

Risposta n. 325/2023

OGGETTO: Cessione proventi diritti musicali a società fiscalmente residente in Lussemburgo – artt. 23 e 53 del TUIR, art. 25 DPR 600/1973, DPR 633/1972, art. 40 DPR 131/1986

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

QUESITO

La ALFA (di seguito, anche, "Istante") è una società con sede in Lussemburgo che dichiara di non possedere una stabile organizzazione in Italia.

La Società Istante intende acquisire da diversi artisti proventi futuri derivanti dallo sfruttamento economico di tutte le opere musicali che compongono l'intero repertorio registrato presso la Società italiana degli Autori ed Editori (S.I.A.E.) nelle modalità ed entro i limiti consentiti dalla vigente normativa italiana di settore. A tal fine, la ALFA intende formulare un'offerta per la cessione di tutte le somme che spettano e spetteranno ad ogni artista nei limiti fissati dal Regolamento Generale della S.I.A.E. dei crediti maturati semestralmente su tutte le opere assegnate alla Divisione Musica della S.I.A.E.,

fino alla concorrenza di un determinato importo (_____ euro) pattuito tra le parti. In seguito alla futura eventuale accettazione da parte dei singoli artisti si perfezionerà la cessione della quota consentita di 2/3 attualmente cedibile dei proventi formulata dalla ALFA. La cessione avverrebbe ai sensi della legge italiana e degli articoli 28 e 41 del Regolamento Generale della S.I.A.E.

L'Istante precisa che i diritti patrimoniali relativi alle opere sono stati già ceduti dagli autori a società di edizione e risultano essere stati affidati alla gestione della S.I.A.E. per l'attività di esazione e di ripartizione tra gli aventi diritto alla percezione dei proventi sulla base dei contratti di edizione stipulati. La cessione di detti diritti non è oggetto del contratto in esame.

La ALFA intenderebbe subentrare ai singoli artisti nel diritto di percepire sino alla concorrenza dell'importo sopra indicato i crediti maturati e maturandi a titolo di proventi in ragione dello sfruttamento economico di tutte le opere appartenenti al proprio intero repertorio a decorrere dal giorno di notifica della dichiarazione autenticata nella firma del singolo artista richiesta dalla stessa S.I.A.E.

Ciò premesso, l'Istante chiede chiarimenti sul corretto inquadramento fiscale ai fini delle imposte dirette, delle ritenute, dell'IVA e dell'imposta di registro, da applicare alla cessione sopra descritta.

In particolare, la ALFA chiede conferma della correttezza dei seguenti comportamenti che la medesima società lussemburghese e gli artisti intendono adottare, ai fini fiscali, nella fattispecie descritta nell'istanza di interpello. In particolare, ai fini delle imposte dirette:

1. il corrispettivo della cessione dei proventi sarà dichiarato dal singolo artista cedente tra i propri redditi al momento dell'incasso, ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera b), del TUIR, beneficiando della riduzione del 25 per cento a titolo di deduzione forfetaria;

2. i proventi ceduti che sono pagati dalla S.I.A.E. alla ALFA, fino a concorrenza del valore ceduto in contratto, non saranno più oggetto di dichiarazione tra i redditi dell'artista cedente ma, risultando gli stessi usciti dalla sfera patrimoniale di quest'ultimo, saranno acquisiti nella sfera patrimoniale dei redditi della ALFA e da questa verranno dichiarati;

3. il corrispettivo per la cessione dei proventi, all'atto del pagamento, non sarà assoggettato ad alcuna ritenuta a titolo di acconto poiché la ALFA, essendo società di diritto Lussemburghese priva di stabile organizzazione in Italia, non può qualificarsi come "sostituto di imposta" italiano;

4. i proventi verranno pagati dalla S.I.A.E. alla ALFA fino a concorrenza del valore ceduto in contratto, saranno dichiarati tra i redditi di impresa da quest'ultima prodotti nella propria giurisdizione di residenza fiscale (Lussemburgo), saranno inoltre tassati in capo alla ALFA in Italia, in applicazione del combinato disposto dell'articolo 23 del TUIR, dell'articolo 25 del DPR 600/73 e dell'articolo 12 della Convenzione tra l'Italia e il Lussemburgo intesa ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio ed a prevenire la frode e l'evasione fiscale, firmata a Lussemburgo il 3 giugno 1981 e ratificata con legge 14 agosto 1982, n. 747 (di seguito, "Convenzione" o "Trattato").

