Sezione III** del **quadro RL** (Altri Redditi) è riservata agli altri redditi di lavoro autonomo indicati nel comma 2 dell'art. 53 TUIR (redditi di lavoro autonomo assimilati). Sempre da istruzioni, si precisa che in questa sezione vanno dichiarati i redditi di lavoro autonomo indicati nel comma 2 dell'art. 53 del TUIR, ossia redditi derivanti da attività assimilate al lavoro autonomo. In particolare: *"nel rigo **RL 25, colonna 2**, indicare i proventi lordi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno e di invenzioni industriali e simili da parte dell'autore o inventore, vale a dire i compensi, compresi i canoni, relativi alla cessione di opere e invenzioni, tutelate dalle norme sul diritto d'autore, conseguiti anche in via occasionale".*

*Se i citati proventi derivano da diritti acquisiti per successione o donazione, ovvero se i diritti sono stati acquisiti a titolo oneroso da terzi, vanno indicati nella seconda sezione del presente quadro."*

Nel rigo **RL 29**, vanno indicate le deduzioni forfettarie delle spese di produzione dei compensi e dei proventi di cui ai righe RL25: *"25 per cento, ovvero il 40 per cento se i compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore ai 35 anni, dei proventi di rigo RL25 colonna 2 di tutti i moduli compilati"*.

In questa ipotesi, quali redditi non correlati all'attività svolta in regime speciale-forfettario, fuoriusciti dalla tassazione separata concorrono alla determinazione del reddito complessivo e la determinazione della base imponibile risponde alle regole "ordinarie", comprensive delle deduzioni forfettarie come previste dall'art. 54, comma 8, TUIR.

Ove, invece, i redditi da diritti d'autore siano effettivamente correlati all'attività di lavoro autonomo svolta nell'ambito del regime speciale, cumulati con altri compensi percepiti dal lavoratore autonomo in regime forfettario, tali compensi da diritti d'autore concorreranno alla determinazione forfettaria – dichiarati nello specifico rigo del quadro LM –, al calcolo del limite/soglia previsto dal regime e saranno assoggettati ad imposizione sostitutiva.

È, inoltre, sempre l'Agenzia delle Entrate, in più occasioni, ad affermare che, per detti compensi correlati, pur ricadenti nel regime forfettario di imposizione sostitutiva, permangono le regole di tassazione "ordinarie", ossia quelle previste dal suindicato art. 54, comma 8, TUIR in tema di deduzioni disciplinate.

#### OSSERVA

Nella Circolare 9/E/2019, precisamente, si legge che restano ferme le regole di tassazione e determinazione della base imponibile, da cui le deduzioni forfettarie previste ex art. 54, comma 8: del 25 per cento, elevate al 40 per cento se il soggetto

percipiente ha meno di 35 anni.

Ugualmente si è espressa l’Agenzia delle Entrate, in occasione della risposta ad interpello n. 517 del 12 dicembre 2019, ove si specifica che, laddove i proventi a titolo di diritti d’autore siano conseguiti da un sogetto in regime forfetario e siano effettivamente correlati all’attività di lavoro autonomo svolta dallo stesso, questi siano cumulati agli altri compensi percepiti e dichiarati nell’apposito quadro LM, concorrendo al calcolo del limite/soglia ed assoggettati ad imposta sostitutiva, “ferme le modalità di tassazione degli stessi previste dal comma 8 del successivo articolo 54 del TUIR”.

A conferma giungono le istruzioni di compilazione del modello redditi persone fisiche, dalle quali si legge che: nel rigo **LM22**, colonna 2, va indicato il coefficiente di redditività dell’attività indicata al rigo LM22 colonna 1; nella colonna 3 del rigo LM22 va indicato l’ammontare dei ricavi e compensi percepiti (art. 1 comma 64 legge 190/2014). Le stesse istruzioni precisano che i compensi percepiti dagli esercenti arti e professioni a seguito di cessione dei diritti d’autore o utilizzo opere d’ingegno correlate allo svolgimento dell’attività sono assoggettati ad imposizione in base ai criteri previsti dall’art. 54, comma 8 del TUIR (Circolare 10 aprile 2019, n. 9/E, risposta ad interpello n. 517 del 12 dicembre 2019).

Detti compensi, da indicare in **colonna 4**, concorreranno al reddito da assoggettare ad imposta sostitutiva previamente abbattuti in misura del 25%, ovvero abbattuti in misura del 40%, nel caso in cui il dichiarante abbia età inferiore ai 35 anni.

#### OSSERVA

Applicando la deduzione forfettaria prevista in regime “ordinario”, pari al 25 o 40 per cento, si prevede che detti compensi non subiscano l’ulteriore decurtazione forfettaria del 22 per cento, delineata per gli altri compensi percepiti dal soggetto in regime forfettario.

Pertanto, in questa seconda ipotesi di effettiva correlazione con l’attività svolta in regime forfettario, detti compensi da diritti d’autore, qualificati tra i redditi di lavoro autonomo, pur assoggettati a tassazione separata ed **imposta sostitutiva** – quale è prevista dal regime c.d. “**forfettario**” – manterranno l’“**ordinaria**” modalità di determinazione dell’importo tassabile – **base imponibile** – ex art. 54, comma 8, TUIR.

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.*

*Cordiali saluti*