Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale

Principio di diritto n. 5/2023

OGGETTO: ***Qualificazione di compensi per l'uso o la concessione in uso di software ai fini delle Convenzioni contro le doppie imposizioni***

Nell'ordinamento interno, le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, nonché i diritti sui programmi informatici sono tutelati dalla legge sul diritto d'autore (cfr. legge 22 aprile 1941, n. 633).

In particolare, l'articolo 2, n. 8, della citata legge include tra le opere protette "*i programmi per elaboratore, in qualsiasi forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore*".

Ai sensi dell'articolo 23, comma 2, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"), i compensi percepiti per l'utilizzazione di opere dell'ingegno si considerano prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti da soggetti ivi residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.

Inoltre, l'articolo 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 stabilisce che i compensi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera c), del TUIR, corrisposti a non residenti, sono soggetti ad una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sulla parte imponibile del loro ammontare.

Tuttavia, la normativa nazionale deve essere coordinata con quella convenzionale, ove esistente, la cui prevalenza sull'ordinamento interno è ammessa dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del D.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stata affermata dalla giurisprudenza costituzionale.

In particolare, viene in rilievo l'articolo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia rubricato "Canoni" (nella maggioranza dei Trattati conclusi dal nostro Paese, si tratta dell'articolo 12 corrispondente al medesimo articolo del Modello OCSE) che tipicamente include tra le "*royalties*", tra gli altri, i compensi corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche.

Sul punto, il Commentario all'articolo 12 del Modello OCSE chiarisce, al paragrafo 12.2 che il carattere dei pagamenti in transazioni che riguardano il trasferimento di *software* dipende dalla natura dei diritti che il cessionario acquisisce, precisando altresì, che i diritti sui programmi di *computer* rappresentano una forma di proprietà intellettuale.

Il successivo paragrafo 13.1, inoltre, precisa che i pagamenti effettuati per l'acquisizione di diritti parziali sul diritto d'autore (senza che il trasferente alieni totalmente il diritto d'autore) rappresentano un canone per il quale il corrispettivo viene riconosciuto per la concessione del diritto di usare il programma in casi in cui l'utilizzo

del programma costituirebbe una violazione del diritto d'autore. Esempi di tali accordi comprendono le licenze per riprodurre e distribuire al pubblico un *software* che incorpora il programma protetto dal diritto d'autore o per modificare e diffondere in pubblico il programma. Come chiarito nella risoluzione 3 aprile 2008, n. 128, in queste circostanze, i pagamenti sono effettuati a fronte della concessione in uso del diritto di autore sul programma (cioè lo sfruttamento di diritti che altrimenti apparterrebbero esclusivamente al titolare del diritto di autore).

Da quanto precede, tenuto conto dell'ordinamento italiano e dei chiarimenti resi nel Commentario al Modello OCSE, si ritiene, quindi, che i compensi corrisposti per la concessione del diritto di usare, riprodurre e distribuire il programma, in casi in cui ciò costituirebbe una violazione del diritto d'autore, vengano regolati, ai fini della ripartizione della potestà impositiva, dalla pertinente norma del Trattato.

IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)