Ai fini delle imposte indirette, inoltre:

5. i proventi acquistati che verranno pagati dalla S.I.A.E. alla ALFA fino a concorrenza del valore ceduto in contratto, verranno considerati imponibili ai fini dell'IVA e saranno oggetto di fatturazione, da parte della Società Istante, "con applicazione del regime per le operazioni aventi natura di acquisto intracomunitario di beni e servizi (reverse charge esterno) e pertanto senza applicazione dell'IVA";

6. relativamente all'imposta di registro, l'operazione di cessione dei proventi sarà soggetta all'imposta di registro, per effetto del criterio dell'alternatività fissato dall'articolo 40, del DPR n. 131 del 26 aprile 1986. Tale inquadramento, a detta dell'Istante, "comporta l'esclusione dell'operazione in esame dal campo di applicazione IVA, con conseguente applicazione della disposizione recata dall'articolo 5 del Testo unico del 26 aprile 1986 n. 131, per la quale l'operazione sconta l'imposta di registro in misura fissa".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante evidenzia che la futura operazione in esame avrebbe ad oggetto la cessione di una quota (2/3) dei proventi (anche detti "*royalties*") spettanti all'autore. Conseguentemente, oggetto del contratto sarebbe la cessione di una quota dei diritti di credito che l'autore potrebbe maturare in futuro a titolo di prezzo di cessione dei diritti patrimoniali nei confronti della mandataria S.I.A.E., in ragione dell'utilizzazione economica delle opere cui i diritti si riferiscono.

In altri termini, il negozio giuridico avrebbe ad oggetto la cessione di crediti futuri eventuali, ossia crediti non attualmente esistenti nel patrimonio di alcuno.

In merito all'ammissibilità e agli effetti, dal punto di vista civilistico, di tali negozi, l'Istante illustra le principali posizioni espresse dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Inoltre, la ALFA sottolinea che, nella fattispecie prospettata in interpello, occorre riferirsi ad una cessione di credito "*pro soluto*", stante la causa tipica del contratto di compravendita che le parti attribuirebbero all'accordo sotteso all'operazione, rappresentata dal trasferimento della quota di *royalties* oggetto di cessione da parte dell'autore in favore della società lussemburghese a fronte del pagamento del prezzo da parte della cessionaria in favore del cedente, e della completa assunzione del rischio da parte della Società Istante circa il non avveramento della condizione e/o il maturarsi di un ammontare di crediti inferiori rispetto a quelli dalla stessa attesi nonché del mancato adempimento all'obbligo di rendicontazione e pagamento dei proventi maturati da parte della S.I.A.E.

Tanto premesso, dopo una disamina delle disposizioni nazionali e internazionali astrattamente applicabili al caso di specie, l'Istante prospetta le seguenti soluzioni in relazione a ciascun quesito.

Quesito n. 1

Per quanto concerne il corrispettivo per la cessione che sarebbe pagata all'artista dalla ALFA, quest'ultima ritiene che le norme a cui fare riferimento siano gli articoli 53 e 54 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"), relativi ai redditi di lavoro autonomo, ovvero, in alternativa, l'articolo 67 del TUIR (relativo ai redditi diversi), letti unitamente all'articolo 6 del medesimo TUIR.

In base a quest'ultima disposizione, quanto percepito dall'artista in conseguenza della cessione del credito conserverebbe sempre la natura di compenso di lavoro

autonomo (o redditi diversi) derivante da sfruttamento dei diritti d'autore e, pertanto, dovrebbe essere da questi dichiarato come tale nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta dell'avvenuto introito. Il valore da prendere a riferimento ai fini dell'imputazione a reddito sarebbe quello del prezzo di cessione.

Quesito n. 2

I proventi ceduti che sono pagati dalla S.I.A.E. alla ALFA, fino a concorrenza del valore ceduto in contratto, non saranno invece più oggetto di dichiarazione tra i redditi dell'artista cedente ma, risultando gli stessi usciti dalla sfera patrimoniale di quest'ultimo, saranno acquisiti nella sfera patrimoniale dei redditi della ALFA e da questa verranno dichiarati.

Quesito n. 3

Per quanto riguarda l'applicazione delle ritenute di imposta, a parere di ALFA, i proventi percepiti da un autore italiano da parte del committente residente in Lussemburgo non sarebbero assoggettati ad alcuna ritenuta, considerato che la ALFA non può qualificarsi come "sostituto di imposta" italiano.

Quesito n. 4

La ALFA ritiene che siano assoggettabili a tassazione in Italia i proventi, di volta in volta corrisposti dalla S.I.A.E., tramite ritenuta d'imposta, che dovrebbe essere applicata da quest'ultima, in qualità di sostituto, al momento del pagamento. Con riferimento all'ammontare della ritenuta, pur considerando che l'aliquota prevista dall'articolo 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 è del 30 per cento, l'Istante ritiene possa trovare applicazione l'articolo 12 della Convenzione tra Italia e Granducato del

Lussemburgo, con applicazione alle royalties dell'aliquota più favorevole del 10 per cento.

