

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 02/10/2009 n. 255

## Oggetto:

Interpello - art. 11, legge 27 luglio 2000 n. 212 - cessione dello sfruttamento economico del diritto d'immagine con costituzione di una rendita vitalizia - I.R.PE.F. ed I.V.A.

## Testo:

### QUESITO

TIZIO, esercente la professione di ..., ha intenzione di stipulare con una societa' italiana un contratto avente ad oggetto la cessione, in esclusiva, per un periodo di sei anni, dello sfruttamento del proprio diritto all'immagine, affinche' l'acquirente possa utilizzarlo economicamente sul mercato internazionale. A titolo di corrispettivo, la societa' non corrisponde alcuna somma di denaro ma si impegna a costituire una polizza assicurativa vita a favore dell'artista, il quale, a decorrere dal quinto anno successivo alla data di stipula della polizza citata (a partire dal 2014), beneficera' di un importo annuale a titolo di rendita vitalizia o di una rendita distribuita su un periodo superiore ad anni 15. Cio' posto, l'istante ha chiesto di conoscere il corretto trattamento tributario, ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi, del corrispettivo pattuito per la cessione dello sfruttamento economico del diritto d'immagine nonche', ai fini delle imposte sui redditi, della rendita vitalizia erogata in futuro dalla societa' di assicurazione.

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In assenza di una corresponsione in denaro, l'istante ritiene che, all'atto della sottoscrizione del contratto di cessione dei diritti di immagine e della stipula della polizza assicurativa, non e' tenuto ad emettere alcuna fattura con applicazione dell'IVA. Cio', anche, in osservanza del principio di cassa che disciplina la determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Per quanto concerne le modalita' di tassazione delle prestazioni erogate dalla societa' di assicurazione, nella forma di rendita vitalizia, l'istante sostiene che debbano essere qualificate come redditi di capitale.

### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il diritto all'immagine e' un diritto assoluto della persona il quale garantisce che la propria immagine non venga divulgata, esposta o pubblicata senza il proprio consenso e fuori dei casi previsti dalla legge, pur senza pregiudizio al decoro o alla reputazione. Detto diritto, disponibile da parte del suo titolare, trova la sua disciplina generale nell'articolo 10 del codice civile e una piu' specifica tutela negli articoli 96 e 97 della legge n. 633 del 1941 (legge sul diritto d'autore).

In particolare, nel caso di una persona nota nel mondo dello spettacolo, l'immagine costituisce un bene in senso giuridico ed economico, suscettibile di sfruttamento.

Con il contratto, oggetto del presente interpello, le parti contraenti hanno posto in essere un rapporto di tipo sinallagmatico: da un lato l'artista cede il diritto di sfruttamento economico della propria immagine, voce e nome e dall'altro la societa' acquirente si obbliga, anziche' a corrispondere una somma di denaro, a stipulare a suo favore una polizza assicurativa, versando il relativo premio.

L'operazione prospettata assume rilievo fiscale sia sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto che sotto il profilo della tassazione del reddito.

Per quanto concerne l'IVA, trattandosi di un contratto avente ad oggetto operazioni permutative, occorre richiamare l'art. 11 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Il citato articolo prevede, infatti, che "Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate".

Pertanto, essendo ogni singola operazione fiscalmente autonoma, e' necessario procedere per ciascuna di essa alla verifica dei requisiti di imponibilita' al tributo.

Relativamente alla prestazione posta in essere dall'istante, consistente nella cessione dei diritti di sfruttamento della propria immagine, la stessa risulta strettamente connessa alle specifiche qualita' professionali dell'artista e pertanto riconducibile nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare, il presupposto soggettivo si configura ai sensi dell'articolo 5 del DPR n. 633 del 1972, atteso che l'operazione e' posta in essere da un soggetto che svolge in via abituale l'attivita' artistica, mentre sotto il profilo oggettivo l'operazione configura una prestazione di servizi inquadrabile nell'art. 3, n. 2, del DPR n. 633 del 1972, concernente la concessione di beni o di diritti similari al diritto d'autore.

Per quanto concerne la base imponibile della prestazione, il successivo articolo 13, comma 2, lettera d), del citato D.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce che in caso di permuta la base imponibile e' costituita "dal valore normale dei beni o dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse", come determinato ai sensi del successivo articolo 14.

Nel caso in esame, l'imposta dovrebbe essere applicata sul valore normale che nel mercato assume il diritto di sfruttamento dell'immagine di un artista avente la medesima notorieta' dell'istante.

Per effettuare tale valutazione economica, in assenza di un riferimento riscontrabile sul mercato, puo' essere considerato indice significativo l'importo complessivo del premio assicurativo versato dalla societa' acquirente dei diritti di sfruttamento dell'immagine.