Quesito n. 5

In merito all'IVA, la società ritiene, nella sostanza, per quanto è dato comprendere, che i proventi dalla stessa ricevuti da parte della S.I.A.E. siano soggetti ad IVA e che vadano dalla stessa fatturati alla S.I.A.E., senza applicazione dell'IVA, che dovrà essere versata e contabilizzata dalla medesima S.I.A.E. in *reverse charge*.

Quesito n. 6

Relativamente all'imposta di registro, a parere di ALFA, l'operazione dovrebbe scontare l'imposta in misura fissa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva come l'istituto dell'interpello ordinario non consenta il riscontro di talune circostanze quali la residenza fiscale in Lussemburgo della ALFA e l'assenza di una stabile organizzazione in Italia della medesima società.

Si ricorda, infatti, che la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un contribuente - anche alla luce delle disposizioni in materia di "esterovestizione" - cfr. articolo 73, commi 5-bis ss. - riguarda elementi di fatto che, come precisato con circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000. Le medesime considerazioni valgono per la eventuale presenza di una stabile organizzazione della ALFA in Italia, che non può essere oggetto di valutazione in sede di interpello (cfr. citata circolare n. 9/E del 2016, par. 1.1).

In questa sede, inoltre, non è operata alcuna valutazione sulla possibilità di considerare la ALFA un soggetto "interposto" ai sensi dell'articolo 37, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, nonché di sindacare l'intera operazione in base alla norma generale antiabuso contenuta nell'ordinamento fiscale, rappresentata dall'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

In merito ai **Quesiti 1 e 2**, si osserva che l'interpello ordinario rappresenta uno strumento generale di dialogo attivabile in relazione a qualsiasi disposizione di legge che si presenti obiettivamente incerta nella sua applicazione alla fattispecie concreta e personale (cfr. citata circolare del 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.1). Il Quesito 1, tuttavia, riguarda il trattamento impositivo e gli adempimenti fiscali a cui sarebbero tenuti, in caso di cessione, gli autori, ossia soggetti terzi rispetto alla ALFA, i quali, tuttavia, non sono firmatari dell'istanza. Risulta, quindi, carente il requisito che il caso rappresentato in istanza attenga a una fattispecie personale. Parimenti anche il Quesito 2 riguarda gli adempimenti fiscali cui sarebbero tenuti gli autori non firmatari dell'istanza di interpello in trattazione. Pertanto, sia il Quesito 1 che il Quesito 2 debbono considerarsi inammissibili e non produttivi degli effetti tipici dell'interpello previsti dal comma 3 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

In riferimento al **Quesito 3**, per quanto concerne gli obblighi fiscali ricadenti su soggetti non residenti, per orientamento costante dell'Amministrazione finanziaria, l'obbligo di sostituzione grava sulle società non residenti solo nell'ipotesi in cui corrispondano redditi attraverso stabili organizzazioni in Italia, ovvero siano obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi nel nostro Paese (cfr. circolare n. 1/RT del 15 dicembre 1973, risoluzione n. 649 dell'8 luglio 1980 e circolare n. 326 del 23

dicembre 1997). È stato, infatti, rilevato che le società non residenti seppur ricomprese, sotto il profilo soggettivo, tra i soggetti indicati al primo comma dell'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973, ne vengono oggettivamente escluse per ovvi motivi attinenti alla delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato.

Pertanto, gli obblighi di sostituzione e certificazione sono ascrivibili solo a quei soggetti non residenti che abbiano una stabile organizzazione nel nostro Paese.

Con riguardo al **Quesito 4**, non si condivide la ricostruzione operata dall'istante.

Da quanto dichiarato in istanza e da quanto risulta dalla bozza di contratto, ALFA acquisirebbe, da artisti non ancora individuati, esclusivamente un diritto di credito su proventi futuri (fino alla concorrenza di _____ euro) derivanti dallo sfruttamento economico di tutte le opere musicali che compongono l'intero repertorio registrato presso la S.I.A.E. Tale operazione sarebbe astrattamente ammessa dall'articolo 28 del Regolamento Generale S.I.A.E., rubricato "cessione di proventi".

L'Istante, quindi, non acquisirebbe alcuna titolarità sul diritto d'autore, che rimarrebbe in capo all'artista, né sui diritti patrimoniali allo stesso connessi che, peraltro, sono stati già ceduti a società di edizione.

Da quanto precede, emerge che, a prescindere dal soggetto materiale percettore del flusso finanziario, non muta la natura giuridica del rapporto in ragione del quale S.I.A.E. verserà i proventi derivanti dallo sfruttamento economico delle opere appartenenti al repertorio dell'artista. Ciò evidentemente comporta, altresì, la continuità nella qualificazione reddituale dei proventi a fini fiscali.

In altri termini, anche qualora si concludesse l'accordo descritto in istanza, S.I.A.E. continuerebbe ad applicare le ritenute sui proventi, come se venissero corrisposti

direttamente all'autore. ALFA sarebbe destinataria di un mero flusso finanziario. Ciò proprio in quanto l'Istante acquisirebbe un mero diritto all'incasso delle somme spettanti agli autori, al netto delle ritenute operate, che non può incidere sulla qualificazione del reddito e sul relativo trattamento impositivo.

Gli autori, pertanto, continueranno a essere assoggettati a imposizione sui proventi corrisposti da S.I.A.E. con le modalità previste in base alla tipologia di reddito rilevante a seconda del percettore.

Con riguardo al **Quesito 5**, non si condivide la ricostruzione, resa dall'Istante, dei rapporti tra le diverse parti coinvolte (artisti, S.I.A.E. e la stessa ALFA) che, peraltro, non è supportata da adeguata documentazione oltre a risultare incompleta e, comunque, confusa.

Si fa riferimento, in particolare, alla ricognizione del trattamento ai fini IVA operata nell'istanza, da cui non si evince quale prestazione renderebbe eventualmente la ALFA e nei confronti di quale soggetto (l'autore o la S.I.A.E.).

L'Istante, infatti, fa riferimento a una prestazione di natura finanziaria che sarebbe posta in essere per procurare liquidità, riferendosi evidentemente alla configurabilità di un servizio reso nei confronti degli autori-cedenti. Ciononostante, la ALFA prosegue la sua ricostruzione ritenendo di dover emettere fattura nei confronti di S.I.A.E., sebbene non risulti alcuna prestazione eseguita a favore di quest'ultima.

Come già rilevato in risposta al Quesito 4, si ribadisce la continuità del rapporto giuridico tra gli autori e S.I.A.E., a cui resta estranea la ALFA.

L'incasso da parte dell'Istante dei proventi futuri appare quale un mero flusso finanziario, come tale da considerarsi non rilevante ai fini dell'IVA.

Con riguardo al **Quesito 6**, concernente il regime fiscale applicabile, ai fini dell'imposta di registro, al contratto di cessione del quale l'istante ha prodotto una bozza di scrittura privata, tenuto conto di quanto concluso in risposta al Quesito 5, ed al principio di alternatività IVA/registro sancito dall'articolo 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, si rappresenta quanto segue.

Ai sensi dell'articolo 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, per individuare la tassazione applicabile, ai fini dell'imposta di registro, all'atto presentato alla registrazione, occorre avere riguardo degli effetti giuridici da esso prodotti.

Nel caso in esame, l'articolo 2, rubricato "Oggetto", della bozza di scrittura privata allegata alla presente istanza, stabilisce quanto segue: «Il Cedente cede e trasferisce a titolo oneroso alla Cessionaria, che accetta, ai sensi della legge italiana e degli artt. 28 e 41 del Regolamento Generale della Società Italiana degli Autori ed Editori - S.I.A.E. - con sede in Roma, al Viale della Letteratura n. 30, le somme che ad esso cedente spettano e spetteranno nel limite consentito dalla legge e dal richiamato Regolamento Generale, a titolo di proventi derivanti dallo sfruttamento dell'intero suo repertorio di opere assegnato alla Divisione Musica della S.I.A.E. fino a alla concorrenza di _____ .

La Cessionaria subentrerà al Cedente nel diritto di percepire sino alla concorrenza dell'importo indicato al comma che precede da parte della S.I.A.E. i crediti maturati, e non ancora rendicontati alla data di accettazione espressa da parte della S.I.A.E., e maturandi a titolo di proventi in ragione dello sfruttamento economico di tutte le opere appartenenti al proprio intero repertorio a decorrere dal giorno di notifica della dichiarazione autenticata nella firma del Cedente richiesta dalla stessa Società Italiana degli Autori ed Editori.».

Risulta, quindi, dalla volontà delle parti, declinata nella disposizione sopra richiamata, che oggetto del contratto è la cessione di crediti pro-soluto dell'importo di euro _____.

Pertanto, l'atto di cessione di crediti in esame è soggetto a registrazione in termine fisso e con applicazione dell'aliquota dello 0,50% ai sensi del combinato disposto dell'articolo 49 (Crediti) del d.P.R. n. 131 del 1986 e dell'articolo 6 (Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Atti di cessione di crediti), della Tariffa Parte Prima allegata al medesimo decreto.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**