Per quanto concerne, infine, il momento impositivo e i conseguenti obblighi di fatturazione e registrazione dell'operazione, occorre ricordare che per le prestazioni di servizi, tale momento, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.P.R. 633/72, si realizza all'atto del pagamento del corrispettivo. Nel caso in esame il corrispettivo, in natura, consiste nella costituzione in favore dell'artista del diritto a percepire la prestazione assicurativa e, pertanto, il momento di effettuazione della prestazione va individuato nel momento in cui tale diritto entra nella disponibilita' giuridica dell'artista e risulta preclusa alla societa' contraente la possibilita' di indicare un diverso beneficiario della prestazione assicurativa.

Dal punto di vista reddituale, la cessione dello sfruttamento del diritto in oggetto si concretizza in attivita' ulteriori rispetto a quelle direttamente connesse allo svolgimento della prestazione artistica.

Piu' precisamente, il compenso percepito in natura non e' il corrispettivo delle ordinarie prestazioni del personaggio ma si riferisce allo sfruttamento razionale ed organizzato della sua immagine sotto tutte le forme: pubblicitarie e promozionali.

Detto compenso, anche se non strettamente riconducibile alla attivita' professionale, configura reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54, comma 1-quater, del Tuir, inserito dall'art. 36, comma 29, lett. a), del d.l. n. 223 del 2006, convertito dalla legge n. 248 del 2006, in base al quale 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'attivita' artistica o professionale."

Tra gli elementi immateriali riferibili all'attivita' artistica, di cui al richiamato comma 1-quater, puo' essere compreso anche il diritto di sfruttamento dell'immagine qualora questa, come nel caso dell'immagine di un artista, sia immediatamente riconducibile alla fama del personaggio, acquisita in relazione alle esibizioni pubbliche.

Al riguardo, si esprime l'avviso, sulla base di valutazioni di ordine logico sistematico, che il termine corrispettivo comprenda anche le dazioni

in natura, anche che se la norma non contiene un'esplicita precisazione in tal senso.

Cio' posto, per quanto attiene alla rilevanza fiscale che assume per l'artista la cessione dei diritti di sfruttamento della propria immagine, si deve rilevare che assumono altresì rilevanza reddituale le somme che gli saranno erogate a titolo di rendita vitalizia per effetto del contratto di assicurazione sulla vita stipulato a suo favore.

L'imposizione della cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine, prima, e della rendita vitalizia poi, non configura un fenomeno di doppia imposizione, trattandosi di fattispecie impositive che danno luogo a due diversi presupposti reddituali.

In tal senso si richiama il parere n. 30 del 14 ottobre 2005, successivamente confermato dalla Corte di Cassazione con sentenza 11 maggio 2007, n. 10801, con il quale il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, in relazione ad un contratto avente ad oggetto la cessione d'azienda a fronte della costituzione di una rendita vitalizia, ha chiarito che la tassazione sia della plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda sia della rendita vitalizia non configura un fenomeno di doppia imposizione.

In particolare, l'organo suddetto ha precisato che "non vi è duplicazione se un soggetto cede un bene, realizzando una plusvalenza tassata ed impiega il ricavato stipulando un contratto costitutivo di rendita. Posta la premessa della tassabilità del corrispettivo imputabile alla plusvalenza, viene meno nell'operazione prospettata il risparmio d'imposta che la renderebbe elusiva".

Anche con riferimento al caso in esame, si può affermare che la costituzione di rendita vitalizia a seguito di cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine rappresenta, dal punto di vista reddituale, l'ipotesi di un soggetto che rende una prestazione dalla quale ritrae un reddito imponibile, successivamente impiegato nella stipula di un secondo contratto con il quale viene costituita una rendita.

Ai fini della qualificazione reddituale della rendita, occorre rilevare che ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lett. h), del TUIR, sono escluse dal trattamento previsto per le rendite vitalizie, le rendite aventi funzione previdenziale.

Quest'ultime, come precisato nel secondo periodo della disposizione, "sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese di assicurazione autorizzate dall'ISVAP ad operare nel territorio dello Stato, o quivi operanti in regime di stabilimento o di prestazione di servizi, che non consentono il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione".

A differenza delle altre rendite vitalizie o a tempo determinato, le rendite aventi funzione previdenziale, pertanto, non costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente bensì si configurano come redditi di capitale ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lett. g-quinquies), del TUIR, che include in tale categoria "i redditi derivanti dai rendimenti delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale".

Detti redditi, ai sensi dell'art. 26-ter del DPR 600 del 1973, sono assoggettati a tassazione mediante applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

\*\*\*

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.